

Controlling im Krankenhaus

Winfried Zapp *Hrsg.*

Deckungsbeitrags- rechnung für Krankenhäuser

Analyse – Verfahren – Praxisbeispiele



HOCHSCHULE OSNABRÜCK
UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES



Springer Gabler

Controlling im Krankenhaus

Reihe herausgegeben von

Winfried Zapp, Osnabrück, Deutschland

Unter Mitarbeit von

Julian Terbeck, Osnabrück, Deutschland

Die Bücher der Reihe richten sich an Fach- und Führungskräfte im Controlling von Krankenhäusern und medizinischen Einrichtungen sowie an Dozenten und Studierende aus dem Bereich Gesundheitsmanagement und Controlling. Herausgegeben werden sie von Prof. Dr. Winfried Zapp, Allgemeine Betriebswirtschaftslehre mit dem Schwerpunkt Rechnungswesen, insbesondere Controlling im Gesundheitswesen an der Hochschule Osnabrück unter Mitarbeit von Julian Terbeck, MA. Aktuelle und relevante Themen des Controllings in Gesundheitseinrichtungen werden praxisnah aufbereitet. Neben den theoretischen Grundlagen zu Bereichen wie Leistungsverrechnung, Benchmarking, Prozesskostenrechnung und Berichtswesen bietet die Reihe konkrete Handlungsempfehlungen und Instrumente. Die Bücher, die in Zusammenarbeit mit Experten aus Wissenschaft und Praxis geschrieben werden, unterstützen die Leser dabei, ihr Wissen und ihre Kompetenz in den Bereichen Kostenmanagement, Controlling und Prozessmanagement zu erweitern und praktisch umzusetzen.

Weitere Bände in der Reihe <http://www.springer.com/series/13107>

Winfried Zapp
(Hrsg.)

Deckungsbeitragsrechnung für Krankenhäuser

Analyse – Verfahren – Praxisbeispiele

Hrsg.
Winfried Zapp
Hochschule Osnabrück
Osnabrück, Deutschland

ISSN 2198-6010 ISSN 2198-6029 (electronic)
Controlling im Krankenhaus
ISBN 978-3-658-25413-1 ISBN 978-3-658-25414-8 (eBook)
<https://doi.org/10.1007/978-3-658-25414-8>

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

Springer Gabler

© Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH, ein Teil von Springer Nature 2019

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Speicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von allgemein beschreibenden Bezeichnungen, Marken, Unternehmensnamen etc. in diesem Werk bedeutet nicht, dass diese frei durch jedermann benutzt werden dürfen. Die Berechtigung zur Benutzung unterliegt, auch ohne gesonderten Hinweis hierzu, den Regeln des Markenrechts. Die Rechte des jeweiligen Zeicheninhabers sind zu beachten.

Der Verlag, die Autoren und die Herausgeber gehen davon aus, dass die Angaben und Informationen in diesem Werk zum Zeitpunkt der Veröffentlichung vollständig und korrekt sind. Weder der Verlag, noch die Autoren oder die Herausgeber übernehmen, ausdrücklich oder implizit, Gewähr für den Inhalt des Werkes, etwaige Fehler oder Äußerungen. Der Verlag bleibt im Hinblick auf geografische Zuordnungen und Gebietsbezeichnungen in veröffentlichten Karten und Institutionsadressen neutral.

Springer Gabler ist ein Imprint der eingetragenen Gesellschaft Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH und ist ein Teil von Springer Nature

Die Anschrift der Gesellschaft ist: Abraham-Lincoln-Str. 46, 65189 Wiesbaden, Germany

Vorwort

Die Deckungsbeitragsrechnung ist eines der wichtigsten Lenkungsinstrumente des Controllings. Das theoretische Fundament ist übersichtlich: Gesamterlöse minus gesamte variable Kosten ist als Deckungsbeitragsrechnung definiert oder stückbezogen werden von den Preisen die variablen Stückkosten abgezogen, um den Stückdeckungsbeitrag zu erhalten. Diese gesamt- oder stückbezogenen Deckungsbeiträge sollen die Fixkosten decken, um so einen Überschuss zu erzielen.

Aber bei der Definition von Erlösen – mit oder ohne Wahlleistungserlöse – oder von variablen Kosten – wie hier die mehrstufige Definition vorgenommen ist – zeigt sich, dass die Definitionen unterschiedlich sein können und so die Vorgehensweise sehr differenziert vorgenommen werden kann. Bisher sind hierbei die kostenträgerorientierten Deckungsbeitragsrechnungen viel zu wenig beachtet und diskutiert worden.

Ein weiteres Problem stellen die unterschiedlichen Verrechnungen dar:

- a) Verrechnet man nun sämtliche Fixkosten auf Kostenträger, so geht der Grundsatz der Deckungsbeitragsrechnung verloren. Man kann nur die variablen Kosten verrechnen und die Fixkosten mehrstufig gliedern.
- b) Verrechnet man bei den innerbetrieblichen Leistungen sowohl variable als auch fixe Bestandteile, so geht auch hier die Besonderheit der Deckungsbeitragsrechnung verloren. Die Teilkostenrechnung wird zugunsten einer Vollkostenrechnung aufgelöst.

Unterscheiden sich – so könnte gefolgert werden – dann noch überhaupt Voll- und Teilkostenrechnung voneinander?

Unter anderem geht dieses Buch mit seinen Beiträgen diesen Fragen nach. Zunächst sollen die unterschiedlichen Konzeptionen vorgestellt werden, um dann eine kostenträgerorientierte und eine abteilungsorientierte Deckungsbeitragsrechnung anwendungsorientiert darzustellen und zu analysieren. Abschließend soll eine praxisorientierte Vollkostenrechnung analysiert und kritisch gewürdigt werden.

Dieses Buch wurde wieder in bewährter Weise von einigen Personen wesentlich beeinflusst: Claudia Hasenbalg von Springer Gabler hat uns in den ersten Schritten begleitet. Margit Schlomski und Annika Hoischen haben dann das Buch bis zum Druck

fachlich qualifiziert begleitet. Mit ihren hilfreichen Hinweisen haben sie wesentlich zum Gelingen dieses Buches beigetragen. Frau Kay Stoll, Projektmanagerin bei Springer, hat zuverlässig und detailliert die Produktion vom Manuskript bis zum endgültigen Druck durchgeführt. Diesem Team, das sich immer wieder mit seinen Erfahrungen in diese Buchreihe eingebracht hat, danken wir in besonderer Weise.

„Es gibt keinen Königsweg zur Mathematik“ soll Euklid von Alexandria im 3. Jahrhundert v. Chr. formuliert haben (<http://zitate.net/rechnen-zitate>). In den Beiträgen dieses Buches werden unterschiedliche Wege für die Aufbereitung von Zahlen aus der Kostenrechnung für ein Controlling aufgezeigt und beispielhaft aus einem Krankenhausbereich dargestellt. Selbst in dem schon begrenzten Bereich der Deckungsbeitragsrechnung sind unterschiedliche Vorgehensweisen denkbar und möglich. Umso mehr kommt es auf die Formulierung der Zielvorstellungen an, um eine Rechenmethode qualifiziert anwenden zu können. Dazu möchte dieses Buch Unterscheidungsmöglichkeiten aufzeigen und Entscheidungshilfen geben, um die Geschäftsführung eines Krankenhauses in die Lage zu versetzen entscheidungsrelevante Informationen zur Verfügung zu stellen.

Der Leser bekommt (hoffentlich) ein differenziertes Bild der Deckungsbeitragsrechnung und kann sich anwendungsorientiert dann für „seine optimale Deckungsbeitragsrechnung“ entscheiden.

Osnabrück
im Januar 2019

Prof. Dr. Winfried Zapp

Inhaltsverzeichnis

1	Deckungsbeitragsorientiertes Controlling im Krankenhaus: Verschiedene Konzeptionen im Vergleich	1
	Lilii Pohl	
1.1	Einleitung	1
1.2	Einordnung des Begriffs Deckungsbeitragsrechnung	3
1.3	Spannweite des Begriffs deckungsbeitragsorientiertes Controlling	7
1.4	Konzeptionen der Deckungsbeitragsrechnung	8
1.4.1	Fallkostenbasierte Deckungsbeitragsrechnung	8
1.4.2	Abteilungsorientierte Deckungsbeitragsrechnung	12
1.4.3	Deckungsbeitragsrechnung mit relativen Einzelkosten	16
1.5	Kritischer Vergleich der vorgestellten Konzeptionen	18
1.6	Ausblick	20
	Literatur	22
2	Entwicklung einer Stückdeckungsbeitragsrechnung – dargestellt am Beispiel ausgewählter DRGs für Geriatrie in einem Modellkrankenhaus auf Grundlage der InEK-Kalkulation	25
	Silke Greshake, Lilii Pohl, John Ahrens und Winfried Zapp	
2.1	Einleitung	25
2.2	Theoretische Grundlagen	26
2.2.1	Die Deckungsbeitragsrechnung	26
2.2.2	Die Kalkulation des InEK	30
2.3	Entwicklung einer Stückdeckungsbeitragsrechnung für ausgewählte geriatriische DRGs in einem Modelkrankenhaus	32
2.3.1	Grundlagen und Vorgehensweise	32
2.3.2	Anwendung der Stückdeckungsbeitragsrechnung	48

2.4	Ausblick	81
	Anlagen	82
	Literatur	96
3	Aufbau eines kostenträgerorientierten Controllings – dargestellt am Beispiel aus der neurologischen Frührehabilitation.	99
	Markus Krahforst, John Ahrens und Winfried Zapp	
3.1	Einleitung	99
	3.1.1 Problemstellung und Zielsetzung	99
	3.1.2 Vorgehensweise und Aufbau	101
3.2	Theoretische Grundlagen der Kostenrechnung	101
	3.2.1 Begriffsdefinitionen von Kosten und Kostenrechnung	101
	3.2.2 Kostenartenrechnung	103
	3.2.3 Kostenstellenrechnung	108
	3.2.4 Kritische Würdigung der theoretischen Grundlagen	113
3.3	Ergebnisse des kostenträgerorientierten Controllings	126
	3.3.1 Auswahl und Vorgehensweise	126
	3.3.2 Definition der neurologischen Frührehabilitation Phase B (DRG B43Z)	128
	3.3.3 Berechnung der Kosten für die DRG B43Z.	130
	3.3.4 Gesamtaufstellung der Kosten pro Pflegetag für die DRG B43Z.	146
	3.3.5 Erfolgsrechnung pro Pflegetag	146
3.4	Diskussion	148
	3.4.1 Inhalt der Diskussion	148
	3.4.2 Fazit und Ausblick	150
	Literatur	152
4	Aufbau einer kostenträgerorientierten Controlling- Konzeption – dargestellt an einer Fachabteilung eines Modellkrankenhauses.	155
	Luise Steen, Stefan Schnitker und Winfried Zapp	
4.1	Kostenrechnung im Krankenhaus	155
4.2	Aufbau einer kostenträgerorientierten Konzeption	156
	4.2.1 Auswahl des Kostenträgers und der Berechnungsmethode	157
	4.2.2 Vorgehensweise der Kostenträgerrechnung im Modellkrankenhaus	157
	4.2.3 Kritische Würdigung der kostenträgerorientierten Konzeption	161
	4.2.4 Handlungsempfehlungen	163
4.3	Ausblick	165
	Literatur	165

Herausgeber- und Autorenverzeichnis

Über den Herausgeber



Winfried Zapp, Prof. Dr. rer. pol., Dipl.-Ökonom Studium der Wirtschaftswissenschaften; Dipl. Ökonom; Wissenschaftlicher Mitarbeiter; Promotion zum Dr. rer. pol.; Assistent des Verwaltungsleiters in einem evangelischen Krankenhaus, gleichzeitig Traineeprogramm für Führungsnachwuchskräfte des Berufsbildungswerks Deutscher Krankenhäuser (BBDK); Krankenhausbetriebsleiter und in Personalunion Finanzleiter in einer Komplexeinrichtung; Ernennung zum Professor an der Hochschule Osnabrück mit dem Lehrgebiet Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Rechnungswesen und Controlling in Gesundheitseinrichtungen. Forschungsschwerpunkte: Internes Rechnungswesen (KLEE-Rechnung), Prozessmanagement, Controlling.

Autorenverzeichnis



John Ahrens, Dipl. Kfm. Studium der Betriebswirtschaftslehre; Master in Health and Medical Management (MHMM); Krankenhausberater bei der Haarmann Hemmelrath Management Consultants GmbH; Geschäftsführender Gesellschafter der Prof. ter Haseborg & Pinnau GmbH-Beratung im Gesundheitswesen; Leitung Geschäftsbereich Controlling der Albertinen-Gruppe in Hamburg; Leitung Projekt-, Prozess- und Kostenmanagement im Marienkrankenhaus in Hamburg; Lehrbeauftragter an der Hochschule Osnabrück im Lehrgebiet Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Rechnungswesen und Controlling in Gesundheitseinrichtungen; Projektmanager und Berater bei der KIMIS Vertrieb und Services AG.



Silke Greshake, B.A. Kauffrau im Gesundheitswesen; Studium Betriebswirtschaft im Gesundheitswesen BIG (B.A.) an der Hochschule Osnabrück; Traineeprogramm für Führungsnachwuchskräfte des Berufsbildungswerks Deutscher Krankenhäuser (BBDK) im Controlling des Prosper-Hospitals Recklinghausen; Mitarbeiterin im Controlling des Klinikverbundes Vest Recklinghausen; derzeit berufsbegleitendes Studium Medizinmanagement (M.Sc.) an der FOM Hochschule für Oekonomie und Management; kommissarische Leitung Controlling im Klinikverbund Vest Recklinghausen.



Markus Krahforst, M.A. Notfallsanitäter; Studium Betriebswirtschaft im Gesundheitswesen BIG (B.A.); Studium Management im Gesundheitswesen MIG – M.A. an der Hochschule Osnabrück mit dem Schwerpunkt Controlling und Finanzen für Gesundheitsunternehmen sowie Change Management; Lehrbeauftragter an der IBS IT & Business School Oldenburg im Lehrgebiet Gesundheitsmanagement; Medizincontroller bei der BKK firmus.



Liliia Pohl, B.A. Ausbildung als Medizinische Fachangestellte; Bachelorstudium Betriebswirtschaft im Gesundheitswesen (B.A.) an der Hochschule Osnabrück; Studierende im Masterstudiengang Management in der Gesundheitsversorgung (M.A.) an der Hochschule Osnabrück; Mitarbeiterin der Stabsstelle Psychosoziale Medizin am Universitätsklinikum Münster.



Stefan Schnitker, M.A. Absolvent des Bachelorstudiengangs „Betriebswirtschaft im Gesundheitswesen“ und des Masterstudiengangs „Management im Gesundheitswesen“ an der Hochschule Osnabrück. Seit 2011 für das Universitätsklinikum Münster zunächst als Controller, inzwischen als Leiter der Abteilung Betriebswirtschaftliches Controlling medizinischer Einrichtungen in der Stabsstelle Controlling tätig.



Luise Steen, M.A. Bachelorstudium der Gesundheitswissenschaften an der Universität Bremen (B.A.); Masterstudium in Management im Gesundheitswesen an der Hochschule Osnabrück (M.A.); Unternehmensberatung bei einer auf Gesundheitswesen/Sozialwirtschaft spezialisierten Wirtschaftsprüfungsgesellschaft.

Abkürzungsverzeichnis

CMI	Case Mix Index
DB	Deckungsbeitrag
DBR	Deckungsbeitragsrechnung
DMI	Day Mix Index
DRG	Diagnosis Related Groups
EBM	Einheitlicher Bewertungsmaßstab
EEG	Elektroenzephalografie
GOÄ	Gebührenordnung Ärzte
HNO	Hals-Nasen-Ohren-Heilkunde
IBLV	Innerbetriebliche Leistungsverrechnung
ICD	International Classification of Diseases
ILV	Interne Leistungsverrechnung oder innerbetriebliche Leistungsverrechnung
InEK	Institut für das Entgeltsystem im Krankenhaus
KHBV	Verordnung über die Rechnungs- und Buchführungspflichten von Krankenhäusern (Krankenhaus-Buchführungsverordnung)
KHEntgG	Krankenhausentgeltgesetz
KHG	Krankenhausfinanzierungsgesetz
KLG	Klinische Leistungsgruppe
MDC	Major Diagnostic Category
NUB	Neue Untersuchungs- und Behandlungsmethoden
OPS	Operationen- und Prozedurenschlüssel
PPR-Minute	Regelung über Maßstäbe und Grundsätze für den Personalbedarf in der stationären Krankenpflege (Pflegepersonalregelung)
VWL	Verweildauer



Deckungsbeitragsorientiertes Controlling im Krankenhaus: Verschiedene Konzeptionen im Vergleich

1

Liliia Pohl

Ohne Deckungsbeitragsrechnung kein sinnvolles Controlling

M. Graumann

1.1 Einleitung

Der Umstieg vom Pflegesatzsystem auf das DRG-System im Jahr 2004 verursachte eine Neuausrichtung des Kosten- und Leistungs-Controllings. Wettbewerbsfähigkeit durch die Kosteneffizienz und Optimierung des Leistungsportfolios stehen fortan im Mittelpunkt der deutschen Krankenhäuser. Somit hat der Bedarf an Controlling-Konzeptionen zur Beurteilung der wirtschaftlichen Situation zugenommen. Um auf die Entwicklung der Kosten und Erlöse proaktiv reagieren zu können, sind verschiedene Steuerungsinstrumente notwendig, die zeitnah komplexe Informationen transparent darstellen und somit eine Basis für die operativen und strategischen Entscheidungen bilden.¹

In den Jahren des Pflegesatzsystems lag die Konzentration auf der Kostenarten- und Kostenstellenrechnung.² Mit diesen beiden Instrumenten konnten die zentralen Fragestellungen für die Wirtschaftlichkeitskontrolle beantwortet werden: Welche Kosten sind eingefallen (z. B. Personalkosten, Arzneimittel, Implantate) und wo sind die Kosten eingefallen

¹Vgl. Färber et al. (2009, S. 933).

²Vgl. Graumann und Schmidt-Graumann (2011, S. 463–465).

L. Pohl (✉)

Hochschule Osnabrück, Osnabrück, Deutschland

E-Mail: liliia.pohl@hs-osnabrueck.de

(z. B. Intensivstation, OP-Bereich, Radiologie)?³ Damals war dies für die Aufstellung des Budgets und für die Ermittlung der Pflegesätze ausreichend. Durch die vollständige Finanzierung der Selbstkosten (Selbstkostendeckungsprinzip) wurden keine Anreize geschaffen, die Effizienz der Leistungserbringung zu steigern.⁴

Durch die Einführung der fallpauschalierten Vergütung stehen die Krankenhäuser vor neuen Herausforderungen, insbesondere in Bezug auf die Umsatzsteigerung durch die Kostenoptimierung von Leistungseinheiten. Somit erfordert das DRG-System im Gegensatz zur Pflegesatzvergütung eine starke Fokussierung auf die Kostenträgerrechnung, um eine effiziente Planung, Steuerung und Kontrolle der Leistungen und Erlöse kurz- bis langfristig zu ermöglichen.⁵

Die Besonderheit im Krankenhaussektor ist der Fixkostenblock. Deswegen sind für die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit bestimmte Instrumente der Teilkostenrechnung notwendig. Diese helfen bei der Vorgabe, die Fixkosten sowohl verursachungsgerecht zu zuordnen als auch zu analysieren und somit zu optimieren.

Neben dem Ausbau der Kostenträgerrechnung und der zunehmenden Bedeutung der Teilkostenrechnung ist ein weiterer Trend im Krankenhaussektor der letzten Jahren zu beobachten: Der Übergang zur Dezentralisation und somit neben der Leistungsverantwortung auch die Übernahme der Verantwortung für die Kosten- und Erlösentwicklung.⁶ Eine solche dezentrale Führung erfordert spezielle Informationen aus dem Controlling-Bereich, wie abgegrenzte Leistungen, Kosten und Erlöse, um entsprechende Entscheidungen zu treffen. Um die oben genannten Informationsbedürfnisse abzudecken sowie Kosten-, Erlös- und Leistungstransparenz zu schaffen, ist der Ausbau eines deckungsbeitragsorientierten Controllings erforderlich.

Ziel dieser Arbeit ist, den vielseitigen Einsatz und Nutzen der Deckungsbeitragsrechnung zu erläutern sowie drei Konzeptionen eines deckungsbeitragsorientierten Controllings im Vergleich darzustellen.

Die vorliegende Arbeit ist in vier Hauptkapitel gegliedert. In Kapitel zwei erfolgt die Definition der Deckungsbeitragsrechnung (DBR) sowie eine kurze Darstellung der Arten der Deckungsbeitragsrechnung. Der Schwerpunkt des dritten Kapitels liegt in der Herleitung des Begriffs deckungsbeitragsorientiertes Controlling und dessen Rolle bei der Krankenhaussteuerung. Die Beschreibung der drei Konzeptionen erfolgt im vierten Kapitel. Dabei wird der Fokus auf das Ziel der jeweiligen Konzeption, Anwendungsvoraussetzungen sowie Vorteile und Grenzen gelegt. Anschließend befasst sich das fünfte Kapitel mit dem kritischen Vergleich der vorgestellten Konzeptionen, während im Kapitel „Ausblick“ auf die Problemfelder bei der Implementierung des deckungsbeitragsrechnungsorientierten Controllings im Krankenhaussektor hingewiesen wird.

³Vgl. Horváth et al. (2015, S. 268); vgl. InEK – Institut für das Entgeltsystem im Krankenhaus (2016a, S. 252).

⁴Vgl. Rapp (2013, S. 10–11).

⁵Vgl. Graumann und Schmidt-Graumann (2011, S. 463–465).

⁶Vgl. Thiex-Kreye (2005, S. 211–216).

1.2 Einordnung des Begriffs Deckungsbeitragsrechnung

Der Begriff *Deckungsbeitragsrechnung* wird als Instrument der Teilkostenrechnung definiert, das durch die „Gegenüberstellung der Erlöse und der proportionalen Kosten einer Produktionseinheit einen Bruttogewinn, nämlich den Deckungsbetrag, ermittelt“.⁷ Somit liefert der erwirtschaftete Deckungsbeitrag Informationen: „In welchem Umfang ein Kostenträger (z. B. ein Produkt, eine Leistung, ein Auftrag oder ein Kunde) zur Deckung der fixen Kosten und zur Gewinnerzielung beiträgt“.⁸

Die Deckungsbeitragsrechnung als Instrument aus der Kosten- und Leistungsrechnung hat die primäre Funktion, die Entscheidungsträger mit entsprechenden Informationen zu versorgen. Daraus lassen sich die Teilaufgaben der DBR ableiten, wie z. B. Ermittlung, Prognose, Planung und Kontrolle von Leistungen, Kosten und Betriebsergebnis.⁹ Dadurch, dass die DBR auf Teilkostenrechnung basiert, haben die generierten Informationen eine hohe Aussagekraft und somit eine hohe Entscheidungsrelevanz.

Bei der *Vollkostenrechnung* werden alle anfallenden Kosten von Erlösen abgezogen und somit das Betriebsergebnis ausgerechnet.¹⁰ Als Steuerungs- und Entscheidungsfunktion ist die Vollkostenrechnung eher ungeeignet, da sie durch ihre unzureichende Aussagekraft zur falschen Preispolitik und zur falschen Produktplanung führen kann.¹¹

Die *Teilkostenrechnung* bedeutet die „Aufsplittung“ der Gesamtkosten (z. B. in fixe und variable oder in Einzel- und Gemeinkosten) und deren Zuordnung zu den Kalkulationsobjekten. Dabei liegt der Unterschied zwischen den Vollkosten- und Teilkostenrechnungen in der Kostenzuordnung, bzw. in der Kostenverteilung und nicht in der Kostenerfassung.¹² Die Teilkostenrechnung ist im Krankenhaussektor von großer Bedeutung, da der Anteil der Fixkosten relativ hoch ist (ca. 70 %) und die meisten Fixkosten entstehen auch dann, wenn keine Leistung erbracht wird (Fixkostenremanenz). Andererseits, bei steigender Leistungsmenge, sinken die Fixkosten pro Stück (Fixkostendegression).¹³ Somit lässt sich mit der Teilkostenrechnung einerseits erkennen, welche Leistungen in welchem Umfang zum Unternehmenserfolg beitragen. Andererseits ist durch eine solche „Aufsplittung“ der Kosten eine genaue Analyse der entstandenen Fixkosten möglich.¹⁴

In der Abb. 1.1 werden einige Beispiele in Bezug auf Kostenaufspaltung in variable und fixe Kosten, Einzel- und Gemeinkosten aus dem Krankenhausbereich gebracht. Dabei ist die Aufteilung der Kosten in fixe und variable nicht immer eindeutig.

⁷Horváth et al. (2015, S. 266).

⁸Erichsen (2011, S. 74).

⁹Vgl. Horváth et al. (2015, S. 263).

¹⁰Vgl. Coenberg et al. (2012, S. 71).

¹¹Vgl. Graumann (2011, S. 342).

¹²Vgl. Zapp (2009, S. 138).

¹³Vgl. Graumann und Schmidt-Graumann (2011, S. 465–466, 486–487).

¹⁴Vgl. Graumann und Schmidt-Graumann (2011, S. 465–466).

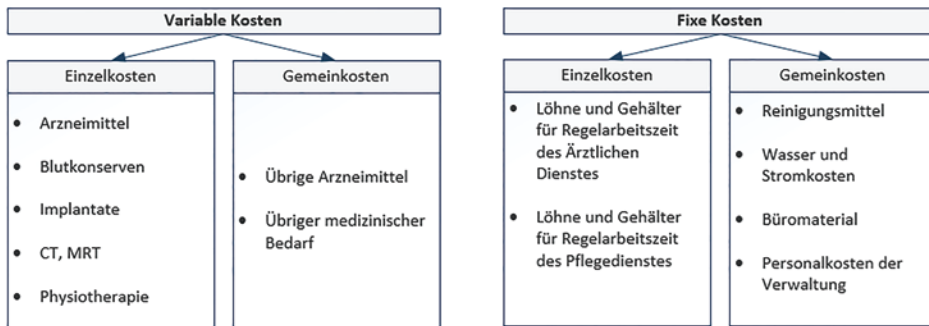


Abb. 1.1 Variable und fixe Kosten im Krankenhaus. (Eigene Darstellung in Anlehnung an Schirmer 2017, S. 164–167)

Deswegen spielt bei der Trennung der Kosten der zeitliche Aspekt eine wichtige Rolle. Je kürzer die betrachtete Zeitperiode ist, desto mehr Kosten gehören zum Fixkostenblock. So sind zum Beispiel die Personalkosten aus kurzfristiger Sicht den fixen Kosten zuzuordnen. Aus langfristiger Perspektive können sie auch zu den variablen Kosten zugeordnet werden, da sich der Personalbedarf langfristig auch zum Teil an den Leistungsveränderungen orientiert.¹⁵

Methodisch wird zwischen den folgenden vier Instrumenten der Teilkostenrechnung unterschieden:

- einstufige Deckungsbeitragsrechnung,
- mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung,
- Grenzplankostenrechnung,
- Deckungsbeitragsrechnung mit relativen Einzelkosten.¹⁶

In den nachfolgenden Beispielen wird der Unterschied zwischen den einzelnen Arten der Deckungsbeitragsrechnung erläutert.

Einstufige Deckungsbeitragsrechnung: Wie die Abb. 1.2 zeigt, bedeutet die einstufige Deckungsbeitragsrechnung den Abzug der variablen Herstellkosten von den erwirtschafteten Erlösen. Die Deckungsbeiträge der erbrachten Leistungen werden addiert und von der Summe wird anschließend der Fixkostenblock abgezogen, um den Nettoerfolg zu ermitteln.¹⁷ Eine andere Bezeichnung für die einstufige Deckungsbeitragsrechnung ist das Direct Costing, wobei der Anwender unter direkten Kosten konkret die variablen Kosten und nicht die Einzelkosten (Direktkosten) verstehen soll.¹⁸

¹⁵Vgl. Graumann und Schmidt-Graumann (2011, S. 470).

¹⁶Vgl. Zapp (2009, S. 138).

¹⁷Vgl. Erichsen (2011, S. 74–75).

¹⁸Vgl. Zapp (2009, S. 139).

Abb. 1.2 Rechenschema der einstufigen Deckungsbeitragsrechnung. (Eigene Darstellung in Anlehnung an Graumann und Schmidt-Graumann 2011, S. 467)

1. Schritt
Umsatzerlös je Fall - <u>variable Kosten je Fall</u> = DB je Fall
2. Schritt
Summe aller Fall-DB - <u>gesamte Fixkosten</u> = Unternehmensergebnis

Abb. 1.3 Rechenschema der mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnung. (Eigene Darstellung in Anlehnung an Graumann und Schmidt-Graumann 2011, S. 491)

1. Schritt
Umsatzerlös je Fall - <u>variable Kosten je Fall</u> = DB I (Fall-DB)
2. Schritt
Summe aller Fall-DB - <u>Fallfixe Kosten</u> = DB II (Klinik-DB)
3. Schritt
Klinik-DB - <u>Klinikfixe Kosten</u> = DB III (Krankenhaus-DB)
4. Schritt
Krankenhaus-DB - <u>Krankenhaus-Fixkosten</u> = Unternehmensergebnis

Mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung (Abb. 1.3): Im Unterschied zur einstufigen DBR werden bei der mehrstufigen DBR die Fixkosten aufgesplittet und stufenweise abgezogen. Somit ist ein klarer Vorteil gegenüber der einstufigen DBR erkennbar: Die differenzierte Zuordnung der fixen Kosten ermöglicht eine gezielte Analyse des Fixkostenblocks. Dabei stellt die Kostenverteilung und -zuordnung eine große Herausforderung dar.¹⁹

Grenzplankostenrechnung ist eine flexible Plankostenrechnung. Dabei werden nur die herstellungsabhängigen Kosten (Grenzkosten) berücksichtigt. Ziel dieses Instruments ist es, eine Differenz (Verbrauchsabweichung) zwischen variablen Sollkosten und variablen Istkosten zu ermitteln. Somit wird die Grenzplankostenrechnung bei der Planung und Kontrolle von Kosten sowie Erlösen angewendet.²⁰

¹⁹Vgl. Küpper et al. (2013, S. 378–382).

²⁰Vgl. Zapp (2009, S. 145–148).