

ESV

Betriebswirtschaftliches Grundwissen für Arztpraxen

Rechnungslegung und Controlling

Von
Joachim Koch

2., neu bearbeitete und wesentlich erweiterte Auflage

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter
[ESV.info/978 3 503 13892 0](http://ESV.info/978_3_503_13892_0)

Gedrucktes Werk: ISBN 978 3 503 13892 0
eBook: ISBN 978 3 503 13893 7

Alle Rechte vorbehalten
© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2012
www.ESV.info

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen der Deutschen Nationalbibliothek und der Gesellschaft für das Buch bezüglich der Alterungsbeständigkeit und entspricht sowohl den strengen Bestimmungen der US Norm Ansi/Niso Z 39.48-1992 als auch der ISO Norm 9706.

Satz: Herbert Kloos, Berlin
Druck: Danuvia Druckhaus, Neuburg

Vorwort

Die Praxen der Heilberufe sind – unabhängig von der gewählten Rechtsform – Unternehmen. Wie andere Unternehmen auch sind diese Praxen aufgrund der Markt- und Konkurrenzsituation fachkundig zu führen, das heißt betriebswirtschaftlich.

Neben den gesetzlichen Regelungen, die eingehalten werden müssen, gilt es, das Unternehmen über eine lange Zeitdauer strategisch und operativ zu lenken.

Alle wirtschaftlichen Vorgänge in den Heilberufe-Praxen verlangen Entscheidungen, die auf der Grundlage miteinander vernetzter Informationen getroffen werden. Neben unternehmensexternen Informationen über Zahlungs- und Erfolgsströme, erbrachte Leistungen, Materialien, Geräte etc. benötigen diese ein Informations- und Dokumentationssystem, das Planung, Durchführung, Kontrolle und Analyse von Leistungs-, Entscheidungs- und Steuerungsprozessen (Controlling) unterstützt und nachvollziehbar macht.

Die Daten hierfür zur Verfügung zu stellen ist die zentrale Rolle des Rechnungswesens, das betriebliche Prozesse so abbildet, dass diese analysierbar, vergleichbar und bewertbar werden.

Das Buch zeigt diesen gesamten Aspekt der unternehmensexternen und innerbetrieblichen Rechnungslegung und des Controllings auf. Zur besseren Orientierung des Lesers besteht das Buch aus drei Teilen:

- **Einführung und Zusammenhänge des Rechnungswesens und des Lenkungssystems,**
- **vereinfachte Buchführung für Gewinn- und Steuergestaltung mit den Zielen:**
 - Überprüfung aller Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben mit ihrer Auswirkung auf steuerliche Tatbestände;
 - partnerschaftliche Teilnahme an Gesprächen mit wirtschaftlichen Beratern (Steuerberatern, Unternehmensberatern u.a.) und Vorbereitung innovativer Vorschläge aufgrund dieses Grundwissens;
 - Betrachtung Ihrer Praxis unter betriebswirtschaftlichen Aspekten mit Gewinnpolitik (Steuerersparnis, Steuerstundung) z.B. bei Investitionen durch zeitliche Verschiebungen, steuerfreie Rücklagen, Bewertungsspielräume etc.
 - und damit betriebswirtschaftliches Verständnis für die Vorfälle in Ihrer Praxis

– **Kosten- und Leistungsrechnung zur Eigenkontrolle der Paxistätigkeit**

Drei Zentralthemen sind Inhalt dieses Buchteils:

- die relativ einfache Darstellung zur globalen Planung, Kontrolle und Lenkung der Praxis – das Gesamtkostenverfahren;
- die speziellere Darstellung zur genaueren Erfolgskontrolle der betrieblichen Tätigkeit unter dem Einsatz der entsprechenden Ressourcen – das Umsatzkostenverfahren;
- die Kalkulation von einzelnen Standard-Dienstleistungen.

Der Buchinhalt richtet sich an die Freiberufler der Heilberufe, an deren Mitarbeiter und Auszubildende, insbesondere aber auch an die Studierenden an (Fach-)Hochschulen und Berufs-(fach-)schulen.

Aber auch den beratenden Berufsgruppen kann es eine Hilfe zum gegenseitigen Verständnis und zur Kooperation sein: den Mitarbeitern der steuerberatenden Berufe und der Unternehmensberatungen, den Beratern bei Kammern und Verbänden und den Lehrenden in der Mitarbeiterausbildung und -fortbildung.

Ich bedanke mich bei all denen, die Herrn Zmavc und mich bei der ersten Auflage dieses Buches – herausgegeben in zwei getrennten Bänden

- Betriebswirtschaftslehre der Heilberufe I – Vereinfachte Buchführung für Gewinn- und Steuergestaltung,
- Betriebswirtschaftslehre der Heilberufe II – Kosten- und Leistungsrechnung zur Eigenkontrolle der Paxistätigkeit –

mit ihren Unterlagen und ihrem Wissen unterstützt hatten.

Ein **besonderer Dank** gilt aber an dieser Stelle

- Herrn **Roland Zmavc** für die Mitarbeit an den beiden Erstaufgaben,
- der **Sage Software GmbH** für die Erlaubnis Marken und Screenshots zur Illustration einer praktischen und gut durchdachten Software zu nutzen.

Weitere Hinweise, Anregungen und Büchertipps finden Sie im Internet unter www.joko1.de.

Paderborn, im Oktober 2011

J. Koch

Inhaltsübersicht

A. Einführung

- I. Wirtschaften und Heilen – Widerspruch oder Ergänzung 1
- II. Dokumentieren, Informieren und Lenken 11

B. Vereinfachte Buchführung zur Gewinn- und Steuergestaltung

- I. Gewinnermittlung – ein steuerlenkendes Instrument 23
- II. Aufzeichnungspflichten – minimalste Dokumentation 33
- III. Vereinfachte Gewinnermittlung – Technik und Inhalt 41
- IV. Steuern reduzieren – Strategien zur Gewinnsteuerung 107
- V. Gewinnzuweisungen – Einkünfte aus Mitunternehmerschaft 131
- VI. Praxen lenken – Informationen zur Unternehmensanalyse 145

C. Kosten- und Leistungsrechnung zur Eigenkontrolle der Praxistätigkeit

- I. Praxen lenken – Informationen zur Betriebsanalyse 163
- II. Gesamtkostenverfahren – die kleine Perioden-Kostenrechnung 181
- III. Umsatzkostenverfahren – die aussagekräftigere Kostenrechnung 225
- IV. Kalkulationen – dienstleistungsbezogene Kostenrechnungen 259
- V. Praxen lenken – Kennziffern zur Betriebsanalyse 271
- VI. Kostenverursachung – moderne Verfahren der Kostenzu-
rechnungen 281

D. Anhang 291

Inhaltsverzeichnis

A. Einführung

I. Wirtschaften und Heilen – Widerspruch oder Ergänzung

1. Kurze Einführung in die Welt der Wirtschaftslehre	1
1.1 Wirtschaften in Unternehmen	1
1.2 Freiberufler und Gewerbetreibende	3
1.3 Einordnung der Heilberufe nach Steuerrecht	5
2. Praxis-/Unternehmensformen und rechtlicher Status	6
3. Wirtschaft und Steuern	10

II. Dokumentieren, Informieren und Lenken

1. Rechnungswesen als zahlenorientierte Darstellung des Unternehmens	11
1.1 Dokumentation	11
1.2 Rechenschaftslegung und Information	13
1.3 Controlling mit Planung, Lenkung und Kontrolle auf Basis des Rechnungswesens	13
2. Bereiche des Rechnungswesens	14
2.1 Finanzbuchhaltung oder Einnahmen-Ausgaben-Rechnung	15
2.2 Kosten- und Leistungsrechnung	16
2.3 Kurzfristige Erfolgsrechnung, Statistik und Planungsrechnung	21
2.4 Nebenbuchhaltungen	21

B. Vereinfachte Buchführung zur Gewinn- und Steuergestaltung

I. Gewinnermittlung – ein steuerlenkendes Instrument

1. Doppelte Buchführung oder Vereinfachte Aufzeichnungen	23
2. Grundsätze ordnungsmäßiger Aufzeichnungen	29
2.1 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung (GOB) und vereinfachter Aufzeichnungen	29
2.2 Zusatzgrundsätze ordnungsgemäßer Buchführung im EDV-Bereich	31

II. Aufzeichnungspflichten – minimalste Dokumentation

1. Einnahmen-Ausgaben-Buch	33
2. Kassenbuch	33
3. Gehalts- und Lohnkonten	35
4. Debitoren- und Kreditorenbuchhaltung	36
5. Anlagenbuchhaltung	37
6. Besondere Aufzeichnungen nach Steuergesetzen	38

III. Vereinfachte Gewinnermittlung – Technik und Inhalt

1. Technik der Gewinnermittlung	41
1.1 Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (EAR)	41
1.2 Einnahmen-Ausgaben-Buch	41
1.3 Organisationsschema für die sachlich gegliederte Aufzeichnung von Geschäftsvorfällen	48
2. Betriebseinnahmen	52
2.1 Betriebseinnahmen aufgrund von Zahlungsvorgängen	55
2.2 Sonstige Betriebseinnahmen	57
3. Betriebsausgaben	58
3.1 Betriebsausgaben aufgrund von Zahlungsvorgängen	61
3.2 Betriebsausgaben in Verbindung mit dem Anlagevermögen	65
3.3 Sonstige Betriebsausgaben	68
3.4 Pauschalierungen von Betriebsausgaben und Freibeträgen	70
3.5 Nicht abziehbare Betriebsausgaben	71
4. Durchlaufende Posten	74
5. Ergänzungen von speziellen Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben	74
5.1 Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben in Verbindung mit Abrechnungsstellen	75
5.2 Privatentnahmen und Neueinlagen	80
5.3 Steuern	85
5.4 Ausgaben für den Praxis- und Laborbedarf	87
5.5 Personalausgaben	92
5.6 Kraftfahrzeugkosten und andere Fahrtkosten – Zeilen 25 bis 28 Anlage EUR	96
5.7 Anlagevermögen und Abschreibungen	98
5.7.1 Das Anlagevermögen (AV)	98
5.7.2 Abschreibungen oder Absetzung für Abnutzung	100
5.7.3 Abschreibungsmethoden	101
5.7.4 Besonderheiten der Abschreibungen	104
5.7.5 Planmäßige Abschreibungen bei unbeweglichen Gütern	106

IV. Steuern reduzieren – Strategien zur Gewinnsteuerung

1. Steuern reduzieren – Grundsätzliches	107
2. Steuern reduzieren durch Ausnutzung rechtlicher Einzelvorschriften	110
3. Steuern reduzieren durch Investitionen und Abschreibungen	110
3.1 Zeitpunkt einer Investition	111
3.2 Wahl der Abschreibungsmethode	112
3.3 Außerplanmäßige Abschreibungen	112
3.4 Geringwertige Wirtschaftsgüter	113
4. Steuern reduzieren durch Gewinnverschiebungen aufgrund steuerfreier Rücklagen	113
4.1 Zuschussrücklage	115
4.2 Ersatzbeschaffungsrücklage	117
4.3 Re-Investitionsrücklage	118
4.4 Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibungen	118
5. Steuern reduzieren durch Bewertungen und Bewertungsspielräume	122
5.1 Wichtige Werte im Rahmen der Gewinnpolitik	123
5.1.1 Anschaffungskosten	123
5.1.2 Herstellungskosten	125
5.1.3 Teilwert	126
5.1.4 Sonstige Werte	127
5.2 Bewertungsalternativen	129

V. Gewinnzuweisungen – Einkünfte aus Mitunternehmerschaft

1. Gewinnzuweisungen in Abhängigkeit der Gesellschaftsformen	131
1.1 Gemeinschafts- oder Gruppenpraxis	132
1.2 Praxis-, Labor- oder Apparategemeinschaft	133
1.3 Partnerschaftsgesellschaft	133
1.4 Offene Handelsgesellschaft bei Apothekern	133
2. Durchführung der Gewinnverteilung	134
3. Ergänzende Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben	136
4. Praxisumstrukturierungen	138
4.1 Aufgabe einer Einzelpraxis	138
4.2 Veräußerung einer Einzelpraxis	139
4.3 Ausscheiden aus einer Gesellschaft	140
4.3.1 Gesellschafterwechsel und Veräußerung an einen anderen Gesellschafter	140
4.3.2 Veräußerung an die Gesellschaft / Gesellschafter	141
4.3.3 Gesellschaftsauflösung als Realteilung	142
4.4 Eintritt in eine Gesellschaft	142

VI. Praxen lenken – Informationen zur Unternehmensanalyse

1. Praxen lenken – Grundsätzliches	145
2. Aufbereitung des Zahlenmaterials	146
2.1 Verhältniszahlen	146
2.2 Indexzahlen	148
2.3 Weitere statistische Berechnungsmethoden	148
3. Methodisch-systematischer Ablauf der Unternehmensbeurteilung	149
4. Einige Kennziffern zu Partialanalysen	153
4.1 Analyse des Erfolges zur Einschätzung der Ertragskraft	153
4.2 Beurteilung der Liquiditätssituation der Unternehmung	160
5. Weiche Daten zur Praxislenkung	162

C. Kosten- und Leistungsrechnung zur Eigenkontrolle der Praxistätigkeit

I. Praxen lenken – Informationen zur Betriebsanalyse

1. Praxen lenken – Grundsätzliches	163
2. Abgrenzung zwischen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und Kosten- und Leistungsrechnung	165
2.1 Betriebsausgaben und Kosten	165
2.2 Betriebseinnahmen und Leistungen	169
3. Arbeitsschritte bei der Kosten- und Leistungsrechnung	172
3.1 Periodenrechnungen	172
3.2 Kalkulationen – Einheitsrechnungen	176
4. Abrechnungsperioden	178
5. Software mit integrierter Kostenrechnung	178

II. Gesamtkostenverfahren – die kleine Perioden-Kostenrechnung

1. Abrechnungstechnik mithilfe der Abgrenzungstabelle	181
2. Zeitliche Kosten- und Leistungsabgrenzungen	187
3. Kostenartengruppen – gegliedert nach verbrauchten Leistungsfaktoren	190
3.1 Sachgüter- oder Materialkosten	190
3.2 Personalkosten	193
3.3 Fremdleistungskosten	195
3.4 Betriebsmittelkosten und sonstige (nicht zuzuordnende) Kosten	198
3.4.1 Kalkulatorische Abschreibungen	198

3.4.2	Kalkulatorische Zinsen	202
3.4.3	Kalkulatorische Wagnisse	205
3.4.4	Kalkulatorische Miete	207
3.4.5	Kalkulatorischer Unternehmerlohn	208
4.	Leistungsartengruppen – gegliedert nach Zahlenden	210
5.	Berücksichtigung von Langzeitbehandlungen	213
6.	Abgrenzungstabelle – Gesamtdarstellung	216

III. Umsatzkostenverfahren – die aussagekräftigere Kostenrechnung

1.	Grundsätzliches	225
2.	Kostenarten-Gliederungsgesichtspunkt „Art der Verrechnung von Kosten“	226
3.	Kostenstellenrechnung	229
3.1	Kostenstellen	229
3.2	Betriebs- bzw. Praxisabrechnungsbogen – Teil I	231
3.2.1	Verteilung der primären Kosten	232
3.2.2	Verteilung der sekundären Kosten	234
3.2.3	Umsatzbezogene Kosten	236
3.2.4	Erlöszurechnungen auf Endkostenstellen	237
3.2.5	Beispiele für Praxisabrechnungsbogen – Teil I	237
3.3	Betriebs- bzw. Praxisabrechnungsbogen – Teil II	241
4.	Kostenträgerzeitrechnung und Betriebsabrechnung	248
4.1	Kostenträger – Leistungsart	249
4.2	Fortsetzung: Betriebs- bzw. Praxisabrechnungsbogen – Teil II	253

IV. Kalkulationen – dienstleistungsbezogene Kostenrechnungen

1.	Kalkulationen	259
2.	Kalkulationsverfahren	260
2.1	Divisionskalkulation	262
2.2	Divisionskalkulation mit Äquivalenzziffern	263
2.3	Zuschlagskalkulation	266
3.	Preiskalkulation – Preisrechnung	270

V. Praxen lenken – Kennziffern zur Betriebsanalyse

- | | |
|---|-----|
| 1. Lenken mit Hilfe der Kosten- und Leistungsrechnung | 271 |
| 2. Einige Kennziffern zu Partialanalysen | 273 |
| 2.1 Analysen auf Basis des Gesamtkostenverfahrens | 273 |
| 2.2 Analysen auf Basis des Umsatzkostenverfahrens | 276 |

VI. Kostenverursachung – moderne Verfahren der Kostenzurechnungen

- | | |
|---|-----|
| 1. Problematik des bisher dargestellten Systems | 281 |
| 2. Einführung in die Prozesskostenrechnung | 283 |
| 3. Einführung in die Teilkostenrechnung | 285 |

D. Anhang

- | | |
|---|-----|
| Einnahmenüberschussrechnung 2010 gemäß § 4(3) EStG mit den weiteren Anlagen AVEÜR 2010 und SZE 2010 | 291 |
| Literaturhinweise | 297 |
| Sachverzeichnis | 301 |