

Frank Daumann, Lev Esipovich

Kostenrechnung für öffentliche Apotheken

Grundlagen, Methoden
und Fallbeispiele



Frank Daumann | Lev Esipovich
Kostenrechnung für öffentliche Apotheken
Grundlagen, Methoden und Fallbeispiele

Prof. Dr. Frank Daumann ist Inhaber des Lehrstuhls für Sport- und Gesundheitsökonomie an der Friedrich-Schiller-Universität Jena.

Dr. Lev Esipovich ist Lehrkraft für besondere Aufgaben am Lehrstuhl für Sport- und Gesundheitsökonomie an der Friedrich-Schiller-Universität Jena.

Frank Daumann | Lev Esipovich

Kostenrechnung für öffentliche Apotheken

Grundlagen, Methoden und Fallbeispiele

UVK Verlag · München

Einbandmotiv: iStockphoto, © Pornpak Khunatorn

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

1. Auflage 2020

© UVK Verlag 2020
- ein Unternehmen der Narr Francke Attempto Verlag GmbH + Co. KG
Dischingerweg 5 · D-72070 Tübingen

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

Internet: www.narr.de
eMail: info@narr.de

CPI books GmbH, Leck

ISBN 978-3-7398-3068-1 (Print)
ISBN 978-3-7398-8068-6 (ePDF)
ISBN 978-3-7398-0021-9 (ePub)

Frank Daumann:
Meinen Eltern, Erika und Heinrich (†), gewidmet.

Vorwort

Die öffentliche Apotheke als Handels- und als Produktionsbetrieb gerät zunehmend in das Spannungsfeld zweier säkularer Entwicklungen: Zum einen führt das Internet zu einer höheren Markttransparenz – Preisunterschiede werden in kürzester Zeit aufgedeckt – und es ermöglicht neue Angebotsformen (Stichwort: Online-Handel). Zum anderen erhöhen sich regelmäßig die Ausgaben des Gesundheitssystems und der Gesetzgeber sieht sich laufend gezwungen, durch neue staatliche Interventionen dieser Entwicklung Einhalt zu gebieten. Auch die Apotheke als maßgeblicher Vertriebsweg von Arzneimitteln wird sich diesen Eingriffen nicht entziehen können.

Der dadurch zunehmende Wettbewerb bedeutet jedoch, dass erhöhte Anstrengungen unternommen werden müssen, um bisherige Marktpositionen zu erhalten und um Verbesserungen zu erzielen. Damit sind wiederum Gefahren, aber auch Chancen verbunden. Diese Situation macht es erforderlich, die vorhandenen betriebswirtschaftlichen Instrumentarien effizient zu nutzen und damit die sich abzeichnenden Gefahren zu erkennen und in Erfolge umzuwidmen.

Maßgeblichen Stellenwert kommt in diesem Zusammenhang der Analyse der Kosten des betrieblichen Geschehens zu. Dies leistet die Kostenrechnung. Da die Apotheke als Kombination eines Handels- mit einem Produktionsbetrieb – wenngleich das Produktionselement durch Fertigarzneimittel immer weiter zurückgedrängt wird – besondere Strukturelemente aufweist, lassen sich die Kostenrechnungselemente eines Industriebetriebes nicht ohne entsprechende Adaption auf sie übertragen.

Vor diesem Hintergrund ist nun dieses Buch zu bewerten: Es hat das Ziel, speziell für die Apotheke die Grundlagen der Kostenrechnung anhand praxisnaher Beispiele vorzustellen. Damit liegt das Schwergewicht jedoch nicht darauf, Patentrezepte für individuelle Problemstrukturen etwa in Form eines Entscheidungsbaums zu präsentieren. Vielmehr soll der Leser in die Problematik der Kostenrechnung theoriegeleitet eingeführt und mit ihren Grundprinzipien vertraut gemacht werden. Ausgehend davon werden Möglichkeiten des Einsatzes des Kostenrechnungsinstrumentariums für die Apotheke aufgezeigt. Das übergeordnete Ziel dabei ist, dem Leser die „Denkart“ der Kostenrechnung nahezubringen, sodass er nach der Lektüre dieses Buches in der Lage ist, betriebsspezifische Problemstellungen selbst zu lösen.

Zum Verständnis des Buches sind minimale Vorkenntnisse der Betriebswirtschaftslehre notwendig, über die jedoch jeder Pharmazeut verfügt.

Zur Entstehung dieses Buches haben besonders Frau Apothekerin Ursula Jakob, Herr Apotheker Michael Bechert, Herr Apotheker Tobias Brandl, Herr Apotheker Claus Pöhlmann und Herr Dr. med. Christian Kasper beigetragen. Ihnen gilt unser besonderer Dank. Dank gebührt Frau Lana Passon für die Durchsicht des Manuskripts sowie den hilfsbereiten Damen der Bibliothek der Hochschule Hof, die einen effizienten Zugriff auf die einschlägige Literatur ermöglichten.

Wir wünschen dem geneigten Leser viel Freude bei der Lektüre und freuen uns über entsprechende Anregungen.

Jena, im Sommer 2020

Frank Daumann und Lev Esipovich

Inhaltsverzeichnis

| | |
|--|-----------|
| Vorwort | 7 |
| Abbildungsverzeichnis | 13 |
| Tabellenverzeichnis | 15 |
| Abkürzungsverzeichnis | 17 |
| 1 Einführung | 19 |
| 2 Die öffentliche Apotheke und ihre Rahmenbedingungen ... | 21 |
| 3 Rechnungswesen in der öffentlichen Apotheke | 25 |
| 3.1 Externes und internes Rechnungswesen in der Apotheke..... | 25 |
| 3.1.1 Externes Rechnungswesen | 26 |
| 3.1.2 Internes Rechnungswesen..... | 28 |
| 3.2 Funktionen der Kostenrechnung in der Apotheke | 29 |
| 3.3 Zusammenfassung des Kapitels | 31 |
| Literaturempfehlungen | 32 |
| 4 Grundlagen der Kostenrechnung..... | 33 |
| 4.1 Begriff und Merkmale der Kostenrechnung..... | 33 |
| 4.2 Grundbegriffe der Kostenrechnung | 34 |
| 4.2.1 Aufwand und Ertrag | 34 |
| 4.2.2 Kosten und Leistungen..... | 34 |
| 4.2.3 Neutraler Aufwand | 36 |
| 4.2.4 Zweckaufwand und Grundkosten | 36 |
| 4.2.5 Kalkulatorische Kosten | 37 |
| 4.2.6 Neutraler Ertrag..... | 38 |
| 4.2.7 Zweckertrag und Grundleistungen | 39 |
| 4.2.8 Kalkulatorische Leistungen..... | 39 |
| 4.3 Gliederung der Kosten | 41 |

| | | |
|----------|--|-----------|
| 4.3.1 | Einzelkosten und Gemeinkosten..... | 41 |
| 4.3.2 | Variable und fixe Kosten..... | 42 |
| 4.4 | Kostenfunktion | 46 |
| 4.5 | Prinzipien der Kostenrechnung..... | 49 |
| 4.5.1 | Verursachungsprinzip | 49 |
| 4.5.2 | Proportionalitätsprinzip..... | 50 |
| 4.5.3 | Durchschnittsprinzip | 51 |
| 4.5.4 | Tragfähigkeitsprinzip | 52 |
| 4.6 | Allgemeiner Ablauf der Kostenrechnung | 53 |
| 4.7 | Betriebsabrechnungsbogen | 55 |
| 4.8 | Systeme der Kostenrechnung | 56 |
| 4.8.1 | Ist-, Normal- und Plankostenrechnung | 56 |
| 4.8.2 | Voll- und Teilkostenrechnung..... | 58 |
| 4.9 | Zusammenfassung des Kapitels | 58 |
| | Literaturempfehlungen | 60 |
| 5 | Vollkostenrechnung in der Apotheke | 61 |
| 5.1 | Kostenartenrechnung in der Apotheke | 61 |
| 5.1.1 | Kostenerfassung..... | 62 |
| 5.1.2 | Kosteneinteilung nach Kostenarten | 63 |
| 5.1.2.1 | Personalkosten | 65 |
| 5.1.2.2 | Materialkosten | 67 |
| | Ermittlung der Materialkosten | 68 |
| 5.1.2.3 | Kalkulatorische Kosten | 73 |
| 5.1.2.4 | Sachkosten | 94 |
| 5.1.2.5 | Kosten für fremde Dienstleistungen | 95 |
| 5.1.2.6 | Sonstige Kosten..... | 95 |
| 5.1.3 | Aufteilung der Kosten nach Einzel- und Gemeinkosten | 96 |
| 5.1.4 | Zusammenfassung: Kostenartenrechnung in der Apotheke | 96 |
| 5.2 | Kostenstellenrechnung in der Apotheke..... | 97 |
| 5.2.1 | Gliederung von Kostenstellen | 98 |
| 5.2.2 | Ablauf der Kostenstellenrechnung | 104 |

| | | |
|----------|---|------------|
| 5.2.3 | Verfahren zur innerbetrieblichen Leistungsverrechnung | 106 |
| 5.2.3.1 | Kostenschlüssel..... | 107 |
| 5.2.3.2 | Anbauverfahren..... | 108 |
| 5.2.3.3 | Kostenstellenausgleichsverfahren | 114 |
| 5.2.4 | Zusammenfassung: Kostenstellenrechnung in der Apotheke..... | 123 |
| 5.3 | Kostenträgerrechnung in der Apotheke..... | 125 |
| 5.3.1 | Kostenträger in der Apotheke | 126 |
| 5.3.2 | Kostenträgerstückrechnung..... | 127 |
| 5.3.3 | Kostenträgerzeitrechnung | 134 |
| 5.3.4 | Zusammenfassung: Kostenträgerrechnung in der Apotheke..... | 138 |
| 5.4 | Auswertung der Vollkostenrechnung..... | 139 |
| 5.4.1 | Allgemeine Auswertungen mit Kennzahlen | 139 |
| 5.4.2 | Wirtschaftlichkeitskontrolle in den Kostenstellen..... | 142 |
| 5.5 | Probleme und Defizite der Vollkostenrechnung | 145 |
| 5.6 | Anwendungsbeispiel für die Vollkostenrechnung..... | 147 |
| | Literaturempfehlungen | 157 |
| 6 | Teilkostenrechnung in der Apotheke..... | 159 |
| 6.1 | Grundlagen der Teilkostenrechnung..... | 159 |
| 6.2 | Deckungsbeitragsrechnung im Rahmen der Erfolgsrechnung..... | 162 |
| 6.2.1 | Einstufige Deckungsbeitragsrechnung (Direct Costing) | 162 |
| 6.2.2 | Mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung | 166 |
| 6.3 | Break-Even-Analyse in der Apotheke | 171 |
| 6.3.1 | Grundlagen der Break-Even-Analyse | 171 |
| 6.3.2 | Ansatz der Break-Even-Analyse im Kontext der Apotheke..... | 174 |
| 6.4 | Zusammenfassung des Kapitels | 177 |
| | Literaturempfehlungen | 178 |
| 7 | Sonderprobleme der Kostenrechnung in der Apotheke | 179 |
| 7.1 | Mehrbesitz und Kostenrechnung..... | 179 |
| 7.2 | Versandhandel..... | 182 |

12 Inhaltsverzeichnis

| | | |
|-----|-----------------------------|-----|
| 7.3 | Zusammenfassung..... | 184 |
| | Literaturempfehlungen | 185 |
| | Quellenverzeichnis..... | 187 |
| | Stichwortverzeichnis..... | 191 |

Abbildungsverzeichnis

| | | |
|---------|---|-----|
| Abb. 1 | Umsatzstruktur öffentlicher Apotheken im Jahre 2018..... | 24 |
| Abb. 2 | Rechnungswesen in der öffentlichen Apotheke..... | 26 |
| Abb. 3 | Adressaten des externen Rechnungswesens in der Apotheke..... | 27 |
| Abb. 4 | Adressaten des internen Rechnungswesens der Apotheke | 29 |
| Abb. 5 | Funktionen der Kostenrechnung in der Apotheke | 30 |
| Abb. 6 | Abgrenzung zwischen Aufwand und Kosten | 35 |
| Abb. 7 | Arten von kalkulatorischen Kosten | 38 |
| Abb. 8 | Abgrenzung zwischen Ertrag und Leistung..... | 38 |
| Abb. 9 | Verhältnis zwischen Einzel- und Gemeinkosten sowie variablen und fixen Kosten | 43 |
| Abb. 10 | Kostenauflösung nach dem mathematischen und statistischen Verfahren | 44 |
| Abb. 11 | Kostenfunktion beim linearen Kostenverlauf..... | 47 |
| Abb. 12 | Schematischer Ablauf der Kostenrechnung..... | 53 |
| Abb. 13 | Kostenrechnungssysteme..... | 56 |
| Abb. 14 | Aufgabenbereiche der Plankostenrechnung | 57 |
| Abb. 15 | Ablauf der Kostenartenrechnung | 61 |
| Abb. 16 | Kostenerfassung | 63 |
| Abb. 17 | Lohnformen..... | 66 |
| Abb. 18 | Abschreibung in der Apotheke..... | 74 |
| Abb. 19 | Abschreibungsmethoden..... | 77 |
| Abb. 20 | Graphische Darstellung der Abschreibungsmethoden | 80 |
| Abb. 21 | Faktoren für die Bestimmung des kalkulatorischen Mischkapitalzinses..... | 87 |
| Abb. 22 | Betriebliche Risiken und kalkulatorische Wagniskosten..... | 90 |
| Abb. 23 | Kalkulatorische Personalkosten in der Apotheke..... | 93 |
| Abb. 24 | Allgemeiner Ablauf der Kostenstellenrechnung..... | 105 |
| Abb. 25 | Beziehungen zwischen Vor- und Endkostenstellen..... | 110 |
| Abb. 26 | Graphische Darstellung des Stufenleiterverfahrens..... | 114 |
| Abb. 27 | Formen der Kostenträgerrechnung..... | 125 |
| Abb. 28 | Kalkulationsverfahren..... | 128 |
| Abb. 29 | Vergleich des Umsatz- und Gesamtkostenverfahrens..... | 135 |
| Abb. 30 | Entwicklung des Wareneinsatzes im Verhältnis zum Umsatz..... | 140 |
| Abb. 31 | Entwicklung der Personalkosten im Verhältnis zu Umsatz und Rohgewinn..... | 141 |
| Abb. 32 | Fixkostenproportionalisierung..... | 146 |

| | | |
|---------|---|-----|
| Abb. 33 | Prinzipien der Kostenverrechnung bei Teil- und Vollkostenrechnung | 160 |
| Abb. 34 | Betriebsabrechnungsbogen bei der Teilkostenrechnung. | 161 |
| Abb. 35 | Allgemeine Vorgehensweise im Rahmen der mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnung | 167 |
| Abb. 36 | Graphische Darstellung der Break-Even-Analyse. | 171 |
| Abb. 37 | Break-Even-Analyse in der Apotheke | 175 |

Tabellenverzeichnis

| | | |
|---------|---|-----|
| Tab. 1 | Merkmale des wertmäßigen Kostenbegriffs | 35 |
| Tab. 2 | Betriebsabrechnungsbogen..... | 55 |
| Tab. 3 | Merkmale der Ist-, Normal- und Plankosten | 58 |
| Tab. 4 | Gliederung der Kosten..... | 64 |
| Tab. 5 | Vergleich zwischen kalkulatorischer und bilanzieller Abschreibung..... | 75 |
| Tab. 6 | Steuerliche Nutzungsdauern von typischen Wirtschaftsgütern in der Apotheke..... | 75 |
| Tab. 7 | Vergleich linearer, arithmetisch- und geometrisch-degressiver Abschreibungsart..... | 79 |
| Tab. 8 | Aktivseite in der Apothekenbilanz | 83 |
| Tab. 9 | Bewertung des betriebsnotwendigen Vermögens | 85 |
| Tab. 10 | Gewerbe-Mietspiegel 2018, Stadt Meißen | 92 |
| Tab. 11 | Arten der innerbetrieblichen Leistungsbeziehung | 101 |
| Tab. 12 | Kostenstellengliederung in der Apotheke | 102 |
| Tab. 13 | Kostenstellengliederung einer großen Apotheke mit Filialen | 103 |
| Tab. 14 | Kostenstellengliederung einer kleinen Apotheke..... | 104 |
| Tab. 15 | Kostenschlüsselkategorien in der Apotheke..... | 107 |
| Tab. 16 | Anwendung des Anbauverfahrens in der Apotheke..... | 113 |
| Tab. 17 | Anwendung des Stufenleiterverfahrens in der Apotheke | 118 |
| Tab. 18 | Anwendung des Gleichungsverfahrens in der Apotheke | 122 |
| Tab. 19 | Mögliche Kostenträger in einer Apotheke | 126 |
| Tab. 20 | Ergebnisberechnung in der Apotheke nach dem Umsatzkosten- verfahren..... | 136 |
| Tab. 21 | Wirtschaftlichkeitsanalyse in den Kostenstellen der Burg- Apotheke..... | 145 |
| Tab. 22 | Verteilung der Personalkosten auf die Kostenstellen der Rats- Apotheke..... | 148 |
| Tab. 23 | Verteilung der kalkulatorischen Abschreibungen auf die Kos- tenstellen der Rats-Apotheke. | 149 |
| Tab. 24 | Verteilung der kalkulatorischen Zinsen auf die Kostenstellen der Rats-Apotheke | 150 |
| Tab. 25 | Verteilung der sonstigen kalkulatorischen Kosten auf die Kos- tenstellen der Rats-Apotheke. | 151 |
| Tab. 26 | Verteilung der Sachkosten auf die Kostenstellen der Rats- Apotheke..... | 152 |

| | | |
|---------|---|-----|
| Tab. 27 | Verteilung der Kosten für fremde Dienstleistungen auf die Kostenstellen der Rats-Apotheke. | 152 |
| Tab. 28 | Verteilung der sonstigen Kosten auf die Kostenstellen der Rats- Apotheke..... | 152 |
| Tab. 29 | Verteilung der Gemeinkosten. | 153 |
| Tab. 30 | Inanspruchnahme des Facility Managements und des Fuhrparks.... | 153 |
| Tab. 31 | Durchführung der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung..... | 154 |
| Tab. 32 | Berechnung der Abweichungen | 155 |
| Tab. 33 | Berechnung von Selbstkosten und Listenverkaufspreis..... | 156 |
| Tab. 34 | Fixkostenhierarchien in einer Apotheke | 168 |
| Tab. 35 | Anwendung der mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnung in der Apotheke..... | 170 |
| Tab. 36 | Modifizierte einstufige Deckungsbeitragsrechnung für eine Filialapotheke als Profit-Center. | 182 |

Abkürzungsverzeichnis

| | |
|------------------|--|
| A | Aufwand |
| ABM | Arbeitsbeschaffungsmaßnahme |
| AfA | Absetzung für Abnutzungen |
| AO | Abgabenordnung |
| B | Basiswert |
| BAB | Betriebsabrechnungsbogen |
| BE | Betriebsergebnis |
| BEP | Break-Even-Point |
| BGB | Bürgerliches Gesetzbuch |
| BGW | Berufsgenossenschaft für Gesundheitsdienst und Wohlfahrts- pflege |
| BNK | betriebsnotwendiges Kapital |
| BNV | betriebsnotwendiges Vermögen |
| D | Degressionsbetrag |
| DB | Deckungsbeitrag |
| EDV | elektronische Datenverarbeitung |
| Eg | Ertrag |
| EK | Endkostenstelle |
| Es | Erlös |
| ESTDV | Einkommensteuer-Durchführungsverordnung |
| ESTG | Einkommensteuergesetz |
| EU | Europäische Union |
| EÜR | Einnahmen-Überschuss-Rechnung |
| EUR | Euro |
| GK | Gemeinkosten |
| GKV | Gesamtkostenverfahren |
| HGB | Handelsgesetzbuch |
| IHK | Industrie- und Handelskammer |
| ILV | innerbetriebliche Leistungsverrechnung |
| K | Kosten |
| Kap. | Kapitel |
| K _{fix} | Fixkosten |
| KTr | Kostenträger |
| k _v | variable Kosten (pro Mengeneinheit) |
| K _v | variable Kosten (gesamt) |
| LAK | Landesapothekerkammer |

18 Abkürzungsverzeichnis

| | |
|------|------------------------|
| LAV | Landesapothekerverband |
| ND | Nutzungsdauer |
| QM | Qualitätsmanagement |
| RW | Restwert |
| U | Umsatz |
| UKV | Umsatzkostenverfahren |
| UStG | Umsatzsteuergesetz |
| var | variabel |
| VK | Vorkostenstelle |

1 Einführung

Die Apotheken nehmen eine Schlüsselstellung im deutschen Gesundheitswesen ein, da ihnen „die im öffentlichen Interesse gebotene Sicherstellung einer ordnungsgemäßen Arzneimittelversorgung der Bevölkerung“ (§ 1 Abs. 1 ApoG) obliegt. Die Apotheke übt vor diesem Hintergrund die folgenden Aufgaben aus:

- die Produktion von Arzneimitteln,
- die Abgabe von Arzneimitteln und Medizinprodukten an die Patienten (Handel) und
- die Aufklärung der Patienten über Nebenwirkungen und mögliche Wechselwirkungen mit anderen Medikamenten (Beratung).

Daneben vertreibt die Apotheke „apothekenübliche Artikel“ wie Nahrungsergänzungsmittel, kosmetische Erzeugnisse und andere Waren mit gesundheitsförderndem Bezug.

Die konstitutive Einbindung der Apotheke in das Gesundheitswesen und ihre Stellung als Handels- und Produktionsbetrieb verorten die Apotheke im Schnittpunkt mehrerer säkularer Einwicklungen:

- Die Nutzung von Skaleneffekten und der Fixkostendegression: Diese produktionstechnischen Besonderheiten sowie zunehmende Regulierungen und die Intensivierung des Preiswettbewerbs führen zu einer Konzentration bei der Produktion. Im Bereich der Apotheke wird dies durch ein verstärktes Zurückdrängen des produzierenden Elements deutlich; der Vertrieb von Fertigarzneimitteln überwiegt in der Durchschnittsapotheke die Produktion von Arzneimitteln bei weitem.
- Das Internet zieht zum einen eine verstärkte Markttransparenz sowohl für den Kunden bzw. Patienten als auch für den Mitwettbewerber nach sich. D. h., dass sich die Preissetzungsspielräume in den Bereichen, in denen die Preise frei gebildet werden können, sukzessive verengen. Zum anderen ist das Internet das Fundament für neue Geschäftsmodelle, von denen eine Intensivierung des Wettbewerbs insbesondere im Einzelhandel ausgeht. Die Internetapotheke wird damit zu einem omnipräsenten und effektiven Wettbewerber der stationären Apotheke.
- Der technische Fortschritt im Gesundheitswesen erweitert die medizinischen Handlungsoptionen erheblich. Dieser Sachverhalt führt zusammen mit der demographischen Entwicklung zu einer zunehmenden Einengung