

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, betriebspezifische 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