

Bachelor Thesis

Kalkulation

**in der Augenoptik & Hörakustik –
ein Workbook**

Lisa Faaß

Studiengang Augenoptik und Hörakustik
Hochschule Aalen

Prof. Dr. Anna Nagl
Dr. Verena Rath
Aalen, August 2012

Abstract

Das im Rahmen dieser Bachelor Thesis „Kalkulation in der Augenoptik & Hörakustik“ erarbeitete Workbook dient den Augenoptik- und Hörakustik-Studierenden der Hochschule Aalen als Leitfaden für die Vorlesung „Rechnungswesen und Controlling“. Der Schwerpunkt liegt dabei auf der Kalkulation von Verkaufspreisen für die Augenoptik- und Hörakustikbranche. Ziel dieser Bachelor Thesis ist es, für die Studierenden einen praxisorientierten Leitfaden zur Verkaufspreiskalkulation zu erstellen. Dabei wird auf die branchenspezifischen Besonderheiten, die bei der Kalkulation zu beachten sind, eingegangen.

Die Bachelor Thesis ist wie folgt aufgebaut: Zunächst werden die Grundlagen des betrieblichen Rechnungswesens erläutert, wobei auf die Aufgaben des internen und externen Rechnungswesens eingegangen wird. Das sich daran anschließende Kapitel beschäftigt sich mit den wichtigsten Fakten der Finanzbuchhaltung, welche die Grundlage der Kalkulation darstellt.

Bevor im nächsten Schritt auf die Kalkulation im eigentlichen Sinne eingegangen wird, werden die Aufgaben, Funktionen und grundlegenden Begriffe der Kosten- und Leistungsrechnung vorgestellt. Im darauf folgenden werden die Stufen der Kostenrechnung im Einzelnen und im nächsten Schritt die Aufgaben und der Aufbau des Betriebsabrechnungsbogens beschrieben sowie auf die Kalkulationssätze eingegangen.

Nachdem die Grundlagen der Kalkulation erläutert wurden, wird auf die verschiedenen Kostenrechnungssysteme eingegangen. Mit dem Punkt Kostenkontrolle wird das Kapitel abgeschlossen. Die Theorie der Kosten- und Leistungsrechnung lässt sich in direktem Anschluss zu den einzelnen Methoden mittels Übungsaufgaben anwenden und festigen. Das darauf folgende Kapitel setzt sich schließlich mit der Kalkulation in der Hörakustik auseinander. In diesem Zusammenhang wird zunächst auf die Branchenspezifika hinsichtlich der Kalkulation eingegangen, worauf dann die Anwendung der Erkenntnisse aus der Augenoptik- in der Hörakustikbranche folgt. Zu Letzt folgt das Fazit: Dort findet eine kritische Auseinandersetzung mit der Kalkulation in der Augenoptik und Hörakustik statt.

Inhaltsverzeichnis

Abstract	2
Inhaltsverzeichnis	3
Abbildungsverzeichnis	5
Abkürzungsverzeichnis	7
1 Einleitung	8
1.1 Problemstellung	8
1.2 Zielsetzung.....	9
1.3 Vorgehensweise	9
2 Grundlagen des betrieblichen Rechnungswesens	10
2.1 Organisatorische Gliederung des betrieblichen Rechnungswesens	10
2.2 Aufgaben des externen Rechnungswesens	11
2.3 Aufgaben des internen Rechnungswesens	11
3 Finanzbuchhaltung	13
3.1 Grundsätze der Buchführung	13
3.2 Inventur und Inventar	14
3.3 Bilanz	15
3.4 Gewinn- und Verlustrechnung (GuV)	15
4 Kosten- und Leistungsrechnung	17
4.1 Grundlegende Begriffe der Kosten- und Leistungsrechnung	17
4.2 Begriffspaare des Rechnungswesens.....	21
4.3 Stufen der Kostenrechnung	22
4.4 Betriebsabrechnungsbogen	24
4.5 Kalkulationssätze	27
4.6 Kostenrechnungssysteme.....	29
4.6.1 Art der Kostenermittlung	29
4.6.2 Art der Kostenverrechnung	31
4.6.3 Target Costing	38
4.7 Kalkulationsfaktor.....	39
4.8 Kostenkontrolle	39
5 Kalkulation in der Hörakustik	43

5.1	Branchenspezifika hinsichtlich der Kalkulation.....	43
5.1.1	Dienstleistung	44
5.1.2	Qualitätsstufen der Hörgeräte	45
5.2	Anwendung der Erkenntnisse aus der Augenoptikbranche.....	45
5.2.1	Betriebsabrechnungsbogen in der Hörakustik	45
5.2.2	Kalkulationssätze in der Hörakustik	46
5.2.3	Ist-, Normal-, Plankostenrechnung in der Hörakustik.....	47
5.2.4	Vollkostenrechnung in der Hörakustik.....	47
5.2.5	Deckungsbeitragsrechnung in der Hörakustik.....	47
5.2.6	Target Costing in der Hörakustik.....	49
6	Fazit.....	50
	Anhang A // BAB > A.1 Beispiel	51
	Anhang A // BAB > A.2 Übungsaufgabe.....	52
	Anhang B // Ende der UVP – Was nun, deutsche Augenoptik? –Teil 1	53
	Anhang B // Ende der UVP – Was nun, deutsche Augenoptik? –Teil 2	59
	Anhang C // Umsatzsteuersätze in der Augenoptik und Hörakustik	65
	Literaturverzeichnis	67
	Erklärung	69

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Organisatorische Gliederung des Rechnungswesens	10
Abbildung 2: Schritte des betrieblichen Controllings	11
Abbildung 3: Schema eines Inventars	14
Abbildung 4: Schema einer Bilanz	15
Abbildung 5: Schema einer Gewinn- und Verlustrechnung	16
Abbildung 6: Grundlegende Begriffe der Kosten- und Leistungsrechnung	18
Abbildung 7: Unterschied zwischen Einzel- und Gemeinkosten	18
Abbildung 8: Übungsaufgabe zur Unterscheidung verschiedener Kosten	19
Abbildung 9: Unterscheidung zwischen Grundkosten und kalkulatorischen Kosten	19
Abbildung 10: Begriffspaar Auszahlungen/Einzahlungen	21
Abbildung 11: Begriffspaar Ausgaben/Einnahmen	21
Abbildung 12: Begriffspaar Aufwand/Ertrag	21
Abbildung 13: Begriffspaar Kosten/Leistungen	21
Abbildung 14: Stufen der Kostenrechnung und deren Grundfragen	22
Abbildung 15: Beispiele für Kostenarten, Kostenstellen und Kostenträger	22
Abbildung 16: Stufen der Kostenrechnung: Zusammenhänge	23
Abbildung 17: Schema eines Betriebsabrechnungsbogens	25
Abbildung 18: Beispiel für eine Einteilung der Kostenstellen in der Augenoptik	26
Abbildung 19: Kalkulationssätze	27
Abbildung 20: Kostenrechnungssysteme	29
Abbildung 21: Zeitbezug der Kosten und deren Zusammenhänge	30
Abbildung 22: Grundsätze der Vollkosten- und Teilkostenrechnung	31
Abbildung 23: Unterschied zwischen Vollkosten- und Deckungsbeitragsrechnung	32
Abbildung 24: kritische Ausbringungsmenge	33
Abbildung 25: Übungsaufgabe zum Direct Costing im Einproduktunternehmen	34
Abbildung 26: Übungsaufgabe zum Direct Costing im Mehrproduktunternehmen	35
Abbildung 27: Schema einer stufenweisen Fixkostenrechnung	35
Abbildung 28: Kategorien der stufenweisen Fixkostenrechnung mit Beispielen	36
Abbildung 29: Beispiel einer stufenweisen Fixkostenrechnung	36
Abbildung 30: Kombinationen der Kostenrechnungssysteme	38
Abbildung 31: Grundidee des Target Costing	38
Abbildung 32: Schema einer Break-Even-Analyse	40
Abbildung 33: Übungsaufgabe zur Break-Even-Menge	40
Abbildung 34: Übungsaufgabe zur Fixkostenberechnung	41

Abbildung 35: Vierstufige Einteilung der Hörgeräte in Qualitätsstufen	45
Abbildung 36: Beispiel für eine Einteilung der Kostenstellen in der Hörakustik.....	46
Abbildung 37: Aufwand einer Hörgeräteversorgung über einen Zeitraum von sechs Jahren	47
Abbildung 38: Kalkulation mit Deckungsbeiträgen in der Hörakustik	48
Abbildung 39: Schema der stufenweisen Fixkostenrechnung	49
Abbildung 40: Grundidee des Target Costing	49
Abbildung 41: § 12 UStG	65
Abbildung 42: Anlage 2 (zu § Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG) Lfd. Nr. 52 d.....	66

Abkürzungsverzeichnis

AfA	Absetzung für Abnutzungen
AW3	Arbeitswerte auf 3-Minuten-Basis
BAB	Betriebsabrechnungsbogen
DB	Deckungsbeitrag
GoB	Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
MGK	Materialgemeinkosten
UStG	Umsatzsteuergesetz
UVP	Unverbindliche Preisempfehlung
ZVA	Zentralverband der Augenoptiker

1 Einleitung

Für die Wirtschaftlichkeit eines Betriebes sind neben fachlichen Kenntnissen auch kaufmännische Kenntnisse und Fähigkeiten von großer Bedeutung.¹ Ein Teil der kaufmännischen Kenntnisse ist die Preiskalkulation, im Folgenden auch Verkaufspreiskalkulation oder Kalkulation genannt. Die Tragweite dieser Managemententscheidung, die zum einen sehr überlegt, zum anderen auf Grundlage fundierter Erkenntnisse der Finanzbuchhaltung zu erfolgen hat, ist sehr groß, da sie sich direkt und zumeist sehr zeitnah auf den Unternehmenserfolg auswirkt.² Darüber hinaus gibt die Kalkulation je nach Umfang und Ausgestaltung weitere wichtige Informationen, die zur Steuerung innerbetrieblicher Entscheidungen herangezogen werden können.

1.1 Problemstellung

Die Schwierigkeiten bei der Kalkulation der Preise in Augenoptik- und auch Hörakustikbetrieben basieren auf der Tatsache, dass sich die angebotenen Leistungen aus Sach- und Dienstleistungen zusammensetzen. So muss zusätzlich zum reinen Sachleistungspreis der Preis der Dienstleistung kalkuliert werden.

Während sich bei der Augenoptik der Aufwand der Dienstleistungen bereits im Voraus weitestgehend einschätzen lässt, ist es in der Hörakustik besonders schwer den benötigten Dienstleistungsaufwand einzuschätzen, da die erwartete Tragedauer eines Hörgerätes bei fünf bis sechs Jahren liegt und der Kunde während dieser Zeit Serviceleistungen, wie beispielsweise Hörtests und Nach-einstellungen an den Hörgeräten in Anspruch nimmt.

Den Schwierigkeiten der Preiskalkulation in der Hörakustik zum Trotz bieten sich für das Unternehmen aus der Kalkulation resultierend auch Chancen. Chancen der Kalkulation sind beispielsweise die Kostenstruktur des Unternehmens genauer zu durchleuchten und zu verstehen, sowie diejenigen Artikel aus dem Sortiment oder ganze Unternehmensbereiche zu identifizieren, die dem Unternehmen hohe, beziehungsweise negative Deckungsbeiträge liefern. Kurz gesagt, liefert die Kalkulation Informationen zur Steuerung des Unternehmenserfolgs.

¹ Vgl. Seinsche, P. (2004), Kalkulation im Augenoptikerbetrieb, inform-Broschüre, Heft 15, S. 6

² Vgl. Neuhaus, S. (2007), Marktorientierte Preisbestimmung bei Dienstleistungen mit Vertrauensmerkmalen, (Dissertation), S. 1

Obwohl es für die Augenoptik zwar bereits durchaus branchenspezifische Literatur zum Thema Kalkulation³ gibt, suchen Hörakustiker danach jedoch noch vergeblich. Dieser Sachverhalt ist Anlass dieser Bachelor Thesis.

1.2 Zielsetzung

Ziel dieser Bachelorarbeit ist es, die Erkenntnisse im Bereich der Kalkulation aus der Augenoptikbranche in die Hörakustikbranche zu übertragen und in einem Workbook die Grundlagen des Rechnungswesens und der Kalkulation für die Augenoptik- und Hörakustik-Studierenden der Hochschule Aalen für die Vorlesung „Rechnungswesen und Controlling“ zusammenzufassen. Der Schwerpunkt liegt dabei auf der Kalkulation von Verkaufspreisen für die Augenoptik- und Hörakustikbranche. Hierzu wird sowohl auf die Grundlagen des Rechnungswesens eingegangen, da die Kalkulation, wie bereits erwähnt, auf fundierten Kenntnissen der Finanzbuchhaltung zu erfolgen hat, als auch ein direkter Bezug zur Kalkulation in der Augenoptik- und Hörakustikbranche unter Berücksichtigung der Branchenspezifika zusammengefasst beziehungsweise erarbeitet.

1.3 Vorgehensweise

Um Verkaufspreise kalkulieren zu können, ist die verursachungsgerechte lückenlose Erfassung der Kosten erforderlich. Die Grundlage für die Daten, die für die Kalkulation notwendig sind, bildet die Finanzbuchhaltung. Aus diesem Grund beschäftigt sich diese Arbeit neben der Kosten- und Leistungsrechnung auch ausführlich mit der Finanzbuchhaltung.

Die Basis dieser Bachelorarbeit sind zum einen die Grundlagen des Rechnungswesens, wobei besonders auf diejenigen Bereiche, die für die Preiskalkulation von Bedeutung sind, eingegangen wird. Zum anderen der Überblick über die Preiskalkulation in der Augenoptik- und Hörakustikbranche.

Da es sich bei dieser Arbeit um ein Workbook handelt, werden eine Vielzahl von Zusammenhängen durch Abbildungen verdeutlicht und die beschriebenen Methoden mit Übungsaufgaben und Beispielen angewandt.

³ Hering/Baumgärtl (2000), Managementpraxis für Augenoptiker

Seinsche, P. (2004), Kalkulation im Augenoptikerbetrieb, inform-Broschüre, Heft 15

Baumgärtl/Graf (1995), Verursachungsgerechte Kalkulation in der Augenoptik, inform-Broschüre, Heft 8

2 Grundlagen des betrieblichen Rechnungswesens

Das betriebliche Rechnungswesen besteht aus verschiedenen aufeinander aufbauender und miteinander verknüpften Teilbereiche. Diese Teilbereiche und ihre Aufgaben lernen Sie im Folgenden kennen.

2.1 Organisatorische Gliederung des betrieblichen Rechnungswesens

Das betriebliche Rechnungswesen ist der Kern des Informationssystems eines Unternehmens.⁴ Es „dient der zahlenmäßigen Erfassung, Verarbeitung und Auswertung aller Mengen- und Wertbewegungen eines Unternehmens.“⁵ Das Rechnungswesen richtet sich sowohl an interne als auch externe Adressatengruppen. Diese Unterscheidung können Sie Abbildung 1 entnehmen.

Während für die Ausgestaltung des externen Rechnungswesens Vorgaben des Handelsgesetzbuchs, internationaler Rechnungslegungsstandards wie den International Financial Reporting Standards (IFRS) und des Steuerrechts existieren, gibt es für die Ausgestaltung des internen Rechnungswesens nahezu keine Vorgaben.⁶ Die aus der Finanzbuchhaltung und Kosten- und Leistungsrechnung gewonnenen Informationen münden in die Sonderrechnungsbereiche, zum einen in die betriebswirtschaftliche Statistik und Vergleichsrechnung, deren Hauptaufgabe der Vergleich bzw. Gegenüberstellung mit Vorjahreswerten darstellt, zum anderen in die Planungsrechnung, wie beispielsweise die Liquiditäts- und Wirtschaftlichkeitsrechnung, die der Lösung konkreter betrieblicher Entscheidungsaufgaben dient.

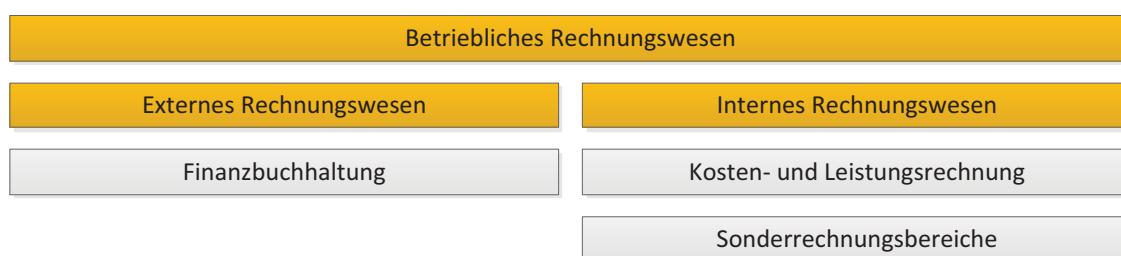


Abbildung 1: Organisatorische Gliederung des Rechnungswesens

⁴ Vgl. Schultz, V. (2008), Basiswissen Rechnungswesen, S. 1

⁵ Schmidt, A. (1996), Kostenrechnung, S. 13

⁶ Vgl. Friedl/Hofmann/Pedell (2010), Kostenrechnung, S. 9 f.

Im Folgenden werden die Hauptaufgaben des betrieblichen Rechnungswesens kurz erläutert. Dazu wird zunächst auf die Aufgaben des externen, anschließend auf die des internen Rechnungswesens eingegangen.

2.2 Aufgaben des externen Rechnungswesens

Die Aufgaben des externen Rechnungswesens können grob in zwei Funktionen unterteilt werden:⁷

a) Dokumentation und Rechenschaftslegung

Ziel hierbei ist die Darstellung der Vermögens-, Schulden- und Erfolgslage des Unternehmens gegenüber:

- den Eigentümern,
- den Gläubigern,
- dem Staat,
- den Gewerkschaften,
- der Öffentlichkeit.

b) Steuerbemessungsgrundlage

Das Rechnungswesen bildet die Grundlage für die Bemessung der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer und zahlreicher anderer Steuern.

2.3 Aufgaben des internen Rechnungswesens

Das interne Rechnungswesen, das auch als interne Unternehmensrechnung bezeichnet wird, liefert die Grundlage für das betriebliche Controlling. Die grundsätzlichen Funktionen des Controllings sind in Abbildung 2 grob dargestellt.

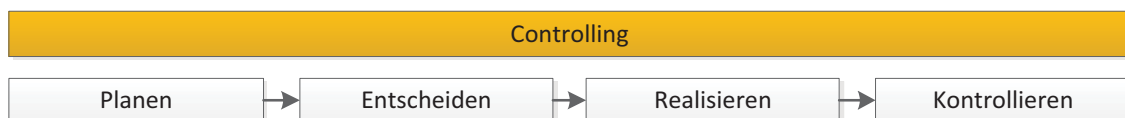


Abbildung 2: Schritte des betrieblichen Controllings

⁷ Sofern nicht anders angegeben vgl. Däumler/Grabe (2008), Kostenrechnung 1, S. 3f.

Die Aufgaben dieses Teilgebietes des Rechnungswesens sind gegenüber dem externen Rechnungswesen vielseitiger:⁸

a) Betriebsergebnisrechnung

Informationen für die Unternehmensleitung, wie das Unternehmen da-
steht

b) Wirtschaftlichkeitskontrolle

Ermöglicht eine Überwachung der Wirtschaftlichkeit und Rentabilität der
betrieblichen Prozesse.

c) Steuerungsaufgabe

Das Rechnungswesen als Grundlagen für Unternehmensent-
scheidungen, wie

- Investitionsentscheidungen,
- Finanzplanung,
- Preisgestaltung,
- Programmpolitik,
- Eigenfertigung oder Fremdbezug usw.

⁸ Sofern nicht anders angegeben vgl. Däumler/Grabe (2008), Kostenrechnung 1, S. 3f.

3 Finanzbuchhaltung

Die Finanzbuchhaltung bildet die Grundlage für das externe und interne Rechnungswesen und wird auch als (Geschäfts-)Buchführung bezeichnet. Sie bildet den laufenden Geschäftsverkehr eines Unternehmens ab und erfüllt folgende Aufgaben:⁹

- Interne Information
- Externe Rechenschaftslegung
- Schutz der Gläubiger
- Grundlage zur Besteuerung
- Beweis vor Gericht

3.1 Grundsätze der Buchführung

Die gesetzlichen Regelungen der Buchführung sind im Handelsgesetzbuch (HGB) durch die „Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung“ (GoB) festgeschrieben.

Demnach ist jeder Kaufmann verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens ersichtlich zu machen. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen.¹⁰

Für die Eintragungen und Aufzeichnungen gilt nach den GoB:

- verständliche Sprache
- Abkürzungen, Ziffern, Buchstaben oder Symbole müssen in ihrer Bedeutung eindeutig sein
- vollständig
- richtig
- zeitgerecht
- geordnet

⁹ Sofern nichts anderes angegeben vgl. Hering/Baumgärtl (2000), Managementpraxis für Augenoptiker, S. 5 f.

¹⁰ Vgl. Handelsgesetzbuch § 238 Absatz 1

- frei von Veränderungen, durch die der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist
- frei von Veränderungen, bei denen es nicht nachvollziehbar ist, ob sie ursprünglich oder erst später gemacht wurden
- Verrechnungsverbot, d.h. Ausgaben und Einnahmen müssen getrennt gebucht werden und dürfen nicht miteinander verrechnet werden

3.2 Inventur und Inventar

Wichtig für eine ordnungsgemäße Finanzbuchhaltung ist die Information, welche Bestände an Vermögen und Schulden im Unternehmen vorliegen. Um an diese Daten zu gelangen, werden regelmäßige Bestandsaufnahmen durchgeführt, die als **Inventur** bezeichnet werden. Es wird zwischen der **körperlichen Bestandsaufnahme**, bei der die Vermögensgegenstände durch Zählen und Messen ermittelt werden und der **buchmäßigen Bestandsaufnahme**, die rein auf schriftlichen Unterlagen beruht, unterschieden.

Die Inventur muss gemäß § 240 HGB mindestens alle 12 Monate durchgeführt werden und ermöglicht:¹¹

- eine Überprüfung der Buchbestände,
- eine Korrektur der Lagerbuchführung (z.B. bei Verlust durch Diebstahl) und
- eine Feststellung des tatsächlichen Materialverbrauchs.

Die bei der Inventur verzeichneten Vermögensgegenstände und Schulden des Unternehmens werden als **Inventar** bezeichnet. Das Inventar wird in drei Hauptbereiche gegliedert, die in Abbildung 3 dargestellt sind:

Inventar	
A.	Vermögen
	I. Anlagevermögen
	II. Umlaufvermögen
B.	Fremdkapital
	I. langfristiges Fremdkapital
	II. kurzfristiges Fremdkapital
C.	Eigenkapital

Abbildung 3: Schema eines Inventars

¹¹ Schultz, V. (2008), Basiswissen Rechnungswesen, S. 16

3.3 Bilanz

„Eine Bilanz ist eine [...] Gegenüberstellung von Vermögen und Kapital eines Unternehmens“¹² und dient beim Finanzamt als Grundlage der Besteuerung, bei den Banken zur Grundlage der Kreditvergabe und bei Anteilseignern zur Grundlage der Ausschüttungen. Sie ist die Kurzform des Inventars und besteht aus zwei Spalten, die zwischen Mittelverwendung und Mittelherkunft unterscheiden. Die linke Seite enthält die „Aktiva“, die Vermögensgegenstände, die wiederum zwischen Anlage- und Umlaufvermögen unterschieden werden. Die rechte Seite enthält die „Passiva“, das Eigen- und Fremdkapital (Verbindlichkeiten) eines Unternehmens, also die Mittelherkunft. Beide Seiten müssen beim Abschluss dieselbe Bilanzsumme aufweisen.¹³ Abbildung 4 zeigt das Schema einer Bilanz.

Bilanz	
Anlagevermögen	Eigenkapital
Umlaufvermögen	Fremdkapital
Summe Aktiva	Summe Passiva

Abbildung 4: Schema einer Bilanz

3.4 Gewinn- und Verlustrechnung (GuV)

Die Gewinn- und Verlustrechnung ermittelt den Erfolg vergangener Perioden durch Saldierung aller Erträge und Aufwendungen, die entstanden sind. Die GuV lässt die Zusammensetzung der Größen Gewinn und Verlust erkennen und bildet somit eine Ergänzung der Bilanz, bei welcher Vermögen und Kapital gegenübergestellt werden.¹⁴ Die Gliederung der GuV ist lediglich bei Kapitalgesellschaften zwingend vorgeschrieben.¹⁵ Genauso wie die Bilanz dient auch die Gewinn- und Verlustrechnung als Grundlage beim Finanzamt, bei den Banken und bei den Anteilseignern. Abbildung 5 zeigt den schematischen Aufbau einer GuV.

¹² Schultz, V. (2008), Basiswissen Rechnungswesen, S. 19

¹³ Vgl. Wischmann, F. (2009), Basiswissen Externes Rechnungswesen, S. 13

¹⁴ Vgl. Peters/Brühl/Stelling (2005), Betriebswirtschaftslehre, S. 200

¹⁵ Vgl. Hering/Baumgärtl (2000), Managementpraxis für Augenoptiker, S. 38

Gewinn- und Verlustrechnung	
1.	Betriebsleistung
2.	- Materialkosten
3.	= Rohhertrag
4.	+ Sonstige betriebliche Erlöse
5.	= Betrieblicher Rohhertrag
6.	- Personalkosten
7.	- Sachkosten, davon:
	Raumkosten
	Abschreibungen
	Werbe-/Reisekosten
	Kfz-Kosten (ohne Steuern)
	Versicherungen, Beiträge
	Betriebliche Steuern
	Reparatur/Instandhaltung
	Kosten Warenabgabe
8.	- Sonstige Kosten
9.	= Betriebsergebnis
10.	+ Neutrales Ergebnis
11.	= Steuerliches Ergebnis
12.	- Kalkulatorische Kosten
13.	= Betriebswirtschaftliches Ergebnis

Abbildung 5: Schema einer Gewinn- und Verlustrechnung¹⁶

¹⁶ Eigene Darstellung in Anlehnung an VR Branchen special (2012), Augentoptiker, Bericht Nr. 75, S. 3

4 Kosten- und Leistungsrechnung¹⁷

Da der Zweck eines Betriebes die Erstellung einer Leistung, wie z.B. durch den Verkauf von Brillen oder Hörgeräten, ist und der Umsatz unter anderem über den Preis der Leistung erzielt wird, hat die Preiskalkulation somit eine direkte Auswirkung auf den Gewinn oder Verlust eines Unternehmens.¹⁸

Im Allgemeinen ist die Kosten- und Leistungsrechnung ein Instrument zur Planung und Steuerung in einem Unternehmen. Die Erfassung und der Vergleich der Kosten und Leistungen liefern Informationen zur:¹⁹

- **Ermittlung des Betriebsergebnisses**

Betriebsergebnis = Umsatz²⁰ – Kosten

- **Überwachung**

Wirtschaftlichkeitskontrolle (Ziel: wirtschaftlich bestmöglicher Einsatz der vorhandenen Produktionsfaktoren, wie Material, Mitarbeiter, Maschinen und Finanzmittel)

- **Entscheidung**

Entscheidungen in den Bereichen Beschaffung, Produktion und Distribution z.B. Sortimentsplanung, Make-or-buy-Entscheidungen

- **Bewertung.**

4.1 Grundlegende Begriffe der Kosten- und Leistungsrechnung

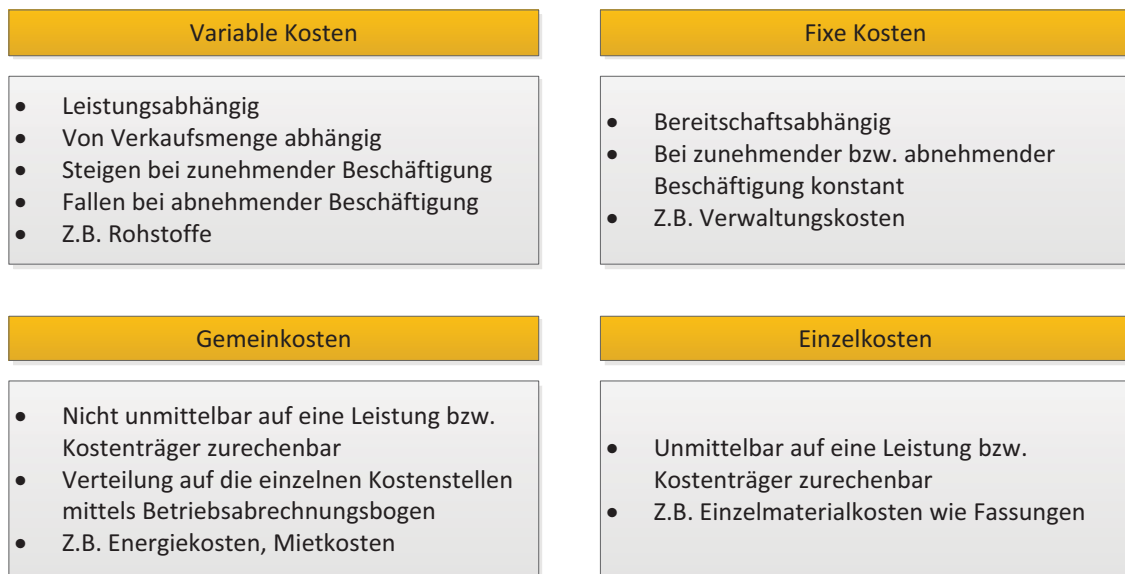
Bevor Sie sich mit der Kosten- und Leistungsrechnung im Detail beschäftigen, sollten Ihnen die Begriffe aus diesem Kapitel vertraut sein. Zunächst lernen Sie den Unterschied zwischen variablen und fixen Kosten, sowie Gemein- und Einzelkosten kennen. Zur besseren Übersicht wurden die Begriffe in Abbildung 6 dargestellt.

¹⁷ Anmerkung: Bei der Kalkulation wird der Nettopreis berechnet soweit nicht anders angegeben. Informationen zu den Umsatzsteuersätzen in der Augenoptik und Hörakustik entnehmen Sie Anhang C auf Seite 67.

¹⁸ Vgl. Hering/Baumgärtl (2000), Managementpraxis für Augenoptiker, S. 58

¹⁹ Vgl. Däumler/Grabe (2008), Kostenrechnung 1, S. 44 ff.

²⁰ Exkurs: Umsatz = Menge x Preis

Abbildung 6: Grundlegende Begriffe der Kosten- und Leistungsrechnung²¹

Damit der Unterschied zwischen Einzel- und Gemeinkosten noch verständlicher wird, ist dieser in Abbildung 7 grafisch dargestellt. Es ist gut zu erkennen, dass die Einzelkosten direkt auf die Kostenträger zugeordnet werden können. Im Gegensatz dazu können die Gemeinkosten nur indirekt über die Kostenstellen mit Hilfe des Betriebsabrechnungsbogens (siehe Kapitel 4.4 auf Seite 24) den Kostenträgern zugeordnet werden.

Abbildung 7: Unterschied zwischen Einzel- und Gemeinkosten²²

²¹ Eigene Darstellung in Anlehnung an Däumler/Grabe (2008), Kostenrechnung 1, S. 50 und S. 107

²² Eigene Darstellung in Anlehnung an Jossé, G. (2001), Basiswissen Kostenrechnung, S. 28

Übungsaufgabe 1:

Unterscheiden Sie zwischen variablen Kosten, die gleichzeitig auch Einzelkosten sind und variablen Kosten, die gleichzeitig auch Gemeinkosten sind. Unterscheiden Sie die fixen Kosten ebenso. Ordnen Sie die folgenden Begriffe den leeren Feldern in Abbildung 8 zu:

Verwaltungskosten – Rohstoffe – Abschreibungen – Betriebsmaterial

	Einzelkosten	Gemeinkosten
Variable Kosten		
Fixe Kosten		

Abbildung 8: Übungsaufgabe zur Unterscheidung verschiedener Kosten

Nachdem Sie nun die Begriffe variable und fixe Kosten, sowie Gemein- und Einzelkosten unterscheiden können, lernen Sie im Folgenden den Unterschied zwischen Grundkosten und kalkulatorischen Kosten kennen. Zur besseren Übersicht wurden die Begriffe in Abbildung 9 dargestellt.

Grundkosten	Kalkulatorische Kosten
Kosten, bei denen Geld aus dem Unternehmen fließt	Kosten, bei denen kein Geld aus dem Unternehmen fließt
→ liquiditätswirksam	→ nicht liquiditätswirksam
<ul style="list-style-type: none"> • Materialkosten • Personalkosten • Mietkosten • Steuern, Versicherungen, Beiträge • 	<ul style="list-style-type: none"> • Kalkulatorischer Unternehmerlohn • Kalkulatorische Miete • Kalkulatorische Abschreibungen • Kalkulatorische Zinsen •

Abbildung 9: Unterscheidung zwischen Grundkosten und kalkulatorischen Kosten²³

²³ Eigene Darstellung in Anlehnung an Hering/Baumgärtl (2000), Managementpraxis für Augenoptiker, S. 66 f.

Übungsaufgabe 2:

Was verstehen Sie unter folgenden Begriffen?

a) *Kalkulatorischer Unternehmerlohn*

b) *Kalkulatorische Miete*

c) *Kalkulatorische Abschreibungen*

d) *Kalkulatorische Zinsen*

4.2 Begriffspaare des Rechnungswesens²⁴

Neben den Begriffen, die Sie bereits kennengelernt haben, spricht man im Rechnungswesen darüber hinaus von den sogenannten Begriffspaaren. Im Folgenden lernen Sie diese kennen. Neben einer kurzen Erklärung zu den einzelnen Begriffen, werden Beispiele genannt. Für die weitere Auseinandersetzung mit der Kosten- und Leistungsrechnung müssen die folgenden Begrifflichkeiten geläufig sein.



Abbildung 10: Begriffspaar Auszahlungen/Einzahlungen

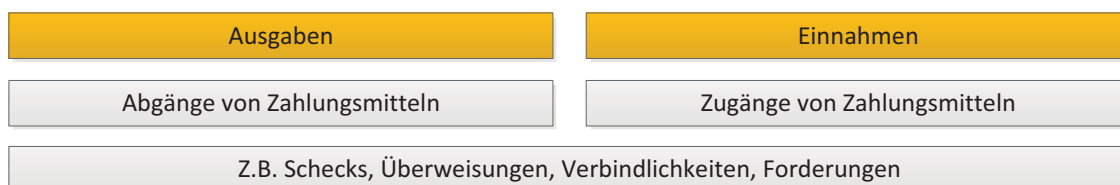


Abbildung 11: Begriffspaar Ausgaben/Einnahmen

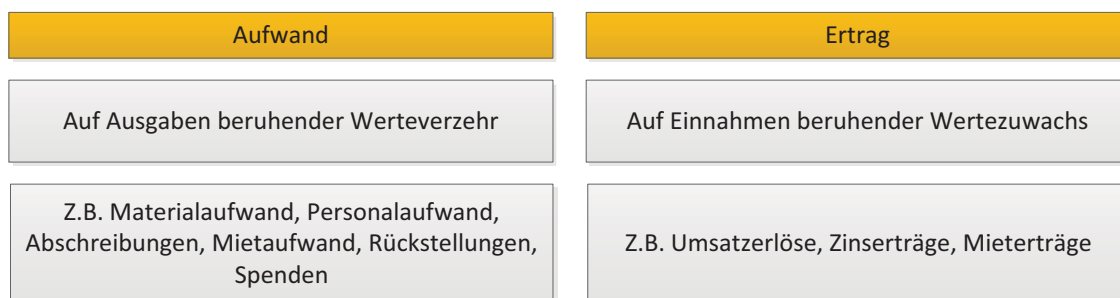


Abbildung 12: Begriffspaar Aufwand/Ertrag

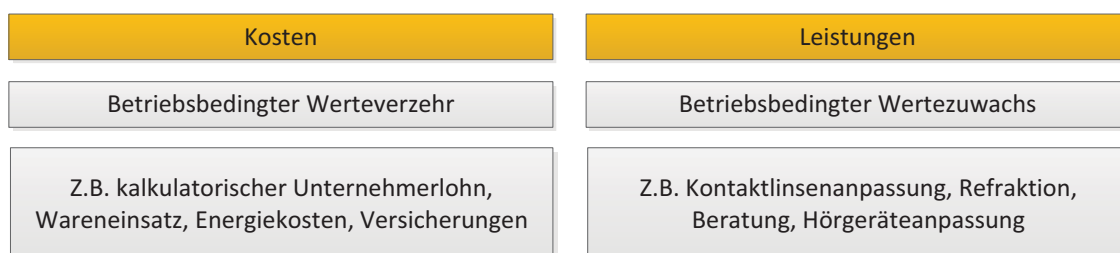


Abbildung 13: Begriffspaar Kosten/Leistungen

²⁴ Vgl. Hering/Baumgärtl (2000), Managementpraxis für Augenoptiker, S. 62 f.

4.3 Stufen der Kostenrechnung

Um eine Verkaufspreiskalkulation vornehmen zu können, gilt es im ersten Schritt die Stufen der Kostenrechnung mit ihren Grundfragen zu verstehen. Aus Abbildung 14 können Sie dies entnehmen.

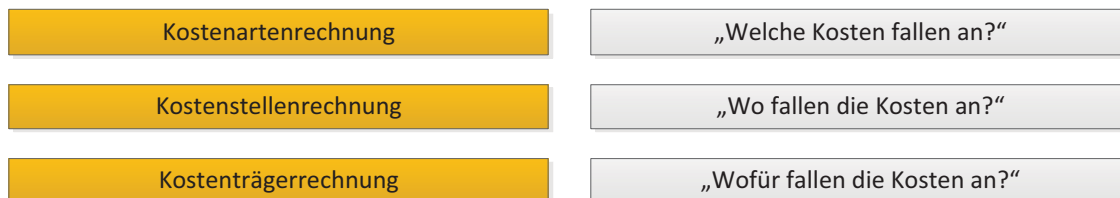


Abbildung 14: Stufen der Kostenrechnung und deren Grundfragen²⁵

Damit Sie eine genauere Vorstellung von den einzelnen Kostenbegriffen bekommen, werden in Abbildung 15 Beispiele genannt.

Kostenarten	Kostenstellen	Kostenträger
<ul style="list-style-type: none"> • Materialkosten • Personalkosten • Mietkosten • Kalkulatorische Kosten • Steuern • Dienstleistungskosten 	<ul style="list-style-type: none"> • Verwaltung • Vertrieb • Werkstatt • Refraktion • Materialkostenstellen wie Brillengläser, Fassungen 	<ul style="list-style-type: none"> • Brille • Beratung • Refraktion • Kontaktlinsen

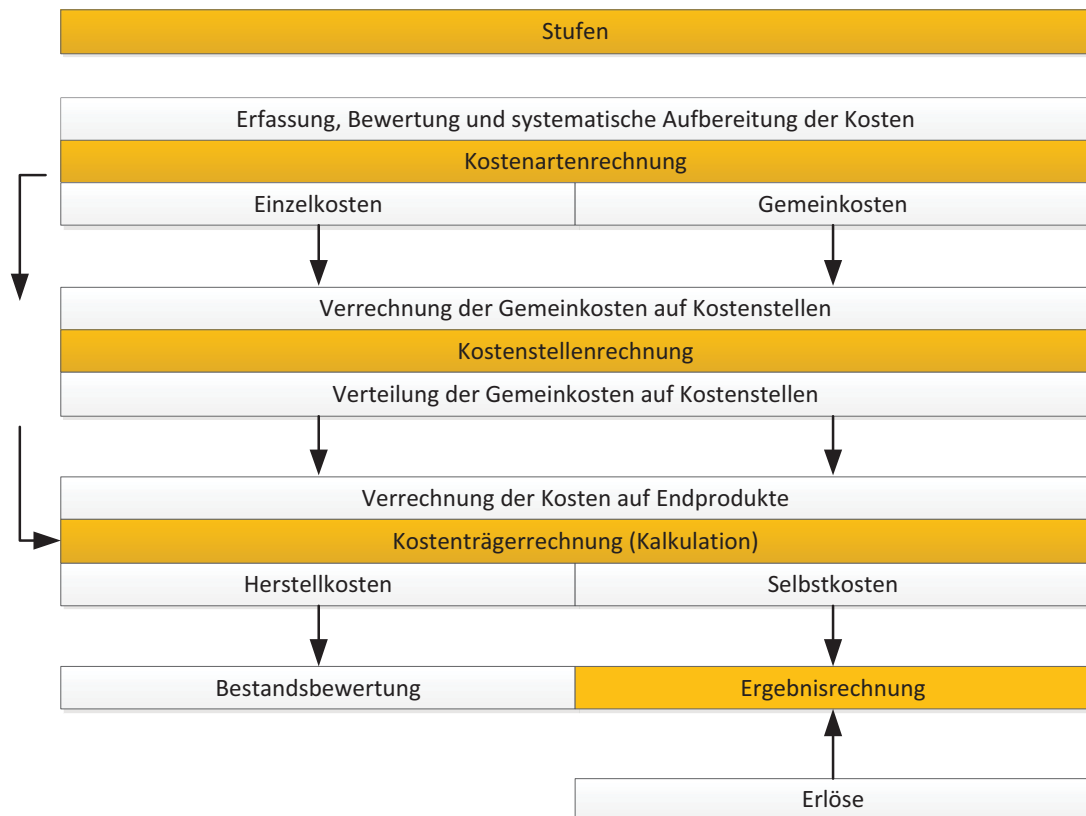
Abbildung 15: Beispiele für Kostenarten, Kostenstellen und Kostenträger²⁶

Eine der Hauptaufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung stellt die Kalkulation der Selbstkosten dar, die die Basis für die Verkaufspreisermittlung bilden. Selbstkosten umfassen alle Kosten eines Unternehmens, die im Verlauf des Leistungserstellungsprozesses und dem Verkauf eines Produktes oder einer Dienstleistung anfallen. Um diese Aufgabe erfüllen zu können, müssen bestimmte Stufen der Kostenrechnung durchlaufen werden. Alle im Verlauf des Leistungserstellungsprozesses anfallenden Kosten werden zunächst erfasst und den Kostenträgern möglichst verursachungsgerecht zugerechnet.²⁷ Die einzelnen Stufen sind in Abbildung 16 zusammengefasst und werden im weiteren Verlauf genauer beschrieben.

²⁵ Eigene Darstellung in Anlehnung an Schultz, V. (2008), Basiswissen Rechnungswesen, S. 127

²⁶ Eigene Darstellung in Anlehnung an Hering/Baumgärtl (2000), Managementwissen für Augenoptiker, S. 66 ff.

²⁷ Vgl. Ostermann, V. (2010), Basiswissen internes Rechnungswesen, S. 34

Abbildung 16: Stufen der Kostenrechnung: Zusammenhänge²⁸

In der **Kostenartenrechnung** werden sämtliche Kosten, die für die Erstellung einer Leistung notwendig sind, erfasst und systematisch aufbereitet. Die Kosten werden hierbei in Grundkosten und kalkulatorische Kosten eingeteilt.²⁹ Obwohl kalkulatorische Kosten nicht liquiditätswirksam sind, müssen sie angesetzt werden, um eine Verkaufspreiskalkulation auf Kostenbasis vollständig zu machen. Werden sie nicht berücksichtigt, wäre der kalkulierte Verkaufspreis zu gering angesetzt, da ein wesentlicher Anteil der Kosten des Produktes oder der Dienstleistung fehlen würde. D.h. kalkulatorische Kosten, wie beispielsweise die kalkulatorische Miete, sind zwar keine tatsächlich anfallenden Kosten, stellen aber dennoch Kosten dar, die anfallen würden, wenn sich das Unternehmen in Räumlichkeiten einmieten müsste. Darüber hinaus würde der Unternehmer durch Fremdvermietung, der in seinem Besitz stehenden Räumlichkeiten, Leistungen beziehen.

Bei der **Kostenstellenrechnung** kommt die Gemeinkostenverteilung auf die einzelnen Kostenstellen zu tragen, die bereits in Kapitel 4.1 Grundlegende Be-

²⁸ Eigene Darstellung in Anlehnung an Ostermann, V. (2010), Basiswissen internes Rechnungswesen, S. 32

²⁹ Vgl. Hering/Baumgärtl (2000), Managementpraxis für Augenoptiker, S. 66

griffe der Kosten- und Leistungsrechnung in Abbildung 7 eingeführt wurde. Dies erfolgt mit Hilfe des Betriebsabrechnungsbogens, den Sie im folgenden Kapitel näher kennenlernen werden.

Die **Kostenträgerrechnung** ist die Kalkulation im eigentlichen Sinne. Sie lässt sich grundsätzlich in die Kostenträgerstückrechnung und die Kostenträgerzeitrechnung unterteilen.

Die **Kostenträgerstückrechnung** hat die Aufgabe die Selbstkosten und die Verkaufspreise für die Kostenträger Aufträge, Dienstleistungen bzw. Endprodukte zu kalkulieren. Die Ermittlung der Selbstkosten bzw. des Verkaufspreises erfolgt mit Hilfe von Stundenverrechnungssätzen und Materialgemeinkostenzuschlagssätzen, die Sie in Kapitel 4.5 kennenlernen werden. Bei der Kostenträgerstückrechnung wird zwischen der Vor- und Nachkalkulation unterschieden.

Die **Vorkalkulation** ist die gewöhnliche Verkaufspreiskalkulation. Hierfür dürfen nur Erfahrungswerte, d.h. Planwerte des Betriebsinhabers zugrunde gelegt werden. Eine **Nachkalkulation** sollte stichprobenartig nach erfolgreicher Ausführung eines Auftrages erfolgen. Sie dient der Kontrolle, ob der vorkalkulierte Verkaufspreis angemessen war.

Die **Kostenträgerzeitrechnung** hat die Aufgabe, die in einer Periode erzielten Erfolge zu ermitteln. Sie ermöglicht eine Ermittlung des Betriebsergebnisses für jede Kostenstelle und eine Wirtschaftlichkeitskontrolle der einzelnen Betriebsbereiche.³⁰

Unter **Herstellkosten** versteht man die Summe aus allen Material- und Fertigungskosten. Sie fließen in die **Bestandsbewertung** mit ein. **Selbstkosten** sind Herstellkosten plus Kosten für den Verkauf wie beispielsweise Verwaltungs- und Vertriebskosten. Sie fließen zusammen mit den **Umsatzerlösen** in die **Ergebnisrechnung** zur Erfolgsermittlung mit ein. Dieser Zusammenhang wird in Abbildung 16 verdeutlicht.

4.4 Betriebsabrechnungsbogen

Der Betriebsabrechnungsbogen dient als betriebliches Informations-, Steuerungs- und Führungsinstrument in einem Unternehmen. Er liefert Daten

³⁰ Vgl. Seinsche, P. (2004), Kalkulation im Augenoptikerbetrieb, inform-Broschüre, Heft 15, S. 29 ff.

für die Überwachung der Wirtschaftlichkeit des Betriebes.³¹ Zudem gibt der BAB einen Überblick über die Kostenverteilung in den einzelnen Kostenstellen wieder. Die Bildung von Kalkulationssätzen dient der späteren Kalkulation. Nähere Informationen zu der Bildung von Kalkulationssätzen folgen in Kapitel 4.5 auf Seite 27.

In Abbildung 17 sehen Sie den grundsätzlichen Aufbau eines BAB. Die Kostenarten, zu denen Materialkosten, Personalkosten, Raumkosten, Steuern, Versicherungskosten, Fahrzeugkosten und sonstige Kosten zählen, stehen in den Zeilen, die Kostenstellen in den Spalten.

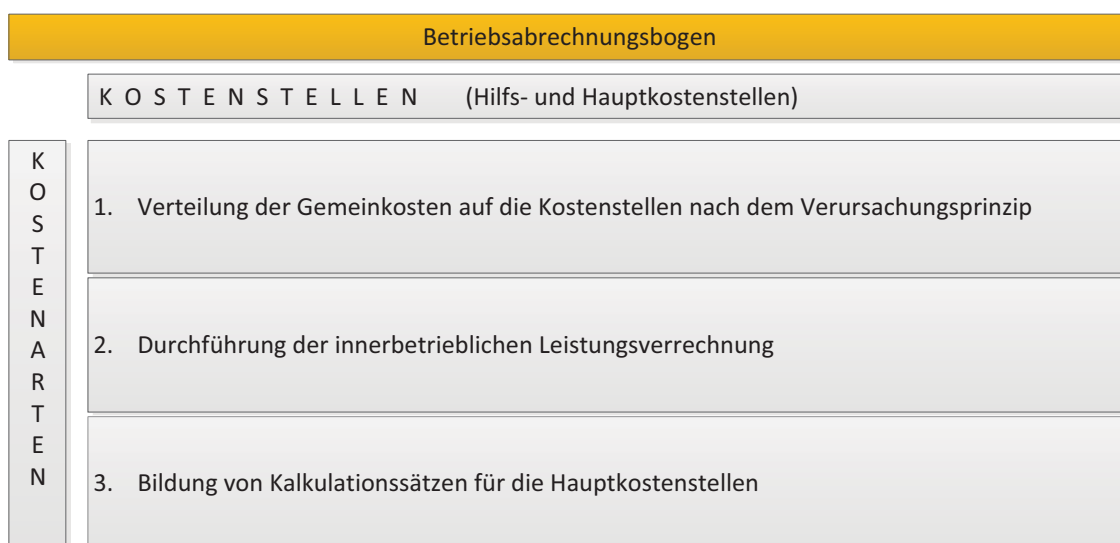


Abbildung 17: Schema eines Betriebsabrechnungsbogens

Die Untergliederung der Kostenstellen erfolgt entlang der Wertschöpfungskette. Bei der Kostenstellengliederung werden Haupt- und Hilfskostenstellen unterschieden. **Hauptkostenstellen** sind Betriebsbereiche, deren Leistungen direkt den Kostenträgern, d. h. den Endprodukten und Dienstleistungen zuzurechnen sind. **Hilfskostenstellen** erbringen innerbetriebliche Leistungen für andere Kostenstellen. Die entstandenen Kosten werden nicht direkt dem Kostenträger zugeordnet, sondern auf andere Kostenstellen verrechnet. Dieser Vorgang wird als **innerbetriebliche Leistungsverrechnung** bezeichnet. Diesen Schritt können Sie Abbildung 17 entnehmen. Zunächst werden die Gemeinkosten auf den Hilfskostenstellen gesammelt und anschließend mit einem sinnvoll gewählten Verteilungsschlüssel auf die Hauptkostenstellen verteilt. Aus Abbildung 18 können Sie entnehmen, welche Haupt- bzw. Hilfskostenstellen für einen Augenoptikbetrieb in Frage kommen. Die Zahlen geben die Kostenstellengruppen an.

³¹ Vgl. Hering/Baumgärtl (2000), Managementpraxis für Augenoptiker, S. 72 f.

So wird beispielsweise die Kostenstellengruppe 200 Materialwirtschaft noch weiter aufgegliedert.

Kostenstellen	
Hauptkostenstellen	Hilfskostenstellen
Geben ihre Leistung direkt an den Kostenträger ab	Dienen der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung
200 Materialwirtschaft 211 Brillengläser 213 Brillenfassung 215 Brillenreparatur 220 Handelsware 231 Kontaktlinsen 232 Kontaktlinsenpflegemittel 300 Messräume 310 Refraktion/Sehtest 330 Kontaktlinsenmessung 400 Beratung und Verkauf 410 Korrektionsbrillen 420 Handelsware 431 Kontaktlinseneinweisung 432 Kontaktlinsenpflegemittel 500 Produktion 510 Korrektionsbrille 530 Kontaktlinsenlabor	100 Hilfskostenstellen 111 Lehrling/Ausbildung 130 Schaufenster und Werbung 600 Verwaltung

Abbildung 18: Beispiel für eine Einteilung der Kostenstellen in der Augenoptik³²

Wie sich ein BAB im Detail zusammensetzt, entnehmen Sie bitte dem Beispiel im Anhang A.1. Für die Zeilen 37, 40, 41 und 47 gelten folgende Zusammenhänge:

- Zeile 37: Summe Kosten I = Zeile Nr. 7 + 11 + 15 + 16 + 25 + 36
- Zeile 40: Summe Kosten II = Zeile Nr. 38 + 39
- Zeile 41: Summe Kosten III = Zeile Nr. 37 + 40
- Zeile 47: Summe Kosten IV = Kosten nach Leistungsverrechnung = Zeile Nr. 41 + (42 bis 46)

³² Eigene Darstellung in Anlehnung an Seinsche, P. (2004), Kalkulation im Augenoptikerbetrieb, inform-Broschüre, Heft 15, S. 25

4.5 Kalkulationssätze

Des Weiteren werden im BAB Kalkulationssätze für die verschiedenen Kostenstellen berechnet, die für die Verkaufspreiskalkulation herangezogen werden. Aus Abbildung 19 können Sie die verschiedenen Kalkulationssätze, die im BAB vorkommen, entnehmen.

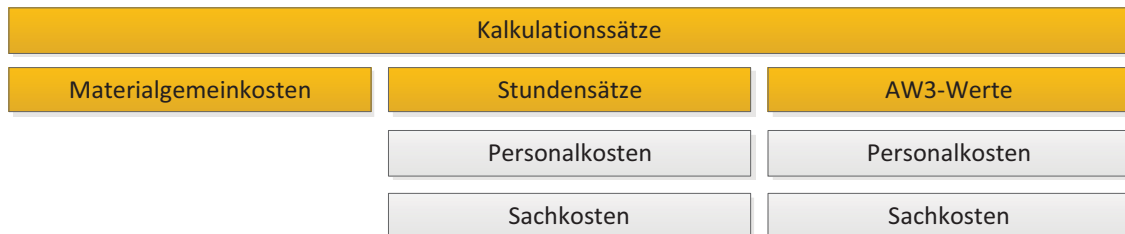


Abbildung 19: Kalkulationssätze³³

Materialgemeinkosten, kurz **MGK** werden für alle Kostenstellen der Kostenstellengruppe 200 (Materialwirtschaft) errechnet. Die Berechnung der MGK dient der Verteilung der im Bereich Materialwirtschaft angefallenen Gemeinkosten. In der Kalkulation werden sie auf den Material- und Handelswarenpreis aufgeschlagen. Im Wesentlichen enthalten sie Kosten für Warenbeschaffung, Lagerhaltung und Warenpflege. Für die MGK-Zuschlagsätze gilt, wie folgt:

$$MGK (\%) = \frac{\text{Kosten nach Leistungsverrechnung (Zeile 47 BAB)}}{\text{Material –/Wareneinsatz (Zeile 2 BAB)}} * 100 \%$$

Arbeitswerte auf 3-Minuten-Basis, kurz **AW3**-Werte werden für folgende Dienst- und Handwerksleistungen ermittelt:³⁴

- Augenglasbestimmung
- Beratung Brillenfassungen
- Handwerksleistung Fassungen
- Beratung Brillengläser
- Handwerksleistung Brillengläser
- Zuschläge Brillengläser
- Auftragsverwaltung
- Reparaturen und Ersatz von Teilen und Montage

Bevor die AW3-Werte errechnet werden können, müssen vorher die Gesamtkosten/Std. ermittelt werden, die aus der Summe der Personalkosten/Std. und Sachgemeinkosten/Std. resultieren. Für diese Werte gilt wie folgt:

$$\text{Personalkosten/Std.} = \frac{\text{Summe Personalkosten (Zeile 7 BAB)}}{\text{Std.z. Ermittlung d. AW – Einheiten (Zeile 48 BAB)}}$$

Sachgemeinkosten/Std.

$$= \frac{\text{Kosten nach Leistungsverrechnung (Zeile 47 BAB) – Summe Personalkosten (Zeile 7 BAB)}}{\text{Std.z. Ermittlung d. AW – Einheiten (Zeile 48 BAB)}}$$

Die AW3-Werte ergeben sich wie folgt:

$$\text{AW3 (EUR/3Min.)} = \frac{\text{Gesamtkosten/Std. (Zeile 52 BAB)}}{20}$$

Der ZVA brachte unter anderem 1994 ein Verzeichnis aller AW3-Zeiteinheiten für augenoptische Dienstleistungen heraus, deren Arbeitswerte auf mehreren zehntausend REFA-Messungen für wiederkehrende Leistungen im Augenoptikerhandwerk basieren. REFA ist ein Verband für Arbeitsgestaltung, Betriebsorganisation und Unternehmensentwicklung. Die AW3-Werte liegen als „von/bis“-Werte vor, darüber hinaus als gewichteter Mittelwert.³⁵ Eine ausführliche Arbeitswerttabelle ist in der PR-Schriftenreihe des ZVA für den Augenoptiker Heft 8 „Verursachungsgerechte Kalkulation in der Augenoptik“ aufgeführt. Da die Werte allerdings aus dem Jahr 1994 stammen, ist aus verschiedenen Gründen zu bezweifeln, dass diese heute noch zeitgemäß sind, beispielsweise aufgrund technischer Neuerungen der Prozesse.

³³ Eigene Darstellung in Anlehnung an Hering/Baumgärtl (2000), Managementpraxis für Augenoptiker, S. 74

³⁴ Vgl. Hering/Baumgärtl (2000), Managementpraxis für Augenoptiker, S. 91

³⁵ Vgl. Baumgärtl/Graf (1995), Verursachungsgerechte Kalkulation in der Augenoptik, inform-Broschüre, Heft 8, S. 81

Übungsaufgabe 3:

Wie hoch ist der Arbeitswert einer Refraktion, die 10 Minuten dauert?

Übungsaufgabe 4:

Nachdem Sie sich nun ausführlich mit dem BAB-Beispiel aus dem Anhang und den Kalkulationssätzen auseinander gesetzt haben, folgt nun eine Übungsaufgabe. Im Anhang A.2 finden Sie einen lückenhaft ausgefüllten Betriebsabrechnungsbogen. Bitte tragen Sie die fehlenden Werte nach.

4.6 Kostenrechnungssysteme

Grundsätzlich unterscheiden lassen sich Kostenrechnungssysteme nach Art der Kostenermittlung und nach Art der Kostenverrechnung. Abbildung 20 zeigt eine Übersicht der Kostenrechnungssysteme auf, die Sie im Folgenden kennenlernen werden.

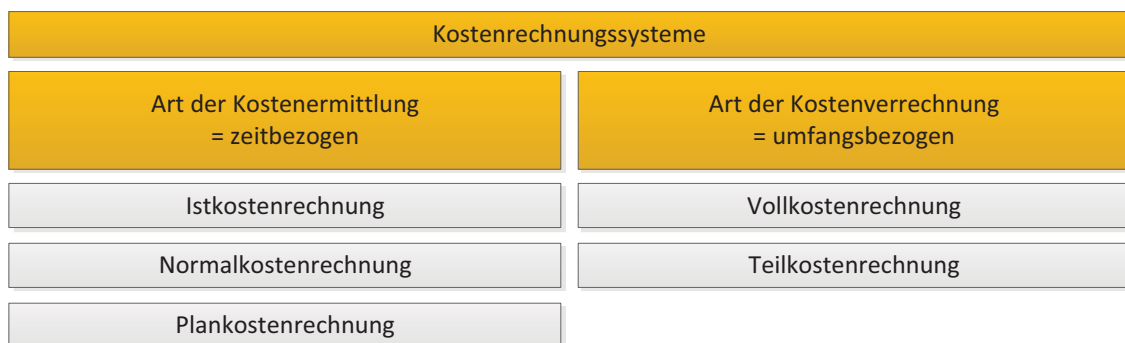


Abbildung 20: Kostenrechnungssysteme

4.6.1 Art der Kostenermittlung

Dieses Kostenrechnungssystem basiert auf dem Zeitbezug der Kosten. Zunächst werden die zeitbezogenen Kostenbegriffe erläutert, bevor näher auf die einzelnen Systeme eingegangen wird:

Unter **Istkosten** versteht man tatsächlich angefallene Kosten vergangener Perioden, die im Nachhinein betrachtet werden. Preisschwankungen bei der Beschaffung oder bei Beschäftigungsänderungen werden berücksichtigt.

Normalkosten werden aufgrund der durchschnittlichen Istkosten aus der Vergangenheit bestimmt. Dieser Zusammenhang ist in Abbildung 21 gut zu erkennen. Zufällige Einflüsse werden dadurch ausgeschaltet.³⁶

Plankosten hingegen sind zukunftsgerichtet und basieren auf Erfahrungswerten und nehmen somit keinen Bezug auf die Istkosten.³⁷ Sie fallen in vorausbestimmbarer Höhe an unter der Voraussetzung eines ordnungsgemäßen Verlaufs des Absatzes, wobei erwartete Preisänderungen berücksichtigt werden.

Sollkosten entstehen, wenn im Nachhinein die tatsächliche Absatzmenge bekannt ist, also die Ist-Menge, und mit dem Plan-Preis bewertet wird. Die Sollkosten geben die Höhe der Kosten an, die zu einem bestimmten Beschäftigungsgrad hätten anfallen dürfen.³⁸

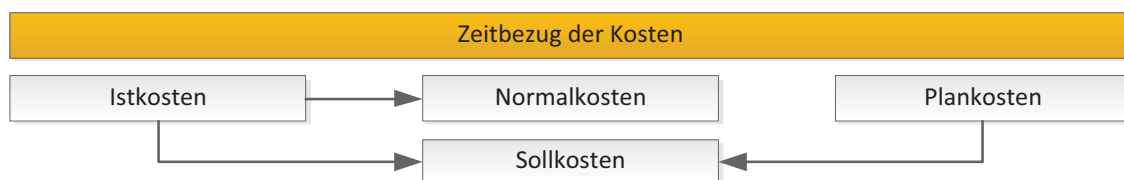


Abbildung 21: Zeitbezug der Kosten und deren Zusammenhänge³⁹

Die **Istkostenrechnung** ist die traditionelle Form der Kostenrechnung. Sie beschränkt sich auf die Erfassung des betrieblichen Geschehens anhand des Verbrauchs der Produktionsfaktoren und nach der Entstehung der Leistungen. „Die effektiv verbrauchten bzw. erstellten Mengen (Istmengen) werden mit den tatsächlich dafür angefallenen Preisen (Istpreisen) bewertet. Ziel ist die Ermittlung des tatsächlichen Ergebnisses in der Betriebsergebnisrechnung und die nachträgliche Ermittlung der auf eine Kostenträgereinheit entfallenden Kosten in der Nachkalkulation. Eine effiziente Kostenkontrolle ist wegen fehlender Vergleichsmaßstäbe bzw. Vorgabegrößen nicht möglich. Außerdem kann die Istkostenrechnung die Entscheidungsfindung kaum unterstützen, da sich die Vorteilhaftigkeit künftiger betrieblicher Maßnahmen an den dadurch ausgelösten zukünftigen Kosten und Leistungen bemisst.“⁴⁰ Ein weiterer Nachteil der Istkostenrechnung ist, dass nach jeder Rechnungsperiode die Kalkulationssätze für die Nachkalkulation neu berechnet werden müssen.

Bei der **Normalkostenrechnung** werden zeitliche Ungleichverteilungen und Zufälligkeiten in der Verbrauchsmenge oder im Preis ausgeschaltet. Beispiele

³⁶ Vgl. Schmidt, A. (1996), Kostenrechnung, S. 29

³⁷ Vgl. Hering/Baumgärtl (2000), Managementpraxis für Augenoptiker, S. 63 f.

³⁸ Vgl. Jossé, G. (2001), Basiswissen Kostenrechnung, S. 35 f.

³⁹ Eigene Darstellung in Anlehnung an Jossé, G. (2001), Basiswissen Kostenrechnung, S. 35

hierfür sind saisonal bedingte Markteinflüsse und die Erweiterung des Produktportfolios. Die dadurch bedingten angefallenen Mehrkosten oder Umsatzeinbußen werden beispielsweise auf die voraussichtliche Jahresmenge verteilt. Dadurch entwickeln sich die Kalkulationssätze kontinuierlich. Die Normalkostenrechnung ermöglicht ansatzweise eine Kostenkontrolle.⁴¹

Die **Plankostenrechnung** ist zur Kontrolle gut geeignet, da sie Aufschluss auf Wirtschaftlichkeit des Betriebsprozesses und Marktveränderungen gibt.⁴² Größen, wie Beschäftigungsgrad, Verbrauchsmenge und Verkaufspreise müssen geplant werden.⁴³

4.6.2 Art der Kostenverrechnung

Dieses Kostenrechnungssystem ist umfangsbezogen. Bei der Art der Kostenverrechnung wird zwischen der Vollkostenrechnung und der Teilkostenrechnung unterschieden. Zunächst werden in Abbildung 22 die Grundsätze dieser beiden umfangsbezogenen Kostenrechnungssysteme gegenübergestellt, bevor sie im Detail vorgestellt werden.

Vollkostenrechnung	Teilkostenrechnung
<ul style="list-style-type: none"> ● Ermittlung des Verkaufspreises auf Basis der entstandenen Kosten mittels Aufschlägen ● Keine Preisuntergrenzenbestimmung möglich ● Keine Orientierung an den Markt ● Verursachungsgerechte Verteilung der Gemeinkosten schwierig ● Erstellen eines BAB zur Gemeinkostenverrechnung notwendig 	<ul style="list-style-type: none"> ● Z.B. Deckungsbeitragsrechnung ● Von Marktpreisen ausgehend ● Berücksichtigung der Marktsituation ● Preisuntergrenzenbestimmung möglich ● Zurechnung der Kosten auf Kostenträger ● Trennung der Kosten in variable und fixe Bestandteile aufwendig ● Je nach Ausgestaltung BAB notwendig

Abbildung 22: Grundsätze der Vollkosten- und Teilkostenrechnung⁴⁴

⁴⁰ Schmidt, A. (1996), Kostenrechnung, S. 29

⁴¹ Vgl. Schmidt, A. (1996), Kostenrechnung, S. 29 f.

⁴² Vgl. Hering/Baumgärtl (2000), Managementpraxis für Augenoptiker, S. 63 f.

⁴³ Vgl. Jossé, G. (2001), Basiswissen Kostenrechnung, S. 142

⁴⁴ Eigene Darstellung in Anlehnung an Rath, V. (2011), Rechnungswesen: Augenoptik und Hörakustik (Skript), S. 30

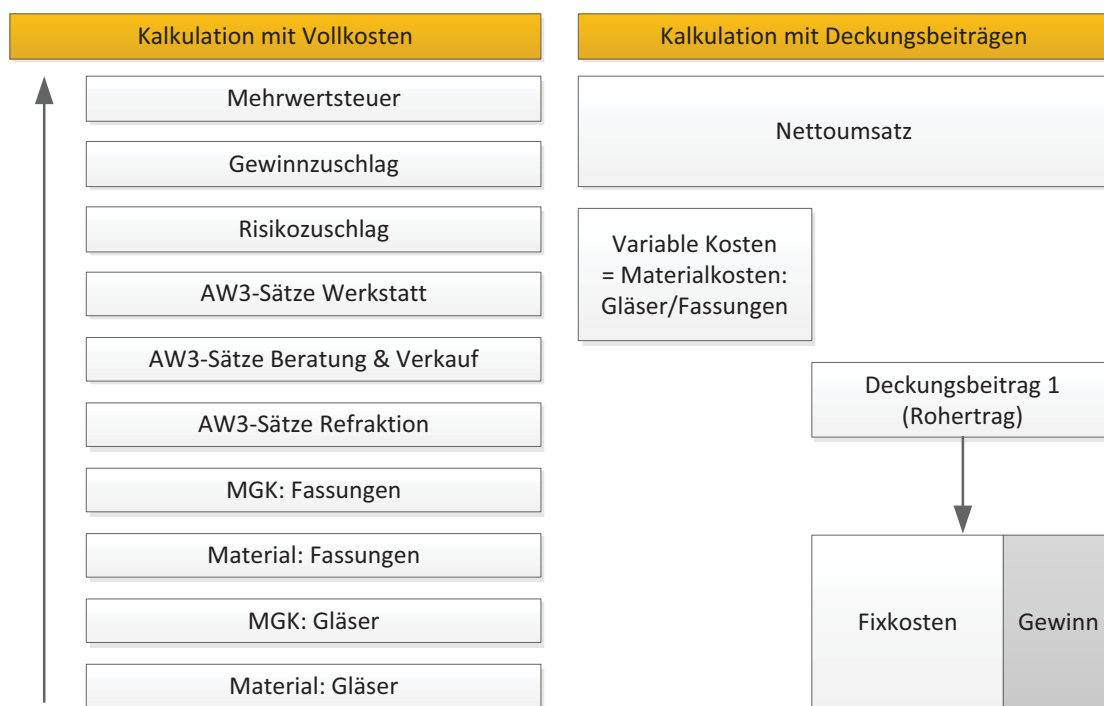


Abbildung 23: Unterschied zwischen Vollkosten- und Deckungsbeitragsrechnung⁴⁵

Abbildung 23 zeigt den Unterschied zwischen der Kalkulation mit Vollkosten und der Kalkulation mit Deckungsbeiträgen auf. Diese beiden Verfahren werden in den folgenden Kapiteln genauer erläutert.

4.6.2.1 Kalkulation mit Vollkosten

Das linke Teilbild „**Kalkulation mit Vollkosten**“ beinhaltet eine Liste von Aufschlägen, die zur Kalkulation benötigt werden. Die Pfeilrichtung gibt die Reihenfolge der Aufschläge an, die eingehalten werden muss. Da für Fassungen, Gläser, Augenglasbestimmungen und Handwerksleistungen Risiken, wie Glasbruch oder fehlerhafte Augenglasbestimmung, bestehen, müssen diese in Form von Risikozuschlägen berücksichtigt werden. Je nach Leistung, variiert dieser Faktor zwischen 5 und 15 Prozent. Der Gewinnzuschlag wird üblicherweise bei etwa 5 bis 8 Prozent angesetzt. Informationen zur Mehrwertsteuer sind dem Anhang C zu entnehmen.

Die Vollkostenrechnung ist ein traditionelles Kostenrechnungssystem und wird nach und nach durch andere Systeme abgelöst, da sie einige Mängel aufweist. Zu den Kritikpunkten zählen unter anderem die willkürliche Schlüsselung der Gemeinkosten, die mangelnde Eignung zu Kontrollzwecken und die fehlende

⁴⁵ Eigene Darstellung in Anlehnung an Hering/Baumgärtl (2000), Managementpraxis für Augenoptiker, S. 113

Aufteilung in fixe und variable Kosten, so dass nicht berechnet werden kann, ab wann sich ein Produkt rentiert, d.h. die Höhe der kritischen Ausbringungsmenge.⁴⁶

4.6.2.2 Kalkulation mit Deckungsbeiträgen

Das rechte Teilbild von Abbildung 23 „Kalkulation mit Deckungsbeiträgen“ bildet schematisch die einfachste Form der Deckungsbeitragsrechnung dar, das sogenannte Direct Costing. Fixe und variable Kosten werden in Abhängigkeit zur Beschäftigung unterschieden. Das **Direct Costing** stellt die Beziehung zwischen Umsatz, Kosten und Gewinn dar.⁴⁷

Im Gegensatz zur Vollkostenrechnung ermöglicht das Direct Costing somit die Ermittlung der kritischen Ausbringungsmenge.

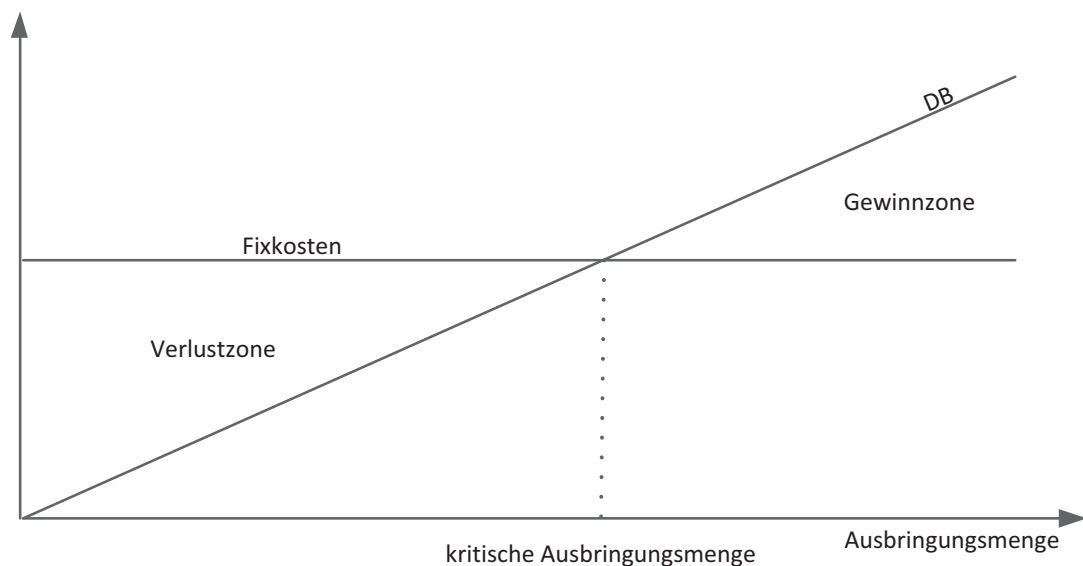


Abbildung 24: kritische Ausbringungsmenge⁴⁸

Direct Costing

Vom Nettoumsatz werden zunächst die variablen Kosten abgezogen, daraus ergibt sich für den Deckungsbeitrag 1:

$$DB\ 1 = \text{Nettoumsatz} - \text{variable Kosten}$$

Da sich in der Brillenoptik die variablen Kosten im Wesentlichen aus den Materialkosten für Gläser und Fassungen zusammensetzen und die variablen Anteile der Gemeinkosten wie Wasser, Strom, Heizung und Instandhaltung zu

⁴⁶ Vgl. Jossé, G. (2001), Basiswissen Kostenrechnung, S. 123 f.

⁴⁷ Vgl. Jossé, G. (2001), Basiswissen Kostenrechnung, S. 125 und 182

vernachlässigen sind, gilt für einen augenoptischen Betrieb für den Deckungsbeitrag 1:⁴⁹

$$DB\ 1 = \text{Nettoumsatz} - \text{Materialkosten}$$

Der DB 1 wird zur Deckung der Fixkosten herangezogen. Für den Gewinn gilt also folgender Zusammenhang:

$$\text{Gewinn} = DB\ 1 - \text{Fixkosten}$$

Übungsaufgabe 5:

Ein Unternehmen verkauft 500 Sonnenbrillen zu einem Nettoverkaufspreis von je 100 EUR, deren variablen Kosten sich auf 25 EUR belaufen. Die gesamten Fixkosten belaufen sich auf 30.000 EUR. Füllen Sie die Felder in nachfolgender Abbildung aus.

	je Stück	insgesamt
Nettoumsatz		
- variable Kosten		
= DB 1		
- Fixkosten		
= Nettogewinn		

Abbildung 25: Übungsaufgabe zum Direct Costing im Einproduktunternehmen

Übungsaufgabe 6:

Ein Unternehmen verkauft 100 Kontaktlinsenpflegemittel zu einem Nettoverkaufspreis von 15 EUR und einem variablen Kostenanteil von 7,50 EUR. Zudem verkauft dieses Unternehmen 200 6-Monatspackungen einer bestimmten Kontaktlinse für je 30 EUR Nettoverkaufspreis, deren variablen Kosten sich auf 10 EUR belaufen. Die Fixkosten des Unternehmens belaufen sich auf insgesamt 4.000 EUR. Füllen Sie die Felder in nachfolgender Abbildung aus.

⁴⁸ Eigene Darstellung in Anlehnung an Jossé, G. (2001), Basiswissen Kostenrechnung, S. 126

⁴⁹ Sofern nichts anderes angegeben vgl. Hering/Baumgärtl (2000), Managementpraxis für Augenoptiker, S. 114 f.

	KL-Pflegemittel	6-Monatspackung	insgesamt
Nettoumsatz			
- variable Kosten			
= DB 1			
- Fixkosten	-	-	
= Nettogewinn	-	-	

Abbildung 26: Übungsaufgabe zum Direct Costing im Mehrproduktunternehmen

Stufenweise Fixkostenrechnung

Die **stufenweise Fixkostenrechnung** ist eine mehrstufige Form der Deckungsbeitragsrechnung, die nach der Nähe der Kosten zum Produkt zwischen verschiedenen Fixkostenschichten unterscheidet. Während beim Direct Costing die Fixkosten nicht näher beleuchtet und lediglich als Fixkostenblock betrachtet werden, umfasst die stufenweise Fixkostenrechnung eine individuelle Analyse und Aufgliederung der Fixkosten in verschiedene Kategorien. Nachdem der DB 1 ermittelt wurde, werden die Fixkosten stufenweise abgezogen, wie im Folgenden dargestellt.⁵⁰

Stufenweise Fixkostenrechnung
Nettoumsatz
- variable Kosten
= DB I
- Produktfixkosten
= DB II
- Produktgruppenfixkosten
= DB III
- Bereichsfixkosten
= DB IV
- Unternehmensfixkosten
= Nettogewinn

Abbildung 27: Schema einer stufenweisen Fixkostenrechnung⁵¹

Damit Sie eine Vorstellung davon bekommen, was unter den Fixkosten-Kategorien zu verstehen ist, folgen in Abbildung 28 Beispiele zur Verdeutlichung.

⁵⁰ Vgl. Schmidt, A. (1996), Kostenrechnung, S. 165

⁵¹ Eigene Darstellung in Anlehnung an Schultz, V. (2008), Basiswissen Rechnungswesen, S. 209

Kategorie	Beispiele							
Bereich	Brillen				Kontaktlinsen			
Produktgruppe	Mehrstärken		Einstärken		Mehrstärken		Einstärken	
Produkt	min.	org.	min.	org.	weich	form-stabil	weich	form-stabil

Abbildung 28: Kategorien der stufenweisen Fixkostenrechnung mit Beispielen

Wie eine stufenweise Fixkostenrechnung aussehen könnte, entnehmen Sie bitte dem Beispiel aus Abbildung 29.

	Brillen				Σ
	Mehrstärken		Einstärken		
	min.	org.	min.	org.	
Nettoumsatz	37	72	41	51	201
- variable Kosten	32	48	23	24	127
= DB I	5	24	18	27	74
- Produktfixkosten	6	5	3	17	31
= DB II	-1	19	15	10	43
- Produktgruppenfixkosten	18		25		43
	6		8		14
= DB III	12		17		29
- Bereichsfixkosten			29		29
			15		15
= DB IV			14		14
- Unternehmensfixkosten			12		12
= Nettogewinn			2		2

Abbildung 29: Beispiel einer stufenweisen Fixkostenrechnung

Die Zahlen in Abbildung 29 sind rein fiktiv und dienen lediglich der Übermittlung des Prinzips einer stufenweisen Fixkostenrechnung. Sie können der Abbildung entnehmen, dass sich für mineralische Mehrstärken-Brillen ein negativer DB II ergibt. Dies bedeutet, dass Verlust mit diesem Produkt erwirtschaftet wird. Die Aufgliederung der Fixkosten der stufenweisen Fixkostenrechnung gegenüber dem Direct Costing hat also den Vorteil, dass die Wirtschaftlichkeit der einzelnen Produkte, Produktgruppen oder Produktbereiche ersichtlich wird. Aufgrund dessen können Entscheidungen, die beispielsweise die Sortimentsgestaltung beeinflussen, getroffen werden.

Nachdem Sie sich nun mit den verschiedenen Ausprägungen an Kostenrechnungssystemen auseinandergesetzt haben, folgen nun Übungsaufgaben:

Übungsaufgabe 7:

Kalkulation einer Refraktion, die 10 Minuten dauert auf Vollkostenbasis.

Übungsaufgabe 8:

Kalkulation einer Brillenfassung, die im EK 25 EUR kostet. Beachten Sie bei Ihrer Berechnung, dass für die Kalkulation der Brillenfassung Beratung/Verkauf und Werkstatt mit in den Verkaufspreis einfließen.

Da ein Kostenrechnungssystem immer eine Kombination der beiden Aspekte „Zeit“ und „Umfang“ ist, kann die Ist-, Plan- und Normalkostenrechnung jeweils

als Voll- oder Teilkostenrechnung durchgeführt werden. Es gibt wie Abbildung 30 verdeutlicht somit sechs Kombinationsmöglichkeiten⁵²

	Istkostenrechnung	Normalkostenrechnung	Plankostenrechnung
Vollkostenrechnung			
Teilkostenrechnung			

Abbildung 30: Kombinationen der Kostenrechnungssysteme

4.6.3 Target Costing

Neben den klassischen Kostenrechnungssystemen, die Sie bereits kennengelernt haben, gibt es noch ein sich stark davon unterscheidendes Modell, das sogenannte Target Costing, das auch als Target Pricing oder auch Zielkostenrechnung bekannt ist. Ausgangspunkt des Target Costing sind die am Markt realisierbaren Erlöse unter Berücksichtigung der Wettbewerbssituation.⁵³ Beim Target Costing geht es kurz gesagt um die beiden Fragestellungen:

„Was darf ein Produkt kosten?“

„Kann der Preis die Kosten decken?“

Anders als bei den traditionellen Kostenrechnungssystemen, bei denen der Preis ausgehend von den Kosten bestimmt wird, bildet beim Target Costing der auf dem Markt erzielbare Preis, also der Target Price, die Grundlage. Die Grundidee des Target Costing im Vergleich mit dem Prinzip traditioneller Kostenrechnungssysteme können Sie aus Abbildung 31 entnehmen.

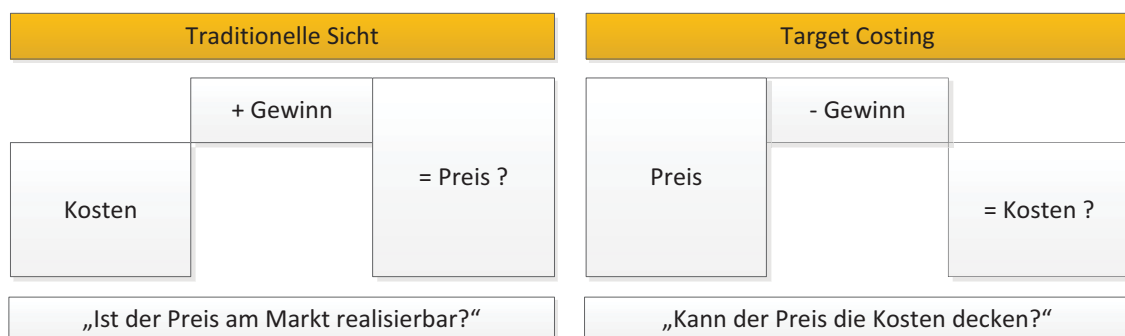


Abbildung 31: Grundidee des Target Costing⁵⁴

⁵² Vgl. Jossé, G. (2001), Basiswissen Kostenrechnung, S. 37

⁵³ Vgl. Jossé, G. (2001), Basiswissen Kostenrechnung, S. 203

⁵⁴ Eigene Darstellung in Anlehnung an Schmidt, A. (2008), Kostenrechnung, S. 245

4.7 Kalkulationsfaktor

Wurde beispielsweise der Verkaufspreis einer Brillenfassung kalkuliert, wie in Aufgabe 8, kann man den Kalkulationsfaktor berechnen, den man zur Verkaufspreiskalkulation weiterer Fassungen heranziehen kann, ohne den gesamten Rechenweg erneut zu durchlaufen. Der Kalkulationsfaktor ergibt sich wie folgt:

$$\text{Kalkulationsfaktor} = \frac{VK \text{ Brillenfassung}}{EK}$$

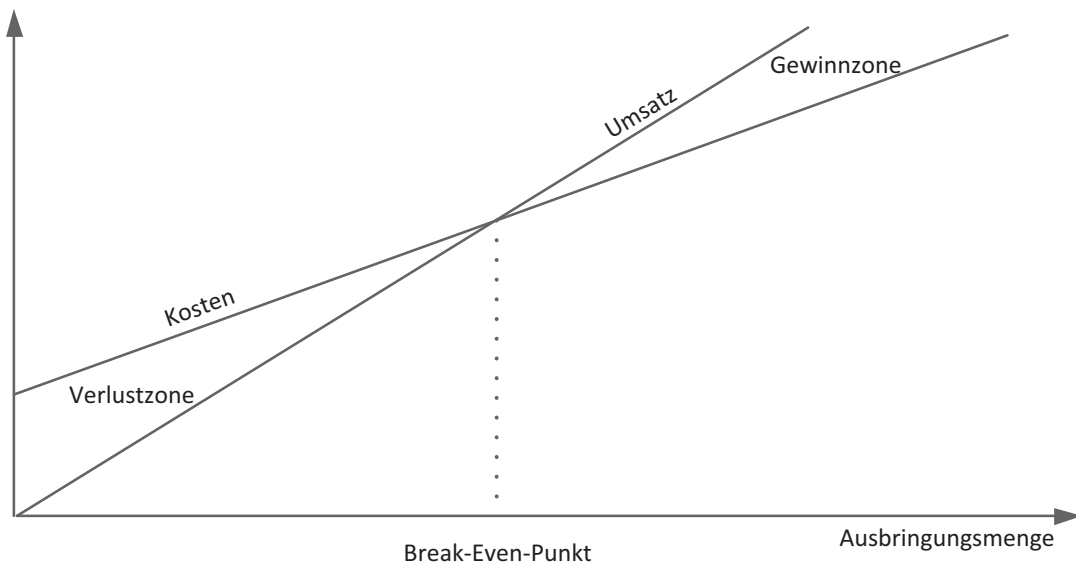
Übungsaufgabe 9:

Berechnen Sie den Kalkulationsfaktor einer Brillenfassung mit einem Einkaufspreis von 25 EUR und einem Brutto-Verkaufspreis von 100 EUR. Berechnen Sie den Kalkulationsfaktor derselben Brillenfassung ausgehend vom Nettoverkaufspreis.

4.8 Kostenkontrolle

Ein Instrument zur Kostenkontrolle stellt die **Break-Even-Analyse** dar, die auch unter dem Begriff Gewinnschwellenanalyse bekannt ist. Bei dieser Art der Kostenkontrolle wird der Umsatz den Kosten gegenübergestellt. Der Break-Even-Punkt, oder auch Gewinnschwelle genannt, entspricht der Ausbringungsmenge, bei der die gesamten Kosten den Erlösen entsprechen. Der Gewinn ist also gleich Null. Erst bei Überschreiten der Gewinnschwelle entsteht Gewinn für das Unternehmen, eine Unterschreitung der Gewinnschwelle führt zu Verlusten. Diese Zusammenhänge können Sie Abbildung 32 entnehmen.⁵⁵

⁵⁵ Vgl. Baum, F. (2009), Kosten- und Leistungsrechnung, S. 115

Abbildung 32: Schema einer Break-Even-Analyse⁵⁶

Für die Gewinnschwelle bzw. die Break-Even-Menge gilt folgender Zusammenhang:

$$\text{Break-Even-Menge} = \frac{\text{Fixkosten gesamt}}{DB}$$

Übungsaufgabe 10:

Berechnen Sie die Break-Even-Menge anhand der vorgegebenen Größen.

Aufgabe: Break-Even-Menge	
Verkaufspreis	75 EUR
Variable Kosten pro Stück	50 EUR
Fixkosten gesamt	7.500.000 EUR

Abbildung 33: Übungsaufgabe zur Break-Even-Menge

⁵⁶ Eigene Darstellung in Anlehnung an Baum, F. (2009), Kosten- und Leistungsrechnung, S. 116

Übungsaufgabe 11:

Berechnen Sie die gesamten Fixkosten anhand der vorgegebenen Größen.

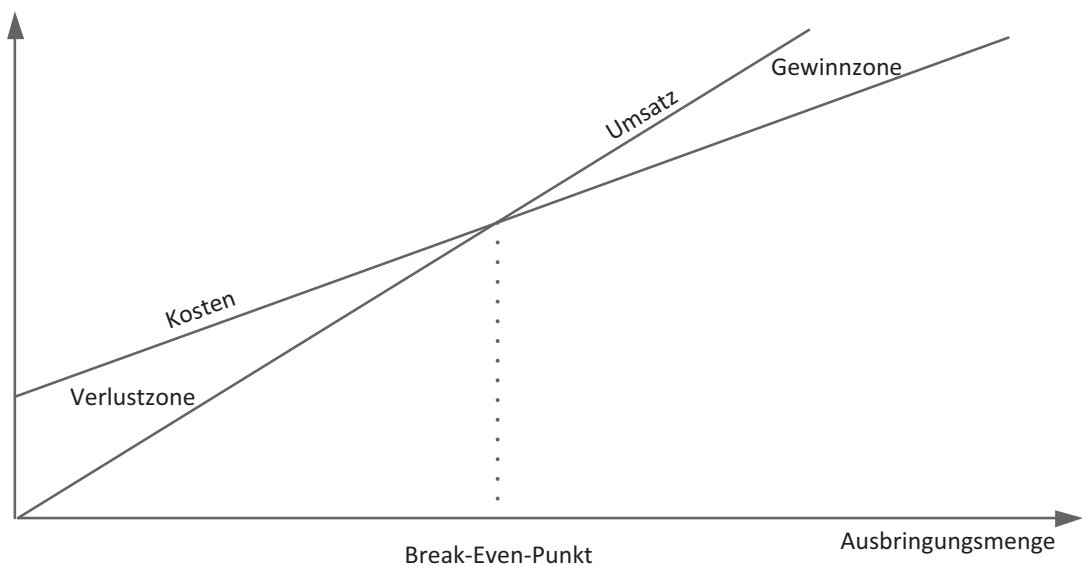
Aufgabe: Fixkostenberechnung	
Break-Even-Menge	60.000 Stk.
Verkaufspreis	25 EUR
Variable Kosten pro Stück	10 EUR

Abbildung 34: Übungsaufgabe zur Fixkostenberechnung

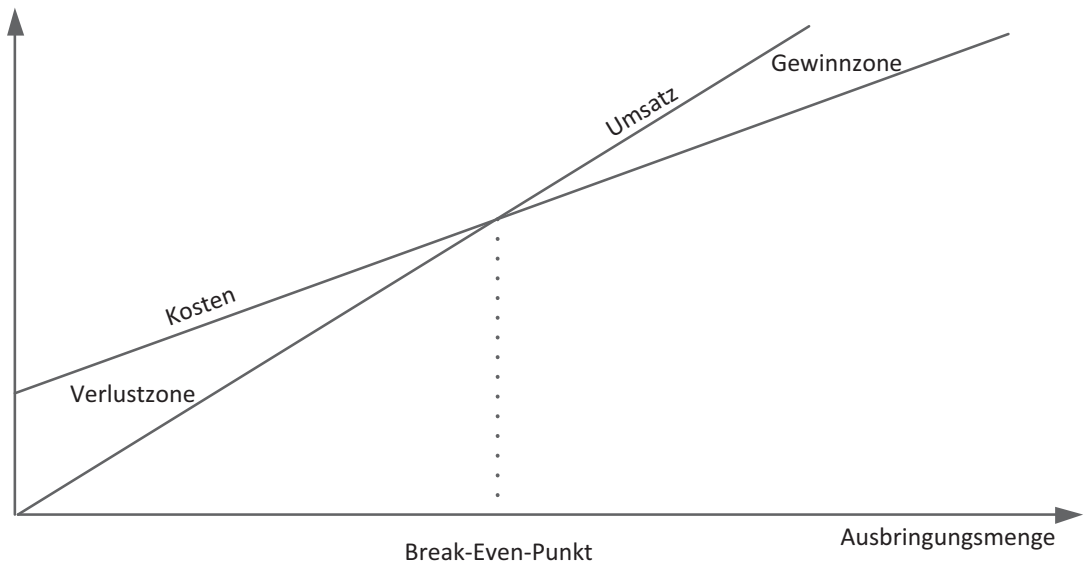
Übungsaufgabe 12:

Zeichnen Sie folgende Veränderungen in die 3 vorgefertigten Diagramme. Wie ändern sich die Geraden und damit die Break-Even-Menge bei

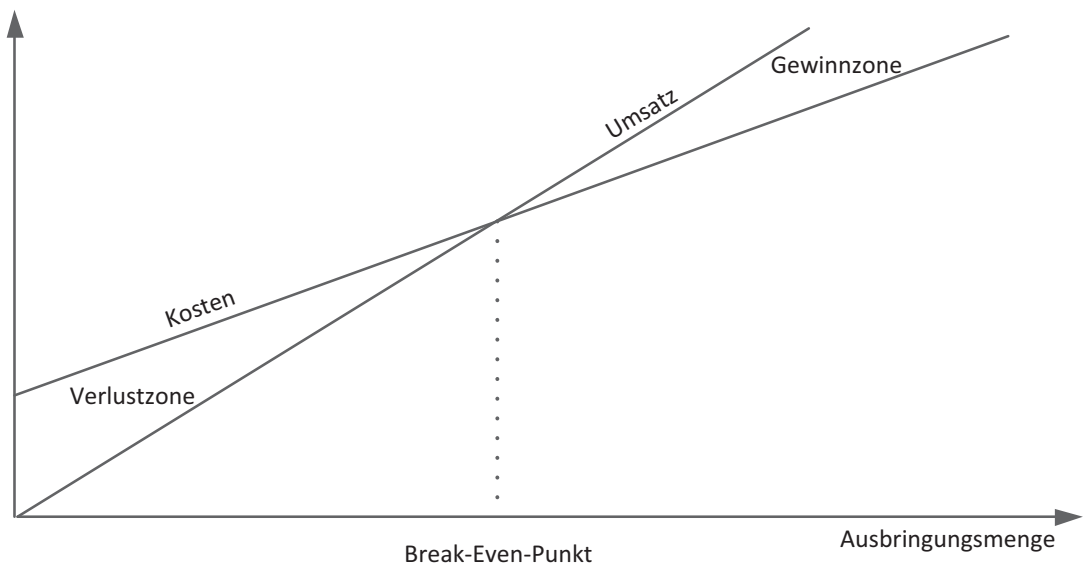
- a) Erhöhung des Stückpreises



b) Erhöhung der Fixkosten



c) Senkung der variablen Kosten?



5 Kalkulation in der Hörakustik

Dieses Kapitel setzt sich mit der Kalkulation speziell in der Hörakustik auseinander. Dazu werden zunächst die Besonderheiten der Branche, die zum Teil aus eigenen Überlegungen stammen, zum anderen aus Informationen von Robert Duschner, Dipl. Ing. (FH)⁵⁷, selbst Geschäftsführer eines Hörakustikbetriebes, hinsichtlich der Kalkulation beleuchtet.

Im Anschluss daran erfolgt eine Übertragung der Erkenntnisse der Kalkulation aus der Augenoptik- in die Hörakustikbranche unter Berücksichtigung der davor genannten Branchenspezifika.

5.1 Branchenspezifika hinsichtlich der Kalkulation

Hörgerätepreise zu kalkulieren stellt eine große Schwierigkeit dar, da für die Kalkulation der Hörgerätepreise eine ganze Reihe von Leistungen berücksichtigt werden müssen. Neben dem Hörgerät selbst beinhaltet eine Versorgung zusätzlich Leistungen, wie:⁵⁸

- Vorgespräch, Audiometrie, Beratung
- Otoskopie, Ohrabformung, Anfertigung einer Otoplastik
- Anpassung mehrerer verschiedener Hörsysteme
- mehrere Feinadjustierungen während der Probephase
- kostenfreie Nachsorge über einen Zeitraum von bis zu sechs Jahren inkl. Audiometrie und Nachanpassung
- Kommunikation, Dokumentation und Abrechnung der Leistungen gegenüber der Krankenkasse und dem HNO-Arzt

Neben diesen Positionen, die bei der Kalkulation berücksichtigt werden müssen, liefert die Branche zusätzliche Schwierigkeiten sowohl in der Kalkulation der Dienstleistungen als auch in der der Sachleistungen. Im Folgenden werden Ihnen die Branchenspezifika hinsichtlich der Kalkulation vorgestellt.

⁵⁷ Duschner R., (2009), Kostenrechnungssystem für die Augenoptik (Diplomarbeit)

⁵⁸ Sofern nichts anderes angegeben vgl. Konzept Hören: Onlinemagazin zur modernen Hörkultur (2012), <http://www.konzept-hoeren.info/menubox/hoergeraete-und-preise/> [letzter Zugriff: 24.08.2012]

5.1.1 Dienstleistung

In der Hörakustik hat der Faktor Betreuung einen noch größeren Einfluss auf die Kalkulation als in der Augenoptik. Dies liegt daran, dass die Hörakustik eine sehr betreuungsintensive Branche darstellt.

Der von Kunde zu Kunde stark abweichende Betreuungsaufwand begründet die Hauptproblematik der Kalkulation eines Angebotspreises, da nicht absehbar ist, wie viel Zeit insgesamt in die Betreuung des Kunden investiert werden muss. Besonders bei der Anpassung der Hörgeräte und der Nachsorge kann der Aufwand je Kunde stark variieren.

Eine weitere Herausforderung bei der Kalkulation der Nachsorge stellt der lange Versorgungszeitraum von bis zu sechs Jahren dar. In diesem Zeitraum ist gemäß den Verträgen über die Versorgung mit Hörsystemen gemäß § 127 SGB V⁵⁹ zwischen den Krankenkassen und dem Leistungserbringer, d.h. dem Hörakustiker, dieser verpflichtet, Leistungen, wie Neueinstellung der Hörsysteme bei verändertem Hörvermögen und Durchführung notwendiger Instandhaltungs- und Reparaturarbeiten gegenüber dem Versicherten der jeweiligen Krankenkasse kostenfrei zu erbringen.

Im Gegensatz zur Kalkulation von Hörgeräten lässt sich die Kalkulation von Reparaturen einfacher durchführen. Die Dienstleistung bei Reparaturen beschränkt sich auf die benötigte Arbeitszeit und ist meist gut einschätzbar, auch anhand von Erfahrungswerten.

Immer mehr Hörakustiker bieten Zusatzleistungen, wie Hörtraining bzw. Audiotherapie an. Auch diese lassen sich relativ einfach kalkulieren aufgrund der bekannten Sitzungs- und Therapiedauer.

Eine weitere Besonderheit in der Hörakustik ist die stark variierende Zeitspanne zwischen Aufnahme und Abschluss der Versorgung. Während manche Betriebe schnelle Abschlüsse innerhalb von drei bis vier Wochen anstreben, benötigen andere drei bis vier Monate.

Zudem geben die Hersteller in dieser Branche keine Listenpreise, wie die immer wieder umstrittenen unverbindlichen Preisempfehlungen (UVP) in der Augenoptik, an. Dennoch bieten die meisten Hörakustikbetriebe – mit Ausnahme der Filialisten – die Hörgeräte zu vergleichbaren Preisen an.

⁵⁹ Vgl. Mustervertrag der AOK über die Versorgung der Versicherten mit an Taubheit grenzender Schwerhörigkeit ab Vollendung des 18. Lebensjahres mit Hörsystemen, http://www.aok-gesundheitspartner.de/imperia/md/gpp/bw/hilfsmittel/vertraege/hoerhilfen/bw_himi_hoer_ssh_mustervertrag.pdf [letzter Zugriff: 28.08.2012]

5.1.2 Qualitätsstufen der Hörgeräte

Neben den Schwierigkeiten in der Kalkulation aufgrund der Vielzahl an zu erbringenden Dienstleistungen wird die Kalkulation in der Hörakustik durch die sich stark im Preis unterscheidenden Qualitätsstufen der Hörgeräte erschwert. Grundsätzlich lassen sich die Hörgeräte für die Kalkulation in mindestens drei bis vier Klassen unterscheiden. Eine Einteilung in vier Klassen könnte wie folgt aussehen:

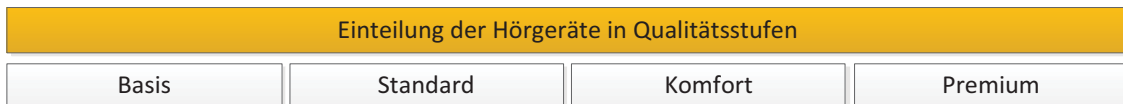


Abbildung 35: Vierstufige Einteilung der Hörgeräte in Qualitätsstufen

Die Einteilung ist besonders wichtig, da bei „Kassengeräten“, welche der Qualitätsstufe „Basis“ entspricht, kaum Gewinn erzielt werden kann, sondern diese häufig mit Verlust verkauft werden. Diese Verluste müssen durch höherklassige Geräte wieder ausgeglichen werden.

5.2 Anwendung der Erkenntnisse aus der Augenoptikbranche

Ziel ist es die Erkenntnisse der Kalkulation aus der Augenoptikbranche in die Hörakustikbranche zu übertragen, wobei die Besonderheiten der Hörakustik berücksichtigt werden müssen. Schritt für Schritt werden im Folgenden die Möglichkeiten aber auch die Schwierigkeiten vorgestellt.

5.2.1 Betriebsabrechnungsbogen in der Hörakustik

Wie für andere Branchen auch, ist es auch in der Hörakustikbranche erforderlich die Stufen der Kostenrechnung zu durchlaufen. Der Erfassung und Aufbereitung der Kosten in der Kostenartenrechnung, folgt die Verteilung der Gemeinkosten auf die Kostenstellen. Dies erfolgt mit Hilfe des Betriebsabrechnungsbogens.

Beim BAB für die Hörakustik entsprechen die Kostenarten denen anderer Branchen. Lediglich die Kostenstellen sind dabei branchenspezifisch. Während für den BAB in der Augenoptik die Kostenstellen anhand ganzer Produktbereiche, wie beispielsweise Brillengläser, Brillenfassungen und Kontaktlinsen, eingeteilt sind, können Hörgeräte nicht als eine einzige Kostenstelle betrachtet werden. In der Hörakustik sollten daher die Hörgeräte anhand ihrer Qualitätsstufen als eigenständige Kostenstellen differenziert werden. So könnte eine Einteilung der Kostenstellen in der Hörakustikbranche beispielsweise wie folgt aussehen:

Kostenstellen	
Hauptkostenstellen	Hilfskostenstellen
Materialwirtschaft Basis Hörgeräte Standard Hörgeräte Komfort Hörgeräte Premium Hörgeräte Reparatur Handelsware Zubehör Otoplastik Gehörschutz Messräume Audiometrie Anpassung Nachanpassung Beratung und Verkauf Basis Hörgeräte Standard Hörgeräte Komfort Hörgeräte Premium Hörgeräte Handelsware Hörgeräte Einweisung Zubehör Otoplastik Gehörschutz Produktion Otoplastik Service	Hilfskostenstellen Lehrling/Ausbildung Schaufenster und Werbung Verwaltung

Abbildung 36: Beispiel für eine Einteilung der Kostenstellen in der Hörakustik

5.2.2 Kalkulationssätze in der Hörakustik

Die Frage, ob die Erstellung von AW3-Werten für die Kostenstellen Messräume, Beratung und Verkauf und Service in jedem Fall hilfreich ist, ist aufgrund des großen zeitlichen Aufwandes fraglich.

Daher ist zu reflektieren, ob eine Ermittlung der durchschnittlichen Betreuungszeiten als Pauschalwert auf Grundlage von Erfahrungswerten des eigenen Betriebes mehr Vorteile bietet. Eine Annahme, für eine Hörgeräteversorgung über den Zeitraum von sechs Jahren, könnte beispielsweise wie folgt aussehen:

Aufwand einer Hörgeräteversorgung über einen Zeitraum von sechs Jahren			
Art der Dienstleistung	Zyklus	Zeitaufwand jeweils	Gesamter Zeitraum
Beratung und Anpassung	einmalig	15 Std.	15 Std.
Hörtest und Nachanpassung	1 x jährlich	1 Std.	6 Std.
Service	4 x jährlich	20 Min.	8 Std.

Abbildung 37: Aufwand einer Hörgeräteversorgung über einen Zeitraum von sechs Jahren

5.2.3 Ist-, Normal-, Plankostenrechnung in der Hörakustik

Kostenrechnungssysteme, die auf der Kostenermittlung basieren, wie es bei der Ist-, Normal- und Plankostenrechnung der Fall ist, sind branchenunabhängig und damit auch in der Hörakustik einsetzbar. Voraussetzung ist eine lückenlose Erfassung der Kosten aus vergangenen Perioden, sowie eine zukunftsgerichtete Planung der Kosten auf Basis von Erfahrungswerten. Ziele dieser Kostenrechnungssysteme sind zum einen die Ermittlung des Betriebsergebnisses und die Ermöglichung einer Nachkalkulation, zum anderen die Kostenkontrolle.

5.2.4 Vollkostenrechnung in der Hörakustik

Die Kalkulation mit Hilfe der Vollkostenrechnung ist durch die Ausgestaltung eines Betriebsabrechnungsbogens einschließlich Berechnung von Kalkulationsätzen auch in der Hörakustik möglich. Mittels Aufschläge auf den Materialpreis, wie Materialgemeinkostenzuschlagssätzen, Arbeitswerte für Beratung, Anpassung und Nachsorge, und Risiko- und Gewinnzuschlägen, würde der Angebotspreis ermittelt werden.

Von dieser Vorgehensweise ist jedoch abzuraten, da die Kalkulation der Preise auf Vollkostenbasis ohne Orientierung am Markt geschieht. Darüber hinaus liefert diese Methode der Kalkulation keine Informationen zur Preisuntergrenze.

5.2.5 Deckungsbeitragsrechnung in der Hörakustik

In der Hörakustik ist die Kalkulation mit Deckungsbeiträgen zu empfehlen. Ein Vorteil dieser Methode ist, dass sie sehr einfach durchzuführen ist und darüber hinaus die Ermittlung der kritischen Ausbringungsmenge und eine Preisuntergrenzenbestimmung ermöglicht. Die Unterscheidung zwischen fixen und variablen Kosten ist auch in der Hörakustik möglich. Dabei beschränken sich die vari-

ablen Kosten im Wesentlichen auf die Materialkosten, d.h. die Kosten für Hörgeräte und Otoplastiken, sofern diese fremdgefertigt werden. In Abbildung 38 ist die einfachste Form der Deckungsbeitragsrechnung, das **Direct Costing**, bei der die Fixkosten als Fixkostenblock betrachtet werden, dargestellt.

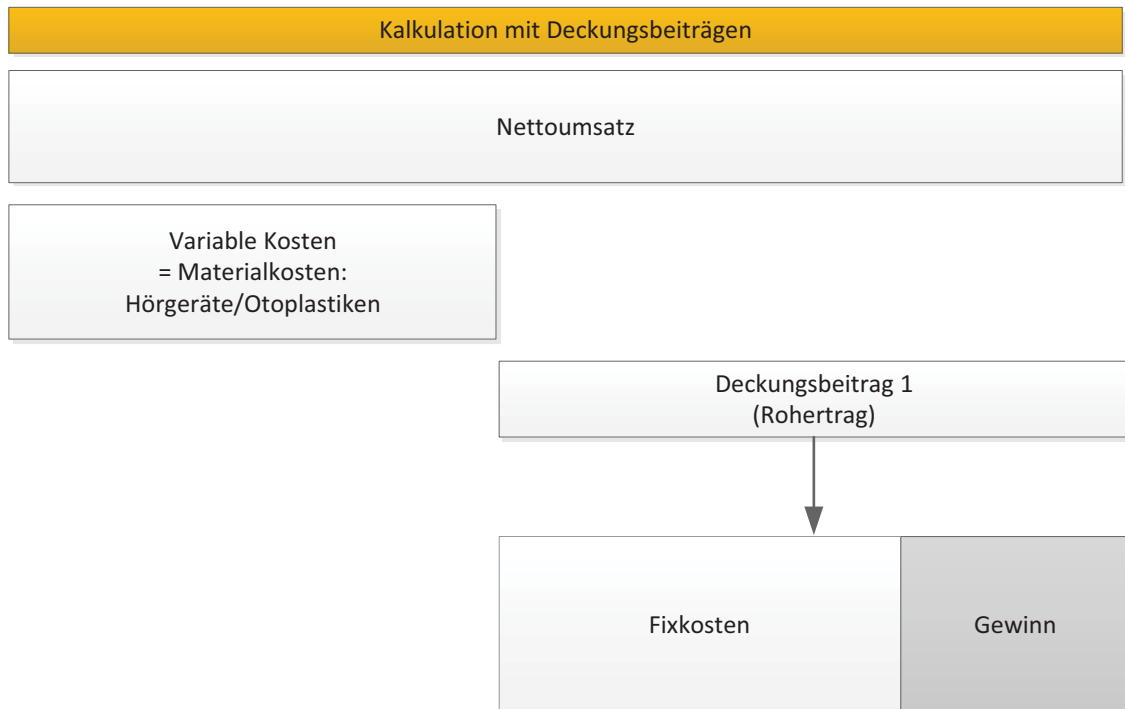


Abbildung 38: Kalkulation mit Deckungsbeiträgen in der Hörakustik

Neben dem Direct Costing gibt es eine weitere Ausprägung der Deckungsbeitragsrechnung, die **stufenweise Fixkostenrechnung**, die bereits im Kapitel 4.6.2.2 auf Seite 36 beschrieben wurde. Um den grundsätzlichen Aufbau dieser Form der Deckungsbeitragsrechnung zu verdeutlichen, wurde dieser in Abbildung 39 dargestellt. Im Gegensatz zum Direct Costing werden die Fixkosten aufgegliedert und stufenweise vom Deckungsbeitrag 1 abgezogen.

Stufenweise Fixkostenrechnung	
Nettoumsatz	
- variable Kosten	
= DB I	
- Produktfixkosten	
= DB II	
- Produktgruppenfixkosten	
= DB III	
- Bereichsfixkosten	
= DB IV	
- Unternehmensfixkosten	
= Nettogewinn	

Abbildung 39: Schema der stufenweisen Fixkostenrechnung

5.2.6 Target Costing in der Hörakustik

Ebenso wie die Kalkulation mit Deckungsbeiträgen ist auch in der Hörakustik die Anwendung des Target Costing zu empfehlen. Bei einer Preisbestimmung ausgehend von Marktpreisen, die in der Hörakustik noch häufig angewendet wird, ist dieses Modell gut zur Kontrolle geeignet. Die folgenden beiden Leitfragen sind beim Target Costing zu beantworten:

„Was darf ein Produkt kosten?“

„Kann der Preis die Kosten decken?“

Die Grundidee des Target Costing im Vergleich mit dem Prinzip traditioneller Kostenrechnungssysteme können Sie aus Abbildung 40 entnehmen.

Abbildung 40: Grundidee des Target Costing⁶⁰

⁶⁰ Eigene Darstellung in Anlehnung an Schmidt, A. (2008), Kostenrechnung, S. 245

6 Fazit

Die Kalkulation des Verkaufspreises ist ein aufwendiges Verfahren und wird daher in vielen Betrieben nicht angewandt. Dennoch ist es sinnvoll die Kalkulation im Unternehmen zu etablieren. Zum einen kann die Kalkulation zur Steuerung verwendet werden, zum anderen werden viele Informationen, die zur Verbesserung des Betriebsergebnisses, Erhöhung der Rentabilität und Steigerung des Deckungsbeitrages beitragen gewonnen und ermöglichen damit die Transparenz der Kostenzusammensetzung.

Der große Aufwand und das Fehlen von Literatur zur Kalkulation in der Hörakustik führen dazu, dass die meisten Hörakustikbetriebe die Preise nicht selbst kalkulieren, sondern sich an den Marktpreisen orientieren. Die Gefahren in dieser stark wachsenden Branche beim Verzicht auf die Kalkulation sind neben dem Versäumen wichtiger betrieblicher Informationen, das zunehmende Risiko zukünftig dem Preiskampf nicht gewachsen zu sein. Dies würde sich damit direkt auf die Gewinnmarge auswirken.

Im Vergleich dazu stützen sich nach wie vor viele Augenoptiker auf die Unverbindlichen Preisempfehlungen der Hersteller (UVP). Diese wurden zwar ab dem 01.04.2009 durch das Bundeskartellamt aus wettbewerbsrechtlichen Gründen abgeschafft, jedoch im Mai 2010 wiedereingeführt.⁶¹ Die aktuell gültigen UVP enthalten jedoch offiziell keine Handwerksleistungen mehr und unterscheiden sich dadurch zu den 2009 abgeschafften UVP. Dies hätte als Konsequenz, dass die Augenoptiker ihre Preise weiterhin individuell kalkulieren müssten.

Mit diesem praxisorientierten Leitfaden wird dazu beigetragen, den Augenoptik- und Hörakustik-Studierenden die Bedeutung der kaufmännischen Kenntnisse und Fähigkeiten, insbesondere in der Kalkulation von Verkaufspreisen, zu verdeutlichen und durch das Aufzeigen von Möglichkeiten, wie im eigenen Unternehmen im Bereich der Preisbestimmung vorgegangen werden kann, die Wirtschaftlichkeit des Unternehmens zu sichern und zu steigern.

⁶¹ Mehr zu diesem Thema erfahren Sie in den beiden angehängten DOZ-Artikeln von Degle, S. „Ende der UVP – Was nun, deutsche Augenoptik?“, Teil 1 erschienen in der Ausgabe März 2009, Teil 2 in der Ausgabe April 2009.

BAB > Beispiel			100 Hilfskostenstellen			200 Materialwirtschaft						300 Messräume		400 Beratung und Verkauf				500 Produktion		600 Verwalt.
Zeile Nr.	Kostenstellen Kostenarten	Zahlen der Buchhaltung	111	130	211	213	215	220	231	232	310	330	410	420	431	432	510	530	600	
			Lehrling Ausbildung	Schaufenster und Werbung	Brillen- gläser	Brillen- fassungen	Brillen- reparatur	Handels- ware	Kontakt- linsen	Kontakt- linsen- pflagemittel	Refraktion Sehtest	Kontakt- linsen- messung	Korrektions- brillen	Handels- ware	Kontakt- linsen- einweisung	Kontakt- linsen- pflagemittel	Korrektions- brille	Kontakt- linsen- labor	Verwaltung	
1	Leistung	595.738 €			272.711 €	161.449 €	29.828 €	26.076 €	48.910 €	20.452 €	9.469 €	26.843 €								
2	Material-/Wareneinsatz	205.539 €			91.929 €	57.394 €	4.116 €	17.895 €	19.889 €	14.316 €										
3	Rohrertrag/Deckungsbeitrag	390.199 €			180.782 €	104.055 €	25.712 €	8.181 €	29.021 €	6.136 €	9.469 €	26.843 €								
4	Personalkosten Vollmitarbeiter	132.642 €	4.303 €	546 €	10.409 €	11.237 €	673 €	421 €	7.161 €	845 €		704 €	43.932 €	3.843 €	2.112 €	1.873 €	24.315 €	521 €	19.747 €	
5	Personalkosten Lehrlinge	7.975 €	2.581 €	148 €	510 €	106 €							892 €	85 €			3.653 €			
6	Kalkulat. Unternehmerlohn	63.562 €	1.717 €	572 €	2.575 €	1.717 €	572 €				7.102 €	12.173 €	25.783 €		1.687 €				9.664 €	
7	Summe Personalkosten	204.179 €	8.601 €	1.266 €	13.494 €	13.060 €	1.245 €	421 €	7.161 €	845 €	7.102 €	12.877 €	70.607 €	3.928 €	3.799 €	1.873 €	27.968 €	521 €	29.411 €	
8	Miete/kalkulatorische Miete	36.260 €		1.104 €		1.657 €		1.841 €	552 €	368 €	2.761 €	3.681 €	14.725 €	1.841 €	1.288 €	736 €	2.761 €	184 €	2.761 €	
9	Sonstige Raumkosten	12.433 €		378 €		568 €		631 €	189 €	126 €	947 €	1.262 €	5.049 €	631 €	442 €	253 €	947 €	63 €	947 €	
10	Instandhaltung Räume	4.569 €		102 €	322 €	358 €		10 €				274 €	3.017 €	179 €					307 €	
11	Summe Raumkosten	53.262 €		1.584 €	322 €	2.583 €		2.482 €	741 €	494 €	3.708 €	5.217 €	22.791 €	2.651 €	1.730 €	989 €	3.708 €	247 €	4.015 €	
12	Gewerbesteuer	16.361 €																	16.361 €	
13	Versicherungen	2.556 €																	2.556 €	
14	Beiträge	1.943 €																	1.943 €	
15	Summe Steuern/Vers./Beitr.	20.860 €																	20.860 €	
16	Fahrzeugkosten	2.556 €																	2.556 €	
17	Werbekosten allgemein	4.090 €		4.090 €																
18	Anzeigenwerbung	5.624 €		5.624 €																
19	Kino-/Radio-/Fernsehwerbung																			
20	Schaufensterwerbung	1.790 €		1.790 €																
21	Prospekte/Werbefriefe	2.301 €		2.301 €																
22	Gemeinschaftswerbung	3.477 €		3.477 €																
23	Werbegeschenke	289 €		289 €																
24	Reisekosten	2.301 €																	2.301 €	
25	Summe Werbekosten	19.872 €		17.571 €															2.301 €	
26	Instandhaltung Maschinen	2.659 €										614 €					2.045 €			
27	Kleinwerkzeuge/Hilfsstoffe	409 €															409 €			
28	Leasing	7.209 €										7.209 €								
29	Porto	4.541 €		1.278 €	1.236 €	771 €	55 €	239 €	266 €	197 €									499 €	
30	Telefon/Telefax	2.861 €			916 €	572 €	41 €	177 €	202 €	150 €				324 €	18 €				461 €	
31	Bürobedarf	2.454 €																	2.454 €	
32	Zeitschriften/Bücher	511 €																	511 €	
33	Rechts- und Beratungskosten	3.681 €																	3.681 €	
34	EDV-Kosten	3.170 €																	3.170 €	
35	Sonstige Kosten																			
36	Summe verschiedene Kosten	27.495 €		1.278 €	2.152 €	1.343 €	96 €	416 €	468 €	347 €		7.823 €	324 €	18 €			2.454 €		10.776 €	
37	Summe Kosten I	328.224 €	8.601 €	21.699 €	15.968 €	16.986 €	1.341 €	3.319 €	8.370 €	1.686 €	10.810 €	25.917 €	93.722 €	6.597 €	5.529 €	2.862 €	34.130 €	768 €	69.919 €	
38	Kalkulatorische Abschreibungen	20.670 €		1.773 €							2.271 €	322 €	6.008 €	886 €	378 €	511 €	2.594 €		5.927 €	
39	Kalkulatorische Zinsen	17.941 €		1.196 €	230 €	3.451 €		920 €	1.288 €	552 €	1.577 €	122 €	3.960 €	598 €	170 €	189 €	1.806 €		1.882 €	
40	Summe Kosten II	38.611 €		2.969 €	230 €	3.451 €		920 €	1.288 €	552 €	3.848 €	444 €	9.968 €	1.484 €	548 €	700 €	4.400 €		7.809 €	
41	Summe Kosten III (Gesamt)	366.835 €	8.601 €	24.668 €	16.198 €	20.437 €	1.341 €	4.239 €	9.658 €	2.238 €	14.658 €	26.361 €	103.690 €	8.081 €	6.077 €	3.562 €	38.530 €	768 €	77.728 €	
42	Innerbetr. Leistungsver. 111		- 8.601 €										1.119 €	172 €			7.310 €			
43	Innerbetr. Leistungsver. 130			- 24.668 €								2.466 €	19.982 €	2.220 €						
44	Innerbetr. Leistungsver. 420							10.473 €						- 10.473 €						
45	Innerbetr. Leistungsver. 432									3.562 €										
46	Innerbetr. Leistungsver. 600				20.862 €	12.114 €	2.019 €	2.019 €	3.750 €	2.746 €	3.365 €	3.797 €	20.190 €		136 €		6.730 €		- 77.728 €	
47	Summe Kosten IV (Gesamt)	366.835 €			37.060 €	32.551 €	3.360 €	16.731 €	13.408 €	8.546 €	18.023 €	32.624 €	144.981 €		6.213 €		52.570 €	768 €		
48	Std. z. Ermittl. d. AW3-Einheiten										248	454	3.077		147		1.774	22		
49	Materialgemeinkosten MGK (%)				40,3%	56,7%	81,6%	93,5%	67,4%	59,7%										
50	Personalkosten/Std.										28,64 €	28,36 €	22,95 €		25,84 €		15,77 €	23,68 €		
51	Sachgemeinkosten/Std.										44,03 €	43,50 €	24,17 €		16,43 €		13,86 €	11,23 €		
52	Gesamtkosten/Std.										72,67 €	71,86 €	47,12 €		42,27 €		29,63 €	34,91 €		
53	AW3-Sätze										3,63	3,59	2,36		2,11		1,48	1,75		



Dr. Stephan Degle

Ende der UVP – Was nun, deutsche Augenoptik? – Teil 1

Die bisherige Verfahrensweise der Brillenglaserhersteller, unverbindliche Preisempfehlungen (UVP) inklusive der Dienstleistungen von Augenoptikern zu kalkulieren und diese als Glaspreislisten zur Verfügung zu stellen, wird durch das Bundeskartellamt nicht mehr geduldet¹. Mit einer gewährten Übergangsfrist soll die Augenoptikbranche ab 1. April 2009 die Anpassungsleistungen als eigenständige Handwerks-/ Dienstleistungen kalkulieren und auch anbieten, um so den Wettbewerb zu fördern.

Praktisch waren sie schon, die Preislisten der Brillengaslieferranten mit den unverbindlich empfohlenen Verkaufspreisen (UVP): ohne eigenen Kalkulationsaufwand hatte der Augenoptiker bisher vorgegebene Preise, mit denen er die Vielfalt der verschiedenen Brillenglastypen anbieten konnte. Doch wie nah waren die Glaspreislisten an der realen Kostenstruktur der Augenoptikbetriebe? Welche Dienstleistungen waren wirklich in den Glaspreisen enthalten? Wie wird künftig kalkuliert? Bleiben die Preise stabil? Welche Auswirkungen hat dies auf die Branche? – Fragen über Fragen, zu denen die Augenoptik kurzfristig Antworten und Lösungen für die Praxis finden muss. Der nachfolgende Beitrag soll Möglichkeiten zum Umgang mit dieser neuen Situation in der Augenoptik aufzeigen.

Für die gesamte Branche und für jeden einzelnen Augenoptiker ist es jetzt äußerst wichtig, sich aktiv und kritisch den neuen Herausforderungen zu stellen und diese Situation als Chance zu nutzen.

Betrachtet man die letztveröffentlichten Branchenzahlen und die Durchschnitts"gewinne" der einzelnen Unternehmen in der Augenoptik (durchschnittliche Verluste von 0,8% in 2007²), so lässt sich leicht feststellen, dass diese weit hinter denjenigen anderer Branchen liegen. Aus reiner Investoren-Perspektive wäre es für die meisten Augenoptik-Unternehmer heute sinnvoller, ihr Geld sicherer und höher verzinst bei einer Bank anzulegen.

Unter Berücksichtigung der aktuellen Marktsituation hätte ein Preisverfall mangels vernünftiger, individueller Kalkulation

und natürlich auch Preisbewusstsein katastrophale Folgen für die deutsche Augenoptik: „Vom Aussterben bedroht“ wären vor allem Kleinbetriebe mit ohnehin schon roten Zahlen und Augenoptiker, die ihre Dienstleistungen nicht „wertvoll“ dem Kunden anbieten.

In Bezug auf die aktuelle Entwicklung des augenoptischen Berufsbildes vom reinen Handwerk zur Gesundheitsdienstleistung steht die Branche aber vor einer großen Chance, die Augenglasbestimmung und andere optometrische Dienstleistungen wertvoll neu zu positionieren.

Warum liegt gerade das Potenzial in einer richtigen Positionierung der Dienstleistungen?

Die Augenoptik hat einen kontinuierlich steigenden Anteil an Eigenrefraktionen. Die Mehrzahl aller Refraktionen erfolgt mittlerweile durch Augenoptiker. Doch in den meisten Betrieben werden diese bis heute leider „verschenkt“. Die Wertigkeit dieser doch so bedeutenden Dienstleistung wird zunichtegemacht, indem sie als „kostenloser“ Service obendrein gegeben bzw. im Brillenglaspreis verpackt wird. Versetzt man sich in die Lage des Kunden: Wie kann er ohne Augenglasbestimmung besseres Sehen erlangen? – Jeder Augenoptiker sollte sich die Frage stellen, ob es sinnvoll ist, seine Kompetenz beziehungsweise diese initiale, individuelle und erfolgsentscheidende Dienstleistung, die auf jahrelanger Aus- und Fortbildung beruht, „kostenlos“ anzubieten bzw. im Preis vergleichbarer Produkte zu verstecken?! In diesem Fall werden sowohl das erworbene Fachwissen als auch das Know-How verschenkt und der Augenoptiker zum reinen Verkäufer und Händler degradiert. Darüber hinaus gehen Arbeitszeit und die beachtlichen Kosten für die technische Ausstattung im Glaspreis unter.

■ Neue Chancen

Wird nun das Brillenglas als Teilprodukt einer Brille einzeln kalkuliert und angeboten, so dass nur Beratungsleistung und ggf. Handwerksleistung, nicht aber die Refraktionsleistung im Preis berücksichtigt sind, ergeben sich neue Chancen, um Augenglasbestimmungen und andere optometrische Dienstleistungen transparent und „wertvoll“ zu machen.

Aus der Perspektive des Augenoptikers wird jeder erzielt Umsatz für Augenglasbestimmungen – bei ohnehin vorhande-

¹ Vgl. diverse Pressemeldungen und Schreiben an Brillenglaserhersteller des Bundeskartellamtes vom 01.12.2008

² Seinsche, P.: Ergebnisse und Entwicklungen aus dem Betriebsvergleich 2007, in DOZ 2008(5), S.8 ff

nen Fixkosten für den Refraktionsraum, die Geräteausstattung und das Fachpersonal (sog. „Eh-da-Kosten“), die unabhängig von der Anzahl der Refraktoren und dem dafür genommenen Preis sind – zum reinen Gewinn. Eine Augenglasbestimmung stellt sich als Verlust dar bzw. schmälert den Rohertrag der Brille, wenn sie nicht separat berechnet wird. Außerdem ergibt sich erst mit einer separat berechneten Augenglasbestimmung eine solide Basis, um auch andere Dienstleistungen, z.B. im Bereich des Screenings, rentabel zu positionieren.

Aus Sicht des Kunden bringt die Trennung von Produkt und Dienstleistung den Vorteil, dass der Produkt preis geringer ist und er nur bei Inanspruchnahme einer optometrischen Leistung, diese honorieren muss. Damit entsteht für den Kunden eine Kostentransparenz und er kann das Preis-Leistungs-Verhältnis besser nachvollziehen.

Für beide Seiten stellt die neue Situation also eine Chance dar. Diese erfordert aber im Vorfeld, zusätzlich zu einer verantwortungsvollen Dienstleistung, **Kostenbewusstsein, Kalkulation und strategisches Marketing.**

■ Wie können wir kalkulieren?

Das ist keine unlösbare Aufgabe, wenn ein paar betriebs-spezifische Daten, wie z.B. Personalkosten und Sachkosten, verfügbar sind. Eine wesentliche Voraussetzung ist dann, die Kostenstruktur des Unternehmens zu analysieren sowie die optometrische Dienstleistung getrennt vom Produkt zu betrachten. Dies ist Grundlage und gleichsam eine neue Chance für die Preisgestaltung und das Marketing. Die verantwortungsbewusste und qualifizierte optometrische Dienstleistung – wie sie heute Hauptbestandteil der Aus- und Weiterbildung und als Aufgabengebiet für den Augenoptiker vorgesehen ist – kann honoriert werden und die Brille selbst enthält nur Kosten, die ihr wirklich zugerechnet werden müssen.

Für eine erfolgreiche neue Preisstruktur in der Augenoptik sind folgende Schritte erforderlich:

1. Unternehmensspezifische Kalkulation der Preise für optometrische Dienstleistungen
2. Transparenz des Dienstleistungsangebots für den Endverbraucher
3. Unternehmensspezifische Kalkulation der Preise für Produkte, insbesondere Brillengläser
4. Praxisorientierte Gestaltung von Glaspreislisten
5. Überprüfung der Kalkulation mittels Deckungsbeitragsrechnung und ggf. Preisanpassung

Zunächst gilt es aber, sich mit allgemeinen Grundlagen und Varianten der Preisfindung zu beschäftigen, um für sich einen Weg der Kalkulation zu finden. Diese sollen nachfolgend genauer erklärt werden:

■ „Unverbindliche“ Preisempfehlungen

Die einfachste Variante der Preisfindung ist sicherlich, sich an z.B. vom Hersteller oder Marketingverbund empfohlenen Preisen zu orientieren. Dies reduziert den kalkulatorischen Aufwand des Unternehmers bei der Preisfindung auf ein Minimum. Ein großer Vorteil der Preisempfehlungen ist, dass sie, für alle Unternehmer, die nicht kalkulieren können oder wollen, eine Orientierung darstellen. Auch kann damit seitens des Herstellers eine Wertigkeit des Produktes über den Preis vorgegeben werden.

Als Nachteile stehen dem gegenüber, dass Preisempfehlungen keine unternehmensindividuellen Kosten berücksichtigen. Der Unternehmer selbst hat vorab keine Information, ob er mit diesem Preis den erwarteten Gewinn erzielt bzw. ob sich der Verkauf dieses Produktes lohnt. Aus wettbewerbsrechtlicher Sicht sind vorgegebene Preise grundsätzlich fragwürdig, da sie sich marktsteuernd auswirken, indem sie den Angebots-/Nachfragezusammenhang beeinflussen. Dennoch sind gerade bei Markenartikeln Preisempfehlungen im Markt stark verbreitet und kartellrechtlich geduldet, insofern sie keinen starken Einfluss auf den Wettbewerb nehmen.

Preisempfehlungen sind jedoch verboten, wenn sie sich als Vereinbarung oder abgestimmte Verhaltensweise darstellen, welche eine Beschränkung des Wettbewerbs bezweckt oder bewirkt, wenn diese nicht ausnahmsweise vom Kartellverbot freigestellt ist. Nach Auffassung des Bundeskartellamtes kann eine Preisempfehlung nur für die eigentlich gelieferte Ware, nicht aber für die Verarbeitung (hier: Handwerksleistung des Optikers) erfolgen.

■ Vollkostenkalkulation

Ist eine Preisorientierung an Preisempfehlungen nicht möglich, so ist ein verbreitetes Instrument die Kalkulation auf Grundlage der Vollkostenbasis, die sogenannte Bottom-Up-Kalkulation. Ziel dieser Kalkulation ist es, ausgehend von einem Einstandspreis bzw. den direkt zurechenbaren Kosten mittels Aufschlägen einen Verkaufspreis zu ermitteln. Dabei müssen alle anfallenden Gemeinkosten verursachungsgerecht bzw. nach einem unternehmensspezifischen Schlüssel auf die

Kostenarten		Kostenstellen		Hauptkostenstellen					
		Allgemeine Kostenstellen	Hilfskostenstellen	Materialwirtschaft	Messräume	Beratung und Verkauf	Produktion	Verwaltung	
									Werte aus Buchhaltung
Einzelkosten	Materialkosten	XXXX €	Verteilung auf die einzelnen Kostenstellen						
Gesamtbetrag der Kostenstellen		XXXX €	XXXX €	XXXX €	XXXX €	XXXX €	XXXX €	XXXX €	
Gemeinkosten		alle Personal- und Sachkosten	XXXX €	Verteilung auf die einzelnen Kostenstellen					
Gesamtbetrag der Kostenstellen		XXXX €	XXXX €	XXXX €	XXXX €	XXXX €	XXXX €	XXXX €	
Umlage der Hilfskostenstellen				XXXX €	XXXX €	XXXX €	XXXX €	XXXX €	
Gemeinkosten der Kostenstellen				XXXX €	XXXX €	XXXX €	XXXX €	XXXX €	
Zuschlagssätze (Stundensätze)				XX €	XX €	XX €	XX €	XX €	

Abb. 1: Grundstruktur eines Betriebsabrechnungsbogen (BAB)

Produkte und Leistungen verteilt werden. Ebenso müssen Risiken, Gewinn, Boni und Skonti, sowie die Mehrwertsteuer berücksichtigt werden. Letztendlich müssen alle im Unternehmen anfallenden Kosten, so auf die Produkte und Leistungen verteilt werden, dass dieser kostendeckend wirtschaftet und dabei Gewinn erzielt.

Eben in dieser Kostenverteilung der Gemeinkosten liegt die Herausforderung der Kalkulation. Eine Variante dazu ist die Erstellung eines Betriebsabrechnungsbogens (BAB), mit dessen Hilfe es möglich ist, sämtliche im Betrieb anfallenden Kosten nach ihren Arten aufzulisten und über Kostenstellen den Kostenträgern (Produkten und Leistungen) zuzuweisen (Abb. 1). Damit erhält man betriebsindividuelle Gemeinkostenzuschläge (MGK) sowie Standardsätze für Personal- und Sachkosten. Bestimmt man nun typische, pauschale Zeiteinheiten, z.B. für die Beratung oder Fertigung einer Brille, so lassen sich damit individuell Preise kalkulieren, die alle Kosten berücksichtigen.

Einerseits ist der BAB ein hervorragendes betriebliches Informations- und Managementinstrument. Aus ihm wird ersichtlich, welche Kosten an welchen Stellen im Betrieb anfallen. Damit können Maßnahmen zur Kostensenkung, Sortimentsgestaltung und auch zur Preisanpassung abgeleitet werden. Andererseits ist die Erstellung eines vollständigen BAB relativ zeit aufwendig, da er auf vergangenheitsorientierten Daten basiert und er arbeitet sehr modellhaft mit Umlageschlüsseln für Gemeinkosten. Zudem stellt sich die Frage, ob diese kalkulierten Preisemarkt gerecht sind. Insofern ist zu überlegen, ob es für die Praxis andere Möglichkeiten der Preisfestsetzung gibt.

■ Target-Costing

Die Zielkostenrechnung (Target-Costing) ist eine weitere Variante, die in der Augenoptik als Kalkulationsbasis dienen kann. Diese Technik wurde bereits in den 70er Jahren von großen Konzernen wie SONY oder TOYOTA erfolgreich angewandt. Ausgehend von einem erwünschten, erzielbaren Marktpreis wird eine Leistung so zusammengestellt, dass diese kostendeckend ist. Zum Beispiel wird der zu erzielende Preis mit 199,- EUR angesetzt und die enthaltenen Produkte und Leistungen so eingepasst, dass sie den gewünschten Gewinn liefern.

Für einen Betrieb mit differenziertem Angebotspektrum ist diese Kalkulation jedoch nur für einzelne Produkte und Lei-

stungen möglich. In der Augenoptik könnte diese z.B. für optometrische Leistungen oder Komplettpreisangebote eingesetzt werden.

■ Deckungsbeitragsrechnung

Das „Gegenstück“ zur Bottom-Up-Kalkulation ist die Deckungsbeitragsrechnung (Abb.2). Da sie von erzielten Marktpreisen ausgeht, wird sie auch als Top-Down-Kalkulation bezeichnet. Hier ist es erforderlich, den Betrieb nach seinem Leistungsspektrum aufzuteilen. Dies kann z.B. nach Brillenoptik, Kontaktoptik, Dienstleistungen und Handel erfolgen, aber auch wesentlich differenzierter nach Produkte, wie z.B. einzelnen Brillenglastypen. Ausgehend von den erzielten Umsätzen in den untersuchten Bereichen wird der Rohertrag ermittelt. Schon an dieser Stelle ist ersichtlich, was im Betrieb erfolgreich ist.

Im zweiten Schritt werden dann die Gemeinkosten den Bereichen zugewiesen, so dass danach der anteilige Gewinn erkennbar ist. Somit können hier relativ einfach Preis- oder Sortimentsanpassungen vorgenommen werden. Ohne dass erst mühsam eine Vollkostenkalkulation für jedes Produkt vorgenommen werden muss, kann ausgehend von erzielbaren bzw. erzielten Marktpreisen nachkalkuliert werden.

In nahezu jeder Branchensoftware sind Tools enthalten, die unterschiedliche Deckungsbeitragsrechnungen ermöglichen. Damit wird das Kalkulieren auch für einen „Nicht-BWL-er“ zum Kinderspiel.

■ Kalkulationszirkel

Unter Verwendung verschiedener Kalkulationsverfahren sollte sich jeder Betrieb einen Kalkulationszirkel (Abb.3) erstellen, um eine marktgerechte Kalkulation durchzuführen. Neben der eigenen Kalkulation ist es dabei unerlässlich auch Wettbewerbspreise zu berücksichtigen. Das Geschick in der eigenen Preisgestaltung liegt darin, den Preis durch Markenbindung, Zusatznutzen, Service und Mehrwert für den Kunden zu modifizieren. Damit ist es möglich, sich vom Wettbewerb abzuheben, sich unvergleichbar zu machen und ein Alleinstellungsmerkmal zu erzielen.

Integriert in den Kalkulationszirkel ist zwingend eine Deckungsbeitragsrechnung, über welche eine Preisanpassung für einzelne Produkte/Segmente erfolgen sollte. Außerdem erlaubt diese Art der Kalkulation eine Überprüfung von einzelnen

		Leistungsarten							
		Gesamtleistung	Brillenoptik	Dienstleistungen Brille	Kontakt- linsen	Dienst- leistungen Kontaktlinse	Sonnen- brillen	Dienst- leistungen Sonstige	Handel
		aufgeteilt in spezifische Leistungsarten zur Abrechnung							
Nettoumsatz		610.000,00 €	450.000,00 €	40.000,00 €	40.000,00 €	30.000,00 €	30.000,00 €	10.000,00 €	10.000,00 €
./. Einzelkosten	Materialkosten	207.000,00 €	160.000,00 €	1.000,00 €	20.000,00 €	5.000,00 €	15.000,00 €	1.000,00 €	5.000,00 €
= Deckungsbeitrag	(entspr. Rohertrag)	403.000,00 €	290.000,00 €	39.000,00 €	20.000,00 €	25.000,00 €	15.000,00 €	9.000,00 €	5.000,00 €
Rohertragsanteil	Deckungsbeitrag / Umsatz	66%	64%	98%	50%	83%	50%	90%	50%
./. Gemeinkosten	Personal- und Sachkosten	381.500,00 €	280.000,00 €	35.000,00 €	18.000,00 €	23.000,00 €	14.000,00 €	7.000,00 €	4.500,00 €
= Ertrag		21.500,00 €	10.000,00 €	4.000,00 €	2.000,00 €	2.000,00 €	1.000,00 €	2.000,00 €	500,00 €
Umsatzrentabilität	Ertrag / Umsatz	4%	2%	10%	5%	7%	3%	20%	5%

Abb. 2: Modell einer Deckungsbeitragsrechnung (mit zufällig gewählten Beispielszahlen)

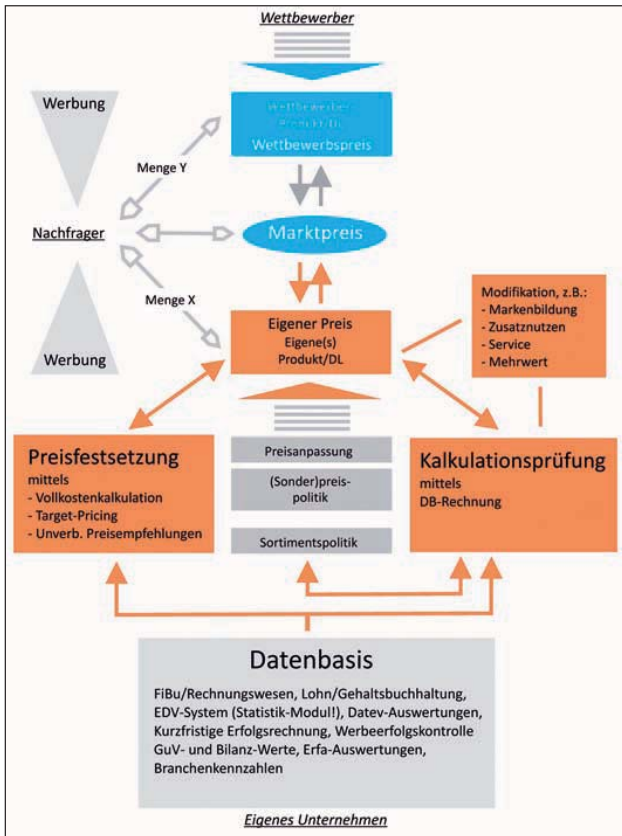


Abb. 3: Kalkulationszirkel

Aktionen und Angeboten auf deren Erfolg (Sonderpreispolitik). Schließlich entscheidet sie aus betriebswirtschaftlicher Sicht über die Sortimentszusammenstellung (Sortimentspolitik).

Bevor sich ein Unternehmer Gedanken über die Kalkulation von Brillengläsern macht, sollte er unter Berücksichtigung der Entwicklung unseres Berufsbildes und dem steigenden Anteil der optometrischen Dienstleistungen, diese entsprechend positionieren und unabhängig von den Produkten kalkulieren. Hier stellt sich Frage: Wie kann optometrische Dienstleistung individuell und möglichst einfach kalkuliert werden? Dafür müssen zwei Aspekte berücksichtigt werden:

1. Unternehmensspezifische Kalkulation der Preise für optometrische Dienstleistungen
2. Transparenz des Dienstleistungsangebots für den Endverbraucher

1) Unternehmensspezifische Kalkulation der Preise für optometrische Dienstleistungen

Mit einem praktischen Kalkulationschema, das nachfolgend vorgestellt wird, kann ein individueller Stundensatz für optometrische Dienstleistung berechnet werden. Alle orangenen Felder der Vorlage müssen mit unternehmensspezifischen Daten gefüllt werden³. Diese können einfach aus der Lohn-/Gehaltsabrechnung, der monatlichen betriebswirtschaftlichen Auswertung (BWA) und der Bilanz/GuV entnommen werden. Daraus errechnen sich dann die grün dargestellten Felder und final der unternehmensbezogene Stundensatz.

Im ersten Schritt werden durchschnittliche Personalkosten, eventuell getrennt nach Qualifikation der Mitarbeiter, ermittelt (Abb. 4). Ausgehend von dem Durchschnittsverdienst der Mitarbeiter kann dann auf die effektiven Personalkosten pro Monat (unter Berücksichtigung der Personalnebenkosten) und pro Jahr geschlossen werden.

Im zweiten Schritt werden die, für optometrische Dienstleistungen, relevanten Sachkosten ermittelt. Eine Aufstellung aller benötigten bzw. vorhandenen Geräte und deren jeweilige reale Nutzungsdauer⁴ ist die Grundlage für die Berechnung der Jahreskosten für Geräte/Technik. Diese Daten sind der Inventarliste der Bilanz einfach zu entnehmen. Zusätzlich sind hier kalkulatorische Zinsen⁵ auf die jährliche Abschreibungssumme anzusetzen und jährliche Instandhaltungs-/Reparaturkosten zu veranschlagen.

Basisdaten

Personalkosten		Bruttogehalt/Monat	Jährl. Einmalzahlungen (z.B. Weihnachtsgeld)
Augenoptikermeister/Optomtrist	€	€	€
Augenoptiker/Assistenz	€	€	€
Durchschnittl. Personalnebenkosten in %	%		
effektive durchschn. Personalkosten/Monat			Jahreskosten
Augenoptikermeister/Optomtrist	€	€	€
Augenoptiker/Assistenz	€	€	€
Summe Personalkosten			€

Sachkosten		Anschaffung	Wiederbeschaffung in J.	Jahreskosten
1) Geräte				
Raumausstattung	€	€	€	€
Refraktionseinheit	€	€	€	€
Sehprüfgerät/Polatest (Video-)Spaltlampe	€	€	€	€
Keratograph	€	€	€	€
Funduskamera	€	€	€	€
Aberrameter/C-Sehtest	€	€	€	€
Non-Contact-Tonometer	€	€	€	€
Perimeter	€	€	€	€
Video-Zentrierung	€	€	€	€
F-Sehtest	€	€	€	€
Kleingeräte	€	€	€	€
Skioskop	€	€	€	€
Ophthalmoskop	€	€	€	€
Diverse	€	€	€	€
EDV-Ausstattung				
Hardware	€	€	€	€
Software	€	€	€	€
... beliebige Weitere	€	€	€	€
Zwischensumme	€	€	€	€
Zinsen auf AfA	%			€
Instandhaltungs-/Reparaturkosten				€

2) Raumkosten		Monat	Raumgröße in qm	Jahreskosten
Miete für DL-Räume / qm	€	€	qm	€
Sonstige Mietnebenkosten	€	€		€
3) Marketing		Monat		
Werbekostenanteil	€	€		€
4) Administration		Monat		
Verwaltungskostenanteil	€	€		€
5) Sonstige		Monat		
Steuerberater, Versicherungen, Div.	€	€		€
Summe Sachkosten				€
Summe Gesamtkosten				€

Abb. 4: Tabelle für Basisdaten der Kalkulation optometrischer Dienstleistungen

3 Anmerkung des Verfassers: Aus wettbewerbsrechtlichen Gründen musste in diesem Beitrag leider auf Beispielzahlen zur Veranschaulichung verzichtet werden.

4 Zeit in Jahren, bis die Geräte ersetzt werden müssen = reale AfA

5 Hier könnte zum Beispiel 5% angesetzt werden – in Anlehnung an einen fiktiven Darlehenszins.

Arbeitszeit/ Tätigkeit in der Optometrie	
Arbeitstage	Effektive Arbeitszeit gesamt
ohne Urlaub, Krankheit,...	
Arbeitsstunden	
Arbeitszeit für Optometrie in Stunden	
Augenoptikermeister/Optometr	
Augenoptiker/Assistenz	
Jahreskosten für Optometrie/Jahr	
Augenoptikermeister/Optometr	€
Augenoptiker/Assistenz	€
Personal-Tageskosten für Optometrie	
Augenoptikermeister/Optometr	€
Augenoptiker/Assistenz	€
Sach-Tageskosten für Optometrie	
bei Anzahl Öffnungstagen	€

Abb. 5: Tagessätze für optometrische Dienstleistungen

Weitere Posten der Sachkosten sind jährliche Raumkosten, die sich über die qm- Miete multipliziert mit der Raumgröße für Dienstleistungs-/Refraktionsräume ermitteln lassen, und anteilige Kosten für Marketing, Verwaltung und Sonstiges, wie Steuerberater, Versicherungen usw. In Abbildung 4 können ihre individuelle Zahlen des optometrischen Prüfraums eingesetzt werden.

Sonstige Kosten	
Gewinn	%
Risiko	%
Mehrwertsteuer	%

Abb. 6: Tabelle für Kalkulationsaufschläge optometrische Dienstleistungen

Um diese Kosten auf Stundensätze umzurechnen, ist es im Folgenden erforderlich, die Tageskosten für den Mitarbeitertyp und die Sachkosten zu ermitteln. Aus den jährlichen Personalkosten des entsprechenden Mitarbeitertyps können, über die Anzahl der effektiven Arbeitstage (zum Beispiel 209 Tage bei 8h täglicher Arbeitszeit), die Jahreskosten auf einzelne Tage verteilt werden. Ebenso muss dieses mit den Sachkosten geschehen, wobei hier die Öffnungstage pro Jahr berücksichtigt werden müssen (Abb. 5).

Auf diese Tageskosten sind weiterhin der zu erzielende Gewinn, das Risiko (z.B. für Fehlrefraktionen) und die Mehrwertsteuer hinzuzurechnen.

Damit erhält man Tageskosten, die in im Bereich optometrische Dienstleistungen unter der Annahme der Vollausslastung⁶ des Mitarbeiters bzw. des Raumes entstehen (Abb. 7). Werden nun die Tageskosten für Personal durch die Arbeitsstunden pro

6 Unter Auslastung ist im Modell zu verstehen, welcher Zeitanteil der Arbeitszeit bzw. der Raumnutzungszeit dem Kunden in Rechnung gestellt wird. Die (unrealistische) Vollausslastung bedeutet damit, dass jede Arbeitsleistung und Raumnutzung berechnet wird.

Vollkosten-Stundensätze	
Vollausslastung	
Auslastung Personal	100%
Auslastung Geräte	100%
Tag	
Augenoptikermeister/Optometr	€
Augenoptiker/Assistenz	€
Stundensatz nur Personalkosten	
Augenoptikermeister/Optometr	€
Augenoptiker/Assistenz	€
Tag	
Sachkosten	€
Stundensatz nur Sachkosten	
Durchschn. Öffnungszeit in h	h
	€
Stundensatz gesamt	
Augenoptikermeister/Optometr	€
Augenoptiker/Assistenz	€
	AW3
	AW10
€	€
€	€

Abb. 7: Tagessätze für optometrische Dienstleistungen unter der Annahme der Vollausslastung

Tag bzw. die Sachkosten durch die tägliche Öffnungszeit dividiert, ergibt sich der für Vollausslastung errechnete Stundensatz.

Zur Berechnung real zu erzielender Stundensätze ist es nun nötig, die durchschnittliche Auslastung des Mitarbeiters bzw. der Geräte zu berechnen bzw. abzuschätzen. Eine Erfassung der Auslastung ist am exaktesten durch Zeitmessung, z.B. über eine Woche, möglich. Ebenso ist es möglich, die Auslastung anhand von realistischen Erfahrungswerten abzuschätzen und mit einem Planwert zu kalkulieren.

Bei der Auslastung des Mitarbeiters ist nur der Anteil an optometrischer Dienstleistung zu berücksichtigen, der dem Kunden in Rechnung gestellt werden kann. Folglich sind „kostenlose Services“ und unproduktive Zeit abzurechnen. Nicht relevant hingegen ist, ob der Mitarbeiter auch in anderen Teilbereichen des Unternehmens (wie z.B. Werkstatt oder Verkauf) tätig ist – hier kann der Stundensatz gesondert berech-

Vollkosten-Stundensätze		
Vollausslastung		
Auslastung Personal	100%	
Auslastung Messgeräte	100%	
Tag		
Augenoptikermeister/Optometr	€	€
Augenoptiker/Assistenz	€	€
Stundensatz nur Personalkosten		
Augenoptikermeister/Optometr	€	€
Augenoptiker/Assistenz	€	€
Tag		
Sachkosten	€	€
Stundensatz nur Sachkosten		
Durchschn. Öffnungszeit in h	h	€
		€
Stundensatz gesamt		
Augenoptikermeister/Optometr	€	€
Augenoptiker/Assistenz	€	€
	AW3	AW10
	€	€
	€	€

Abb. 8: Tabelle für optometrische Dienstleistungen unter der Annahme einer Teilausslastung.

net werden. Weiterhin spielt für die Berechnung des Stundensatzes zunächst keine Rolle, wie viele Mitarbeiter im Unternehmen tätig sind.

In der durchschnittlichen Auslastung der Messgeräte/Räume, die in diesem Modell separat berücksichtigt werden können, liegt ein entscheidender kalkulatorischer Faktor. Grundsätzlich kann man bei einem einzigen Messraum, in dem alle Geräte stehen, davon ausgehen, dass hier nur die Zeit, in der berechnete Dienstleistungen erzielt werden, veranschlagt werden kann. Für den individuellen Betrieb ist demzufolge zu ermitteln, wie stark die Raumauslastung ist. Abbildung 8 zeigt die vergleichende Darstellung der Teilauslastung. Dabei können die Auslastung für Personal und Geräte individuell variiert werden.

Es ergeben sich interessante Optimierungsmöglichkeiten:

- Wenn mehrere Mitarbeiter einen Raum nutzen, so hat dieser eine deutlich höhere Auslastung.
- Werden die Messgeräte auf mehrere Räume (z.B. separate Räume für Sc reening, Kontaktlinsenanpassung, Refraktion usw.) verteilt, so können diese gleichzeitig genutzt werden und die Auslastung erhöht sich zusätzlich.

Aufgrund betrieblich stark variierender Auslastung und unterschiedlicher Auslastung ist es obligatorisch, dass der Stundensatz individuell kalkuliert werden muss.

Mit Grundlage dieses Modells können betriebsindividuell unterschiedliche Szenarien durchgespielt werden. Zum Beispiel ist eine Preisanpassung über geänderte Auslastungen, neue Messgeräte, zusätzliche Räume, geänderte Personalkosten, innerbetriebliche Umverteilung der Arbeitsgebiete, geänderte Öffnungszeiten usw. möglich.

Wie oben beschrieben können Modifikationen des Preises über Markenbildung, Mehrwert, Zusatznutzen usw. berücksichtigt werden. Ebenso ist eine teilweise Berücksichtigung der Dienstleistungskosten in betrieblichen Gemeinkosten zu überlegen. Letztendlich muss der „bottom-up“-kalkulierte Preis immer im Rahmen einer betrieblichen Deckungsbeitragsrechnung (vgl. Abb. 2) auf Erfolg überprüft und ggf. angepasst werden.

Ein Berechnungstool für eine individuelle Kalkulation ist über www.ipro.de erhältlich. Ein großer Vorteil dieses Tools liegt darin, dass es analog für andere Unternehmensbereiche, wie z.B. für Werkstattstundensätze und Verkaufstätigkeit verwendet werden kann. Es müssen dabei nur die Sabkostenpositionen entsprechend eingefügt werden.

2) Transparenz des Dienstleistungsangebots für den Endverbraucher

Wie können diese kalkulierten Preise in der Praxis erzielt werden?

Es ist unüblich und wenig praxistauglich, dem Kunden optometrische Leistungen auf Zeitbasis (Stundenpreis) anzubieten. Er hat keine Vorstellung von den Einzelleistungen und dem dafür benötigten Zeitbedarf. Viel sinnvoller ist es deshalb, Leistungen möglichst zu standardisieren und eine für den Kunden

den verändliche Preis-/ Leistungspauschale zu definieren. Hier kann die Augenoptik von vielen anderen Branchen lernen und Erfolgsmodelle übernehmen, wie z.B. die Preistafel beim Friseur!

Auf Basis der errechneten Stundensätze können, nach der Kalkulation des Stundensatzes, typische Dienstleistungen, wie z.B. Subjektive Refraktion oder auch Sc reeningleistungen kalkuliert werden. Die Fragestellungen dazu sind wie folgt:

- Welche optometrischen Teilleistungen werden angeboten?
- Welche Zeit beanspruchen diese?
- Wer ist an diesen Leistungen beteiligt (Mitarbertyp/Messgerät(e)/Raum)?
- Gibt es typische Leistungspakete?
- Wie können diese Leistungen und ihre Preise dem Kunden visualisiert werden?

Als sehr erfolgreiches Konzept hat es sich erwiesen, das Angebot modular aufzubauen und abhängig von der Anamnese, der Historie und den Wünschen des Kunden, Leistungspakete zu empfehlen. Abb. 9 zeigt eine Übersicht über optometrische Teilleistungen, die es ermöglicht, dem Kunden das Preis-Leistungsverhältnis zu visualisieren. Der Kunde kann sowohl Teilleistungen als auch als Paketleistungen (z.B. zum reduzierten Paketpreis) in Anspruch nehmen. Somit kann der Mitarbeiter VOR der eigentlichen Leistung besprechen, welche Dienste angeboten werden und welcher Preis dafür anfällt.

	Stundensatz	Paket A	Paket B	Paket C	Paket D	Paket E
Subjektive Anpassung Fern	XXX €	✓	✓	✓	✓	✓
Subjektive Anpassung Nah	XXX €	✓	✓	✓	✓	✓
Prüfung des Brillenraums	XXX €	✓	✓	✓	✓	✓
Abernahme od. Topografie	XXX €	✓	✓	✓	✓	✗
Spillergewinnung	XXX €	✓	✓	✓	✗	✗
Augenröntgen & Messung	XXX €	✓	✓	✓	✗	✗
Augenärztliche Dokumentation	XXX €	✓	✓	✗	✗	✗
Diagnostikberatung	XXX €	✓	✗	✗	✗	✗
Komplett-Preis	XXX €	XXX €	XXX €	XXX €	XXX €	XXX €

Abb. 9: Beispiel-Preistafel für optometrische Dienstleistungen

Eine derartige modulare Preistafel ist flexibel einsetzbar. Sie kann z.B. auch auf Leistungen in der Kontaktlinsenanpassung, in der Low-Vision-Anpassung oder für Visualtraining übertragen werden.

Die Vorlage zur Gestaltung einer eigenen Preistafel mit Druckfunktion finden Sie ebenso unter www.ipro.de. Eine hervorragende Ergänzung ist dazu, das Leistungsspektrum über Informationsbroschüren, die detaillierter das Angebot erläutern, dem Kunden näher zu bringen – ein erfolgreiches Praxis-konzept für Dienstleistungen und deren Preisgestaltung in der Augenoptik!

In der nächsten Ausgabe lesen Sie mehr zur unternehmensspezifischen Kalkulation der Preise für Brillengläser, der praxisorientierten Gestaltung von Glaspreislisten und Beispielen der Kalkulationsüberprüfung.

Anschrift des Autors:

Dr. Stephan Degle

M.Sc., Dipl.-Kfm. (Univ.), Dipl.-Ing. (FH) Augenoptik

Hoher Weg zum Dom, 86152 Augsburg

E-Mail: stephan@degle.de



Dr. Stephan Degle

Ende der UVP – Was nun, deutsche Augenoptik? – Teil 2, Schluss

Nach der vom Bundeskartellamt gewährten Übergangsfrist müssen Augenoptiker nun an Stelle der von den Glaslieferanten herausgegebenen Listen mit unverbindlichen Preisempfehlungen selbst kalkulieren und eigene Preislisten erstellen. In der März-Ausgabe 2009 der DOZ¹ wurden dazu allgemeine Kalkulationsverfahren erläutert und Grundlagen aufgezeigt, wie Dienstleistung kalkuliert und dem Kunden transparent gemacht werden kann. In folgenden lesen Sie, wie Brillengläser kalkuliert werden können und welche Möglichkeiten der Gestaltung von Glaspreislisten es gibt. Abschließend wird aufgezeigt, wie die Brillenglaskalkulation mittels Deckungsbeitragsrechnung überprüft und korrigiert werden kann.

■ Unternehmensspezifische Kalkulation der Preise für Produkte – insbesondere Brillengläser

Eine grundlegende Frage der Kalkulation ist, welche direkten zurechenbaren Kosten und welche indirekten Kosten in den Endpreis eines Produktes bzw. einer Leistung einfließen sollen. Dies wird am Beispiel eines Brillenglases erörtert. Direkte Kosten sind dabei alle Kosten die unmittelbar durch den Verkauf des Brillenglases und damit nur bei dem Verkauf des Produktes/der Leistung entstehen. Wesentliche Bestandteile der direkten Kosten sind:

- Einstandspreis (Einkaufslistenpreis abzgl. der Rabatte, Boni und Skonti) des Brillenglases
- Bestellkosten
- Lieferkosten (Porto, Verpackung)
- Beratungskosten (Personal- und ggf. Sachkosten)
- Be- und Verarbeitungskosten (Werkstatt)
- Kosten der Abgabe (z.B. durch Give-Aways, Garantien und Risiko).

Weiterhin sind die indirekten Kosten zu berücksichtigen. Unter indirekten Kosten werden alle sonstigen Kosten zusammengefasst, die als Grundlage des Geschäftsbetriebs

dienen und mehr oder weniger unabhängig vom erzielten Umsatz sind. Dazu gehören zum Beispiel:

- Sachkosten für Ladeneinrichtung
- Sachkosten für Geräte
- Kosten für Personal, das unabhängig vom Verkauf „vorgehalten“ werden muss.
- Miete und Nebenkosten
- allgemeine Werbung
- Verwaltung/Administration
- Fremdkosten.

Außerdem sind in der Kalkulation zu berücksichtigen:

- Risiko (z. B. für Verschleiß, Unverträglichkeit, Unzufriedenheit)
- Gewinn
- Boni, Rabatte und Skonti an den Endkunden
- Mehrwertsteuer.

Bei der Kalkulation gilt es, diese Komponenten in einem Aufschlag auf den Einstandspreis bei der Bestimmung des zu erzielenden Verkaufspreises zu berücksichtigen, um für das Unternehmen insgesamt zum Ertrag beizutragen.

Als einfache Möglichkeit bietet sich, all diese Kosten in einem einheitlichen Aufschlagsfaktor zu berücksichtigen. Unabhängig vom Einstandspreis werden dabei die Produkte/Leistungen mit einem konstanten Faktor multipliziert. Dies führt aber dazu, dass Produkte mit einem geringen Einstandspreis (z.B. Aktionsbrillengläser) die direkten Kosten zu wenig berücksichtigen und Produkte mit höherem Einstandspreis (z.B. Markengläser, Gleitsichtgläser) die direkten Kosten überproportional abfangen.

Letztendlich sind Standardprodukte für sich nicht kostendeckend und individuelle Produkte werden zu hoch kalkuliert. Dieser Effekt tritt insbesondere auf, wenn die direkten Kosten vom Produkt abhängig sind (z.B. unterschiedliche Beratungs- und Verarbeitungskosten für einzelne Produkttypen).

In Unternehmen, die mit nur wenig unterschiedlichen Produkttypen (und damit wenig unterschiedlichen Einstandspreisen) handeln, ist diese Kalkulation einfach und üblich. Doch für die Brillenglaskalkulation ist sie nicht praktikabel: Ein einfaches Einstrahlen-Lagerglas aus einem Aktionsprogramm hätte einen viel zu geringen Verkaufspreis, hingegen ein individuelles Markenglas wäre zu hoch kalkuliert und am Markt nicht mehr positionierbar.

Ein Weg um diese ungünstige Verteilung abzufangen ist, direkte und indirekte Kosten getrennt zu betrachten und zu

¹ Degle, S.: Ende der UVP – Was nun, deutsche Augenoptik? – Teil 1. In: DOZ, 2009(3), S. 34 ff

kalkulieren. So werden die direkten Kosten in einem additiven Aufschlag, die indirekten in einem Multiplikator berücksichtigt.

Somit können Produkte eines geringeren Materialwertes ebenso ertrageich angeboten werden wie hochwertige Produkte, die dabei vergleichsweise nicht übersteuert werden. Diese Variante der Kalkulation ist gerade bei Produkten und Leistungen der Augenoptik eine kalkulatorisch marktgerechte und aus Unternehmenssicht sicherere Alternative.

Für die endgültige Kalkulation ergeben sich dabei zwei Varianten:

- 1) Der Preis des Brillenglases wird bestimmt durch einen additiven und einen multiplikativen Aufschlag, der in den Endpreis einfließt.
- 2) Der Preis des Brillenglases berücksichtigt zunächst nur den multiplikativen Faktor (die Gemeinkosten) und die direkten Kosten werden separat ausgewiesen.

Einige Versuche, die direkten Kosten extra auszuweisen sorgen für argumentative Schwierigkeiten. Deshalb wird in der Regel Variante 1 in der Augenoptik bevorzugt.² Für die praxisnahe Kalkulation wird so zunächst das Modell der kombinierten Kalkulationsfaktoren aufrechterhalten. In der eigentlichen Kalkulation kann dies jedoch vereinfachend mit einem vom Einkaufspreis abhängigen Faktor abgebildet werden.

Neben der rein kostenrechnerischen Kalkulation ist außerdem entscheidend, andere Variablen zu berücksichtigen:

1. Marktpreise

Es stellt sich die Frage, ob die kalkulierten Preise überhaupt erzielt werden können oder ob sie nicht durchsetzbar sind und damit von anderen Produkten mit getragen werden müssen, um sich nicht „aus dem Markt zu kalkulieren“.

2. Mischkalkulation und Cross-Selling

Fördert der Verkauf des einen Produktes den Verkauf eines anderen, so kann dies in der Preisberechnung berücksichtigt werden. Dies ist eine gute Möglichkeit, z. B. „Zusatzbrillen“ wie z.B. eine separate Lesebrille zu einer Gleitsichtbrille oder eine Sonnenbrille im Gesamtpaket zu kalkulieren.

3. Aktionen

Aktionspreise (z. B. Komplettpreisbrillen, Sonderangebote) müssen ebenso separat betrachtet und kalkuliert werden. Sie sollten ausschließlich dazu dienen, den Absatz zu fördern, Neukunden zu gewinnen und Loyalität zum Unternehmen zu erzeugen. Auch hier ist der sogenannte Cross-Selling-Effekt ein wesentliches Kriterium. Aufgrund dieser Aktionsverkäufe und -angebote müssen weitere ertrageichere Verkäufe erfolgen.

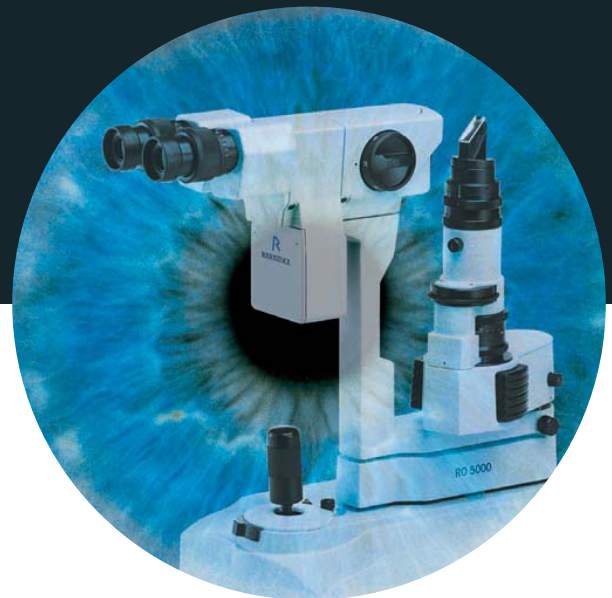
² Beachte: Die optometrischen Dienstleistungen (z.B. Augenglasbestimmung als Voraussetzung für den Verkauf des Brillenglases) stellen keine direkten Kosten für die Brillenglaskalkulation im eigentlichen Sinne dar. Diese sind deshalb gesondert in der Kalkulation zu berücksichtigen und ggf. im Brillenglas zu dem Anteil zu

RODENSTOCK. KOMPETENZ VERPFLICHTET.

Schaffen Sie einen Mehrwert für Ihre Kunden.

Nutzen Sie die Vorteile der EyePix Videospaltlampe.

- > Bildbetrachtung
- > Bildbearbeitung
- > Bilddokumentation
- > Vergleichsfunktion
- > Keine Auslöseverzögerung



Buchmann Deutschland GmbH
 Jägerstraße 58, D-40231 Düsseldorf
 Telefon +49-211-21 04-0
 www.rodenstock-instrumente.de

Somit ist bei der Kalkulation der Aktionspreise zu mit einzubeziehen, wie hoch der Anteil der Folgeverkäufe sein wird. Außerdem müssen die Werbekosten, die für diese Aktionen entstehen, in den Produktpreis mit einfließen, so dass die Aktion für sich selbst und damit für das Unternehmen risikominimal und kostendeckend ist.

4. Vergleichbarkeit und Markenprodukte

Sind Produkte für den Endkunden wenig vergleichbar, können sie wesentlich freier kalkuliert werden. Ein großer Vorteil ergibt sich für Produkte, die sehr individuell konfiguriert sind oder einen Vergleich für den Laien ohnehin nicht ermöglichen.

Ansatzpunkte sind dazu Produkte, die kein Label haben oder durch ein eigenes Label des Anbieters positioniert werden (Aufbau einer Eigenmarke!). Gleichsam ist es aber auch möglich einen Ertrag zu sichern, wenn der Marktpreis eines Markenproduktes sich etabliert und für den Anbieter ertragsreich ist – genau das ist auch Sinn der unverbindlichen Preisempfehlungen bei Markenartikeln!

5. Top-Seller

Jeder Unternehmer sollte seine Top-Seller, also Produkte, die für den Ertrag des Unternehmens entscheidend sind, analysieren. Eine einfache Möglichkeit ist dazu die ABC-Analyse. Hier werden im Sortiment umsatz- und ertragsreiche Produkte, die sogenannten A-Produkte, ermittelt. Eine Neukalkulation dieser hat einen entscheidenden Einfluss auf den zukünftigen Erfolg des Unternehmens. Dagegen sind Produkte, die nur einen geringen Anteil am Absatz haben weniger sensibel für den Erfolg und spielen nur eine untergeordnete Rolle in der Kalkulation.

6. „Kampf-Preise“

Gibt es Produkte, die aufgrund der Wettbewerbssituation sehr preissensibel sind, sollte für diese ebenso eine gesonderte Betrachtung erfolgen. Wenn die „Kampf-Preise“ aus Unternehmenssicht für die Positionierung entscheidend sind oder z. B. der Kundengewinnung oder der Bestandssicherung dienen, so muss diesen auch ein besonderes Augenmerk gegeben werden.

7. Innovatoren

Neue Produkttechnologien, die einen zusätzlichen Nutzen für den Kunden bieten, haben ebenso eine Sonderstellung. Zum einen ist auch hier die Vergleichbarkeit reduziert, zum anderen kann der Mehrnutzen für den Kunden auch im Preis berücksichtigt werden.

8. Garantien, Risikominimierung

Werden für ein Produkt Garantien angeboten, die dem Kunden z. B. einen Umtausch oder eine Rücknahme z. B. bei Unzufriedenheit außerhalb der gesetzlichen Gewährleistung ermöglichen, stellen diese auch einen kalkulierbaren Mehrwert dar.

9. Zahlungsmodalitäten

Besondere Zahlungsmodalitäten, beispielsweise Ratenzahlung (z. B. „Brillenabo“) und üblicherweise gewährte Nachlässe müssen in die Kalkulation einfließen, um sich nicht erlöschmählernd auszuwirken.

10. Mehrwert und Zusatznutzen

Schließlich stellt jeder Mehrwert und Zusatznutzen, den der Kunde mit Kauf des angebotenen Produktes erhält, ein Potenzial dar. Dieser kann wie in 7) genannt in den Eigenschaften des Produktes selbst liegen oder in Verbindung mit dem Produkt gebracht werden. Z. B. sind hier „Sorgos-Pakete“, wie eine Brillenglas-Versicherung oder andere Services, ein beliebtes Instrument.

Unter Berücksichtigung all dieser Aspekte ist ersichtlich, dass eine einheitliche Kalkulation sehr fraglich und eine intensive Befassung mit der Kalkulation unbedingt zu empfehlen ist. Nur so kann der unternehmerische Erfolg auf Dauer gesichert werden.

■ Brillenglas-Kalkulationsmodell

Im folgenden Brillenglas-Kalkulationsmodell sollen diese Aspekte berücksichtigt werden. Ziel ist eine zukünftige Ertragsicherung im Wettbewerb und gegebenenfalls eine Neupositionierung von Produkten und Preisen.

Wesentlich dabei ist, von Preisen auszugehen, die das Unternehmen bereits bei Produkten erzielt hat, das bisherige Sortiment und den Ertrag in einzelnen Bereichen zu analysieren. Ebenso ist die Zukunftsperspektive des Unternehmens mit einem geplanten Sortiment, geplanten Stückzahlen und Preisen zu betrachten. Sollte es sich um ein neues Unternehmen, ein neues Konzept oder neue Lieferanten handeln, so ist es Ziel, eine praxisgerechte Kalkulation ebenso zu ermöglichen. In diesem Fall kann von fiktiven Preisen (z. B. ermittelten Marktpreisen oder bekannten Preisempfehlungen) ausgegangen werden.

Daten aus Branchensoftware	Stückzahl	Umsatz	EK netto
Einstärken	1.000	€	€
Officegläser	200	€	€
Mehrstärken	1.000	€	€
Sportgläser	200	€	€
... diverse weitere	200	€	€
...	200	€	€
...	500	€	€
Veredelungen	3.000	€	€

Abb. 1: Analyse der Umsätze bei einem Lieferanten

Zunächst wird für das Unternehmen analysiert, welche Umsätze in den vordefinierten Bereichen bei bisher erzielt wurden (Abb. 1). Daraus lassen sich unter Berücksichtigung der Einkaufspreise und der Konditionen die Roherträge ermitteln. Bereits an dieser Stelle ist es wichtig, eine Aufteilung des Sortiments zu treffen:

Sinnvoll ist die Aufteilung nach Produktgruppen wie Einstärken, Mehrstärken usw. und Veredelungen. Je nach Lieferant und Preispolitik ist zusätzlich eine Aufteilung nach Qualitäten und eine gesonderte Behandlung von Aktions assortimenten zu überlegen. Bisherige Kalkulatoren können, wenn nicht bekannt oder abweichend von den ursprünglich intendierten, ermittelt werden.

Für die Planung der neuen Kalkulation können hier Neuverteilungen von geplanten Stückzahlen, z. B. bei Änderung des Lieferanten für bestimmte Glastypeen berücksichtigt werden.

Kalkulator	Faktor	Summand (Zuschlag)
Einstärken	A1	B1
Officegläser	A2	B2
Mehrstärken	A3	B3
Sportgläser	A4	B4
... diverse weitere	A5	B5
...	A6	B6
...	A7	B7
Veredelungen	A8	B8

Abb. 2: Rekonstruktion der bisherigen Kalkulationsfaktoren

Die Branchensoftware ermöglicht die Bestimmung von Umsätzen, Stückzahlen und der Roherrträge z. B. des letzten Jahres. Zur Ermittlung der „echten“ Roherrträge müssen dabei die individuellen Lieferantenerabatte zusätzlich einbezogen werden. Dabei ist es möglich die zugrundeliegenden Kalkulationsfaktoren als Vergleichsbasis zu rekonstruieren (Abb. 2). Die Analyse wird für alle relevanten Lieferanten des betrachteten Zeitraums separat durchgeführt. Im Idealfall können diese Daten direkt aus der Software ausgelesen und weiterverarbeitet werden.

Erfassung der Sachkosten		
Summe der Sachkosten (Übernahme aus Liste der relevanten Investitionsgüter)		€
1) Investitionsgüter	pro Jahr	€
2) Raumkosten	pro Jahr	€
Miete für DL-Räume / qm		€
Sonstige Mietnebenkosten		€
Kalkulatorischer Mietaufschlag bei eigenen Räumen		€
3) Marketing		€
Werbekostenanteil		€
Geschäftsausstattung		€
4) Administration		€
Verwaltungskosten		€
5) Sonstige		€
Steuerberatungskosten		€
Rechtsberatung		€
Versicherungen		€
Gewerbesteuer		€
...		€
...		€

Abb. 3: Erfassung der relevanten Sachkosten

Für eine Neukalkulation der Brillengläser ist es im Anschluss wichtig, die relevanten Personal- und Sachkosten zu ermitteln um diese auf das Brillenglas umzulegen (Abb. 3 und 4).

Grundlage dazu ist das im letzten Beitrag vorgestellte einfache und praxisnahe Berechnungstool für optometrische (Dienst-)Leistungen, das ohne weiteres auf das gesamte

1. Personalkosten	Bruttogehalt pro Monat	Jährl. Einmalzahl.	Arbeitszeit in % von 40 Stunden
Mitarbeiter 1	€	€	%
Mitarbeiter 2	€	€	%
Mitarbeiter 3	€	€	%
Mitarbeiter 4	€	€	%
Mitarbeiter 5	€	€	%
... weitere	€	€	%
Personalebenkosten in %			%
Summe Personalkosten inklusive Nebenkosten			€
2. Berechnung der Arbeitszeiten und -kosten			
Anzahl der Mitarbeiter im Vollzeitäquivalent			X
Arbeitstage ohne Urlaub und Krankheit			
Arbeitsstunden pro Vollzeit-Mitarbeiter			X
Alle Mitarbeiter			X
Personalkosten pro Jahr alle Mitarbeiter			€
3. Herleitung der Kosten pro Glas			
Beratung	min	min	min
Büro Bestellung	min	min	min
Refraktion	min	min	min
Werkstatt	min	min	min
Abgabe	min	min	min
Beratung	€	€	€
Büro Bestellung	€	€	€
Refraktion	€	€	€
Werkstatt	€	€	€
Abgabe	€	€	€
Summe Personalkosten	€	€	€
4. Aufschläge			
Personalkostenaufschlag Einstärken netto pro Glas			€
Personalkostenaufschlag Mehrstärken netto pro Glas			€
Personalkostenaufschlag Sonstige netto pro Glas			€
Einstärkengläser	Stück	X	€
Mehrstärkengläser		X	€
Sonstige		X	€

Abb. 4: Ermittlung der Personalkosten und Herleitung der Kosten pro Glas

Unternehmen oder nur den Bereich Brillenglas angepasst werden kann. Es empfiehlt sich, für die Brillenglaskalkulation die gesamten Personalkosten zu erfassen, so dass diese in den Faktor der nicht direkt zurechenbaren Kosten einfließen.

Um die direkten Personalkosten zu ermitteln, müssen nach Ermittlung der Personalstundensätze durchschnittliche Zeiten für Beratung, Bestellung, Werkstatt und Abgabe bestimmt werden (Abb. 4, 3.). Für eine exakte Erfassung empfiehlt es sich, z.B. über eine Periode von vier Wochen eine Verkaufsstatistik zu führen, bei der diese Zeiten erfasst und dann gemittelt werden. Spontan ist es ebenso möglich hier Erfahrungswerte einzusetzen und diese bei einer späteren Überarbeitung der Kalkulation anzupassen.

Sind die relevanten Kosten ermittelt, so kann der erforderliche Deckungsbeitrag, den das Segment Brillenglas für die jeweiligen Lieferanten und insgesamt mit neuen, errechneten

Lieferant 1		Name		errechnet: €		geplant: €					
Deckungsbeitrag von Lieferant 1											
	errechnet	geplant	errechnet	geplant	Stück alt	Stück geplant	EK alt	DuEK alt	Erlös alt	Roherrtrag alt	Roherrtrag neu
Einstärken	A1	A1neu	B1	B1neu	1.000	1.000	€	€	€	€	€
Officegläser	A2	A2neu	B2	B2neu	200	200	€	€	€	€	€
Mehrstärken	A3	A3neu	B3	B3neu	1.000	2.000	€	€	€	€	€
Sportgläser	A4	A4neu	B4	B4neu	200	200	€	€	€	€	€
... diverse weitere	A5	A5neu	B5	B5neu	200	200	€	€	€	€	€
...	A6	A6neu	B6	B6neu			€	€	€	€	€
...	A7	A7neu	B7	B7neu	200	200	€	€	€	€	€
Veredelungen	A8	A8neu	B8	B8neu	500	500	€	€	€	€	€

Abb. 5: Vergleich der Roherrträge mit errechneten und geplanten Kalkulatoren und bisherigem Roherrtrag

und geplanten Kalkulationen erzielt, mit dem bisherigen Deckungsbeitrag verglichen werden (Abb. 5). Für den Vergleich mit dem bisherigen Deckungsbeitrag muss berücksichtigt werden, welchen relativen Deckungsbeitrag das Segment Brillenglas bisher im Vergleich zu anderen Untereinheitsbereichen erzielt hat. Abhängig von den Erwartungen des Unternehmers können die Kalkulationen solange angepasst werden, bis sich keine Differenz zum bisherigen Deckungsbeitrag oder sich die erwünschte „Deckungsbeitragsdifferenz“ ergibt (Abb. 6).

Berechnung des nötigen Deckungsbeitrags		
Glasumsatz brutto		€
Glasumsatz netto	19,00%	€
Rabatte, Boni, Skonti an Endkunden	%	€
Abzüglich Wareneinsatz Glas		€
Nötiger Deckungsbeitrag durch das Glas		€
DB Lieferant 1		€
DB Lieferant 2		€
DB Lieferant 3		€
DB sonstige Lieferanten		€
Deckungsbeitragsdifferenz		€

Abb. 6: Berechnung des benötigten Deckungsbeitrags

Praxisorientierte Gestaltung von Glaspreislisten

Die geplanten Kalkulationen (AXneu und BXneu, vgl. Abb. 5) werden nun zum Druck der neuen Preislisten in die Branchensoftware übernommen (Abb. 7).

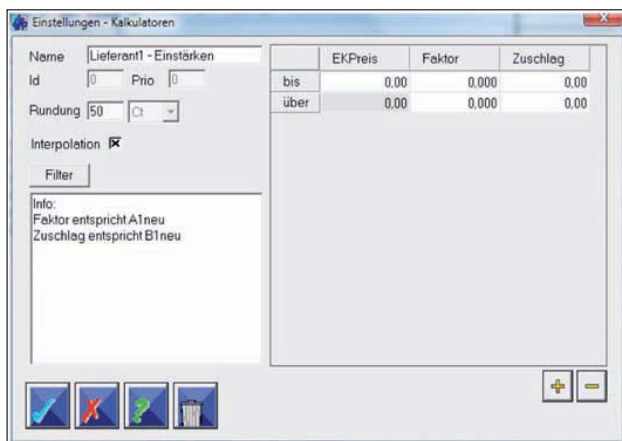


Abb. 7: Übernahme der Kalkulationen in die Branchensoftware

Für den Druck neuer Preislisten haben sich in den letzten Wochen zahlreiche Varianten aufgetan. Zum einen bieten Brillenglaslieferanten elektronische EK-Preislisten an, in die man die eigenen, neuen Kalkulationen eintragen und damit Verkaufspreise ermitteln und Preislisten ausdrucken kann. Zum anderen bietet die Branchensoftware eine herstellerunabhängige Funktion, neue Verkaufspreise und Preislisten zu generieren (Abb. 8).

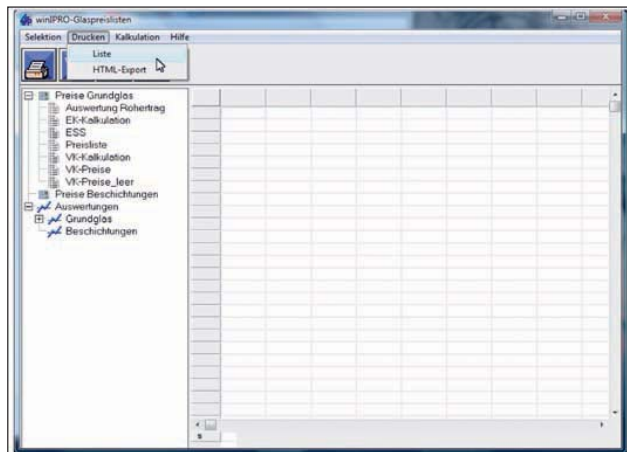


Abb. 8: Druckfunktion für individuelle Glaspreislisten

Bei der Entscheidung, welche Variante für das Unternehmen praktikabel ist, können folgende Aspekte berücksichtigt werden:

• Zahl und Kontinuität der Lieferanten

Bei mehreren Lieferanten ist es von entscheidendem Vorteil, alle Produkte in einer Software zu kalkulieren und einheitliche Preislisten zu drucken. Das bedeutet auch bei Lieferantenumwechsel kaum Modifikationen.

• Flexibilität

Es muss überprüft werden, ob die vom Lieferanten zur Verfügung gestellte Lösung, den Anforderungen gerecht wird, individuell ermittelte Kalkulationen zu erfassen, abzubilden und problemlos in die Branchensoftware zu exportieren.

• Handhabung in der Verkaufspraxis

Wenn die Auftragserfassung und Brillenglasberatung softwaregestützt erfolgt, so kommt es dem beratenden Augenoptiker im Alltagsgeschäft zu Gute, wenn die Preise bereits in der Branchensoftware vorgegeben sind und nicht zusätzlich in einer anderen Software oder in gedruckten Listenpreise ermittelt werden müssen. Zu überlegen ist zudem, in welcher Form die benötigten technischen Brillenglasinformationen und Lieferbereiche zur Verfügung gestellt werden.

• Kosten und Zeitaufwand

Abzuschätzen ist außerdem, welche Kosten für die Erstellung der Preislisten und die benötigte Software (auch in Zukunft!) entstehen. Sinnvoll ist eine langfristige Lösung, die bei Modifikationen, z.B. des Lieferprogramms, der Lieferanten und der Preise, einen möglichst geringen Zeitaufwand für den Augenoptiker bedeutet.

• (Eigen-)Marke?

Wenn der Augenoptiker selbst eine Marke vermitteln will und die angebotenen Produkte als Eigenmarke etabliert, so wird dies durch das Generieren herstellernerutraler Preis(listen) über eine Branchensoftwarelösung unterstützt. Ein wesentlicher Vorteil liegt auch darin, dass Produktgruppierungen individuell angepasst werden können, so dass eine

„schlanke Preisliste“ entsteht (z.B. einheitlicher Preis für unterschiedliche Glasstärken).

• Prüfung der Kalkulation

Eine in die Branchensoftware integrierte Preisliste hat den entscheidenden Vorteil, dass Einkaufs- und Verkaufspreise in der Software direkt hinterlegt werden können und auch so künftig eine einfache Prüfung des Rohetrags und eine Kalkulationsüberarbeitung erfolgen kann. Werden Einzellösungen von Lieferanten verwendet, so müssen diese Preise zusätzlich in die Software eingepflegt werden, um Roheträge und damit Erfolge kontrollieren zu können.

Letztendlich gilt es, sich zunächst einen Überblick über das Angebot zu verschaffen, um nicht nur kurzfristig eine Lösung parat zu haben, sondern eine langfristige und praktikable Möglichkeit der individuellen Kalkulation.

■ Überprüfung der Kalkulation mittels Deckungsbeitragsrechnung und ggf. Preisanpassung

Nach der Neukalkulation der Preise ist es zwingend erforderlich, diese in regelmäßigen Abständen zu prüfen und anzupassen. Grundlage dafür ist eine Deckungsbeitragsanalyse für das gesamte Unternehmen (vgl. Teil 1).

Mit dieser wird der Erfolg in der betrachteten Periode mit vergangenen Zeiträumen verglichen und anschließend eine Preisanpassung im Segment Brillengläser und anderen Bereichen durchgeführt. Weiterhin sollte die Deckungsbeitragsanalyse auch in kleineren Einheiten erfolgen.

Es muss geprüft werden, ob die Roheträge bei verschiedenen Lieferanten, Glastype und Kundengruppen den Erwartungen entsprechen oder ggf. modifiziert werden müssen (Dazu eignet sich das oben vorgestellte Modell, in dem es wiederholt eingesetzt wird).

Es ist davon auszugehen, dass die Deckungsbeiträge in augenoptischen Betrieben bisher in den einzelnen Produkt- und Leistungsbereichen stark variieren, vgl. z.B. Brillengläser, -fassungen, Kontaktlinsen und Pflegemittel. Deshalb ist die differenzierte Betrachtung der Deckungsbeiträge in den einzelnen Bereichen obligatorisch: Bei der Neukalkulation von Brillengläsern sollte dies insbesondere getrennt für Brillenglas und Brillenfassung sowie optometrische Dienstleistung stattfinden.

Die Auswertefunktionen der Branchensoftware ermöglicht neben der einfachen Rohetragsermittlung außerdem fundierte Entscheidungen über Sortimentsbereinigungen zu treffen. Weiterhin dient eine Übersicht über Roheträge, die Kalkulationsverteilung zwischen Dienstleistungen, Fassungen und Brillengläsern anzupassen. – Bei der Neukalkulation der Brillengläser ist es empfehlenswert, auch eine Rohetragsanalyse und Preisanpassung von Brillenfassungen vorzunehmen. Und vor allem kann die optometrische Dienstleistung bei separater Betrachtung einen neuen, verdienten Stellenwert in der Augenoptik einnehmen!

Unabhängig davon, wie die Entscheidungen des Kartellamtes verlaufen, bietet sich für die Augenoptik jetzt die Chance, ihre Leistungen und Produkte neu zu definieren und zu positionieren. Wichtig dafür ist, sich noch mehr mit betriebswirtschaftlichen Aspekten zu beschäftigen und diese in der augenoptischen Praxis erfolgreich umzusetzen. Aktuell gibt es zahlreiche Lösungsvorschläge von verschiedenen Anbietern. Es gilt, sich überlegt und zukunftsorientiert die richtigen auszuwählen und zu erfolgreich nutzen!

Autor:

Dr. Stephan Degle
M.Sc., Dipl.-Kfm. (Univ.), Dipl.-Ing. (FH) Augenoptik
Hoher Weg zum Dom
86152 Augsburg
E-Mail: stephan@degle.de



Petra Seinsche / Stefan Herburg

Unternehmensnachfolge

Inform Nr. 23, eine Beratungsfibel für den Augenoptiker

16,90 €

inkl. ges. MwSt., zzgl. Porto u. Verpackung, ISBN 978-3-922269-79-3

Die Broschüre enthält ausführliche Hinweise und hilfreiche Tipps für die **erfolgreiche Regelung der Unternehmensnachfolge**. Ziel ist, die richtige Übergabe- bzw. Übernahmelösung für beide beteiligten Parteien zu realisieren.

Format 160 x 197 mm, ca. 70 Seiten

DOZ-Verlag

Postfach 12 02 01

69065 Heidelberg

Tel: +49(0)62 21-90 51 70

Fax: +49(0)62 21-90 51 71

www.doz-verlag.de

Anhang C // Umsatzsteuersätze in der Augenoptik und Hörakustik

Die Umsatzsteuer, auch Mehrwertsteuer genannt, ist eine Steuer, die den Austausch von Lieferungen und Leistungen besteuert. Bemessungsgrundlage ist der Ertrag, den ein Unternehmen für seine Lieferungen und Leistungen erzielt. Die Umsatzsteuer wird prozentual auf den Nettoerlös aufgeschlagen. Zusammen bildet sie den vom Lieferungs-/Leistungsempfänger zu entrichtenden Preis. Der Regelsteuersatz beträgt derzeit 19 Prozent. Für bestimmte Umsätze gelten eine Steuerbefreiung (§ 4 UStG) oder der ermäßigte Steuersatz von 7 Prozent (§ 12 UStG).

Gemäß § 12 Absatz 1 UStG beträgt die Umsatzsteuer für die Augenoptik 19 Prozent. Für Hörgeräte und Cochlea-Implants gilt der ermäßigte Steuersatz von 7 Prozent, da sie ausdrücklich in Anlage 2 (zu § 12 Absatz 2 Nr. 1 und 2 UStG) als Ausnahme vom Regelsatz erwähnt werden.

Für Teile und Zubehör gilt der ermäßigte Steuersatz nicht.

In Abbildung 41 und Abbildung 42 sind Auszüge aus dem UStG dargestellt, die diesen Sachverhalt untermauern.

§ 12 Steuersätze

(1) Die Steuer beträgt für jeden steuerpflichtigen Umsatz 19 Prozent der Bemessungsgrundlage (§§ 10, 11, 25 Abs. 3 und § 25a Abs. 3 und 4).

(2) Die Steuer ermäßigt sich auf sieben Prozent für die folgenden Umsätze:

1. die Lieferungen, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb der in der Anlage 2 bezeichneten Gegenstände;

Abbildung 41: § 12 UStG⁶²

⁶² Bundesministerium der Justiz (2012), Umsatzsteuergesetz, http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/ustg_1980/gesamt.pdf [letzter Zugriff: 28.08.2012]

Anlage 2 (zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2)**Liste der dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Gegenstände**

(Fundstelle: BGBl. I 2006, 2897 - 2901;
bzgl. der einzelnen Änderungen vgl. Fußnote)

Lfd. Nr.	Warenbezeichnung	Zolltarif (Kapitel, Position, Unterposition)
52	Körperersatzstücke, orthopädische Apparate und andere orthopädische Vorrichtungen sowie Vorrichtungen zum Beheben von Funktionsschäden oder Gebrechen, für Menschen, und zwar d) <u>Schwerhörigengeräte</u> , Herzschrittmacher und andere Vorrichtungen zum Beheben von Funktionsschäden oder Gebrechen, zum Tragen in der Hand oder am Körper oder zum Einpflanzen in den Organismus, ausgenommen Teile und Zubehör	Unterpositionen 9021 40 00 und 9021 50 00, aus Unterposition 9021 90

Abbildung 42: Anlage 2 (zu § Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG) Lfd. Nr. 52 d⁶³

⁶³ Bundesministerium der Justiz (2012), Umsatzsteuergesetz, http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/ustg_1980/gesamt.pdf [letzter Zugriff: 28.08.2012]

Literaturverzeichnis

AOK Baden-Württemberg, Vertrag über die Versorgung der Versicherten mit an Taubheit grenzender Schwerhörigkeit ab Vollendung des 18. Lebensjahres mit Hörsystemen gemäß § 127 Abs. 2 SGB V, AC/TK: 14 01 220, http://www.aok-gesundheitspartner.de/imperia/md/gpp/bw/hilfsmittel/vertraege/hoerhilfen/bw_himi_hoer_ssh_mustervertrag.pdf (letzter Zugriff: 28.08.2012]

Baum, F. (2009), Kosten- und Leistungsrechnung: Grundlagen, Rechnungssysteme, Neuere Entwicklungen, 3. Auflage, Berlin, Cornelsen Verlag

Baumgärtl/Graf (1995), Verursachungsgerechte Kalkulation in der Augenoptik, inform Fachberatung für die Augenoptik, PR-Schriftenreihe des ZVA für den Augenoptiker, Heft 8, Heidelberg, Verlag der Deutschen Optikerzeitung

Däumler/Grabe (2008), Kostenrechnung 1: Grundlagen, 10. Auflage, Herne, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe

Degle, S. (2009), DOZ: Kalkulation: Ende der UVP – Was nun, deutsche Augenoptik? – Teil 1, März-Ausgabe, Heidelberg, DOZ-Verlag

Degle, S. (2009), DOZ: Kalkulation: Ende der UVP – Was nun, deutsche Augenoptik? – Teil 2, April-Ausgabe, Heidelberg, DOZ-Verlag

Duschner R. (2009), Kostenrechnungssystem für die Augenoptik: Softwareentwicklung zur Glaspreskalkulation & Erstellung von individuellen Glas-Verkaufspreislisten, Diplomarbeit, Hochschule Aalen

Friedl/Hofmann/Pedell (2010), Kostenrechnung: Eine entscheidungsorientierte Einführung, 1. Auflage, München, Verlag Franz Vahlen

Handelsgesetzbuch (2008), 47. Auflage, München, Deutscher Taschenbuch Verlag

Hering/Baumgärtl (2000), Managementpraxis für Augenoptiker, Heidelberg, Verlag der Deutschen Optikerzeitung

Jossé, G. (2001), Basiswissen Kostenrechnung: Kostenarten, Kostenstellen, Kostenträger, Kostenmanagement, 2. Auflage, München, Deutscher Taschenbuch Verlag

Konzept Hören: Onlinemagazin zur modernen Hörkultur (2012), Was ist alles im "Hörgerätepreis" enthalten?, <http://www.konzept-hoeren.info/menubox/hoergeraete-und-preise/> [letzter Zugriff: 14.08.2012]

Neuhaus, S. (2007), Marktorientierte Preisbestimmung bei Dienstleistungen mit Vertrauensmerkmalen, Inaugural-Dissertation, Uni Bielefeld

Ostermann, V. (2010), Basiswissen internes Rechnungswesen: Eine Einführung in die Kosten- und Leistungsrechnung, 2. Auflage, Herdecke/Witten, W3L

Peters/Brühl/Stelling (2005), Betriebswirtschaftslehre, 12. Auflage, München/Wien, Oldenbourg Wissenschaftsverlag

Rath, V. (2011), Rechnungswesen: Augenoptik und Hörakustik, Skript, Hochschule Aalen

Schmidt, A. (1996), Kostenrechnung: Grundlagen der Vollkosten-, Deckungsbeitrags- und Planungsrechnung sowie des Kostenmanagements, 5. Auflage, Stuttgart, Verlag W. Kohlhammer

Schultz, V. (2008), Basiswissen Rechnungswesen: Buchführung, Bilanzierung, Kostenrechnung, Controlling, 5. Auflage, München, Deutscher Taschenbuch Verlag

Seinsche, P. (2004), Kalkulation im Augenoptikerbetrieb: Eine praxisnahe Anleitung mit Fallbeispielen, inform Fachberatung für die Augenoptik, PR-Schriftenreihe des ZVA für den Augenoptiker, Heft 15, Heidelberg, Verlag der Deutschen Optikerzeitung

Umsatzsteuergesetz (2012), Bundesministerium der Justiz, http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/ustg_1980/gesamt.pdf [letzter Zugriff: 28.08.2012]

VR Branchen special (2012), Augenoptiker, Bericht Nr. 75, Wiesbaden, Deutscher Genossenschafts-Verlag

Wischmann, F. (2009), Basiswissen Externes Rechnungswesen: Theorie, Technik, Transfer, 2. Auflage, Herdecke/Witten, W3L

Erklärung

Hiermit erkläre ich, dass ich die vorliegende Bachelor Thesis selbständig angefertigt habe. Es wurden nur die in der Arbeit ausdrücklich benannten Quellen und Hilfsmittel benutzt. Wörtlich oder sinngemäß übernommenes Gedankengut habe ich als solches kenntlich gemacht. Diese Arbeit hat in gleicher Form noch keiner Prüfungsbehörde vorgelegen.

Ort, Datum

Unterschrift