

# ZT WIRTSCHAFT

## Kosten voll im Griff mit der Vollkostenrechnung?

Zwar spricht man beim Controlling laut Definition vom Führen eines Unternehmens mit Zahlen – jedoch bildet die Vollkostenrechnung die Kosten- und Entscheidungssituation eines Dentallabors nicht realitätsnah genug ab. Die Deckungsbeitragsrechnung dagegen erscheint zwar auf den ersten Blick etwas ungewohnt, liefert dem Laborinhaber jedoch praxisorientierte Entscheidungshilfen.



Nehmen wir an, Sie haben mit Hilfe Ihrer Kostenrechnung einen Stundensatz im Labor in Höhe von 47 Euro ermittelt. Daraus leiten Sie u.a. folgende Erkenntnisse ab:

- Wenn Sie eine Teilunterfertigung einer Prothese durchführen (ca. 40 Minuten) und nur 29 Euro dafür Erlösen, haben Sie 29,00 € – 47,00 € x 40/60 = 2,33 € Verlust gemacht und hoffen lediglich auf lukrativere Aufträge dieses Kunden. Oder?
- Wenn es Ihnen gelingt, eine Arbeitsstunde für mehr als 47 Euro anbieten zu können, erzielen Sie Gewinne. Oder?
- Eine Investition lohnt sich immer dann, wenn sie mehr spart als sie kostet – das ist ein Allgemeinplatz. Also muss mehr Zeit eingespart werden (bewertet zum o.g. Stundensatz) als die Abschreibung des neuen Gerätes (pro Stück) und dessen Betriebsmittel kosten. Bei neuen Produkten muss nach Abzug der Maschinen- und Personalkosten ein Gewinn übrig bleiben. Oder?

• Wenn nach der nächsten Gesundheitsreform die Erlöse für zahntechnische Arbeiten sinken, müssen die Kosten reduziert werden. Oder?

An diesen Aussagen irritiert nur die Nachfrage am Satzende. Der Rest erscheint selbstverständlich. In der Tat wird fast überall die Vorgehensweise gelehrt, die Fixkosten eines Labors auf die Produktionsfaktoren – die Arbeit des Technikers – umzulegen und durch diesen „Gemeinkostenzuschlag“ zu ermitteln, was die Produktion „wirklich“ kostet. Das Ergebnis ist der Stundensatz. Das ist auch in anderen Branchen so üblich – ob Handwerk oder Industrie. Die Vorgehensweise wird allmählich zur Denkweise, das Rechenmodell zum Weltbild.

### Auch die Erde wurde früher für eine Scheibe gehalten

Jede Abweichung von diesem Weltbild führt zunächst zu heftigem Kopfschütteln: Was soll falsch daran sein, alle Kosten eines Unternehmens auf die Produktionsstunden umzulegen? Auf was sollte man die Kosten denn sonst umlegen? Und was ist falsch daran, alle Kosten zu berücksichtigen? Folgendes ist falsch daran: Bei der Vollkostenrechnung handelt es sich um ein Modell, das das Labor zwar auf leicht verständliche Weise, jedoch nur unzureichend abbildet. Es zeigt nur unter ganz bestimmten Voraussetzungen die „Wirklichkeit“. Es ist das Grundprinzip der Vollkostenrechnung, sämtliche Kosten durch die Anzahl der Produktionsstunden zu dividieren. Dabei wird aber vorausgesetzt, dass diese Stundenzahl bekannt ist. Dies ist aber nicht der Fall –

nicht für das Labor insgesamt und schon gar nicht für jede einzelne Produktionsabteilung. Vereinfachend wird von einer gleichmäßigen 100%-Auslastung ausgegangen, die praktisch nie realisiert wird. Man erhält also ein Unternehmensmodell, das mit einer kaputten Uhr verglichen werden kann, denn diese zeigt ja immerhin zweimal am Tag die richtige Zeit an. Entsprechend bildet die Vollkostenrechnung die Kosten nur dann wirklichkeitsgetreu ab, wenn die prognostizierte Auslastung exakt eingetreten ist.

Es kommt aber noch schlimmer: Alle oben angesprochenen Entscheidungen (soll ich ein Produkt anbieten oder nicht? Soll ich einen Auftrag annehmen oder nicht? Soll ich eine Technik bewerben oder nicht? Soll ich eine Investition tätigen oder nicht?) führen zu einer Veränderung der Auslastung und verändern damit genau das, was in der Vollkostenrechnung als konstant angenommen wird. Die Vollkostenrechnung führt deshalb zu einem falschen Ergebnis. Sie unterstellt, dass sich mit einer Veränderung der Auslastung oder der Produktionszeit die Fixkosten in gleichem Maße mitverändern. Dies ist jedoch – wie unmittelbar einleuchtet – nicht der Fall. Weder führt eine zusätzliche Produktionsstunde zu zusätzlichen Fixkosten, noch werden diese reduziert, wenn Arbeitszeit eingespart oder auf die Ausführung eines Auftrages verzichtet wird. Da die Fixkosten aber im Vollkosten-Stundensatz enthalten sind (durch Umlage), wird eine derartige Veränderung vorgegaukelt.

Als Ergänzung zur Vollkostenrechnung ist die Teilkostenrechnung weit verbreitet. Mit ihrer Hilfe werden die „Grenzkosten“ ermittelt, also die variablen Kosten. Durch Gleichsetzung des Verkaufspreises mit den Grenzkosten wird ein Kampfpriest errechnet, der in Krisen- oder Konkurrenzsituationen für kurze Zeit gerechtfertigt erscheint, langfristig aber die Existenz des Unternehmens gefährdet. Das ist auch völlig richtig. Leider hat dieser Anwendungsfall der Teilkostenrechnung das einzige Kostenrechnungsmodell in Verruf gebracht, das die Kosten- und Entscheidungssituation eines Dentallabors realitätsnah abbildet: die Deckungsbeitragsrechnung.

gewinnerhöhend oder verlustmindernd. In der einfachsten Form ist der Deckungsbeitrag folgendermaßen definiert:

$$\text{Umsatz} - \text{variable Kosten} = \text{Deckungsbeitrag I}$$

Selbstverständlich muss die Summe der erwirtschafteten Deckungsbeiträge ausreichen, die Fixkosten zu decken und darüber hinaus einen Unternehmensgewinn zu ermöglichen. Dies ist der Fall wenn

1. der Umsatz des Labors und die Fixkostenstruktur in einem ausgewogenen Verhältnis stehen und
2. die Höhe der Deckungsbeiträge branchenüblich ist.

### Zeigt, was wirklich geschieht: die Deckungsbeitragsrechnung

Bei dieser Betrachtungsweise erfolgt eine strikte Trennung zwischen variablen und fixen Kostenbestandteilen. Bei der Herstellung einer einzelnen zahntechnischen Arbeit wird kein Gewinn oder Verlust erwirtschaftet, sondern ein Deckungsbeitrag. Die Deckungsbeiträge werden zunächst dazu verwendet, die Fixkosten des Labors abzudecken – danach stehen sie dem Inhaber uneingeschränkt als Gewinn zur Verfügung. Der Deckungsbeitrag beeinflusst also unmittelbar das Unternehmensergebnis in seiner vollen Höhe, sei es

Ein detaillierteres Unternehmensbild erhält man, wenn die Deckungsbeitragsrechnung mehrstufig aufgebaut ist. Es ergibt sich folgende Form (siehe Abbildung 1). Diese Form der Kostenrechnung kann für das Labor insgesamt, aber auch für jede Produktionsabteilung (Arbeitsvorbereitung, Kunststoff, Edelmetall, Keramik, Modellguss, Auszubildende und Botendienst) durchgeführt werden. Dies ist mit wenig Aufwand mit der von Weidhüner & Partner entwickelten Controlling-Software für Dentallabors zu realisieren.

Mit dem nun erarbeiteten Rüstzeug ist es möglich, die eingangs gestellten Fragen näher zu diskutieren:

• **Verluste in der Kunststofftechnik?** Die Teilunterfertigung für 29,00 Euro wird nach Abzug der Materialkosten (anteiliges Verbrauchsmaterial ca. 1,50 Euro) und Techniker-Personalkosten für 40 Minuten in Höhe von 10,50 Euro einen Deckungsbeitrag von 17 Euro erbringen. Das Labor wird also nicht – wie auf Grund der Vollkostenrechnung vermutet – sein Unternehmensergebnis um 29,00 € – 47,00 € x 40/60 = 2,33 € verschlechtern, sondern im Gegenteil um 17 Euro verbessern. Wie dieses Beispiel zeigt, ist eine Mindestvergütung von 47 Euro/Stunde kein geeignetes Kriterium zur Beurteilung der Wirtschaftlichkeit eines Auftrages. Solange ein positiver Deckungsbeitrag II erwirtschaftet werden kann, sind sogar Neueinstellungen zur Bewältigung des Auftragsvolumens betriebswirtschaftlich sinnvoll, vorausgesetzt, die räumlichen und technischen Kapazitäten des Labors lassen dies zu und die Leistungsgrenze des bestehenden Mitarbeiterstamms ist erreicht. Hier macht's eben die Menge.

• **Ab 47 Euro in die Gewinnzone?** Da die Arbeitsvorbereitung und die Kunststofftechnik einen geringeren Beitrag zur Deckung der Fixkosten des Labors leisten, bedeutet

ANZEIGE

Seit über 22 Jahren der Partner fürs Labor

**BCS-MegaSoft – die Laborsoftware für jede Größe**

**Leichter geht's nicht**

**www.bcs-linke.de**

BCS Bernd Linke Computer-Systeme GmbH  
An der Alsterquelle 73 – D-24558 Henstedt-Ulzburg  
Tel.: +49 (0) 41 93/8 99 80 – Fax: +49 (0) 41 93/89 98 99

Hamburg – Frankfurt – Landau – Stuttgart – Nürnberg – München – Leipzig

### ZT Begriffsdefinitionen

**Variable Kosten:** Sie fallen nur an, wenn produziert wird und verändern sich gleichmäßig mit dem Umsatz. Darunter fallen Gipse, Verblendmaterial, Einbettmassen, rotierende Instrumente etc.

**Fixe Kosten:** Sie bleiben innerhalb gegebener Kapazitäten und Umsatzschwankungen konstant. Dazu zählen Gehälter, Mieten, Kfz-Kosten, Beiträge, Werbematerialien etc.

Techniker-Personalkosten werden nur für Investitionsrechnungen als variabel angesehen, ansonsten als Fixkosten.