

Inventur und Inventar der Vorräte im Krankenhaus

Verfasser: Robert Göb

Inhaltsübersicht	Seite
1. Allgemeines zu Inventur und Inventar	138
2. Abgrenzung und Gliederung der Vorräte	139
2.1 Abgrenzung der Vorräte zum Anlagevermögen	139
2.2 Gliederung der Vorräte	139
3. Typische Vorratslager in Krankenhäusern	140
4. Inventurgrundsätze	142
5. Inventurverfahren	144
5.1 Art der Bestandsaufnahme	145
5.2 Zeitpunkt der Bestandsaufnahme	145
5.3 Umfang der Bestandsaufnahme	147
5.4 Kombination der Inventurverfahren	148
6. Bewertung der Vorräte	148
6.1 Allgemeine Bewertungsvorschriften für das Vorratsvermögen	148
6.2 Bewertungsvereinfachungsverfahren	149
7. Planung und Auswertung der Inventur	151
7.1 Vorbereitung der Inventur	152
7.2 Erstellung der Inventuranweisung	153
7.3 Auswertung der Inventur	154
7.4 Betriebswirtschaftliche Analyse der Vorratsbestände	154
8. Typische Schwachstellen und häufige Mängel bei der Lagerung, Bestandsaufnahme sowie Bewertung und Bilanzierung der Vorräte	155
8.1 Lagerung	155
8.2 Bestandsaufnahme	156
8.3 Bewertung und Bilanzierung	157
9. Zusammenfassung	157

1. Allgemeines zu Inventur und Inventar

Krankenhäuser, die dem Anwendungsbereich der Krankenhausbuchführungsverordnung (KHBV) unterliegen, sind gemäß § 3 KHBV verpflichtet, jährlich ein Inventar nach den Vorschriften der §§ 240 und 241 des Handelsgesetzbuches (HGB) aufzustellen.

Die Ermittlung des Inventars vollzieht sich in zwei Schritten: die Bestandsaufnahme und anschließend die Bewertung der hierbei festgestellten Vermögens- und Schuldposten. Die Aufnahme der Bestände bezeichnet man als Inventur.

Als Inventar definiert § 240 Abs. 1 HGB das genaue Verzeichnis der Grundstücke, der Forderungen, des baren Geldes, der sonstigen Vermögensgegenstände und der Schulden eines Kaufmanns. Es umfaßt demzufolge körperliche und nichtkörperliche Vermögenswerte und schließt das Vorratsvermögen mit den Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen ein.

Die Verpflichtung, das Inventar genau zu erstellen, bedeutet, die Vermögensgegenstände nach Art, Menge und Wert zu bezeichnen. Der Aufbau und die formale Gestaltung des Inventars sind gesetzlich nicht festgelegt. Es sollte übersichtlich und zweckmäßig gegliedert sein. Durch die Angabe der Vorjahreswerte wird eine zügige Plausibilitätskontrolle und gleichzeitig bei fehlender Lagerbuchführung die Grundlage für die Ermittlung der Vorratsveränderungen zum Bilanzstichtag geschaffen.

Das Inventar kann nicht zu einem beliebigen Zeitpunkt ermittelt werden. Vielmehr sind die Werte „für den Schluß eines jeden Geschäftsjahres“ aufzustellen (§ 240 Abs. 2 HGB). Gemäß § 2 KHBV ist Geschäftsjahr das Kalenderjahr, so daß der Wert der bei der Inventur ermittelten Gegenstände auf den 31.12. eines Jahres festgestellt, fortgeschrieben oder rückgerechnet werden muß.

Inventur und Inventar haben eine Vielzahl von Aufgaben und Funktionen zu erfüllen. Dazu gehören insbesondere

- Bereitstellung eines zuverlässigen Mengengerüsts für den Jahresabschluß
- Grundlage für eine korrekte Jahresabgrenzung
- Bereitstellung von Qualitäts- und Wertangaben
- Überwachungs- und Sicherungsfunktion
- Aufdeckung von Abweichungen zwischen Soll- und Ist-Bestand
- Dokumentations- und Nachweisfunktion
- Gläubigerschutzfunktion
- Grundlage für betriebswirtschaftliche Analysen

Nur eine ordnungsmäßige Inventur und ein vollständiges Inventar werden diesen vielfältigen Aufgaben und Funktionen im notwendigen Umfang gerecht.

2. Abgrenzung und Gliederung der Vorräte

2.1 Abgrenzung der Vorräte zum Anlagevermögen

Vorräte sind als körperliche Gegenstände des Umlaufvermögens - im Gegensatz zu den Gegenständen des Anlagevermögens (vgl. § 247 Abs. 2 HGB) - nicht dazu bestimmt, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen. In Krankenhäusern werden Vorräte nur selten bei der Produktion von Erzeugnissen eingearbeitet oder verbraucht (z.B. bei der Eigenherstellung in der Apotheke oder in der Werkstatt). Die Vorratsgüter werden vielmehr nahezu ausschließlich bei den verschiedenen Dienstleistungsprozessen eingesetzt.

Um einen unzutreffenden Ausweis der Vorräte zu vermeiden, ist im Rahmen der Vorratsinventur darauf zu achten, daß Gegenstände des Anlagevermögens bei der Aufstellung des Inventars für die Vorräte ausgegliedert werden. Dies gilt insbesondere für wiederbeschaffte Gebrauchsgüter i.S. von § 2 Nr. 2 AbgrV oder sonstige Anlagegüter mit vergleichsweise niedrigen Anschaffungskosten, da sie häufig zusammen mit den Vorratsmaterialien gelagert werden.

2.2 Gliederung der Vorräte

Nach der für Krankenhäuser geltenden Bilanzgliederung (Anlage 1 zur KHBV) gehören folgende Posten zu den Vorräten:

a) Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe

Diese Stoffe werden extern bezogen und im Zusammenhang mit den Leistungsprozessen verbraucht. Als **Rohstoffe** gelten solche Vorräte, die als wesentliche Bestandteile unmittelbar in ein Produkt eingehen (z.B. Lebensmittel bei der Speisenherstellung, Rezepturen in der Apotheke). **Hilfsstoffe** gehen nur als Nebenbestandteile in ein Produkt ein (z.B. Alkohol, Wasser, Desinfektionsmittel in der Apotheke). **Betriebsstoffe** dienen lediglich der Leistungserstellung und werden nicht Bestandteil eines Produktes.

b) Unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen

Unfertige Erzeugnisse sind ver- oder bearbeitete Materialien und fallen insoweit lediglich bei Produktionsprozessen an. **Unfertige Leistungen** finden sich hauptsächlich in Dienstleistungsbetrieben. In Krankenhäusern sind erbrachte Fallpauschalenleistungen bei Patienten, deren Behandlung sich über den Abschlußstichtag hinaus erstreckt (sog. „Überlieger“), am Bilanzstichtag als unfertige Leistungen auszuweisen.

c) Fertige Erzeugnisse und Waren

Fertige Erzeugnisse haben im Unternehmen eine Be- oder Verarbeitung erfahren und können ohne wesentliche weitere Verarbeitung verkauft werden. **Waren** sind extern bezogene Güter, die ohne wesentliche Verarbeitung zum Verkauf bestimmt sind. Fertige Erzeugnisse und Waren dürften in Krankenhäusern nur in seltenen Fällen zu finden sein (z.B. Cafeteria, eigenbewirtschafteter Kiosk).

d) Geleistete Anzahlungen

Hier sind lediglich Anzahlungen auf noch nicht gelieferte Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens auszuweisen.

Für die Vorratsinventur in Krankenhäusern sind im Regelfall lediglich die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe von Bedeutung. Die Erfassung der bilanziell ebenfalls den Vorräten zugeordneten unfertigen Leistungen und geleisteten Anzahlungen wird eher nach den für Forderungen geltenden Grundsätzen ausgerichtet. In Krankenhäusern konzentriert sich die Vorratsinventur demzufolge im wesentlichen auf die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, die allerdings in zahlreichen Lägern und zumeist in großer Sortimentsbreite, jedoch mit überwiegend geringen Stückzahlen vorgehalten werden.

3. Typische Vorratsläger in Krankenhäusern

Zahl und Art der Läger in Krankenhäusern sowie der Wert der in ihnen gelagerten Vorräte werden u.a. durch die Größe des jeweiligen Krankenhauses, den Anteil der Eigen- oder Fremdversorgung (z.B. Krankenhausapotheke oder Fremdapotheke, Öl- oder Gasheizung, eigene Küche oder Versorgung durch Caterer), den Umfang der Kommissionsläger und die Wirtschaftlichkeit der Lagerführung geprägt. Daneben ist der Umfang der nachgewiesenen Vorratswerte davon abhängig, ob die Hand- und Stationsläger regelmäßig im Inventar erfaßt werden.

In Krankenhäusern bestehen zahlreiche Stations- und Handläger (z.B. in den Ambulanzen, der Endoskopie, Funktionsdiagnostik u.ä.), die sich auf den gesamten Krankenhausbereich verteilen. Sie enthalten häufig nur vergleichsweise geringe Vorratswerte, jedoch ein breites Sortiment unterschiedlicher Güterarten. Die Bestandsaufnahme in derartigen Lägern (kleine Einzelmengen, breites Sortiment, angebrochene Packungen, vielfältige Lagerstellen und Verwahr Möbel) erfordert einen im Vergleich zu anderen Lägern sehr hohen Arbeitsaufwand. Die Erfassung der Vorräte in derartigen Lägern wird in der Literatur daher als wirtschaftlich nicht mehr vertretbar angesehen, sofern die jeweilige Ausstattung den üblichen Umfang nicht übersteigt. Als üblicher Umfang wird eine Ausstattung angesehen, die zum reibungslosen Ablauf der Tätigkeiten erforderlich ist. Nach dem Kommentar von Purzer/Haertle, Das Rechnungswesen der Krankenhäuser, Abschnitt A 3, Anm. 26, werden Verbrauchsgüter und Betriebsstoffe, die am Bilanzstichtag von Verbrauchsstellen vorrätig gehalten werden, nicht als Umlaufvermögen erfaßt, wenn es sich um geringe Bestände handelt, die den Bedarf dieser Verbrauchsstellen nur kurzfristig für etwa eine Woche decken können.

Zwar können, wenn auf die Bestandsaufnahme in Hand- und Stationslägern verzichtet wird, keine Erkenntnisse gewonnen werden über Inventurdifferenzen, Altersstruktur der Lagerbestände, Ursachen für Verfall, Schwund usw. Soweit aber in diesen Lägern Medikamente und Sterilgüter lagern, erfolgt eine laufende Kontrolle mit hoher Sachkunde bereits durch die Prüfungen gemäß § 14 Abs. 4 Apothekengesetz (ApoG) i.V. mit § 32 Apothekenbetriebsordnung. Die Prüfungen sind von Apothekern der Krankenhaus- oder der Lieferapotheke mindestens zweimal jährlich durchzuführen. Allerdings werden die Protokolle über diese Stationsbegehungen nach § 14 ApoG nach unseren Erfahrungen häufig zu wenig intensiv ausgewertet, obwohl hieraus wertvolle Hinweise für die Krankenhauspraxis gewonnen werden können.

Am Beispiel eines Krankenhauses mit rd. 280 Betten wird nachfolgend die Verteilung des Vorratsvermögens auf die verschiedenen Läger und Aufwandsarten dargestellt:

a) Gliederung nach Lagerstätten

Lagerstätte	Vorratswerte am 31.12.1998 in DM	Anteil in %
Apotheke	560.173	53,2
OP	261.709	24,8
Wäschekammer	73.588	7,0
Küche	70.279	6,7
Werkstätten	58.457	5,5
Röntgen	14.314	1,4
Verwaltung	11.572	1,1
Physikalische Therapie	1.574	0,2
Bettzentrale	889	0,1
insgesamt	1.052.555	100,0

b) Gliederung nach Aufwandsarten

Aufwandsart	Vorratswerte am 31.12.1998 in DM	Anteil in %
Narkose-/OP-Bedarf	321.396	30,5
Medikamente	171.662	16,3
Ärztliches und pflegerisches Verbrauchsmaterial	136.667	13,0
Verbandstoffe	55.231	5,2
Blut/Blutersatzstoffe	52.615	5,0
Arbeitskleidung	45.086	4,3
Reparaturmaterial/Ersatzteile	41.581	3,9
Lebensmittel/Getränke	33.546	3,2
Wäsche	28.155	2,7
Röntgenmaterial	19.639	1,9
Einmaltextilien	17.512	1,7
Geschirr	16.188	1,5
Sonstige Aufwandsarten	113.277	10,8
insgesamt	1.052.555	100,0

Der Anteil der Vorräte an der Bilanzsumme beträgt 1,8 %. Entsprechend der überwiegend anzutreffenden Praxis werden auch in diesem Krankenhaus die Handläger und die Bestände der Bettenstationen nicht erfaßt. Die Vielfältigkeit der Vorratshaltung im Krankenhaus ergibt sich insbesondere daraus, daß in nahezu allen Lägern Artikel nicht nur einer Aufwandsart, sondern zumeist mehrerer Aufwandsarten vorgehalten werden, die vielfach einer unterschiedlichen Lagertechnik bedürfen (Aufbewahrung in Kühlschränken, Giftschränken etc.), um der Gefahr von Verfall, Verderb und Mißbrauch vorzubeugen.

4. Inventurgrundsätze

In Anbetracht der u.U. hohen Vermögenswerte und der unmittelbaren Auswirkungen auf das Jahresergebnis sind bei Inventuren die jeweiligen Verfahrensweisen, der Schärfegrad, die Gestaltungsformen und die Art der Dokumentation der Bestandsaufnahmen nicht der subjektiven Einschätzung des einzelnen überlassen. Zwar enthalten weder das Steuerrecht noch das Handelsrecht Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (Gol). Da Inventurunterlagen und das Inventar Bücher i.S. des § 238 Abs. 1 HGB sind, für welche die allgemeinen Ordnungsmäßigkeitsgrundsätze der §§ 238 f. HGB gelten, haben das Bilanzrecht und die Betriebswirtschaftslehre als Teilbereich der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im weiteren Sinne die Gol entwickelt. Sie haben den Charakter ergänzender Rechtsnormen.

Liegen wesentliche Verstöße gegen diese Inventurgrundsätze vor, die zu einem Mangel des Inventars von erheblichem Gewicht führen, ist die Buchführung nicht ordnungsmäßig.

Eine Inventur ist ordnungsmäßig, wenn bei der Vorbereitung, Durchführung, Überwachung und Auswertung der Bestandsaufnahmen folgende Grundsätze beachtet werden:

a) Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise

§ 240 Abs. 1 und 2 HGB verpflichten den Kaufmann, seine Vermögensgegenstände und Schulden genau zu verzeichnen. Der Begriff „seine“ stellt nicht auf das rechtliche, sondern auf das wirtschaftliche Eigentum ab. Hiernach gilt u.a., daß

- unter Eigentumsvorbehalt erworbene Gegenstände nicht beim Lieferanten, sondern beim Erwerber zu inventarisieren sind,
- Kommissionsware (z.B. Herzschrittmacher, Endoprothesen, intraokulare Linsen, Nahtmaterial u.ä.) im Regelfall beim Kommittenten (d.h. nicht beim Krankenhaus) zu erfassen ist.

b) Grundsatz der Vollständigkeit

Bezüglich des Vorratsvermögens bedeutet dieser Grundsatz, daß zum einen alle Vermögensgegenstände und zum anderen die vollständigen Mengen dieser Vermögensgegenstände zu erfassen sind.

c) Grundsatz der Richtigkeit und Willkürfreiheit

Nach dem Grundsatz der Richtigkeit und Willkürfreiheit sind die Vermögensgegenstände nach Art, Menge und Wert richtig aufzunehmen, um eine zutreffende Identifizierung und eine korrekte Bewertung zu gewährleisten. Bei der Bestandserfassung muß deshalb mindestens ein Mitarbeiter eingesetzt sein, der über die notwendige Sachkunde verfügt, um die aufzunehmenden Artikel und ihren Zustand eindeutig bestimmen zu können. Der Begriff der Willkürfreiheit verlangt, daß die Bestandsaufnahme und die Bewertung frei von sachfremden Erwägungen bleiben.

d) Grundsatz der Klarheit

Ein Inventar entspricht dem Grundsatz der Klarheit, wenn die Dokumentation der Inventurergebnisse

- übersichtlich ist, d.h. eine schnelle und zuverlässige Auswertung der Ergebnisse sowie eine Zusammenfassung nach Bilanzposten ohne Schwierigkeiten ermöglicht,
- verständlich ist, d.h., daß die Aufzeichnungen in einer lebenden Sprache erfolgen sowie Abkürzungen und Symbole zweifelsfrei festliegen, und
- glaubwürdig dargestellt ist, d.h., daß keine Radierungen, nachträglichen Änderungen, Überklebungen u.ä. vorgenommen wurden, wodurch der ursprüngliche Inhalt nicht mehr festgestellt werden kann.

e) Grundsatz der Einzelerfassung und Einzelbewertung

Dieser Grundsatz verpflichtet dazu, die Bestände u.a. nach Art, Menge und Beschaffenheit einzeln zu erfassen. Um eine zutreffende Bewertung zu ermöglichen, dürfen z.B. nicht zusammengefaßt werden:

- Packungen des gleichen Medikaments mit unterschiedlichen Packungsgrößen (z.B. N1- und N3-Packungen)
- Packungen gleicher Größe mit unterschiedlichen Inhalten
- Packungen gleicher Größe und mit übereinstimmenden Inhalten, wenn einzelne Packungen verfallen sind und deshalb bei der Bewertung nicht oder nur mit Abschlägen berücksichtigt werden dürfen.

Ausnahmen vom Grundsatz der Einzelbewertung, der sich aus § 240 Abs. 1 und 2 sowie § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB ergibt, sind nur in begründeten Fällen zulässig (§ 252 Abs. 2 HGB). Der Grundsatz der Einzelbewertung findet dort seine Grenze, wo die individuelle Wertermittlung nicht möglich ist oder der Zeit- und Arbeitsaufwand mit dem wirtschaftlichen Zweck, d.h. mit dem wirtschaftlichen Erfolg der Bewertungsgenauigkeit, nicht mehr vereinbar wäre. In diesen Fällen hat der Gesetzgeber Bewertungsvereinfachungsverfahren zugelassen (vgl. im einzelnen Abschnitt 6.2).

f) Grundsatz der Nachprüfbarkeit

Der Grundsatz der Nachprüfbarkeit verlangt, das Inventar so zu erstellen, daß ein sachverständiger Dritter unter Mitwirkung des Inventurpersonals in angemessener Art und Weise sowohl das Verfahren als auch die Ergebnisse der Inventur nachvollziehen kann. Hierzu gehört die Dokumentation nicht nur von Art und Menge der Vermögensgegenstände, sondern u.a. auch der Gründe, die zu Wertabschlägen führen (z.B. beschädigt, verfallen).

g) Gebot der Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit

Die vorstehend genannten Inventurgrundsätze werden durch das Gebot der Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit ergänzt; sie sind nicht absolut anzuwenden. Dies gilt insbesondere für die Genauigkeit der Bestandsaufnahme und der Bewertung. Nach dem Wirtschaftlichkeitsgrundsatz muß der mit der Inventur verbundene Aufwand in einem angemessenen Verhältnis zur Bedeutung der zu erwartenden Ergebnisse stehen.

5. Inventurverfahren

Zur Aufstellung des Inventars können verschiedene Inventurverfahren angewandt werden. Die nach §§ 240 und 241 HGB zulässigen Inventurverfahren können wie folgt gegliedert werden:

- nach der Art der Bestandsaufnahme
- nach dem Zeitpunkt der Bestandsaufnahme
- nach dem Umfang der Bestandsaufnahme

Während § 240 HGB die Stichtagsinventur mit vollständiger körperlicher Erfassung als Regelverfahren unterstellt, jedoch eine detaillierte Normierung unterläßt, sind in § 241 HGB Verfahren zur Inventurvereinfachung geregelt.

Als Inventurvereinfachungsverfahren, die Erleichterungen in bezug auf den Zeitpunkt der Inventur oder den Umfang der körperlichen Bestandsaufnahme bringen, sind zugelassen (§ 241 HGB):

- die Stichprobeninventur (Abs. 1)
- die permanente Inventur (Abs. 2)
- die vor- oder nachverlegte Stichtagsinventur (Abs. 3)

Die Festbewertung (§ 240 Abs. 3 HGB) und die Gruppenbewertung (§ 240 Abs. 4 HGB) erlauben sowohl eine erleichterte Bestandsaufnahme als auch eine vereinfachte Bewertung. Sie sind im Abschnitt 6.2 näher erläutert.

5.1 Art der Bestandsaufnahme

Arten der Bestandsaufnahme sind:

- körperliche Bestandsaufnahme
- Buchinventur

Als körperliche Bestandsaufnahme bezeichnet man die Erfassung körperlich faßbarer Vermögensgegenstände nach Art, Menge und Wert durch Zählen, Messen, Wiegen und u.U. durch Schätzen. Zwar schreibt das HGB nicht ausdrücklich vor, daß das Inventar aufgrund einer körperlichen Bestandsaufnahme zum Bilanzstichtag aufzustellen ist. Es kann aber dennoch davon ausgegangen werden, daß der Gesetzgeber die körperliche Aufnahme als eine Voraussetzung zur Erstellung des Inventars angesehen hat.

Im Unterschied dazu werden bei der Buchinventur der Vorräte Art, Menge und Wert der Vermögensgegenstände mit Hilfe der Lagerbuchführung festgestellt. Es liegt im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen, wenn das Inventar für das Vorratsvermögen anhand laufender Aufzeichnungen festgestellt wird, sofern diese zuverlässig sind. Die Zuverlässigkeit wird grundsätzlich dann als gegeben erachtet, wenn die Übereinstimmung der Istbestände mit den Buchbeständen mindestens einmal im Verlauf eines Jahres durch körperliche Aufnahme geprüft wird.

5.2 Zeitpunkt der Bestandsaufnahme

Das HGB schreibt als Termin für die körperliche Bestandsaufnahme keinen festen Zeitpunkt vor, sondern bestimmt lediglich, daß das Inventar **für** den Schluß eines jeden Geschäftsjahres aufzustellen ist. Bei umfangreichen Beständen ist eine vollständige körperliche Bestandsaufnahme **am** Schluß eines Geschäftsjahres (in Krankenhäusern gemäß § 2 KHBV am 31.12.) kaum durchführbar. Der Gesetzgeber hat deshalb zur Erleichterung der Inventur eine Ausweitung des Zeitrahmens für die Inventurdurchführung zugelassen, um die Belastung durch Inventurarbeiten in einem vertretbaren Rahmen zu halten.

a) Stichtagsinventur

Die als Stichtagsinventur bezeichnete körperliche Bestandsaufnahme am Bilanzstichtag ist das herkömmliche Inventurverfahren. Es ist nach wie vor das sicherste Verfahren und überall dort anzuwenden, wo es wirtschaftlich geboten oder wegen Fehlens geeigneter buchmäßiger Unterlagen notwendig ist.

Die Stichtagsinventur gilt traditionell als das Inventurverfahren mit dem höchsten Maß an Sicherheit zur Vermeidung von Doppelerfassungen, sofern dem mit der Inventur betrauten Personal klare Anleitungen an die Hand gegeben wurden. Die Ergebnisse stehen schnell und zeitnah zur Verfügung. Außerdem entfällt die bei anderen Inventurverfahren notwendige Bestandsfortschreibung auf den Bilanzstichtag.

Die vollständige körperliche Bestandsaufnahme am Bilanzstichtag (31.12.) verursacht aber eine Reihe von Problemen. Der für die sorgfältige Bestandsaufnahme und die Aufklärung von Differenzen verfügbare Zeitrahmen ist knapp und verleitet zu oberflächlicher Arbeitsweise mit der Gefahr einer hohen Fehlerquote. Ohnehin wird das Fehlerrisiko im Vorratsbereich im Ver-

gleich zum Anlagevermögen allgemein als hoch eingestuft. In Krankenhäusern ist weiter zu bedenken, daß in Anpassung an die zum Jahreschluß verringerte Belegung auch der Personaleinsatz vermindert wird. Bei der Inventur der Vorratsbestände müssen aufgrund der notwendigen Warenkunde teilweise medizinische Fachkräfte beteiligt werden. Dabei ist zu berücksichtigen, daß der Einsatz von Fachkräften an diesem Tag nur auf eine Mindestbesetzung ausgerichtet ist, sich diese Kräfte für Inventurarbeiten häufig als überqualifiziert einstufen und diese Tätigkeiten deshalb nicht immer mit dem gebotenen Verständnis und dem notwendigen Wissen um den Nutzen der Inventur erledigen. Die in anderen Unternehmen anzutreffende Praxis, externe Aushilfskräfte für Inventurarbeiten einzusetzen, erscheint in Krankenhäusern wenig hilfreich.

b) (Zeitlich) ausgeweitete Stichtagsinventur

Eine zeitliche Entzerrung der Inventurarbeiten ermöglicht die (zeitlich) ausgeweitete Stichtagsinventur. Sie ist zwar handelsrechtlich nicht ausdrücklich erwähnt, aber zulässig, da nach § 240 Abs. 2 Satz 1 HGB das Inventar nur für den Schluß eines Geschäftsjahres und nicht am Abschlußstichtag aufzustellen ist. Entsprechend den steuerlichen Vorschriften (vgl. Abschnitt 30 Abs. 1 EStR) soll die körperliche Aufnahme innerhalb eines Zeitraums von zehn Tagen vor oder nach dem Bilanzstichtag durchgeführt werden. Diese Inventurvereinfachung setzt jedoch voraus, daß die Bestandsveränderungen zwischen Inventur- und Bilanzstichtag ordnungsmäßig anhand von Belegen oder Aufzeichnungen art-, mengen- und wertmäßig aufgezeichnet werden. Die Belege gelten als Inventurunterlagen und müssen hinsichtlich ihrer Ordnungsmäßigkeit strengen Anforderungen genügen. Eine Schätzung der Veränderungen ist nach herrschender Auffassung nicht zulässig. Bei wenigen Bestandsveränderungen ist eine Einzelerfassung zumutbar; bei zahlreichen Bewegungen wird durch eine Schätzung keine ausreichende Genauigkeit erreicht.

Die ausgeweitete Stichtagsinventur kommt damit in Krankenhäusern nur für solche Läger in Betracht, die über eine EDV-gestützte Lagerbuchführung verfügen oder mittels einer Lagerkartei geführt werden und deren Bewegungen zwischen Inventur- und Bilanzstichtag überschaubar sind (u.U. Küche). In sonstigen Lägern ohne Bestandsbuchführung (z.B. Röntgen, OP, Labor) ist durch die ausgeweitete Stichtagsinventur keine wesentliche Vereinfachung zu erwarten, da im vorgegebenen Zeitraum die Bestandsveränderungen zumeist Kleinmengen betreffen, jedoch zahlreich sein dürften und der Verwaltungsaufwand für die Bestandsfortschreibung als unverhältnismäßig hoch beurteilt werden muß.

c) Vor- oder nachverlegte Stichtagsinventur

Bei der vor- oder nachverlegten Stichtagsinventur kann der Zeitpunkt der Bestandsaufnahme innerhalb der letzten drei Monate vor oder der ersten zwei Monate nach dem Bilanzstichtag frei gewählt werden (§ 241 Abs. 3 HGB), wobei für einzelne Bestände auch unterschiedliche Aufnahmetage in Betracht kommen können. Der im Inventar zum gewählten Inventurstichtag ausgewiesene Bestand muß lediglich wertmäßig auf den Bilanzstichtag fortgeschrieben bzw. rückgerechnet werden. Die praktische Bedeutung des Verfahrens liegt darin, daß dabei auf die art- und mengenmäßige Fortschreibung der Bestände verzichtet werden kann. Dennoch sind die Vorteile dieses Verfahrens im Krankenhaus insgesamt lediglich gering. Bei breitgefächertem Sortiment und zahlreichen Bewegungen ist dieses Verfahren zeitaufwendig und erschwert eine sachgerechte Bewertung zum Bilanzstichtag unter Einhaltung des strengen Niederstwertprinzips.

d) Permanente Inventur

Bei der permanenten Inventur nach § 241 Abs. 2 HGB bedarf es einer körperlichen Bestandsaufnahme zum Ende eines Geschäftsjahres nicht. Sofern eine den GoB entsprechende genaue und ordnungsmäßige Fortschreibung aller Bestandsbewegungen nach Art, Menge und Wert (Bestandsbuchführung) angewandt wird, können als Inventar die buchmäßig ermittelten Bestände zum Bilanzstichtag zugrunde gelegt werden. In der Bestandsbuchführung müssen alle Bestände, Zugänge und Abgänge einzeln nach Tag, Art und Menge erfaßt werden; die Eintragungen sind belegmäßig nachzuweisen. Die Anwendung dieses Verfahrens setzt außerdem voraus, daß innerhalb eines Geschäftsjahres alle Gegenstände mindestens einmal körperlich aufgenommen werden. Die Soll-Bestände nach der Bestandsbuchführung müssen mit den Ist-Beständen aufgrund der körperlichen Aufnahme verglichen werden. Bei Abweichungen ist die Bestandsbuchführung nach den Ergebnissen der Istaufnahme zu berichtigen. Der Zeitpunkt der körperlichen Erfassung ist innerhalb des Geschäftsjahres frei wählbar. Damit ist es möglich, auf zweckmäßige betriebliche Gegebenheiten Rücksicht zu nehmen (z.B. niedriger Bestand einer bestimmten Güterart, vollständige Anwesenheit aller Mitarbeiter des Zentrallagers u.ä.). Die Kontrollinventuren können für die verschiedenen Gütergruppen auf beliebige Termine während eines Jahres verteilt werden. Sofern bei einzelnen Artikelgruppen nicht nur unwesentliche Bestandsdifferenzen auftreten, sollten im Laufe des Jahres weitere Kontrollaufnahmen durchgeführt werden. Der Zeitpunkt, die Durchführung und das Ergebnis der körperlichen Bestandsaufnahme(n) sind zu dokumentieren. Die Aufzeichnungen stellen Inventurunterlagen dar.

Die permanente Inventur bietet sich in Krankenhäusern für alle Läger an, die über eine Lagerbuchführung verfügen (zumeist Apotheke, Zentrallager, teilweise auch Küche). Die Vorteile sind beachtlich. Für die Kontrollinventuren können ohne Zeitdruck erfahrene Kräfte eingesetzt werden, was einen hohen Erfolg bei der Aufdeckung und Analyse von Inventurdifferenzen gewährleistet. Die Verteilung der körperlichen Bestandsaufnahme auf verschiedene Zeitpunkte innerhalb eines Geschäftsjahres, möglichst auf Zeiten ruhigerer Geschäftstätigkeit, verhindert den Anfall von Überstunden. Selbst eine nur teilweise Unterbrechung der Versorgungstätigkeiten wird weitgehend vermeidbar sein. Die Inventarerstellung wird beschleunigt und der Arbeitsdruck durch die Jahresabschlußtätigkeiten gemindert.

5.3 Umfang der Bestandsaufnahme

Nach dem Umfang der Bestandsaufnahme ist zwischen folgenden Verfahren zu unterscheiden:

- vollständige Bestandsaufnahme
- Stichprobeninventur

In § 240 HGB ist der Grundsatz enthalten, daß die Vermögensgegenstände im Rahmen der Inventur vollständig körperlich zu erfassen sind. Dieser Grundsatz erfährt durch die nach § 241 Abs. 1 HGB zugelassene Stichprobeninventur eine wesentliche Ausnahme. Danach kann bei der Aufstellung des Inventars der Bestand der Vermögensgegenstände nach Art, Menge und Wert auch aufgrund von Stichproben mit Hilfe anerkannter mathematisch-statistischer Methoden ermittelt werden.

Die Stichprobeninventur weist damit im Vergleich zur vollständigen körperlichen Bestandsaufnahme den Vorteil auf, daß die Zahl der aufzunehmenden Vermögensgegenstände wesentlich geringer wird. Der mit der Inventur verbundene Arbeitsaufwand kann dadurch gegenüber einer vollständigen Erfassung verringert werden.

Dennoch wird das Stichprobenverfahren in den Krankenhäusern bisher nur selten angewandt. Die Voraussetzungen, die der Gesetzgeber an den Einsatz der Stichprobeninventur geknüpft hat (vgl. § 241 Abs. 1 HGB; HFA 1/1981 i.d.F. 1990), halten offensichtlich viele Krankenhäuser davon ab, dieses Verfahren einzusetzen.

Zweifellos bietet die körperliche Bestandsaufnahme aller Artikel in den bedeutenden Lägern auch die besseren Voraussetzungen für einen vollständigen Überblick über etwaige Organisations- und Dispositionsängel der Lagerhaltung, die Altersstruktur, den Erhaltungszustand und die Verwertbarkeit der einzelnen Gegenstände und schafft eine sichere Grundlage für treffende Auswertungsergebnisse aufgrund von betriebswirtschaftlichen Analysen.

5.4 Kombination der Inventurverfahren

Inventurverfahren können für verschiedene, organisatorisch getrennte Läger, aber auch für einzelne Warengruppen frei gewählt und kombiniert werden, wenn die jeweils maßgeblichen Voraussetzungen für die Anwendung der Verfahren erfüllt sind. So ist es z.B. zulässig und u.U. sinnvoll, für das Zentrallager mit Lagerbuchführung das Verfahren der permanenten Inventur mit der Stichprobeninventur zu kombinieren. Gleichzeitig wäre im Wäschelager ohne Lagerbuchführung eine zeitversetzte Inventur in der Zeit vom 21.12. bis 10.01. möglich und sinnvoll, weil in dieser Zeitspanne nur geringfügige Lagerentnahmen anfallen und die wenigen Bewegungen zwischen dem Aufnahmetag und dem Bilanzstichtag nur geringe Aufzeichnungen erfordern.

Auch in Lebensmittellägern mit Lagerkartei oder Lagerbuchführung empfiehlt sich eine zeitversetzte (z.B. 21.12. bis 10.01.) vollständige Inventur, sofern die Bewegungen bis zum/seit dem Bilanzstichtag aus den Aufzeichnungen entnommen werden können. Dies hat den Vorteil, daß die übliche knappe Personalbesetzung zum Jahresende nicht zusätzlich mit aufwendigen Inventurarbeiten belastet wird.

Für besonders wertvolle Bestände oder Bestände mit unkontrollierbarem Schwund bzw. hoher Gefahr von Verderb (sofern nicht wertmäßig unbedeutend) ist stets die Stichtagsinventur mit vollständiger körperlicher Bestandsaufnahme anzuwenden.

6. Bewertung der Vorräte

6.1 Allgemeine Bewertungsvorschriften für das Vorratsvermögen

Mit Hilfe der Inventur werden die Bestände nach Art, Menge und Wert ermittelt. Die Inventur und das daraus abgeleitete Inventar bilden zwar die Grundlage für die Rechnungslegung. Sie stellen aber nur eine Vorstufe der eigentlichen Bilanzierung dar, da sie unter Zugrundelegung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten zunächst auf die Festlegung von Inventurwerten als Ausgangswerte für die Ermittlung des Bilanzansatzes ausgerichtet sind. Die Inventurwerte

werden im sog. Anhängerverfahren zum Bilanzansatz übergeleitet. In diesem Bearbeitungsgang sind die Wertansätze des Inventars daraufhin zu untersuchen, inwieweit dieser Wertansatz den handelsrechtlichen Vorschriften entspricht.

Hierbei gilt zunächst der allgemeine Bewertungsgrundsatz, daß Vermögensgegenstände in der Bilanz höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden dürfen (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB). Darüber hinaus wird nach § 253 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB das Anschaffungswertprinzip bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens aus Gründen der Vorsicht zwingend durchbrochen, wenn der aus dem Börsen- oder Marktpreis am Abschlußstichtag abgeleitete Wert bzw. ersatzweise der den Vermögensgegenständen am Abschlußstichtag beizulegende Wert unter den Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegt (strenges Niederstwertprinzip).

Das Niederstwertprinzip ist eine konkrete Ausprägung des Imparitätsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB), wonach alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die zum Bilanzstichtag verursacht, aber noch nicht eingetreten sind, bereits berücksichtigt werden müssen. Nicht verwirklichte, jedoch ausweispflichtige Verluste ergeben sich aus Preissenkungen zum Bilanzstichtag.

Der den Vermögensgegenständen beizulegende Wert am Abschlußstichtag sind bei zu beschaffenden Vorratsgütern der Wiederbeschaffungswert bzw. die Wiederbeschaffungskosten. Soweit erforderlich, sind die Wiederbeschaffungskosten weiter abzuwerten, wenn Materialien wegen Veralterung, Beschädigung, Ablauf des Verfalldatums u.ä. nicht mehr oder nur noch eingeschränkt verwendbar sind.

Auch die Vorratsbestände der Krankenhäuser enthalten regelmäßig Artikel und Materialien, die technisch überholt sind (z.B. veraltete Gelenkendoprothesen, Herzschrittmacher, Nahtmaterial) und deshalb nicht mehr eingesetzt werden oder deren Verfallsdatum überschritten wurde (z.B. Sterilgüter, Medikamente, Blut), sowie verdorbene Stoffe (z.B. Lebensmittel). In diesen Fällen sind Bewertungsabschläge veranlaßt. Dennoch werden bei der Inventur in Krankenhäusern nur selten Angaben zur eingeschränkten Qualität vermerkt. Damit fehlt ein wichtiger Ansatz für eine kritische Inventurauswertung.

6.2 Bewertungsvereinfachungsverfahren

Für den Fall, daß eine Einzelbewertung von Vorräten nicht möglich ist, hat der Gesetzgeber Bewertungsvereinfachungsverfahren zugelassen.

Diese Verfahren zur vereinfachten Bewertung sind:

- a) Durchschnittsmethode
- b) Festbewertung (§ 240 Abs. 3 HGB)
- c) Gruppenbewertung (§ 240 Abs. 4 HGB)
- d) Verbrauchsfolgeverfahren (§ 256 HGB)

Zu a) Durchschnittsmethode

Anstelle des Grundsatzes der Einzelbewertung können vertretbare Vermögensgegenstände, bei denen die Anschaffungskosten im Laufe des Geschäftsjahres wegen Schwankungen der Einstandspreise nicht mehr einwandfrei feststellbar sind, mit dem gewogenen Durchschnitt ihrer Anschaffungskosten bewertet werden. Der gewogene Durchschnitt kann nach der einfachen Methode oder der Methode des gleitenden (verfeinerten) Durchschnittswerts ermittelt werden. Die Durchschnittsmethode (Durchschnittsbewertung) ist ein zulässiges vereinfachtes Bewertungsverfahren.

Zu b) Festbewertung

Bei der Bildung eines Festwertes wird für eine Gruppe von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens oder der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe eine Festmenge zugrunde gelegt, die mit einem Festpreis bewertet und in mehreren aufeinander folgenden Bilanzen mit demselben Wert ausgewiesen wird. Die Festbewertung bezweckt demzufolge nicht nur eine Vereinfachung der Inventur, sondern auch der Bewertung.

Der Festbewertung bei den Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen liegt die Annahme zugrunde, daß in einem Geschäftsjahr die laufenden Zugänge wertmäßig den im Fall einer Einzelbewertung anfallenden Abgängen in etwa entsprechen. Die laufende Ersatzbeschaffung von Gütern, die als Festwerte ausgewiesen sind, wird demzufolge sofort als Aufwand gebucht.

Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe können nach § 240 Abs. 3 Satz 1 HGB mit einer gleichbleibenden Menge und einem gleichbleibenden Wert angesetzt werden, wenn

- sie regelmäßig ersetzt werden,
- ihr Gesamtwert für das Unternehmen von nachrangiger Bedeutung ist,
- ihr Bestand in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Veränderungen unterliegt.

Nach Sinn und Zweck der Festbewertung sind die einzelnen Festwertgegenstände nicht jährlich aufzunehmen. Nach § 240 Abs. 3 Satz 2 HGB ist aber in der Regel alle drei Jahre eine körperliche Aufnahme durchzuführen.

Als nachrangig werden Festwerte häufig dann angesehen, wenn ihr Gesamtwert 5 % der Bilanzsumme nicht übersteigt. Werden bei der körperlichen Aufnahme Mehrmengen festgestellt, kann der Festwert dann beibehalten werden, wenn der ermittelte Wert den bisherigen Festwert um nicht mehr als 10 % übersteigt. Mindermengen erfordern dagegen stets eine Anpassung des Festwerts.

Der Ausweis von Festwerten wird in Krankenhäusern insbesondere für die Vorräte im Verwaltungsbereich sowie für Reparaturmaterial und sonstige Kleinteile des Technischen Dienstes in Frage kommen. Festwerte können nicht nur für gleichartige, sondern auch für verschiedenartige Vermögensgegenstände gebildet werden, sofern zwischen diesen ein Funktionszusammenhang besteht. Fehlt dieser Funktionszusammenhang, kommt die Bildung mehrerer (getrennter) Festwerte in Betracht.

Zu c) Gruppenbewertung

Die Gruppenbewertung vereinfacht die Bewertung, da hierbei gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens (§ 240 Abs. 4 HGB) jeweils zu einer Gruppe zusammengefaßt und in Inventar und Bilanz mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden. Diese Bewertung bietet sich insbesondere bei Bettwäsche, Schutzkleidung, OP-Wäsche und Säuglingswäsche an, soweit diese zentral in größeren Mengen gelagert werden (z.B. in der Wäscherei oder Wäschekammer).

Die Gruppenbewertung befreit nicht von der jährlichen körperlichen Bestandsaufnahme; die gleichartigen Artikel können jedoch ungeachtet ihrer Größe und Ausgestaltung einheitlich erfaßt und die Gesamtmenge mit einem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden. Für die Ermittlung des gewogenen Durchschnitts können die Verfahren des einfachen gewogenen Durchschnitts und des gleitenden gewogenen Durchschnitts eingesetzt werden.

Zu d) Verbrauchsfolgeverfahren

Die Verbrauchsfolgeverfahren bewirken eine näherungsweise Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichartiger Vorratsgegenstände zur Bilanzaufstellung. Sie erlauben es, unter bestimmten Voraussetzungen durch die Annahme bestimmter Verbrauchsfolgen von einer aufwendigen Bewertung abzusehen (§ 256 HGB).

Folgende Verfahren sind üblich:

- Lifo-Verfahren (last in - first out; Altbestände im Lager)
- Fifo-Verfahren (first in - first out; Neuzugänge im Lager)
- Hifo-Verfahren (highest in - first out; Billiges im Lager)
- Lofo-Verfahren (lowest in - first out; Teures im Lager)

Das Lifo-Verfahren wird in der Praxis am häufigsten angewandt.

Für alle vorstehend dargestellten Bewertungsvereinfachungsverfahren (Durchschnittsmethode, Festbewertung, Gruppenbewertung und Verbrauchsfolgeverfahren) gilt, daß die mit ihrer Hilfe ermittelten Werte nicht ohne weiteres in der Bilanz anzusetzen sind. Es ist vielmehr auch hier bei Preissenkungen und anderen Wertminderungen das strenge Niederstwertprinzip nach § 253 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB zu beachten.

7. Planung und Auswertung der Inventur

Um die Voraussetzungen für einen reibungslosen Ablauf der Inventur zu gewährleisten, ist diese frühzeitig zu planen und vorzubereiten. Durch die abschließende sorgfältige Auswertung werden wertvolle Erkenntnisse gewonnen, um die Lager- und Materialwirtschaft zu optimieren, Einsparungen zu verwirklichen, das Vorratsvermögen ordnungsmäßig zu bilanzieren und eine sachgerechte Abgrenzung der Jahresaufwendungen zu ermöglichen. In den einzelnen Verfahrensschritten der Planung und Auswertung sind wichtige organisatorische Festlegungen zu treffen, die nachfolgend in Stichworten dargestellt werden:

7.1 Vorbereitung der Inventur

- a) Abgrenzen der Inventurbereiche
- b) Inventurverfahren und Zeitpunkt für jede(n) Inventurbereich/Güterart bestimmen (Inventurkalender aufstellen)
- c) Festlegen, welche Bestände körperlich aufzunehmen sind (nicht aufgenommen werden: Kommissionsware, Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, angerissene Kleinpäckungen)
- d) Benennen
 - eines Inventurleiters
(Gesamtleitung, zweckmäßig aus dem Bereich Rechnungswesen)
 - von Gruppenleitern
(für die einzelnen Inventurbereiche)
 - von Aufnahmeteams
(Aufschreiber und warenkundiger Ansager, davon einer bereichsfremd)
 - ggf. eines Kontrollteams
(für Artikel mit auffälligen Inventurdifferenzen; bei Lägern mit EDV-Lagerbuchführung sollten aufgenommene Bereiche/Artikelgruppen möglichst schnell in der Buchhaltung erfaßt werden, um Bestandsdifferenzen sofort kontrollieren und aufklären zu können)
- e) Inventurlisten vorbereiten
 - möglichst mit Artikeldarstellung versehen
(aus Vorjahr oder aus Bestandsbuchführung, ohne Angabe des Sollbestandes, ausreichend Leerzeilen/Leerblätter zur Ergänzung beifügen)
 - laufende Numerierung aller Erfassungsblätter
(mit Feldern für Inventurdatum, Namen und Unterschriftszeile der Aufnehmenden)
 - Ausgabe der Erfassungsblätter gegen Unterschrift
- f) Mitarbeiter schulen
- g) etwaige Rückstände der Lagerbuchführung aufarbeiten
- h) sonstige Arbeitsmittel bereitstellen und Dienstpläne abstimmen

7.2 Erstellung der Inventuranweisung

Die Inventuranweisung sollte für alle Inventurbereiche gelten (spezielle Vorgaben für einzelne Läger wären in gesonderten Schreiben festzulegen) und

- schriftlich erfolgen,
- leicht verständlich formuliert werden,
- knapp gefaßt sein,
- rechtzeitig verteilt werden.

Die Inventuranweisung sollte enthalten:

- a) Allgemeines zur Inventur
 - Termine
 - Verantwortliche mit Telefonnummern
- b) Hinweise zur Vorbereitung der Bestandsaufnahme
 - Lager säubern
 - Bestände ordnen
 - verdorbene Artikel und Abfälle entfernen
 - ggf. Trennen der nicht aufzunehmenden Bestände (z.B. Kommissionsware)
 - Lagerkarten mit Bestandsangaben entfernen
- c) Anweisungen zur körperlichen Bestandsaufnahme
 - räumliche Reihenfolge bei der Aufnahme streng einhalten (keine Sprunginventur)
 - Schätzungen nur bei geringwertigen Kleinteilen und stets durch zwei Personen
 - bereits aufgenommene Bestände sorgfältig kennzeichnen (durch Kreide, Klebebänder, Abdecktücher usw.)
- d) Anleitung zur Benutzung der Aufnahmevordrucke
 - nur Tinte, Kugelschreiber, Kopierstift verwenden
 - keine Leerzeilen lassen bzw. diese durchstreichen
 - nicht radieren, rasieren oder überschreiben
(Eintragungen dürfen nicht unleserlich gemacht werden; falsche Eintragungen sind vielmehr zu streichen. Falsche Aufnahmezeilen sind durch waagrechten Strich zu entwerten.)
 - Verpackungseinheiten und Abkürzungen eindeutig definieren
(Packung = Pck, Ampulle = Amp, Karton = Krt, 100 Stück = 100 St, Flasche = Fl)
 - Angaben zur eingeschränkten Qualität (Zustand) der Artikel aufnehmen
(z.B. veraltet, unbrauchbar, „wird nicht mehr verwendet“ u.ä.)
- e) Hinweis zur vollständigen Rückgabe aller Aufnahmelisten
(auch leere Vordrucke, Unterschriften aller Beteiligten)

7.3 Auswertung der Inventur

- a) Aufnahmevordrucke auf Vollständigkeit kontrollieren
- b) bei vorhandenen Soll-Beständen, d.h. Lagerbuchführung ist vorhanden,
 - Vergleich Soll-/Ist-Bestand
 - ggf. Soll-Bestand berichtigen
 - bei größerer Bestandsdifferenz Kontrollaufnahme veranlassen (ggf. durch anderes Aufnahmeteam)
- c) Plausibilität prüfen (z.B. Packungseinheit verwechselt?)
- d) Inventurreinschrift erstellen und Übernahme aus Handlisten prüfen
- e) Vervollständigung und Aufbereitung aller Inventurunterlagen zu einer schlüssigen, nachvollziehbaren und prüffähigen Inventaraufstellung
- f) Erfahrungen aus Inventur schriftlich dokumentieren und ggf. Verbesserungsmöglichkeiten für künftige Inventuren aufzeigen

7.4 Betriebswirtschaftliche Analyse der Vorratsbestände

Die Vorratsbestände sollten regelmäßig auf der Grundlage der im Rahmen der Inventur gewonnenen Erkenntnisse und des erstellten Inventars betriebswirtschaftlich analysiert werden. Die Analyse sollte die Auswertungen der Protokolle zu Stationsbegehungen nach § 14 ApoG einschließen. Es wird vielfach verkannt, welche wertvollen Informationen bei sorgfältiger Untersuchung hieraus gewonnen werden können. Nicht selten können hierbei negative Entwicklungen und Veränderungen aufgedeckt werden, die sich ohne Wissen, ggf. sogar gegen die Zielvorstellung der Krankenhausleitung, eingeschlichen haben und Auslöser beachtlicher Kostensteigerungen sind.

Als Grundlage für betriebswirtschaftliche Untersuchungen dienen u.a. nachstehende Auswertungen und Kennzahlen. Der Vergleich mit den Vorjahreswerten und die Höhe der Veränderung geben Aufschluß über bedeutende Entwicklungen und grenzen mögliche Schwachstellen und Fehlerquellen ein.

Nützliche Auswertungen und Kennzahlen für Inventur und Lagerwirtschaft sind u.a.:

- Aufstellung der Vorratswerte nach Lagerorten, gestaffelt nach Wertsummen
- Aufstellung der Vorratswerte nach Aufwandsarten
- ABC-Analyse nach Werten und Mengen, aufgeteilt nach Lagerorten und Aufwandsarten
- Umschlagshäufigkeit/Lagerdauer der wichtigsten Läger und Güterarten
- Artikel ohne Verbrauch (aus Lagerbuchführung; diese Artikel sind evtl. entbehrlich, es ist eine Straffung der Artikelliste angezeigt)

Die Bildung allgemeiner Kennzahlen sollte auf wenige aussagekräftige Werte beschränkt werden. Daneben empfiehlt es sich, für einzelne kritische Läger bzw. Güterarten gezielt spezifische Auswertungen durchzuführen und deren Entwicklung zu überwachen (z.B. Blutkonserven, Implantate, Sterilgüter). Es ist nützlich, die Protokolle der Stationskontrollen nach § 14 ApoG regelmäßig auszuwerten und das Ergebnis, häufige Mängel sowie u.U. das auffällige Verhalten einzelner Stationen in der Stationsleiterbesprechung zu erörtern. Außerdem sollte regelmäßig geprüft werden, ob es möglich ist, Kleinläger aufzulösen, um den Umfang der Kapitalbindung zu mindern, die Gefahr von Verfall, Verderb und Schwund und die Zahl der Versorgungstransporte zu verringern. Weitere Anhaltspunkte für kritische Läger, Güterarten oder sonstige Risiken können sich aus den Besonderheiten des jeweiligen Krankenhauses ergeben.

8. Typische Schwachstellen und häufige Mängel bei der Lagerung, Bestandsaufnahme sowie Bewertung und Bilanzierung der Vorräte

Der im folgenden dargestellte Schwachstellenkatalog ist beispielhaft und erhebt keinen Anspruch auf Vollständigkeit.

8.1 Lagerung

- a) Bestand ist überhöht
(z.B. Bestand für sechs Wochen trotz dreimaliger Belieferung je Woche)
- b) Lagerung ist unübersichtlich
(man findet nichts und bestellt nach, dadurch unnötig viele angerissene Packungen und hohes Verfallsrisiko, Früh- und Spätschicht bestellen ohne gegenseitige Absprache)
- c) Tabletten, Ampullen usw. werden ohne Originalpackung aufbewahrt
(erschwerter Identifizierung, Suche erschwert, Verwechslungsgefahr erhöht)
- d) zu viele Packungen sind angerissen
- e) überhöhte Stückzahlen bei selten benötigten Gütern (sog. Exoten)
(höheres Verfallsrisiko)
- f) „Exoten“ werden nach einmaligem Bedarf nicht an die Apotheke zurückgegeben
- g) Datum der Erstentnahme (z.B. bei Augentropfen, Parenteralia) wird nicht aufgezeichnet
- h) instabile Arzneimittel sind nicht mit dem Verfallsdatum versehen
- i) die am längsten lagernden Artikel werden nicht zuerst verbraucht
- j) die Notwendigkeit einer Kühlschrankschlagerung wird nicht beachtet
- k) Betäubungsmittel befinden sich außerhalb des Giftschranks
(hohes Mißbrauchsrisiko)

- l) Sterilgüter werden nach dem Verfallsdatum weggeworfen, ohne die Möglichkeit der Re-sterilisation zu klären
- m) verfallene, veraltete Arzneimittel werden nicht zurückgegeben (Normalwert für verfallene Arzneimittel rd. 0,6 % des Umsatzes; Apotheke kann Rückvergütung erreichen)

8.2 Bestandsaufnahme

- a) keine Inventuranweisung vorhanden
- b) die eingeteilten Mitarbeiter werden nicht geschult, der Nutzen der Inventur ist nicht bekannt
- c) keine Planung der Inventur
- d) Aufnahmevordrucke sind nicht zweckmäßig gestaltet
- e) dezentrale Läger werden nicht erfaßt
- f) Doppelerfassungen, weil aufgenommene Artikel nicht gekennzeichnet wurden
- g) Kommissionsware, Vermögensgegenstände des Anlagevermögens werden in das Inventar der Vorräte aufgenommen
- h) Sprunginventur
(kein räumlich geordnetes Vorgehen)
- i) Funktionstrennung der Aufnehmenden ist nicht gewährleistet
(Ansager und Aufschreiber sind beide Mitarbeiter des Lagerbereichs)
- j) Ladenhüter und verfallene Waren werden nicht als solche gekennzeichnet
- k) Packungseinheiten werden nicht oder falsch gekennzeichnet
- l) Bezeichnung der Artikel ist unzutreffend
- m) Inventuraufzeichnungen sind unleserlich oder mit Bleistift geschrieben
- n) Inventurvordrucke sind nicht numeriert
- o) es fehlen Namen, Unterschriften und Angaben zum Inventurzeitpunkt und -ort
- p) Inventurdifferenzen werden nicht zeitnah geklärt, Kontrollerhebungen werden nicht durchgeführt
- q) bei Beständen mit Gruppenbewertung wird auf eine jährliche körperliche Bestandsaufnahme verzichtet

8.3 Bewertung und Bilanzierung

- a) es werden unzutreffende Einheitspreise angesetzt (Preis für Packung statt Stück)
- b) Differenzen zwischen Inventur- und Buchbeständen werden nicht bereinigt
- c) das strenge Niederstwertprinzip wird nicht beachtet
- d) trotz Veränderung des Vorratsvermögens erfolgt - bei fehlender Lagerbuchführung - keine Aufwandsbereinigung und Bestandsfortschreibung
- e) aufgrund der Bestandsveränderungen wird der Aufwand bei unzutreffenden Aufwandskonten bereinigt (z.B. Kontrastmittelbestände der Apotheke bei Arzneimitteln anstatt bei Röntgenbedarf)
- f) auffällige Steigerungen bzw. Minderungen gegenüber dem Vorjahr werden nicht geklärt
- g) Wertabschläge aufgrund von Verfall, Veralterung usw. werden nicht berücksichtigt
- h) die Werte werden nicht nur bei geringwertigen Kleinmengen durch Schätzung bzw. pauschale Fortschreibung ermittelt
- i) Festwerte werden nicht spätestens nach drei Jahren überprüft

9. Zusammenfassung

Eine ordnungsmäßige Inventur der Vorräte in den Krankenhäusern ist eine notwendige Grundlage für eine sachgerechte Bilanzierung und Ermittlung des Jahresergebnisses. Um die Inventurarbeiten zügig und effizient zu erledigen, bedarf es einer sorgfältigen Planung und Vorbereitung. Der Gesetzgeber läßt eine Reihe von Inventur- und Bewertungsvereinfachungen zu, die den Arbeitsaufwand und die Belastung zum Jahresende verringern. Durch eine fachkundige Analyse der Inventurergebnisse können wertvolle Erkenntnisse für die Betriebssteuerung und Ansatzpunkte für Kostensenkungen gewonnen werden.

Weiterführende Literaturhinweise

Beck'scher Bilanz-Kommentar, 4. Auflage, München 1999

Disselkamp: Vorräte, in Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung (Loseblattsammlung),
Abschnitt B 214

Farr: Inventur und Inventar, in Handbuch des Jahresabschlusses in Einzeldarstellungen
(Loseblattsammlung)

Gans/Quick: Inventurvereinfachungen: Vor- oder nachverlegte Inventur, permanente Inventur,
DStR 8/95, S. 306 ff.

Gans/Quick: Planung und Organisation der Inventurdurchführung,
DStR 51-52/98, S. 2027 ff.

HFA 1/1990 (Stellungnahme des Hauptfachausschusses des Instituts der Wirtschaftsprüfer):
Zur körperlichen Bestandsaufnahme im Rahmen von Inventurverfahren

HFA 1/1981 i.d.F. 1990: Stichprobenverfahren für die Vorratsinventur zum Jahresabschluß

Küting/Weber: Handbuch der Rechnungslegung, 4. Auflage, Stuttgart 1995

Purzer/Haertle: Das Rechnungswesen der Krankenhäuser (Loseblattsammlung),
München 1978

Quick: Aufnahmeplan und Inventuranweisungen, Betriebs-Berater 11/91, S. 723 ff.

Quick: Inventur, Düsseldorf 2000

Schiller/Neubert: Zur Vorratsinventur im Krankenhaus, Krankenhaus-Umschau 8/87, S. 654 ff.

Uhlig: Vorratsinventur, in Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung (Loseblattsammlung),
Abschnitt A 220