

Gastbeitrag Stefan Kurth: Internes Kontrollsystem

Formale Anforderungen und operativer Nutzen

► Begriffsbestimmung und Ziele des IKS

Ein erfolgreiches Unternehmen basiert auf einer erfolgreichen unternehmerischen Idee, aber auch auf der Fähigkeit, sich zur richtigen Zeit die richtigen Fragen zu stellen.

Für den Apotheker zählen hierzu zum Beispiel Fragen nach dem richtigen **Preismanagement** im OTC und Freiwahl Segment-, der **Arzneimittelsicherheit** im Rahmen von Logistik und Lagerhaltung, der **Risikovermeidung** zur Verhinderung von Vermögensschädigungen, der Verhinderung von Vermögensverlusten aufgrund von Retaxation oder der Ordnungsmäßigkeit der externen Rechnungslegung. **Ein Apotheker, der sich diese und ähnliche Fragen stellt, beschäftigt sich mit dem internen Kontrollsystem (IKS) seiner Apotheke.**

Was unter einem IKS zu verstehen ist, ist weder im Gesetz noch in der Literatur eindeutig definiert. Allgemein gesprochen fasst der Begriff die Gesamtheit aller Grundsätze, Verfahren und Maßnahmen der **Unternehmensleitung** zusammen, die auf folgende Punkte ausgerichtet sind:

- Die Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Geschäftstätigkeit
- Den Schutz des Vermögens
- Die Zuverlässigkeit von betrieblichen Informationen

- Die Ordnungsmäßigkeit der internen und externen Rechnungslegung
- Die Einhaltung der maßgeblichen rechtlichen Vorschriften

Übergeordnetes Ziel des IKS ist es, die im Unternehmen bestehenden Risiken auf ein akzeptables Niveau zu reduzieren.

► Rechtliche Anforderungen

Gesetzlichen Niederschlag hatte das IKS bisher nur im Aktiengesetz gefunden, das in § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG die Überwachung der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems durch den Aufsichtsrat vorsieht. Mit Erlass des BMF Schreibens vom 14. November 2014 zu den Grundsätzen zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (im Folgenden: BMF Schreiben zu den GoBD) sehen sich nunmehr alle steuerpflichtigen Unternehmen in Deutschland der Aufforderung gegenüber, ein IKS als Bestandteil der Verfahrensdokumentation zu beschreiben.

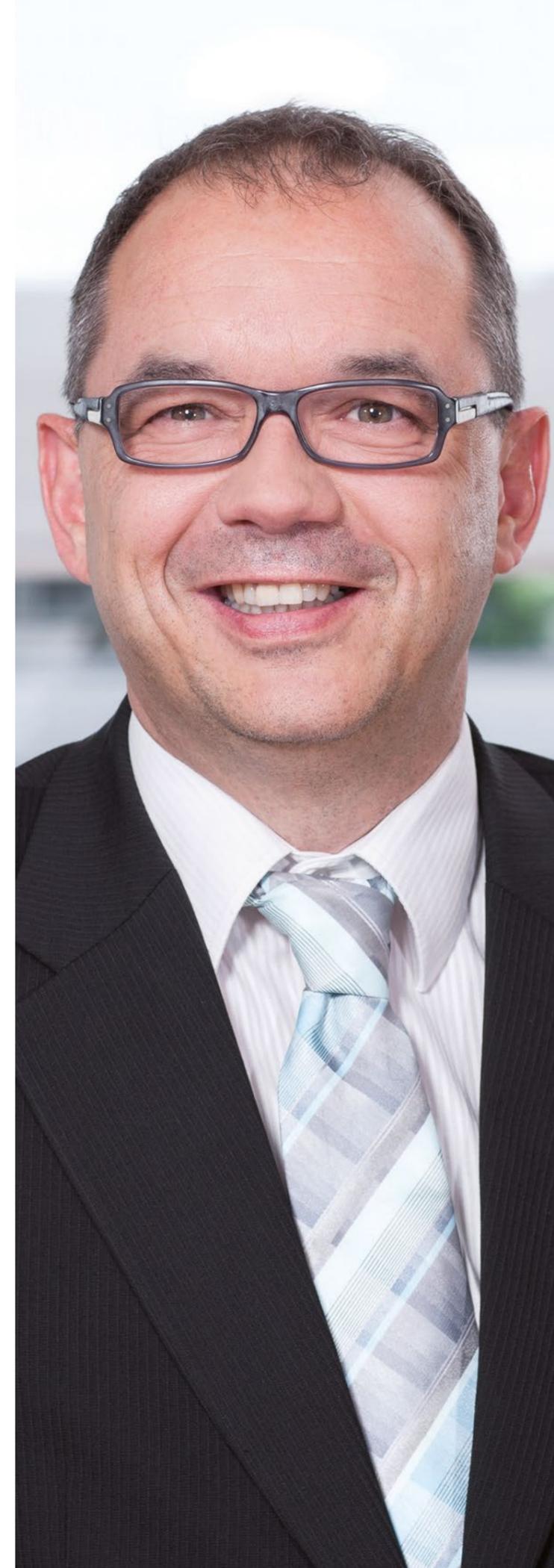
Ziel der darin zu erfassenden Kontrollen ist die Einhaltung der Ordnungsvorschriften des § 146 AO, das heißt, Geschäftsvorfälle müssen nachvollziehbar und nachprüfbar, vollständig, richtig, zeitgerecht, geordnet und unveränderbar in den verwendeten Haupt-, Vor- und Nebensystemen

erfasst werden. Fehlt die Verfahrensdokumentation oder ist sie ungenügend, ist dies im Falle einer Betriebsprüfung so lange unproblematisch, wie Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit der Buchführung nicht beeinträchtigt werden (BMF Schreiben zu den GoBD, Tz. 155). Sobald sich hier jedoch Schwierigkeiten ergeben, entsteht für unter Umständen weit zurückliegende Zeiträume zumindest Erklärungsbedarf, gegebenenfalls auch das Risiko von Hinzuschätzungen steuerlicher Ergebnisse nach § 162 AO.

► Operativer Nutzen

Von etwaigen steuerlichen Risiken abgesehen, **bieten die im BMF Schreiben zu den GoBD dargelegten Anforderungen die Chance, die Abläufe in der Apotheke kritisch zu hinterfragen, Risiken zu identifizieren und zu bewerten und angemessene Kontrollen (weiter) zu entwickeln.** Als Hilfestellung können hierbei die folgenden vier grundlegenden Prinzipien dienen:

Prinzip der Transparenz: Prozessbeschreibungen legen dar, wie der Sollprozess organisatorisch und technisch gewollt ist. Damit sind Erwartungshaltungen an die Mitarbeiter kommuniziert und Kontrollen, ob die Vorgaben eingehalten werden, möglich. Zudem wird damit die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit der Buchführung verbessert.



Prinzip der vier Augen: Kein wesentlicher Vorgang bleibt ohne Kontrolle, z. B. werden Rezepte täglich in Stichproben auf Einhaltung der Abrechnungsbestimmungen hin kontrolliert.

Prinzip der Funktionstrennung: Operative (z. B. Einkauf, Verkauf), erfassende (z. B. Lagerbuchhaltung, Finanzbuchhaltung) und verwaltende Tätigkeiten (z. B. Lagerverwaltung) innerhalb eines Prozesses werden nicht von einer Person durchgeführt. Soweit dies aufgrund der personellen Gegebenheiten nicht möglich ist, kann dies durch Kontrollen kompensiert werden. Die mindestens jährlich durchzuführende Inventur beispielsweise sollte durch Mitarbeiter erfolgen, die nicht mit der Warenabgabe betraut sind.

Prinzip der Mindestinformation: Mitarbeiter haben nur die Information zur Verfügung, die sie für ihre Arbeit brauchen. So könnte die Anmeldung am Kassensystem über individuelle regelmäßig zu erneuernde Mitarbeiternummern erfolgen, die nur dem jeweiligen Mitarbeiter und dem jeweiligen Administrator bekannt sind.

► **Bestandsaufnahme, Weiterentwicklung und Dokumentation des IKS**

Die Bestandsaufnahme des IKS nimmt ihren Anfang bei der Benennung der wesentlichen Geschäftsprozesse der Apotheke. Dazu gehören z. B. der Einkauf, der Wareneingang, die

Lagerwirtschaft, der Verkauf und der Warenausgang. Risiken können sich z. B. aus fehlerhaften internen Prozessen oder Systemen, personell bedingten Fehlern oder externen Ereignissen ergeben.

Jeder der wesentlichen Geschäftsprozesse wird im Zuge der Bestandsaufnahme Schritt für Schritt durchgegangen, immer mit Blick auf die möglichen inhärenten Risiken und diese adressierenden Kontrollen. Beispielhaft sei das im Verkaufsprozess bestehende Risiko von Vermögensschädigungen genannt. Dieses Risiko lässt sich durch vorgelagerte Kontrollen, z. B. die rechtssichere Identifizierung von Mitarbeitern bei der Kasseneingabe durch Fingerprint-Lösungen, oder nachgelagerte Kontrollen, z. B. einen möglichst automatisierten Abgleich zwischen abgegebener Ware und eingereicherter Rezeptabrechnung, reduzieren. Technische Lösungen können dabei unterstützen, diese Kontrollen möglichst effizient und effektiv zu gestalten.

Dem Ausmaß des Risikos, abhängig von Eintrittswahrscheinlichkeit und dem möglichen Schadensmaß, muss das Ausmaß der verwendeten Kontrolle entsprechen. Zu den infrage kommenden Kontrollen gehören u. a.:

- Zugangs- und Zugriffsberechtigungskontrollen (Wer darf was erfassen, verändern, freigeben?)
- Funktionstrennungen
- Erfassungs-, Abstimmungs-,

Verarbeitungskontrollen (Fehlerhinweise, Plausibilitätsprüfungen)

- Schutzmaßnahmen gegen unbeabsichtigte oder beabsichtigte Verfälschung von Programmen, Daten und Dokumenten
- Analyse von Sachverhalten und Entwicklungen (z. B. monatliche Entwicklung von Ertragszahlen)

Kontrollen können präventiv oder Fehler aufdeckend gestaltet sein. Sie können manuell, automatisiert oder IT-gestützt erfolgen und jährlich, monatlich, wöchentlich, täglich oder anlassbezogen durchgeführt werden.

Damit die Kontrollen ihre Wirkung entfalten, müssen sie nicht nur durchgeführt, sondern ihre Durchführung auch dokumentiert werden, z. B. durch entsprechende IT-Protokolle oder das Abzeichnen eines zweiten Mitarbeiters. Nur so kann der Inhaber die Durchführung der festgelegten Prozesse durchsetzen und überwachen. Wie stark das IKS der Apotheke ist, hängt letzten Endes davon ab, wie es gelebt wird. Dafür entscheidend sind das Kontrollumfeld, also die Grundeinstellungen, das Problembewusstsein und das Verhalten der Führungsebene in Bezug auf das IKS.

Die Darstellung des IKS in der Verfahrensdokumentation beschreibt die Geschäftsprozesse der Apotheke unter dem Blickwinkel der identifizierten Risiken sowie der Bewertung

dieser und zeigt auf, welche Kontrollen diese Risiken adressieren sollen. Damit handelt es sich um eine strukturierte Beschreibung der Abläufe in der Apotheke, in der zum Ausdruck kommt, wie der Inhaber sicherstellt, dass seine unternehmerischen Ziele erreicht, rechtliche Vorschriften eingehalten werden und betriebliche Informationen zuverlässig sind.

► **Ausblick**

Auf den ersten Blick mag die Bestandsaufnahme und Weiterentwicklung des IKS der Apotheke als arbeitsaufwendig und vielleicht vorrangig einem steuerrechtlich motivierten Formalismus dienend erscheinen. Erfolgt die Beschreibung der Sollprozesse, der identifizierten Risiken und der durchgeführten Kontrollen jedoch nah am tatsächlichen Geschehen in der Apotheke, gewinnt der Inhaber an Steuerungs- und Überwachungspotenzial, um seine unternehmerischen Ziele zu erreichen. Die zunehmende Automatisierung der Geschäftsabläufe, sei es im Bereich der Kassensysteme, der Warenwirtschaft oder des Vertragsmanagements, ermöglicht die Nutzung IT-gestützter Kontrollen, ohne dass wesentlicher personeller Aufwand hinzukommen muss. Am Ende der Analyse, Weiterentwicklung und Dokumentation des IKS sollte stehen, dass der Apotheker seine unternehmerischen Ziele auf der Basis zuverlässiger Informationen und mit auf ein akzeptables Niveau reduzierten Risiken erreichen kann.