

Projekt „Überarbeitung der GoBS“ im AWV AK 3.4

Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim IT-Einsatz (GoBIT)

- Entwurf -

**Stand: 13.10.2012
Version: 5.1**

Inhaltsverzeichnis

0	Präambel.....	3
1	Anwendungsbereich und Verantwortlichkeiten	5
1.1	Gesetzliche Anforderungen.....	5
1.2	Verantwortlichkeit des Buchführungspflichtigen	6
1.3	Gegenstand und Umfang des IT-gestützten Buchführungssystems	6
2	Grundanforderungen an eine Buchführung.....	7
2.1	Allgemeine Grundsätze der Ordnungsmäßigkeit	7
2.2	Belegfunktion	9
2.3	Buchung.....	11
2.4	Journalfunktion.....	13
2.5	Kontenfunktion	13
3	Organisation und Sicherheit des IT-gestützten Buchführungssystems	14
3.1	Organisationsanforderungen an IT-gestützte Buchführungssysteme	14
3.2	Sicherheitsanforderungen an IT-gestützte Buchführungssysteme.....	16
3.3	Einrichtung oder Änderung von IT-gestützten Buchführungssystemen	17
3.4	Der laufende Betrieb von IT-gestützten Buchführungssystemen	19
3.5	Einrichtung und Ausgestaltung des IKS	20
4	Dokumentation und Nachweis	22
5	Aufbewahrung	25
5.1	Gesetzliche Aufbewahrungspflichten	25
5.2	Aufbewahrungsumfang	26
5.3	Form der Aufbewahrung	26
5.4	Lesbarmachung aufbewahrungspflichtiger Unterlagen.....	28
6	Outsourcing.....	29
6.1	Art und Umfang des Outsourcing	29
6.2	Vertragliche Gestaltung des Outsourcing	29
7	Glossar.....	31

0 Präambel

[1] Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) sind vom Buchführungspflichtigen stets zu beachten. Das gilt unabhängig von der organisatorischen Ausgestaltung und der für die Buchführung eingesetzten Technologie (§ 239 HGB, §146 AO).

[2] Wird zur Erfüllung von Buchführungspflichten Informationstechnologie (IT) eingesetzt, fordert § 239 IV HGB bzw. § 146 AO, dass das angewandte Buchführungsverfahren (im Folgenden „IT-gestütztes Buchführungssystem“) den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht.

[3] Die zunehmende und in Zukunft absehbare, nahezu ausschließlich IT-gestützte Dokumentation und Verarbeitung von Geschäftsvorfällen und –prozessen führt dazu, dass die Führung von Geschäftsbüchern in Buchungs-, Journal- und Kontoform (Buchführung im engeren Sinne) sowie die Übermittlung, Speicherung und Archivierung der gesetzlich geforderten oder auf freiwilliger Basis erstellten Unterlagen weitgehend digitalisiert erfolgen. Das hat insbesondere zur Folge, dass die Buchführung i.e.S. und die darüber hinaus erforderlichen oder freiwillig vorgenommenen Aufzeichnungen in heutigen IT-Systemen enger miteinander verzahnt werden. Das betrifft auch die an sie zu stellenden Ordnungsmäßigkeitsanforderungen.

[4] Wenn im Folgenden Anforderungen an die Ausgestaltung von „Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten“ dargelegt werden, dann folgt das dem Verständnis, dass für diese Pflichten einheitliche Maßstäbe für das Niveau der Ordnungsmäßigkeit und der zu beachtenden Aufbewahrungspflichten gelten. An die Buchführung i.e.S. in Form einer kontenmäßigen Abbildung von Geschäftsvorfällen auf Basis von Buchungssätzen werden darüber hinaus spezifische Anforderungen gestellt.

[5] Unter Informationstechnologie (IT) wird die Gesamtheit der zur elektronischen Speicherung und Verarbeitung von Geschäftsvorfällen eingesetzten Hard- und Software verstanden. Das IT-gestützte Buchführungssystem umfasst neben der eingesetzten Hard- und Software unabdingbar die Festlegung organisatorischer und technischer Maßnahmen, die sicherstellen, dass die in den unterschiedlichen Unternehmensbereichen anfallenden Geschäftsvorfälle belegmäßig erfasst, verarbeitet sowie auf Datenträgern aufgezeichnet werden.

[6] Insbesondere muss auch sichergestellt sein, dass die Daten während der Dauer der Aufbewahrungsfrist im Einklang mit den gesetzlichen Anforderungen verfügbar sind.

[7] Damit ergeben sich infolge des Einsatzes von IT zur Erfüllung von Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten Fragen, die die Umsetzung der GoB bei der konkreten Organisation und Ausgestaltung IT-gestützter Buchführungen betreffen. Diese Fragestellungen resultieren aus der Tatsache, dass der Gesetzgeber die Anforderungen an die Buchführung und deren Dokumentation bewusst unabhängig von der eingesetzten Technologie prinzipienorientiert normiert und dargestellt hat. Das hat zur Konsequenz, dass eine Interpretation und Konkretisierung der GoB vor dem Hintergrund des jeweiligen Stands der IT und deren unternehmensindividuellem Einsatz zu erfolgen hat.

[8] Um dem Buchführungspflichtigen eine Hilfestellung bei der Ausgestaltung seines eigenen Buchführungssystems zu geben und ihn bei der dafür notwendigen Interpretation und Konkretisierung der GoB zu unterstützen, wurden in der Vergangenheit Auslegungen der GoB beim IT-Einsatz entwickelt. Erstmals erfolgte diese Auslegung durch die Grundsätze ordnungsmäßiger Speicherbuchführung (GoS, 1978) und zuletzt durch die Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS, 1995).

[9] Die vorliegenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim IT-Einsatz (GoBIT) ersetzen die GoBS von 1995. Dadurch wird neueren Entwicklungen, Begrifflichkeiten, Schwerpunktverschiebungen und auch neu hinzutretenden Risiken Rechnung getragen.

[10] Ebenso wird mit den GoBIT der Tatsache Rechnung getragen, dass in bestimmten Bereichen besondere steuerrechtliche Anforderungen zum Tragen kommen. Das betrifft z. B. die Regelungen zur maschinellen Auswertbarkeit, Vorgaben zur Aufbewahrung in Abhängigkeit von der Eingangsform von Unterlagen in das Unternehmen und Differenzierungen beim zulässigen Aufbewahrungsort. Um den systematischen Ansatz der GoBIT aufrecht zu erhalten und möglichst eine logische Ableitung und konsistente Erläuterung der GoBIT aus Sicht des Buchführungs- und Steuerpflichtigen zu ermöglichen, wird an den entsprechenden Stellen auf solche Besonderheiten hingewiesen.

[11] Neue und spezifische Risiken im Hinblick auf die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, die in den GoBIT aufgegriffen werden, ergeben sich aus der grundsätzlichen Automatisierung der IT-gestützten Buchführung und deren immer weiter voranschreitenden unmittelbaren „Einbettung“ in die Abwicklung von Geschäftsprozessen im Rahmen der übergreifenden unternehmensinternen- und -externen Workflows.

[12] Die zunehmende Verzahnung der IT-gestützten Buchführung mit den betrieblichen Abläufen und Geschäftsprozessen führt zu einer höheren Komplexität der Anforderungen aus den GoBIT, die im Rahmen der unternehmensweiten Risikosteuerung und Überwachung zu berücksichtigen sind. Darüber hinaus wird das rechtliche Umfeld zunehmend durch den Aspekt der unternehmensweiten Risikosteuerung und Überwachung sowie der Umsetzung gesetzeskonformer unternehmenseinheitlicher Richtlinien geprägt. Das hat auch unmittelbare Auswirkung auf die IT-gestützte Buchführung als Grundlage für die Abbildung bzw. Dokumentation von Geschäftsvorfällen eines Unternehmens bis hin zu deren Kontrolle und Überwachung bzw. Prüfung durch die gesetzlichen Vertreter und Aufsichtsorgane bzw. durch externe Prüfer (z. B. Jahresabschlussprüfung oder steuerliche Außenprüfungen).

[13] Aufgrund des aktuellen Stands der Informationstechnologie ergibt sich die Notwendigkeit für eine aufgaben- und funktionsübergreifende und damit prozessorientierte Sichtweise auf die IT-gestützte Buchführung. Die wesentlichen Gründe sind die fortschreitende Integration und Automatisierung der IT-gestützten Buchführung mit den weiteren Produktions-, Steuerungs- und Dokumenten-Management-Systemen des Unternehmens. Vor diesem Hintergrund führt nur eine ganzheitliche Sichtweise auf die Buchführung als integraler Bestandteil des gesamten betrieblichen Informationssystems zu einer angemessenen Auslegung und Anwendung der vorliegenden Grundsätze.

[14] Insbesondere die bestehenden Abhängigkeiten und Schnittstellen des IT-gestützten Buchführungssystems zu den vor- und nachgelagerten Teilsystemen sind zu berücksichtigen. Dabei ist in komplexeren IT-Landschaften zunächst zu beschreiben, was zum IT-gestützten Buchführungssystem gehört. Dies ist immer seltener das so bezeichnete Finanzbuchführungsprogramm oder -modul allein. Der Umfang des IT-gestützten Buchführungssystems richtet sich insofern nicht nach dessen Bezeichnung, sondern nach den Grundfunktionen der Buchführung, die mit der IT erfüllt werden.

[15] Besondere (Ordnungsmäßigkeits-)Risiken treffen auch die Verknüpfung von IT-gestützten und manuellen, nicht automatisierten Abläufen der Buchführung. Speziell die Schnittstellen des IT-gestützten Buchführungssystems nach außen sowie die Schnittstellen innerhalb der eigenen (Teil-)Verarbeitungsprozesse und Module einschließlich manueller Arbeitsschritte bergen Risiken der Ordnungsmäßigkeit, die einer besonderen Beachtung bedürfen.

[16] Aufgrund der Vielfalt an Ausgestaltungs- und Organisationsmöglichkeiten für die Einrichtung und den Betrieb eines konkreten IT-gestützten Buchführungssystems können die GoBIT keinen abschließenden Katalog von Detailvorgaben umfassen. Sie stellen vielmehr den Orientierungsrahmen

dar, der unter Beachtung der besonderen Aspekte und Risiken eines IT-Einsatzes stets von folgender Frage ausgeht:

Wie sind die übergeordneten GoB auszulegen, wenn diese oder jene Form des IT-Einsatzes im konkreten Fall umgesetzt werden soll, ohne einen Verstoß gegen die Ordnungsmäßigkeit herbeizuführen?

[17] Bei der Beantwortung dieser Frage helfen Analogieschlüsse – z. B. der Vergleich zwischen der Aufbewahrung von handschriftlich geführten Handelsbüchern in einem verschlossenen Schrank und dem Zugriffsschutz in einem elektronischen Archivsystem, welches die Papierform der Handelsbücher im IT-Umfeld ersetzt – oft eher weiter als vorschnelle Festlegungen auf einzelne technische Lösungen (z. B. ausgesuchte Archivierungsmedien und bestimmte Kryptografieverfahren). Insofern sollen die vorliegenden Grundsätze weder überhöhte noch zu niedrige Anforderungen an die Einhaltung der GoB beim IT-Einsatz stellen. Gleichzeitig sollen die vorliegenden Grundsätze angesichts der raschen technischen Entwicklung auf keinen Fall Festlegungen auf konkrete technische Verfahren oder Lösungen treffen. Das würde ihre Intention und Anwendbarkeit von vorneherein in Frage stellen.

1 Anwendungsbereich und Verantwortlichkeiten

1.1 Gesetzliche Anforderungen

[1] Wer nach handelsrechtlichen (§§ 238 ff. HGB), steuerrechtlichen (§§ 140, 141 AO) oder außersteuerlichen Vorschriften zur Buchführung oder Aufzeichnung verpflichtet ist (im Folgenden Buchführungspflichtiger), kann zur Erfüllung dieser Verpflichtung auch Informationstechnologie (IT) einsetzen (§§ 239 IV HGB, 146 V, 147 II AO).

[2] Unter Informationstechnologie (IT) wird dabei die Gesamtheit der im Unternehmen zur elektronischen Datenverarbeitung eingesetzten Hard- und Software verstanden.

[3] Das Gesetz erlaubt die Nutzung von IT zur Erfüllung von Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten jedoch nur, soweit die eingesetzten IT-Systeme und die dabei angewandte Vorgehensweise (Verfahren) den gesetzlichen Anforderungen und den GoB entsprechen (§§ 239 IV S. 1 HGB, 146 V S. 1 AO).

[4] Bei der Führung von Aufzeichnungen, die allein nach den Steuergesetzen vorzunehmen sind oder für steuerliche Zwecke freiwillig erfolgen, bestimmt sich die Zulässigkeit des angewendeten Verfahrens nach dem Zweck, den die Aufzeichnungen für die Besteuerung erfüllen sollen (§§ 146 V AO).

[5] Außer für die Aufzeichnung und die erläuternde Dokumentation der einzelnen Geschäftsvorfälle gelten die GoB auch für die Sammlung und geordnete Aufbewahrung aller relevanten Unterlagen (§§ 257 ff. HGB, 147 I-V AO).

[6] Im Hinblick auf die Aufbewahrungspflichten gehen die steuerrechtlichen Anforderungen in Form und Zeitbezug über die handelsrechtlichen Anforderungen hinaus. Gem. § 146 V AO ist bei der Führung der Bücher und der sonst erforderlichen Aufzeichnungen auf Datenträgern insbesondere sicherzustellen, dass während der Dauer der Aufbewahrungsfrist die Daten jederzeit verfügbar sind und unverzüglich lesbar gemacht werden können. Dabei sind die „sonst erforderlichen Aufzeichnungen“ diejenigen Aufzeichnungen, die zum Verständnis und zur Überprüfung der für die Besteuerung gesetzlich vorgeschriebenen Aufzeichnungen im Einzelfall von Bedeutung sind. Freiwillig vom Steuerpflichtigen geführte Aufzeichnungen sind hiervon nicht betroffen.

[7] Über die allgemeinen Anforderungen des HGB und der AO an die Buchführung hinaus können sich aus verschiedenen Spezialvorschriften (z. B. § 25a KWG, § 14 III UStG) ergänzende Anforderungen an die Ausgestaltung der Buchführung ergeben.

1.2 Verantwortlichkeit des Buchführungspflichtigen

[1] Für die Einhaltung der GoB ist der Buchführungs- und Aufzeichnungspflichtige verantwortlich.

[2] Die Pflicht zur Einhaltung der GoB gilt auch für Personen, die allein für steuerliche Zwecke nach § 141 AO Bücher und sonst erforderliche Aufzeichnungen führen und hierfür IT-Systeme einsetzen.

[3] Wer freiwillig Bücher führt, ohne hierzu gesetzlich verpflichtet zu sein (z. B. aufgrund eines Gesellschafterbeschlusses), hat die GoB ebenfalls zu beachten. Um die Aussagefähigkeit und Verlässlichkeit der freiwilligen Buchführung zu gewährleisten (Wahrung der Beweiskraft), sind Einschränkungen der Ordnungsmäßigkeitsmaßstäbe nicht akzeptabel.

[4] Die Verantwortung für die Erfüllung einer Buchführungspflicht kann nicht an Dritte delegiert werden. Werden Mitarbeiter des Unternehmens oder externe Dienstleister (Outsourcing; vgl. auch Kapitel 6) mit der Buchführung betraut, entbindet dies den Buchführungspflichtigen bzw. seine Organe nicht von ihrer gesetzlichen Verantwortung für die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung. Sie haben diese Verantwortung u. a. durch sorgfältige Auswahl des Auftragnehmers, durch seine Überwachung und die Kontrolle seiner Arbeit wahrzunehmen.

[5] Der Buchführungspflichtige haftet persönlich für die Erfüllung seiner Pflichten. Verletzt er seine Buchführungspflichten und treten weitere Umstände hinzu (Vorsatz, Fahrlässigkeit, Insolvenz, Gefährdung des Steueraufkommens), dann drohen ihm strafrechtliche Sanktionen (§§ 283, 283b StGB) und Geldbußen (§ 379 AO). Außerdem kann eine nicht ordnungsmäßige Buchführung ihre Beweiskraft nach § 158 AO verlieren.

[6] Auch im Hinblick auf die persönliche Verantwortung bei Rechtsformen mit mehreren handelnden Personen und Organen ist die Verantwortung für die Erfüllung der Buchführungspflicht nicht delegierbar. Während ein Einzelkaufmann vollumfänglich verantwortlich für die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung ist, obliegt bei Personenhandelsgesellschaften die Organisation und Überwachung der Buchführung den geschäftsführenden Gesellschaftern (vgl. z. B. für die OHG §§ 114, 116 I HGB, für die KG in Verbindung mit §§ 161 II, 164 HGB). Bei Körperschaften haben diese Aufgaben die geschäftsführenden Vertretungsorgane (Vorstand, Geschäftsführer) wahrzunehmen (vgl. z. B. §§ 41 GmbHG, 91 AktG, 33 I GenG). Im Rahmen ihrer Kontrollpflichten haben sich die Aufsichtsgremien bei den geschäftsführenden Organen über die Organisation der Buchführung und mögliche Risiken in diesem Bereich zu informieren und die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung zu kontrollieren (z. B. §§ 111 I, II AktG, 52 I GmbHG in Verbindung mit 111 I, II AktG, 38 GenG).

1.3 Gegenstand und Umfang des IT-gestützten Buchführungssystems

[1] Die GoBIT sind bei der Nutzung von IT zur Erfüllung der Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten zu beachten.

[2] Kennzeichnend für das IT-gestützte Buchführungssystem ist, dass die Buchführung **ganz oder in Teilen auf Datenträgern** (§ 239 IV HGB) erfolgt, die nur mit Hilfe von IT beschrieben oder gelesen werden können. Nach HGB und AO fallen vom Inhalt und vom Umfang her darunter die „**Bücher**“ und die „**sonst erforderlichen Aufzeichnungen**“, die unter dem Oberbegriff „**Unterlagen**“ zusammen mit anderen Unterlagen i.S.d. § 257 HGB bzw. § 147 I u. II AO auch auf Datenträgern gespeichert werden können und in der Folge bestimmten Aufbewahrungsfristen unterliegen.

[3] Die buchführungs-, aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Unterlagen dienen der Abbildung aller Geschäftsvorfälle in zeitlicher und sachlicher Hinsicht. Als „Bücher“ in Form der **Buchführung i.e.S.** sind dabei Abbildungen von Geschäftsvorfällen zu verstehen, die aufgrund handels- oder steuerrechtlicher Normen **kontenmäßig aufgezeichnet** und dokumentiert werden müssen (**buchungspflichtige Geschäftsvorfälle**), weil sie die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Buchführungspflichtigen dokumentieren bzw. beeinflussen. Die Buchführung i.e.S. umfasst insofern nur einen Teil der erforderlichen und aufzubewahrenden Aufzeichnungen bzw. Unterlagen. An die kontenmäßige Aufzeichnung sind allerdings besondere Ordnungsmäßigkeitskriterien geknüpft. Deshalb wird sie gesondert hervorgehoben und im folgenden Kapitel dargestellt.

[4] **Unternehmensexterne buchungspflichtige Geschäftsvorfälle** ergeben sich z. B. aus dem Geschäftsverkehr mit Kunden, Lieferanten, Banken, Versicherungen und Behörden. **Unternehmensinterne buchungspflichtige Geschäftsvorfälle** mit Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage resultieren aus internen Leistungsprozessen oder dienen zur Abgrenzung von Abrechnungsperioden.

[5] Der **Umfang des IT-gestützten Buchführungssystems** leitet sich nicht aus dessen Bezeichnung ab, sondern aus den Grundanforderungen und –funktionen, die in einem konkreten Fall zu erfüllen sind bzw. in spezifischer Art und Weise erfüllt werden. Diese werden im folgenden Kapitel dargestellt. Zu dem IT-gestützten Buchführungssystem können insofern auch die Bestandteile der IT gehören, deren Hauptzweck nicht die Verarbeitung und Speicherung von Buchungen ist. Entscheidend ist, ob sie im konkreten Fall zur Erfüllung der Grundanforderungen und –funktionen eingesetzt werden bzw. erforderlich sind, um die Ordnungsmäßigkeitsanforderungen einzuhalten.

2 Grundanforderungen an eine Buchführung

2.1 Allgemeine Grundsätze der Ordnungsmäßigkeit

[1] Die Buchführung muss die Geschäftsvorfälle vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet aufzeichnen (§ 146 I AO, § 239 II HGB).

[2] Alle Veränderungen, die nach Handels- oder Steuerrecht die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Buchführungspflichtigen beeinflussen, sind abzubilden und zu dokumentieren. Zur Dokumentation von Geschäftsvorfällen (z. B. bei der Ermittlung von Herstellungskosten) sind daher im Zusammenhang mit der Buchung der Geschäftsvorfälle selbst auch Informationen aufzuzeichnen, die für das Verständnis und die Nachvollziehbarkeit eines Geschäftsvorfalles erforderlich sind.

[3] Dabei muss die Buchführung so beschaffen sein, dass sie einem **sachverständigen Dritten** innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über alle Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens verschaffen kann (§ 145 I AO, § 238 I S. 2 HGB).

[4] Zur Aufzeichnung und gegebenenfalls erläuternden Dokumentation der einzelnen Geschäftsvorfälle gehören nach den GoB auch die **Sammlung und geordnete Aufbewahrung der Belege** (§§ 257 ff. HGB, 147 I - V AO). Die **Funktion der Belege** ist dabei, den Nachweis über den Zusammenhang zwischen den unternehmensexternen und -internen Vorgängen in der Realität einerseits und dem gebuchten Inhalt in den Handels- und Geschäftsbüchern andererseits zu erbringen.

[5] Alle aufbewahrungspflichtigen Unterlagen, zu denen auch die Belege gehören, sind systematisch, vollständig, zeitgerecht und geordnet abzulegen.

[6] Bei der Führung der Bücher und Aufzeichnungen sowie der Aufbewahrung von Unterlagen wird die Form der Aufbewahrung, soweit die GoB beachtet werden, nicht vorgeschrieben (§§ 238 II, 257 III HGB, § 146 V AO, § 147 II AO).

[7] Im Folgenden werden zunächst die grundlegenden Ordnungsmäßigkeitsanforderungen der

- Vollständigkeit (§ 146 I AO, § 239 II HGB),
- Richtigkeit (§ 146 I AO, § 239 II HGB),
- Zeitgerechtheit (§ 146 I AO, § 239 II HGB),
- Unveränderbarkeit (§ 146 IV AO, § 239 III HGB),
- Ordnung (§ 146 I AO, § 239 II HGB) und
- Nachvollziehbarkeit (§ 145 I AO, § 238 I Satz 2 HGB)

dargestellt und erläutert.

Anschließend werden die grundlegenden Anforderungen an die **Ordnung der Buchführung** hinsichtlich der Ausgestaltung und Erfüllung der Beleg-, Journal- und Kontenfunktion konkretisiert. Dabei ist die Kontenfunktion für die Buchführung i.e.S. und insbesondere für das System der doppelten Buchführung relevant und kennzeichnend.

[8] Die **Vollständigkeit** der Buchführung beinhaltet die lückenlose Erfassung der Geschäftsvorfälle, Vermögensgegenstände und Verpflichtungen des Unternehmens.

[9] Nach dem Grundsatz der **Richtigkeit** haben die Belege, Bücher und Aufzeichnungen die Geschäftsvorfälle inhaltlich zutreffend abzubilden. Die Geschäftsvorfälle müssen in Übereinstimmung mit den tatsächlichen Verhältnissen und im Einklang mit den rechtlichen Vorschriften abgebildet werden.

[10] Die **Zeitgerechtheit** der Buchführung umfasst sowohl die Zuordnung der Geschäftsvorfälle zu Buchungsperioden (**Periodengerechtheit**) als auch die **Zeitnähe** der Buchungen.

[11] Jeder Geschäftsvorfall ist der Buchungsperiode zuzuordnen, in der er angefallen ist. Neben der zwingenden Zuordnung zum jeweiligen Geschäftsjahr kann für die Periodengerechtheit auch eine nach Gesetz, Satzung oder Rechnungslegungszweck vorgeschriebene kürzere Rechnungsperiode zu beachten sein.

[12] Geschäftsvorfälle sind **zeitnah** nach ihrer Entstehung zu erfassen. Bei zeitlichen Abständen zwischen der Entstehung eines Geschäftsvorfalles und seiner Erfassung sind geeignete Maßnahmen zur Sicherung der Vollständigkeit zu treffen. Je größer dabei der zeitliche Abstand zwischen der Entstehung eines Geschäftsvorfalles und seiner Erfassung ist, desto mehr müssen diese Maßnahmen das Risiko der Sicherung der Vollständigkeit und Periodengerechtheit (insbesondere geordnete Belegablage) berücksichtigen, weil dieses mit zunehmendem zeitlichen Abstand steigt.

[13] Nach dem Buchungszeitpunkt (vgl. dazu Kapitel 2.3) darf entsprechend dem Grundsatz der **Unveränderbarkeit** gem. § 146 IV AO und § 239 III HGB eine gegebenenfalls notwendige Änderung von Eintragungen oder Aufzeichnungen ausschließlich so erfolgen, dass der ursprüngliche Inhalt feststellbar bleibt. Die Tatsache, dass eine Änderung stattgefunden hat, ist zu kennzeichnen. Weiterhin muss die zeitliche Abfolge und Wirkung der Änderung erkennbar bleiben.

[14] Die **Ordnung** der Buchführung nach einem systematischen, zeitlichen wie sachlichen Ordnungsprinzip setzt die Erfüllung der unten dargestellten Beleg-, Journal- und Kontenfunktion voraus. Bei IT-gestützten Buchführungssystemen muss auf die gespeicherten Geschäftsvorfälle und/oder Teile von diesen so zugegriffen werden können, dass in angemessener Zeit ein Überblick über die Geschäftsvorfälle und die Lage des Unternehmens möglich ist.

[15] Der Terminus „**in angemessener Zeit**“ ist dabei sowohl unter Berücksichtigung des jeweiligen Standes der Informationstechnologie als auch unter Berücksichtigung des Buchführungszwecks und

der Art und des Umfangs der verarbeiteten Geschäftsvorfälle sowie der Organisationsstruktur des Unternehmens zu interpretieren. Organisation und Komplexität des vorliegenden Buchführungssystems sind zu berücksichtigen. Auch wenn i.d.R. der Zugriff auf die Daten des produktiven Buchführungssystems einfacher und schneller ist als der Zugriff auf Daten eines gesonderten Archivsystems, kann deshalb nicht das Produktivsystem als der Maßstab des technisch maximal Möglichen und somit einzig Angemessenen abgeleitet werden, sofern das Archivsystem die allgemeinen Ordnungsmäßigkeitsanforderungen erfüllt.

[16] Der Grundsatz der **Nachvollziehbarkeit** verlangt, dass ein sachverständiger Dritter beim Einsatz eines IT-gestützten Buchführungssystems in der Lage sein muss, sich in angemessener Zeit einen Überblick über das vorliegende Buchführungssystem, die Buchführungsprozesse, die Geschäftsvorfälle und die Lage des Unternehmens zu verschaffen. Die mit dem Grundsatz der Nachvollziehbarkeit korrespondierende **Prüfbarkeit** konkretisiert die Forderung der abstrakten Nachvollziehbarkeit im Hinblick auf die tatsächlichen Zugriffsmöglichkeiten auf die Inhalte des IT-gestützten Buchführungssystems. Die Entstehung und die Abwicklung jedes einzelnen Geschäftsvorfalles sowie das dabei angewendete Verfahren müssen für einen sachverständigen Dritten in angemessener Zeit nachvollziehbar sein (§ 238 I S. 3 HGB, § 145 I S. 2 AO). Diese Anforderung ist dann erfüllt, wenn sowohl jeder Geschäftsvorfall von seiner Entstehung über die Buchung bis zur Bilanz/Gewinn- und Verlustrechnung bzw. Steuerdeklaration (progressiv) nachverfolgt werden kann, als auch die Zusammensetzung der einzelnen dort enthaltenen aggregierten Werte bis hin zu den einzelnen Geschäftsvorfällen (retrograd) ermittelt werden kann. Dies gilt auch für Buchungen auf Verrechnungs- und Zwischenkonten.

[17] Die Einhaltung des Grundsatzes der **Nachvollziehbarkeit** und damit der **Prüfbarkeit** bezieht sich neben dem zeitlichen und sachlichen Nachweis einzelner Geschäftsvorfälle ausdrücklich auch auf das Verfahren, also auch auf die **Dokumentation des IT-gestützten Buchführungssystems einschließlich des hierzu eingerichteten Internen Kontrollsystems** (vgl. Kapitel 3). Ohne eine aussagefähige und der Komplexität angemessene Dokumentation des IT-gestützten Buchführungssystems und des hierzu eingerichteten Internen Kontrollsystems ist die Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit nicht möglich. Der Aufbau und die kontinuierliche Pflege und Aktualisierung der zum Verständnis des IT-gestützten Buchführungssystems erforderlichen Dokumentation sind Voraussetzung für die Erfüllung der Ordnungsmäßigkeitsanforderungen. Diese Verfahrensdokumentation muss die aktuellen wie auch die historischen Verfahrensinhalte nachweisen. Der Inhalt und Umfang der Dokumentationspflichten bei IT-gestützten Buchführungssystemen wird in Kapitel 4 dargestellt.

[18] Durch den Einsatz von IT bei der Buchführung ergeben sich besondere Risiken für die Datensicherheit, durch die die Beweiskraft und Nachvollziehbarkeit des Buchführungssystems gefährdet werden können. Die deshalb notwendigen Maßnahmen zur Sicherung der Ordnungsmäßigkeit werden in Kapitel 3.2 dargestellt.

2.2 Belegfunktion

[1] Nicht die Bezeichnung als „Beleg“, sondern die Erfüllung der Belegfunktion ist maßgebend für die Klassifizierung einer Unterlage und die daran anknüpfenden Normen, z. B. zur Aufbewahrung. Einer Unterlage kommt unabhängig von ihrer Bezeichnung und Form dann eine Belegfunktion zu, wenn sie den nachvollziehbaren sachlichen und zeitlichen Nachweis über den Zusammenhang zwischen einem buchungs- bzw. aufzeichnungspflichtigen Vorgang in der Realität einerseits und dessen Abbildung in der Buchführung oder in den sonst erforderlichen Aufzeichnungen andererseits erbringt. Die Belegfunktion ist deshalb die Grundlage für die Beweiskraft der Buchführung. Sie sichert die gemäß § 238 I S. 2 und 3 HGB und § 145 I S. 2 AO geforderte Nachvollziehbarkeit der Buchführung.

[2] Anhand der Belegfunktion wird sowohl die Dokumentation über die Existenz eines Geschäftsvorfalles als auch über dessen Verarbeitungsberechtigung geführt. Der Grundsatz, dass jede Buchung vollständig durch einen Beleg nachgewiesen werden muss, besitzt auch bei dem Einsatz von IT un-

veränderte Gültigkeit. Damit ist grundsätzlich jedes Dokument (jede Unterlage) unabhängig von seinem IT-technischen (Daten-)Format geeignet, die Belegfunktion zu erfüllen. Folglich kann z. B. auch einer E-Mail Belegfunktion zukommen, soweit sie buchführungs- bzw. aufzeichnungsrelevante Informationen enthält.

[3] Die Belegfunktion kann sowohl in Papierform als auch durch digitale Dokumente bzw. Daten in Dateien oder Datenbanken erfüllt werden (**digitale Belege**). Digitale Belege können beispielsweise als digitales Ergebnis eines IT-gestützten Verarbeitungsprozesses oder durch das Digitalisieren von Papierbelegen im Unternehmen entstanden sein oder in digitaler Form (z. B. per E-Mail) Eingang in das Unternehmen gefunden haben.

[4] Ferner kann der Dokumentation eines Verarbeitungsprozesses Belegfunktion zukommen, insbesondere im Zusammenhang mit den programmgesteuerten Verarbeitungsregeln zur **automatischen Generierung von Buchungen**. Beispiele hierfür sind Buchungen aus Fakturierungssätzen, die durch Multiplikation von Preisen mit entnommenen Mengen aus der Betriebsdatenerfassung gebildet werden, oder Buchungen von Abschreibungen, die aus vorgegebenen Parametern (z. B. Abschreibungsart und -dauer) gebildet werden. In diesen Fällen wird das Vorliegen eines einzelnen Belegs ersetzt durch einen verfahrensmäßigen Nachweis der Buchung(en). Die Erfüllung der Belegfunktion ist dabei durch die ordnungsgemäße Anwendung des jeweiligen Verfahrens nachzuweisen. Der verfahrensmäßige Nachweis ist in solchen Fällen regelmäßig wie folgt zu führen:

- Dokumentation der programminternen Vorschriften zur Generierung der Buchungen,
- Nachweis, dass die in der Dokumentation enthaltenen Vorschriften einem autorisierten Änderungsverfahren unterlegen haben (u. a. Zugriffsschutz, Versionsführung, Test- und Freigabeverfahren),
- Nachweis der Anwendung des genehmigten Verfahrens sowie
- Nachweis der tatsächlichen Durchführung der einzelnen Buchungen.

[5] Ausgangsgrößen, die als Parameter in die automatische Generierung einer Buchung eingehen und selbst regelmäßig dokumentiert sein müssen, bleiben von der Dokumentation eines Verarbeitungsprozesses zur Erfüllung der Belegfunktion unberührt. So ersetzt eine automatisch generierte Abschreibungsbuchung nicht den Beleg über die Anschaffung des abzuschreibenden Vermögensgegenstands bzw. Wirtschaftsguts und damit z. B. über den Ausgangsbetrag der periodischen Abschreibungen im Sinne eines „Dauerbelegs“.

[6] Unabhängig von der Art der Erfüllung der Belegfunktion müssen zum Buchungsvorgang zumindest die folgenden Angaben **aufgezeichnet** werden:

- hinreichende Erläuterung des Vorgangs (insbesondere Buchungstext oder –schlüssel, ggf. Steuerschlüssel),
- zu buchender Betrag mit Währungsangabe (oder eindeutiger Währungszuordnung) oder Mengen- und Wertangaben, aus denen sich der zu buchende Betrag und die Währung ergeben,
- Zeitpunkt des Vorganges (Datum und Bestimmung der Buchungsperiode) sowie
- Autorisierung des Vorgangs (Freigabe) durch den Buchführungspflichtigen.

[7] Soweit Buchungen auf Grundlage von Papierbelegen durchgeführt werden, ist für die nachvollziehbare Abbildung des Geschäftsvorfalles u. U. eine erfassungsgerechte Aufbereitung der Belege sicherzustellen. Damit wird gewährleistet, dass aus dem Beleg die einzelnen zu buchenden Angaben eindeutig erkennbar werden.

[8] Soweit durch organisatorische und/oder technische Maßnahmen sichergestellt wird, dass die Nachvollziehbarkeit bzw. Prüfbarkeit des Geschäftsvorfalles und damit der Zusammenhang zwischen Buchung und Beleg gewährleistet ist, kann auf eine **handschriftliche Kontierung auf Papierbelegen** verzichtet werden. Voraussetzung hierfür ist, dass durch eine retrograde Such- und Selektierbarkeit der einzelnen Belege auf Grundlage der Buchungsangaben die Nachvollziehbarkeit gewährleistet wird, damit die für die Erfüllung der Belegfunktion notwendigen Angaben und Unterlagen unmittelbar auffindbar und zugänglich sind. Gleichzeitig muss progressiv von den Beleginhalten durch Such- und Selektionsmöglichkeiten auf die zugehörige Buchung zugegriffen werden können. Beides kann beispielsweise durch eine geordnete Belegablage (z. B. zeitlich chronologisch mit dem Journal korrespondierend) kombiniert mit einer entsprechenden Referenzierung im Rahmen der Buchungsangaben sichergestellt werden.

[9] Im Falle der Buchung auf Grundlage von **digitalisierten Papierbelegen** kann auf eine handschriftliche Kontierung vor dem Scann- bzw. Digitalisierungsvorgang verzichtet werden, soweit durch eine in beide Richtungen eindeutige Verknüpfung (Indexierung) der Zusammenhang von Buchungssatz und digitalisiertem Beleg sichergestellt wird. In diesem Fall bilden der digitalisierte Papierbeleg und der damit indizierte Buchungssatz eine logische Einheit in Bezug auf die Erfüllung der Belegfunktion. Dies gilt für schon ursprünglich digitale Belege und digitalisierte Belege gleichermaßen.

[10] Setzen sich **Belege aus mehreren** separaten, z. B. unabhängig voneinander erfassten **Bestandteilen** oder Elementen zusammen, die insgesamt für die Erfüllung der Belegfunktion notwendig sind, müssen die einzelnen Belegbestandteile eineindeutig und dauerhaft miteinander verknüpft werden. Die eineindeutige Verknüpfung mehrerer zusammengehöriger Belegelemente kann insbesondere über eine Indexierung erreicht werden (z. B. Dokument- oder Datensatz-ID). Dazu können dem Beleg neben den Beleginhalten z. B. Buchungsdatum, Belegdatum, Buchungstext, Autorisationsnachweis, Kontierung sowie ergänzend erfasste Bilddokumente zugewiesen werden.

2.3 Buchung

[1] Eine Buchung liegt vor, wenn ein Geschäftsvorfall mit allen notwendigen Angaben im Buchführungssystem vollständig, formal richtig, zeitgerecht und verarbeitungsfähig erfasst bzw. automatisch generiert, autorisiert und gespeichert wurde. Spätestens in diesem Zuge sind die Angaben zum Geschäftsvorfall um

- die Kontierung (Konto/Konten und Gegenkonto/-konten),
- das Ordnungskriterium (z. B. Belegnummer, Index) und
- das Buchungsdatum (Kennzeichnung des Zeitpunkts der Buchung) zu ergänzen.

[2] **Buchungstexte** oder Vorgangsbezeichnungen können in abgekürzter, verständlicher Form oder durch Schlüssel bezeichnet werden, wenn anhand eines Schlüsselverzeichnis eine Übersetzung in Klartext möglich ist.

[3] Zu welchem **Zeitpunkt** ein Geschäftsvorfall als gebucht gilt, ist auch abhängig von einer in der Unternehmensorganisation festgelegten Entscheidung des Buchführungspflichtigen und vom gewählten Verfahren. Geschäftsvorfälle gelten als gebucht, wenn sie nach dem in den vorliegenden Grundsätzen dargestellten Ordnungsprinzip vollständig, richtig, zeitgerecht und verarbeitungsfähig erfasst, gespeichert und autorisiert (freigegeben) sind. Soweit die Freigabe durch die hierzu berechnete Instanz erst nach der Erfassung aller Angaben zum Geschäftsvorfall in einem nachgelagerten Schritt erfolgt, bestimmt sich der Buchungszeitpunkt nach dem Zeitpunkt der Freigabe. Ein solchermaßen nachgelagerter Freigabeschritt hat aber ebenfalls unter Beachtung des Grundsatzes der Zeitgerechtigkeit (Periodengerechtigkeit und Zeitnähe) zu erfolgen.

[4] Die **Verarbeitungsfähigkeit** als Buchungsvoraussetzung muss durch die Einrichtung entsprechender Kontrollen (z. B. hinsichtlich Vollständigkeit, Format und Plausibilität) sichergestellt werden. Dabei muss sowohl bei manuell erfassten als auch bei maschinell (z. B. auch über Schnittstellen) in das Buchführungssystem eingehenden Buchungssätzen sichergestellt werden, dass alle für die - unmittelbare oder zeitlich versetzte - weitere Verarbeitung erforderlichen Belegangaben für eine zeitliche Darstellung sowie eine Darstellung nach Sach- und Personenkonten im erwarteten bzw. notwendigen Format vorliegen.

[5] Der Zeitpunkt der Freigabe und die zur **Autorisierung** (Freigabe) berechtigte Instanz (Person und/oder Verfahren) ist unter Beachtung der Anforderungen an die Zeitgerechtheit der Buchführung festzulegen. Dies schließt die Festlegung der zur Freigabe berechtigten Person im Berechtigungskonzept ein. Die Durchführung der Freigabe ist zu dokumentieren. Die Autorisierung der Buchung kann abhängig von der Entstehung des Belegs und vom Buchführungsprozess auf unterschiedliche Weise dokumentiert werden:

- Bei konventionellen Papierbelegen bzw. Erfassungsformularen wird die Autorisierung durch Unterschriften oder Handzeichen dokumentiert. Alternativ kann die Autorisierung durch Hinzufügung einer Benutzerkennung des verantwortlichen Mitarbeiters zu dem Buchungsdatensatz im Zeitpunkt der Buchung erfolgen. Letzteres setzt ein entsprechend ausgestaltetes Zugriffsberechtigungsverfahren voraus.
- Bei Papierbelegen, die ohne Be- und Verarbeitungshinweise bildlich gescannt werden, oder bei der automatisierten Belegerfassung auf Grundlage von elektronisch übermittelten Datensätzen wird die Autorisierung anhand der im Buchführungssystem gespeicherten Buchungsdatensätze in Verbindung mit dem Verfahren dokumentiert. Das gilt z. B. für elektronische Zahlungsaufträge, Bestellungen über internetbasierte Anwendungen und die Datenübernahme aus vorgelagerten Systemen, z. B. Buchungen aus einer Materialwirtschaft oder Anlagenbuchhaltung. Die Regeln für die Erstellung, Kontrolle und Freigabe der erzeugten digitalen Unterlagen bzw. Dokumente (Belegelemente), die über einen Index untereinander und mit dem Bilddokument verknüpft werden, sowie die Autorisierung der Buchungen sind in der Verfahrensdokumentation festzulegen.

[6] Nach erfolgter Buchung darf nach dem Grundsatz der **Unveränderbarkeit** eine gegebenenfalls notwendige Änderung von Eintragungen oder Aufzeichnungen ausschließlich so erfolgen, dass der ursprüngliche Inhalt feststellbar bleibt und die Tatsache (Kennzeichnung, dass eine Änderung stattgefunden hat) sowie die zeitliche Abfolge und Wirkung der Änderung erkennbar bleiben. Fehlerhafte Buchungen sind insofern durch (protokollierte) Stornierungen oder Neubuchungen zu ändern.

[7] Bei einmal erfassten und durch Autorisierung freigegebenen (Stamm-)Daten müssen ebenfalls alle danach durchgeführten Änderungen und Löschungen nachvollziehbar dokumentiert werden. Dies kann durch eine automatisierte und nachvollziehbare Änderungshistorie erfolgen.

[8] Werden erfasste Daten vor dem Zeitpunkt ihrer Buchung korrigiert, braucht der ursprüngliche Inhalt nicht feststellbar zu sein.

[9] Beim Einsatz von vorgelagerten IT-Anwendungen (z. B. Leistungsabrechnungssystemen) gelten Geschäftsvorfälle bereits dann als gebucht, wenn sie mit allen erforderlichen Angaben i.S. der obigen Anforderungen erfasst, verarbeitet und gespeichert wurden. Unabhängig von der Bezeichnung oder technischen Zuordnung einzelner Bestandteile des IT-Systems (bspw. als „vorgelagerte IT-Anwendung“) gehören diese zum IT-gestützten Buchführungssystem, soweit sie für die Erfüllung der buchführungsrelevanten Anforderungen und Funktionen eingesetzt werden. Voraussetzung hierfür ist, dass die vorgelagerten IT-Anwendungen die Unveränderbarkeit der Daten in der Weise gewährleisten, dass der ursprüngliche Inhalt feststellbar bleibt. Weiterhin muss die vorgelagerte IT-Anwendung in ihrer Wirkung auf die Buchführung vom Buchführungspflichtigen autorisiert sein.

2.4 Journalfunktion

[1] Die Journalfunktion besteht im **Nachweis** über die vollständige, zeitgerechte und formal richtige Erfassung, tatsächliche Verarbeitung und verlustfreie sowie zeitlich geordnete Wiedergabe der Geschäftsvorfälle (**Journal**). Die gebuchten Geschäftsvorfälle müssen dabei in übersichtlicher und verständlicher Form vollständig und in ihrer zeitlichen Reihenfolge sowie in Auszügen (z. B. für Teilperioden) dargestellt werden können.

[2] Das Journal muss während der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist innerhalb eines angemessenen Zeitraums bzw. gem. § 146 V Satz 2, 147 V AO unverzüglich lesbar sein.

[3] Die Journalfunktion kann durch Protokollierung auf verschiedenen Stufen des Verarbeitungsprozesses erbracht werden (bei der Datenerfassung/-übernahme, im Verlauf der Verarbeitung, am Ende der Verarbeitung). Sofern die Protokollierung nicht bereits bei der Datenerfassung/-übernahme erfolgt (z. B. Primanota), muss durch Maßnahmen und Kontrollen in dem Verfahren die Vollständigkeit und Unveränderbarkeit der Geschäftsvorfälle auch von deren Entstehung bis zur Protokollierung sichergestellt sein.

[4] Sofern Belege erfasst werden, aber noch keine abschließende Autorisierung der Buchung erfolgt ist, z. B. um im Rahmen von abschließenden Kontrollmaßnahmen Erfassungskorrekturen vornehmen zu können, sind die bis zum Buchungszeitpunkt erstellten Listen als Erfassungsprotokolle und nicht als Journale einzustufen. Damit gehören sie im Gegensatz zu den Journalen nicht zu den aufbewahrungspflichtigen Unterlagen, wenn sie nicht aus anderen Gründen Beleg- oder Grundbuchfunktion erfüllen.

[5] Vorgelagerte (IT-)Systeme und Nebensysteme (insbesondere für Nebenbücher) können zur Erfüllung der Journalfunktion eingesetzt werden. Dafür ist neben der Dokumentation des Verfahrens ein Kontroll- und Abstimmverfahren erforderlich, mit dem die Identität der im vorgelagerten (IT-)System oder Nebensystem gespeicherten Buchungen mit den in Haupt- oder Nebenbüchern vorhandenen Buchungen gewährleistet und nachgewiesen werden kann. Werden vorgelagerte (IT-)Systeme oder Nebensysteme in dieser Art und Weise in die Erfüllung der Journalfunktion einbezogen, ist darauf zu achten, dass sich die Ordnungsmäßigkeitsanforderungen an diese Systeme nicht nur auf die Journalfunktion, sondern auch auf alle sonstigen Anforderungen der Ordnungsmäßigkeit erstrecken, die für diesen Teilausschnitt des Buchführungsprozesses gelten.

2.5 Kontenfunktion

[1] Die Geschäftsvorfälle sind so zu verarbeiten, dass sie auf Basis eines Kontenplans geordnet darstellbar sind und ein Überblick über die Vermögens- und Ertragslage durch Darstellung von Summen und Salden nach Soll und Haben gewährleistet ist. Auch Verrechnungs- oder Zwischenkonten sind im Kontenplan aufzuführen.

[2] Zur Erfüllung der Kontenfunktion müssen die Geschäftsvorfälle nach Sachkonten und – sofern diese geführt werden – auch nach Personenkonten geordnet dargestellt werden.

[3] Die Kontenfunktion muss während der gesamten gesetzlichen Aufbewahrungsfrist darstellbar sein.

[4] Aus Sicht des Buchführungsprozesses werden Journal- und Kontenfunktion in der Regel simultan erfüllt, wenn bereits bei der erstmaligen Erfassung des Geschäftsvorfalles alle Angaben für die sachliche und zeitliche Zuordnung erfasst werden, die in Kapitel 2.2 Abs. 6 und Kapitel 2.3 Abs. 1 aufgeführt sind. Dies setzt i.d.R. voraus, dass innerhalb des Kontenplans für jedes geführte Konto eine eindeutige Kontenbezeichnung besteht, ggf. ergänzt um verständliche und nachvollziehbare Angaben über spezifische, verarbeitungssteuernde Kontenfunktionen (z. B. Steuerschlüssel).

[5] Als Stammdaten unterliegen der Kontenplan und die darin enthaltenen Konten den Dokumentations- und Aufbewahrungspflichten.

[6] Werden verdichtete Zahlen (Summen oder Salden) auf Sach- oder Personenkonten gebucht, ist der Nachweis der in den verdichteten Zahlen enthaltenen buchführungs- bzw. aufzeichnungspflichtigen Einzelposten zu gewährleisten. Daneben ist über die Dokumentation des Verfahrens hinaus ein Kontroll- und Abstimmungsverfahren erforderlich, mit dem die Identität der verdichteten Buchungen mit den vorhandenen Buchungen bzw. Einzelwerten gewährleistet und nachgewiesen werden kann. Die Anforderung an die Erfüllung der Kontenfunktion erstreckt sich in diesen Fällen auch auf die vorgelagerten (IT-)Systeme und Nebensysteme (z. B. Anlagenbuchführung, Führung von Forderungen und Verbindlichkeiten in Kontokorrentsystemen, Materialwirtschaftssysteme oder (Lager-)Bestandssysteme).

3 Organisation und Sicherheit des IT-gestützten Buchführungssystems

3.1 Organisationsanforderungen an IT-gestützte Buchführungssysteme

[1] Die Einrichtung eines jeden IT-gestützten Buchführungssystems bedarf zwingend der Festlegung organisatorischer Regelungen, um die gesetzlichen Anforderungen zu erfüllen und damit die Beweiskraft und Nachvollziehbarkeit der Buchführung sicherstellen zu können. Aufgrund der eingesetzten Technologie sind beim Einsatz von IT-gestützten Buchführungssystemen sowohl organisatorische Regelungen als auch technische Maßnahmen umzusetzen, die sicherstellen, dass

- die Geschäftsvorfälle entsprechend den Anforderungen der GoB erfasst, verarbeitet, gespeichert und ausgegeben werden und
- die dafür notwendigen Aktivitäten durch ein wirksames **Internes Kontrollsystem (IKS)**¹ gesteuert und überwacht werden.

[2] Das IKS beinhaltet prozessintegrierte (Kontroll- und Steuerungs-)Maßnahmen und prozessunabhängige (Überwachungs-)Maßnahmen. Es stellt damit einen wesentlichen Bestandteil des gesamten betrieblichen **Risiko-Management-Systems** dar. Dessen konkrete Ausgestaltung erfolgt in Abhängigkeit von der Unternehmensgröße, -branche und -komplexität und den daraus resultierenden Risiken (**Risikoäquivalenzprinzip**). Die Einhaltung der Ordnungsmäßigkeit ist bei der Einrichtung eines solchen Systems als Rahmenvoraussetzung sicherzustellen. Das Risiko-Management-System muss darauf ausgerichtet sein, Ordnungsmäßigkeitsverstöße zu verhindern bzw. aufzudecken und zu korrigieren. Vom IKS umfasst sind sowohl die Einrichtung eines IT-gestützten Buchführungssystems als auch dessen laufender Betrieb (IT-Betrieb).

[3] Der Umfang des buchführungsrelevanten IKS ist abhängig vom tatsächlichen Umfang des IT-gestützten Buchführungssystems. Insbesondere der Einsatz integrierter Softwarelösungen und komplexer ERP-Systeme führt dazu, dass buchungs- oder aufzeichnungspflichtige Unterlagen bzw. Daten, beispielsweise aus der Warenwirtschaft (als Modul oder Teilsystem), in das IT-gestützte Buchführungssystem Eingang finden.

[4] Zur Bestimmung des Umfangs des IT-gestützten Buchführungssystems ist daher zu analysieren und zu dokumentieren, mithilfe welcher Teilsysteme Daten erfasst und verarbeitet werden, die in die Buchführung Eingang finden.

¹ Zur Definition des IKS vgl. Stichwort „Internes Kontrollsystem“ im Glossar. Da für das Verständnis der GoBIT kein spezifisches Kontrollkonzept erforderlich ist, ergibt sich auch keine Notwendigkeit, den Begriff des IKS von dem ebenfalls gebräuchlichen Begriff des Internen Überwachungssystems (IÜS) und anderer „Control-Frameworks“ abzugrenzen. Es erfolgt eine Fokussierung auf den buchführungsrelevanten Teil des IKS.

[5] Für die Einhaltung der GoB bedeutet dies, dass der gesamte Verarbeitungsprozess - einschließlich der Verarbeitungsschritte in den über Schnittstellen verbundenen vor- und nachgelagerten Systemen/Datenbeständen - gewährleisten muss, dass eine vollständige und richtige Verarbeitung der Geschäftsvorfälle erfolgt. Insofern ist nicht die Bezeichnung eines IT-Systems als „Buchführungssystem“, sondern seine tatsächliche Funktion im Hinblick auf die Erfüllung der Buchführungsfunktion entscheidend (vgl. Kapitel 2).

[6] Die im Zusammenhang mit dem IT-gestützten Buchführungssystem umzusetzenden organisatorischen Regelungen und technischen Maßnahmen betreffen insbesondere:

- die Vorgehensweise bei der Auswahl und Einführung bzw. Änderung des IT-gestützten Buchführungssystems,
- die Organisation des laufenden IT-Betriebs durch organisatorische Regelungen zur Aufbau- und Ablauforganisation (Organisationsplan, Richtlinien und Arbeitsanweisungen, Prozess-, Ablauf- und Funktionsbeschreibungen),
- die aus dem Sicherheitskonzept abgeleiteten Maßnahmen zur IT-Sicherheit und damit zur Gewährleistung der Integrität und Verfügbarkeit der verarbeiteten Daten (physische Sicherungsmaßnahmen und logische Zugriffskontrollen, Datensicherungs- und Auslagerungsverfahren) sowie
- die Dokumentation der vorgenannten Regelungen und der in diesem Zusammenhang eingerichteten Kontrollmaßnahmen.

[7] Der Umfang und Detaillierungsgrad organisatorischer Regelungen und technischer Maßnahmen ist insbesondere abhängig von

- der Komplexität der Geschäfts- und Informationsprozesse im Unternehmen,
- der Komplexität der für die Abwicklung der Prozesse und zur Erfassung, Abbildung sowie Verarbeitung der Geschäftsvorfälle eingesetzten IT,
- den in die Prozesse integrierten automatisierten und manuellen Kontrollen,
- dem Zeitpunkt der erstmaligen Abbildung/Erfassung und der Qualität der dabei erfassten Daten sowie
- den technischen Abhängigkeiten anderer Teilsysteme, insbesondere der eingerichteten Schnittstellen zu vor- oder nachgelagerten Teilsystemen, in denen buchführungs- oder aufzeichnungsrelevante Daten erfasst oder verarbeitet werden.

3.2 Sicherheitsanforderungen an IT-gestützte Buchführungssysteme

[1] Durch den Einsatz von IT ergeben sich – nicht nur für den Bereich der Buchführung – Risiken für die Datensicherheit. Sicherheitsrisiken ergeben sich insbesondere hinsichtlich unberechtigter Zugriffe, Einsichtnahmen oder Änderungen einschließlich der Löschung von Daten sowie hinsichtlich der mangelnden Verfügbarkeit von Daten oder IT-Systembestandteilen.

[2] Aufgrund der eingesetzten Technologie kann die Beweiskraft und Nachvollziehbarkeit des Buchführungssystems nur gewährleistet werden, wenn diesen Sicherheitsrisiken im Rahmen der Einrichtung und des Betriebs des IT-gestützten Buchführungssystems Rechnung getragen wird.

[3] Für die Umsetzung und Einhaltung der GoB bedeutet dies, dass sowohl organisatorische Regelungen zu treffen als auch technische Maßnahmen zu ergreifen sind, die die Sicherheit des IT-gestützten Buchführungssystems gewährleisten. Deren Einhaltung ist durch ein wirksames IKS zu überwachen.

[4] Die Gesamtheit der erforderlichen Regelungen und Maßnahmen, die aus den festgestellten Sicherheitsrisiken zur Einhaltung der IT-Sicherheit abgeleitet werden, bilden das **IT-Sicherheitskonzept** für das IT-gestützte Buchführungssystem.

[5] Der Buchführungs- und Aufzeichnungspflichtige muss daher bei der Erarbeitung und Umsetzung eines IT-Sicherheitskonzeptes berücksichtigen, dass eine hinreichende IT-Sicherheit nur dann gewährleistet werden kann, wenn ihm bewusst und klar ist, welche Risiken aufgrund der konkreten Ausgestaltung seines IT-Systems bestehen und was, wogegen, wie lange und wie zu sichern bzw. zu schützen ist. Für das IT-gestützte Buchführungssystem bedeutet dies, dass ein Schutz der Prozesse und Daten gegen unberechtigte Eingabe, Einsichtnahme sowie Änderung/Verfälschung zu erfolgen hat und einer Beeinträchtigung der Verfügbarkeit des IT-Buchführungssystems aufgrund von internen und externen Störungen entgegenzuwirken ist.

[6] Für den Schutz des IT-gestützten Buchführungssystems ist insbesondere notwendig, dass

- die Daten, Hard- und Software, Netzwerke/Zugriffsmöglichkeiten entsprechend den Vorgaben des IT-Sicherheitskonzeptes vollständig zur Verfügung stehen und vor Manipulation und ungewollten oder unvollständigen Änderungen geschützt sind. Die Ordnungsmäßigkeit der IT-gestützten Buchführung erfordert, dass neben den Daten auch die Hard- und Software nur in einem festgelegten Zustand eingesetzt wird und nur autorisierte Änderungen zugelassen werden.
- die Daten, Hard- und Software sowie die für den IT-Betrieb erforderliche Organisation entsprechend den Vorgaben des IT-Sicherheitskonzeptes zeitgerecht zur Verfügung

stehen. Dies bedeutet, dass der ganze, teilweise oder vorübergehende Ausfall von IT-Bestandteilen den Buchführungspflichtigen nicht von der Verantwortung für die Aufrechterhaltung der Verfügbarkeit des IT-gestützten Buchführungssystems entbindet.

- nur im Voraus festgelegte Personen auf Daten, Hard- und Software zugreifen können (autorisierte Personen), und dass nur sie die im Zusammenhang mit dem IT-gestützten Buchführungssystem definierten Rechte wahrnehmen können. Diese Rechte betreffen das Lesen, Anlegen, Ändern und Löschen von Daten oder die Administration eines IT-gestützten Buchführungssystems. Dadurch soll sichergestellt werden, dass ausschließlich autorisierte Abbildungen von Geschäftsvorfällen im System vorgenommen werden.
- die Zuordnungsfähigkeit von Geschäftsvorfällen zu einer autorisierenden Person besteht. Dies kann beispielsweise über Berechtigungsverfahren geschehen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Kompetenz für eine Autorisierung nicht automatisch mit einer „technischen“ Berechtigung, z. B. in Form des Systemzugangs verbunden ist. Hieraus können weitere Sicherheitsrisiken resultieren.

[7] Im Zusammenhang mit dem **Einsatz von Hardware** sind insbesondere die folgenden Sicherungsmaßnahmen umzusetzen und über den Zeitraum des Betriebs kontinuierlich aufrecht zu erhalten:

- physische Sicherungsmaßnahmen,
- logische Zugriffskontrollen und
- Datensicherungs- und Auslagerungsverfahren.

[8] Zu den **physischen Sicherungsmaßnahmen** zählen u. a. bauliche Maßnahmen, Zutritts- und Zugangskontrollen, Feuerschutzmaßnahmen und Maßnahmen zur Sicherung der Stromversorgung und Kühlung, die zur Sicherung der Funktionsfähigkeit des Systems und gegen dessen Entwendung erforderlich sind.

[9] Durch **logische Zugriffskontrollen** wie z. B. Benutzer-ID oder Passwörter ist sicherzustellen, dass die Identität der Benutzer der IT-Systeme eindeutig feststellbar ist. Hierdurch können nicht autorisierte Zugriffe verhindert werden. Daher sind beispielsweise die Einrichtung, Änderung und Entziehung sowie die Sperrung von Berechtigungen, die Protokollierung aller Aktivitäten im Bereich der Berechtigungsverwaltung, die Gestaltung des Passwortes (z. B. hinsichtlich Mindestlänge und Ablaufdatum) und die Festlegung von aufgabenbezogenen Berechtigungsprofilen umzusetzen.

3.3 Einrichtung oder Änderung von IT-gestützten Buchführungssystemen

[1] Die **Einrichtung und Änderung von IT-gestützten Buchführungssystemen** setzt eine geplante und strukturierte Vorgehensweise voraus. Umfang und Detaillierungsgrad der hierfür notwendigen Maßnahmen richten sich u. a. nach

- der Komplexität und dem Funktionsumfang des eingesetzten IT-Systems,
- dem Volumen und dem Automatisierungsgrad der anfallenden Geschäftsvorfälle sowie
- der Integration des IT-gestützten Buchführungssystems in die Geschäftsprozesse.

[2] Um die Anforderungen der GoB bei der Einrichtung oder Änderung von IT-gestützten Buchführungssystemen sachgerecht berücksichtigen zu können, sind organisatorische Regelungen für eine nachvollziehbare Auswahl, Beschaffung und Anpassung von Standardsoftware oder der Entwicklung von Individualsoftware umzusetzen. Für die Einrichtung eines wirksamen IKS sind auf Grundlage des IT-Sicherheitskonzepts Regelungen und Maßnahmen vorzusehen, die den be-

stehenden Risiken für die Datensicherheit entgegenwirken. Sofern Datenübernahmen durchzuführen sind, sind das Verfahren zur Übertragung der Altdaten sowie die vom Unternehmen durchzuführenden Migrationstests festzulegen und zu dokumentieren.

[3] Jede Einführung oder Änderung des produktiv eingesetzten IT-gestützten Buchführungssystems muss autorisiert sein und ein Test- und Freigabeverfahren durchlaufen. Nur durch einen organisierten und dokumentierten Prozess kann die Ordnungsmäßigkeit der IT-gestützten Verarbeitung festgestellt und nachgewiesen werden. Zu einem geordneten Test- und Freigabeverfahren gehört auch die klare Abgrenzbarkeit von Test- und Produktivbetrieb sowie von Test- und Produktivdaten.

[4] Die **Qualitätssicherungsmaßnahmen** einschließlich der durchgeführten Tests sind in einer Weise zu dokumentieren, die den Nachvollzug der darauf basierenden Freigabeentscheidungen ermöglicht. Aus der Freigabeerklärung muss sich ergeben, welche Programmversion ab welchem Zeitpunkt für den produktiven Einsatz vorgesehen ist. Das gilt analog für Tabellen, Stammdaten, etc., über welche die Funktionen der Programme beeinflusst werden können. Ferner umfassen die Maßnahmen zur Qualitätssicherung, dass für den produktiven Einsatz des IT-gestützten Buchführungssystems ausreichend qualifiziertes bzw. geschultes Personal eingesetzt wird.

[5] Bei der Einführung oder Änderung von **Standardsoftware** sind im Rahmen der Planung und Umsetzung Regelungen für die nachvollziehbare Auswahl, Beschaffung und Anpassung vorzusehen. Diese reichen von der Definition der Anforderungen bis hin zur Freigabe einschließlich eines systematischen Test-, Schulungs- und Freigabeverfahrens. Bei der Anforderungsdefinition und Auswahl von Standardsoftware können als Entscheidungskriterium Softwarebescheinigungen herangezogen werden. Softwarebescheinigungen fassen die Ergebnisse einer Softwareprüfung zusammen und bestätigen, dass die Software bei sachgerechter Anwendung geeignet ist, die Anforderungen der GoB zu erfüllen. Für eine sachgerechte Würdigung und Berücksichtigung der Ergebnisse einer Softwareprüfung ist neben der Softwarebescheinigung ein vollständiger und aussagefähiger Bericht über die Softwareprüfung notwendig. Dabei sollte darauf geachtet werden, dass die Softwarebescheinigung von einem unabhängigen Sachverständigen erteilt wurde und keine wesentlichen Einschränkungen in Bezug auf für die Ordnungsmäßigkeit und Sicherheit der GoB-relevanten Funktionalitäten beinhaltet (vgl. Kapitel 2). Zudem sind der Umfang sowie die Aktualität der Softwarebescheinigung hinsichtlich des Release-Standes kritisch zu hinterfragen. Darüber hinaus sind bei der Anforderungsdefinition und Auswahlentscheidung weitere Kriterien zugrunde zu legen, wie beispielsweise Transparenz, Kontrollierbarkeit und Verlässlichkeit der eingesetzten Software.

[6] Im Falle der Entwicklung von **Individualsoftware** sind Richtlinien für Programmierung, Test und Freigabe sowie die adäquate Verwendung der Entwicklungstools aufzustellen und zu befolgen. Wird Individualsoftware fremdbezogen, entbindet das hinsichtlich der Einhaltung von Ordnungsmäßigkeitsanforderungen nicht von der Verpflichtung, sich ausreichend Sicherheit über die Verlässlichkeit/Fehlerfreiheit der Software zu verschaffen.

[7] Für die fallweisen oder turnusmäßigen Anpassungen des Systems ist ein **Change- bzw. Versions-Management** einzurichten, so insbesondere bei

- der Erweiterung/dem Austausch von Hard- und/oder Software-Elementen,
- einer Datenmigration sowie
- der Änderung von programmsteuernden Stammdaten inklusive der Historienverwaltung.

[8] Wird bei der Einrichtung oder Änderung von IT-gestützten Buchführungssystemen eine Anpassung von Standardsoftware an die spezifischen Erfordernisse und Prozesse des Unternehmens in Form eines sog. **Customizing** vorgenommen, gelten alle Ordnungsmäßigkeitsgrundsätze uneingeschränkt auch für diesen Teil des IT-gestützten Buchführungssystems. Insbesondere die Dokumentation der im Rahmen des Customizing vorgenommenen Anpassungen und Erweiterungen der

auf Standardsoftwarelösungen basierenden IT-gestützten Buchführungssysteme (Art, Umfang und Wirkung) ist sicherzustellen. Das gilt auch für die **Parametrisierung** der Software in dem vom Hersteller vorgesehenen Rahmen.

[9] Bei der **Dokumentation** der Einrichtung und Änderung von IT-gestützten Buchführungssystemen ist darauf zu achten, dass die Verfahren und Versionen genau bezeichnet sind und aktuell in der beschriebenen Form eingesetzt werden. Die Dokumentation muss für sachverständige Dritte nachvollziehbar sein.

[10] Die **Dokumentation der Freigabeerklärung** im Zusammenhang mit der Neueinführung oder Änderung und Erweiterung von IT-gestützten Buchführungssystemen umfasst auch eine Darstellung der verwendeten Testdatenbestände, -konstellationen und/oder -skripte.

[11] Eine ordnungsmäßige Dokumentation im Rahmen von **Change-Management-Prozessen** umfasst auch die Benennung des Umstellungszeitpunktes und der zeitlichen Gültigkeitsdauer von Systemkonfigurationen. Die dokumentierten Systemzustände sind chronologisch zu verwalten.

[12] Insbesondere ist darauf zu achten, dass die **dokumentierte Hardware** den jeweils gültigen Mindestanforderungen der Software entspricht, in der vorliegenden Konfiguration genau bezeichnet ist und aktuell in dieser Konfiguration eingesetzt wird. Der Umfang der Dokumentation richtet sich dabei nach den Eigenschaften und Risiken, die für die Freigabe und den laufenden Betrieb relevant sind. Bei Änderungen sind die Austausch- bzw. Umstellungszeitpunkte und die zeitlichen Gültigkeitsdauern der jeweiligen Konfiguration anzugeben und historisch zu verwalten.

[13] Besondere Probleme ergeben sich bei Systemänderungen, wenn eine **Datenmigration** notwendig wird. Die Migrationsschritte und -inhalte sowie ihre Dokumentation müssen sicherstellen bzw. nachweisen, dass die Vollständigkeit, Unveränderbarkeit und Richtigkeit der Daten auch nach der Migration gewährleistet ist bzw. von dieser nicht beeinträchtigt wird. Dies betrifft insbesondere Datenmigrationen, die im Zeitraum der gesetzlichen Aufbewahrungsfristen erforderlich werden. Dementsprechend ist sicherzustellen, dass auch in diesem Fall die Anforderungen an die Lesbarkeit der Daten im gesamten Zeitraum, in dem eine Aufbewahrungspflicht besteht, aufrechterhalten werden. Das betrifft auch die maschinelle Auswertbarkeit für steuerliche Zwecke gem. § 147 VI AO.

[14] Werden die Daten nicht vollständig, also teilweise oder gar nicht migriert, dann ist für den Zeitraum der gesetzlichen Aufbewahrungsfristen sicherzustellen, dass aufgrund der gewählten Art und Weise der Aufbewahrung (z. B. Vorhalten des Altsystems oder vollständige Transformation in ein Archivsystem unter Einschluss aller Stammdaten) die Unveränderbarkeit und Lesbarmachung im Sinne der allgemeinen Anforderungen gegeben ist. Auch hierbei sind die Anforderungen an die maschinelle Auswertbarkeit für steuerliche Zwecke gem. § 147 VI AO zu beachten.

3.4 Der laufende Betrieb von IT-gestützten Buchführungssystemen

[1] Für den laufenden Betrieb von IT-gestützten Buchführungssystemen sind dessen Organisation sowie die in diesem Zusammenhang eingerichteten Kontrollmaßnahmen zu regeln.

[2] Der IT-Betrieb umfasst sowohl Verfahren für den Regelbetrieb von IT-Anwendungen als auch für den Notbetrieb.

[3] Der **Regelbetrieb** von IT-Anwendungen setzt dokumentierte Rahmenbedingungen und Verfahrensabläufe für den Einsatz von IT-Anwendungen und Netzwerken voraus. In diesem Zusammenhang sind der Einsatz von Programmversionen, die Prozessschritte und der Zugriff auf Dateien und Datenbanken zu regeln.

[4] Die jeweils aktuell verwendete Programmversion muss feststellbar sein, dokumentiert und kontinuierlich eingesetzt werden. Die **Programmidentität** zwischen eingesetzter Software und tatsäch-

lich dokumentiertem System muss im Rahmen des IKS sichergestellt werden. Nur so kann nachweislich erreicht werden, dass die richtigen Verarbeitungsregeln und maschinellen Kontrollen kontinuierlich während des gesamten Betriebszeitraums die erwarteten Ergebnisse produzieren. Bei Softwarefehlern kann im Umkehrschluss genau lokalisiert werden, welche Daten über welchen Zeitraum aufgrund von Verarbeitungsfehlern in einer bestimmten Programmversion kontrolliert und gegebenenfalls korrigiert werden müssen.

[5] Im Regelbetrieb sind geeignete Verfahren für die **Datensicherung und Auslagerung** durchzuführen, beispielsweise

- hinreichend gestaffelte Tages-, Monats- und Jahressicherungen,
- Inventarisierung aller Sicherungsmedien einschließlich der Führung von Datenträgerverzeichnissen,
- Auslagerung wichtiger Sicherungsbestände,
- regelmäßige Lesbarkeitstests und „Restore-Tests“ sowie
- ggf. parallele (redundante) Datensicherungen bei besonders kritischen Datenbeständen/Funktionen.

[6] Die Verfahren für den **Notbetrieb** umfassen organisatorische Regelungen zur Wiederherstellung der Betriebsbereitschaft und reichen von Maßnahmen bei Systemstörungen (Wiederanlaufkonzept) bis hin zu Konzepten bei einem vollständigen Ausfall des IT-Systems (Katastrophenfall-Konzept).

[7] Die Gewährleistung einer entsprechend den Vorgaben des IT-Sicherheitskonzepts festgelegten Verfügbarkeit im Notbetrieb wird in der Regel (in Abhängigkeit von den verwendeten Verfahren) erfordern, dass die Systeme und die darauf gespeicherten Unterlagen entsprechend redundant vorgehalten werden oder über Notfallkonzepte abgesichert werden. Die Maßnahmen sind an die aktuelle Gesetzeslage, die aktuellen technischen Möglichkeiten sowie die spezifischen Risiken der eingesetzten Verfahren anzupassen, regelmäßig und wiederkehrend zu hinterfragen, zu dokumentieren sowie in angemessenen Abständen auf ihre Wirksamkeit hin zu testen.

[8] Auch hinsichtlich der eingesetzten **Software** sind Maßnahmen zur Sicherung der Betriebsbereitschaft und des Regelbetriebs umzusetzen und über den Zeitraum des Betriebs kontinuierlich aufrecht zu erhalten. Das betrifft insbesondere die Verfügbarkeit der Software für eventuelle Reparaturinstallationen. Für diesen Fall müssen die zum aktuellen Zeitpunkt jeweils zu berücksichtigenden Service-Release-Versionen (Fehlerbehebungen oder Programm-Verbesserungen/-Erweiterungen) bekannt und ihre Installation inklusive Reihenfolge und relevanter Abhängigkeiten unmittelbar möglich sein.

3.5 Einrichtung und Ausgestaltung des IKS

[1] Die Notwendigkeit für die Einrichtung und den Betrieb nebst Überwachung eines IKS ergibt sich aus der Tatsache, dass Fehler und Abweichungen in den Arbeitsabläufen, egal wie feinmaschig diese Regelungen und Maßnahmen zur Vermeidung sind, nicht vollständig verhindert werden können. Abweichungen zwischen Soll- und Ist-Ergebnissen können deshalb nur auf Basis von Regelungskreisläufen (Kontrollmaßnahmen) aufgedeckt und korrigiert werden. Die Notwendigkeit für prozessunabhängige Überwachungsmaßnahmen ergibt sich daraus, dass die kontinuierliche **Wirksamkeit** eines eingerichteten IKS im Zeitablauf zu gewährleisten und daher regelmäßig zu überprüfen ist.

[2] Die Ausgestaltung der Kontroll- und Überwachungsmaßnahmen ist abhängig von den umgesetzten Maßnahmen zur Steuerung des IT-gestützten Buchführungssystems und den damit im Zusammenhang stehenden Risiken für die Einhaltung der GoB.

[3] **Manuelle Kontrollmaßnahmen** können durch die Bildung, Gliederung, Trennung, Zusammenfassung oder Bündelung von Aufgaben, Funktionen, Kompetenzen und Verantwortlichkeiten erfolgen. Hieraus resultieren Kontrollaktivitäten, die aus den Grundelementen der Reihen-, Parallel- oder Rückkopplung bestehen und sich beispielhaft in folgenden Kontrollen niederschlagen: 4-Augen-Prinzip, Bildung und Behandlung von Abstimmsummen, Eingangskontrollen vor der Weiterverarbeitung, Freigabeinstanzen, Aufgabenbeschreibungen und sonstige Regelwerke oder Checklisten, etc. Bei der Umsetzung der Kontrollmaßnahmen ist zu beachten, dass manuelle Kontrollen erfahrungsgemäß nicht oder nicht mit der gebotenen Sorgfalt ausgeführt werden. Sie bedürfen daher ggf. einer Überwachung bzw. einer Kombination mit automatisierten Kontrollen.

[4] Kontrollmaßnahmen können automatisiert beispielsweise auch als **programmierte Kontrollen** durchgeführt werden. Programmierte Kontrollen sind in Programmabläufe integrierte Soll-Ist-Vergleiche mit eventuellen Korrekturfunktionen, welche die Verarbeitung von nicht plausiblen und unvollständigen Daten verhindern. Typische Beispiele sind die Eingabe-, Verarbeitungs- und Ausgabekontrollen, die sowohl im Buchführungsprogramm als auch auf Ebene der Betriebssysteme bzw. betriebssystemnahen Software realisiert sind.

[5] Ziel von **Eingabekontrollen** ist, bereits zum Zeitpunkt der Erfassung die Richtigkeit und Vollständigkeit der in IT-Anwendungen übernommenen Daten sicherzustellen. **Fehlerverhindernde Kontrollen** sind z. B. Eingabekontrollen, die bewirken, dass fehlerhafte Datenkonstellationen frühzeitig aufgedeckt und damit Fehler bei der Verarbeitung vermieden werden. Ziel von **Verarbeitungskontrollen** ist es, dass die Daten den Verarbeitungsprozess vollständig und richtig durchlaufen. **Ausgabekontrollen** stellen die vollständige und richtige Erstellung und Verteilung von Verarbeitungsergebnissen sicher. Der Vorteil von programmierten Kontrollen ist neben ihrer kontinuierlichen Durchführung und hohen Zuverlässigkeit auch ihre automatisierte Dokumentationsmöglichkeit (Aktivitäts- und Fehlerprotokollierung).

[6] In der Regel wird die Einhaltung der GoB durch das Zusammenspiel von programmierten und manuellen Kontrollen sichergestellt. Für die Erfüllung der notwendigen Verarbeitungsfunktionen, insbesondere der Beleg-, Journal- und Kontenfunktion, bedeutet dies, dass die Ausgestaltung der manuellen Kontrollen mit der Art und dem Umfang der programmierten Kontrollen abzustimmen ist.

[7] Deshalb hat beispielsweise bereits bei der Eingabe eine Plausibilisierung der Daten zu erfolgen, um inhaltlich unplausible, aber formattechnisch passende Werte (z. B. bei Datumsangaben oder USt-Sätzen) aufzudecken, statt nur rein format- und syntaxbezogene Kontrollen einzusetzen. Andererseits sind zahlreiche inhaltliche Plausibilitätskontrollen nur beziehungsweise erst zu bestimmten Zeitpunkten möglich, z. B. zum Abschluss einer Buchungsperiode (Tag, Monat, etc.), weil sie beispielsweise auf Vergleichsoperationen beruhen (z. B. Vergleiche mit der Vorperiode). Dennoch ist ihr systematischer Einsatz zweckmäßig und sollte zielgerichtet und planmäßig (inhaltlich und zeitlich) erfolgen. Das gilt sowohl für programmierte als auch für manuelle Kontrollen.

[8] Soweit integrierte Programme und insbesondere ERP-Systeme eingesetzt werden, ist es für die Einrichtung eines wirksamen IKS von entscheidender Bedeutung, dass

- bei der Ausgestaltung der internen Kontrollen die Sicherheit und Ordnungsmäßigkeit der buchführungs- und aufzeichnungspflichtigen Daten und Unterlagen über den gesamten IT-gestützten und manuellen Geschäftsprozess hinweg gewährleistet werden kann und
- keine Risiken aus dem geschäftsprozessbedingten Datenaustausch zwischen den Teilsystemen unberücksichtigt bleiben.

Beispielsweise kann das Risiko darin bestehen, dass keine Aufzeichnungen darüber vorliegen, welche Daten in welchen Programmen bzw. Programmmodulen in den vor- bzw. nachgelagerten IT-Teilsystemen verarbeitet wurden und wie auf welche Daten durch Anwender der anderen Funktionsbereiche zugegriffen werden kann. Deshalb müssen die Schnittstellen zwischen den Teilsystemen genau analysiert und vor allem auch „teilmanuelle“ Übergaben von Daten im Rahmen der Arbeitsabläufe genau definiert und in ihrer Reihenfolge festgelegt werden. Das IKS muss sachlich und in seiner Dokumentation gezielt die System- bzw. Prozessübergänge im Bereich der Schnittstellen behandeln und wirksame Maßnahmen für eine ordnungsmäßige Verarbeitung über die gesamte Prozesskette hinweg beinhalten.

[9] Die „**teilmanuelle Übergabe**“ von Daten, die vielfach **an Systemübergängen** (z. B. beim Einlesen von Daten über Import-Schnittstellen) erfolgt, muss dokumentiert werden (Abstimm-/Plausibilitätskontrollen, Freigabeverfahren). Die Vollständigkeit und Richtigkeit der übernommenen Daten sowie deren korrekte weitere Verarbeitung ist sicherzustellen.

[10] Ferner kann aufgrund einer mangelnden Berücksichtigung der systemtechnischen Zusammenhänge die Gefahr bestehen, dass beispielsweise Zugriffsrechte, Datensicherungsmaßnahmen, etc. lediglich bezüglich der einzelnen Module oder IT-Teilsysteme wirksam sind und damit hinsichtlich des Teilprozesses, jedoch nicht hinsichtlich des Gesamtprozesses. Zugriffsschutz- oder Datensicherungsverfahren, die auf eine einzelne im Geschäftsprozess integrierte IT-Anwendung durch Manipulation in den vor- oder nachgelagerten IT-Teilsystemen reagieren, könnten gezielt umgangen werden. Daher ist bei der Umsetzung der Zugriffsrechte, Datensicherungsmaßnahmen, etc. auch deren Angemessenheit und Wirksamkeit über den gesamten Geschäftsprozess sicherzustellen.

[11] Die durchgeführten Kontrollen und Überwachungsmaßnahmen müssen dokumentiert werden und sind ihrerseits regelmäßig zu überprüfen.

4 Dokumentation und Nachweis

[1] Die IT-gestützte Buchführung muss - wie jede Buchführung - von einem sachverständigen Dritten hinsichtlich ihrer formellen und sachlichen Richtigkeit in angemessener Zeit prüfbar sein. Dies bezieht sich sowohl auf die Prüfbarkeit einzelner Geschäftsvorfälle unter Berücksichtigung der steuerlichen Anforderungen einer maschinellen Auswertbarkeit gem. § 147 VI AO als auch auf die Prüfbarkeit des Buchführungssystems und der darin ablaufenden Prozesse. Voraussetzung für die Nachvollziehbarkeit des Soll-Verfahrens ist eine **ordnungsgemäße Verfahrensdokumentation**, welche die Beschreibung aller zum Verständnis der Buchführung erforderlichen Verfahrensbestandteile, Daten und Dokumentbestände enthalten muss. Darüber hinaus muss sich aus der Dokumentation ergeben, dass das Verfahren entsprechend seiner Beschreibung durchgeführt worden ist.

[2] Die Verfahrensdokumentation liefert fachliche und technische **Inhalte für unterschiedliche Zielgruppen** (z. B. Anwender und Systemadministratoren) und Zwecke (z. B. Systembeschreibung und Systembetrieb). Beim Einsatz von Standardsoftware ist die vom Produkthersteller gelieferte Programm-Dokumentation als Verfahrensdokumentation nicht ausreichend. Sie dokumentiert nur einen softwarebezogenen Ausschnitt des IT-Buchführungssystems und somit nicht das zu betrach-

tende Gesamtsystem der Buchführung mit seiner Organisation und den darin ablaufenden Prozessen.

[3] Die Verfahrensdokumentation muss **als Dokumentation klar erkennbar sein**, kann aber aus mehreren Dokumenten bestehen oder auf diese verweisen, beispielsweise auf die Anwenderdokumentation, auf Testdokumentationen oder grundsätzliche Steuerungs- und Kontrollkonzepte (IT-Risikomanagement und allgemeines Sicherheitskonzept, Bedrohungen und Maßnahmen, IT-Strategie, IT-Sicherheitsrichtlinie, etc.). Die Dokumentation muss allerdings in einer Weise zur Verfügung gestellt werden, die einen zeitnahen Überblick über den Aufbau des IT-gestützten Buchführungssystems gibt und den Nachvollzug der darin enthaltenen Prozesse im Unternehmen erlaubt. Auch müssen Zusammenhänge in Bezug auf die eingesetzte Software und deren programminterne Verarbeitung, insbesondere deren Verarbeitungsfunktionen und –regeln, ohne Kenntnis einer Programmiersprache verdeutlicht werden.

[4] Die **Pflicht zur Erstellung** einer Verfahrensdokumentation ist unabhängig von der Größe oder Komplexität des Unternehmens, seines IT-gestützten Buchführungssystems, der dabei verwendeten Hard- und Software und der örtlichen Verteilung der Hard- und Software sowie der Daten.

[5] **Umfang und Detaillierungsgrad der Verfahrensdokumentation** richten sich insbesondere nach der Komplexität des IT-gestützten Buchführungssystems, dessen Umfang und Automatisierungsgrad (z. B. Umfang der automatisch generierten Buchungen). Über die formale Gestaltung und technische Ausführung kann der Buchführungspflichtige individuell entscheiden.

[6] Die **Verfahrensdokumentation** soll unter Berücksichtigung und Abdeckung der Anforderungen, die sich aus den GoBIT ergeben, u. a. über folgende Bereiche informieren:

[6.1] Teilbereich: **Rahmenbedingungen, Aufgabenstellung und Einsatzgebiet**

Dieser Teilbereich soll eine Beschreibung des Unternehmens, des Einsatzgebietes und des Zwecks, für den das IT-gestützte Buchführungssystem eingesetzt wird, enthalten.

Hierzu können beispielsweise zählen

- eine allgemeine Beschreibung des Buchführungsverfahrens (Organisation und Aufgabenstellung),
- ein Überblick über die abgedeckten Aufgabenbereiche und Geschäftsprozesse,
- die Einordnung in Aufbau- und Ablauforganisation,
- ein Verweis auf buchführungsrelevante rechtliche (z. B. auch branchenspezifische) Grundlagen im Rahmen des Betriebes sowie
- ein Verweis auf Freigabedokumentation, Autorisation und Gültigkeit der Verfahrensdokumentation.

[6.2] Teilbereich: **Fachliche Beschreibung der Lösung**

Die fachliche Beschreibung der Lösung soll einen Einblick in die Unternehmensprozesse geben, die im Rahmen des IT-gestützten Buchführungssystems relevant sind.

Hierzu können beispielsweise zählen

- eine Beschreibung der fachlichen Prozesse, wie Datenerfassung, Prüfung, Abstimmung, Ausgabe etc.,
- eine Beschreibung des Datenaustausches über Schnittstellen aus fachlicher und prozessbezogener Sicht,
- Organisationsanweisungen für die fachlichen Prozesse,

- die Darstellung der Ordnungsmäßigkeit und Sicherheit der Verfahren bezogen auf die Anforderungen der GoBIT (insbesondere Beleg-, Journal- und Kontenfunktion, Vollständigkeit, Richtigkeit, Zeitgerechtheit, Unveränderbarkeit, Ordnung, Nachvollziehbarkeit, Aufbewahrung und Outsourcing-Aspekte) sowie
- eine Beschreibung der Daten- und Dokumentenbestände inklusive Aufbewahrungsregeln und –fristen.

[6.3] Teilbereich: **Technische Beschreibung der Lösung**

Gegenstand der Beschreibung ist die technische Systemlösung mit allen relevanten Komponenten. Ziel dieses Teilbereiches ist auch, die Programmidentität nachweisen zu können (Identität zwischen Verfahren und Dokumentation).

Hierzu können beispielsweise zählen

- eine übersichtliche Systemdarstellung mit allen Komponenten und deren Schnittstellenbeziehungen,
- die Erläuterung der Beziehungen zwischen einzelnen Anwendungs- und Systembestandteilen,
- eine Beschreibung der programmierten Verarbeitungsregeln und -prozesse (maschinelle Verarbeitungsregeln) aus technischer Sicht (z. B. relevante Module, Datenflüsse, Protokollierungen, Ablaufpläne),
- die Beschreibung der Softwarekomponenten (Standardsoftware und Individualsoftware, durchgeführte Systemkonfigurationen, Anwenderoberflächen, Schnittstellen, Infrastrukturkomponenten),
- die Beschreibung der technischen Hardwarekomponenten (z. B. Speichersysteme und Datenträger, Erfassungssysteme, Ausgabesysteme, Server, Clients, Netzinfrastruktur, sonstige Geräte) soweit zum Verständnis des Systems erforderlich sowie
- die Bezeichnung und Beschreibung der Art und Weise eines durchgeführten Customizing.

[6.4] Teilbereich: **Anweisungen und Dokumentationen zum IT-Betrieb und zur IT-Sicherheit**

Dieser Abschnitt umfasst die Darstellung der notwendigen Maßnahmen und deren Einhaltung zur Gewährleistung des ordnungsgemäßen IT-Betriebes einschließlich der IT-Sicherheit.

Hierzu können beispielsweise zählen

- Technische Betriebsprozesse im Regelbetrieb (z. B. Datensicherung, Umgang mit Datenträgern, Überwachung des ordnungsmäßigen Betriebs),
- Technische Betriebsprozesse im Notbetrieb (Restart, Recovery) bis hin zu Katastrophen- und Wiederanlaufplanungen,
- Langfristverfügbarkeit (z. B. Migration, Bedingungen für die Migration, Konzept für die Langzeitverfügbarkeit von Daten und Anwendungen),
- Datensicherheit und Datenintegrität (z. B. Transaktions- und Konsistenzsicherung, Protokollierung, Ausfallsicherheit),
- Zugangs- und Zugriffsschutz, Benutzerverwaltung und Berechtigungskonzept sowie
- Wartungsregelungen (z. B. Verantwortung für Wartung und Störungsbehebung, Eskalationswege, präventive Wartung, Störungsbehebung, Wartungs-Dokumentation).

[6.5] Teilbereich: **Kontrollgrundsätze und Kontrollen zur Einrichtung und Änderung von IT-gestützten Buchführungssystemen**

Gegenstand dieses Abschnitts ist eine Beschreibung des IKS, sofern nicht bereits in den anderen Abschnitten eine Beschreibung erfolgt ist.

Hierzu können beispielsweise zählen

- Kompetenzen, Verantwortlichkeiten, Rollen und Berechtigungen beim Betrieb der Anwendung,
- die Darstellung der geforderten und vorhandenen Mitarbeiterqualifikation (Rollen, erforderliche Kenntnisse, Verantwortlichkeiten, durchgeführte Qualifizierungsmaßnahmen),
- eine Dokumentation der organisatorischen Sicherheitsmaßnahmen, insbesondere der prozessintegrierten manuellen und automatischen Kontrollen (z. B. Funktionstrennungen, maschinelle Kontrollen),
- Test-, Abnahme- und Freigabekonzepte und -protokolle, so dass eine systematische Inbetriebnahme nachvollziehbar ist,
- Change-Management-Verfahren inklusive Kontrollaspekte sowie
- Verfahren zur Sicherstellung der Programmidentität (Identität von technischer Umgebung und Dokumentation).

[7] Der Buchführungs- und Aufzeichnungspflichtige ist für das **Vorliegen** und die **Aktualität** der Verfahrensdokumentation verantwortlich. Die Dokumentation muss dem eingesetzten Verfahren entsprechen (Programmidentität). Die Verfahrensdokumentation ist bei Änderungen zu versionieren. Es ist eine nachvollziehbare Änderungshistorie der Verfahrensdokumentation vorzuhalten.

[8] Die Anforderungen an die Verfahrensdokumentation erstrecken sich auch auf die nachfolgend dargestellte Aufbewahrung und gelten somit auch für Archivsysteme und Altsysteme (im Falle einer unvollständigen Datenmigration), in denen aufbewahrungspflichtige Unterlagen vorgehalten werden.

5 Aufbewahrung

5.1 Gesetzliche Aufbewahrungspflichten

[1] IT-gestützte Buchführungssysteme unterliegen in gleichem Maße wie herkömmliche Buchführungen den handels- und steuerrechtlichen Aufbewahrungsvorschriften. Dies gilt unabhängig von der Art der Datenträger sowohl für die Aufbewahrung der erforderlichen Unterlagen innerhalb der genutzten Buchführungssysteme, als auch für eine Aufbewahrung in gesonderten, separat geführten Archivsystemen.

[2] Die **Aufbewahrungsfristen** richten sich u. a. nach § 257 IV HGB und § 147 III AO.

[3] Die Aufbewahrungsfrist beginnt mit dem Schluss des Kalenderjahres, in dem die letzte Eintragung in das Buch gemacht, das Inventar, die Eröffnungsbilanz, der Jahresabschluss oder der Lagebericht aufgestellt, der Handels- oder Geschäftsbrief empfangen oder abgesandt worden oder der Buchungsbeleg entstanden ist, ferner die Aufzeichnung vorgenommen worden ist oder die sonstigen Unterlagen entstanden sind. Die zutreffende Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften zu den Aufbewahrungsfristen führt damit tatsächlich zu einer Aufbewahrungsdauer, die die in § 257 IV HGB und § 147 III AO genannten Zeiträume übersteigt. Nach § 147 III AO endet die Aufbewahrungsfrist nicht, solange die Festsetzungsfrist nicht abgelaufen ist.

[4] Nach dem HGB ist grundsätzlich kein bestimmter **Aufbewahrungsort** vorgeschrieben, solange ein jederzeitiger Überblick über die Geschäftsvorfälle möglich ist. Das kann auch eine Aufbewahrung an einem weit entfernten Ort mit Zugriffsmöglichkeit über ein vorhandenes IT-Netzwerk einschließen. Gemäß § 146 II AO sind die Bücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen im Inland zu führen und aufzubewahren. Dies bezieht sich insbesondere auch auf digital geführte

Unterlagen. Ausnahmen sind unter den Voraussetzungen des § 146 II S. 2-4 AO für ausländische Betriebsstätten und ausländische Organgesellschaften zulässig. Gemäß § 146 IIa AO kann die zuständige Finanzbehörde auf schriftlichen Antrag des Steuerpflichtigen unter bestimmten Voraussetzungen das Führen und Aufbewahren der elektronischen Bücher und der sonstigen erforderlichen elektronischen Aufzeichnungen im Ausland bewilligen.

5.2 Aufbewahrungsumfang

[1] Der Umfang der aufbewahrungspflichtigen Unterlagen ergibt sich aus § 257 I HGB bzw. § 147 I AO. Zu den aufbewahrungspflichtigen Unterlagen gehören neben den Unterlagen bzw. Daten mit Belegfunktion und den sonstigen Aufzeichnungen mit Grundbuch- oder Kontenfunktion auch die zum Verständnis der Buchführung erforderlichen Unterlagen, insbesondere Arbeitsanweisungen und sonstige Organisationsunterlagen.

[2] Die **Verfahrensdokumentation** gehört zu den Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen i. S. d. § 257 I Nr. 1 HGB bzw. § 147 I Nr. 1 AO. Die **Aufbewahrungsfrist für die Verfahrensdokumentation** beginnt unter Berücksichtigung der jeweiligen Versionierung mit dem Schluss des Kalenderjahres, in dem die jeweilige Version der Verfahrensdokumentation auf die IT-gestützte Buchführung letztmalig Anwendung findet. Die Aufbewahrungsfrist endet frühestens mit Ablauf der Aufbewahrungsfrist, die für die im Verfahren beschriebenen Unterlagen bzw. Daten gilt.

[3] Beim Einsatz von **Individualsoftware** ist über die Anwenderdokumentation hinaus auch die technische Systemdokumentation aufbewahrungspflichtig.

[4] Beim Einsatz von Standardsoftware liegt dem Anwender im Regelfall keine technische Systemdokumentation vor. Um im Bedarfsfall Teile der Dokumentation einsehen zu können, die nicht ausgehändigt worden sind, sollte der Anwender mit dem Softwarelieferanten eine Vereinbarung treffen, dass der Softwarehersteller oder ein neutraler Dritter während der Dauer der Aufbewahrungsfrist Zugriff auf die technische Systemdokumentation gewährleistet.

[5] Unternehmensspezifische Einstellungen, Anpassungen und Ergänzungen, softwareseitige Parametrisierungen und Änderungen in Tabellen und Stammdaten, die für die Verarbeitung von Daten innerhalb des IT-gestützten Buchführungssystems erforderlich sind, zählen ebenfalls zu den aufbewahrungspflichtigen Unterlagen, weil sie zum Verständnis und zum Nachvollzug der Buchführung erforderlich sind. Sie sind in der jeweiligen Version i. S. d. Absatzes [2] aufzubewahren.

[6] Die Aufbewahrungspflicht erstreckt sich auf alle Versionsstände, die produktiv genutzt wurden.

5.3 Form der Aufbewahrung

[1] Die §§ 257 III HGB und 147 II AO schreiben zur Aufbewahrung von Unterlagen keine bestimmte Technologie vor. Die aufzubewahrenden Unterlagen können beim Buchführungspflichtigen in unterschiedlicher Form anfallen (z. B. auf Papier/„analog“ oder digital). Dies berührt jedoch nicht die Entscheidungsfreiheit des Buchführungspflichtigen hinsichtlich der Aufbewahrungsart, sofern nicht weitere Rechtsnormen diese Wahlfreiheit einschränken. Solche Einschränkungen ergeben sich z. B. aus § 147 VI AO. Danach müssen Unterlagen, die IT-gestützt erstellt wurden oder nach ihrer Digitalisierung (z. B. durch Einscannen) Belegfunktion erfüllen und somit in digitaler Form vorliegen, für Zwecke der Außenprüfung in eben dieser Form vorgehalten werden, um insbesondere für maschinelle Auswertungszwecke genutzt werden zu können. Hierbei ist die Speicherung auf einem maschinellen Datenträger eine notwendige, aber keine hinreichende Bedingung für die maschinelle Auswertbarkeit von Unterlagen.

[2] Bei der Speicherung auf Datenträgern ist die Vollständigkeit der Unterlagen durch entsprechende Kontrollen zu gewährleisten. Insbesondere beim Einsatz von Zwischenspeichern (Caches)

können hierzu besondere Vorkehrungen erforderlich werden, damit z. B. bei eventuellen Systemausfällen konsistente und aktuelle Datenbestände verbleiben.

[3] Zur Identifikation, gegenseitigen Verknüpfung und Auffindbarkeit der digitalen Unterlagen ist ein eindeutiges Ordnungskriterium (**Index**) zu verwenden. Diese Zuordnung und Verknüpfung muss während des gesamten Aufbewahrungszeitraums erhalten bleiben. Notwendige technische Änderungen an diesem Index (z. B. im Rahmen von Fehlerkorrekturen oder Migrationen) sind zu protokollieren und unter Beachtung der Aufbewahrungsfristen zu dokumentieren.

[4] Bei einer Aufbewahrung in digitaler Form ist – wie auch bei der Aufbewahrung in Papierform – sicherzustellen, dass die Unveränderbarkeit der aufbewahrungspflichtigen Unterlagen gegeben ist. Dies wird i. d. R. nur durch eine Kombination von organisatorischen Regelungen und technischen Maßnahmen gewährleistet werden können. Beispielsweise bieten bestimmte Speichermedien (z. B. Festplatten, Magnetbänder) technologiebedingt keinen Schutz vor Veränderung der Daten. Andere Speichermedien (z. B. nur einmal beschreibbare optische Medien) bieten zwar technologisch einen gewissen inhärenten Schutz, aber auch dort verbleiben Möglichkeiten zur Änderung der aufbewahrungspflichtigen Unterlagen (z. B. durch Austausch einzelner optischer Medien). Die gesetzlichen Regelungen für die Wahl des Datenträgers sind deshalb so gefasst, dass keine bestimmte Technologie gefordert wird. In Abhängigkeit von der eingesetzten Technologie müssen insofern technische und organisatorische Maßnahmen getroffen werden, die eine nachträgliche Änderung an den aufbewahrungspflichtigen Unterlagen zuverlässig ausschließen. Diese sind so auszugestalten und zu dokumentieren, dass vom Buchführungspflichtigen der Nachweis erbracht werden kann, dass die aufbewahrungspflichtigen Unterlagen nicht verändert wurden.

[5] Geeignete Maßnahmen zur Vermeidung der Änderung aufbewahrungspflichtiger Unterlagen können sowohl in unternehmensinternen als auch -externen Maßnahmen bestehen (oder einer Kombination von beidem). Typische Beispiele für unternehmensinterne Maßnahmen sind die Umsetzung von Zugriffs- und Zutrittskontrollen. Für unternehmensexterne Maßnahmen, wie das Outsourcing von Archivierungsaufgaben und -funktionen an hierfür spezialisierte Dienstleister, gelten die Ausführungen in Kapitel 6 (Outsourcing).

[6] Werden analoge Unterlagen in ein digitales Format konvertiert (z. B. durch das Scannen von Papierbelegen), dann müssen eindeutige Organisationsanweisungen vorliegen, welche Unterlagen wann, von wem und mit welchem Verfahren digitalisiert werden, wie die Protokollierung der Verarbeitung erfolgt, wie die geforderte Indexierung erfolgt und wie neben der Sicherstellung einer (informations-)verlustfreien Konvertierung die Kontrolle des Ergebnisses auf Vollständigkeit, ausreichende Qualität und Lesbarkeit erfolgt. Dies beinhaltet insbesondere auch Vorgaben zum Umgang mit mehr- und doppelseitigen Vorlagen, Vorlagen mit unterschiedlichen Formaten, Kontrollen zum Abgleich der Anzahl der physischen Dokumente mit den tatsächlich erfassten Dokumenten, zum Abgleich der Reproduktion mit dem Original sowie zur Vermeidung von Doppelerfassungen. Im Anschluss an die Digitalisierung darf die weitere Bearbeitung nur mit dem gespeicherten Beleg erfolgen (z. B. Buchungsvermerke).

[7] Das Erfassungs- und Aufbewahrungsverfahren muss die inhaltliche Übereinstimmung der Wiedergabe mit den auf Datenträgern gespeicherten Unterlagen gewährleisten. Für einige Unterlagen (empfangene Handels- oder Geschäftsbriefe, Buchungsbelege) ist zusätzlich eine bildliche Übereinstimmung der digitalisierten Kopie mit dem Original gefordert (§ 257 III Nr. 1 HGB, § 147 II Nr. 1 AO). Diese Anforderung ist erfüllt, wenn alle auf der Originalunterlage enthaltenen Angaben zur Aussage- und Beweiskraft des Geschäftsvorfalles originalgetreu bildlich wiedergegeben werden. Eine vollständige Farbwiedergabe ist erforderlich, wenn der Farbe Beweisfunktion zukommt. Falls nicht alle Komponenten einer aufbewahrungspflichtigen Unterlage, denen eine Beweisfunktion zukommt, in einer digitalen Kopie erkennbar bleiben, ist das Original der Unterlage aufzubewahren (z. B. Zolldokumente, die mit einem fluoreszierenden Zollstempel versehen sind).

[8] Sofern gemäß § 257 III HGB und § 146 V AO die Unterlagen grundsätzlich auf Datenträgern geführt werden dürfen, ist aus steuerlicher Sicht die Aufbewahrung der analogen Originalunterlagen nach erfolgreicher und den vorstehenden Grundsätzen entsprechender Erfassung und Speicherung nicht erforderlich. Entgegenstehende Spezialvorschriften sind zu beachten.

[9] Digitale Unterlagen können durch Übertragung der - gegebenenfalls voneinander getrennten - Inhalts- und Formatierungsdaten auf einen Datenträger archiviert werden. Auch während des Übertragungsvorgangs auf den Datenträger muss sichergestellt sein, dass eine Veränderung der aufbewahrungspflichtigen Unterlagen nicht möglich ist. Eine Konvertierung der Daten beim Archivierungsvorgang ist nur unter Aufrechterhaltung der Aussage- und Beweiskraft der Buchführung bzw. der Unterlage zulässig.

[10] Digitale Unterlagen müssen unabhängig davon, ob sie bereits originär in digitaler Form vorlagen oder für Aufbewahrungszwecke digitalisiert worden sind, während der gesamten Aufbewahrungszeit hinsichtlich ihres Originalzustands reproduzierbar sein. Die Anforderung der Unveränderbarkeit führt dazu, dass das Anbringen von Buchungsvermerken, Indexierungen, farblichen Hervorhebungen etc. unabhängig von seiner technischen Ausgestaltung keinen Einfluss auf diese Reproduzierbarkeit haben darf. Gleichzeitig sind solche Bearbeitungsvorgänge zu protokollieren und mit der Unterlage zu speichern, damit die Nachvollziehbarkeit und Prüfbarkeit des Originalzustands und seiner Ergänzungen gewährleistet ist.

[11] Durch die Verwendung von sogenannten (elektronischen) „**Archivsystemen**“ ändern sich die Anforderungen an die Art der Aufbewahrung, die Lesbarmachung und - im Hinblick auf die erweiterten steuerlichen Pflichten – die maschinelle Auswertbarkeit nicht. Die Aufbewahrungspflichten gelten unabhängig davon, ob die aufbewahrungspflichtigen Unterlagen im sogenannten „Produktivsystem“ oder in einem davon gesondert geführten oder darin integrierten Archivsystem aufbewahrt werden. Die Übergänge zwischen Produktiv- und Archivsystemen können zudem fließend sein. Unabhängig von der Systembezeichnung umfasst die Aufbewahrung somit sowohl das Speichern aufbewahrungspflichtiger Unterlagen in dem Produktivsystem als auch die Speicherung in speziell für die Aufbewahrung eingesetzten Archivsystemen.

[12] Vor der Archivierung sind geeignete **Archivierungskonzepte** zu erstellen. Geeignete Archivierungskonzepte haben insbesondere zu berücksichtigen, dass die gesetzlichen Anforderungen an die Aufbewahrung der Unterlagen sowie deren Lesbarkeit und - im Hinblick auf die erweiterten steuerlichen Pflichten – maschinelle Auswertbarkeit langfristig, d.h. über den gesamten Aufbewahrungszeitraum hinweg gewährleistet werden müssen. Diese Anforderungen bestehen auch dann, wenn das Archivkonzept vorsieht, die Daten zur Lesbarmachung oder für maschinelle Auswertungszwecke wieder in das Produktivsystem zurückzuspielen. Demzufolge sind bei einer solchen Konzeption sich evtl. hieraus ergebende Beeinträchtigungen des Produktivbetriebs und die Auswirkungen auf das Changemanagement und die Releaseplanung (Abwärtskompatibilität des Datenformats) zu berücksichtigen.

5.4 Lesbarmachung aufbewahrungspflichtiger Unterlagen

[1] Um die Aufbewahrung der Buchführungsunterlagen und Aufzeichnungen über die gesetzlich vorgesehenen Zeiträume sicherzustellen, müssen neben den Anforderungen an die Art der Aufbewahrung auch die technischen Voraussetzungen für die Gewährleistung der Lesbarmachung und die für Zwecke der Außenprüfung geforderte maschinelle Auswertbarkeit erfüllt sein. Insbesondere muss sichergestellt sein, dass die Daten während der Dauer der Aufbewahrungsfrist verfügbar und jederzeit innerhalb angemessener Frist (§ 239 IV S. 2 HGB) bzw. unverzüglich (§ 146 V S. 2 AO) lesbar und für maschinelle Auswertungszwecke verfügbar gemacht werden können.

[2] Unabhängig von der Art der Aufbewahrung ist der Buchführungs- und Aufzeichnungspflichtige verpflichtet, auf seine Kosten diejenigen Hilfsmittel zur Verfügung zu stellen, die erforderlich sind, um die Unterlagen lesbar zu machen.

[3] Die Lesbarmachung kann durch die im verwendeten System vorgesehene Funktionalität zur Anzeige der gespeicherten Unterlagen erfolgen. Daneben muss die Möglichkeit bestehen, Ausdrücke anzufertigen.

[4] Das Verfahren zur Lesbarmachung der auf den Datenträgern gespeicherten Unterlagen ist zu dokumentieren, insbesondere hinsichtlich des verwendeten Ordnungskriteriums. Die Wiedergaben der gespeicherten Unterlagen müssen dem Buchführungs- und Aufzeichnungspflichtigen eindeutig zugeordnet werden können. Die Übereinstimmung der selektiven Wiedergabe mit den auf maschinell lesbaren Datenträgern geführten Unterlagen muss nachprüfbar sein.

[5] Es sind regelmäßige **Lesbarkeitstests** zu planen, durchzuführen und zu dokumentieren, um Datenverluste durch nicht mehr lesbare Medien auszuschließen.

6 Outsourcing

6.1 Art und Umfang des Outsourcing

[1] Unter Outsourcing wird im Folgenden die Auslagerung von Aufgaben, Funktionen und Prozessen im Zusammenhang mit dem IT-gestützten Buchführungssystem (in Teilbereichen oder als Ganzes) auf ein Dienstleistungsunternehmen verstanden, unabhängig davon, ob es sich um eine Auslagerung ins In- oder Ausland handelt.

[2] Der Umfang der Auslagerung reicht von der Datenerfassung, bei der das Dienstleistungsunternehmen lediglich Erfüllungsgehilfe des auslagernden Unternehmens ist, bis hin zur Übertragung von ganzen Geschäftsprozessen und zugehörigen Überwachungstätigkeiten. Das Outsourcing kann darüber hinaus beispielsweise den IT-Betrieb unter Nutzung fremder Hard- und Software (z. B. administriertes Rechenzentrum oder PC-Einsatz) oder die Einschaltung von Internet-Providern zum Gegenstand haben.

[3] Das Dienstleistungsunternehmen ist gegenüber dem auslagernden Unternehmen über die vertragsgemäße Durchführung der ausgelagerten Aktivitäten und Prozesse rechenschaftspflichtig. Die Verantwortung verbleibt jedoch beim Buchführungs- und Aufzeichnungspflichtigen, der sich daher auf das interne Kontrollsystem des Dienstleistungsunternehmens verlassen können muss. Somit sind sowohl das in einem Dienstleistungsunternehmen eingerichtete Interne Kontrollsystem als auch die dort erstellten und aufbewahrten Aufzeichnungen für die Einhaltung der GoB für den Buchführungs- bzw. Aufzeichnungspflichtigen von Bedeutung. Insofern hat dieser entsprechende Vorkehrungen zu treffen, die die sorgfältige Auswahl des Dienstleistungsunternehmens, die Schnittstellen zum Dienstleistungsunternehmen (inkl. des beidseitigen Internen Kontrollsystems), die Sicherung und Dokumentation der Ordnungsmäßigkeit beim Dienstleistungsunternehmen sowie die sorgfältige Gestaltung des Auftragsverhältnisses selbst betreffen. Denn alle Ordnungsmäßigkeitsverstöße in diesem Bereich sind dem Buchführungs- bzw. Aufzeichnungspflichtigen ungeachtet des Outsourcings selbst zuzurechnen.

6.2 Vertragliche Gestaltung des Outsourcing

[1] Als Buchführungs- und Aufzeichnungspflichtiger trägt der Outsourcing-Geber stets die Verantwortung dafür, dass die GoBIT eingehalten werden.

[2] Das auslagernde Unternehmen hat sich im Rahmen der Auswahl eines potenziellen Dienstleistungsunternehmens darüber zu vergewissern, ob dieses die für die Einhaltung der GoBIT notwendigen Anforderungen, insbesondere in personeller, fachlicher und organisatorischer Hinsicht erfüllt. Aufgrund der bei dem Buchführungs- und Aufzeichnungspflichtigen verbleibenden Verant-

wortlichkeit sollte bei der Ausgestaltung des Outsourcingvertrags insbesondere auf folgende Aspekte geachtet werden:

- Das Dienstleistungsunternehmen hat den Buchführungs- und Aufzeichnungspflichtigen über organisatorische oder IT-technische Änderungen einschließlich des dienstleistungsbezogenen IKS im Vorfeld frühzeitig in Kenntnis zu setzen, um rechtzeitig die gegebenenfalls davon betroffenen Kontrollen des IKS der neuen Situation anzupassen.
- Grundsätzlich sollte sich der Outsourcing-Geber vertragliche Kontrollrechte bezüglich der Ordnungsmäßigkeit seiner Buchführung vom Dienstleistungsunternehmen zusichern lassen. Ebenso sollten Prüfungs- und Auskunftsrechte (durch den Buchführungs- und Aufzeichnungspflichtigen oder durch Dritte nach Auftrag des Buchführungs- und Aufzeichnungspflichtigen) vereinbart werden. Regelungen über eine zeitnahe Verfügbarkeit von Daten und Verfahrensdokumentation beim Outsourcing-Geber sollten schriftlich fixiert werden.
- Die Dokumentation der Verfahren und des IKS seitens des Dienstleistungsunternehmens und des Outsourcing-Gebers ist sicherzustellen. Dabei sollte sich der Outsourcing-Geber einen Einblick bzw. Zugriff auf die gesamte Programmdokumentation und Verfahrensdokumentation einschließlich der Änderungshistorie zusichern lassen, auch wenn diese originär beim Dienstleistungsunternehmen erstellt und aufbewahrt wird.
- Eine Weiterverlagerung an Subunternehmer durch das Dienstleistungsunternehmen ist durch den Outsourcing-Geber vertraglich zu regeln. Unabhängig von der vertraglichen Regelung ist der Buchführungs- und Aufzeichnungspflichtige auch für die Einhaltung der Ordnungsmäßigkeit beim Subunternehmer verantwortlich.

[3] Bei den vertraglichen Gestaltungen ist zu berücksichtigen, dass der Datenzugriff gem. § 147 VI AO für Zwecke der steuerlichen Außenprüfung während der gesamten gesetzlichen Aufbewahrungsfrist möglich sein muss. Soweit das Führen und Aufbewahren der elektronischen Bücher und der sonstigen erforderlichen elektronischen Aufzeichnungen im Ausland belegen bzw. mit der Führung der Bücher verbundene Tätigkeiten im Ausland erbracht werden sollen, muss der Outsourcing-Geber vor der Umsetzung die Bewilligung des Finanzamts auf Grundlage eines schriftlichen Antrags nach § 146 IIa AO einholen.

7 Glossar

Begriff	Definition/Erläuterung
Archiv(system)	Das Archiv(system) dient der langfristigen und unveränderlichen Speicherung von aufbewahrungspflichtigen Daten und Unterlagen auf maschinenlesbaren Datenträgern zur Erfüllung der gesetzlichen Aufbewahrungspflichten.
ASP (Application Service Providing)	Application Service Providing (ASP) ist ein Geschäftsmodell für die zentrale Bereitstellung und Ausführung von vorkonfigurierten, serverbasierten Softwarelösungen und der damit verbundenen Dienstleistungen von Drittanbietern für eine Vielzahl von Kunden über öffentliche oder private Netze.
Aufbewahrung	Vorhaltung von aufbewahrungspflichtigen Unterlagen entsprechend den gesetzlichen Vorschriften.
Aufbewahrungsfrist	Zeitraum, in dem Unterlagen aufgrund gesetzlicher Vorgaben aufbewahrt werden müssen.
Beleg	Der Beleg dient dem Nachweis einer Buchung bzw. eines Geschäftsvorfalles (Belegfunktion). Jede Buchung muss vollständig belegmäßig nachgewiesen sein.
Belegfunktion	Die Belegfunktion ist die Grundlage für die Beweiskraft der Buchführung. Sie sichert die geforderte Nachvollziehbarkeit der Buchführung.
Buchführung	Die Buchführung muss alle Geschäftsvorfälle vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet aufzeichnen. Alle Veränderungen, die nach Handels- oder Steuerrecht die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Buchführungs- und Aufzeichnungspflichtigen beeinflussen, sind abzubilden und zu dokumentieren. Dabei muss die Buchführung so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über alle Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens verschaffen kann.
Buchführungspflichtiger / Aufzeichnungspflichtiger	Buchführungspflichtiger /Aufzeichnungspflichtiger ist, wen die gesetzliche (handels- oder steuerrechtliche) Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht trifft. Diese Pflicht ist persönlich und unausweichlich. Die Verantwortung für diese öffentlich-rechtliche Pflicht ist nicht an Dritte delegierbar.
Buchführungsprogramm bzw. -software	Teil eines IT-gestützten Buchführungssystems.
Buchführungssystem	Gesamtheit aller Elemente und Prozesse im Rahmen einer (konkreten) Buchführung.
Buchung	Eine Buchung liegt vor, wenn ein Geschäftsvorfall mit allen notwendigen Angaben im Buchführungssystem vollständig, formal richtig, zeitgerecht und verarbeitungsfähig erfasst bzw. automatisch generiert, autorisiert und gespeichert wurde. Spätestens in diesem Zuge sind die Angaben zum Geschäftsvorfall um <ul style="list-style-type: none"> • die Kontierung (Konto und Gegenkonto) • das Ordnungskriterium (z. B. Belegnummer, Index) • das Buchungsdatum (Kennzeichnung des Zeitpunkts der Buchung) zu

Entwurfsstand: 13.10.2012

	ergänzen.
Buchung, automatische/ automatisierte	Siehe „Buchung, programmintern generiert“.
Buchung, programmintern generiert	Programmintern generierte Buchungen werden durch die IT-Anwendung automatisch erzeugt. Aus der Verfahrensdokumentation müssen die Regeln für die Generierung und Kontrolle dieser Buchungen eindeutig erkennbar und autorisiert sein. Die freigegebenen Programme müssen gegen unautorisierte und undokumentierte Änderungen geschützt sein.
buchungspflichtiger / aufzeichnungspflichtiger Geschäftsvorfall	Alle Geschäftsvorfälle, die aufgrund handels- oder steuerrechtlicher Normen aufgezeichnet werden müssen.
Datenträger	Medium, mittels dessen Daten und Unterlagen zwecks Übertragung oder Aufbewahrung und Lesbarmachung temporär bzw. dauerhaft gespeichert werden.
Dokument (= Unterlage)	Der Begriff Dokument als Träger von Informationen umfasst neben der klassischen Definition des „Schriftstückes“ in Papier auch IT-gestützt erzeugte Objekte (z. B. E-Mails und ggf. auch Objekte, die keine Zeichen sondern Audio- oder Videoinhalte besitzen).
Dokument, analoges	Dokument, das ohne ein IT-System einsehbar und nutzbar gemacht werden kann.
Dokument, digitales	Dokument, das nur mit einem IT-System einsehbar und nutzbar gemacht werden kann.
Elemente des IT-Systems	Siehe Begriffsdefinition IT-gestütztes Buchführungssystem.
ERP-System	Ein ERP (Enterprise Resource Planning)-System ist eine betriebswirtschaftliche Anwendungssoftware zur umfassenden Integration, Steuerung und Optimierung der ressourcenbezogenen Unternehmensaktivitäten. Ein Schwerpunkt liegt dabei auf der Verknüpfung und Abbildung von rechnungslegungsbezogenen Abläufen mit Daten aus anderen Unternehmensbereichen (z. B. Produktion, Beschaffung, Lagerhaltung). ERP-Software besteht meist aus mehreren Modulen, die jeweils betriebliche Funktionen (Materialwirtschaft, Produktion, Finanzen, Personalwirtschaft usw.) abbilden.
GoB	Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) sind ein unbestimmter Rechtsbegriff. Die Gesamtheit aller GoB wird häufig zur Klarstellung auch als „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung“ oder auch „GoB i.w.S.“ bezeichnet, wobei die „GoB i.e.S.“ in diesem Fall auf die Buchführung beschränkt sind. Die Anerkennung einer Buchführung oder Aufzeichnung setzt die Beachtung der GoB voraus.
Indexierung	Eineindeutige Verknüpfung zwischen einem digitalen Dokument und einem Kriterium für das Wiederauffinden dieses Dokuments.
Informationstechnologie (IT)	Unter Informationstechnologie (IT) wird die Gesamtheit der im Unternehmen zur Datenverarbeitung eingesetzten Hard- und Software verstanden.
Internes Kontrollsystem (IKS)	Im Folgenden werden als Internes Kontrollsystem (IKS) die vom Buchführungspflichtigen zur Einhaltung der GoB umgesetzten organisatorischen Regelungen und technischen Maßnahmen bezeichnet, welche die Steuerung und Überwachung des IT-gestützten Buchführungssystems zum Gegenstand haben. Daher umfasst das IKS die Gesamtheit aller aufeinander abgestimmten

Entwurfsstand: 13.10.2012

	<p>Grundsätze, Maßnahmen und Vorkehrungen eines Unternehmens, die zur Bewältigung der Risiken aus dem Einsatz eines IT-gestützten Buchführungssystems eingerichtet werden. Es dient insbesondere zur Vermeidung, Aufdeckung und Beseitigung von Fehlern in den buchführungsrelevanten Arbeitsabläufen. Die Verantwortung für die Einrichtung eines wirksamen IKS liegt beim Buchführungspflichtigen.</p> <p>Das IKS beinhaltet prozessintegrierte (Kontroll-)Maßnahmen und prozessunabhängige (Überwachungs-)Maßnahmen. Es stellt damit einen wesentlichen Bestandteil des gesamten betrieblichen Risiko-Management-Systems dar. Dessen konkrete Ausgestaltung erfolgt in Abhängigkeit von der Unternehmensgröße, -branche und -komplexität und den daraus resultierenden Risiken (Risikoäquivalenzprinzip). Die Einhaltung der Ordnungsmäßigkeit ist bei der Einrichtung eines solchen Systems als Rahmenvoraussetzung sicherzustellen.</p> <p>Das Risiko-Management-System muss darauf ausgerichtet sein, Ordnungsmäßigkeitsverstöße zu verhindern bzw. aufzudecken und zu korrigieren. Vom IKS umfasst sind sowohl die Einrichtung eines IT-gestützten Buchführungssystems als auch dessen laufender Betrieb (IT-Betrieb).</p>
IT-gestütztes Buchführungssystem	Ein IT-gestütztes Buchführungssystem ist insbesondere dadurch gekennzeichnet, dass die Buchführung ganz oder in Teilen auf Datenträgern (§ 239 IV HGB) geführt wird, die nur IT-gestützt beschrieben oder gelesen werden können. Ein IT-gestütztes Buchführungssystem umfasst alle Teile eines DV-Systems, in denen buchführungs- oder aufbewahrungspflichtige Unterlagen verarbeitet oder vorgehalten werden. Dies können DV-Systeme in allen Unternehmensbereichen sein. Dabei ist unerheblich, ob es sich um Vor-, Haupt- oder Nebensysteme handelt. Unterlagen, die mit Hilfe eines DV-Systems erstellt worden sind, können unterschiedliche Quellen haben: sie können z. B. aus anderen DV-Systemen importiert, von Dritten durch Datenübertragung übermittelt oder durch manuelle Eingaben erfasst worden sein. Auch eingescannte Unterlagen gehören hierzu.
Journalfunktion	Die Journalfunktion verlangt, dass alle Geschäftsvorfälle zeitnah nach ihrer Entstehung vollständig und verständlich sowie formal richtig in zeitlicher Reihenfolge aufgezeichnet werden (Journal).
Kontenfunktion	Zur Erfüllung der Kontenfunktion müssen die Geschäftsvorfälle nach Sach- und Personenkonten geordnet dargestellt werden können. Die Kontenfunktion kann auch durch Führung von Haupt- und Nebenbüchern in unterschiedlichen IT-Anwendungen erfüllt werden.
Migration von Daten oder Dokumenten	Transfer von Daten in eine andere Umgebung einschließlich der dazu erforderlichen technischen Anpassungen ohne inhaltliche Veränderung der Informationen.
Migrationskonzept	Inhaltliche Beschreibung der Vorgehensweise, die bei der Migration angewendet wird, sowie der Daten und/oder Dokumente, die migriert werden.
Nachvollziehbarkeit / Prüfbarkeit	Der Grundsatz der Nachvollziehbarkeit verlangt, dass ein sachverständiger Dritter auch beim Einsatz eines IT-gestützten Buchführungssystems in der Lage sein muss, sich in angemessener Zeit einen Überblick über das vorliegende Buchführungssystem, die Buchführungsprozesse, die Geschäftsvorfälle und die Lage des Unternehmens zu verschaffen. Die Entstehung und die Abwicklung jedes einzelnen Geschäftsvorfalles sowie das dabei angewendete Verfahren müssen intersubjektiv nachvollziehbar sein (§ 238 I 3 HGB). Diese Anforderung ist dann erfüllt, wenn sowohl jeder Geschäftsvorfall von seiner Verbuchung bis zum Abschluss und zurück (progressiv und retrograd) nachverfolgt werden kann, als auch die Zusammensetzung der einzelnen Kontensalden des Ab-

Entwurfsstand: 13.10.2012

	<p>schluss aus den einzelnen Geschäftsvorfällen ermittelt werden kann.</p> <p>Die mit dem Grundsatz der Nachvollziehbarkeit korrespondierende Prüfbarkeit konkretisiert die Forderung der abstrakten Nachvollziehbarkeit im Hinblick auf die tatsächlichen Zugriffsmöglichkeiten auf Daten, Dokumentationen und Auswertungswerkzeuge.</p>
Outsourcing	<p>Unter Outsourcing wird im Kontext der GoBIT die Auslagerung von Aufgaben, Funktionen und Prozessen im Zusammenhang mit dem IT-gestützten Buchführungssystem (in Teilbereichen oder als Ganzes) auf ein Dienstleistungsunternehmen verstanden, unabhängig davon, ob es sich um eine Auslagerung ins In- oder Ausland handelt. Dabei kann die Auslagerung auch mit der Übertragung von operativen Geschäftsprozessen und den zugehörigen Überwachungstätigkeiten auf das Dienstleistungsunternehmen im Zusammenhang stehen.</p>
Outsourcing-Geber	<p>Buchführungs- und Aufzeichnungspflichtiger, der Teile oder das gesamte IT-gestützte Buchführungssystem auslagert.</p>
Outsourcing-Nehmer	<p>Dienstleister, der aufgrund eines Service Level Agreements mit dem Buchführungs- oder Aufzeichnungspflichtigen Teile oder das gesamte IT-gestützte Buchführungssystem übernimmt.</p>
Unterlage	<p>Siehe „Dokument“.</p>
Verfahrensdokumentation	<p>Summe der Dokumentationen, die Inhalt, Aufbau und Ablauf des IT-gestützten Buchführungssystems und der darin enthaltenen Prozesse vollständig ersichtlich und nachvollziehbar machen. Dabei muss die Verfahrensdokumentation so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über alle Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann.</p>