

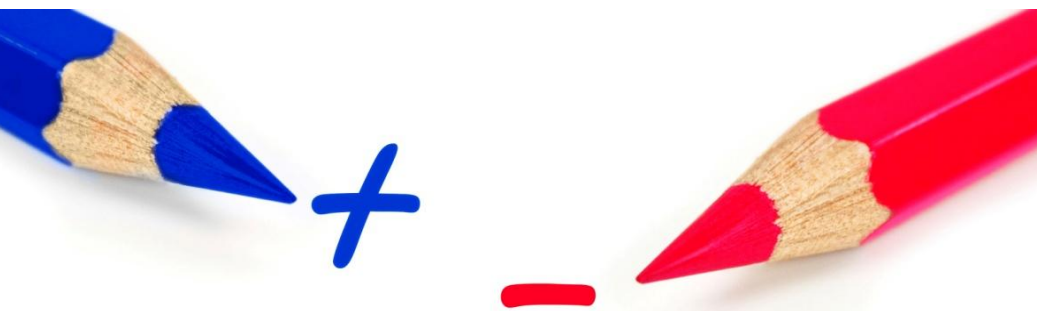
# RECHNUNGSLEGUNG & PRÜFUNG

Handelsrechtliche und internationale Rechnungslegung

Ausgewählte Prüfungsthemen

E-Bilanz für Betriebe gewerblicher Art (26.02.2015, Düsseldorf)  
6. GmbH-Geschäftsführer-Tag 2015 (10.03.2015, Köln)

Weitere Veranstaltungen



## Editorial

Sehr geehrte Damen und Herren,

das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz (BMJV) hat am 07. Januar 2015 den Regierungsentwurf eines Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BilRUG) veröffentlicht, mit dem die EU-Bilanzrichtlinie 2013/34/EU (EU-RL 2013) vom 26.06.2013 (ABl. EU Nr. L 182/19) in nationales Recht umgesetzt (transformiert) werden soll. Wir möchten einen kurzen Ausblick hierzu in dieser Ausgabe geben. Eine detaillierte Auseinandersetzung finden Sie in einem in Kürze erscheinenden Sondernewsletter der „Rechnungslegung & Prüfung“.

Als weiteren Punkt möchten wir Ihnen die Neuerungen des IDW S 9 für die Bescheinigung nach § 270b InsO darlegen, in dem die Anforderungen an den mit der Bescheinigung beauftragten Wirtschaftsprüfer, an den Umfang der durchzuführenden Tätigkeiten sowie an den Inhalt der Bescheinigung beschrieben werden. Weiterhin hat das IDW neue Prüfungshinweise veröffentlicht, da aufgrund des neuen Investmentgesetzes (InvG) eine Anpassung an die neue Rechtslage notwendig war.

Darüber hinaus wird der Entwurf eines BMF-Schreibens zur Bewertung des Vorratsvermögens gemäß § 6 Absatz 1 Nummer 2a EStG - Lifo-Methode mit Bezug auf handelsrechtliche Aspekte behandelt. Auch auf EU-Ebene war Bewegung zu verzeichnen. Der Beitrag zur EU-Regulierung der Abschlussprüfung gibt die wesentlichen Wahlrechte für die Zusammenarbeit zwischen Unternehmen und ihren Abschlussprüfern in Deutschland wieder.

Ausführlich werden die Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff und der Auslagerung von rechnungslegungsrelevanten Dienstleistungen einschließlich Cloud Computing dargestellt.

Wir wünschen viel Spaß mit der für Sie hoffentlich interessanten Lektüre und verbleiben mit freundlichen Grüßen

Ihre BDO

### INHALT

Bescheinigung nach § 270 b InsO (IDW S9)

Entwurf eines BMF-Schreibens zur Bewertung des Vorratsvermögens gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG

IDW Prüfungshinweise zur (aufsichtsrechtlichen) Prüfung von Investmentvermögen

EU-Regulierung der Abschlussprüfung

Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff

Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Auslagerung von rechnungslegungsrelevanten Dienstleistungen einschließlich Cloud Computing (IDW ERS FAIT 5)

### REDAKTION

BDO AG

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Georg-Glock-Straße 8  
40474 Düsseldorf  
Telefon: +49 211 1371-200  
[wpnews@bdo.de](mailto:wpnews@bdo.de)

Zentralabteilung Rechnungslegung (ZAR)

## 1. Handelsrechtliche Rechnungslegung

### 1.1. Regierungsentwurf des BilRUG veröffentlicht



WP StB Stefanie Skoluda  
stefanie.skoluda@bdo.de

Die Bundesregierung hat am 7. Januar 2015 den Regierungsentwurf zur Umsetzung der Bilanzrichtlinie 2013/34/EU (Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz - BilRUG) verabschiedet. Er dient der Umsetzung der am 19. Juli 2013 in Kraft getretenen EU-Bilanzrichtlinie 2013/34/EU. Die wesentlichen Änderungen gegenüber dem Ende Juli veröffentlichten Referentenentwurf sind u.a.:

- Die Abschreibung von Geschäfts- oder Firmenwerten sowie von selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens in den Fällen, in denen eine verlässliche Nutzungsdauerschätzung nicht möglich ist, soll typisiert über zehn Jahren erfolgen.
- Neuformulierungen der Befreiungsvoraussetzungen von Personenhandelsgesellschaften nach § 264 HGB.
- Die vorgeschlagene Anhangangabe zu außerordentlichen Aufwendungen und Erträgen wird gestrichen und durch eine Angabepflicht und Erläuterung von Betrag und Art einzelner Ertrags- und Aufwandsposten von außergewöhnlicher Größenordnung oder Bedeutung ersetzt.
- Die Vorschrift des § 309 Abs. 2 HGB bezüglich der ergebniswirksamen Auflösung eines negativen Geschäfts- oder Firmenwerts wird neu gefasst.

Der auf der [Internetseite](#) des BMJV herunterladbare Regierungsentwurf enthält nun ein Wahlrecht, die geänderten Größenklassen und die neue Umsatzerlösdefinition freiwillig bereits für nach dem 31. Dezember 2013 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden. Verpflichtender Erstanwendungszeitpunkt für alle anderen neuen Regelungen ist nach wie vor das nach dem 31. Dezember 2015 beginnende Geschäftsjahr.

In einer Sonderausgabe unserer Publikation Rechnungslegung & Prüfung werden wir Sie in Kürze in detaillierter Form über die Einzelheiten der vorgeschlagenen Änderungen informieren.

### 1.2. Bescheinigung nach § 270 b InsO (IDW S9)



WP StB Bernd Meier  
bernd.meier@bdo.de

Zur Erleichterung der Sanierung wurde im Jahr 2012 das sogenannte Schutzschirmverfahren nach § 270 b InsO geschaffen. Dieses Verfahren ermöglicht dem Schuldner, innerhalb von drei Monaten unter dem Schutz der Insolvenzordnung und in Eigenverwaltung einen Insolvenzplan zu erstellen. Voraussetzung ist, dass der Schuldner eine Bescheinigung eines in Insolvenzsachen erfahrenen Steuerberaters, Wirtschaftsprüfers, Rechtsanwalts oder einer Person mit vergleichbarer Qualifikation vorlegt, aus der hervorgeht, dass der Schuldner drohend zahlungsunfähig oder überschuldet, aber nicht zahlungsunfähig ist und die angestrebte Sanierung nach Einschätzung des Gutachters nicht offensichtlich aussichtslos ist.

Mit dem IDW S9 vom 18. August 2014 legt das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) einen Standard vor, der die Anforderung an die Bescheinigung i.S.d. § 270 b InsO und die vom Gutachter durchzuführenden Tätigkeiten beschreibt.

Die Anforderungen an den Gutachter sind neben der oben dargestellten Berufsträgerschaft in zeitlicher Hinsicht eine mehrjährige Befassung mit deutschen Insolvenz- oder Sanierungsfällen. In sachlicher Hinsicht wird ein Berufsträger geeignet sein, wenn er als Insolvenzverwalter tätig war oder berufliche Erfahrung in der Sanierungsberatung oder in der Erstellung bzw. Begutachtung von Sanierungskonzepten einschließlich der Beurteilung des Vorliegens von Insolvenzeröffnungsgründen vorweisen kann. Gutachter darf nicht sein, wer vorläufiger Sachwalter ist.

Auftragsgegenstand ist die gutachterliche Würdigung, ob drohende Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung, aber keine Zahlungsunfähigkeit vorliegt und die angestrebte Sanierung nicht offensichtlich aussichtslos ist.

Eine entscheidende Rolle kommt daher der Abgrenzung von Zahlungsunfähigkeit zur drohenden Zahlungsunfähigkeit zu.

Grundsätzlich bedeutet **Zahlungsunfähigkeit** nach § 17 Abs. 2 InsO das Unvermögen des Unternehmens, seine fälligen Zahlungsverpflichtungen zu begleichen. Bei der Zahlungsstockung handelt es sich um die vorübergehende Unfähigkeit, die fälligen Verbindlichkeiten vollständig zu begleichen.

Zur Abgrenzung der Zahlungsstockung von der Zahlungsunfähigkeit wird ein Urteil des BGH<sup>1</sup> zugrunde gelegt, das einen Dreiwochenzeitraum heranzieht. Ist am Ende dieses Dreiwochenzeitraums die Liquiditätslücke kleiner als 10% der fälligen Gesamtverbindlichkeiten, ist regelmäßig zunächst von einer Zahlungsstockung auszugehen. Jedoch liegt auch in diesem Fall Zahlungsunfähigkeit vor, wenn eine auch nur geringfügige Liquiditätslücke voraussichtlich nicht innerhalb von drei Monaten oder in Ausnahmefällen längstens sechs Monaten nicht vollständig geschlossen werden

<sup>1</sup> BGH, Urteil vom 24. Mai 2005 - IX ZR 123/04, Abschn. II. 1.b.

kann. Grundlage ist ein Finanzstatus und der darauf aufbauende Finanzplan.

In einem Finanzplan sind neben den im relevanten Prognosehorizont erwarteten Einzahlungen auch die erwarteten Auszahlungen zu berücksichtigen. Einzelheiten sind im IDW ES 11 (Beurteilung des Vorliegens von Insolvenzeröffnungsgründen) dargestellt.

Zahlungsunfähigkeit droht, wenn nach der Finanzplanung absehbar ist, dass die Zahlungsmittel zur Erfüllung der fällig werdenden Zahlungsverpflichtungen nicht mehr ausreichen werden und dies durch finanzpolitische Dispositionen und Kapitalbeschaffungsmaßnahmen nicht mehr ausgeglichen werden kann. Wenn zum Datum der Bescheinigung nach § 270 b InsO keine Zahlungsunfähigkeit vorliegt, mit deren Eintritt aber während des Zeitraums des § 270 b InsO-Verfahrens (maximal drei Monate) zu rechnen ist, bedeutet dies nicht den Ausschluss vom Schutzschirmverfahren.

**Überschuldung** liegt nach § 19 Abs. 2 InsO vor, wenn das Vermögen des Unternehmens die bestehenden Verbindlichkeiten nicht mehr deckt.

Ganz entscheidend hierbei ist die Beurteilung der Fortbestehensprognose (weitergehender als die Fortführungsprognose nach § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB). Liegt eine positive Fortbestehensprognose vor, ist eine Überschuldung nicht gegeben. Eine positive Fortbestehensprognose liegt wiederum vor, wenn die Fortführung des Unternehmens überwiegend wahrscheinlich ist und somit keine drohende Zahlungsunfähigkeit gegeben ist.

Ist eine positive Fortbestehensprognose nicht gegeben, müssen in einem zweiten Schritt die Vermögenswerte und Schulden des Unternehmens in einem stichtagsbezogenen Status zu Liquidationswerten angesetzt werden (Überschuldungsstatus). Handelsrechtliche Grundsätze wie z.B. Anschaffungskosten-, Imparitäts- oder Realisationsprinzip sind hier nicht maßgeblich. Ist das Reinvermögen danach negativ, liegt eine Insolvenzantragspflicht wegen Überschuldung vor.

Neben der drohenden Zahlungsunfähigkeit bzw. Überschuldung hat der Gutachter auch zu würdigen, ob die Sanierung **offensichtlich aussichtslos** ist. Daher ist das Schutzschirmverfahren nur ausgeschlossen, wenn für die Sanierungsbemühungen eindeutig negative Erfolgsaussichten bestehen. Dabei muss der Gutachter keine umfassende Beurteilung vornehmen („offensichtlich“). Daher unterschreiten diese Anforderungen deutlich die Anforderungen an die Tätigkeit, die zur Erlangung einer Aussage zur Sanierungsfähigkeit nach IDW S 6 (Anforderung an die Erstellung von Sanierungskonzepten) durchzuführen sind.

Eine Sanierung ist dann aussichtslos, wenn nicht im Rahmen eines **Grobkonzepts** mindestens grundsätzliche Vorstellungen darüber vorliegen, wie die angestrebte Sanierung konzeptionell und finanziell erreicht werden kann. Das Grobkonzept kann vom Gutachter oder vom gesetzlichen Vertreter erstellt werden. Aus

diesem Grobkonzept müssen die für die Sanierung wesentlichen Maßnahmen, aber auch etwaige wesentliche Hindernisse der Sanierung hervorgehen.

Inhalt des Grobkonzepts ist mindestens eine Analyse der Krisenursachen, die Darstellung der aktuellen wirtschaftlichen Situation, eine Skizze des Zukunftsbildes des Unternehmens sowie eine grobe Beschreibung der für die Sanierung angestrebten Maßnahmen mit ihren finanziellen Auswirkungen und deren Realisierungswahrscheinlichkeit.

Der Gutachter hat sich einen Überblick zu verschaffen, warum es zu einer akuten Insolvenzbedrohung gekommen ist und aus welchen Gründen zuvor ergriffene Maßnahmen nicht erfolgreich waren. Dem Gutachten zugrunde liegende Annahmen und Maßnahmen dürfen nicht nur pauschalen und allgemein unverbindlichen Charakter haben, sondern müssen begründet werden. Es dürfen keine offensichtlichen Hinderungsgründe ersichtlich sein, die der Umsetzung des Grobkonzepts aufgrund sachlicher oder personeller Ressourcen (z.B. Sanierungserfahrung im Geschäftsgremium) oder Finanzierungsmöglichkeiten entgegenstehen.

Eine Befragung der wesentlichen Gläubiger ist grundsätzlich nicht erforderlich. Der Gutachter muss sich jedoch ein Bild davon machen, wie sich die Gläubiger voraussichtlich bei der Vorlage eines Insolvenzplans verhalten werden und ob dies zu einer offensichtlichen Aussichtslosigkeit führen kann.

Der Gutachter hat seine durchgeführte Tätigkeit nachvollziehbar zu dokumentieren und eine **Vollständigkeitserklärung** der gesetzlichen Vertreter zu seinen Unterlagen zu nehmen. Darin versichern die gesetzlichen Vertreter die Vollständigkeit der zur Verfügung gestellten Unterlagen, dass keine Anzeichen bestehen, dass die Sanierung offensichtlich aussichtslos ist und sie gewillt sind, die Gesellschaft zu sanieren.

Das Ergebnis seiner Würdigung stellt der Gutachter in einem **Bericht** dar, der mit Gründen zu versehen ist (Bescheinigung im Sinne des § 270 b InsO). Der Gutachter trägt die Verantwortung für die Würdigung der Insolvenzeröffnungsgründe und für die Einschätzung der nicht offensichtlichen Aussichtslosigkeit.

In dem Bericht sind der Auftraggeber und der Auftrag sowie Art und Dauer vorheriger Auftragsverhältnisse zum Schuldner zu nennen und die ausschließliche Verwendung zur Vorlage beim Insolvenzgericht. Das Datum des Berichts deckt den zu diesem Zeitpunkt verarbeiteten Informationsstand ab und sollte möglichst nahe an dem Zeitpunkt der Antragstellung liegen und nicht älter als eine Woche sein.

Eine Fortschreibung des Liquiditätsstatus auf den Zeitpunkt der Antragstellung ist beizufügen, um die noch nicht vorliegende Zahlungsunfähigkeit beurteilen zu können.

In dem Bericht sind die wesentlichen im Rahmen der Würdigung genutzten Informationsquellen sowie die wesentlichen durchgeführten Tätigkeiten zu nennen.

Das Grobkonzept ist Bestandteil des Berichts sowie in einer Anlage der Nachweis der Qualifikation des Gutachters. Der Bericht schließt ab mit einer zusammenfassenden Schlussbemerkung über die Insolvenzreife und die nicht offensichtliche Aussichtslosigkeit der Sanierung.

### 1.3. Entwurf eines BMF-Schreibens zur Bewertung des Vorratsvermögens gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG - LiFo-Methode



WP StB Brigitte Jakob  
brigitte.jakob@bdo.de

Das BMF hat sich mit dem Entwurf zum Anwendungsschreiben zur Bewertung des Vorratsvermögens vom 22. Oktober 2014 mit verschiedenen Zweifelsfragen zur Anwendung der LiFo-Methode auseinandergesetzt. Bei der Bewertung des Vorratsvermögens nach der LiFo-Methode wird unterstellt, dass die Waren, die zuletzt angeschafft oder hergestellt worden sind („last in“), auch zuerst verbraucht werden („first out“).

Damit wurde für die Praxis die Rechtssicherheit verbessert, nachdem dieses Thema in der Folge der BFH-Rechtsprechung in der Vergangenheit - insbesondere bei Betriebsprüfungen - kontrovers diskutiert wurde. Die Stellungnahme ist auf noch alle offenen Fragestellungen anwendbar.

Der Entwurf des BMF stellt nun klar, dass die LiFo-Methode nur bei Wirtschaftsgütern des Vorratsvermögens, die unter § 266 Absatz 2 Buchstabe B I. HGB fallen, angewendet werden kann. Dies betrifft somit Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse, fertige Erzeugnisse und Waren. Gleichartige Wirtschaftsgüter, d. h. entweder funktionsgleiche Wirtschaftsgüter oder Wirtschaftsgüter gleichartiger Warengruppen, können in Gruppen zusammengefasst werden. Das Bewertungswahlrecht kann dabei für jede Gruppe unterschiedlich - aber innerhalb einer Gruppe einheitlich - ausgeübt werden.

Das BMF sieht dann die LiFo-Methode im Einklang mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, wenn am Schluss des Geschäftsjahres die Wirtschaftsgüter vollständig mengenmäßig erfasst werden und die Anwendung zu einer Bewertungsvereinfachung führt. Die LiFo-Methode muss dabei nicht mit der tatsächlichen Verbrauchs- oder Veräußerungsfolge übereinstimmen. Die LiFo-Methode stellt somit eine Ausnahme vom Grundsatz der Einzelbewertung dar.

Der BMF-Entwurf geht insbesondere auf die Anwendung der Bewertungsvereinfachung bei Handelswaren

ein. Ist es bei Handelswaren technisch möglich, die individuellen Anschaffungskosten der einzelnen Wirtschaftsgüter ohne Weiteres zu ermitteln (z. B. durch Codierung), so ist die Anwendung der LiFo-Methode unzulässig. Die Anwendung der LiFo-Methode bei Handelswaren ist jedoch zulässig, wenn durch den Einsatz von EDV-Systemen eine Einzelbewertung zwar möglich wäre, dies aber weiteren Aufwand oder weitere Rechen- oder Ermittlungsschritte erfordern würde - unabhängig vom Umfang. Weiterhin sieht der BMF-Entwurf die Anwendung der LiFo-Methode bei ver- oder bearbeiteten Vorräten sowie der zugehörigen Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen und unfertigen Erzeugnissen auch bei Einsatz eines elektronischen Warenwirtschaftssystems als zulässig an. Bei verderblichen Vorräten, deren Haltbarkeit geringer als ein Jahr ist, ist die LiFo-Methode nicht zulässig, da die unterstellte Verbrauchs- oder Veräußerungsfolge LiFo hier dem betrieblichen Geschehensablauf völlig widerspricht.

Das BMF stellt in seinem Entwurf klar, dass die LiFo-Methode ein eigenständiges steuerliches Wahlrecht ist, das unabhängig vom ausgeübten Wahlrecht in der Handelsbilanz ausgeübt wird. Auch eine Einzelbewertung im IFRS-Abschluss steht der Anwendung der LiFo-Methode in der Steuerbilanz nicht entgegen.

## 2. Internationale Rechnungslegung

### 2.1. Prüfungsschwerpunkte 2015 der ESMA und der DPR veröffentlicht



Daniel Schubert  
daniel.schubert@bdo.de

Am 28.10.2014 veröffentlichte die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung e.V. (DPR) ihre Prüfungsschwerpunkte für das nachfolgende Kalenderjahr 2015 betreffend Abschlüsse aus dem Kalenderjahr 2014. Im Gegensatz zum Vorjahr enthält die Liste nicht ausschließlich nationale, d.h. durch die DPR allein festgelegte Schwerpunkte, sondern auch gemeinsame europäische Enforcement-Schwerpunkte. Die europäischen Schwerpunkte sind durch die Europäische Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde (European Securities and Markets Authority; ESMA) vorgegeben.

Die ESMA-Schwerpunkte ergänzen die DPR-Schwerpunkte und sind für den Bilanzersteller daher von gleicher Relevanz wie die national spezifischen Prüfungsschwerpunkte. Auf nachfolgende Themen legt die ESMA besonderen Wert im Rahmen der Berichterstattung börsennotierter Unternehmen in Europa:

1. Presentation and preparation of consolidated financial statements: Erstmalige Anwendung von



- IFRS 10, sowie die Offenlegung von Angaben zur Ermessensausübung (IFRS 10, IFRS 12).
2. Financial reporting by parties to a joint arrangement: Klassifizierung von und Angaben zu joint arrangements (IFRS 11, IFRS 12).
  3. Recognition and measurement of deferred tax assets: Ansatz/Werthaltigkeit von aktiven latenten Steuern auf Verlustvorträge (IAS 12).
  4. Weitere Hinweise:
    - Anwendung von Barwertkalkülen für die Bewertung zum Stichtag sowie die Offenlegung von wesentlichen Bewertungsannahmen.
    - Bankenspezifische Sachverhalte: Überprüfung der Umsetzung der Ergebnisse infolge der EZB-Prüfung zur Qualität der Aktivseite systemrelevanter Banken (sog. „Asset Quality Review“).
    - Umsetzung der sog. disclosure initiative des IASB an IAS 1 zur Vermeidung von sog. inhaltslosen Standardformulierungen („boiler plates“) und Gewährleistung der Darstellung ausschließlich relevanter Informationen.

Für weitere Hinweise, insbesondere auch zur Berücksichtigung ausgewählter Entscheidungen bzw. Agenda Rejections des IFRS IC in Bezug auf den Umgang mit den europäischen Prüfungsschwerpunkten möchten wir auf unseren [IFRS-Selected vom Oktober 2014](#) verweisen. Zur Veröffentlichung der ESMA gelangen Sie [hier](#).

Nachfolgend sind die zusätzlich festgesetzten DPR-Schwerpunkte kompakt dargestellt. Für eine komplette Darstellung verweisen wir auf die Pressemitteilung der [DPR](#).

1. Abbildung von Rechtsstreitigkeiten und damit verbundenen Prozessrisiken (IAS 37, DRS 20): U.a. Ansatz und Bewertung von Rückstellungen für Prozessrisiken (IAS 37) oder klare Trennung der Angaben zu Rückstellungen für Prozessrisiken gemäß IAS 37.85 von den Angaben zu Eventualverbindlichkeiten für Rechtsstreitigkeiten gemäß IAS 37.86 im Konzernanhang.
2. Konsistente und transparente Berichterstattung über die bedeutsamsten finanziellen und nichtfinanziellen Leistungsindikatoren im Konzernlagebericht (§ 315 HGB, DRS 20, DRS 17): U.a. Darstellung der Berechnung von unternehmensindividuellen Leistungsindikatoren und Überleitung zu den im IFRS-Konzernabschluss veröffentlichten Zahlen (DRS 20.K45, DRS 20.104) sowie Darstellung wesentlicher Veränderungen der Leistungsindikatoren gegenüber dem Vorjahres-Ist-Wert (DRS 20.113) sowie gegenüber der Vorjahresprognose (DRS 20.57).

Die Liste der Prüfungsschwerpunkte ist allerdings nicht als abschließend zu verstehen. Sind bei einem Unternehmen andere Sachverhalte im Geschäftsjahr von besonderer Relevanz, besteht eine hohe Wahrscheinlichkeit für einen Aufgriff dieser im Rahmen der (Stichproben-)Prüfung.

## 2.2. ESMA: Neue Enforcement-Decisions

Daniel Schubert  
[daniel.schubert@bdo.de](mailto:daniel.schubert@bdo.de)

Aus der vertraulichen Datenbank hat die ESMA am 18.11.2014 einen weiteren Satz von Auszügen (Nummer 16) zu Durchsetzungsentscheidungen europäischer Enforcementstellen veröffentlicht. Enthalten sind Entscheidungen von August 2012 bis März 2014, u.a.:

- IFRS 3/ IFRS 13 - Bemessung des beizulegenden Zeitwerts bei Gegenleistungen in Form von Eigenkapitaltiteln: Bei der Bemessung des fair value von Eigenkapitaltiteln sind die Regelungen von IFRS 13 zu beachten. Abzustellen ist primär auf einen beobachtbaren Marktpreis (level 1). Eine abweichende Bewertung (level 3) mit Berufung auf einen inaktiven Markt aufgrund volatiler Aktienkurse in einem sog. emerging market ist nicht zulässig.
- IAS 7 - Darstellung von Ein- und Auszahlungen in der Kapitalflussrechnung bei einem Autovermieter: Cash-Zahlungen zur Herstellung oder zum Erwerb von Vermögenswerten, die zur Weitervermietung und zum anschließenden Verkauf gehalten werden, sind Cashflows aus der betrieblichen Tätigkeit (IAS 7.14).
- IAS 36 - Angaben zu wesentlichen Annahmen: Die Angaben zu IAS 36.134d) bei der Bemessung des Goodwill Impairment Test anhand des Nutzungswerts sind zu den wesentlichen Annahmen, die bei dem Werthaltigkeitstest eingesetzt werden, zu tätigen. Ein Abstellen auf nur allgemeine (generic) Angaben ist nicht zulässig.
- IFRS 8 - Angabe zu bedeutenden Kunden: Wenn sich die Umsatzerlöse aus Geschäftsvorfällen mit einem einzigen externen Kunden auf mindestens 10 % der Umsatzerlöse des Unternehmens belaufen, ist diese Tatsache anzugeben. Diese Angabe kann auch dann nicht unterbleiben, wenn keine Segmentberichterstattung veröffentlicht wird (nur ein Segment). Bekräftigt wird das Erfordernis, wenn an anderer Stelle des Abschlusses Hinweise auf wichtige Kunden zu finden sind.

Für einen Zugriff auf alle Entscheidungen des 16. Auszugs klicken Sie bitte [hier](#). Zu einer Übersicht aller bisherigen Entscheidungen gelangen Sie [hier](#).

## 2.3. Endorsements in Q4/2014

Daniel Schubert  
[daniel.schubert@bdo.de](mailto:daniel.schubert@bdo.de)

Drei vom IASB Ende 2013 verabschiedete Verlautbarungen zu den jährlichen Verbesserungen an den IFRS und Änderungen an IAS 19 sind auf EU-Ebene übernommen worden.

**a) AIP 2010-2012**

Am 17.12.2014 hat die Europäische Union den fünften Zyklus der jährlichen Verbesserungen an den IFRS (AIP 2010-2012) in EU-Recht übernommen. Die Änderungen treten auf EU-Ebene für Berichtsperioden in Kraft, die am oder nach dem 1.1.2015 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig, damit Unternehmen in der EU auch den IASB-Zeitpunkt des Inkrafttretens (1. Juli 2014) einhalten können. Bei den Änderungen durch das AIP 2010-2012 an IFRS 8, IAS 16, IAS 24 und IAS 38 handelt es sich um Klarstellungen oder Korrekturen, während in IFRS 2 und IFRS 3 zusätzliche Orientierungshilfen eingeführt werden:

- IFRS 2 - Definition einer Ausübungsbedingung: Die Definitionen zu „Leistungsbedingung“ (performance condition) und „Dienstbedingung“ (service condition) werden (erstmalig) separat voneinander klargestellt.
- IFRS 3 - Bedingte Gegenleistungen: Werden finanzielle Vermögenswerte oder Schulden als bedingte Gegenleistungen im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses klassifiziert, so unterliegen diese zu jedem Stichtag einer erfolgswirksamen fair value Bewertung. Zur Wahrung der Kohärenz zwischen den einzelnen IFRS werden auch klarstellende Folgeänderungen (consequential amendments) an IAS 37 und IAS 39 vorgenommen.
- IFRS 8:
  - Zusammenfassung von Segmenten: Werden zwei oder mehrere operative Segmente zusammengefasst, so ist die Ermessensentscheidung, die bei der Anwendung der Kriterien von IFRS 8.12 getroffen wurde, offenzulegen (insbesondere bzgl. des Nachweises ähnlicher wirtschaftlicher Charakteristika).
  - Überleitungen: Eine Überleitung der Summe der zu berichtenden Vermögenswerte auf die des Konzerns ist nur dann offenzulegen, wenn die Vermögenswerte des Segments auch regelmäßig an den obersten Entscheidungsträger berichtet werden.
- IAS 24 - Erweiterung der Angaben: Erbringen Unternehmen Geschäftsführungsdienstleistungen für die Berichtseinheit oder das Mutterunternehmen der Berichtseinheit (z.B. Managementleistungen), sind diese key management personnel (somit nahestehend für die Berichtseinheit) und Angaben zu den Bezügen offenzulegen.
- IAS 38/IAS 16 - Neubewertung: Nach einer Klarstellung ist bei einer (nachträglichen) Neubewertung eines materiellen/ immateriellen Vermögenswerts der Bruttobuchwert entsprechend auch an die Neubewertung (anteilsgemäß) anzupassen.

**b) AIP 2011-2013**

Der sechste Zyklus wurde im Dezember 2013 veröffentlicht und am 18.12.2014 in EU-Recht übernommen. Die Änderungen sind anzuwenden auf Geschäfts-

jahre, die nach dem 1. Juli 2014 beginnen, wobei eine frühere Anwendung zulässig ist. Die nachfolgende Auflistung beinhaltet die einzelnen Änderungen:

- IFRS 1 - Anzuwendende IFRS: Ein Unternehmen hat in seinem ersten IFRS-Abschluss die Wahl zwischen der Anwendung von bestehenden und derzeit geltenden IFRS oder der vorzeitigen Anwendung von neuen oder überarbeiteten IFRS, die zwar noch nicht verpflichtend anzuwenden sind, aber deren vorzeitige Anwendung zulässig ist. Je nach Wahlrechtsausübung ist der einmal gewählte Standard bzw. dessen Version über alle Perioden hinweg retrospektiv anzuwenden.
- IFRS 3 - Anwendungsbereich: Klarstellung, dass der Ausschluss vom Anwendungsbereich des IFRS 3 für alle Arten von gemeinschaftlichen Vereinbarungen (joint arrangements; IFRS 11) im Abschluss des joint venture bzw. der joint operation selbst gilt.
- IFRS 13 - Bewertung: IFRS 13.48 gewährt eine partielle Erleichterung für die Bewertung auf Portfolioebene. Danach hat ein Unternehmen den beizulegenden Zeitwert der betreffenden Gruppe finanzieller Vermögenswerte und finanzieller Verbindlichkeiten anhand des Preises zu bemessen, den Marktteilnehmer am Bemessungsstichtag für die Nettorisikobelastung bilden würden. Voraussetzung ist gem. IFRS 13.52, dass die finanziellen Vermögenswerte und Schulden gem. IAS 39 bzw. IFRS 9 bilanziert werden. Nun wurde klargestellt, dass die Erleichterung alle Verträge beinhaltet, die nach IAS 39 oder IFRS 9 bilanziert werden, unabhängig davon, ob diese (Nettoposition) die Definition eines finanziellen Vermögenswerts oder einer finanziellen Verbindlichkeit nach IAS 32 erfüllen.
- IAS 40 - Einstufung: Die Kriterien in IAS 40 zur Einstufung einer Immobilie als eigenbetrieblich genutzt oder als Renditeimmobilie sind unabhängig davon zu beurteilen, ob die gesamte Transaktion ggf. die Definition eines Unternehmenszusammenschlusses nach IFRS 3 erfüllt. Beide Standards (IAS 40 und IFRS 3) sind unabhängig voneinander zu beurteilen.

**c) Änderungen an IAS 19**

Die Änderungen an IAS 19 wurden am 17.12.2014 in EU-Recht übernommen und betreffen Regelungen für Beiträge von Arbeitnehmern oder dritten Parteien, die mit der Dienstzeit verknüpft sind. Die Änderungen treten auf EU-Ebene für Berichtsperioden in Kraft, die am oder nach dem 1.1.2015 beginnen. Je nach Ausgestaltung der Beitragszahlungen ergibt sich folgende Unterscheidung:

- Erfolgt der Beitrag unabhängig von der Anzahl der Dienstjahre, so können (accounting policy choice; echtes Wahlrecht) die Zahlungen als Reduzierung des Dienstzeitaufwands (service costs) in der Periode, in der die entsprechende Dienst-

zeit erbracht wird, erfasst werden (Nettoerfassung).

- Erfolgt der Beitrag wiederum in Abhängigkeit von der Anzahl der Dienstjahre, erfolgt eine Zurechnung wie nach bisherigem Recht auf die Dienstleistungsperioden gemäß IAS 19.70 (Bruttoerfassung).

#### 2.4. Stellungnahme des IFRS-FA zu IDW ERS HFA 40 zu IAS 36

Daniel Schubert  
[daniel.schubert@bdo.de](mailto:daniel.schubert@bdo.de)

Der Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) hatte auf seiner Sitzung am 04.06.2014 einen Entwurf zu Einzelfragen zu Wertminderungen von Vermögenswerten nach IAS 36 verabschiedet (ERS HFA 40). Der IFRS-FA des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) hatte am 26.11.2014 seine Anmerkungen eingereicht, wobei gleichzeitig darauf hingewiesen wurde, eine vollumfängliche Beurteilung auf Basis des Stellungnahme-Entwurfs nicht vornehmen zu können. Grund hierfür ist die Detailfülle („ausführliche Paraphrasierung des IAS 36“) des Entwurfs. Neben der Kritik an der mangelnden Konkretisierung des Entwurfs wurden auch drei konkrete Teilaspekte herausgegriffen:

- Anhaltspunkt für eine Wertminderung (ERS HFA 40.9): Der Wortlaut und die Reihenfolge der Hinweise in ERS HFA 40.9 könnten auch so interpretiert werden, dass die Analyse der Ursachen für die geringe Marktkapitalisierung ausreicht, um eine Werthaltigkeitsprüfung u.U. nicht durchführen zu müssen. Da die Leitlinien in IAS 36 jedoch eindeutig seien, wäre dies klarzustellen („vielmehr ist innerhalb des Wertminderungstests zu würdigen [...]“).
- Kapitalisierungszinssatz/ Definition der peer group (ERS HFA 40.45): Nach ERS HFA 40.45 müssten die Vergleichsunternehmen der peer group hinsichtlich der im Einzelfall wesentlichen qualitativen und quantitativen Merkmale mit dem Bewertungsobjekt „weitestgehend übereinstimmen“. Da dies in der Praxis nicht immer möglich sei, empfiehlt der IFRS-FA eine Formulierung i.S. von „übereinstimmen, soweit es möglich ist“.
- Identifikation von CGUs/ Premium Stores (ERS HFA 40.54): Mit Bezug auf das Abgrenzungskriterium der unabhängigen Mittelzuflusserzeugung sei diskutabel, ob Premium Stores mit Einzelhandelsketten vergleichbar sind und ob diese Stores unabhängige Mittelzuflüsse erwirtschaften (IAS 36.6). Premium Stores seien nach Ansicht des IFRS-FA nicht in jedem Fall separate CGUs.

#### 2.5. IFRS-FA des DRSC nimmt Stellung zu ED/2014/3 und ausgewählten IFRS IC Agenda Decisions

Daniel Schubert  
[daniel.schubert@bdo.de](mailto:daniel.schubert@bdo.de)

Der am 20.8.2014 vom IASB veröffentlichte Entwurf zu IAS 12 (ED/2014/3) enthält eine Klarstellung, dass bei zum Stichtag noch nicht realisierten Verlusten bei einem festverzinslichen Finanzinstrument eine abzugsfähige temporäre Differenz entsteht, sofern eine Bewertung zum fair value erfolgt und der steuerliche Wert - ohne Berücksichtigung der Wertanpassung - weiterhin den fortgeführten Anschaffungskosten entspricht. Die temporäre Differenz soll unabhängig von der Verwendungsabsicht (Halten/ Verkaufen) sein. Auch soll (widerlegbar) eine Realisierung eines Vermögenswerts über seinem Buchwert möglich sein.

Der IFRS-FA des DRSC unterstützt mit Stellungnahme vom 21.11.2014 wegen der bestehenden diversity in practice das Vorhaben des IASB. Gleichwohl sieht der DRSC auch noch Verbesserungsbedarf, da der Entwurf in seinem Wortlaut primär Bezug auf den noch auf EU-Ebene gültigen und auch verpflichtend anzuwendenden IAS 39 nimmt. Die Bezugnahmen wären jedoch vor dem Hintergrund des final verabschiedeten IFRS 9 als Nachfolger von IAS 39 anzupassen, damit zukünftig keine Fehlinterpretationen auftreten. Die im Entwurf enthaltenen Beispiele (illustrative examples) sind teils zu lang (example 7) oder ungenau (Beispiel zu IAS 12.26(d) bezieht sich nur auf IAS 39). Die im Entwurf noch vorgesehene eingeschränkte retrospektive Anwendbarkeit wird ebenfalls nicht unterstützt. Während für bestehende IFRS-Anwender eine freiwillige retrospektive Anwendbarkeit vorgesehen wird, wäre für IFRS-Erstanwender eine Retrospektion verpflichtend. Das DRSC sieht hier jedoch eine generelle retrospektive Anwendung für gegeben, unabhängig vom Anwenderstatus.

Des Weiteren hat der IFRS-FA am 21.11.2014 zu den folgenden IFRS IC Agenda Decisions aus dem September Update 2014 Stellung genommen:

- IAS 28: Fraglich war, ob und wie ein Fund Manager, der einen direkten Anteil an einem Fund hält, evaluieren muss, ob er maßgeblichen Einfluss i.S.v. IAS 28 inne hat oder nicht (dann IAS 39). Der IFRS-FA widerspricht hier der Auffassung des IFRS IC, demzufolge aus IAS 28 keine explizit zu berücksichtigenden Faktoren zu entnehmen seien. Vielmehr sei bei der Klärung der Frage die Definition von „maßgeblichem Einfluss“ in IAS 28 (implizit) heranzuziehen.
- IFRS 12: Die Klarstellung des IFRS 12.21 b) ii) (zusammengefasste Finanzinformationen), wonach für jedes wesentliche Gemeinschafts- bzw. assoziierte Unternehmen die Angabepflichten einzeln zu tätigen sind, sollte mittels einer Änderung an IFRS 12 stattfinden.

- IFRS 13: Die selbst vom IFRS-FA am 4.8.2014 eingereichte Frage, ob bzw. wie eine Bewertung von debt securities anhand einer Bepreisung durch eine Drittpartei (speziell consensus oder composite prices) noch als Level 1-Input gelten kann, ist nach eigener Auffassung nur unzureichend beantwortet. Die Klarstellung "the classification ... within the fair value hierarchy will depend on the evaluation of the inputs ... instead of the pricing methodology used" lässt die Folgefragen offen, ob modellbasierte Berechnungen (consensus/evaluated prices) per se kein Level 1-Fair Value sein kann oder ob dies bei Verwendung von ausschließlich Level-1 Inputparameter doch der Fall sein kann.

## 2.6. Endorsement Status Report Update

Daniel Schubert  
[daniel.schubert@bdo.de](mailto:daniel.schubert@bdo.de)

Die folgenden neuen bzw. geänderten Standards und Interpretationen sind erstmalig verpflichtend für Geschäftsjahre anzuwenden, die am 31. Dezember 2014 enden:

- IFRS 10 Konzernabschlüsse
- IFRS 11 Gemeinsame Vereinbarungen
- IFRS 12 Angaben zu Anteilen an Unternehmen
- IAS 27 Einzelabschlüsse
- IAS 28 Anteile an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen
- Angaben zum erzielbaren Betrag bei nicht-finanziellen Vermögenswerten (Änderungen an IAS 36)
- Novation von Derivaten und Fortsetzung der Bilanzierung von Sicherungsgeschäften (Änderungen an IAS 39)
- Konzernabschlüsse, Gemeinsame Vereinbarungen und Angaben zu Anteilen an anderen Unternehmen: Übergangslinien (Änderungen an IFRS 10, IFRS 11 und IFRS 12)
- Investmentgesellschaften (Änderungen an IFRS 10, IFRS 12 und IAS 27)
- Saldierung von finanziellen Vermögenswerten und Schulden (Änderungen an IAS 32)

Nachfolgend finden Sie den aktuellen Endorsement Status Report. Die in Q4/2014 erfolgten Übernahmen in EU-Recht finden Sie im Abschnitt 3 beschrieben. Die Übernahme folgender Standards steht noch aus:

Änderung / Standard	Endorsement (erwartet)	Inkraft-treten
IFRS 9 Financial Instruments and subsequent amendments	H2/2015	1.1.2018
IFRS 14 Regulatory Deferral Accounts	noch zu entscheiden	1.1.2016
IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers	Q2/2015	1.1.2017
Investment Entities: Applying the Consolidation Exception (Amendments to IFRS 10, IFRS 12 and IAS 28)	Q4/2015	1.1.2016
Disclosure Initiative (Amendments to IAS 1)	Q4/2015	1.1.2016
Sale or Contribution of Assets between an Investor and its Associate or Joint Venture (Amendments to IFRS 10 and IAS 28)	Q4/2015	1.1.2016
Equity Method in Separate Financial Statements (Amendments to IAS 27)	Q3/2015	1.1.2016
Bearer Plants (Amendments to IAS 16 and IAS 41)	Q1/2015	1.1.2016
Clarification of Acceptable Methods of Depreciation and Amortisation (Amendments to IAS 16 and IAS 38)	Q1/2015	1.1.2016
Accounting for Acquisitions of Interests in Joint Operations (Amendments to IFRS 11)	Q1/2015	1.1.2016
Annual Improvements to IFRSs 2012-2014 Cycle	Q3/2015	1.1.2016

Für eine komplette Übersicht des Übernahmeprozesses möchten wir auf unsere [Rechtsstandsübersicht](#) verweisen.



### 3. Prüfung

#### 3.1. Neue IDW Prüfungshinweise zur (aufsichtsrechtlichen) Prüfung von Investmentvermögen



WP StB Brigitte Jakob  
brigitte.jakob@bdo.de

Mit dem neuen Kapitalanlagegesetzbuch (KAGB) wurde in 2013 das Investmentgesetz (InvG) aufgehoben. Dies war der Grund, dass die die Prüfung von Investmentvermögen betreffenden IDW Prüfungshinweise an die neue Rechtslage angepasst bzw. neu erarbeitet und durch den HFA am 03.09.2014 verabschiedet wurden. Das IDW hat dabei Empfehlungen für die Formulierung der Vermerke des Abschlussprüfers über die Prüfung des Jahresberichts (sowie Zwischen-, Auflösungs- bzw. Abwicklungsbericht) eines rechtlich selbständigen Sondervermögens sowie des Jahresabschlusses und Lageberichts einer Investmentgesellschaft (Investment-AG oder Investment-KG) dargelegt.

Angepasst wurden dabei die folgenden bereits bestehenden Prüfungshinweise:

- Vermerk des Abschlussprüfers zum Jahresbericht eines Sondervermögens gemäß § 102 Kapitalanlagegesetzbuch (IDW PH 9.400.2),
- Vermerk des Abschlussprüfers zum Auflösungsbericht eines Sondervermögens gemäß § 105 Abs. 3 Kapitalanlagegesetzbuch (IDW PH 9.400.7),
- Vermerk des Abschlussprüfers zum Zwischenbericht eines Sondervermögens gemäß § 104 Abs. 2 Kapitalanlagegesetzbuch (IDW PH 9.400.12),
- Vermerk des Abschlussprüfers zum Jahresabschluss und Lagebericht einer Investmentaktiengesellschaft mit veränderlichem Kapital gemäß § 121 Abs. 2 Kapitalanlagegesetzbuch (IDW PH 9.400.13).

Neu erarbeitet wurden die folgenden Prüfungshinweise:

- Vermerk des Abschlussprüfers zum Abwicklungsbericht eines Sondervermögens gemäß § 105 Abs. 3 Kapitalanlagegesetzbuch (IDW PH 9.400.14),
- Vermerk des Abschlussprüfers zum Jahresabschluss und Lagebericht einer offenen Investmentkommanditgesellschaft gemäß § 136 Abs. 1 Satz 1 Kapitalanlagegesetzbuch (IDW PH 9.400.15).

Klicken Sie [hier](#), um zu den jeweiligen Prüfungshinweisen inklusive Formulierungsvorschlägen für die Vermerke zu gelangen.

#### 3.2. Zusammenstellung „Fragen und Antworten: Zur Risikoidentifikation und -beurteilung nach ISA 315 bzw. IDW PS 261 n.F.“ (Stand: 21. November 2014)



WP StB Daniel Kossakowski  
daniel.kossakowski@bdo.de

Das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) hat am 08. Dezember 2014 in Heft 12/2014 der IDW Fachnachrichten die Zusammenstellung der „Fragen und Antworten: Zur Risikoidentifikation und -beurteilung nach ISA 315 bzw. IDW PS 261 n.F.“ (Stand: 21. November 2014; im Folgenden „F&A“ genannt) veröffentlicht. Die F&A befassen sich mit häufig gestellten Fragen zu

- der Identifikation und der Beurteilung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen in der Rechnungslegung - so genannte „Fehlerrisiken“ - des Abschlusserstellers durch den Abschlussprüfer und
- der Reaktion des Abschlussprüfers auf diese Fehlerrisiken

und geben praktische Hilfestellungen bei der Umsetzung der genannten Standards.

Diese F&A sind zwar primär an Abschlussprüfer gerichtet, geben aber auch wertvolle Hinweise für die einer Abschlussprüfung unterliegenden Unternehmen. Nachfolgend gehen wir zusammenfassend auf einzelne in der F&A angesprochene Aspekte ein, die vor dem Hintergrund des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit der Durchführung einer Abschlussprüfung auch Bedeutung für den Abschlussersteller (im Folgenden „Unternehmen“ genannt) und die effiziente Durchführung einer Abschlussprüfung haben und stellen dabei insbesondere die Bedeutsamkeit eines angemessenen Internen Kontrollsystems („IKS“) dar.

Nach den berufsständischen Vorgaben hat der Abschlussprüfer eine Abschlussprüfung darauf auszurichten, dass die Prüfungsaussagen (zum Beispiel das in einem Bestätigungsvermerk nach § 322 HGB zu treffende Prüfungsurteil) mit einer so genannten „hinreichenden Sicherheit“ getroffen werden können. Zu diesem Zweck muss das so genannte „Prüfungsrisiko“, also das Risiko, dass der Abschlussprüfer trotz vorhandener Fehler in der Rechnungslegung ein positives Prüfungsurteil erteilt (z.B. einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk), auf ein akzeptables Maß reduziert werden. Der Abschlussprüfer muss die einzelnen Komponenten des Prüfungsrisikos kennen und analysieren.

Das **Prüfungsrisiko** des Abschlussprüfers setzt sich zusammen aus

- dem Fehlerrisiko auf Seiten des Unternehmens sowie
- dem Entdeckungsrisiko auf Seiten des Abschlussprüfers.

Das auf Unternehmensseite bestehende **Fehlerrisiko** setzt sich wiederum zusammen aus

- dem „inhärenten Risiko“ (Anfälligkeit eines Abschlusspostens oder einer Aussage im Abschluss für das Auftreten von Fehlern ohne Berücksichtigung des IKS) und
- dem „Kontrollrisiko“ (Risiko, dass ein Fehler im Abschluss durch das IKS weder verhindert noch aufgedeckt wird).

Von besonderer Bedeutung z.B. für die Steuerung des Unternehmens, für die Erfüllung gesetzlicher Verpflichtungen aber auch für die effiziente Durchführung einer Abschlussprüfung ist in diesem Zusammenhang die Existenz und Wirksamkeit eines angemessenen (rechnungslegungsbezogenen) IKS.

Unter einem IKS werden die vom Management eingeführten Grundsätze, Verfahren und Maßnahmen verstanden, die gerichtet sind auf die organisatorische Umsetzung der Entscheidungen des Managements

- zur Sicherung der Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Geschäftstätigkeit einschließlich des Schutzes des Vermögens und der Verhinderung bzw. Aufdeckung von Vermögensschädigungen,
- zur Ordnungsmäßigkeit und Verlässlichkeit der internen und externen Rechnungslegung sowie
- zur Einhaltung der für das Unternehmen maßgeblichen rechtlichen Vorschriften.

Für die Abschlussprüfung von Bedeutung sind insbesondere diejenigen Teile des IKS, die auf die Sicherung

- der Ordnungsmäßigkeit und Verlässlichkeit der Rechnungslegung (Buchführung, Abschluss und Lagebericht),
- des Fortbestands des Unternehmens sowie
- des Schutzes des vorhandenen Vermögens einschließlich der Verhinderung oder Aufdeckung von Vermögensschädigungen

gerichtet sind.

Das auf Abschlussprüferseite bestehende **Entdeckungsrisiko** stellt das Risiko dar, dass der Abschlussprüfer durch seine Prüfungshandlungen Fehler in der Rechnungslegung nicht entdeckt, die für sich allein oder zusammen mit anderen Fehlern wesentlich sind, d.h., die wegen ihrer Größenordnung oder Bedeutung einen Einfluss auf den Aussagewert der Rechnungslegung für die Rechnungslegungsadressaten haben.

Der Abschlussprüfer hat ein Verständnis vom IKS des Unternehmens zu gewinnen, um Arten möglicher falscher Angaben und Faktoren, die sich auf die Fehlerrisiken auswirken, und ggf. vorhandene Kontrollrisiken zu identifizieren und deren Bedeutung für das Fehlerrisiko einschätzen zu können. Der Mindestumfang des

Verständnisses vom IKS, das der Abschlussprüfer erlangen muss, umfasst die Beurteilung

- des so genannten „Kontrollumfelds“ im Unternehmen (z.B. die Einstellungen, das Problembewusstsein und das Verhalten des Managements),
- des Risikobeurteilungsprozesses des Unternehmens (z.B. das Verständnis, wie das Management zu Risikobeurteilungen kommt und wie es über die Einrichtung von organisatorischen Regelungen zur Abwendung oder Begrenzung möglicher Auswirkungen dieser Risiken entscheidet),
- die Beurteilung des rechnungslegungsbezogenen Informationssystems (z.B. die Prüfung auf Vollständigkeit der vollständigen Erfassung und Verarbeitung rechnungslegungsrelevanter Informationen),
- die Beurteilung der für die Abschlussprüfung relevanten Kontrollaktivitäten (z.B. die Prüfung auf Eignung der Kontrollaktivitäten, wesentliche Fehler in der Rechnungslegung zu verhindern bzw. aufzudecken und zu korrigieren) sowie
- die Beurteilung der wesentlichen Maßnahmen zur Überwachung des IKS (z.B. durch die Interne Revision, externe Prüfer oder durch die gesetzlichen Vertreter.

Der Abschlussprüfer verschafft sich einen Überblick über das vom Unternehmen eingerichtete (rechnungslegungsbezogene) IKS und stellt fest, welche Kontrollaktivitäten für die Abschlussprüfung relevant sind. Als Kontrollaktivitäten sind Regelungen und Maßnahmen des Unternehmens zu verstehen, die dazu beitragen, sicherzustellen, dass Anweisungen des Managements ausgeführt werden. Beispiele für solche Kontrollaktivitäten sind

- Genehmigungserfordernisse,
- Ergebniskontrollen,
- physische Kontrollen und
- Funktionstrennungen.

Relevant für die Abschlussprüfung sind Kontrollaktivitäten, wenn sie

- sich auf so genannte „bedeutsame Risiken“ beziehen, d.h. auf Fehlerrisiken, die auf Grund ihrer Art oder des mit ihnen verbundenen Umfangs möglicher falscher Angaben in der Rechnungslegung bei der Abschlussprüfung besondere Berücksichtigung erfordern,
- sich auf Risiken beziehen, bei denen aussagebezogene Prüfungshandlungen allein keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise erbringen,
- bei sonstigen Risiken aus anderen Gründen durch den Abschlussprüfer als für die Prüfung relevant eingeschätzt werden können, z.B. weil die Kontrollaktivitäten eine effiziente Durchführung der Prüfung in diesem Prüffeld ermöglichen.

Bei den vom Abschlussprüfer für die Abschlussprüfung als relevant angesehenen Kontrollaktivitäten ist eine so genannte „Aufbauprüfung“ durchzuführen. Diese

bezieht sich auf die Beurteilung der Angemessenheit der Kontrollen und schließt die Beurteilung der Konzeption und Implementierung der für die Abschlussprüfung relevanten Kontrollaktivitäten im Unternehmen mit ein.

Zur Gewinnung des Verständnisses vom IKS kann der Abschlussprüfer Befragungen von geeigneten Funktionsträgern des Unternehmens vornehmen sowie Einsicht in vorhandene Unterlagen des Unternehmens (z.B. Flowcharts, Prozessbeschreibungen) nehmen.

Die Aufbauprüfung beinhaltet in der Regel die Durchführung eines so genannten „Durchlauftests“. Dabei stellt der Abschlussprüfer fest, ob die vom Unternehmen vorgesehenen Kontrollen auch im Unternehmen eingerichtet sind. Die Aufbauprüfung kann dadurch erschwert werden, dass das IKS bzw. die Durchführung einzelner für die Abschlussprüfung relevanter Kontrollaktivitäten nicht oder nicht ausreichend dokumentiert sind. Dies erhöht den Bedarf an anderen Prüfungshandlungen zur Erlangung eines ausreichenden Verständnisses von Ausgestaltung und Einrichtung der (nicht dokumentierten) Kontrolle.

Von der Aufbauprüfung zu unterscheiden ist die so genannte „Funktionsprüfung“, welche die Wirksamkeit einer internen Kontrolle über den gesamten zu prüfenden Zeitraum zum Gegenstand hat.

Die Ausgestaltung des vom Unternehmen implementierten IKS beeinflusst somit Art und Umfang der vom Abschlussprüfer durchzuführenden Prüfungshandlungen. So müssen bei einem weniger wirksamen IKS, d.h. bei einem höheren Kontroll- und damit Fehlerrisiko, mehr so genannte „aussagebezogene Prüfungshandlungen“ (z.B. so genannte „Belegprüfungen“) durchgeführt werden als bei einem wirksamen IKS, d.h. bei einem niedrigeren Kontroll- und damit Fehlerrisiko.

Das zu prüfende Unternehmen sollte daher - sowohl im eigenen Interesse als auch darüber hinaus zur Ermöglichung einer effizienten Durchführung einer Abschlussprüfung - über einen Prozess verfügen, der geeignet ist zur

- Identifizierung von Geschäftsrisiken, die für die Rechnungslegungsziele relevant sind,
- Einschätzung der Bedeutsamkeit dieser Risiken,
- Beurteilung der Eintrittswahrscheinlichkeit dieser Risiken und
- Entscheidung über Maßnahmen, um diesen Risiken zu begegnen.

Wenn das Unternehmen keine entsprechenden Prozesse eingerichtet hat, muss der Abschlussprüfer mit dem Management erörtern, ob und wie durch das Unternehmen für die Rechnungslegungsziele relevante Geschäftsrisiken identifiziert wurden und wie diesen Risiken durch das Unternehmen begegnet wurde.

Von Bedeutung für eine effiziente Durchführung einer Abschlussprüfung sind daher u.a. die Einrichtung eines

wirksamen IKS sowie die ausreichende Dokumentation dieses IKS durch das Unternehmen.

### 3.3. EU-Regulierung der Abschlussprüfung: Die wesentlichen Wahlrechte für die Zusammenarbeit zwischen Unternehmen und ihren Abschlussprüfern in Deutschland



WP StB Stefanie Skoluda  
stefanie.skoluda@bdo.de

Die EU-Regulierung der Abschlussprüfung - bestehend aus der Änderungsrichtlinie zur Abschlussprüferrichtlinie (Richtlinie 2014/56/EU) und der Verordnung über ergänzende, spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (Verordnung (EU) Nr. 537/2014) - enthält über 50 Mitgliedstaatenwahlrechte, die die verschiedensten Bereiche der Reform betreffen. Diese Wahlrechte sind Ausfluss des politischen Kompromisses, der seit der Veröffentlichung des Grünbuchs „Weiteres Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung: Lehren aus der Krise“ durch EU-Kommissar Michel Barnier im Oktober 2010 zwischen Europäischem Parlament, EU-Kommission und dem Rat der Europäischen Union gefunden werden musste. Sie betreffen wesentliche Regelungen der Reform und die Art der Ausübung wird wichtige Eckpfeiler für die Zusammenarbeit zwischen Unternehmen und ihren Abschlussprüfern in den jeweiligen Mitgliedstaaten setzen. U.a. haben die Mitgliedstaaten im Rahmen ihrer Wahlrechtsausübung zu entscheiden, ob der Abschlussprüfer von Unternehmen von öffentlichem Interesse diese weiterhin auch als Steuerberater betreuen darf oder ob jegliche Form der Steuerberatung als mit der Abschlussprüfung unvereinbar gelten soll.

Der deutsche Gesetzgeber muss sich hinsichtlich der Ausübung der Wahlrechte in nächster Zeit positionieren. Die Vorschriften der Verordnung gelten in Deutschland unmittelbar und zwar ab dem 17. Juni 2016. Bis zu diesem Zeitpunkt müssen auch die Richtlinie in deutsches Recht umgesetzt und die in der Änderungsrichtlinie und der Verordnung enthaltenen Wahlrechte ausgeübt werden.

Die für die künftigen Rahmenbedingungen der Abschlussprüfung und für die Zusammenarbeit zwischen Unternehmen und ihren Abschlussprüfern in Deutschland wesentlichen Wahlrechte stellen wir Ihnen im Folgenden vor.

### 1. Definition der Unternehmen von öffentlichem Interesse

Zukünftig sind neben kapitalmarktorientierten Unternehmen auch alle nicht kapitalmarktorientierten Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen als Unternehmen von öffentlichem Interesse einzustufen. Unternehmen von öffentlichem Interesse und deren Abschlussprüfer müssen die strengeren Anforderungen an die Abschlussprüfung der neuen EU-Verordnung wie bspw. die Regelungen zur externen Rotation und zur Erbringung von Nichtprüfungsleistungen beachten. Bei der Umsetzung der EU-Regulierung hat der deutsche Gesetzgeber zwei Wahlrechte, durch die er den Kreis von Unternehmen von öffentlichem Interesse erheblich erweitern oder auch deutlich verringern kann. Zum einen besteht die Möglichkeit, weitere Unternehmen als solche von öffentlichem Interesse zu definieren und damit den Vorschriften der Verordnung zu unterwerfen. Zum anderen können durch die Ausübung eines entsprechenden Wahlrechts Sparkassen und Genossenschaften vom Anwendungsbereich der Verordnung ausgenommen werden.

### 2. Externe Rotation

Die Vorschriften zur externen Rotation des Abschlussprüfers betreffen die Unternehmen von öffentlichem Interesse in der EU. Die Verordnung sieht eine sog. Grundrotationszeit von zehn Jahren vor. Nach der Prüfung von zehn Jahres- oder Konzernabschlüssen in Folge muss der Abschlussprüfer gewechselt werden. Die Mitgliedstaaten haben die Möglichkeit, eine kürzere Grundrotationszeit vorzusehen. Bei der Umsetzung in deutsches Recht könnte demnach auch festgelegt werden, dass der Abschlussprüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft grundsätzlich nach weniger als zehn Jahren ausgewechselt werden muss.

Neben dieser Verkürzungsmöglichkeit dürfen die Mitgliedstaaten auch eine Verlängerung der Mandatsdauer nach Ablauf der Grundrotationszeit erlauben. Voraussetzung ist die Ausschreibung des Prüfungsauftrages oder ein sich anschließendes Joint Audit. Gewinnt der bereits bisher bestellte Abschlussprüfer die Ausschreibung, darf er für bis zu zehn weitere Jahre prüfen. Schließt sich an die Grundrotationszeit ein Joint Audit an, an dem auch der bisher bestellte Abschlussprüfer beteiligt ist, darf dieser für bis zu 14 weitere Jahre tätig sein. Der maximale Zeitraum, während dem ein Unternehmen von öffentlichem Interesse nach der Verordnung denselben Prüfer für seine Abschlüsse beauftragen darf, beträgt demnach 24 Jahre. Bei der Umsetzung in die nationale Gesetzgebung kann der deutsche Gesetzgeber somit über die Grundrotationszeit hinaus unter gewissen Bedingungen Mandatsverlängerungen von zehn bis 14 Jahren erlauben.

### 3. Erbringung von Nichtprüfungsleistungen

Die Verordnung enthält eine Aufzählung von Nichtprüfungsleistungen, die in der EU bei Unternehmen von öffentlichem Interesse durch den Abschlussprüfer und dessen Netzwerk nicht erbracht werden dürfen (sog. *black list*). Das Verbot erstreckt sich auch auf die Erbringung von Leistungen an Mutter- oder Tochterunternehmen des geprüften Unternehmens von öffentlichem Interesse in der EU, unabhängig davon, ob diese selbst Unternehmen von öffentlichem Interesse sind oder nicht.

Bei der Umsetzung in deutsches Recht hat der Gesetzgeber im Rahmen eines Mitgliedstaatenwahlrechts die Möglichkeit, die Erbringung von Steuerberatungsleistungen (mit Ausnahme von Leistungen auf dem Gebiet der Lohnsteuer und der Zölle<sup>2</sup>) sowie von Bewertungsleistungen durch den Abschlussprüfer unter bestimmten Voraussetzungen von der *black list* auszunehmen und zu erlauben. Die Voraussetzungen sind, dass die erbrachten Leistungen einzeln oder zusammengefasst keine direkte oder nur eine unwesentliche Auswirkung auf den geprüften Abschluss haben, der Abschlussprüfer die Auswirkung im Prüfungsbericht erläutert und die Regeln der Abschlussprüferrichtlinie zur Unabhängigkeit beachtet werden.

Die Mitgliedstaaten dürfen auch strengere Regelungen vorsehen und die *black list* um weitere Nichtprüfungsleistungen ergänzen.

### 4. Betragsmäßige Begrenzung der Nichtprüfungsleistungen

Für Honorare aus erlaubten Nichtprüfungsleistungen ist bei Unternehmen von öffentlichem Interesse eine Grenze vorgesehen, nach der diese nicht mehr als 70% des durchschnittlichen Honorars für Abschlussprüfungen der letzten drei Jahre betragen dürfen. Bei der Berechnung der Honorare für Abschlussprüfungen und Nichtprüfungsleistungen sind auch die Leistungen des Abschlussprüfers für das Mutterunternehmen und eventuelle Tochterunternehmen zu berücksichtigen.

Bei der Umsetzung in nationales Recht haben die Mitgliedstaaten die Möglichkeit, bezüglich der betragsmäßigen Begrenzung des Umfangs der vom Abschlussprüfer erbrachten Nichtprüfungsleistungen eine strengere Regelung vorzusehen. Der deutsche Gesetzgeber könnte somit den Umfang bspw. auf 50% des durchschnittlichen Honorars für Abschlussprüfungen der letzten drei Jahre begrenzen.

---

<sup>2</sup> Das Mitgliedstaatenwahlrecht bezieht sich auf alle in der *black list* aufgeführten Steuerberatungsleistungen mit Ausnahme von Leistungen im Zusammenhang mit Lohnsteuer und Zöllen. Leistungen auf dem Gebiet der Lohnsteuer und der Zölle gehören zu den grundsätzlich mit der Abschlussprüfung nicht zu vereinbarenden Tätigkeiten bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und können von den Mitgliedstaaten nicht erlaubt werden.



### 3.4. Die Zukunft des Bestätigungsvermerks

WP StB Stefanie Skoluda  
[stefanie.skoluda@bdo.de](mailto:stefanie.skoluda@bdo.de)

Der Inhalt des von Wirtschaftsprüfern bei gesetzlichen Abschlussprüfungen und bei freiwilligen Abschlussprüfungen gemäß § 317 HGB in Deutschland erteilten Bestätigungsvermerks ergibt sich aus § 322 HGB. Der IDW Prüfungsstandard: Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen (IDW PS 400) enthält in den Anlagen Formulierungsbeispiele für verschiedene Anwendungsfälle von Bestätigungsvermerken. Dabei handelt es sich weitestgehend um Formeltestate. Unternehmensindividuelle Aussagen im Bestätigungsvermerk zu konkreten rechnungslegungsrelevanten Sachverhalten sind nur dann vorgesehen, wenn der Bestätigungsvermerk eingeschränkt oder versagt wird, da in diesen Fällen im Bestätigungsvermerk die Gründe für die Einschränkung bzw. Versagung zu nennen sind. Zudem wird ein mit minimalen Abweichungen weitgehend einheitlicher Bestätigungsvermerk für alle Unternehmen erteilt. Für die Formulierung des Bestätigungsvermerks spielt es derzeit keine Rolle, ob es sich um ein kapitalmarktorientiertes Unternehmen handelt oder nicht.

Drei neue Regelungen sind dafür verantwortlich, dass sich kurzfristig grundlegende Änderungen in der Formulierung der Bestätigungsvermerke ergeben:

Nach der neuen EU-Regulierung der Abschlussprüfung für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 17. Juni 2016 beginnen, wird die Erteilung von Formeltestaten bei Unternehmen von öffentlichem Interesse nicht mehr möglich sein und es könnte - in Abhängigkeit von der Umsetzung der Regulierung durch den deutschen Gesetzgeber - zu einer Abkehr vom einheitlichen Bestätigungsvermerk kommen.

Parallel zu den Entwicklungen auf EU-Ebene wurden vom International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) die für den Bestätigungsvermerk relevanten Standards grundlegend überarbeitet und kürzlich verabschiedet. Auch diese führen zu wesentlichen Änderungen für die Formulierung von Bestätigungsvermerken bei nach internationalen Prüfungsgrundsätzen durchgeführten Prüfungen.

Erste, geringfügige und eher formale Änderungen des Bestätigungsvermerks werden sich bereits durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) ergeben, dessen Regierungsentwurf am 7. Januar 2015 veröffentlicht wurde. So muss für die Prüfung von Abschlüssen und Lageberichten von mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften oder anderen Gesellschaften, die freiwillig einen Lagebericht aufstellen, für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 31. Dezember 2015 beginnen, die Aussage in den Bestätigungsvermerk aufgenommen werden, ob bei der Aufstellung des Lageberichts die gesetzlichen Vorschriften beach-

tet worden sind. Bislang war diese Aussage lediglich im Prüfungsbericht zu machen.

Die Neuerungen zum Bestätigungsvermerk aus der EU-Regulierung der Abschlussprüfung werden für Jahres- und Konzernabschlussprüfungen wirksam, die Geschäftsjahre betreffen, die am oder nach dem 17. Juni 2016 beginnen. Die wesentlichen Neuerungen sind in der Verordnung über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse (Verordnung (EU) Nr. 537/2014) enthalten und betreffen speziell die Bestätigungsvermerke von Unternehmen von öffentlichem Interesse.<sup>3</sup> Die EU-Regulierung sieht für Unternehmen von öffentlichem Interesse und Unternehmen, die nicht in diese Kategorie fallen, unterschiedliche Mindestbestandteile des Bestätigungsvermerks vor, indem der Katalog der für alle Unternehmen geltenden Anforderungen um zusätzliche Pflichtbestandteile für Bestätigungsvermerke bei Unternehmen von öffentlichem Interesse ergänzt wird.

Grundsätzlich könnte es daher in Deutschland zukünftig zwei Arten von Bestätigungsvermerken geben: Bestätigungsvermerke für Unternehmen von öffentlichem Interesse und Bestätigungsvermerke für alle anderen Unternehmen. Aber auch die Beibehaltung eines einheitlichen Bestätigungsvermerks ist möglich, sofern für alle Unternehmen ein Bestätigungsvermerk erteilt wird, der auch die zusätzlichen Pflichtbestandteile beinhaltet, die die Verordnung für Unternehmen von öffentlichem Interesse vorsieht. Ob es in Deutschland bei einem einheitlichen Bestätigungsvermerk für alle Unternehmen bleiben wird, ist abhängig von der Umsetzung der Regulierung durch den deutschen Gesetzgeber.

Im Einzelnen sieht die EU-Verordnung die folgenden neuen, zusätzlichen Pflichtbestandteile für Bestätigungsvermerke bei Unternehmen von öffentlichem Interesse vor:

- Angabe, welches Organ den Abschlussprüfer bestellt hat
- Angabe des Bestelldatums und der gesamten ununterbrochenen Mandatsdauer (Zeitraum, während dessen der Abschlussprüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft ununterbrochen die Jahres-/Konzernabschlüsse geprüft hat)
- Angaben zu den bedeutsamsten beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen
  - Beschreibung der bedeutsamsten beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen,

<sup>3</sup> Unternehmen von öffentlichem Interesse sind zukünftig nicht nur die kapitalmarktorientierten Unternehmen, sondern auch alle nicht kapitalmarktorientierten Banken und Versicherungen. Die genaue Abgrenzung des Kreises der betroffenen Gesellschaften ist noch abhängig von der Ausübung von Mitgliedsstaatenwahlrechten durch den deutschen Gesetzgeber.

- einschließlich der beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von Betrug
  - Zusammenfassung der Reaktion des Prüfers auf diese Risiken
  - ggf. wichtige Feststellungen, die sich in Bezug auf diese Risiken ergeben
  - ggf. Verweis auf entsprechende Angaben im Abschluss
- Darlegung, in welchem Maße die Abschlussprüfung als dazu geeignet angesehen wurde, Unregelmäßigkeiten, einschließlich Betrug, aufzudecken
- Bestätigung, dass das Prüfungsurteil im Bestätigungsvermerk mit dem Prüfungsbericht übereinstimmt
- Erklärung, dass keine nach der neuen Verordnung verbotenen Nichtprüfungsleistungen erbracht wurden und der Abschlussprüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft bei der Durchführung der Abschlussprüfung ihre Unabhängigkeit von dem geprüften Unternehmen gewahrt haben
- Angabe sämtlicher Leistungen, die zusätzlich zur Abschlussprüfung bei dem Unternehmen oder einem von diesem beherrschten Unternehmen erbracht und die nicht im Lagebericht oder im Abschluss angegeben wurden

Besonders die Angaben zu den bedeutsamsten beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen werden Abschlussprüfer und Unternehmen vor neue Herausforderungen stellen. Die Verordnung enthält keine Definition des Begriffs. Auch aus den Erwägungsgründen ergeben sich keine weiteren Informationen. Es ist davon auszugehen, dass es sich bei den vom Abschlussprüfer als bedeutsamst beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen um die Risiken handelt, die zu wesentlichen Fehlern in der Rechnungslegung und in dem geprüften Abschluss führen können und die von herausragender Bedeutung für die Prüfung des Abschlusses sind. Diese Risiken stellen im Rahmen des risikoorientierten Prüfungsansatzes die Schwerpunkte der Prüfung dar und müssen zukünftig als besonders wichtige Prüfungssachverhalte unternehmensindividuell im Bestätigungsvermerk beschrieben werden. Die Erteilung von Formeltestaten ist daher bei Unternehmen von öffentlichem Interesse zukünftig nicht mehr möglich.

Parallel zu den Änderungen des Bestätigungsvermerks, die sich aus der EU-Regulierung ergeben und die bei der Prüfung nach deutschen rechtlichen Vorschriften und berufsständischen Prüfungsgrundsätzen zum Tragen kommen, hat das International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) vor Kurzem sein Projekt zur Neuformulierung des Bestätigungsvermerks abgeschlossen und neue sowie geänderte ISA zum Bestäti-

gungsvermerk veröffentlicht.<sup>4</sup> Nach diesen neuen bzw. überarbeiteten internationalen Prüfungsstandards hat der Abschlussprüfer bei der Abschlussprüfung kapitalmarktnotierter Unternehmen über die von ihm festgestellten, besonders wichtigen Prüfungssachverhalte (sog. Key Audit Matters) unternehmensindividuell im Bestätigungsvermerk zu berichten. Bei Prüfungen nach den internationalen Standards werden sich daher ebenfalls zum Teil erhebliche Änderungen beim Bestätigungsvermerk ergeben. Die neuen ISA sind anwendbar für Abschlussprüfungen von Geschäftsjahren, die am oder nach dem 15. Dezember 2016 enden. Sie dürfen freiwillig auch früher angewendet werden.

Wenn Sie wissen möchten, wie ihr Bestätigungsvermerk zukünftig aussehen könnte und welche unternehmensindividuellen Aussagen er voraussichtlich enthalten würde, bieten wir Ihnen als gesonderte Beratungsleistung gerne an, den neuen Bestätigungsvermerk für Ihr Unternehmen auf Basis des zuletzt geprüften Abschlusses zu simulieren. Bitte kontaktieren Sie den für Sie verantwortlichen Wirtschaftsprüfer oder unsere Grundsatzabteilung Wirtschaftsprüfung, Zentralabteilung Prüfung (zap@bdo.de).

## 4. Betriebswirtschaft

### 4.1. Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff



WP StB Frank Gerber  
frank.gerber@bdo.de

#### 1. Historische Entwicklung

Vor mehr als 20 Monaten wurde die erste Entwurfsfassung der Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) veröffentlicht.

Mit dem Entwurf wurde das Ziel verfolgt, die existierenden GoBs und die GDPdU zusammenzufassen und zu modernisieren. Dieser erste Entwurf vom 9.4.2013 wurde infolge zahlreicher Verschärfungen und unzeitgemäßer Darstellungen seitens der verschiedenen Verbände deutlich kritisiert. Der daraufhin vom Bundesministerium der Finanzen (BMF) veröffentlichte 2. GoBD-Entwurf enthielt zwar vornehmlich redaktionelle Änderungen, bildete jedoch zugleich die Grundlage

<sup>4</sup> Geändert wurden ISA 700 „Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements“, ISA 705 „Modifications to the Opinion in the Independent Auditor’s Report“ und ISA 706 „Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor’s Report“. Neu ist ISA 701 „Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor’s Report“.

einer gemeinsamen Erörterung zwischen Fachleuten aus Wirtschaft, Verbänden sowie der Finanzverwaltung am 12./13.9.2013 in Berlin. Die dortigen umfangreichen Debatten und Anmerkungen der Beteiligten bestätigten die Notwendigkeit eines festen Facharbeitskreises, der den Entwurf nochmals vom 25.-27.11.2013 detailliert diskutierte.

Wir hatten uns in enger Abstimmung mit den steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufsorganisationen und weiteren Wirtschaftsverbänden in Form von konstruktiver Kritik und zahlreichen praxisrelevanten Verbesserungsvorschlägen in die Entstehung der neuen Grundsatznormen eingebracht.

Tatsächlich konnten hierdurch einige Zugeständnisse der Finanzverwaltung erreicht werden, wie der Wegfall der Kontierung auf dem Papierbeleg unter bestimmten Umständen, der Wegfall der Aufbewahrungspflicht von E-Mails, wenn diese den Beleg als Anlage nur transportieren, sowie die Konkretisierung der Anforderungen an das ersetzende Scannen mit anschließender Vernichtung der Papierbelege.

Nach langwierigen Erörterungen sowie daraus resultierenden Änderungen inhaltlicher wie auch formaler Art erfolgte nun die Publikation des BMF-Schreibens auf der Homepage des BMF.

Die am 14.11.2014 veröffentlichten GoBD (Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff) konkretisieren die Ordnungsmäßigkeitsanforderungen der Finanzverwaltung an den Einsatz von IT bei der Buchführung und bei sonstigen Aufzeichnungen.

Sie ersetzen mit Wirkung zum 01.01.2015 die bisher in zwei Schreiben geregelten GoBs (Grundsätze ordnungsgemäßer DV-gestützter Buchführungssysteme) und GDPdU (Grundsätze zum Datenzugriff und Prüfbarkeit digitaler Unterlagen) sowie den Fragen- und Antwortkatalog der Finanzverwaltung.

## 2. Inhalt des Schreibens

Das Schreiben gliedert sich hierbei in die folgenden Abschnitte:

1. Allgemeines
2. Verantwortlichkeit
3. Allgemeine Anforderungen
4. Belegwesen (Belegfunktion)
5. Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle in zeitlicher Reihenfolge und in sachlicher Ordnung (Grund(buch)aufzeichnungen, Journal- und Kontenfunktion)
6. Internes Kontrollsystem (IKS)
7. Datensicherheit
8. Unveränderbarkeit, Protokollierung von Änderungen
9. Aufbewahrung
10. Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit
11. Datenzugriff
12. Zertifizierung und Software-Testate
13. Anwendungsregelung

## I. Allgemeines

Die allgemeinen Ausführungen des BMF-Schreibens dienen dabei der Darlegung der gesetzlichen Grundlagen sowie allgemeiner Erläuterungen.

Behandelt werden Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten, die Aufbewahrung von Unterlagen, die Führung von Büchern und sonst erforderlichen Aufzeichnungen auf Datenträgern und die Beweiskraft von Buchführung und Aufzeichnungen.

Darüber hinaus werden grundlegende Begriffe und Anwendungsbereiche definiert.

So wird im allgemeinen Teil der Umfang der Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten beschrieben und teilweise auch konkretisiert. Es wird in Rz. 3 des BMF-Schreibens ausgeführt, dass nach § 140 AO die außersteuerlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, auch für das Steuerrecht zu erfüllen sind.

Die außersteuerlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten ergeben sich nach dem BMF-Schreiben insbesondere aus den Vorschriften der §§ 238 ff HGB und aus den dort bezeichneten handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) sowie aus den flankierenden Aufzeichnungspflichten für einzelne Rechtsformen.

Es wird z. B. auf §§ 91 ff Aktiengesetz, §§ 41 ff GmbH-Gesetz oder § 33 Genossenschaftsgesetz verwiesen. Des Weiteren wird auf die zahlreichen gewerberechtlichen oder branchenspezifischen Aufzeichnungsvorschriften hingewiesen, die gem. § 140 AO im konkreten Einzelfall für die Besteuerung von Bedeutung sind, wie z. B. Apothekenbetriebsordnung, Eichordnung, Fahrlehrergesetz, Gewerbeordnung, § 26 Kreditwesengesetz oder § 55 Versicherungsaufsichtsgesetz.

Eine abschließende Definition der aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Aufzeichnungen und Unterlagen ist nicht Gegenstand des BMF-Schreibens. Die Finanzverwaltung definiert diese Unterlagen nicht abstrakt im Vorfeld für alle Unternehmen abschließend, weil die betrieblichen Abläufe, die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Aufzeichnungen und Unterlagen sowie die eingesetzten Buchführungs- und Aufzeichnungssysteme in den Unternehmen zu unterschiedlich sind.

Allerdings wird explizit darauf hingewiesen, dass die Ordnungsvorschriften der §§ 145 bis 147 AO für die vorbezeichneten Bücher und sonst erforderlichen Aufzeichnungen und der zu ihrem Verständnis erforderlichen Unterlagen gelten.

Von den Regelungen zur Buchführung und sonst erforderlichen Aufzeichnungen auf Datenträgern sind alle Unternehmensbereiche betroffen, in denen betriebliche Abläufe durch DV-gestützte Verfahren abgebildet werden und ein DV-System für die Erfüllung der außersteuerlichen oder steuerlichen Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten verwendet wird.

Unter dem Begriff „DV-System“ sind sowohl das Hauptsystem als auch Vor- und Nebensysteme zur elektronischen Datenverarbeitung einschließlich der Schnittstellen zwischen den Systemen zu verstehen. Dazu gehören laut einer nicht abschließenden beispielhaften Aufzählung die folgenden Systeme:

- Finanzbuchführungssystem
- Anlagenbuchhaltung
- Lohnbuchhaltungssystem
- Kassensystem
- Warenwirtschaftssystem
- Zahlungsverkehrssystem
- Taxameter
- Geldspielgeräte
- elektronische Waagen
- Materialwirtschaft
- Fakturierung
- Zeiterfassung
- Archivsystem
- Dokumenten-Management-System

Auf die Bezeichnung des DV-Systems oder auf dessen Größe (z. B. Einsatz von Einzelgeräten oder von Netzwerken) kommt es dabei nicht an.

Technische Vorgaben oder Standards werden durch das BMF nicht festgelegt.

Hinweis:

Das BMF-Schreiben stellt fest, dass Form, Umfang und Inhalt dieser im Sinne der Rz. 3-5 nach außersteuerlichen und steuerlichen Rechtsnormen aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Unterlagen (Daten, Datensätze sowie Dokumente in elektronischer oder Papierform) und der zu ihrem Verständnis erforderlichen Unterlagen durch den Steuerpflichtigen bestimmt werden.

In Folge dessen sollte der Steuerpflichtige im Rahmen eines Projektes untersuchen, welche Systeme, Abläufe und Dokumente von der im Umfang erweiterten Dokumentation betroffen sein könnten.

## II. Verantwortlichkeit

Im Abschnitt „Verantwortlichkeit“ wird im BMF-Schreiben die alleinige Verantwortung des Steuerpflichtigen für die Ordnungsmäßigkeit elektronischer Bücher und sonst erforderlicher elektronischer Aufzeichnungen festgestellt.

Hinweis:

Das gilt nach dem BMF-Schreiben auch bei einer teilweisen oder vollständigen organisatorischen und technischen Auslagerung von Buchführungs- und Aufzeichnungsaufgaben auf Dritte (z. B. Steuerberater oder Rechenzentrum).

## III. Allgemeine Anforderungen

Das BMF-Schreiben erläutert von Rz. 22 bis 60 die Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit elektronischer Bücher und sonst erforderlicher elektronischer Aufzeichnungen, die sich aus außersteuerlichen Rechtsnormen (§§ 238, 239, 257, 261 HGB) und steuerlichen Ordnungsvorschriften (insb. §§ 145 bis 147 AO) sowie aus anderen Steuergesetzen (z. B. § 4 Abs. 3 Satz 5, Abs. 7 EStG, § 22 UStG) ergeben. Demnach sind die folgenden gesetzlichen Anforderungen zu beachten, die in den weiteren Ausführungen des BMF-Schreibens gesondert erläutert werden:

- Grundsatz der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit
- Grundsätze der Wahrheit, Klarheit und fortlaufenden Aufzeichnung:
  - Vollständigkeit
  - Richtigkeit
  - Zeitgerechte Buchungen und Aufzeichnungen
  - Ordnung
  - Unveränderbarkeit insb. auch Historisierung

Die Ordnungsvorschriften der §§ 145 bis 147 AO gelten für die vorbezeichneten Bücher und sonst erforderlichen Aufzeichnungen und der zu ihrem Verständnis erforderlichen Unterlagen.

Hinweis:

Nach § 146 Absatz 6 AO gelten die Ordnungsvorschriften auch dann, wenn der Unternehmer elektronische Bücher und Aufzeichnungen führt, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, ohne hierzu verpflichtet zu sein.

Hinweis:

Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit rechtfertigt es nach Rz. 29 nicht, dass Grundprinzipien der Ordnungsmäßigkeit verletzt und die Zwecke der Buchführung erheblich gefährdet werden. Die zur Vermeidung einer solchen Gefährdung erforderlichen Kosten muss der Steuerpflichtige genauso in Kauf nehmen wie alle anderen Aufwendungen, die die Art seines Betriebes mit sich bringt (BFH-Urteil vom 26. März 1968, BStBl II S. 527).

### Grundsatz der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit

Für den Grundsatz der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit werden die bisherigen Anforderungen „keine Buchung ohne Beleg“ und die progressive und retrograde Prüfung beschrieben.

Konkretisierend wird erläutert, dass die progressive Prüfung beim Beleg beginnt, über die Grund(buch)aufzeichnungen und Journale zu den Konten geht, danach zur Bilanz mit Gewinn- und Verlustrechnung und schließlich zur Steueranmeldung bzw. Steuererklärung. Die retrograde Prüfung verläuft umgekehrt.



**Hinweis:**

Die progressive und retrograde Prüfung muss für die gesamte Dauer der Aufbewahrungsfrist und in jedem Verfahrensschritt möglich sein.

**Vollständigkeit**

Die Geschäftsvorfälle sind vollzählig und lückenlos aufzuzeichnen (Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht).

In den GoBD werden die bisher üblichen Vorgehensweisen bzgl. der Vollständigkeit nur konkretisiert, so wird z.B. auf das Zusammenspiel von technischen und organisatorischen Kontrollen zur vollständigen und lückenlosen Erfassung und Wiedergabe aller Geschäftsvorfälle bei DV-Systemen hingewiesen.

Dies können z.B. sein:

- Erfassungskontrollen
- Plausibilitätskontrollen bei Dateneingaben
- inhaltliche Plausibilitätskontrollen
- automatisierte Vergabe von Datensatznummern
- Lückenanalyse
- Mehrfachbelegungsanalyse bei Belegnummern

Die Erfassung oder Verarbeitung von tatsächlichen Geschäftsvorfällen darf nicht unterdrückt werden. So ist z. B. eine Bon- oder Rechnungserteilung ohne Registrierung der bar vereinnahmten Beträge (Abbruch des Vorgangs) in einem DV-System unzulässig.

Zusammengefasste oder verdichtete Aufzeichnungen im Hauptbuch (Konto) sind zulässig, sofern sie nachvollziehbar in ihre Einzelpositionen in den Grund(buch)aufzeichnungen oder dem Journal aufgliedert werden können. Andernfalls ist die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit nicht gewährleistet.

**Hinweis:**

Aus Gründen der Zumutbarkeit und Praktikabilität hat der BFH in der Vergangenheit eine Pflicht der Einzelaufzeichnung für den Einzelhandel und vergleichbare Berufsgruppen verneint (BFH-Urteil vom 12. Mai 1966, BStBl III S. 372; z. B. bei einer Vielzahl von einzelnen Geschäften mit geringem Wert, Verkauf von Waren an der Person nach unbekannte Kunden über den Ladentisch gegen Barzahlung). Werden elektronische Grund(buch)aufzeichnungen zur Erfüllung der Einzelaufzeichnungspflicht tatsächlich technisch, betriebswirtschaftlich und praktisch geführt, dann sind diese Daten nach dem BMF-Schreiben auch aufzubewahren und in maschinell auswertbarer Form vorzulegen. Insoweit stellt sich aus Sicht der Finanzverwaltung die Frage der Zumutbarkeit und Praktikabilität nicht.

Das BMF-Schreiben vom 5. April 2004 (IV D 2 - S 0315 - 4/04, BStBl I S. 419) bleibt unberührt.

**Richtigkeit**

Geschäftsvorfälle sind in Übereinstimmung mit den tatsächlichen Verhältnissen und im Einklang mit den

rechtlichen Vorschriften inhaltlich zutreffend durch Belege abzubilden (BFH-Urteil vom 24. Juni 1997, BStBl II 1998 S. 51), der Wahrheit entsprechend aufzuzeichnen und bei kontenmäßiger Abbildung zutreffend zu kontieren.

**Zeitgerechte Buchungen und Aufzeichnungen**

Das BMF-Schreiben konkretisiert die bisherigen Anforderungen.

Das Erfordernis „zeitgerecht“ zu buchen verlangt, dass ein zeitlicher Zusammenhang zwischen den Vorgängen und ihrer buchmäßigen Erfassung besteht (BFH-Urteil vom 25. März 1992, BStBl II S. 1010; BFH-Urteil vom 5. März 1965, BStBl III S. 285).

Jeder Geschäftsvorfall ist zeitnah, d. h. möglichst unmittelbar nach seiner Entstehung, in einer Grundaufzeichnung oder in einem Grundbuch zu erfassen. Nach den GoB müssen die Geschäftsvorfälle grundsätzlich laufend gebucht werden (Journal).

Das bisherige „möglichst unmittelbar“ wird mit einer Zeitspanne von 8 Tage bis maximal 1 Monat konkretisiert, die tägliche Kassenaufnahme ist eine gesetzliche Verpflichtung aus der AO.

**Ordnung**

Das BMF-Schreiben erläutert den Grundsatz der Ordnung.

Dieser Grundsatz fordert einerseits den Grundsatz der Klarheit, der u. a. eine systematische Erfassung und übersichtliche, eindeutige und nachvollziehbare Buchungen verlangt und aus dem folgt, dass die Bücher und Aufzeichnungen nach bestimmten Ordnungsprinzipien geführt werden müssen und eine Sammlung und Aufbewahrung der Belege notwendig ist, durch die im Rahmen des Möglichen gewährleistet wird, dass die Geschäftsvorfälle leicht und identifizierbar und für einen die Lage des Vermögens darstellenden Abschluss unverlierbar sind (BFH-Urteil vom 26. März 1968, BStBl II S. 527).

Konkretisierend stellt das BMF-Schreiben fest:

In der Regel verstößt die nicht getrennte Verbuchung von baren und unbaren Geschäftsvorfällen oder von nicht steuerbaren, steuerfreien und steuerpflichtigen Umsätzen ohne genügende Kennzeichnung gegen die Grundsätze der Wahrheit und Klarheit einer kaufmännischen Buchführung. Die nicht getrennte Aufzeichnung von nicht steuerbaren, steuerfreien und steuerpflichtigen Umsätzen ohne genügende Kennzeichnung verstößt in der Regel gegen steuerrechtliche Anforderungen (z. B. § 22 UStG).

**Unveränderbarkeit**

Bei dem Begriff der Unveränderbarkeit fallen die Definitionen des Handelsrechts und der neuen Beschreibung nach GoBD auseinander. Die handelsrechtlichen Erläuterungen wie z.B. IDW FA IT 1 stellen fest, dass nach dem Buchungszeitpunkt entsprechend dem Grundsatz der Unveränderlichkeit eine Eintragung oder

Aufzeichnung nicht so verändert werden darf, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist (§ 239 Abs. 3 HGB). Das BMF-Schreiben zieht diesen Zeitpunkt auf den Zeitpunkt der erstmaligen Erfassung vor.

Es wird hierzu ausgeführt:

Die Erfassung der Geschäftsvorfälle in elektronischen Grund(buch)aufzeichnungen und die Verbuchung im Journal kann organisatorisch und zeitlich auseinander fallen (z. B. Grund(buch)aufzeichnung in Form von Kassenauftragszeilen). Erfüllen die Erfassungen die Belegfunktion bzw. dienen sie der Belegsicherung, dann ist eine unprotokollierte Änderung nicht mehr zulässig. In diesen Fällen gelten die Ordnungsvorschriften bereits mit der ersten Erfassung der Geschäftsvorfälle und der Daten und müssen über alle nachfolgenden Prozesse erhalten bleiben (z. B. Übergabe von Daten aus Vor- in Hauptsysteme).

#### IV. Belegwesen (Belegfunktion) (Rz. 61 ff.)

Das BMF erläutert die Voraussetzungen an das Belegwesen, insbesondere bei Einsatz eines DV-Systems.

Dabei wird der Grundsatz „keine Buchung ohne Beleg“ ausgeführt.

Hinweis:

Empfangene oder abgesandte Handels- oder Geschäftsbriefe erhalten erst mit dem Kontierungsvermerk und der Verbuchung auch die Funktion eines Buchungsbelegs.

Zur Erfüllung der Belegfunktionen sind deshalb Angaben zur Kontierung, zum Ordnungskriterium für die Ablage und zum Buchungsdatum auf dem Papierbeleg erforderlich. Bei einem elektronischen Beleg kann dies auch durch die Verbindung mit einem Datensatz mit Angaben zur Kontierung oder durch eine elektronische Verknüpfung (z. B. eindeutiger Index, Barcode) erfolgen. Ein Steuerpflichtiger hat andernfalls durch organisatorische Maßnahmen sicherzustellen, dass die Geschäftsvorfälle auch ohne Angaben auf den Belegen in angemessener Zeit progressiv und retrograd nachprüfbar sind.

Aus der Verfahrensdokumentation muss ersichtlich sein, wie die elektronischen Belege erfasst, empfangen, verarbeitet, ausgegeben und aufbewahrt werden.

Die Belege in Papierform oder in elektronischer Form sind zeitnah, d. h. möglichst unmittelbar nach Eingang oder Entstehung, gegen Verlust zu sichern.

Das BMF-Schreiben enthält ferner Hinweise zur Belegsicherung (zeitnahe Sicherung und Sicherungsmaßnahmen) und zur Zuordnung zwischen Beleg und Grund(buch)aufzeichnung oder Buchung.

Die Zuordnung zwischen dem einzelnen Beleg und der dazugehörigen Grund(buch)aufzeichnung oder Buchung kann anhand von eindeutigen Zuordnungsmerkmalen (z. B. Index, Paginiernummer, Dokumenten-ID) und zusätzlichen Identifikationsmerkmalen für die Papierablage oder für die Such- und Filtermöglichkeit bei elektronischer Belegablage gewährleistet werden.

Gehören zu einer Grund(buch)aufzeichnung oder Buchung mehrere Belege (z. B. Rechnung verweist für Menge und Art der gelieferten Gegenstände nur auf Lieferschein), bedarf es zusätzlicher Zuordnungs- und Identifikationsmerkmale für die Verknüpfung zwischen den Belegen und der Grund(buch)aufzeichnung oder Buchung.

Hinweis:

Beleg- oder Buchungsdatum, Kontoauszugsnummer oder Name wird bei umfangreichem Beleganfall mangels Eindeutigkeit in der Regel nicht als geeignetes Zuordnungsmerkmal für den einzelnen Geschäftsvorfall eingestuft.

Diese Zuordnungs- und Identifizierungsmerkmale aus dem Beleg müssen bei der Aufzeichnung oder Verbuchung in die Bücher oder Aufzeichnungen übernommen werden, um eine progressive und retrograde Prüfbarkeit zu ermöglichen.

Die Ablage der Belege und die Zuordnung zwischen Beleg und Aufzeichnung müssen in angemessener Zeit nachprüfbar sein.

Jedem Geschäftsvorfall muss ein Beleg zugrunde liegen, mit folgenden Mindestinhalten:

- Eindeutige Belegnummer (z. B. Index, Paginiernummer, Dokumenten-ID, fortlaufende Rechnungsausgangsnummer)
- Belegaussteller und -empfänger
- Betrag bzw. Mengen- oder Wertangaben, aus denen sich der zu buchende Betrag ergibt
- Währungsangabe und Wechselkurs bei Fremdwährung
- Hinreichende Erläuterung des Geschäftsvorfalles
- Belegdatum
- Verantwortlicher Aussteller, soweit vorhanden

Hinweis:

Für umsatzsteuerrechtliche Zwecke können weitere Angaben erforderlich sein.

Dazu gehören beispielsweise die Rechnungsangaben nach §§ 14, 14a UStG und § 33 UStDV.

Buchungsbelege sowie abgesandte oder empfangene Handels- oder Geschäftsbriefe in Papierform oder in elektronischer Form enthalten darüber hinaus vielfach noch weitere Informationen, die zum Verständnis und zur Überprüfung der für die Besteuerung gesetzlich vorgeschriebenen Aufzeichnungen im Einzelfall von Bedeutung und damit ebenfalls aufzubewahren sind. Dazu gehören z. B.:

- Mengen- oder Wertangaben zur Erläuterung des Buchungsbetrags, sofern nicht bereits oben berücksichtigt,
- Einzelpreis (z. B. zur Bewertung),
- Valuta, Fälligkeit (z. B. zur Bewertung),
- Angaben zu Skonti, Rabatten (z. B. zur Bewertung),
- Zahlungsart (bar, unbar),
- Angaben zu einer Steuerbefreiung.

**Hinweis:**

Bei DV-gestützten Prozessen wird der Nachweis der zutreffenden Abbildung von Geschäftsvorfällen oft nicht durch konventionelle Belege erbracht (z. B. Buchungen aus Fakturierungsätzen, die durch Multiplikation von Preisen mit entnommenen Mengen aus der Betriebsdatenerfassung gebildet werden). Die Erfüllung der Belegfunktion ist dabei durch die ordnungsgemäße Anwendung des jeweiligen Verfahrens wie folgt nachzuweisen:

- Dokumentation der programminternen Vorschriften zur Generierung der Buchungen,
- Nachweis oder Bestätigung, 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.

**Hinweis:**

Bei Dauersachverhalten sind die Ursprungsbelege Basis für die folgenden Automatikbuchungen. Bei (monatlichen) AfA-Buchungen nach Anschaffung eines abnutzbaren Wirtschaftsguts ist der Anschaffungsbeleg mit der AfA-Bemessungsgrundlage und weiteren Parametern (z. B. Nutzungsdauer) aufbewahrungspflichtig. Aus der Verfahrensdokumentation und der ordnungsmäßigen Anwendung des Verfahrens muss der automatische Buchungsvorgang nachvollziehbar sein.

### V. Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle in zeitlicher Reihenfolge und in sachlicher Ordnung

Der Steuerpflichtige hat organisatorisch und technisch sicherzustellen, dass die elektronischen Buchungen und sonst erforderlichen elektronischen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden.

Sämtliche Geschäftsvorfälle müssen der zeitlichen Reihenfolge nach und materiell mit ihrem richtigen und erkennbaren Inhalt zunächst in den Grund(buch)aufzeichnungen festgehalten werden.

Für die aufzeichnungspflichtigen Inhalte verweist das BMF auf die Rechnungspflichtangaben, die weiteren Angaben für umsatzsteuerliche Zwecke sowie die im Einzelfall bedeutenden weiteren Informationen. Zudem ist das Erfassungsdatum (soweit abweichend vom Buchungsdatum) aufzuzeichnen.

Die Buchung im Journal (Journalfunktion) dient dem Nachweis der tatsächlichen und zeitgerechten Verarbeitung der Geschäftsvorfälle und erfordert daher eine vollständige, zeitgerechte und formal richtige Erfassung. Sofern durch die fortlaufende Buchung im Journal bereits die vom BMF genannten Anforderungen an die Grund(buch)aufzeichnungen erfüllt werden, ist eine zusätzliche Erfassung in Grund(buch)aufzeichnungen nicht erforderlich. Die Journalfunktion ist nur erfüllt,

wenn die gespeicherten Aufzeichnungen gegen Veränderungen oder Löschung geschützt sind.

Zur Erfüllung der Journalfunktion und zur Ermöglichung der Kontenfunktion sind nach dem BMF-Schreiben bei der Buchung insbesondere die nachfolgenden Angaben zu erfassen oder bereitzustellen<sup>5</sup>:

- Eindeutige Belegnummer (siehe Rz. 77 ),
- Buchungsbetrag (siehe Rz. 77),
- Währungsangabe und Wechselkurs bei Fremdwährung (siehe Rz. 77),
- Hinreichende Erläuterung des Geschäftsvorfalles (siehe Rz. 77) - kann (bei Erfüllung der Journal- und Kontenfunktion) im Einzelfall bereits durch andere in Rz. 94 aufgeführte Angaben gegeben sein,
- Belegdatum, soweit nicht aus den Grundaufzeichnungen ersichtlich (siehe Rzn. 77 und 85)
- Buchungsdatum,
- Erfassungsdatum, soweit nicht aus der Grundaufzeichnung ersichtlich (siehe Rz. 85),
- Autorisierung soweit vorhanden,
- Buchungsperiode/Voranmeldungszeitraum (Ertragsteuer/Umsatzsteuer),
- Umsatzsteuersatz (siehe Rz. 78),
- Steuerschlüssel, soweit vorhanden (siehe Rz. 78),
- Umsatzsteuerbetrag (siehe Rz. 78),
- Umsatzsteuerkonto (siehe Rz. 78),
- Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (siehe Rz. 78),
- Steuernummer (siehe Rz. 78),
- Konto und Gegenkonto,
- Buchungsschlüssel (soweit vorhanden),
- Soll- und Haben-Betrag.

Die Geschäftsvorfälle sind so zu verarbeiten, dass sie sachlich geordnet auf Konten darstellbar sind (Kontenfunktion) und damit Grundlage für einen Überblick über die Vermögens- und Ertragslage sind.

**Hinweis:**

Werden innerhalb verschiedener Bereiche des DV-Systems oder zwischen unterschiedlichen DV-Systemen differierende Ordnungskriterien verwendet, so müssen entsprechende Zuordnungstabellen (z. B. elektronische Mappingtabellen) vorgehalten werden (z. B. Wechsel des Kontenrahmens, unterschiedliche Nummernkreise in Vor- und Hauptsystem). Dies gilt auch bei einer elektronischen Übermittlung von Daten an die Finanzbehörde (z. B. unterschiedliche Ordnungskriterien in Bilanz/GuV und EÜR einerseits und USt-Voranmeldung, LSt-Anmeldung, Anlage EÜR und E-Bilanz andererseits). Sollte die Zuordnung mit elektronischen Verlinkungen oder Schlüsselfeldern erfolgen, sind die Verlinkungen in dieser Form vorzuhalten.

Die vorstehenden Ausführungen gelten für die Nebenbücher entsprechend.

<sup>5</sup> Die Randziffern verweisen auf die Textziffern des BMF-Schreibens.

## VI. Internes Kontrollsystem

Die Ordnungsvorschriften des § 146 AO müssen zwingend eingehalten werden. Dazu muss das Unternehmen Kontrollen einrichten, deren Funktion protokolliert werden muss.

Kontrollen dieser Art sind beispielsweise:

- Kontrollen der Zugangs- und Zugriffsberechtigung,
- Kontrollen der Funktionstrennung,
- Erfassungskontrollen,
- Abstimmungskontrollen,
- Schutzmaßnahmen gegen jedwede Veränderungen bei Programm, Daten und Dokumenten usw.

Die Ausgestaltung des IKS ist vom Umfang der Buchhaltung abhängig.

### Hinweis:

Im Rahmen eines funktionsfähigen IKS muss auch anlassbezogen (z.B. Systemwechsel) geprüft werden, ob das eingesetzte DV-System tatsächlich dem dokumentierten System entspricht.

Die Beschreibung des IKS ist Bestandteil der Verfahrensdokumentation.

## VII. Datensicherheit

Im BMF-Schreiben werden die Pflichten des Steuerpflichtigen bzgl. der Datensicherheit wie folgt definiert:

Der Steuerpflichtige hat sein DV-System gegen Verlust (z. B. Unauffindbarkeit, Vernichtung, Untergang und Diebstahl) zu sichern und gegen unberechtigte Eingaben und Veränderungen (z. B. durch Zugangs- und Zugriffskontrollen) zu schützen.

Die Beschreibung der Vorgehensweise zur Datensicherung ist Bestandteil der Verfahrensdokumentation. Die konkrete Ausgestaltung der Beschreibung ist abhängig von der Komplexität und Diversifikation der Geschäftstätigkeit und der Organisationsstruktur sowie des eingesetzten DV-Systems.

### Hinweis:

Werden die Daten, Datensätze, elektronischen Dokumente und elektronischen Unterlagen nicht ausreichend geschützt und können deswegen nicht mehr vorgelegt werden, so ist die Buchführung formell nicht mehr ordnungsmäßig.

## VIII. Unveränderbarkeit, Protokollierung von Änderungen (Rz. 107 ff.)

Nach § 146 Absatz 4 AO darf eine Buchung oder Aufzeichnung nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Auch solche Veränderungen dürfen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiss lässt, ob sie ursprünglich oder erst später gemacht worden sind.

Das DV-Verfahren muss daher gewährleisten, dass alle Informationen, die einmal in den Verarbeitungsprozess eingeführt werden (Beleg, Grundaufzeichnung, Buchung), nicht mehr unterdrückt oder ohne Kenntlichmachung überschrieben, gelöscht, geändert oder verfälscht werden.

Die Unveränderbarkeit der Daten, Datensätze, elektronischen Dokumente und elektronischen Unterlagen kann sowohl hardwaremäßig (z. B. unveränderbare und fälschungssichere Datenträger) als auch softwaremäßig (z. B. Sicherungen, Sperren, Festschreibung, Löschmarker, automatische Protokollierung, Historisierungen, Versionierungen) als auch organisatorisch (z. B. mittels Zugriffsberechtigungskonzepten) gewährleistet werden.

### Hinweis:

Die Ablage von Daten und elektronischen Dokumenten in einem Dateisystem erfüllt die Anforderungen der Unveränderbarkeit regelmäßig nicht, soweit nicht zusätzliche Maßnahmen ergriffen werden, die eine Unveränderbarkeit gewährleisten.

Nach dem BMF-Schreiben sind spätere Änderungen ausschließlich so vorzunehmen, dass sowohl der ursprüngliche Inhalt als auch die Tatsache, dass Veränderungen vorgenommen wurden, erkennbar bleiben.

Bei programmgenerierten bzw. programmgesteuerten Aufzeichnungen (automatisierte Belege bzw. Dauerbelege) sind Änderungen an den der Aufzeichnung zugrunde liegenden Generierungs- und Steuerungsdaten ebenfalls aufzuzeichnen. Dies betrifft insbesondere die Protokollierung von Änderungen in Einstellungen oder die Parametrisierung der Software. Bei einer Änderung von Stammdaten (z. B. Abkürzungs- oder Schlüsselverzeichnisse, Organisationspläne) muss die eindeutige Bedeutung in den entsprechenden Bewegungsdaten (z. B. Umsatzsteuerschlüssel, Währungseinheit, Kontoeigenschaft) erhalten bleiben. Ggf. müssen Stammdatenänderungen ausgeschlossen oder Stammdaten mit Gültigkeitsangaben historisiert werden, um mehrdeutige Verknüpfungen zu verhindern.

### Hinweis:

Werden Systemfunktionalitäten oder Manipulationsprogramme eingesetzt, die diesen Anforderungen entgegenwirken, führt dies zur Ordnungswidrigkeit der elektronischen Bücher und sonst erforderlicher elektronischer Aufzeichnungen.



## IX. Aufbewahrung

Nach einleitenden Hinweisen geht das BMF-Schreiben detailliert auf die maschinelle Auswertbarkeit, elektronische Aufbewahrung, elektronische Erfassung von Papierdokumenten (Scanvorgang) sowie die Auslagerung von Daten aus dem Produktivsystem und Systemwechsel ein.

Verschärfend konkretisiert das BMF-Schreiben die folgenden Anforderungen an die Aufbewahrung:

- Sind aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtige Daten, Datensätze, elektronische Dokumente und elektronische Unterlagen im Unternehmen entstanden oder dort eingegangen, sind sie auch in dieser Form aufzubewahren und dürfen vor Ablauf der Aufbewahrungsfrist nicht gelöscht werden. Sie **dürfen daher nicht mehr ausschließlich in ausgedruckter Form aufbewahrt werden** und müssen für die Dauer der Aufbewahrungsfrist unveränderbar erhalten bleiben (z. B. per E-Mail eingegangene Rechnung im PDF-Format oder eingescannte Papierbelege).
- Belege oder sonstige steuerlich relevante Unterlagen, die in elektronischer Form Eingang in das Unternehmen finden (z.B. per E-Mail, per Download, per USB-Stick, etc.), sind genau in dieser Form unverändert aufzubewahren und für einen maschinellen Datenzugriff im Fall der Außenprüfung vorzuhalten. Das gilt unabhängig davon, ob die Daten anschließend unverändert in ein IT-System importiert werden oder vor der weiteren Verwendung in andere Formate oder Strukturen konvertiert werden etc.
- Bei Umwandlung (Konvertierung) aufbewahrungspflichtiger Unterlagen in ein unternehmenseigenes Format (sog. Inhouse-Format) sind **beide Versionen zu archivieren, derselben Aufzeichnung zuzuordnen und mit demselben Index zu verwalten** sowie die konvertierte Version als solche zu kennzeichnen.
- Das Anbringen von Buchungsvermerken, Indexierungen, Barcodes, farblichen Hervorhebungen usw. darf - unabhängig von seiner technischen Ausgestaltung - keinen Einfluss auf die Lesbarmachung des Originalzustands haben. Die elektronischen Bearbeitungsvorgänge **sind zu protokollieren und mit dem elektronischen Dokument zu speichern**, damit die Nachvollziehbarkeit und Prüfbarkeit des Originalzustands und seiner Ergänzungen gewährleistet ist.
- Sie müssen für Zwecke des maschinellen Datenzugriffs durch die Finanzverwaltung vorgehalten werden.
- Die Reduzierung einer bereits bestehenden maschinellen Auswertbarkeit, beispielsweise durch Umwandlung des Dateiformats oder der Auswahl bestimmter Aufbewahrungsformen, ist nicht zulässig. Eine Umwandlung in ein anderes Format (z. B. Inhouse-Format) ist zulässig, wenn die maschinelle Auswertbarkeit nicht eingeschränkt wird und keine inhaltliche Veränderung vorge-

nommen wird. Der Steuerpflichtige muss dabei auch berücksichtigen, dass entsprechende Einschränkungen in diesen Fällen zu seinen Lasten gehen können.

- Das gilt nicht nur für Daten der Finanzbuchführung, sondern auch für alle Einzelaufzeichnungen und Stammdaten mit steuerlicher Relevanz aus den Vor- und Nebensystemen der Finanzbuchführung.
- Im DV-System erzeugte Dokumente (z. B. als Textdokumente erstellte Ausgangsrechnungen [§ 14b UStG], elektronisch abgeschlossene Verträge, Handels- und Geschäftsbriefe, Verfahrensdokumentation) sind im Ursprungsformat aufzubewahren. Unter Zumutbarkeitsgesichtspunkten ist es nicht zu beanstanden, wenn der Steuerpflichtige elektronisch erstellte und in Papierform abgesandte Handels- und Geschäftsbriefe nur in Papierform aufbewahrt. Eine Umwandlung in ein anderes Format (z. B. Inhouse-Format) ist zulässig, wenn die maschinelle Auswertbarkeit nicht eingeschränkt wird und keine inhaltliche Veränderung vorgenommen wird.
- Das Verfahren muss dokumentiert werden.

### Hinweis:

Werden die abgesandten Handels- und Geschäftsbriefe jedoch tatsächlich in elektronischer Form aufbewahrt (z. B. im File-System oder einem DMS-System), so ist eine ausschließliche Aufbewahrung in Papierform nach Rz. 120 nicht mehr zulässig.

### Hinweis:

Ein elektronisches Dokument ist mit einem nachvollziehbaren und eindeutigen Index zu versehen. Der Erhalt der Verknüpfung zwischen Index und elektronischem Dokument muss während der gesamten Aufbewahrungsfrist gewährleistet sein. Es ist sicherzustellen, dass das elektronische Dokument unter dem zugeordneten Index verwaltet werden kann. Stellt ein Steuerpflichtiger durch organisatorische Maßnahmen sicher, dass das elektronische Dokument auch ohne Index verwaltet werden kann, und ist dies in angemessener Zeit nachprüfbar, so ist aus diesem Grund die Buchführung nicht zu beanstanden.

## X. Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit

Die Verarbeitung der einzelnen Geschäftsvorfälle und die angewandten Buchführungs- und Aufzeichnungsverfahren müssen nachvollziehbar sein. Die Prüfbarkeit der formellen und sachlichen Richtigkeit bezieht sich nach dem BMF-Schreiben sowohl auf einzelne Geschäftsvorfälle als auch auf die Prüfbarkeit des gesamten Verfahrens (Verfahrens- oder Systemprüfung anhand einer Verfahrensdokumentation).

**Hinweis:**

Nach Rz. 147 des BMF-Schreibens gelten die vorgeannten Anforderungen für sonst erforderliche elektronische Aufzeichnungen sinngemäß (§ 145 Absatz 2 AO).

Da sich die Ordnungsmäßigkeit neben den elektronischen Büchern und sonst erforderlichen Aufzeichnungen auch auf die damit in Zusammenhang stehenden Verfahren und Bereiche des DV-Systems bezieht, muss für jedes DV-System eine übersichtlich gegliederte Verfahrensdokumentation vorhanden sein, aus der Inhalt, Aufbau, Ablauf und Ergebnisse des DV-Verfahrens vollständig und schlüssig ersichtlich sind.

Der Umfang der im Einzelfall erforderlichen Dokumentation wird dadurch bestimmt, was zum Verständnis des DV-Verfahrens, der Bücher und Aufzeichnungen sowie der aufbewahrten Unterlagen notwendig ist.

Die Verfahrensdokumentation muss verständlich und damit für einen sachverständigen Dritten in angemessener Zeit nachprüfbar sein. Die Verfahrensdokumentation beschreibt den organisatorisch und technisch gewollten Prozess, z. B. bei elektronischen Dokumenten von der Entstehung der Informationen über die Indizierung, Verarbeitung und Speicherung, dem eindeutigen Wiederfinden und der maschinellen Auswertbarkeit, der Absicherung gegen Verlust und Verfälschung und der Reproduktion.

Die Verfahrensdokumentation besteht in der Regel aus einer allgemeinen Beschreibung, einer Anwenderdokumentation, einer technischen Systemdokumentation und einer Betriebsdokumentation. Für den Zeitraum der Aufbewahrungsfrist muss gewährleistet und nachgewiesen sein, dass das in der Dokumentation beschriebene Verfahren dem in der Praxis eingesetzten Verfahren voll entspricht. Dies gilt insbesondere für die eingesetzten Versionen der Programme (Programmidentität). Die Verfahrensdokumentation ist bei Änderungen zu versionieren und eine nachvollziehbare Änderungshistorie vorzuhalten. Aus der Verfahrensdokumentation muss sich ergeben, wie die Ordnungsvorschriften (z. B. §§ 145 ff. AO, §§ 238 ff. HGB) und damit die in diesem Schreiben enthaltenen Anforderungen beachtet werden. Die Aufbewahrungsfrist für die Verfahrensdokumentation läuft nicht ab, soweit und solange die Aufbewahrungsfrist für die Unterlagen noch nicht abgelaufen ist, zu deren Verständnis sie erforderlich ist.

**Hinweis:**

Für die Prüfung ist eine aussagefähige und aktuelle Verfahrensdokumentation notwendig, die alle System- bzw. Verfahrensänderungen **inhaltlich und zeitlich lückenlos** dokumentiert.

Die konkrete Ausgestaltung der Verfahrensdokumentation ist abhängig von der Komplexität und Diversifikation der Geschäftstätigkeit und der Organisationsstruktur sowie des eingesetzten DV-Systems.

**Hinweis:**

Soweit eine **fehlende oder ungenügende** Verfahrensdokumentation die **Nachvollziehbarkeit** und **Nachprüfbarkeit nicht beeinträchtigt**, liegt kein formeller Mangel mit sachlichem Gewicht vor, der zum Verwerfen der Buchführung führen kann.

**XI. Datenzugriff**

Die Finanzbehörde hat im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung das Recht, mit Hilfe eines DV-Systems erstellte und aufbewahrungspflichtige Unterlagen durch Datenzugriff zu prüfen (§ 147 Abs. 6 AO). Für den Datenzugriff sind insbesondere die Daten der Finanz-, Anlagen- und Lohnbuchhaltung sowie aller Vor- und Nebensysteme, die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtige Unterlagen enthalten, bereitzustellen. Daneben müssen insbesondere auch die Teile der Verfahrensdokumentation zur Verfügung gestellt werden, die einen vollständigen Systemüberblick ermöglichen und für das Verständnis des DV-Systems erforderlich sind. Dazu gehört auch ein Überblick über alle im DV-System vorhandenen Informationen, die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtige Unterlagen betreffen, z. B. Beschreibungen zu Tabellen, Feldern, Verknüpfungen und Auswertungen.

**Hinweis:**

Soweit in Bereichen des Unternehmens betriebliche Abläufe mit Hilfe eines DV-Systems abgebildet werden, sind die betroffenen DV-Systeme durch den Steuerpflichtigen zu identifizieren, die darin enthaltenen Daten nach Maßgabe der außersteuerlichen und steuerlichen Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten zu qualifizieren (Erstqualifizierung) und für den Datenzugriff in geeigneter Weise vorzuhalten. Bei unzutreffender Qualifizierung von Daten kann die Finanzbehörde im Rahmen ihres pflichtgemäßen Ermessens verlangen, dass der Steuerpflichtige den Datenzugriff auf diese nach außersteuerlichen und steuerlichen Vorschriften tatsächlich aufgezeichneten und aufbewahrten Daten nachträglich ermöglicht.

Bei der Ausübung des Rechts auf Datenzugriff stehen der Finanzbehörde drei gleichberechtigte Möglichkeiten zur Verfügung: Unmittelbarer Datenzugriff (Z1), mittelbarer Datenzugriff (Z2) und Datenträgerüberlassung (Z3). Neben den drei Möglichkeiten des Datenzugriffs wird im BMF-Schreiben auch der Umfang der Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen erläutert.

**Hinweis:**

Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit rechtfertigt nicht den Einsatz einer Software, die den in diesem Schreiben niedergelegten Anforderungen zur Datenträgerüberlassung nicht oder nur teilweise genügt und damit den Datenzugriff einschränkt. Die zur Herstellung des Datenzugriffs erforderlichen Kosten muss der Steuerpflichtige genauso in Kauf nehmen wie alle anderen Aufwendungen, die die Art seines Betriebes mit sich bringt.

## XII. Zertifizierung und Software-Testate

Das BMF-Schreiben weist darauf hin, dass aufgrund der Vielzahl und unterschiedlichen Ausgestaltung und Kombination der DV-Systeme für die Erfüllung außersteuerlicher oder steuerlicher Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten keine allgemein gültigen Aussagen der Finanzbehörde zur Konformität der verwendeten oder geplanten Hard- und Software zulassen.

Dies gilt umso mehr, als weitere Kriterien (z. B. Releasewechsel, Updates, die Vergabe von Zugriffsrechten oder Parametrisierungen, die Vollständigkeit und Richtigkeit der eingegebenen Daten) erheblichen Einfluss auf die Ordnungsmäßigkeit eines DV-Systems und damit auf Bücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen haben können.

Ebenso werden Positivtestate zur Ordnungsmäßigkeit der Buchführung durch die Finanzverwaltung weder im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung noch im Rahmen einer verbindlichen Auskunft erteilt.

Hinweis:

Zertifikate oder Testate Dritter können als Entscheidungshilfe bei der Auswahl eines Softwareproduktes dienen.

## XIII. Anwendungsregelung

Das BMF-Schreiben gilt für Veranlagungszeiträume, die nach dem 31.12.2014 beginnen. Es ersetzt die BMF-Schreiben „Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS)“ vom 7.11.1995 und „Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU)“ vom 16.7.2001. Dagegen bleiben die Regelungen des BMF-Schreibens, die Verwendung von Mikrofilmaufnahmen zur Erfüllung gesetzlicher Aufbewahrungspflichten vom 1.2.1984 betreffend, unberührt.

### 3. Auswirkungen auf die Unternehmen

Die neue Interpretation durch die Finanzverwaltung gekoppelt mit den existierenden Vorschriften zum Verzögerungsgeld in § 146 2b hat der Betriebsprüfung ein neues scharfes Schwert in die Hand gegeben.

§ 146 2b:

Kommt der Steuerpflichtige der Aufforderung zur Rückverlagerung seiner elektronischen Buchführung oder seinen Pflichten nach Absatz 2a Satz 4 **zur Einräumung des Datenzugriffs nach § 147 Abs. 6, zur Erteilung von Auskünften oder zur Vorlage angeforderter Unterlagen** im Sinne des § 200 Abs. 1 im Rahmen einer Außenprüfung innerhalb einer ihm bestimmten angemessenen Frist nach Bekanntgabe **durch die zuständige Finanzbehörde nicht nach** oder hat er seine elektronische Buchführung ohne Bewilligung der zuständigen Finanzbehörde ins Ausland verlagert, **kann ein Verzögerungsgeld von 2 500 Euro bis 250 000 Euro** festgesetzt werden.

Das Verzögerungsgeld, gekoppelt mit den erweiterten Vorschriften des Datenzugriffs auf alle Nebensysteme, die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtige Daten enthalten, und den detaillierten und historisierten Anforderungen an die Verfahrensdokumentationen für Haupt- und Nebensysteme, wird zukünftig bei den Betriebsprüfungen eine wesentliche Rolle spielen.

### 4. Konsequenzen

Um die Auswirkungen der verschärften Anforderungen oder der neuen Interpretationen von bestehenden Regelungen auf das Unternehmen beurteilen zu können, sollte das Unternehmen ein Projekt mit den folgenden Inhalten aufsetzen:

- 1) Analyse des Unternehmens auf Bereiche, die von den neuen Regelungen betroffen sein können:
  - Analyse auf Vor- und Nebensysteme
  - Analyse der Datenzugriffsmöglichkeiten
  - Analyse der Verfahrensdokumentationen
  - Überprüfung der Möglichkeiten des Dokumentenmanagementsystems
- 2) Erstqualifizierung der Systeme
- 3) Einrichtung der entsprechenden Datenzugriffsmöglichkeiten
- 4) Erstellung der entsprechenden Verfahrensdokumentationen mit Historisierung

### 4.2. Entwurf der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Auslagerung von rechnungslegungsrelevanten Dienstleistungen einschließlich Cloud Computing (IDW ERS FAIT 5)

WP StB Frank Gerber  
frank.gerber@bdo.de

#### 1. Zusammenfassung

Am 04.11.2014 hat der Fachausschuss für Informationstechnologie (FAIT) den Entwurf der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Auslagerung von rechnungslegungsrelevanten Dienstleistungen einschließlich Cloud Computing (IDW ERS FAIT 5) verabschiedet.

Dieser Entwurf der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung konkretisiert die aus den §§ 238, 239 und 257 HGB resultierenden Anforderungen an die Führung der Handelsbücher mittels IT-gestützter Systeme bei der Auslagerung von rechnungslegungsrelevanten Dienstleistungen und verdeutlicht die damit im Zusammenhang stehenden möglichen Risiken für die Einhaltung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung unter besonderer Berücksichtigung des Einsatzes von Cloud Computing.

Der Entwurf ergänzt und konkretisiert die Ausführungen des Abschn. 4.6. des IDW RS FAIT 1.

Cloud Computing Dienstleistungen werden im Entwurf als eine spezielle Form des Outsourcings (Cloud Computing) definiert.

Im Rahmen der Stellungnahme werden wesentliche Aussagen zu folgenden Punkten getroffen:

- Risiken aus der Auslagerung
- Anforderungen an die gesetzlichen Vertreter
  - Risiko- und Kontrollfestlegung
  - Einrichtung eines geeigneten IKS
    - Kontrollumfeld und Organisation
    - IT-Infrastruktur
    - IT-Anwendungen
    - IT-gestützte Geschäftsprozesse
    - Überwachung des IT-Outsourcings
- Beendigung des IT-Outsourcings

## 2. Risiken aus der Auslagerung

Wesentliche Risiken aus der Auslagerung können nach dem Entwurf sein:

- Sicherheitsrisiken
- Risiken für die Ordnungsmäßigkeit
- Rechtliche Risiken

Sicherheitsrisiken ergeben sich beim IT-Outsourcing insbes. in den Bereichen

- Organisation und Aufgabenteilung
- Schnittstellen und genutzter Übertragungsweg
- Datenspeicherung und Speicherort
- Change Management.

Risiken für die Ordnungsmäßigkeit ergeben sich insbesondere in den folgenden Bereichen bei der Auslagerung in eine Cloud:

- Einhaltung steuerlicher Anforderungen
- Unvollständige oder verspätete Verarbeitung aufgrund einer unvollständigen und/oder intransparenten Zuordnung von Aufgaben, Rollen und Verantwortlichkeiten
- Einhaltung der weiteren Ordnungsmäßigkeitskriterien
  - Unveränderbarkeit
  - Nachvollziehbarkeit
- Nichteinhaltung von Dokumentations- und Aufbewahrungsanforderungen

Rechtliche Risiken können sich aus verschiedenen Bereichen ergeben, exemplarisch werden im Standard folgende Risikobereiche genannt:

- Auswirkungen strafrechtlicher Ermittlungen gegen Dienstleistungsunternehmen oder deren Kunden auf die Vertraulichkeit von Anwendungs- und Nutzerdaten.
- Behandlung unterschiedlicher Anforderungen hinsichtlich der Speicherung, Aufbewahrung und Löschung personenbezogener Daten (z.B. BDSG, EU-Datenschutzrichtlinie 95/46/EG<sup>6</sup>, Standard Contractual Clauses for Data Processors established in Third Countries<sup>7</sup>). So sind bspw. bei der Verarbeitung und Speicherung von Daten über Ländergrenzen datenschutzrechtliche Vorgaben zu beachten. Dies gilt insb. bei der Dienstleistungserbringung außerhalb der Europäischen Union (EU) und des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR). In diesen Fällen sind die einschränkenden Regelungen des BDSG zum Drittstaatentransfer zu beachten.
- Behandlung der sich aus steuerlichen Gesichtspunkten ergebenden Anforderungen an die Aufbewahrung steuerrelevanter Daten und Informationen im Inland bzw. auf Antrag innerhalb der EU bzw. des EWR (§§ 146 ff. AO).
- Unsichere Rechtslage, resultierend aus einem intransparenten Justizsystem und staatlich autorisiertem Zugriff auf Nutzerdaten. Beispielsweise kann das Dienstleistungsunternehmen Anforderungen staatlicher Stellen unterliegen, einen Zugriff auf die bei ihm gespeicherten Daten zu ermöglichen. Hierdurch können durch Beschlagnahme von gemeinsam genutzten IT-Ressourcen die Verfügbarkeit und Vertraulichkeit der Daten des auslagernden Unternehmens verletzt werden.
- Widersprüchliche gesetzliche Anforderungen der einzelnen Länder, z.B. im Hinblick auf die Verwendung von Verschlüsselungstechniken.
- Die gesetzlichen Ordnungsmäßigkeitsanforderungen einschließlich der Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (§ 239 Abs. 4 HGB) und die damit verbundenen Anforderungen an die Sicherheit der IT-gestützten Rechnungslegung<sup>8</sup> gelten uneingeschränkt auch für den Fall des IT-Outsourcings.

<sup>6</sup> Richtlinie 95/46/EG des europäischen Parlaments und des Rates vom 24. Oktober 1995 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten und zum freien Datenverkehr, ABl. L281 vom 23.11.1995, S. 31.

<sup>7</sup> Beschluss 2010/87/EU der Kommission vom 5.2.2010 über Standardvertragsklauseln für die Übermittlung personenbezogener Daten an Auftragsverarbeiter in Drittländern nach der Richtlinie 95/46/EG des Europäischen Parlaments und des Rates, ABl. L39 vom 12.2.2010, S. 5.

<sup>8</sup> Vgl. IDW RS FAIT 1, Tz. 19 ff.



### 3. Anforderungen an die gesetzlichen Vertreter

Anschließend werden im Standard die Anforderungen an die gesetzlichen Vertreter im Falle der Auslagerung vorgestellt:

#### Kernaussage:

Die gesetzlichen Vertreter des auslagernden Unternehmens haben unabhängig von der eingesetzten Informationstechnologie, den implementierten Geschäftsprozessen oder den angewandten Geschäftsmodellen bei der Verarbeitung rechnungslegungsrelevanter Daten die Einhaltung der gesetzlichen Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung sicherzustellen.

#### 1. Risikoeinschätzung und Kontrolldefinition

Daher gehört es zu den Aufgaben der gesetzlichen Vertreter, das IT-Outsourcing von Beginn an - d.h. von der Entscheidung zur Auslagerung rechnungslegungsrelevanter Dienstleistungen - bis zur Beendigung der Auslagerung zu steuern und zu überwachen (Dienstleistungstermanagement). Dazu sind die mit der Auslagerung verbundenen Risiken in den verschiedenen Phasen systematisch zu analysieren und zu strukturieren und deren Auswirkungen auf das interne Kontrollsystem zu ermitteln.

Im Rahmen der Stellungnahme wurde ein Phasenmodell für das Outsourcing entwickelt.

Durch das Phasenmodell lassen sich die aus der Verlagerung entstehenden Risiken und die damit verbundenen Auswirkungen auf das interne Kontrollsystem systematisieren und zeitlich strukturieren. Das Phasenmodell umfasst typisiert die folgenden Phasen:

- Vorbereitungsphase
- Aufbauphase
- Nutzungsphase, unterteilt in
  - planmäßige Nutzungsphase und
  - Nutzungsbeendigungsphase.

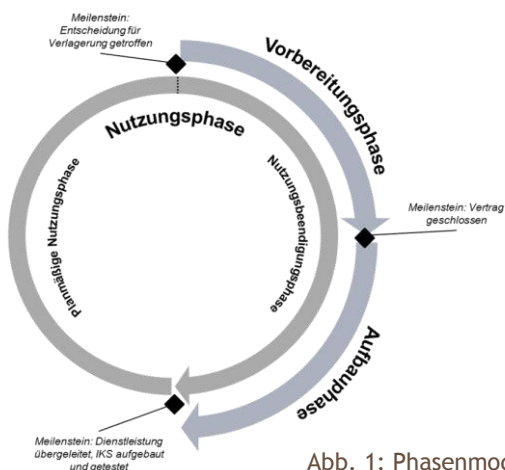


Abb. 1: Phasenmodell

Die Stellungnahme definiert die einzelnen Tätigkeiten pro Phase in der Stellungnahme wie folgt:

In der Vorbereitungsphase legt das auslagernde Unternehmen fest, welche rechnungslegungsrelevanten Dienstleistungen von welchen Dienstleistungsunternehmen über welchen Zeitraum und in welcher Form genutzt werden sollen. Dazu gehören neben den Verhandlungen über Art, Umfang und Preis für die Dienstleistungen u.a. auch die vertragliche Ausgestaltung und die Bedingungen für die Übernahme der Dienstleistungen. Am Ende der Vorbereitungsphase steht der Abschluss eines Vertrags mit dem Dienstleistungsunternehmen oder der zur Rückführung der Dienstleistung in das eigene Unternehmen beschlossene Projektplan.

Im Rahmen der Aufbauphase werden die organisatorischen und technischen Voraussetzungen für die Erbringung der Dienstleistung durch das auslagernde Unternehmen und das Dienstleistungsunternehmen geschaffen. Dies umfasst u.a. die Einrichtung oder die Anpassung sowie die Verzahnung des rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollsystems beim Dienstleistungsunternehmen und beim auslagernden Unternehmen, den Test und die Freigabe erbrachter Dienstleistungen sowie die Dokumentation derselben. Im Ergebnis der Aufbauphase ist das auslagernde Unternehmen darauf vorbereitet, die Dienstleistung produktiv zu nutzen.

Die Nutzungsphase unterteilt sich in die planmäßige Nutzungsphase und die Nutzungsbeendigungsphase. Mit der Produktivsetzung beginnt die planmäßige Inanspruchnahme der Dienstleistung (planmäßige Nutzungsphase). Für das auslagernde Unternehmen ist insbes. die Überwachung des rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollsystems beim Dienstleistungsunternehmen sowie im Zusammenspiel mit dem eigenen internen Kontrollsystem von Relevanz.

Die Entscheidung der gesetzlichen Vertreter für die Verlagerung der Dienstleistung auf ein anderes Dienstleistungsunternehmen oder zurück in das eigene Unternehmen leitet die Nutzungsbeendigungsphase ein. In dieser Phase schafft das auslagernde Unternehmen die Voraussetzungen für eine kontinuierliche Aufrechterhaltung der Sicherheit und Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung auch nach dem Ende des bisherigen Dienstleistungsverhältnisses. Mit der Entscheidung verbunden ist auch der Beginn einer neuen Vorbereitungsphase.

Der Ablauf der Risikobeurteilung und Kontrollfestlegung wird in der Stellungnahme wie folgt dargestellt:

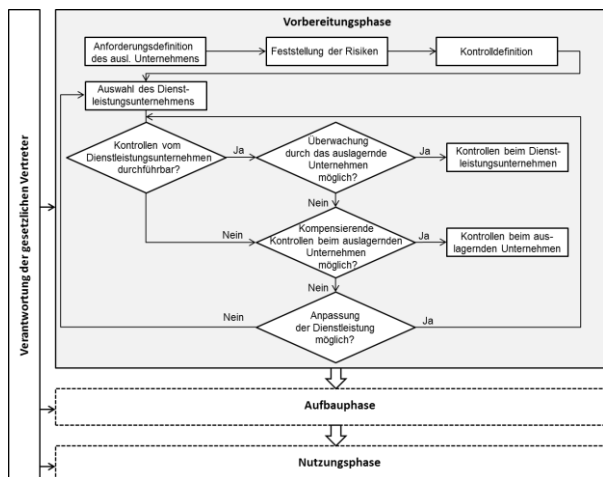


Abb. 2: Verantwortung der gesetzlichen Vertreter beim IT-Outsourcing

Der Entwurf der Stellungnahme weist daraufhin, dass es sich in der Praxis bewährt hat, mindestens folgende Punkte im Rahmen der Vertragsverhandlung mit dem Dienstleistungsunternehmen zu regeln:

- Verantwortlichkeiten hinsichtlich der Aufbewahrung und Aushändigung von Unterlagen, Dokumentationen und Daten.
- Prüfungsrechte der internen Revision und des Abschlussprüfers des auslagernden Unternehmens bzw. Bereitstellung von Prüfungsberichten über das im Dienstleistungsunternehmen hinsichtlich erbrachter Dienstleistungen eingerichtete interne Kontrollsystem. Dies schließt auch Subdienstleistungsunternehmen ein.
- Offenlegung der Subdienstleistungsunternehmen, die für die Erbringung der Dienstleistung eingesetzt werden und Verpflichtung zur Offenlegung für künftig eingesetzte Subdienstleistungsunternehmen.
- Vereinbarung, dass die zur Einhaltung der gesetzlichen Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung des auslagernden Unternehmens erforderlichen Kontrollen und Maßnahmen nachvollziehbar dokumentiert und ggf. durch einen unabhängigen Prüfer beurteilt werden.
- Rechtzeitige Unterrichtung des auslagernden Unternehmens über Veränderungen i.R.d. erbrachten Dienstleistung (dies umfasst die IT-Infrastruktur, die IT-Anwendungen und die IT-gestützten Geschäftsprozesse, bspw. durch Releasewechsel, Einspielen von Sicherheitspatches, Funktionsänderungen, Austausch von Subdienstleistungsunternehmen), die für die Sicherheit und Ordnungsmäßigkeit der verarbeiteten Daten relevant sind, sowie Vereinbarung über durchzuführende Tests im Vorfeld der Änderungen bzw. erforderliche Dokumentationsanforderungen. Insbesondere beim Cloud Computing ist

sicherzustellen, dass das Dienstleistungsunternehmen das auslagernde Unternehmen angemessen in das Change Management einbindet, um die Anforderungen an die Sicherheit und Ordnungsmäßigkeit zu erfüllen.

- Ort der Verarbeitung und Speicherung von Daten des auslagernden Unternehmens zur Einhaltung von handels-, steuer- und datenschutzrechtlichen Anforderungen.
- Vereinbarungen zur Beendigung des Vertrags und zu nachvertraglichen Pflichten, bspw. zur Rückgabe aller gespeicherten Daten inklusive Datensicherungen in einem definierten Format an das auslagernde Unternehmen bei Dienstleistungsbeendigung und vollständige Löschung dieser Daten beim Dienstleistungsunternehmen bzw. weitere Aufbewahrung aufbewahrungspflichtiger Daten und Informationen durch das Dienstleistungsunternehmen in einem definierten Format für die Dauer der Aufbewahrungsfristen. Dazu gehören im Falle der Auslagerung von individuellen IT-Anwendungen auch entsprechende Regelungen zu den Rechten an diesen IT-Anwendungen.

## II. Einrichtung eines angemessenen Internen Kontrollsystems

Eine weitere Anforderung an die gesetzlichen Vertreter besteht in der Einrichtung eines angemessenen internen Kontrollsystems.

### Hinweis:

Werden betriebliche Funktionen auf ein anderes Unternehmen ausgelagert, haben die gesetzlichen Vertreter dafür Sorge zu tragen, dass das interne Kontrollsystem auch im Hinblick auf die ausgelagerten Funktionen angemessen ausgestaltet und wirksam ist, Unrichtigkeiten sowie Verstöße gegen rechtliche Normen und darüber hinausgehende Ordnungsmäßigkeitskriterien verhindert bzw. aufgedeckt und festgestellte Schwächen abgestellt werden.

### Kontrollumfeld und Organisation

Entscheidend für die Einrichtung eines wirksamen internen Kontrollsystems ist ein geeignetes Kontrollumfeld und damit das Bewusstsein der gesetzlichen Vertreter einschließlich der Mitarbeiter über die potentiellen Unternehmensrisiken des IT-Outsourcings. Dies ist Grundvoraussetzung für die Vermeidung von Risiken des IT-Outsourcings, die sich aus der unzureichenden Festlegung von Rollen und Verantwortlichkeiten sowohl des auslagernden Unternehmens als auch des Dienstleistungsunternehmens (unter Berücksichtigung von Subdienstleistungsunternehmen) ergeben.

**Hinweis:**

Beim Cloud Computing ist ergänzend zu beachten, dass der Austausch von Subdienstleistungsunternehmen technologisch bedingt sehr viel einfacher erfolgen kann. Insofern kommt der Überwachung des Austauschs von Subdienstleistungsunternehmen besondere Bedeutung zu.

Für eine sachgerechte Umsetzung der Unternehmensstrategie ist es von Bedeutung, dass die auszulagernden IT-gestützten Geschäftsprozesse in Übereinstimmung mit der IT-Strategie und dem Sicherheitskonzept klar definiert und abgegrenzt sind.

**Hinweis:**

Es empfiehlt sich, beim Cloud Computing das aus der IT-Strategie abgeleitete Sicherheitskonzept insb. um folgende Aspekte zu ergänzen:

Definition und Klassifizierung der Daten, die im Rahmen von Cloud Computing verarbeitet werden dürfen.

Verschlüsselung der Daten während der Übertragung und Speicherung durch den Einsatz geeigneter kryptografischer Verfahren und Werkzeuge zur Schlüsselverwaltung.

Die Verzahnung ausgelagerter Dienstleistungen mit den Geschäftsprozessen des auslagernden Unternehmens erfolgt typischerweise in Betriebshandbüchern bzw. auf der Grundlage von Operating Level Agreements. Diese regeln insbes. den Aufbau und den Ablauf der Unternehmensprozesse, organisatorische und technische Schnittstellen, Kontrollen und organisatorische Sicherungsmaßnahmen einschließlich der Schnittstellenkontrollen sowie die Dokumentation des internen Kontrollsystems in Organisationsanweisungen und Kontrollbeschreibungen.

Hierbei sind insbes. folgende Kontrollen und organisatorische Sicherungsmaßnahmen zu vereinbaren:

- Kontrollen auf Ebene der für den Betrieb der Dienstleistung benötigten IT-Infrastruktur, IT-Anwendungen und IT-gestützten Geschäftsprozesse. Insbesondere beim Cloud Computing sind Kontrollen zu vereinbaren, die bei der Ressourcen-Provisionierung sicherstellen, dass die unternehmenseigenen Daten nicht mit den Daten anderer auslagernder Unternehmen überlagert oder vermischt werden.
- Eskalationsverfahren mit den Dienstleistungsunternehmen bei nicht vertragsgemäßer Leistungserbringung (bspw. eingeschränkte Verfügbarkeit bzw. Schlechtleistung).

Darüber hinaus sind im Rahmen der Aufbau- und Ablauforganisation die Verantwortlichkeiten und Kompetenzen im Zusammenhang mit der vertragsgerechten Leistungserbringung und der Einhaltung der für das

auslagernde Unternehmen geltenden gesetzlichen Anforderungen durch das Dienstleistungsunternehmen festzulegen (Funktionseinheit Dienstleistermanagement). Grundlage für die Kontrolle der Dienstleistungserbringung sind die Service Level Agreements sowie die Verfahrensdokumentation, die die einzelnen Aufgaben, Tätigkeiten und Verantwortlichkeiten aus Sicht des auslagernden Unternehmens darstellen.

Der in den Service Level Agreements zugesicherte Umfang und die zugesicherten Eigenschaften der Dienstleistung, wie bspw. Verfügbarkeiten, Reaktionszeiten und Qualitätsniveaus mit ihren definierten Messgrößen und -verfahren, sind entscheidend für die Art und den Umfang der Überwachungstätigkeit durch das Dienstleistermanagement. Dabei sind auch die vereinbarten Mitwirkungspflichten des auslagernden Unternehmens zu berücksichtigen, soweit sie eine Voraussetzung für die vertragsgemäße Dienstleistungserbringung darstellen.

Die Beurteilung der Wirksamkeit der Kontrollen beim Dienstleistungsunternehmen erfolgt auf der Grundlage der im Service Level Agreement definierten Messgrößen und -verfahren bzw. der vereinbarten regelmäßigen Reports, Auswertungen oder Berichterstattungen des Dienstleistungsunternehmens. Entscheidend für das auslagernde Unternehmen ist dabei, zu überwachen, ob das Dienstleistungsunternehmen den vereinbarten Berichtspflichten zeitnah nachkommt. Dies gilt auch in den Fällen, in denen Subdienstleistungsunternehmen für die Dienstleistungserbringung eingesetzt werden.

**IT-Infrastruktur**

Die IT-Infrastruktur bildet die Basis für einen sicheren und geordneten IT-Betrieb. Beim IT-Outsourcing zählen zur IT-Infrastruktur die für die Erbringung von IT-Leistungen erforderlichen Rechenzentren, Hardware, Netzwerke und Systemsoftware. Dazu gehören auch die Komponenten, die zur Verbindung des IT-Systems des auslagernden Unternehmens mit dem IT-System des Dienstleistungsunternehmens erforderlich sind. Ferner sind insb. beim Cloud Computing die Verfahren zur bedarfsorientierten Provisionierung Bestandteil der IT-Infrastruktur.

Der IT-Betrieb umfasst sowohl Verfahren für den geordneten Regelbetrieb wie für den Notfallbetrieb von IT-Anwendungen.<sup>9</sup> Beim IT-Outsourcing muss das auslagernde Unternehmen sicherstellen, dass sowohl die Verfahren für den geordneten Regelbetrieb (bspw. im Betriebshandbuch des Dienstleistungsunternehmens) als auch für den Notfallbetrieb vollständig, nachvollziehbar und in Bezug auf vorhandene Schnittstellen lückenlos dokumentiert sind und in entsprechender Weise vom Dienstleistungsunternehmen durchgeführt werden.

<sup>9</sup> Vgl. IDW RS FAIT 1, Tz. 87.

Das auslagernde Unternehmen hat sich dazu zunächst einen Überblick über die IT-Infrastruktur einschließlich der Schutzmaßnahmen und Sicherheitsvorkehrungen sowie die IT-Prozesse zu Regel- und Notbetrieb (bspw. Change Management, Incident Management, Datensicherungs- und Wiederanlaufverfahren, Notfallmanagement) des Dienstleistungsunternehmens zu verschaffen. Bei einer Aufgabenteilung zwischen Dienstleistungsunternehmen und auslagerndem Unternehmen muss das auslagernde Unternehmen durch geeignete Schnittstellen und klar definierte Übergabepunkte in den IT-Prozessen sicherstellen, dass die Integrität und Sicherheit der IT-Anwendungen jederzeit gewährleistet werden kann.

Auch Maßnahmen für den Not- und Katastrophenfall sind zwischen dem auslagernden Unternehmen und dem Dienstleistungsunternehmen zu verzahnen und sollten regelmäßig auf ihre Funktionsfähigkeit getestet werden.

#### Hinweis:

Eine Besonderheit ergibt sich, soweit in der ausgelagerten IT-Infrastruktur und hier insb. beim Cloud Computing vertrauliche oder besonders schutzwürdige Daten verarbeitet werden. In diesen Fällen ist auf Ebene der Netzwerkumgebung (bspw. durch den Einsatz von VLANs<sup>10</sup>) sicherzustellen, dass vertrauenswürdige Netzwerke (z.B. im Rahmen einer Private Cloud) von nicht vertrauenswürdigen Netzwerken (z.B. im Rahmen einer Public Cloud) sicher und zuverlässig getrennt werden. Dabei ist zu beachten, dass der Zugriff auf Netzwerke zur Administration der Dienstleistung getrennt von den übrigen Zugriffen erfolgt. Die Netzwerkkonfiguration und deren Einstellungen sind regelmäßig vom auslagernden Unternehmen mittels Durchsicht der Änderungsnachweise oder Einsichtnahme in die Netzwerkeinstellungen zu überprüfen.

#### IT-Anwendungen

Bei ausgelagerten IT-Anwendungen müssen - in Einklang mit der IT-Strategie - die verfahrensbezogenen Anforderungen der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in Bezug auf die Erfüllung der Beleg-, Journal- und Kontenfunktion, die Erfüllung der Anforderungen an die Anwendungssicherheit sowie die Anforderungen an die rechnungslegungsrelevanten Verarbeitungsregeln in gleichem Umfang erfüllt werden wie im Falle des Eigenbetriebs. Daher ist die Ordnungsmäßigkeit der ausgelagerten IT-Anwendung unverändert durch anwendungsbezogene Überwachungsmaßnahmen und generelle Kontrollen sicherzustellen.<sup>11</sup> Einen Überblick über Art und Umfang der in der IT-Anwendung enthaltenen anwendungsbezogenen Kontrollen einschließlich der zusätzlich erforderlichen organisatorischen Kon-

trollen kann sich das auslagernde Unternehmen anhand einer Softwarebescheinigung<sup>12</sup> verschaffen.

Unverändert ist zwischen Individual- und Standardanwendungen zu unterscheiden.<sup>13</sup> Im Falle von Individualanwendungen (auch solchen, die von einer Gruppe von Anwendern genutzt werden) besteht die Notwendigkeit, Vereinbarungen mit dem Dienstleistungsunternehmen über ein angemessenes Softwareentwicklungsverfahren zu treffen, was insbes. die folgenden Aspekte beinhaltet:<sup>14</sup>

- die für die Ordnungsmäßigkeit der IT-Anwendung erforderlichen Eingabe-, Verarbeitungs- und Ausgabekontrollen entsprechend der vom auslagernden Unternehmen geforderten fachlichen Konzeption<sup>15</sup>
- ein der Projektgröße angemessenes Projektmanagement
- die Einhaltung der von den gesetzlichen Vertretern des auslagernden Unternehmens geforderten Richtlinien zum Qualitätsmanagement
- die Verwendung festgelegter Normierungen und Namenskonventionen für die Programmentwicklung und die Dokumentation
- eine angemessene Toolunterstützung für Design, Realisierung, Test, Freigabe und
- ein angemessenes Change Management.

Im Gegensatz hierzu liegt der Schwerpunkt der Anpassung von Standardanwendungen durch das Dienstleistungsunternehmen im Bereich des Customizing. Hierfür ist ein Change Management Prozess einzurichten, der sicherstellt, dass nur vom auslagernden Unternehmen autorisierte Anpassungen durchgeführt werden. Erfolgt bei Änderungen der IT-Anwendungen (bspw. bei der Nutzung von SaaS) keine direkte Einbeziehung des auslagernden Unternehmens in das Change Management, kann das auslagernde Unternehmen kompensatorisch die Richtigkeit und Ordnungsmäßigkeit der Verarbeitung anhand der vom Dienstleistungsunternehmen gelieferten Nachweisdokumentationen zu durchgeführten Tests ggf. in Verbindung mit geeigneten Prüfungsberichten (z.B. nach *IDW PS 850*<sup>16</sup>, *IDW PS 880*) nachvollziehen.

<sup>12</sup> IDW Prüfungsstandard: Die Prüfung von Softwareprodukten (IDW PS 880) (Stand: 11.03.2010).

<sup>13</sup> Vgl. IDW RS FAIT 1, Tz. 12.

<sup>14</sup> Wesentliche und umfassende Änderungen von Standardanwendungen können über das Change Management hinaus ein geeignetes Projektmanagement erfordern. Vgl. IDW RS FAIT 1, Tz. 101.

<sup>15</sup> Vgl. IDW RS FAIT 1, Tz. 95. Der Umfang der erforderlichen Eingabe-, Verarbeitungs- und Ausgabekontrollen richtet sich nach den Erfordernissen der Geschäftsprozesse, um die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung einhalten zu können.

<sup>16</sup> IDW Prüfungsstandard: Projektbegleitende Prüfung bei Einsatz von Informationstechnologie (IDW PS 850) (Stand: 02.09.2008).

<sup>10</sup> Virtual Local Area Network (VLAN) ist ein logisch i.d.R. über sog. Frames erzeugtes Netzwerk innerhalb eines physischen Netzes. Mit Hilfe von VLANs lässt sich die Sicherheit von physischen Netzen deutlich erhöhen, da sie ein "verschlüsseltes Netz im Netz" erzeugen.  
<sup>11</sup> Vgl. IDW RS FAIT 1, Tz. 94.



Neben dem Change-Management kommen bei ausgelagerten IT-Anwendungen insbes. die folgenden generellen Kontrollen in Betracht:

- Integrationstests, um festzustellen, ob die Übertragung von Daten und Dokumenten zwischen Prozessen und IT-Systemen des auslagernden Unternehmens und dem ausgelagerten IT-System vollständig und richtig erfolgt
- Einrichtung und Aufrechterhaltung eines angemessenen und wirksamen Berechtigungssystems für den Zugriff auf die ausgelagerte IT-Anwendung sowie zugehörige Daten
- systematische Auswertung anwendungsbezogener Verarbeitungsprotokolle auf unerwartete Ereignisse, z.B. Buchungsabbrüche oder Datenbankinkonsistenzen.

Darüber hinaus ist die Vollständigkeit und Richtigkeit sowie zeitnahe Verarbeitung der ausgetauschten Daten zwischen den ausgelagerten und selbst betriebenen IT-Anwendungen über anwendungsbezogene oder schnittstellenbezogene Kontrollen sicherzustellen. Hierzu dienen Kontrollsummen oder Hash Totals, mittels derer die übermittelten mit den übernommenen Daten abgeglichen werden (Anzahl Posten bzw. Buchungen, Kontensalden u.a.m.) oder anwendungsbezogene Auswertungen (wie bspw. Journale, Protokolle etc.).

#### Hinweis:

Dies gilt sowohl für die erstmalige Datenübernahme bei der Einrichtung der Dienstleistung, für die dauerhafte Übertragung von Daten als auch für die Rückführung der Daten bei der Beendigung der Dienstleistung.

Neben den anwendungsbezogenen Kontrollen sind auch Kontrollen zur Überwachung der ausgelagerten Dienstleistungen durchzuführen. Diese können z.B. Folgendes einschließen:

- Durchsicht von Änderungsnachweisen zu eingerichteten Kontrollen und rechnungslegungsrelevanten Tabellendaten mit Steuerungsfunktion
- Abgleich der an das Dienstleistungsunternehmen übermittelten Daten mit den nach der Verarbeitung vom Dienstleistungsunternehmen erhaltenen Daten.

Korrespondierende generelle Kontrollen können z.B. die Durchsicht folgender Unterlagen vorsehen:

- Nachweise über kritische Systemberechtigungen sowie deren Nutzung
- Protokolle über nicht erfolgreiche Systemzugriffe
- Protokolle über unerwartete Ereignisse (Systemabstürze und -neustarts etc.)

- Nachweise über Systemänderungen (Einspielen neuer oder geänderter Software wie Releasewechsel und Fehlerbereinigungen, Veränderungen von Parameter- und Steuerungsdaten)
- Nachweise der vom Dienstleistungsunternehmen vorgenommenen Tests
- Revisionsberichte der internen Revision des Dienstleistungsunternehmens.

#### IT-gestützte Geschäftsprozesse

Werden IT-gestützte Geschäftsprozesse vollständig oder teilweise ausgelagert, übernimmt das Dienstleistungsunternehmen die gesamte Durchführung des Prozesses bzw. Teilprozesses vom auslagernden Unternehmen.

Die Auslagerung IT-gestützter Geschäftsprozesse ist i.d.R. mit der Verarbeitung von Geschäftsvorfällen sowie einer Bereitstellung rechnungslegungsrelevanter Daten durch das Dienstleistungsunternehmen und deren Übernahme in die Rechnungslegung des auslagernden Unternehmens verbunden.

Um die Einhaltung der Sicherheits-, Ordnungsmäßigkeits- und Kontrollanforderungen an die ausgelagerten IT-gestützten Geschäftsprozesse und die verarbeiteten rechnungslegungsrelevanten Daten zu gewährleisten, sind mit dem Dienstleistungsunternehmen in Form von Betriebshandbüchern oder Operating Level Agreements Regelungen insbes. darüber zu treffen,

- welche anwendungsbezogenen und prozessintegrierten Kontrollen bei der Erfassung und Verarbeitung von Geschäftsvorfällen beim Dienstleistungsunternehmen bestehen (bspw. die zutreffende Einstellung der Steuerungsparameter der IT-Anwendung, Plausibilitätskontrollen bei der Belegerfassung, die sachliche und rechnerische Belegprüfung, Abstimmverfahren zwischen Teilprozessen),
- wie und in welchem Format rechnungslegungsrelevante Daten aus den unternehmensinternen Prozessen des auslagernden Unternehmens an das Dienstleistungsunternehmen übergeben werden (bspw. anhand von Verarbeitungsprotokollen, Verprobungen, Abstimmungsnachweisen u.a.m.),
- wie und in welchem Format rechnungslegungsrelevante Daten aus dem ausgelagerten IT-gestützten Geschäftsprozess in die Rechnungslegung des auslagernden Unternehmens übergeleitet werden (bspw. anhand der Prüfung auf Plausibilität und rechnerische Richtigkeit).

Es ist sicherzustellen, dass durch die Schaffung standardisierter organisatorischer und technischer Prozessschnittstellen sowie einer angemessenen Verzahnung der ausgelagerten Prozesse mit den unternehmensinternen Prozessen den Risiken der unvollständigen, fehlerhaften oder verspäteten Verarbeitung der rechnungslegungsrelevanten Daten begegnet wird. Dies umfasst die Einrichtung

von Schnittstellenkontrollen im auslagernden Unternehmen und beim Dienstleistungsunternehmen (bspw. die Abstimmung der Anzahl der übergebenen und übernommenen Datensätze, die Plausibilitätskontrolle von Stammdaten im Hinblick auf die Weiterverarbeitung im IT-System des auslagernden Unternehmens).

Insbesondere bei der Auslagerung von Teilprozessen ist es für die Einrichtung eines angemessenen internen Kontrollsystems von Bedeutung, dass die Sicherheit und Ordnungsmäßigkeit der rechnungslegungsrelevanten Daten über den gesamten IT-gestützten Geschäftsprozess hinweg gewährleistet wird. Eine auf Teilprozesse oder Teilsysteme ausgerichtete Implementierung eines internen Kontrollsystems birgt die Gefahr, dass Risiken aus dem geschäftsprozessbedingten Datenaustausch zwischen den Teilsystemen unberücksichtigt bleiben. Dies betrifft bspw. die Ausgestaltung von Zugriffsrechten und Berechtigungsverfahren. Damit diese hinsichtlich des Gesamtprozesses und nicht nur bezüglich der einzelnen IT-Teilsysteme und damit für den Teilprozess wirksam sind, sind systemtechnische Zusammenhänge und Datenflüsse zu berücksichtigen.<sup>17</sup>

#### Hinweis:

Die hohe Standardisierung der Dienstleistungen beim Cloud Computing bedingt, dass den IT-Geschäftsprozessrisiken i.d.R. nur IT-gestützte Kontroll- und Abstimmverfahren gegenüberstehen, die vom Dienstleistungsunternehmen vorgesehen werden und typischerweise nicht auf die individuellen Anforderungen der auslagernden Unternehmen angepasst werden können. In diesem Fall ist entweder der IT-gestützte Geschäftsprozess des auslagernden Unternehmens auf die angebotenen Kontroll- und Abstimmverfahren anzupassen oder es sind zusätzliche Kontrollen vom auslagernden Unternehmen einzurichten.

#### 4. Überwachung des IT-Outsourcings

Die prozessunabhängigen Überwachungsmaßnahmen werden durch die gesetzlichen Vertreter bzw. durch von diesen beauftragte unabhängige Dritte, die interne Revision oder den Datenschutzbeauftragten durchgeführt. Beispiele hierfür sind regelmäßige Beurteilungen, ob die Leistungserbringung des Dienstleistungsunternehmens überwacht wird oder ob Abweichungsanalysen durchgeführt werden, anhand derer der Zielerreichungsgrad der umgesetzten IT-Strategie festgestellt wird. Zu den prozessunabhängigen Überwachungsmaßnahmen zählen auch Untersuchungen der internen Revision oder des Datenschutzbeauftragten.

#### Hinweis:

Eine wichtige Rolle im Rahmen der Überwachung spielen vertraglich vereinbarte Prüfungsrechte, anhand derer sich das auslagernde Unternehmen mittels eigener Prüfungshandlungen beim Dienstleistungsunter-

nehmen von der Wirksamkeit der Kontrollen überzeugt bzw. die Vollständigkeit und Richtigkeit der regelmäßigen Auswertungen und Berichterstattungen des Dienstleistungsunternehmens überprüft. Neben der Durchführung von eigenen Prüfungshandlungen kommt auch die Vorlage von Berichten der externen Revision des Dienstleistungsunternehmens in Betracht. Diese können bspw. in Form von Reports (ISAE 3402 oder IDW PS 951) oder Berichterstattungen über die Einhaltung der zugesicherten Eigenschaften der Dienstleistung vereinbart worden sein.

Prüfungsberichte der internen Revision des Dienstleistungsunternehmens über die ausgelagerte Tätigkeit sollten vertraglich geregelt dem auslagernden Unternehmen zur Verfügung gestellt werden.

#### 5. Beendigung des IT-Outsourcings

Vor der Beendigung des IT-Outsourcings ist vom Dienstleistermanagement zu überprüfen, ob aufgrund der zwischenzeitlich eingetretenen Änderungen der Dienstleistung die ursprünglich vertraglich festgelegten Verfahren zur Überleitung auf das auslagernde Unternehmen oder ein anderes Dienstleistungsunternehmen weiterhin durchführbar sind.

Zu Beginn der Nutzungsbeendigungsphase ist eine Konzeption zur Daten- und Dienstleistungsmigration zu erarbeiten, die Regelungen insbes. zu folgenden Aspekten enthält:

- Art und Umfang der überzuleitenden Dienstleistung
- Art, Umfang und Struktur der überzuleitenden Produktivdaten
- Umgang mit archivierten Daten und Dokumenten
- zuverlässige Löschung der Daten beim bisherigen Dienstleistungsunternehmen
- ggf. Rückgabe von Datensicherungen in einem definierten Format
- Umfang eines eventuellen Parallelbetriebs
- Test- und Freigabeverfahren.

Bei der Überleitung der Dienstleistung auf ein übernehmendes Dienstleistungsunternehmen und im Falle einer Rückauslagerung auf das auslagernde Unternehmen sind neben der IT-Abteilung des auslagernden Unternehmens sowohl das bisherige als auch das übernehmende Dienstleistungsunternehmen in die Erarbeitung der Konzeption einzubeziehen.

Für Rückfragen im Bereich Outsourcing stehen Ihnen der Fachbereich IT Risk & Performance und für rechtliche Fragestellungen die Mitarbeiter von BDO Legal gerne zur Verfügung.

<sup>17</sup> Vgl. IDW RS FAIT 1, Tz. 108 ff.

## 5. Veranstaltungen

10.02.2015	München	Umsatzsteuer-Update 2014/2015
12.02.2015	Wiesbaden	
26.02.2015	Kassel	
23.03.2015	Düsseldorf	
11.02.2015	Frankfurt am Main	Aktuelles zur Lohnsteuer 2015
12.02.2015	Kassel	
19.02.2015	Berlin	
24.02.2015	Scharbeutz	
25.02.2015	Harrislee	
26.02.2015	Kiel	
27.02.2015	Rostock	
03.03.2015	München	
05.03.2015	Stuttgart	
11.03.2015	Leipzig	
12.03.2015	Dresden	
24.02.2015	Online	BDO International Tax Webinars Series
02.06.2015		
25.08.2015		
26.02.2015	Düsseldorf	E-Bilanz für Betriebe gewerblicher Art: So gelingt die Umstellung
09.03.2015	London	TP Minds Transfer Pricing Summit 2015
10.03.2015	Köln	6. GmbH-Geschäftsführer-Tag 2015
12.03.2015	Berlin	Branchendialog Real Estate - Asset versus Share Deal
07.05.2015		
19.03.2015	Köln	Umsatzsteuer und SAP
14.04.2015	Düsseldorf	
11.05.2015	Frankfurt	
18.05.2015	München	
29.06.2015	Köln	
15.09.2015	Hamburg	
27.04.2015	Düsseldorf	Steuerrecht aktuell im gemeinnützigen Krankenhaus
28.04.2015	Düsseldorf	Umsatzsteuerrecht up to date im Krankenhaus und in Rehabilitationskliniken
18.05.2015	Düsseldorf	Steuerliche Gewinnermittlung im gemeinnützigen Krankenhaus
22.06.2015	Berlin	Konferenz: Erfolgsstrategien für ländliche Krankenhäuser

## HAMBURG (ZENTRALE)

Fuhlentwiete 12  
20355 Hamburg  
Telefon: +49 40 30293-0  
Telefax: +49 40 337691  
hamburg@bdo.de

## BERLIN

Katharina-Heinroth-Ufer 1  
10787 Berlin  
Telefon: +49 30 885722-0  
Telefax: +49 30 8838299  
berlin@bdo.de

## BIELEFELD

Viktoriastraße 16-20  
33602 Bielefeld  
Telefon: +49 521 52084-0  
Telefax: +49 521 52084-84  
bielefeld@bdo.de

## BONN

Potsdamer Platz 5  
53119 Bonn  
Telefon: +49 228 9849-0  
Telefax: +49 228 9849-450  
bonn@bdo.de

## BREMEN

Bürgermeister-Smidt-Str. 128  
28195 Bremen  
Telefon: +49 421 59847-0  
Telefax: +49 421 59847-75  
bremen@bdo.de

## BREMERHAVEN

Grashoffstr. 7/KAP  
27570 Bremerhaven  
Telefon: +49 471 8993-0  
Telefax: +49 471 8993-76  
bremerhaven@bdo.de

## DORTMUND

Märkische Straße 212-218  
44141 Dortmund  
Telefon: +49 231 419040  
Telefax: +49 231 4190418  
dortmund@bdo.de

## DRESDEN

Am Waldschlößchen 2  
01099 Dresden  
Telefon: +49 351 86691-0  
Telefax: +49 351 86691-55  
dresden@bdo.de

## DÜSSELDORF

Georg-Glock-Str. 8  
40474 Düsseldorf  
Telefon: +49 211 1371-0  
Telefax: +49 211 1371-120  
duesseldorf@bdo.de

## ERFURT

Arnstädter Straße 28  
99096 Erfurt  
Telefon: +49 361 3487-0  
Telefax: +49 361 3487-19  
erfurt@bdo.de

## ESSEN

Max-Keith-Straße 66  
45136 Essen  
Telefon: +49 201 87215-0  
Telefax: +49 201 87215-800  
essen@bdo.de

## FLENSBURG

Am Sender 3  
24943 Flensburg  
Telefon: +49 461 90901-0  
Telefax: +49 461 90901-1  
flensburg@bdo.de

## FRANKFURT/MAIN

Hanauer Landstraße 115  
60314 Frankfurt am Main  
Telefon: +49 69 95941-0  
Telefax: +49 69 554335  
frankfurt@bdo.de

## FREIBURG I. BR.

Wilhelmstraße 1 b  
79098 Freiburg i. Br.  
Telefon: +49 761 28281-0  
Telefax: +49 761 28281-55  
freiburg@bdo.de

## HANNOVER

Landschaftstraße 2  
30159 Hannover  
Telefon: +49 511 33802-0  
Telefax: +49 511 33802-40  
hannover@bdo.de

## KASSEL

Theaterstraße 6  
34117 Kassel  
Telefon: +49 561 70767-0  
Telefax: +49 561 70767-11  
kassel@bdo.de

## KIEL

Dahlmannstraße 1-3  
24103 Kiel  
Telefon: +49 431 51960-0  
Telefax: +49 431 51960-40  
kiel@bdo.de

## KÖLN

Im Zollhafen 22  
50678 Köln  
Telefon: +49 221 97357-0  
Telefax: +49 221 7390395  
koeln@bdo.de

## LEIPZIG

Großer Brockhaus 5  
04103 Leipzig  
Telefon: +49 341 9926600  
Telefax: +49 341 9926699  
leipzig@bdo.de

## LÜBECK

Kohlmarkt 7-15  
23552 Lübeck  
Telefon: +49 451 70281-0  
Telefax: +49 451 70281-49  
luebeck@bdo.de

## MÜNCHEN

Leonhard-Moll-Bogen 10  
81373 München  
Telefon: +49 89 55168-0  
Telefax: +49 89 55168-199  
muenchen@bdo.de

## ROSTOCK

Freiligrathstraße 11  
18055 Rostock  
Telefon: +49 381 493028-0  
Telefax: +49 381 493028-28  
rostock@bdo.de

## STUTTGART

Augustenstraße 1  
70178 Stuttgart  
Telefon: +49 711 50530-0  
Telefax: +49 711 50530-199  
stuttgart@bdo.de

## WIESBADEN

Gustav-Nachtigal-Straße 5  
65189 Wiesbaden  
Telefon: +49 611 99042-0  
Telefax: +49 611 99042-99  
wiesbaden@bdo.de

## WELTWEIT

Brussels Worldwide Services BVBA  
Boulevard de la Woluwe 60  
B-1200 Brüssel · Belgien  
Telefon: +32-2 778 01 30  
Telefax: +32-2 778 01 43  
www.bdointernational.com

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft deutschen Rechts, ist Mitglied von BDO International Limited, einer britischen Gesellschaft mit beschränkter Nachschusspflicht, und gehört zum internationalen BDO Netzwerk voneinander unabhängiger Mitgliedsfirmen.


BDO ist der Markenname für das BDO Netzwerk und für jede der BDO Mitgliedsfirmen.

Dieses Dokument wurde mit Sorgfalt erstellt, ist aber allgemein gehalten und kann daher nur als grobe Richtlinie gelten. Es ist somit nicht geeignet, konkreten Beratungsbedarf abzudecken, so dass Sie die hier enthaltenen Informationen nicht verwerten sollten, ohne zusätzlichen professionellen Rat einzuholen. Bitte wenden Sie sich an BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, um die hier erörterten Themen in Anbetracht Ihrer spezifischen Beratungssituation zu besprechen.

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, deren Partner, Angestellte, Mitarbeiter und Vertreter übernehmen keinerlei Haftung oder Verantwortung für Schäden, die sich aus einem Handeln oder Unterlassen im Vertrauen auf die hier enthaltenen Informationen oder darauf gestützte Entscheidungen ergeben.

Vorsitzender des Aufsichtsrats: Johann C. Lindenberg  
Vorstand: WP StB RA Dr. Holger Otte (Vorsitzender)  
WP StB RA Werner Jacob (stellv. Vorsitzender) • StB Frank Biermann • WP StB Klaus Eckmann • WP StB Dr. Arno Probst • RA Parwáz Rafiqpoor • WP StB Manuel Rauchfuss  
WP StB Kai Niclas Rauscher • WP StB Roland Schulz  
Sitz der Gesellschaft: Hamburg; Amtsgericht Hamburg  
HR B 1981





BDO AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Hanauer Landstraße 115  
60314 Frankfurt am Main

Telefon: +49 69 95941-0  
Telefax: +49 69 554335  
wpnews@bdo.de

[www.bdo.de](http://www.bdo.de)

