DWS Steuerberater MEDIEN GmbH VERLAG

Verfahrensdokumentation nach GoBD für kleine und mittlere Unternehmen – Hinweise für die Umsetzung in der Praxis

Nr. 1781, Stand: 05/2021

Inhaltsverzeichnis

1. Vorbemerkung

2. Verfahrensdokumentation

3. Anforderungen der GoBD

4. Relevante Vorgaben und Randbedingungen

5. Bestandteile einer ordnungsgemäßen Verfahrensdokumentation

6. Umfang nach Größenordnung

7. Hinweise für die praktische Umsetzung

8. Zusammenfassung/Fazit

1. Vorbemerkung

Gem. Rz. 151 der „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)“[1] muss jedes Unternehmen eine **geschlossene Verfahrensdokumentation (VFD)** erstellen, aus der Inhalt, Aufbau, Ablauf und Ergebnisse des DV-Verfahrens vollständig und schlüssig ersichtlich sind.

Die konkrete Ausgestaltung der Verfahrensdokumentation ist abhängig von der Komplexität des eingesetzten DV-Systems und regelmäßig von der **Komplexität und der Diversifikation** der Geschäftstätigkeit sowie der Organisationsstruktur (Rz. 100). Daher können auch bei kleineren Unternehmen EDV-Systeme auftreten, deren Aufbau und Abläufe nicht selbsterklärend sind. Insb. ist zu beachten, dass nicht nur der Bereich der Finanzbuchhaltung von der Anforderung betroffen ist, sondern auch vor- und nachgelagerte Systeme, wie umfassende ERP-Systeme, eine Warenwirtschaft, Kassensysteme oder E-Commerce-Lösungen. Daneben können aber auch noch unterstützende Bereiche wie E-Mail-Systeme relevant sein.

Die zunehmende Digitalisierung von Geschäftsprozessen in allen Branchen und auf allen Ebenen verlangt daher eine erhöhte Aufmerksamkeit hinsichtlich des Betriebs der EDV-Systeme und die Beachtung der darauf ausgerichteten Prüfungsvorschriften, damit **nicht formale Fehler in der Datenverarbeitung wirtschaftlich belastende Folgeschäden nach sich ziehen**. Insb. im Rahmen der sog. „Kassen-Nachschau" ab 2018 erhält die Verfahrensdokumentation auch für kleine Unternehmen stärkere Bedeutung.

Auf Grundlage der bereits seit 2015 geltenden Vorgaben aus den GoBD zur Verfahrensdokumentation werden nachfolgend Leitlinien und konkrete Umsetzungshilfen für die Praxis dargestellt.

2. Verfahrensdokumentation

Die Anforderung, die Verfahren der Rechnungslegung bzw. der **gesamten Informationsverarbeitung** eines Unternehmens zu dokumentieren, ist keine neue „Erfindung" der Finanzverwaltung. Die Notwendigkeit hierfür ergibt sich schon aus dem ureigenen Interesse der Unternehmensleitung zur Transparenz der internen Verfahren und Sicherheit der Abläufe.

Hieran schließt die prüferische **Anforderung der Finanzverwaltung** an, wonach die Informationskanäle und -praktiken der steuerpflichtigen Unternehmen offenzulegen sind, um Geschäftsvorfälle nachvollziehen und nachprüfen zu können.

Wichtig ist dabei, dass die **gesamte Informationsverarbeitung** eines Unternehmens **dokumentationspflichtig** ist. Die ausschließliche Dokumentation einzelner Vorgänge (wie z. B. zur Digitalisierung von Eingangsrechnungen) genügt auf keinen Fall.

Die Verfahrensdokumentation soll den **organisatorisch und technisch gewollten Prozess** darstellen und reicht bei EDV-gestützten Verfahren von der Entstehung der Informationen über die Indizierung, Verarbeitung und Speicherung bis hin zum eindeutigen Wiederfinden und der maschinellen Auswertbarkeit, der Absicherung gegen Verlust und Verfälschung und der Reproduktion (Rz. 152).

Als problematisch erweist sich erfahrungsgemäß die Anforderung, die Darstellung als schriftliche Dokumentation zu verfassen, da die Geschäftsleitung in kleinen und mittelgroßen Unternehmen (KMU) oftmals einen direkten Draht zu den Prozessverantwortlichen hat und sich gerne auf die mündlichen Auskünfte im täglichen Arbeitsablauf stützt. Dabei wird aber oft der **„Stille-Post-Faktor" unterschätzt**, mit dem sich Prozessinformationen mangels schriftlicher Fixierung im Zeitablauf immer weiter von den tatsächlichen Verhältnissen entfernen. Eine ordnungsgemäße und aktuelle Dokumentation auf Basis der nachfolgenden Hinweise und Hilfestellungen ist daher schon aus betrieblichen Gründen geboten.

Die Verfahrensdokumentation hat auch die Aufgabe den **Einfluss betrieblicher Besonderheiten,** die Auswirkungen auf die Verfahren der Rechnungslegung haben, zu dokumentieren (z. B. Brandschäden, Mitarbeiterwechsel, technische Zwischenfälle, Corona-Auflagen etc.). Denn durch die höhere Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit steigt die Beweiskraft der Buchhaltung. Es können so proaktiv Zweifel an der sachlichen Richtigkeit ausgeräumt und steuerlich Risiken einer Betriebsprüfung gesenkt werden.

3. Anforderungen der GoBD

3.1 Sicht der Finanzverwaltung

Die **GoBD** enthalten die Darlegung der **Sicht der Finanzverwaltung**, wie die handelsrechtlich entstandenen GoB (Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung) im Steuerrecht bei Einsatz von EDV-Systemen auszulegen sind.

Neu sind in den „GoBD 2019“ neben redaktionellen Änderungen:

•Neben dem Scannen wird nun das Fotografieren von Belegen durch mobile Endgeräte ausdrücklich zugelassen.

•Die Erfassung von Papierbelegen mit anschließender Digitalisierung darf nun auch im Ausland erfolgen.

•Die Aufbewahrungsvorschriften bei Konvertierungen wurden erleichtert (Zwischenformate).

•Cloudsysteme werden explizit in den Anwendungsbereich der GoBD einbezogen.

•Änderungen an der Verfahrensdokumentation müssen nachvollziehbar sein (Versionierung).

Die GoBD fassen die GDPdU („Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfung digitaler Unterlagen“) von 2001 und die GoBS („Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme“) aus dem Jahr 1995 zusammen und ergänzen bzw. konkretisieren diese. Letztere wurden damals vom AWV (Arbeitskreis für wirtschaftliche Verwaltung) verfasst und sind eigentlich Ausfluss einer unternehmerischen Betrachtungsweise. Die GoBS stellten also einerseits die Veröffentlichung dieser allgemeinen kaufmännischen Regeln dar, manifestierten aber andererseits auch die Sicht der Finanzverwaltung. Wurden diese Grundsätze zum Vorteil für die Steuerpflichtigen bisher vorwiegend bei der Prüfung von Großunternehmen als Maßstab herangezogen, werden sie **zunehmend auch bei kleinen Unternehmen eingefordert.**

Außerordentliche fiskalische Bestandteile, die über die handelsrechtlichen und unternehmerisch begründeten Anforderungen an die Dokumentation einer IT-gestützten betrieblichen Rechnungslegung hinausgehen, finden sich **weder in den GoBS noch in den GoBD**. Auch hiernach genügt es, wenn die vorhandenen **Unterlagen zum Verständnis des DV-Verfahrens**, der Bücher und Aufzeichnungen sowie der aufbewahrten Unterlagen ausreichen. Dieses „Verständnis“ muss allerdings der sog. „sachverständige Dritte“ in angemessener Zeit erlangen können. Damit ist klargestellt, dass die Unterlagen in schriftlicher Form vorliegen, vollständig sein und verständlich sein müssen.

Die Änderungen zur Verfahrensdokumentation in den **GoBD** im Vergleich zu den GoBS und den GDPdU sind bei genauer Betrachtung eher geringfügig. Zu einigen Vorgaben wurden Detailbeispiele eingefügt und Aussagen **konkretisiert**, sodass z. B. eine 10-Tagesfrist für die Verbuchung von Geschäftsvorfällen im Raum steht (Rz. 47). Einige Textziffern später wird die Anforderung aber wieder relativiert, sodass den Steuerpflichtigen im Rahmen der individuellen Gegebenheiten noch ausreichend Gestaltungsspielraum verbleibt.

3.2 Ziele und Maßstab

Ziel der Anforderung einer Verfahrensdokumentation ist es, den Betriebsprüfern ein **ausreichendes Verständnis der zur Rechnungslegung eingesetzten DV-Anwendungen** zu verschaffen und den Zugriff für die Prüfungen zu sichern. Dies ist als individueller Maßstab für jede VFD zugrunde zu legen.

Die Prüfer müssen anhand der Verfahrensdokumentation die Systeme bei genügendem Sachverstand selbst zu Prüfungszwecken bedienen können (direkter Zugriff „Z1“) oder den indirekten Zugriff durch einen Mitarbeiter des Steuerpflichtigen („Z2“) beurteilen können. Die Beschreibung muss aber **auch Export- und Archivierungsverfahren** umfassen, damit auch Auswertungen im Rahmen einer Datenträgerüberlassung („Z3“) mit ausreichender Sicherheit korrekte Ergebnisse liefern können. Bei elektronischen Kassen ist darüber hinaus eine einheitliche digitale Schnittstelle vorgeschrieben (vgl. hierzu DWS-Merkblatt Nr. 1885 „Verfahrensdokumentation Kasse“).

An diesen Anforderungen muss sich grundsätzlich jede Verfahrensdokumentation für den Einzelunternehmer bis zum Großkonzern messen lassen.

4. Relevante Vorgaben und Randbedingungen

Grundsätzlich gelten die Anforderungen der GoBD zur Verfahrensdokumentation **für alle Unternehmen**, gleich welcher Branche und unabhängig von der Größenordnung. Allerdings ist eine **praktikable Anwendung** sicherzustellen, sodass sich doch mitunter gravierende Unterschiede ergeben können.

Die wesentlichen zu **beachtenden Grundsätze** sind:

4.1 Verantwortlichkeit

Für die gesamte Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und damit auch für die technischen Abläufe und die Verfahrensdokumentation ist der **Steuerpflichtige verantwortlich**. Dies gilt auch bei Auslagerung von Aufzeichnungs- und Buchführungsaufgaben (Rz. 21). Will der Unternehmer erfolgreich Verantwortlichkeit an Auftragnehmer oder an seine Mitarbeiter delegieren, muss er den Verantwortlichen genau bestimmen und kontrollieren.

Daher ist den nachfolgend dargestellten grundlegenden **Anforderungen in diesem Kapitel** besondere Aufmerksamkeit zu widmen.

4.2 Vollständigkeit

Die Verfahrensdokumentation hat den **gesamten digitalen Verarbeitungsprozess zu umfassen** und kann nicht auf die Belegverarbeitung oder die Buchführung beschränkt werden (Rz. 66). Die GoBD benennen hierzu explizit Vorsysteme und die Belegablage (Rz. 20) und beziehen die „sonstigen, zum Verständnis erforderlichen Aufzeichnungen“ (Rz. 7) mit ein.

Sofern relevante **Teilprozesse außerhalb der digitalen Verarbeitung** erfolgen, sind daher auch diese in die Gesamtdokumentation mit **einzubeziehen**, um das notwendige Verständnis zum gesamten Verfahrensablauf zu ermöglichen.

Eine Beeinträchtigung der Nachvollziehbarkeit und der Nachprüfbarkeit wegen einer **unvollständigen Verfahrensdokumentation** kann als formaler Mangel bis zum Verwerfen der Buchführung mit entsprechenden **Hinzuschätzungsfolgen** führen (Rz. 155).

4.3 Nachvollziehbarkeit

Auf Grundlage der Beschreibungen zum EDV-System und im EDV-System müssen die einzelnen Geschäftsvorfälle sowie deren Entstehung und Verarbeitung für den sachverständigen Dritten, mithin also auch für den Betriebsprüfer, nachvollziehbar sein. Die Dokumentation darf also **nicht zu technisch, aber auch nicht zu oberflächlich** ausfallen. Nach § 146 Abs. 3 Satz 3 AO muss bei Verwendung von Abkürzungen, Ziffern, Buchstaben oder Symbolen deren Bedeutung eindeutig festliegen und es ist ggf. ein Glossar anzufügen.

4.4 Nachprüfbarkeit

Anhand der Dokumentation und der im System vorhandenen Beleginformationen muss sich jeder Geschäftsvorfall auch nachprüfen lassen. Die Informationen müssen daher auch im Zeitablauf der Aufbewahrungsfristen eine ausreichend belastbare Zuverlässigkeit aufweisen. Bei der eigenen Systemüberprüfung sollte daher darauf geachtet werden, dass **Geschäftsvorfälle retrograd** (von der bilanziellen Ergebnisauswirkung zum Ausgangsbeleg) und umgekehrt auch **progressiv** lückenlos nachgewiesen sind.

4.5 Ordnung

Die aufbewahrungspflichtigen Unterlagen müssen geordnet aufbewahrt werden (Rz. 117). Dies gilt insb. bei digitaler Aufbewahrung. Eine bestimmte Ordnung ist nicht vorgeschrieben, jedoch sind die **Ordnungskriterien** als Teil der VFD zu **dokumentieren**. Bei elektronischen Unterlagen ist ihr Eingang, ihre Archivierung und ggf. Konvertierung sowie die weitere Verarbeitung zu protokollieren.

Die **Ordnungsvorschrift** umfasst übrigens auch die **Verfahrensdokumentation** selbst als „sonstige zum Verständnis erforderliche Unterlagen“ (§ 146 Abs. 1 AO).

4.6 Ursprungsprinzip/Originärprinzip

MERKSATZ: Originär digital erzeugte oder eingegangene Daten und Dokumente sind digital aufzubewahren.

Rz. 119 stellt klar, dass das **Ursprungsprinzip** für alle Arten von Daten und Dokumenten gilt und dass auf die ursprünglich verwendeten Systeme zurückgegriffen wird und die ausschließliche Aufbewahrung von Ausdrucken nicht mehr genügt:

„Werden Handels- oder Geschäftsbriefe mithilfe eines Fakturierungssystems o. ä. Anwendungen erzeugt, bleiben die elektronischen Daten aufbewahrungspflichtig.“ (Rz. 120). **Veränderungen an den Inhalten oder Löschungen** sind ab Einbringung in die Systeme mithin **nicht mehr zulässig**.

4.7 Aufbewahrungszeitraum

Der Aufbewahrungszeitraum für die Dokumentation richtet sich nach den mit dem System verarbeiteten Geschäftsvorfällen. Um hier mit wenig Aufwand sicherzugehen, können die jeweils längsten Fristen herangezogen werden und die **Unterlagen für zehn Jahre** ab dem Zeitpunkt der letzten Eintragung in den Büchern aufbewahrt werden.

Wenn eine **differenzierte Aufbewahrung** erfolgen soll, empfiehlt es sich, eine Tabelle mit den verschiedenen Unterlagen und den zugehörigen Fristen in die Dokumentation aufzunehmen.

Eine detaillierte Darstellung findet sich z. B. im

•DWS-Merkblatt: Nr. 640 „Aufbewahrungspflichten, -fristen sowie Recht auf Datenzugriff".

4.8 Versionierung und Aktualität

Die Verfahrensdokumentation muss die tatsächlichen Verhältnisse für die jeweiligen Buchungsperioden darstellen. Die Verarbeitungsprozesse müssen zu jedem Zeitpunkt zutreffend dargestellt sein. Deshalb sind **relevante Veränderungen** in den Prozessen und Systemen mit Angabe des **Änderungszeitpunktes** aufzuzeichnen. Dies kann in einem Protokoll oder in den einzelnen Bestandteilen der Verfahrensdokumentation selbst erfolgen.

Die Dokumentation ist daher laufend zu aktualisieren und die **Vorversionen** sind mit den entsprechenden Änderungsangaben über den sie betreffenden Aufbewahrungszeitraum vorzuhalten (Rz. 154).

Hinsichtlich weiterer **Ordnungsmäßigkeitsanforderungen** der Verfahren wird auf folgende DWS-Merkblätter verwiesen:

•Merkblatt: Nr. 1715 „Neue Regeln für die Finanzbuchführung?"

•Merkblatt: Nr. 1736 „GoBD in der Praxis – Problemfälle und Lösungsmöglichkeiten".

4.9 Sonderfall Outsourcing

Werden Geschäfts- oder Betriebsprozesse an spezialisierte Dienstleister ausgelagert, bleibt die **Verantwortung** für die ordnungsgemäße Dokumentation **beim Steuerpflichtigen**.

Hierunter fallen **IT-Betreuer** oder **Rechenzentren** wie auch **Einkaufsgemeinschaften** oder **Abrechnungsstellen** bis hin zur **externen Buchhaltung**.

Vom Dienstleister ist eine entsprechende **Dokumentation einzufordern** und diese in die eigene Zusammenstellung zu übernehmen. Zusätzlich sind aber auch die eigenen Maßnahmen zur Überwachung der ordnungsgemäßen Leistungserbringung zu beschreiben (**verlängertes IKS**). Die eigene Verfahrenssicherheit und die Ordnungsmäßigkeit dürfen nicht durch ein blindes Vertrauen in den Auftragnehmer beeinträchtigt werden.

Einen **Sonderfall** stellt diesbezüglich der **Steuerberater** dar. Bei diesem wird angenommen, dass die ordnungsgemäße Dokumentation nicht mehr in der Verantwortung des Steuerpflichtigen liegt. Es ist (auch nach BFH-Rechtsprechung), davon auszugehen, dass der Mandant seinem gewissenhaft ausgewählten Steuerberater insoweit vertrauen kann.

4.10 Sonstige steuerliche und außersteuerliche Vorschriften

Die GoBD verweisen an mehreren Stellen auf **sonstige steuerliche und außersteuerliche Vorschriften**, die ebenfalls Geltung erlangen.

Sonstige steuerliche Vorgaben finden sich insb. – aber nicht ausschließlich – im UStG und den zugehörigen Verordnungen. Da z. B. wegen der Nichteinhaltung formaler Vorgaben der Vorsteuerabzug zumindest temporär versagt werden kann oder Umsätze als doppelt ausgewiesen beurteilt werden können, empfiehlt sich hier eine gesonderte Berücksichtigung der entsprechenden Anforderungen. Vgl. dazu auch

•DWS-Merkblatt: Nr. 1813 „Umsatzsteuer und innerbetriebliches Kontrollsystem – Tax Compliance und Tax-Risk-Management für kleine und mittelständische Unternehmen“,

•DWS-Merkblatt: Nr. 1865 „Umsatzsteuer und internes Kontrollsystem – Musterbeispiel für Kleinunternehmen“ und

•DWS-Merkblatt: Nr. 1866 „Umsatzsteuer und internes Kontrollsystem – Musterbeispiel für mittelgroße Unternehmen“.

Gleiches gilt für **außersteuerliche Vorschriften** (z. B. branchentypische Anforderungen für Finanzdienstleister oder im Pharmaumfeld), zumindest sofern diese bußgeld- oder anderweitig bewehrt sind.

5. Bestandteile einer ordnungsgemäßen Verfahrensdokumentation

Sofern die **Erfassung und Verbuchung** von Geschäftsvorfällen nicht absolut selbsterklärend ist, müssen eine Anwender- und eine Systemdokumentation vorgelegt werden können.

5.1 Anwender- und Systemdokumentation

Die Anwenderdokumentation beschreibt die Vorgänge zur Wertschöpfung und Verbuchung aus einer **prozessualen Sicht** und wird als Aufbau und Ablaufdokumentation bezeichnet.

Die **Systemdokumentation** besteht aus der **IT-Basisbetriebsdokumentation** und der **Umsetzung der Prozesse in den operativen Anwendungen** (technische Systemdokumentation). Die Anforderung ergibt sich daraus, dass sicher funktionierende Anwendungen eine stabile Betriebsplattform nebst ausreichender IT-Organisation erfordern.

5.2 Internes Kontroll- und Steuerungssystem

Neben der reinen Beschreibung der Vorgänge sind aber auch in allen Bereichen die darin enthaltenen **internen Kontrollen** zu beschreiben, sodass sich daraus das Interne Kontroll- und Steuerungssystem (IKS) erkennen lässt (Rz. 102).

Präventive Kontrollen, die Fehler zum Entstehungszeitpunkt verhindern, sind dabei vorrangig vor detektivischen Kontrollen einzurichten, die erst im Nachgang Abweichungen zu den Vorgaben ermitteln. Beispiele für präventive Kontrollen sind z. B. Zugriffsberechtigungen, im System hinterlegte Freigabegrenzen sowie Belegflussvorgaben.

Systemgestützte Kontrollen sind wiederum rein organisatorischen Kontrollen (Anweisungen) vorzuziehen, da sie direkt am Entstehungsort wirken und regelmäßig nicht umgangen werden können.

Die Unternehmer sind gut beraten, genau diese Prozesskontrollen für ihre eigenen Überprüfungen heranzuziehen, damit sie sich auf ausreichend sichere Prozessabläufe verlassen können. Insofern liegt eine solche **Dokumentation auch im ureigenen unternehmerischen Interesse**. Details hierzu sind in gesonderten DWS-Merkblättern verfügbar:

•DWS-Merkblatt: Nr. 1810 „Einrichtung und Dokumentation des internen Kontrollsystems für kleine und mittelständische Unternehmen – Tax Compliance Management" und

•DWS-Merkblatt: Nr. 1831 „Internes Kontrollsystem – Organisation und Dokumentation – Hinweise und Musterbeispiele für kleinere Unternehmen".

5.3 Umfassende Verfahrensdokumentation

Mit den GoBD wurde klargestellt, dass eine Verfahrensdokumentation nicht nur die reine Erfassung von Geschäftsvorfällen in einem Buchhaltungssystem umfasst, sondern **alle EDV-gestützten Verfahren**, mithilfe derer Daten und andere Informationen für die Rechnungslegung erzeugt werden. Die GoBD verwenden dafür den Begriff Aufzeichnungen.

Aufzeichnungen in digitaler Form finden sich als Daten und Protokolle in:

•Vorsystemen,

•Hauptsystemen,

•Nebensystemen/Nebenbüchern,

•nachgelagerten Systemen,

•Schnittstellen zwischen den Systemen

sowie in den dazugehörigen Erläuterungen.

Hauptsysteme sind aus Rechnungslegungssicht die Buchführung, die Anlagenbuchhaltung sowie die Lohn- und Gehaltsbuchführung.

Vorsysteme sind im wesentlichen ERP- und Warenwirtschaftssysteme, Kassen, Zahlungsverkehrssysteme oder auch Zeiterfassungen. Da häufig buchungsrelevante Ermittlungen wie z. B. die Kontenfindung in den Vorsystemen stattfinden, ist die Verfahrensdokumentation ohne entsprechende Darstellungen nicht vollständig und nicht in angemessener Zeit nachprüfbar. Für Kassen gelten seit diesem Jahr verschärfte gesetzliche Anforderungen, eine Übersicht zu diesem Themenkomplex gibt das DWS-Merkblatt Nr. 1776 „Kassengesetz 2020 – Upgrade Anforderungen an die elektronischen Aufzeichnungssysteme".

Die **nachgelagerten Systeme** umfassen z. B. die Auswertungen in Managementinformationssystemen (u. a. BWA), Bilanz und GuV bis hin zu den Steueranmeldungen und Steuererklärungen. Streng genommen sind damit auch die Übertragungen in die Portale der Finanzverwaltung (ELSTER) betroffen.

5.4 Belegfluss und Belegdigitalisierung

Aus der Verfahrensdokumentation muss ersichtlich sein, wie die **elektronischen Belege** erfasst, empfangen, verarbeitet, ausgegeben und aufbewahrt werden (Rz. 66).

Erfolgt der Belegeingang digital (z. B. EDI oder als PDF-Datei) oder als digitale Belegsicherung beim papiergebundenen Eingang (Scanverfahren), so sind die Originale und Aufzeichnungen ab dem Zeitpunkt der ersten **Erfassung „unveränderbar“** zu halten (Rz. 58 ff.). Ist der Belegeingang digital, reicht die Aufbewahrung eines Ausdrucks nicht aus. Der „verlässliche Prüfpfad“ ist von der Einbringung bis zur Auswertung sicherzustellen. Ergänzungen (z. B. Kontierungsangaben) sind geboten oder zulässig, sofern sich keine Beeinträchtigung der ursprünglichen Informationen ergibt.

Hierzu sind sehr detaillierte Informationen enthalten im:

•DWS-Merkblatt: Nr. 1703 „Digitalisierung, elektronische Aufbewahrung und Vernichtung der Papierbelege (ersetzendes Scannen)“.

Der **Zugriff der Finanzverwaltung** auf ein betrieblich genutztes **DMS** kann übrigens auch eingefordert werden, wenn die Papiergrundlagen noch vorhanden sind!

Gerade beim Belegfluss und beim ersetzenden Scannen ist in Fällen ausgelagerter Teilprozesse auf die **Vollständigkeit** der Verfahrensdokumentation einschl. der ausgelagerten Prozesse und der zugehörigen Überwachungsmaßnahmen zu achten (vgl. 4.9).

5.5 IT-Betriebsdokumentation

Der allgemeine **IT-Betrieb** ist Basis für die Anwendungssysteme wie Buchhaltungsprogramme etc. und damit ebenfalls dokumentationsrelevant.

Insb. sind **alle Maßnahmen** gegen Verlust, unberechtigte Eingabe und Veränderung der Daten sowie der Prozess der Datensicherung **darzulegen** (Rz. 106), auch wenn dies nicht in direktem Zusammenhang mit den Prüfungshandlungen steht.

Bei **Kleinstunternehmen** ohne eigenen IT-Betrieb sollte zumindest eine kurze Darstellung der administrativen Zugriffsberechtigungen sowie zur Datensicherung und –wiederherstellung erstellt werden. Erfahrungsgemäß fällt dabei auf, dass man diesem u. U. fortführungsrelevanten Bereich bisher zu wenig Beachtung geschenkt hat.

Für **mittelgroße Unternehmen** ist ein Rückgriff auf die Dokumentation der IT-Abteilung möglich, da eine eher technisch ausgerichtete Darstellung für diesen Bereich zulässig ist.

Möglichkeiten für eine rudimentäre **Selbstprüfung** des ordnungsmäßigen IT-Betriebs bieten die „ISA+ Informationssicherheitsanalyse“ oder die „Initiative Deutschland sicher im Netz“ mit dem „DsiN-Sicherheitscheck“.

Mittelgroße Unternehmen sollten schon **in eigenem Interesse** überprüfen, ob die Betriebsdokumentation vollständig ist, diese ggf. ergänzen und entsprechende regelmäßige Überprüfungen einführen. Anhaltspunkte hierfür liefern z. B. die frei verfügbaren BSI-Standards 100-1 bis 100-4 des Bundesamtes für Sicherheit in der Informationstechnik.

6. Umfang nach Größenordnung

Da die Verfahrensdokumentation von der Komplexität der Prozesse abhängig ist, kann grds. eine grobe **Vorgabe anhand der Größenordnung** der Unternehmen gegeben werden. Diese ist im Einzelfall dennoch auf Angemessenheit zu überprüfen.

6.1 Kleinstunternehmen

Bei Einzelunternehmern, Freiberuflern und Kleinstunternehmen mit wenigen Angestellten sind regelmäßig nur **wenige Anwendungen** und **kaum Schnittstellen** zwischen den Systemen anzutreffen.

Sofern sich die Systemlandschaft auf die Buchhaltungssoftware und z. B. ein einfaches Warenwirtschaftssystem oder wenige Kassensysteme beschränkt, kann die Verfahrensdokumentation im Wesentlichen auf der **Herstellerdokumentation der Hard- und Software** aufbauen. Da die Kassen zukünftig verpflichtend mit einer TSI (technischen Sicherheitseinrichtung) ausgestattet sein müssen, nehmen die notwendigen Bestandteile in der Verfahrensdokumentation bzgl. dieser Systeme ab.

Ergänzt um die in Abschnitt 7 aufgezeigte, ggf. abgespeckte Verfahrensübersicht, die relevanten Systemeinstellungen (**Customizing**) sowie die vergebenen Berechtigungen ist die Basis der geforderten Dokumentation gelegt.

Wenn dann noch die **notwendigen Protokolle** systematisch und rechtssicher aufbewahrt werden, sind die Anforderungen der GoBD in einer 5-gliedrigen Darstellung dem Grunde nach bereits erfüllbar.

VFD-Übersicht

Anwendungshandbücher

Individuelle Systemeinstellungen

Berechtigungen

Aufbewahrung

Die Verfügbarkeit einer solchen Mindestdokumentation dient auch zur **Vermeidung des Vorwurfs formaler Mängel** aufgrund fehlender Verfahrensdokumentation bei einer Kassen-Nachschau. Vgl. dazu

•DWS-Merkblatt Nr. 1821 „Fit für die Kassen-Nachschau ab 2018“ mit weiteren Verweisen.

6.2 Kleinunternehmen

Mit zunehmender Unternehmensgröße und –komplexität (**Kleinunternehmen**) ist die Notwendigkeit weiterer Ergänzungen individuell zu prüfen und die Verfahrensdokumentation in Richtung mittelständischer Anforderungen auszubauen.

Ein ausführliches **kommentiertes Musterbeispiel** für Kleinunternehmen ist als eigenes DWS-Merkblatt verfügbar:

•DWS-Merkblatt Nr. 1807 „Verfahrensdokumentation nach GoBD – Musterbeispiel für Kleinunternehmen".

•Speziell für Gastronomen empfiehlt sich das DWS-Merkblatt Nr. 1894 „Verfahrensdokumentation nach GoBD für Gastronomen".

6.3 Mittelgroße Unternehmen

Unternehmen ab 50 oder mehr Mitarbeitern und komplexeren Betriebsabläufen sind aus Sicht der Verfahrensdokumentation **kaum noch von Großunternehmen zu unterscheiden**. Die Gliederung sollte hier weiter gefasst werden und vorzugsweise nach Geschäftsprozessen geordnet sein.

1. VFD-Übersicht

2. Prozessdokumentation

• Beschaffungsprozesse

• Logistikprozesse

• Produktionsprozesse

• Vertriebsprozesse

3. Buchhaltung ggf. mit Kontenfindung und Softwarebescheinigung (gem. IDW PS 880)

4. Kostenrechnung

5. Archivierung und Bereitstellung

6. Digitaler Belegfluss

7. Identifizierte Anwendungen

• Hersteller-System- und Anwenderdokumentation

• Eigene Anwenderdokumentation

• Customizing/Parametrisierung

• Schnittstellendokumentation

8. IT Betriebsdokumentation

• IT-Organisation

• Datensicherung

• Betriebsbereitschaft

• Berechtigungs- und Berechtigungsvergabekonzepte

9. Changemanagement

10. Ggf. gesonderte Outsourcing Dokumentation

Mit zunehmender Unternehmensgröße werden die Einzeldokumente nicht mehr zentral für die steuerliche Verfahrensdokumentation zusammengestellt, sondern auf die **jeweilige Dokumentation** der verantwortlichen Bereiche **verwiesen**. Sinnvollerweise erfolgt aber eine zentrale Vorgabe zum Aufbau und zur Systematik der Beschreibungen.

Die vorstehenden Vorschläge können keine Vollständigkeit garantieren, sind aber als Erfahrungswerte aus der Praxis zumindest erprobte **Mustervorlagen**. Unterstützung zur Umsetzung finden Sie im:

•DWS-Merkblatt: Nr. 1809 „Verfahrensdokumentation nach GoBD – Musterbeispiel für mittelgroße Unternehmen".

6.4 Sonderfall Bargeschäfte

Das BMF-Schreiben vom 17.07.2019 „Anwendungserlass zu § 146a AO " wendet sich an die Benutzer von **Registrierkassen und Waagen mit Registrierkassenfunktion**. Diese müssen künftig mit einer **zertifizierten Sicherheitseinrichtung** ausgestattet sein. Der Einsatz eines elektronischen Kassensystems muss nunmehr gemeldet werden, also verlagert sich diese Dokumentationspflicht. Die anderen Verpflichtungen bleiben weiter bestehen.

Für **Nicht-Registrierkassen**, also z. B. Taxametern und Wegstreckenzählern, können als Maßgabe die Mindestdokumentationspflichten im BMF-Schreiben vom 26.11.2010 „Aufbewahrung digitaler Unterlagen bei Bargeschäften" dienen:

•Geräte-Unterlagen

•Protokolle

•Einsatzorte/Zeiträume

•interne Buchungsregeln

•Handlungsanweisungen

Die **allgemeinen Vorschriften** für die Verfahrensdokumentation werden durch diese expliziten Angaben nur ergänzt (Rz. 20). „Ebenfalls kommt es nicht darauf an, ob das betreffende DV-System als eigene Software bzw. Hardware erworben und genutzt oder in einer Cloud bzw. als eine Kombination dieser Systeme betrieben wird."

Die „steuerlich relevanten Daten" müssen innerhalb des Geräts oder auf gesonderten Datenträgern dauerhaft und nachweislich unveränderbar gespeichert werden. **Andere Aufzeichnungssysteme** mit Änderungsmöglichkeiten zu den erfassten Daten sind entsprechend der Anforderung zur Unveränderbarkeit ab Ersterfassung nicht mehr zulässig. Details und Übergangsfristen hierzu finden sich im:

•DWS-Merkblatt: Nr. 1679 „Kasseneinnahmen – Fehler vermeiden! Wichtige praktische Hinweise für Betriebe mit hohen Bareinnahmen".

7. Hinweise für die praktische Umsetzung

7.1 Verfahrensübersicht

Die wesentlichen Hinderungsgründe für die Erstellung einer verwendbaren Verfahrensdokumentation sind erfahrungsgemäß der **vermeintlich hohe Zeitaufwand** und die Unsicherheit über die notwendigen Inhalte und deren Darstellungsumfang. Dabei bedingt hier meistens nur eines das andere.

Ausgehend von einer solchen **einfachen Skizze der Wertschöpfungskette** mit fünf bis zehn Teilprozessen, kann mit wenig Aufwand eine zweite Ebene mit kurzen Beschreibungen zu den wesentlichen Prozessschritten erstellt werden. Dies sollte Aufgabe der jeweils Prozessverantwortlichen (z. B. Abteilungs- oder Teamleiter) sein.

In dieser zweiten Ebene werden dann auch **Verweise („Links") auf Detailbeschreibungen** zu Prozessen und zur Umsetzung in den IT-Anwendungen verankert. Diese bilden die dritte Ebene der Gesamtdokumentation und werden dezentral in den Abteilungen gepflegt.

Für diese Ergänzung lohnt es sich daher regelmäßig, **die weiteren Prozessbeteiligten mit einzubeziehen**, da in den meisten Fällen bereits entsprechende Aufzeichnungen zu den Detailprozessen erstellt wurden. Diese oft persönlichen Dokumentationen lassen sich fast immer mit wenigen Anpassungen in die Gesamtdokumentation einbeziehen.

Eine solche **Verfahrensübersicht** erfordert relativ wenig Aufwand, schafft aber einen Rahmen für die weiteren Bestandteile der Verfahrensdokumentation und sichert deren Vollständigkeit.

7.2 Prozessverantwortung

Die **Hierarchien in kleinen und mittelgroßen Unternehmen** sind regelmäßig sehr eindeutig. Im Rahmen der Digitalisierung der Arbeitswelt ist aber auch die Verantwortung für die Weiterentwicklung und die Aktualität der Dokumentation der Geschäftsprozesse zu regeln. Abteilungsleiter, Bereichsleiter und Teamleiter sind mittlerweile auch hierfür verantwortlich und müssen diese neuen Aufgaben annehmen. In den meisten Unternehmen wird dies allerdings bisher nicht ausreichend eingefordert. Auch die Abwälzung auf eine Qualitätsmanagementabteilung ist hierfür nur wenig zielführend.

Ein guter **Maßstab** für eine **ausreichende Verfahrensdokumentation** ist die Einführung neuer Mitarbeiter. Wenn die Basis für eine zufriedenstellende Arbeitsbewältigung bereits in den vorhandenen schriftlichen und/oder visuellen Erläuterungen vorliegt, dann sind auch die Anforderungen der Verfahrensdokumentation erfüllt.

7.3 Datenverantwortung

Prozess- und Datenverantwortung lassen sich i. d. R. nicht trennen. Die Prozessverantwortlichen sind in ihren Bereichen auch für zutreffende, richtige und belastbare Daten verantwortlich. Hierzu gehört neben der wertmäßigen Richtigkeit auch die Vollständigkeit aller zu verwertenden Informationen (Daten). Ein einfaches Hilfsmittel zur Absicherung der Aufgabenerfüllung und zur Dokumentation ist eine Verantwortungsmatrix:

Verantwortungsmatrix/Ansprechpartner

Bereich/Teilprozess	Verantwortung	derzeit	Software
Einkauf	Leiter Einkauf	Hr. Maier	MS Excel
Lager & Logistik	Lagerleiter	Hr. Schmidt	Logisoft
Produktion	Leiter Produktion	Hr. Meier	eigene
Vertrieb	Leiter Vertrieb	Frau Schmidt	xxx-CRM
Controlling Kostenrechnung	Leiter Rechnungswesen	Chef	MS Excel
Buchhaltung	Leiter Rechnungswesen	Chef	extern StB

Archivierung	unbesetzt	Chef	keine
Anwendungsbetreuung	Leiter IT	Hr. E.D. Vau	–
IT-Betrieb	Leiter IT	Hr. E.D. Vau	diverse

Neben den Basisinformationen können hier noch weitere **Angaben zu Prozessen, Verfahren und zur Dokumentation** verlinkt werden.

Da solche Informationen die Basis der Darstellung des Geschäftserfolgs bilden, sollte eine **regelmäßige Abstimmung** und Verständigung mit dem **internen und externen Rechnungswesen** erfolgen, um Missverständnisse, Fehlinterpretationen im Reporting und daraus resultierende Fehlbeurteilungen und Fehlentscheidungen zu vermeiden. Hierzu muss auch die **Entstehung der Daten** nachvollziehbar dokumentiert sein.

7.4 Changemanagement2

Bei KMU ist ein geregeltes **Changemanagement** nur selten implementiert. Die Grundzüge können jedoch in der Verfahrensdokumentation **verankert** werden.

Hierzu kann eine gesonderte Vorgabedokumentation verfasst werden, die beschreibt, wie **Veränderungen in Prozessen und Systemen eingeführt** werden sollen. Explizit ist darin zu berücksichtigen:

•Veranlassung durch die Fachabteilung

•Umsetzung (Programmierung, Parametrisierung etc.)

•Testdurchführung und Testergebnisse

•Freigabe durch die Prozessverantwortlichen (s. o.)

•Einführungszeitpunkt und Gültigkeit des neuen Vorgehens

Hieraus abgeleitet kann eine kleine Formularvorlage erzeugt werden, die für die einzelnen Änderungen zu verwenden ist und die ebenfalls den Aufbewahrungspflichten unterliegt.

7.5 Schnittstellendokumentation

Die **Schnittstellen** zwischen den Teilsystemen sind **dokumentationsrelevant**, weil dort Veränderungen an Daten erfolgen können und mangels Dokumentation der verlässliche Prüfpfad u. U. unterbrochen wird. Bei Standardschnittstellen genügt hier grds. die technische Systemdokumentation des Herstellers, ggf. ergänzt durch die Aufzeichnung zu individuellen Systemeinstellungen.

Bei **individuell erstellten Schnittstellen** ist zusätzlich darauf zu achten, dass auch die Versionierung und das Changemanagement berücksichtigt sind.

Relevant sind insb. auch die enthaltenen **Fehlerroutinen** (als Kontrollen i. S. d. IKS), anhand derer die Funktionsfähigkeit der Schnittstellen beurteilt werden kann.

Die Aufbewahrung aller **Zwischenformate** ist nach den GoBD explizit nicht in jedem Fall erforderlich (Rz. 135). Jedoch kann auch weiterhin nur darauf verzichtet werden, wenn:

•keine bildlichen oder inhaltlichen Veränderungen vorgenommen werden,

•keine sonstigen aufbewahrungspflichtigen Informationen verloren gehen,

•die maschinelle Auswertbarkeit durch die Finanzverwaltung nicht eingeschränkt und

•die verlustfreie Konvertierung in einer Verfahrensdokumentation dokumentiert wird.

7.6 Erstellung und Überprüfung der VFD

Eine Verfahrensdokumentation und deren **regelmäßige Überprüfung**, insb. auch zur Aktualität und zu Veränderungen, sichert die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und die eigene zuverlässige Kenntnis zu den Rechnungslegungsprozessen.

Zur Erstellung der zusammenhängenden Gesamtdokumentation samt der Vorgabe zur weiteren Pflege empfiehlt sich ein Projektansatz unter **Einbeziehung aller Verfahrensbeteiligten.**

Anhand der vorstehenden Informationen kann dies in **4 Phasen** erfolgen:

1. Systemaufnahme

2. Dokumentationssammlung und Veranlassung der notwendigen Ergänzungen

3. Überprüfung anhand der Rahmenbedingungen aus Tz. 4 bis 6 sowie der Hinweise in Tz. 7

4. Überwachung der Vervollständigung

Erfahrungsgemäß nimmt der laufende **jährliche Pflegeaufwand** nach einer solchen systematischen und strukturierten Einführung nur **wenig Zeit** in Anspruch.

Eine **zusätzliche Absicherung** kann durch die Einbeziehung des **Steuerberaters oder Wirtschaftsprüfers** erfolgen, die als Sachverständige die Umsetzung fachlich beurteilen können.

Die **Corona-Pandemie** hat große und kleine Unternehmen gezwungen, ihre betrieblichen Prozesse und Verfahren im Rekordtempo anzupassen:

•Arbeitnehmer wurden ins Home-Office geschickt.

•Geschäftsprozesse wurden unter hohem Druck „digitalisiert".

•Auflagen haben Auswirkungen auf die Geschäftsmodelle (z. B. Außerhausverkäufe oder Click-and-Buy).

•Warenbestände konnten nicht abgesetzt werden oder gingen verloren.

•Das eigene Unternehmen oder Geschäftspartner kämpfen um ihre Existenz.

Dadurch gewinnt die Notwendigkeit der Erstellung bzw. Aktualisierung einer Verfahrensdokumentation an Bedeutung, um in späteren Betriebsprüfungen eine beweiskräftige Buchführung zu bewahren und nicht zusätzliche Risiken aufzubauen.

7.7 Werkzeuge und Formate

Für KMU ist es normalerweise zur Erstellung der VFD nicht notwendig, auf spezialisierte Softwareprodukte oder Dienstleister zurückzugreifen. Die **notwendigen Tools** und das Know-how für eine angemessene Dokumentation sind regelmäßig vorhanden.

Für die Übersicht und für Textbeschreibungen genügt jegliche **Standard-Textverarbeitung**, die Erstellung von Tabellen ist mittlerweile Tagesgeschäft und sofern Ablaufpläne zur Visualisierung der Prozesse erstellt werden sollen, kann dies ebenfalls mit den gängigen Office-Produkten erfolgen. Die Verfahrensdokumentation selbst muss zum Verständnis der Rechnungslegung aufbewahrt werden (Rz. 35).

Vorzugsweise wird ein zentrales, vorstrukturiertes **Arbeitsverzeichnis** verwendet, in dem die Arbeitsversionen mit Datums- oder Versionsangabe abgelegt werden. Der Zugriff sollte auf die Mitarbeiter beschränkt werden, die für die Erstellung der Dokumentation mitverantwortlich sind.

Für die **finalen Dokumente**, die am besten als PDF-Dateien abgelegt werden, wird ein weiteres Verzeichnis angelegt, auf das auch alle weiteren Mitarbeiter lesenden Zugriff haben. Sofern ein Intranet vorhanden ist, sollte dieses genutzt werden.

7.8 Datenschutz

Die Datenschutzvorschriften beinhalten die Führung des öffentlichen Verfahrensverzeichnisses, das ebenfalls auf einer Verfahrensübersicht basiert. Zwischen **GoBD und Datenschutz** liegen damit gleichlaufende Interessen zur Verfahrensdokumentation vor, die mit Anwendung der europäischen Datenschutzgrundverordnung (DSGVO) ab 25.05.2018 noch stärkeres Gewicht erhalten. Vgl. hierzu:

•DWS-Merkblatt: Nr. 1811 „Datenschutz im Unternehmen".

Zur Prozessgestaltung, zur **Aufbewahrung und zur Löschung von Daten** (Rz. 113 ff.) sind auch die datenschutzrechtlichen Vorgaben zu beachten und schließlich beurteilt der Datenschutzbeauftragte (DSB) auch die Datensicherheit hinsichtlich der „technischen und organisatorischen Maßnahmen" (TOM) gem. Art. 32 DSGVO. Daher kann der DSB auch Unterstützung zur Beurteilung der Betriebs- und Verfahrensdokumentation leisten.

8. Zusammenfassung/Fazit

Die Erstellung einer ordnungsgemäßen **Verfahrensdokumentation** ist auch für kleine und mittelgroße Unternehmen **nicht mehr vernachlässigbar**. Die zunehmende Digitalisierung von Geschäftsprozessen erfordert eine erhöhte Beachtung der IT-Anwendungen und der darin abgebildeten Prozesse. Das Fehlen einer ausreichenden Dokumentation kann im Extremfall wirtschaftlich bedeutsame Risiken beinhalten.

Die individuell angepasste Ausgestaltung kann anhand der dargestellten **Mindestvorgaben und der weiteren Hinweise** für den Anwender festgelegt werden. Inhalt, Aufbau, Ablauf und Ergebnisse des DV-Verfahrens müssen für einen sachverständigen Dritten anhand der Dokumentation beurteilt werden können.

Anhand der vorstehenden Informationen ist die Erstellung einer ordnungsgemäßen Gesamtdokumentation, deren Überprüfung und deren weitere Pflege grundsätzlich und mit vertretbarem Aufwand möglich.

In Zweifelsfällen sind die GoBD selbst und die weiteren verfügbaren Informationen zur Klarstellung heranzuziehen.

Wolf-Dietrich Richter, Steuerberater

Dr. Thomas Späth, Steuerberater

1 GoBD 2019 = BMF Nr. IV A 4 – S 0316/19/10003 :001 vom 28.11.2019.

2 Changemanagement: Regelungen zur ordnungsgemäßen Durchführung und Dokumentation von Änderungen an Prozessen und IT-Systemen.

Copyright © 2022 DWS-VerlagTELEFON: +49(0)30-28 88 566

Unsere Partner: Deutsches wissenschaftliches INSTITUT der Steuerberater e.V. Steuerberater MEDIEN GmbH ONLINE

* Alle Preise verstehen sich zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer und Versandkosten