

February 2007

# IT-Systeme in der Rechnungslegung und entsprechende Prüfungsanforderungen - Rechtliche Rahmenbedingungen: Aktueller Stand und Perspektiven

Elizaveta Kozlova

*Philipps-Universität Marburg*, kozlova@wiwi.uni-marburg.de

Ulrich Hasenkamp

*Philipps-Universität Marburg*, hasenkamp@wiwi.uni-marburg.de

Follow this and additional works at: <http://aisel.aisnet.org/wi2007>

---

## Recommended Citation

Kozlova, Elizaveta and Hasenkamp, Ulrich, "IT-Systeme in der Rechnungslegung und entsprechende Prüfungsanforderungen - Rechtliche Rahmenbedingungen: Aktueller Stand und Perspektiven" (2007). *Wirtschaftsinformatik Proceedings 2007*. 111.  
<http://aisel.aisnet.org/wi2007/111>

This material is brought to you by the Wirtschaftsinformatik at AIS Electronic Library (AISeL). It has been accepted for inclusion in Wirtschaftsinformatik Proceedings 2007 by an authorized administrator of AIS Electronic Library (AISeL). For more information, please contact [elibrary@aisnet.org](mailto:elibrary@aisnet.org).

In: Oberweis, Andreas, u.a. (Hg.) 2007. *eOrganisation: Service-, Prozess-, Market-Engineering*; 8. Internationale Tagung Wirtschaftsinformatik 2007. Karlsruhe: Universitätsverlag Karlsruhe

ISBN: 978-3-86644-094-4 (Band 1)

ISBN: 978-3-86644-095-1 (Band 2)

ISBN: 978-3-86644-093-7 (set)

© Universitätsverlag Karlsruhe 2007

# **IT-Systeme in der Rechnungslegung und entsprechende Prüfungsanforderungen**

## **Rechtliche Rahmenbedingungen: Aktueller Stand und Perspektiven**

Elizaveta Kozlova, Ulrich Hasenkamp

Philipps-Universität Marburg  
Institut für Wirtschaftsinformatik  
35032 Marburg

{kozlova|hasenkamp}@wiwi.uni-marburg.de

### **Abstract**

Für die Korrektheit der in der Buchhaltung eingesetzten Software und für die Richtigkeit der IT-gestützten Buchführung sind die Buchführungspflichtigen verantwortlich und nicht, wie irrtümlich oft angenommen wird, die Softwarehersteller. Der zunehmende Einsatz von IT in der Rechnungslegung findet auch Berücksichtigung in der Wirtschaftsprüfung gemäß §§ 316-324 HGB. Der vorliegende Beitrag gibt einen Überblick über die aktuelle Rechtslage des Einsatzes der IT in der Rechnungslegung sowie dessen Auswirkungen auf die Wirtschaftsprüfung und zeigt die Entwicklungstrends in diesem Bereich auf.

## **1 Einführung**

Aus der stetig gewachsenen Bedeutung von Finanzbuchhaltungsprogrammen für die Rechnungslegung der Unternehmen resultiert der Bedarf an rechtlichen Rahmenbedingungen in diesem Bereich und deren kontinuierlicher Fortentwicklung. In Kapitel 2 dieses Beitrages werden die aktuellen rechtlichen Normen und Entwicklungen im Bereich der IT-gestützten Buchführungssysteme aufgezeigt. Diese Normen haben auch deswegen eine besondere Relevanz, weil sie auf alle Konzepte, die im Zusammenhang mit rechnungslegungsrelevanten Geschäftsprozessen stehen (z. B. Electronic Data Interchange (EDI), Betriebsdatenerfassung (BDE), Materialwirtschaftssysteme, Dokumenten-Management-Systeme, Workflow-Management-Systeme), anzuwenden sind. Im Rahmen der Jahresabschlussprüfung beurteilt der Wirtschaftsprüfer unter

anderem die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung. Mit dem zunehmenden Einsatz der IT in der Rechnungslegung entstehen neue Herausforderungen für die Prüfer. In Kapitel 3 werden die Vorschriften und Verlautbarungen diskutiert, die für die Wirtschaftsprüfer im Rahmen der IT-Systemprüfungen relevant sind. Schlussbemerkung und Ausblick folgen in Kapitel 4.

## 2 Rechtliche Rahmenbedingungen für IT-gestützte Buchführungssysteme

### 2.1 Überblick

Die wichtigste rechtliche Grundlage für eine Buchführung, die mittels Informationstechnik (IT) erledigt wird, schaffen Handelsgesetzbuch (HGB) und Abgabenordnung (AO). Nach § 239 Abs. 4 HGB und § 146 Abs. 5 AO können Bücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen auch auf Datenträgern geführt werden, soweit diese Form der Buchführung einschließlich des dabei angewandten Verfahrens den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GOB) entsprechen. Neben den handelsrechtlichen Vorschriften und den GOB sind für die IT-gestützten Buchführungssysteme weitere Rechtsvorschriften zu beachten, insbesondere auch steuerlicher Art, wie die Einkommensteuer-Richtlinien (EStR).

<p><b>HGB (Handelsgesetzbuch)</b> <b>AO (Abgabenordnung)</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• § 239 Abs. 4 HGB und § 146 Abs. 5 AO: Grundsätzliche Möglichkeit, Bücher und sonst erforderliche Aufzeichnungen auch auf Datenträgern zu führen</li> <li>• Die Neufassung von §§ 146, 147 AO zum 1. Januar 2002: Möglichkeit des direkten Zugriffs durch die Prüfer der Finanzämter auf die IT-Systeme</li> </ul>
<p><b>BMF (Bundesministerium der Finanzen)</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• BMF-Schreiben vom 7. November 1995: „Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme“ (GoBS)</li> <li>• BMF-Schreiben vom 16. Juli 2001: „Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen“ mit der Wirkung zum 1. Januar 2002</li> </ul>

Tab. 1: IT-gestützte Buchführungssysteme: Rechtliche Rahmenbedingungen

Neben den handelsrechtlichen rechnungslegungsspezifischen Vorschriften und den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung sind bei der Gestaltung und beim Einsatz IT-gestützter Buchführungssysteme weitere gesetzliche Vorschriften zu beachten, die speziell im Hinblick auf den IT-Einsatz entwickelt wurden. Diese Anforderungen wurden in der Tabelle 1 zusammengefasst.

In den nächsten Teilabschnitten werden die „Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme“ und „Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen“ etwas ausführlicher betrachtet.

## **2.2 Vorstellung der Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme**

Im Jahre 1978 wurden die Grundsätze ordnungsmäßiger Speicherbuchführung (GoS) erstmalig veröffentlicht. Die Technik hat sich seitdem enorm weiterentwickelt; heutzutage benutzen praktisch alle Unternehmen für die Buchhaltung Finanzbuchhaltungsprogramme („FiBu-Programme“). FiBu-Software nimmt eine besondere Stellung im Bereich der betrieblichen Anwendungssysteme ein, weil die Programmfunktionen wesentlich durch rechtliche Vorschriften reglementiert sind. Das Zertifikat eines Wirtschaftsprüfers bestätigt die Einhaltung von GoB (Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung) und der daraus abgeleiteten Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS) durch die Software.

Die GoBS wurden von der Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung e.V., Eschborn, (AWV) ausgearbeitet und als Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen am 7. November 1995 verabschiedet. Die GoS und die GoBS unterscheiden sich im Wesentlichen in folgenden Punkten [Phil98, 313; Zepf96, 1259]:

- Die Buchhaltung in den GoBS wird als integrierte und nicht als isolierte und eindeutig abgrenzbare Unternehmensfunktion betrachtet. Ein DV-gestütztes System umfasst erheblich mehr als die Finanzbuchhaltung mit ihren Nebenbuchhaltungen Kreditoren-, Debitoren- und Anlagebuchhaltung. Die GoBS sind auf alle Verfahren, die rechnungslegungsrelevante Geschäftsprozesse verarbeiten (z. B. EDI, BDE, Materialwirtschaftssysteme, Dokumenten-Management-Systeme, Workflow-Management-Systeme) anzuwenden.
- Der Anwendungsbereich der GoBS schließt sowohl moderne und zukünftige Informationssysteme als auch moderne Verfahren zur Informationssystementwicklung und -pflege sowie Produktdokumentation ein.
- Durch die Ausführungen zu den Fragen „was, wogegen, wie lange und wie ist zu sichern“ wird der Inhalt des erforderlichen Datensicherungskonzepts deutlicher als in den GoS dargestellt.

- Der Begriff Internes Kontrollsystem (IKS) erhält eine zentrale Bedeutung. Die Anwendung des systemorientierten Prüfungsansatzes wird hervorhoben. Die Bedeutung des IKS wird in Abschnitt 3.1 erläutert.

Die GoBS sind den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung untergeordnet. Nach § 238 Abs. 1 S. 1 HGB sind alle Kaufleute verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen ihre Handelsgeschäfte nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aufzuzeichnen. Nach § 239 (2) HGB müssen die Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden. Die GoBS präzisieren die GoB im Hinblick auf den Einsatz der IT und sollen sicherstellen, dass die Buchungen und sonst erforderlichen Aufzeichnungen vollständig, richtig und geordnet vorgenommen werden [StHa05, 340]. Die GoBS stellen keine detaillierten Handlungsanweisungen zur Organisation und Führung einer Buchführung mit GoB-Garantie dar [Zepf96, 1259]. Sie stellen lediglich die aus den GoB abgeleiteten Anforderungen an DV-gestützte Buchführungssysteme dar. Die Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit bleiben im Wesentlichen dieselben wie bei einer manuell erstellten Buchführung. Ein Buchführungssystem ist ordnungsmäßig, wenn es bei objektiver Betrachtung den GoB-Anforderungen gerecht wird. Diese Feststellung beruht auf dem Einführungserlass zur HGB-Änderung von 1977: Im HGB sollen keine bestimmten Buchführungsmethoden und -maßnahmen im Einzelnen vorgeschrieben werden. Laut GoBS sollen die erforderlichen Aufzeichnungen jederzeit innerhalb einer angemessenen Frist verfügbar und lesbar gemacht werden. Die Nachvollziehbarkeit der einzelnen Geschäftsvorfälle muss ergänzend durch eine aussagekräftige Verfahrensdokumentation dargestellt werden. Das dient vor allem der Sicherung der GoB im Hinblick auf die Beleg-, Journal- und Kontenfunktion. Ein wichtiger Aspekt ist die bildliche Übereinstimmung von Handels- oder Geschäftsbriefen und Buchungsbelegen mit dem Original. Alle auf der Originalunterlage enthaltenen Angaben müssen auf dem Bild erkennbar sein, damit die Aussage- und Beweiskraft des Geschäftsvorfalles nicht gefährdet wird. Aus dem Verzicht auf den Buchungsbeleg aus Papier folgt kein Verzicht auf den zwingenden Nachweis des Zusammenhangs zwischen dem buchhaltungspflichtigen Vorgang in der Realität und seiner Abbildung in der Buchführung. Nach § 257 Abs. 3 Ziff. 1 HGB müssen empfangene Handelsbriefe und Buchungsbelege bildlich wiedergegeben werden im Unterschied zu abgesandten Handelsbriefen, Konten, Journalen und sonstigen Organisationsunterlagen, die nur inhaltlich wiederzugeben sind. Die Anforderung ist erfüllt, wenn alle auf der ursprünglichen Originalunterlage enthaltenen Angaben zur Aussage- und Beweiskraft des Geschäftsvorfalles originaltreu wiedergegeben sind. Wenn z.B. die

Schriftart auf dem Original nichts aussagt und beweist, dann muss sie nicht wiedergegeben werden. Wenn ein buchführungspflichtiger Vorgang ausgelöst wird, ohne dass dabei ein originärer Papierbeleg die Basis ist, erfüllt das jeweilige Verfahren die Beweisfunktion (Belegfunktion).

Bei der elektronischen Buchführung spielt die IT-Sicherheit eine besondere Rolle. Der Inhalt des erforderlichen Datensicherungskonzepts wird in GoBS sehr ausführlich diskutiert. Die GoBS betonen, dass die Datensicherungsanforderungen des Unternehmens über die GoBS-Anforderungen hinausgehen. Die relevanten Daten sind gegen Verlust zu sichern und vor unberechtigter Veränderung zu schützen. Funktionierende Zugriffskontrollen sind bei den Buchführungssystemen die entscheidende Voraussetzung dafür, dass eine erfolgte Aufzeichnung (Buchung) nicht in einer Weise verändert werden kann, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Die Wirksamkeit der Zugriffsberechtigungskontrollen hängt davon ab, wie gut das System der Benutzeridentifizierung funktioniert und wie zuverlässig die Vergabe und Einrichtung von Berechtigungen stattfinden. Die handels- und steuerrechtlichen Aufbewahrungspflichten sollen streng beachtet werden. Die Buchführung gilt nicht mehr als ordnungsmäßig, wenn aufbewahrungspflichtige Unterlagen fehlen.

Ein wichtiges Kriterium für die Ordnungsmäßigkeit eines Buchführungssystems stellt die Verfahrensdokumentation dar. Es ist erforderlich so zu handeln, dass eine aktuelle Verfahrensdokumentation auf Dauer verfügbar ist. Die Verfahrensdokumentation soll den Anwendern die Möglichkeit geben, das Verfahren sachgemäß anzuwenden und notwendige Änderungen schnell und korrekt vorzunehmen. Für die Prüfer ist es allerdings nur wichtig, dass das Vorhandensein der Verfahrensdokumentation nachgewiesen ist. Die Qualität der Verfahrensdokumentation muss für das Prüfungsergebnis nicht ausschlaggebend sein.

Für die Einhaltung der GoB ist auch bei Einsatz der IT-gestützten Buchführungssysteme der Buchführungspflichtige verantwortlich. Wenn eine DB-Buchführung an einen externen Dienstleister ausgelagert wird, trägt ebenso der Buchführungspflichtige die Verantwortung für die Einhaltung der GoBS. Seine Aufgabe besteht darin, aus den allgemein gültigen GoBS-Anforderungen für sein individuell gestaltetes Buchführungssystem die richtigen detaillierten Regelungen und Kontrollen zur Sicherung der Ordnungsmäßigkeit festzustellen.

### **2.3 Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen**

Mit der Neufassung von § 147 AO zum 1. Januar 2002 wurde die digital auswertbare Speicherung für originär digitale und steuerlich relevante Unterlagen vorgeschrieben, die zur Wieder-

verarbeitung in einem IT-gestützten Buchführungssystem geeignet sind. Im Rahmen von Steuerprüfungen macht die Finanzverwaltung zunehmend davon Gebrauch, sich einen digitalen Zugriff auf DV-gestützte Buchführungssysteme zu verschaffen. Hierzu hat das Bundesfinanzministerium am 16. Juli 2001 ein Anwendungsschreiben „Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen“ (GDPDU) erlassen (BMF 2001). Das Finanzamt hat im Rahmen einer Außenprüfung unmittelbaren Zugriff auf alle steuerlich relevanten Daten eines Unternehmens, d.h. die Daten der Finanz-, Anlagen- und Lohnbuchhaltung, einschließlich des Rechts, die Übergabe von Datenträgern zu fordern. Originär digitale Unterlagen sind maschinell verwertbar zu archivieren. Sie dürfen nicht mehr nur in ausgedruckter Form oder auf Mikrofilm aufbewahrt werden. Wenn kryptografische Verfahren und elektronische Signaturen eingesetzt werden, müssen die entsprechenden Schlüssel aufbewahrt werden [StHa05, 341]. Diese Regelungen sind seit Januar 2002 bei der Gestaltung und Anwendung von IT-gestützten Buchführungssystemen zu berücksichtigen.

### **3 IT-Systemprüfungen**

#### **3.1 Zum Verhältnis der Wirtschaftsprüfung und Wirtschaftsinformatik**

Die Veränderungen in Unternehmen haben auch Einfluss auf die Art und Durchführung der modernen Prüfung. Nicht zuletzt sind diese Veränderungen auf den zunehmenden Einsatz der IT im Unternehmen im Allgemeinen und in der Rechnungslegung insbesondere zurückzuführen. In Tabelle 2 sind die wichtigsten davon zusammengefasst.

Es gibt zwei Richtungen, wie IT und Wirtschaftsprüfung sich gegenseitig beeinflussen. Zum einen bedeutet der zunehmende Einsatz der Informationstechnik in der Rechnungslegung eine neue Sichtweise auf den Beruf eines Wirtschaftsprüfers. Die Wirtschaftsprüfer müssen sich mit den Informationssystemen, die in Unternehmen eingesetzt werden, gut auskennen, um die entsprechenden IT-Systemprüfungen durchführen zu können. Grundzüge und Prüfung der Informationstechnologie sind nach § 4 der Prüfungsverordnung für Wirtschaftsprüfer vom 20. Juli 2004 (BGBl. I S. 1707) Bestandteile des Wirtschaftsprüferexamens [oV04, 6]. Zum anderen beeinflussen die neuen Entwicklungen im IT-Bereich die Prüftechniken. Die wachsende Abhängigkeit der Unternehmen vom informationstechnischen Umfeld verlangt die hinreichende Anpassung der Prüfmethoden und die ständige Überwachung und Prüfung der im Un-

ternehmen eingesetzten IT-gestützten Systeme [MaQu03, 541]. In diesem Artikel interessiert primär der erste Aspekt.

<b>Neue Prüfgebiete</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Corporate Governance (einschließlich IT-Compliance)</li> <li>• E-Business</li> <li>• Wissensmanagement</li> <li>• Outsourcing</li> <li>• ...</li> </ul>
<b>Neue Technologien</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Data Warehouse</li> <li>• Objektorientierte Softwareentwicklung</li> <li>• Wissensbasierte Systeme</li> <li>• ...</li> </ul>
<b>Neue Testate</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Real-Time-Financial-Reporting</li> <li>• Internet Business Reporting</li> <li>• Rating</li> <li>• ...</li> </ul>
<b>Neue Prüftechniken</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Web-basierte Prüfung</li> <li>• Analytische Prüfung</li> <li>• Kontinuierliche Prüfung</li> <li>• ...</li> </ul>

Tab. 2: Wirtschaftsprüfung und Wirtschaftsinformatik: Neue Herausforderungen  
Quelle: In Anlehnung an [Brun03].

### 3.2 IT-Einsatz in der Rechnungslegung und deren Einfluss auf den Prüfungsprozess

Der ansteigende Einsatz der IT in der Rechnungslegung hat einen unmittelbaren Einfluss auf den Prüfungsprozess im Rahmen der Wirtschaftsprüfung gemäß §§ 316-324 HGB. Die Informationstechnik beeinflusst Abläufe, Systeme, Kontrollen und Dokumente des zu prüfenden Unternehmens. Informatik-Risiken gehören zum inhärenten Risiko und zum Kontrollrisiko und haben Einfluss auf das Aufdeckungsrisiko des Prüfers.

Das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) hat einen Prüfungsstandard IDW PS 330 „Abschlussprüfung bei Einsatz der Informationstechnologie“ am 24. September 2002 veröffentlicht. Laut diesem Standard ist die IT-Prüfung ein Bestandteil der Prüfung des bereits erwähnten Internen Kontrollsystems. Interne Kontrollsysteme gewinnen in Unternehmen in den letzten Jahren immer mehr an Bedeutung. Der Begriff „IKS“ wurde bereits in den GoBS aufgeführt und erläutert: „Als IKS wird grundsätzlich die Gesamtheit aller aufeinander abgestimmten und miteinander verbundenen Kontrollen, Maßnahmen und Regelungen bezeichnet. ... Dabei reichen wegen komplexer Abläufen und Strukturen ... einzelne, voneinander isolierte Kontrollmaßnahmen keinesfalls aus. Vielmehr bedarf es einer planvollen und lückenlosen

Vorgehensweise, um ein effizientes Kontrollsystem im Unternehmen zu installieren.“. Aus den GoBS geht eindeutig hervor, dass es ohne IKS kein ordnungsmäßiges Buchführungssystem geben kann. Seit der Einführung des Gesetzes zur Kontrolle und Transparenz (KonTraG) im Jahre 1998 muss der Prüfer das Risikomanagement eines Unternehmens gesondert betrachten und beurteilen. International finden sich ähnliche rechtliche Anforderungen beispielsweise im Sarbanes-Oxley Act (SOX), einer Rechnungslegungsvorschrift für Unternehmen, die an US-Börsen gelistet sind. Interne Kontrollen haben die Aufgabe, Risiken, aber auch Chancen in einem Unternehmen frühzeitig zu erkennen. Ziele der internen Kontrollen kann man wie folgt zusammenfassen:

- Erreichung der Unternehmensziele,
- Einhaltung von Gesetzen und Vorschriften (Compliance),
- Schutz des Geschäftsvermögens,
- Verhinderung/Aufdeckung von Fehlern und Unregelmäßigkeiten,
- Sicherstellung der Zuverlässigkeit und Vollständigkeit der Buchführung und Berichterstattung.

Durch § 317 Abs. 4 HGB wurde das Überwachungssystem eines Unternehmens in die gesetzliche Abschlussprüfung aufgenommen: „Bei einer Aktiengesellschaft, die Aktien mit amtlicher Notierung ausgegeben hat, ist außerdem im Rahmen der Prüfung zu beurteilen, ob der Vorstand die ihm nach § 91 Abs. 2 AktG obliegenden Maßnahmen in einer geeigneten Form getroffen hat und ob das danach einzurichtende Überwachungssystem seine Aufgaben erfüllen kann.“ Die Überwachung betrifft die Risiken, die den Fortbestand der Gesellschaft gefährden können.

Der Einsatz der IT im Unternehmen ist nicht nur mit Chancen, sondern auch mit Risiken verbunden. Die Risiken sind auf allen Ebenen des IT-Systems vorhanden. Folgende Risikoaspekte sind in diesem Zusammenhang zu erwähnen:

- Abhängigkeit eines Unternehmens von IT,
- Änderungsgeschwindigkeit und deren Bewältigung,
- verfügbares Fachwissen und verfügbare Ressourcen,
- adäquate Ausrichtung an Geschäftserfordernissen.

Die Prüffelder gemäß IDW PS 330 sind IT-Strategie, IT-Umfeld, IT-Organisation, IT-Infrastruktur, IT-Anwendungen, IT-gestützte Geschäftsprozesse, IT-Überwachungssystem und IT-Outsourcing (s. Tabelle 3). Das System ist somit in seiner Gesamtheit zu prüfen.

Risikofeld	Abhängigkeit	Änderung	Knowhow/ Ressourcen	Geschäftliche Ausrichtung
IT-Umfeld	Dominanz der IT-Bereiche	Barrieren, Festhalten	Bewusstsein, Verständnis	Strategie, Konzeption
IT-Organisation	Betrieb, Verfügbarkeit	Projektmanagement	Aufgabenabwicklung	Richtlinien, Kompetenzen
IT-Geschäftsprozesse	Automatisierung, Komplexität	Anwenderakzeptanz	Anwenderunterstützung	Aufgabenabwicklung
IT-Anwendungen	Ausfälle, Geschäftsbetrieb	Funktionalität, Fehler	Entwicklung, Betreuung	Markt-, Benutzeranforderungen
IT-Infrastruktur	Outsourcing, Provider	Technologie, Sicherheitslücken	Strukturen, Betreuung	Inhomogenität, Sicherheit
Daten/Informationen	Umlauf, Inhalt, Aktualität	Migration, Archivierung	Auswertungen, Analysen	Entscheidungsrelevanz

Tab. 3: Risikolandschaft beim Einsatz von IT-Systemen in der Rechnungslegung  
Quelle: In Anlehnung an [Hees02, 6].

So gewann die Durchführung von IT-Systemprüfungen in den vergangenen Jahren in den Unternehmen immer mehr an Bedeutung. Die IT-Systemprüfung soll Risiken aufzeigen, die eine fehlerhafte Rechnungslegung verursachen kann. Wenn ein IT-System falsch eingeführt wird, kann es sehr schnell zur Bestandsgefährdung von Daten führen. Weitere Risiken liegen im Bereich der funktionalen Datensicherung sowie im Bereich des Datenschutzes. Im Zusammenhang mit der zunehmenden Bedeutung von IT wurden mehrere Verlautbarungen vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) bzw. von dessen Fachausschuss für Informationstechnologie (FAIT) herausgegeben.

### 3.3 Verlautbarungen des IDW

Im Umfeld der Prüfung von IT-gestützten Systemen müssen viele spezifische Aspekte betrachtet werden [Hees02, 8]. Der Fachausschuss für Informationstechnologie (FAIT) des IDW hat folgende Verlautbarungen in diesem Zusammenhang veröffentlicht:

- Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Einsatz von Informationstechnologie (IDW RS FAIT 1),
- Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Einsatz von Electronic Commerce (IDW RS FAIT 2),

- Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Einsatz elektronischer Archivierungsverfahren (IDW ERS FAIT 3), zurzeit im Entwurfsstadium.

Diese Verlautbarungen sollen eine einheitliche Prüfungsqualität gewährleisten. Sie ersetzen nicht die GoBS, die vor allem für Buchführungspflichtige und für Softwareentwickler gedacht sind, sondern wurden speziell für die besonderen Aufgaben der Wirtschaftsprüfer entwickelt. Die GoBS und IDW RS FAIT 1 weisen inhaltlich viele Überschneidungen auf. Die Ausführungen von FAIT 1 enthalten zusätzlich allgemeine Informationen bzgl. des Einsatzes von IT-Systemen im Unternehmen und speziell eines solchen Einsatzes mit Rechnungslegungsbezug. Das nach dem Rechnungslegungsstandard FAIT 1 definierte IT-System umfasst die Bereiche Infrastruktur, Anwendungen und IT-gestützte Geschäftsprozesse, somit die gesamte Bandbreite des IT-Einsatzes. Besondere Aufmerksamkeit wird dem IT-Kontrollsystem gewidmet. Dieses System umfasst sämtliche Bereiche und beinhaltet Grundsätze, Verfahren sowie Maßnahmen zur Bewältigung der sich aus dem Einsatz der IT im Unternehmen allgemein ergebenden Risiken. Die im FAIT 1 festgelegten Maßnahmen enthalten Regelungen für den IT-Einsatz selbst sowie für die Überwachung der Einhaltung dieser Regelungen.

Für die Einhaltung dieser Vorschriften sowie die Sicherheit der im Systembetrieb verarbeiteten Daten ist die Geschäftsführung verantwortlich. Aus diesem Grund muss ein geeignetes Sicherheitskonzept bzw. -management festgelegt und regelmäßig auf seine Wirksamkeit hin untersucht werden. Besondere Aufmerksamkeit wird drei Begriffen gewidmet [IDW FAIT, Tz. 23]:

- Autorisierung (Anforderungen an den Zugriffsschutz),
- Authentizität (Anforderungen an Berechtigungen und eindeutige Identifikation),
- Verbindlichkeit (Anforderung an die Herbeiführung bindender Rechtsfolgen).

Die Aufgabe des Sicherheitsmanagements ist die Gewährleistung des gesetzlich vorgeschriebenen Grades an Informationssicherheit. Ein solches Sicherheitskonzept setzt seinerseits ein entsprechendes Risikomanagementsystem voraus, in dem die bestehenden Risiken des IT-Einsatzes realistisch bewertet werden.

Im September 2003 wurde eine ergänzende Stellungnahme zu den aus E-Commerce-Systemen erwachsenden Anforderungen herausgegeben (IDW RS FAIT 2). Diese verdeutlicht die im IDW RS FAIT 1 dargestellten Ordnungsmäßigkeits- und Sicherheitsanforderungen im Bereich von E-Commerce. Darüber hinaus beinhaltet IDW RS FAIT 2 ergänzende Anforde-

rungen im Bezug auf besondere IT-Risiken, die mit dem Einsatz von E-Commerce-Systemen zusammenhängen.

IDW ERS FAIT 3 enthält neben der Auslegung der rechtlichen Vorschriften im Zusammenhang mit digitalen Unterlagen und deren Archivierung (die wichtigste rechtliche Quelle stellen GDPdU dar) die Beschreibung des technischen und organisatorischen Umfelds des elektronischen Archivierungsverfahrens. Es werden ausführliche Anweisungen im Zusammenhang mit der Einrichtung eines Archivierungssystems gegeben. Das Dokument knüpft an die FAIT 1 und andere Richtlinien des IDW an. Es geht detailliert auf die Anforderungen vom HGB, AO, GoBS und auch der GDPdU ein. Dabei werden unterschiedliche Archivierungsverfahren, der Charakter von elektronischen Dokumenten, die technische Infrastruktur und auch das Thema Outsourcing behandelt. Ein weiteres wichtiges Thema des Entwurfs stellt die Migration dar. IDW ERS FAIT 3 ist zurzeit als Entwurf zur Diskussion gestellt. Anzumerken ist, dass die Richtlinie mehrere Überschneidungen mit Anweisungen wie dem Code of Practice "Grundsätze der elektronischen Archivierung" des VOI Verband Organisations- und Informationssysteme e.V. (<http://www.voi.de>), dem Grundschutzhandbuch, Kapitel 9, des BSI Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik (<http://www.bsi.de>) und anderen Dokumenten aufweist. Die AWW Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung e.V. überarbeitet zurzeit die GoBS [oV06]. Da auch in den neuen GoBS die gleichen Themen behandelt werden, kann man mit Redundanzen und Divergenzen rechnen. Die Vielfalt der Richtlinien und Codes of Best Practice macht die Orientierung schwierig [oV05a]. Ein einheitlicher, prüfbarer Kriterienkatalog für Archivsysteme ist bis heute nicht vorhanden.

Zurzeit befinden sich in der Diskussion bzw. in der Erarbeitung außerdem noch folgende Verlautbarungen:

- IDW-Prüfungsstandard „Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Datenschutzaudits gem. § 9a Bundesdatenschutzgesetz (BDSG)“ (IDW PS 870),
- IDW-Prüfungshinweis „Die Prüfung von IT-gestützten Geschäftsprozessen (IDW PH 9.330.x) in Ergänzung zum IDW-Prüfungsstandard „Abschlussprüfung bei Einsatz von Informationstechnologie“ (IDW PS 330),
- Überarbeitung der HFA-Stellungnahme 4/1997 „Projektbegleitende Prüfung EDV-gestützter Systeme“,
- Diskussionspapier „IT-Risikomanagement“.

Das Ziel projektbegleitender Prüfungen ist sicherzustellen, dass neu entwickelte, geänderte oder erweiterte IT-gestützte Rechnungslegungssysteme den GoB entsprechen. Diese Verlautbarung ist deswegen sehr wichtig, weil Compliance-Anforderungen (SOX, Basel II, Solvency II etc.) und deren Umsetzung in die IT eines Unternehmens an Bedeutung gewinnen. Die Herausforderung für die DV liegt in der Umsetzung allgemeiner Business-Anforderungen in die IT. Viele Regelungen enthalten diesbezüglich wenig konkrete Einleitungen. Für die Wirtschaftsprüfung ergibt sich die Aufgabe, gesetzeskritische DV-Kontrollen zu identifizieren.

## **4 Aktuelle Herausforderungen**

### **4.1 Weiterentwicklung von GoBS**

Die GoBS wurden zuletzt im Jahre 1995 aktualisiert. An der neuen Version wird in der Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung gearbeitet. Da GoBS und IDW RS FAIT 1 inhaltlich viele Überschneidungen aufweisen, empfiehlt sich die Berücksichtigung von IDW RS FAIT 1 auch für diejenigen, die nicht als Prüfer tätig sind.

In der Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung wurde außerdem ein neuer Arbeitskreis geschaffen: "Auslegung der GoB beim Einsatz neuer Organisationstechnologien". Im Mittelpunkt der Tätigkeit dieses Arbeitskreises steht die Untersuchung und Bewertung der Vereinbarkeit von neuen Technologieformen mit den GoB.

### **4.2 Neue Einsatzfelder von Informationssystemen in der Rechnungslegung**

In den letzten Jahren kann man einen zunehmenden Einsatz von Informationssystemen für das interne und externe Reporting sowie das Risikomanagement beobachten. Laut einer Studie des Business Application Research Center (BARC) verfügen bereits zwei Drittel der Unternehmen über ein durchgängiges Reporting bis hin zum Vorstand. Eine Schwachstelle stellen allerdings laut Umfragen die langen Berichtswege dar. In den deutschen Unternehmen dauert es durchschnittlich fünf Tage, bis Informationen über wesentliche Risiken beim Vorstand ankommen [oV05b].

Die Studie belegt auch, dass eine erhebliche Heterogenität der in der Rechnungslegung eingesetzten Systeme sowie eine große Anzahl von insgesamt verwendeten Informationssystemen zu beobachten sind. Durchschnittlich sind in den deutschen Firmen acht unterschiedliche Informa-

tionssysteme, die Daten für Reporting, Planung, Konsolidierung und Risikomanagement liefern, im Einsatz. Für eine gute Performance spielt ein großer Integrationsgrad eine wichtige Rolle.

### **4.3 IT-Systeme in der Rechnungslegung und Prozessgedanke in Unternehmen**

Die durch GoBS und GDPdU vorgeschriebene Verfahrensdokumentation fördert Prozessgedanken in Unternehmen. Mit dem Sarbanes-Oxley Act (SOX) wurde diese Richtung noch mehr gestärkt. Der SOX wurde als US-Gesetz im Jahre 2002 mit dem Ziel verabschiedet, durch eine bessere Berichterstattung die Informationsversorgung von Anlegern zu verbessern. Unternehmensprozesse müssen definiert und beschrieben werden und entsprechende Kontrollmechanismen sind zu implementieren. SOX ist für die deutschen Unternehmen relevant, wenn sie in den USA börsennotiert sind. Mit den Vorschriften von SOX sollen sich aber auch die nicht betroffenen Unternehmen auseinandersetzen, weil die 8. EU-Richtlinie in Kürze in Kraft treten soll. Sie wird als Antwort der Europäischen Union auf den amerikanischen SOX gesehen. Deswegen bezeichnet man sie auch als „SOX für Europa“. Konsequenzen der 8. EU-Richtlinie für die europäischen Unternehmen sind ähnlich wie die Konsequenzen von SOX für die amerikanischen oder in Amerika börsennotierten Unternehmen.

Durch diese Entwicklungen gewinnt die Nachvollziehbarkeit der Dokumentenverwendung immer mehr an Bedeutung. Durch eine umfangreichere Protokollierung werden die Informationen zur Verfügung gestellt, die zur Verbesserung betrieblicher Abläufe verwendet werden können. Durch die Protokollierung können Engpässe und doppelte oder nicht genau zugeordnete Tätigkeiten aufgedeckt werden [Böhn06, 32].

Durch diese Entwicklungen gewinnen Dokumentenmanagement-Systeme bzw. Enterprise-Content-Management-Systeme immer mehr an Bedeutung. Der Teilbereich Records Management steuert Archivsysteme eines Unternehmens. Neben der Deklaration des Dokumentes als unveränderbar werden weitergehende Informationen über das Dokument selbst (wie Status und Version) sowie über die damit verbundenen Prozesse (z. B. Weiterleitung) in den meisten Fällen automatisch mitgespeichert.

### **4.4 IT-Compliance**

Neue gesetzliche Anforderungen im Bereich der Rechnungslegung sorgen für neue Sichtweisen auf rechnungslegungsrelevante DV-Systeme. Ab 1. Januar 2005 müssen alle börsennotierten europäischen Unternehmen und ihre Tochtergesellschaften die Abschlüsse nach internationalem Rechnungslegungsstandard IFRS (International Financial Reporting Standards) veröffentlichen.

Auch neue Compliance-Regelungen (SOX, Basel II, Solvency II etc.) sorgen für zunehmende Komplexität der Rechnungslegung eines Unternehmens. Für einige Unternehmen wird das in der Konsequenz zu einer Softwareumstellung führen. Die Anforderungen an die DV bei der Einführung der neuen Bilanzierungsregeln sind vielschichtig. Die Software muss zukünftig auch parallele Konten und Buchungskreise zulassen und verarbeiten können, denn deutsche Unternehmen müssen weiterhin eine lokale Bilanz gemäß HGB vorlegen. Dabei kommt es jedoch zu einer vollkommen unterschiedlichen Bewertung der Daten.

Die Rechnungslegung ist in der Regel auf verschiedenen IT-Komponenten basiert. Die neuen Gesetze erfordern eine Bestandsaufnahme und IT-Systeme in umfangreichem Ausmaß: eine umfassende Konsolidierungsrechnung der verschiedenen Segmente, ein erweiterter Kostenplan aufgrund der erhöhten Offenlegungssegmente etc [ScKr05, 89]. Es soll geklärt werden, inwieweit diese Anforderungen mit den vorhandenen Systemen erfüllt werden können. Der Aufwand zur Rechnungslegung wird in der Zukunft deutlich über dem Aufwand der Vergangenheit liegen. In der neuen Version von GoBS sollen deswegen nicht nur die handelsrechtlichen Vorschriften berücksichtigt werden, sondern auch die Vorschriften der internationalen Rechnungslegung.

Mit dem Inkrafttreten von neuen Gesetzen spielt die Richtigkeit der vorzulegenden Finanzberichte eine noch größere Rolle als bisher. Die Haftungs- und Sorgfaltspflichten des Managements im Bezug auf Bilanzierung und Transparenz sind deutlich strenger geworden. Dadurch steigt die Notwendigkeit, die Angemessenheit und Ordnungsmäßigkeit sowohl der Systementwicklung als auch des Systembetriebs nachzuweisen. Damit unmittelbar verbunden sind die steigenden Anforderungen im Bereich Risikomanagement [JoGo06, 10].

## **5 Schlussbemerkung und Ausblick**

Die Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme befinden sich momentan in einem Überarbeitungsprozess. An einer neuen Version von GoBS wird im Rahmen eines Projektes der Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung gearbeitet. Bei der Umsetzung der GoBS in der betrieblichen Praxis und deren Kontrolle durch die Wirtschaftsprüfer stellte sich heraus, dass ein besonderer Handlungsbedarf in den Bereichen der Erstellung und Pflege von Verfahrensdokumentation besteht [Phil98, 317]. Eine weitere wichtige Herausforde-

nung besteht in der Berücksichtigung der internationalen Rechnungslegungsvorschriften bei der Ausarbeitung der neuen GoBS-Version.

Wie bereits erläutert, gelten die GoBS für alle direkt oder indirekt rechnungslegungsrelevanten DV-Systeme im Unternehmen. Der zunehmende Einsatz der Informationstechnik in der Rechnungslegung bedeutet auch eine neue Sichtweise auf den Beruf des Wirtschaftsprüfers. Die Wirtschaftsprüfer müssen sich mit den Informationssystemen, die in Unternehmen eingesetzt werden, gut auskennen, um die entsprechenden IT-Systemprüfungen durchführen zu können. Die Wirtschaftsprüfer stehen vor neuen Herausforderungen, da die Systeme noch komplexer werden.

Es gibt immer mehr Unternehmen mit einer geschäftsprozessorientierten Organisation. Diese Tendenz wird nicht zuletzt dadurch unterstützt, dass Informationssysteme in weiteren Unternehmensbereichen eingesetzt werden und die Vernetzung einzelner Unternehmensteile fördern. Die IT-unterstützte Buchführung zeigt, dass Buchführung immer mehr als integrierte Unternehmensfunktion betrachtet wird. Die engere Verknüpfung einzelner Unternehmensfunktionen sorgt für neue Herausforderungen bei den Wirtschaftsprüfern. Die Beurteilung der ordnungsmäßigen Abbildung von Geschäftsprozessen und deren Darstellung in der Rechnungslegung gewinnt weiter an Bedeutung [BeVo03, 1233 ff.].

## **Literaturverzeichnis**

- [BeVo03] Berenz, Bernd; Voit, Franz: Die Geschäftsprozessorientierung in der Abschlussprüfung. In: Die Wirtschaftsprüfung 56 (2003) 22, S. 1233-1243.
- [Böhn06] Böhn, Martin: Compliance schafft Prozesstransparenz. In: is report 10 (2006) 4, S. 30-33.
- [Brun03] Brun, Jürg: Corporate Governance und IT-Revision. Uni Zürich 2003. [http://www.ifi.unizh.ch/ifiadmin/staff/maurer/Dokumente/Web\\_SS03/Brun/C%20Governance.pdf](http://www.ifi.unizh.ch/ifiadmin/staff/maurer/Dokumente/Web_SS03/Brun/C%20Governance.pdf), Abruf am 2006-06-13.
- [EIDW05] Entwurf IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Einsatz elektronischer Archivierungsverfahren (IDW ERS FAIT 3). In: Die Wirtschaftsprüfung 58 (2005) 13, S. 746-754.

- [Grun01] Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen. In: Betrieb und Wirtschaft 55 (2001) 18, S. 773-776.
- [Hees02] Heese, Klaus: IT-Systemprüfungen im Rahmen einer risiko- und prozessorientierten Prüfungsstrategie. PwC. <http://www.pwc.com/extweb/pwcpublishations.nsf/DocID/A478650D4955530585256BC6002D16D2>, 4/2002, Abruf am 2006-06-08.
- [IDWS02] IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Einsatz von Informationstechnologie (IDW RS FAIT 1). In: Die Wirtschaftsprüfung 55 (2002) 21, S. 1157-1167.
- [IDWP02] IDW Prüfungsstandard: Abschlußprüfung bei Einsatz der Informationstechnologie (IDW PS 330). In: Die Wirtschaftsprüfung 55 (2002) 21, S. 1167-1179.
- [IDWS03] IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Einsatz von Electronic Commerce (IDW RS FAIT 2). In: Die Wirtschaftsprüfung 56 (2003) 22, S. 1258-1276.
- [JoGo06] Johanssen, W.; Goeken, M.: IT-Governance – neue Aufgaben des IT-Managements. In: HMD Praxis der Wirtschaftsinformatik 43 (2006) 250, S. 7-20.
- [MaQu03] MacKee, Thomas E.; Quick, Reiner: IT-Kenntnisse der wirtschaftsprüfenden Berufsstände. Eine empirische Untersuchung. In: Die Wirtschaftsprüfung 56 (2003) 10, S. 541-547.
- [oV04] o. V.: Prüfungsverordnung für Wirtschaftsprüfer nach §§ 14 und 131I der Wirtschaftsprüferordnung (Wirtschaftsprüferprüfungsverordnung – WiPrPrüfV) vom 20. Juli 2004 (BGBl. I S. 1707). <http://www.wpk.de/pdf/WiPrPruefV.pdf>, Abruf am 2006-07-05.
- [oV05a] o. V.: IDW FAIT ERS 3 PROJECT CONSULT Kommentar, 2005. <http://partner.coextant.com/website/project.nsf/RSDatumWWWScriptGraphics/B80388E546013DFE412570B000330615>, Abruf am 2006-06-13.

- [oV05b] o. V.: IT treibt die Corporate Governance. In: Computerwoche 18 (2005). <http://www.computerwoche.de/heftarchiv/2005/18/1051394/>, Abruf am 2006-11-07.
- [oV06] o.V: Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung überarbeitet GoBS. Bundesverband Informationswirtschaft, Telekommunikation und neue Medien e. V. (BITKOM) 2006. [http://www.bitkom.org/de/themen\\_gremien/37105\\_9754.aspx](http://www.bitkom.org/de/themen_gremien/37105_9754.aspx), Abruf am 2006-06-13.
- [Phil98] Philipp, Mathias: Ordnungsmäßige Informationssysteme im Zeitablauf – Umsetzung der GoBS im Informationssystem-Lebenszyklus. In: Wirtschaftsinformatik 40 (1998) 3, S. 312-317.
- [StHa05] Stahlknecht, Peter; Hasenkamp, Ulrich: Einführung in die Wirtschaftsinformatik. 11. Aufl., Springer, Berlin, Heidelberg 2005.
- [ScKr05] Schön, Dietmar; Kröninger, Linda: Rechnungslegung im Umbruch – Was bei der Umstellung auf IAS/IFRS zu beachten ist. In: Controlling (2005) 2, S. 85-91.
- [Zepf96] Zepf, Günter: Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme. Erläuterungen zu den GoBS für die Praxis. In: DStR (1996) 32, S. 1259-1263.

