

führt, ob die in der Frage vorgegebenen Parameter mit den im einzelnen Datensatz vorgefundenen Konstanten übereinstimmen. Die gefundenen Werte liegen auf den Strings A\$ und B\$, Ordnungsparameter der ersten Spalte ist auf M\$. Die Prüfung selbst wird mit Hilfe logischer Junktoren in 470 vorgenommen. Es werden die Junktoren „und“ und „und/oder“ benutzt.

Soweit der Test erfolgreich ist, wird die Zählroutine in 500–560 angesteuert.

Danach geht der Rechner zurück auf 490, wo die Ende-Bedingung für den gesamten Prüflauf, nämlich die Bearbeitung aller Datensätze, festgelegt ist. Ist diese Bedingung erfüllt, so soll in 570–690 die Ausgabe der Ergebnisse erfolgen.

Stellungnahme EDV-Buchführung — Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung des Fachausschusses des IdW

Klaus Reuther*

1. Vorbemerkung

Der Fachausschuß für moderne Abrechnungssysteme des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. hat in seiner Stellungnahme (FAMA 1/1987) Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung bei computergestützten Verfahren und deren Prüfung veröffentlicht. Der vollständige Text ist abgedruckt in der Zeitschrift „Die Wirtschaftsprüfung 1988“, Seite 1 ff. Nachfolgend soll eine kurze Inhaltsübersicht über diese Stellungnahme gegeben werden.

Grundsätzlich wendet sich die Stellungnahme des Fachausschusses für moderne Abrechnungssysteme an die Mitglieder des Instituts der Wirtschaftsprüfer, vornehmlich also Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer. Diese sind im Rahmen ihrer laufenden Prüfungen stets mit der Frage konfrontiert, ob die ihnen vorgelegten Buchführungsunterlagen den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung genügen. Die Grundsätze sind darüber hinaus aber für all diejenigen von Bedeutung, die sich mit Hard- und Software für Buchhaltungszwecke beschäftigen, seien sie Hersteller, Händler oder Anwender. Die nachfolgende zusammengefaßte Darstellung soll einen Überblick vermitteln. Bei näherem Interesse sollte der vollständige Wortlaut der Stellungnahme (FAMA I/87) beim Institut der Wirtschaftsprüfer angefordert werden.

2. Rechtsgrundlage

Die Rechtsgrundlagen der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzierung (GOB) findet sich handelsrechtlich in den §§ 238, 239 HGB und steuerrechtlich in §§ 145, 146 AO.

3. Inhalt der Stellungnahme

a) Grundsätze

In einer Vorbemerkung erfolgen grundsätzliche Überlegungen zu computergestützten Buchhaltungssystemen. Sodann erfolgt die Aussage, daß für computergestützte Buchführungssysteme hinsichtlich der Anforderungen an die die Ordnungsmäßigkeit grundsätzlich nichts anderes gelten kann als für herkömmliche Buchführungssysteme auch gilt. Es gibt also kein Sonderrecht der „EDV-Buchhaltung“. Da die Buchhaltung der Ermittlung des zutreffenden Vermögens des Kaufmanns dient und sie in steuerlicher Hinsicht Besteuerungsgrundlagen ermittelt ergibt sich zwangsläufig die Notwendigkeit der Überprüfbarkeit des Buchhaltungssystems auf seine Richtigkeit und Vollständigkeit.

Der Fachausschuß für moderne Abrechnungssysteme des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. hat in seiner Stellungnahme (FAMA 1/1987) Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung bei computergestützten Verfahren und deren Prüfung veröffentlicht. Der vollständige Text ist abgedruckt in der Zeitschrift „Die Wirtschaftsprüfung 1988“, Seite 1 ff. Nachfolgend soll eine kurze Inhaltsübersicht über diese Stellungnahme gegeben werden.

b) Prüfbarkeit als formelles Kriterium der Ordnungsmäßigkeit

Die Stellungnahme setzt sich in einem Abschnitt mit der Prüfbarkeit als formelles Ordnungsmäßigkeitskriterium auseinander. Unter diesem Gesichtspunkt werden die Stichworte Belegfunktion, Journalfunktion und Kontenfunktion aufgezeigt. Wesentlich erscheint hier die Ausführung, daß, soweit das Gesetz eine bildliche Wiedergabe der Belege vorschreibt, die Wiedergabe lediglich ihres Inhaltes nicht die Belegfunktion erfüllen kann, wohl aber die Wiedergabe eines digital gespeicherten Beleges diesen Anforderungen genügt. Es folgen Hinweise zu Dauerbelegen und Sammelbelegen, wobei auch hier grundsätzliche für eine EDV-Buchhaltung nichts anderes als für eine Normalbuchhaltung gelten kann.

Hinsichtlich der Nachvollziehbarkeit des Buchungsverfahrens wird klargestellt, daß bei EDV-Buchhaltungen eine ausreichende Verfahrensdokumentation über den Inhalt der Verarbeitungsprozesse bereitgestellt werden muß. Dabei wird zu berücksichtigen sein, daß auch die computergestützte Buchführung für einen sachverständigen Dritten in angemessener Zeit prüfbar sein muß. Auch wird darauf hingewiesen, daß die Verfahrensdokumentation, die zum Verständnis der Buchführung erforderlich ist, zehn Jahre aufzubewahren ist (§ 257 Abs. 1 Nr. 1 HGB).

c) Internes Kontrollsystem als Kriterium der Ordnungsmäßigkeit

Ausführlich befaßt sich die Stellungnahme mit den Fragen der Beurteilung des internen Kontrollsystems

* Klaus Reuther ist Rechtsanwalt und Steuerberater in München

als eines Kriteriums für die Ordnungsmäßigkeit computergestützter Buchführungssysteme. Dabei wird unterschieden zwischen anwendungsunabhängigen und anwendungsabhängigen Kontrollen. Unter ersteren sind z. B. das Datensicherungsverfahren, Maßnahmen der Arbeits-Vor- und -Nachbereitung, Output-Verteilungsverfahren, Dateiverwaltungsverfahren, aber auch Methoden der Systemanalyse, die Einhaltung der Programmierrichtlinien, Test- und Freigabeverfahren, Kontrollen der Dokumentationssicherung zu verstehen. Bei den anwendungsunabhängigen Kontrollen handelt es sich um die Kontrolle der speziellen Belegaufbereitung und Belegerfassung. Es folgen sodann Überlegungen über Besonderheiten bei Dialoganwendungen etc. Weiter wird darauf hingewiesen, daß das Kontrollsystem einen Soll-/Istvergleich erfordert.

Im weiteren wird zwischen internen obligatorischen Kontrollen und fallweise durchzuführenden fakultativen Kontrollen, die alleine nicht genügen, differenziert, wie auch zwischen Kontrollen im automatisierten Verfahren oder nicht computergestützten, manuellen Kontrollen. Auch die Art der Fehlerbeseitigung gehört zum Kontrollumfang.

d) Anwendungsspezifische Kontrollen

Anschließend wird in Form einer Matrix ein Überblick über die verschiedenen, von der Art des EDV-Einsatzes abhängigen Kontrollverfahren gegeben. In diesem Zusammenhang wird beispielsweise unterschieden, ob eine zentrale EDV, eine dezentrale EDV, eine Außerhausverarbeitung mittels Main Frame Computer, PC, Computerverbund oder durch Stapelverarbeitung, Dialogverarbeitung, Datenbanksystem, Kommunikationssystem erfolgt.

e) Generelle Kontrollen

Unter dem Stichwort generelle Kontrollen im Gegensatz zu Kontrollen bei speziellen Organisationsformen, die anschließend abgehandelt werden, werden die Gesichtspunkte der betrieblichen Organisation des EDV-Bereichs, der Systementwicklung, der Datennahme und Erfassung, der Arbeitsvorbereitung und des Operating, die Organisation des Belegwesens, des Datenflusses und der Datenerfassung aber auch der im Programm fixierten Verarbeitungsregeln und der Dokumentation erörtert.

f) Einzelne Anwendungsformen und die erforderlichen Kontrollen

Unter dem Gesichtspunkt dieser Generalregeln werden dann die verschiedenen Organisationsformen hinsichtlich der Besonderheiten angesprochen. Die angesprochenen Organisationsformen sind die dezentrale Datenverarbeitungsorganisation, die Buchführung außer Haus, spezielle Kontrollen bei kleineren EDV-Anwendungen sowie die bereits vorstehend aufgezählten Hardware- und verarbeitungsspezifischen Buchführungssysteme.

Für die in der Praxis besonders häufig vorkommende Buchführung außer Haus wird darauf hingewiesen, daß im Sinne der handelsrechtlichen und steuerlichen Ordnungsmäßigkeit auch hier stets der Unternehmer selbst verantwortlich ist. Insbesondere bei der Zusammenarbeit mit Steuerberatern oder externen Kontierungshelfern spielt neben dem erforderlichen Vertrauen eine gute Organisation des Zusammenspiels der Beteiligten eine besondere Rolle. Insbesondere muß der Unternehmer jederzeit die Kontrolle über etwa außer Haus gegebene Originalbelege behalten.

g) Prüfungsmethoden

In einem weiteren Hauptabschnitt befaßt sich die Stellungnahme dann mit Prüfungsmethoden. Allgemein wird hierzu festgestellt, daß mit konventioneller manueller Prüfungstätigkeit das Problem nicht mehr in den Griff zu bringen sein wird und daß bei entsprechendem Umfang der Einsatz eines eigenen Prüfungscomputers sinnvoll wird.

Als Anlage ist der Stellungnahme eine mehr als zehneitige Checkliste EDV-Systemprüfung beigelegt, anhand derer sich der Prüfer seine Prüfung organisieren kann. Anhand dieses Fragebogens kann der nicht computergestützte Prüfungsteil erarbeitet werden.

In einer weiteren Anlage (Anlage 2) werden dann Hinweise zur Datenverarbeitung als Prüfungshilfsmittel gegeben. Hier werden einzelne Grundprobleme angesprochen, darunter auch die Frage von Prüfsoftware. Danach werden einzelne ausführlich erläuterte Beispiele gegeben über bestimmte typische Prüffelder, z. B. im Bereich der Anlagenbuchhaltung, der Inventurkontrolle, der halbfertigen und fertigen Erzeugnisse und im Debitotbereich. Es werden diese Prüfungen dann hinsichtlich der Aufgabenstellung und der Durchführung beispielhaft beschrieben.

In diesem Abschnitt Prüfungsmethoden setzt sich die Stellungnahme auch mit der Frage des Zeitpunkts von Verfahrensprüfungen auseinander und gibt dazu den beachtenswerten Hinweis, daß es für das Unternehmen sehr sinnvoll sein kann, vor dem beabsichtigten Einsatz von Buchführungssystemen neben der internen Revision, soweit eine solche überhaupt vorhanden ist, auch bereits den Abschlußprüfer einzuschalten, um allgemeine Systemprüfungen durchzuführen. Insbesondere die Möglichkeit, bei Übernahme eines neuen Arbeitsgebietes auf eine EDV-Anlage, eine zeitlang parallel auf die bisherige Weise und mit dem neuen Gerät oder der neuen Software zu arbeiten, ist sinnvoll. Desweiteren wird angeregt, die System- und Verfahrensprüfungen nicht zusammen mit der Jahresabschlußprüfung, sondern im Rahmen einer Zwischenprüfung oder einer Sonderprüfung durchzuführen, um die Abschlußprüfung nicht zu überfrachten.

Schließlich werden noch Hinweise zur gesonderten Prüfung von Buchführungsprogrammen gegeben. Ein solcher Fall könnte z. B. eintreten, wenn ein Softwarehersteller vor Vertrieb seiner Software durch einen Wirtschaftsprüfer die Richtigkeit seiner Software prüfen lassen will.