



VERFAHRENSDOKUMENTATION NACH GOBD FÜR KLEINE UND MITTLERE UNTERNEHMEN

HINWEISE FÜR DIE UMSETZUNG IN DER PRAXIS

MERKBLATT NR. 1781.3 | 04 | 2025

INHALT

1. Vorbemerkung
2. Verfahrensdokumentation
3. Anforderungen der GoBD
 - 3.1 Sicht der Finanzverwaltung
 - 3.2 Ziele und Maßstab
4. Relevante Vorgaben und Randbedingungen
 - 4.1 Verantwortlichkeit
 - 4.2 Vollständigkeit
 - 4.3 Nachvollziehbarkeit
 - 4.4 Nachprüfbarkeit
 - 4.5 Ordnung
 - 4.6 Ursprungsprinzip/Originärprinzip
 - 4.7 Aufbewahrungszeitraum
 - 4.8 Versionierung und Aktualität
 - 4.9 Sonderfall Outsourcing
 - 4.10 Sonstige steuerliche und außersteuerliche Vorschriften
5. Bestandteile einer ordnungsgemäßen
Verfahrensdokumentation
 - 5.1 Anwender- und Systemdokumentation
 - 5.2 Internes Kontroll- und Steuerungssystem
 - 5.3 Umfassende Verfahrensdokumentation
 - 5.4 Belegfluss und Belegdigitalisierung
 - 5.5 IT-Betriebsdokumentation
6. Umfang nach Größenordnung
 - 6.1 Kleinstunternehmen
 - 6.2 Kleinunternehmen
 - 6.3 Mittelgroße Unternehmen
 - 6.4 Sonderfall Bargeschäfte
7. Hinweise für die praktische Umsetzung
 - 7.1 Verfahrensübersicht
 - 7.2 Prozessverantwortung
 - 7.3 Datenverantwortung
 - 7.4 Changemanagement
 - 7.5 Schnittstellendokumentation
 - 7.6 Erstellung und Überprüfung der VFD
 - 7.7 Werkzeuge und Formate
 - 7.8 Datenschutz
8. Zusammenfassung/Fazit

1. VORBEMERKUNG

Gemäß 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 oder auch GVD)** 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“ erhält die Verfahrensdokumentation seit 2018 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.

¹ GoBD v. 28.11.2019 mit Änderungen v. 11.03.2024, IV D 2 – S 0316/21/10001:002.

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 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 die Risiken aus Betriebsprüfungen 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.

Die Erstfassung der GoBD aus 2014 wurde 2019 mit wenigen Anpassungen und Modernisierungen überarbeitet und erhielt in 2024 eine Anpassung, die neben redaktionellen Änderungen vorwiegend Vorgaben der sogenannten DAC 7-Richtlinie (EU-Richtlinie 2021/514 des Rates vom 22.03.2021) umsetzt.

Dies betrifft im Wesentlichen:

- Die Datenträgerbindung der Datenträgerüberlassung „Z3“ wurde aufgehoben und die Bezeichnung auf Datenüberlassung gekürzt. Dies soll die Bereitstellung der GoBD-Daten auch auf Datenaustauschplattformen ermöglichen.
- Die Finanzbehörden (statt wie bisher „Finanzverwaltung“) haben sich nun auch selbst die Möglichkeit eingeräumt, die Daten auf ihren mobilen Datenverarbeitungssystemen (Notebooks) ortsunabhängig zu verarbeiten – also auch aus dem Verfügungsbereich des Steuerpflichtigen zu entfernen.
- In einem neu angefügten Anhang werden nun Anforderungen an die Datensatzbeschreibungen und Schnittstellen dargestellt. In Abhängigkeit zu § 147b AO werden mehrere Varianten explizit als zulässig erklärt, insb. der sog. Beschreibungsstandard, aber auch ASCII, EXCEL oder ACCESS Dateien.
- Einige Formate zur Datenüberlassung werden allerdings nach dem 31.12.2024 nicht mehr unterstützt (EBCDIC, Druckdateien, AS/400 FDF Dateien).
- Anforderungen an die Journalfunktion und die Kontenfunktion wurden ausgeweitet (Rz. 94).
- Die Pflicht, einen Antrag zu stellen, wenn elektronische Bücher und sonstige erforderliche elektronische Aufzeichnungen im EU-Ausland geführt und aufbewahrt werden, entfällt nun. Die Führung und Aufbewahrung im Drittland ist aber weiterhin nur mit Genehmigung der Finanzbehörden zulässig.

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.

3.2 Ziele und Maßstab

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

Die Prüfer müssen anhand der Verfahrensdokumentation das System mit genügendem Verständnis 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 Datenüberlassung („Z3“) mit ausreichender Sicherheit korrekte Ergebnisse liefern können. Bei elektronischen Kassen ist sogar bereits eine einheitliche digitale Schnittstelle vorgeschrieben (DSFin-VK).

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

4. RELEVANTE VORGABEN UND RAND-BEDINGUNGEN

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 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 **einzu beziehen**, 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 daher ggf. ein Glossar anfügen.

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**.

Die **Ordnungsvorschrift** umfasst übrigens auch die **Verfahrensdokumentation** selbst als „sonstige zum Verständnis erforderliche Unterlagen“ (§ 146 Abs. 1 AO). 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 10 Jahre** ab dem Zeitpunkt der letzten Eintragung in den Büchern aufbewahrt werden. Diese Frist ist mit Wirkung ab 01.01.2025 auf 8 Jahre verkürzt worden (Viertes Bürokratienteilungsgesetz BEG IV).

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

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).

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. Hier ist davon auszugehen, 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.

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 VERFAHRENDOKUMENTATION

Sofern die **Erfassung und Verbuchung** von Geschäftsvorfällen nicht absolut selbsterklärend ist, müssen als Bestandteile eine Anwender-, eine System- und eine Betriebsdokumentation 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 technische **Systemdokumentation** besteht aus der **IT-Basisdokumentation** und der generellen **Umsetzung der Prozesse in den operativen Anwendungen** und entspricht einer Aufbaudokumentation. Diese Anforderung ergibt sich daraus, dass sicher funktionierende Anwendungen eine stabile Betriebsplattform nebst ausreichender IT-Organisation erfordern.

Die **Betriebsdokumentation** umfasst die individuelle Parametrisierung der Systeme und deren laufenden Betrieb als Ablaufdokumentation.

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**.

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 verschärfte gesetzliche Anforderungen. Eine Übersicht zu diesem Themenkomplex gibt das DWS-Merkblatt: Nr. 1834 „Einzelaufzeichnungspflichten bei Kassen – (Elektronische Registrierkassen und offene Ladenkassen) bei Buchführungspflicht und EÜR“.

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.

Die vollständige Ermittlung aller relevanten Systeme und digital abgebildeter Teilprozesse ist Aufgabe des Steuerpflichtigen.

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 E-Rechnung) oder eine digitale Belegsicherung bei sonstigen Eingangsformaten (Scanverfahren bei Papier oder PDF-Dateien), so sind die Aufzeichnungen ab dem Zeitpunkt der ersten **Erfassung „unveränderbar“** zu halten (Rz. 58 ff). Damit ist der „verlässliche Prüfpfad“ von der Einbringung bis zur Auswertung sicherzustellen. Ergänzungen (z. B. Kontierungsangaben) sind geboten oder zulässig, sofern sich keine Beeinträchtigung der ursprünglichen Informationen ergibt.

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 in allen Unternehmen Basis für die Anwendungssysteme wie Buchhaltungsprogramme etc. und damit dokumentationsrelevant.

Insbesondere 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 angeordnete 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 **Herstellereinstellung der Hard- und Software** aufbauen. Da die Kassensysteme mittlerweile verpflichtend mit einer TSE (technischen Sicherheitseinrichtung) ausgestattet sein müssen, nehmen die notwendigen Bestandteile in der Verfahrensdokumentation bzgl. dieser Systeme eher 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 Minstdokumentation 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“ mit weiteren Verweisen.

6.2 Kleinunternehmen

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

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

- DWS-Merkblatt Nr. 1807 „Verfahrensdokumentation nach GoBD – Musterbeispiel für Kleinunternehmen“.
- Speziell für Gastronomen empfiehlt sich das DWS-Merkblatt Nr. 2024 „Verfahrensdokumentation und Kassenführung für Gastronomen“.

6.3 Mittelgroße Unternehmen

Unternehmen ab etwa 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
 - Betriebsprozesse
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

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 in:

- 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 mit einer zertifizierten Sicherheitseinrichtung ausgestattet sein.

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 5 bis 10 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 geregelter **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.

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

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,
- keine sonstigen aufbewahrungspflichtigen Informationen verloren gehen,
- die maschinelle Auswertbarkeit durch die Finanzverwaltung nicht eingeschränkt wird und
- die verlustfreie Konvertierung in einer Verfahrensdokumentation VFD 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 Homeoffice geschickt.
- Geschäftsprozesse wurden unter hohem Druck „digitalisiert“.
- Auflagen hatten Auswirkungen auf die Geschäftsmodelle (z. B. Außenhausverkäufe oder Click-and-buy).

- Warenbestände konnten nicht abgesetzt werden oder gingen verloren.
- Das eigene Unternehmen oder Geschäftspartner kämpfen um ihre Existenz.

Die Notwendigkeit der Erstellung und regelmäßigen Pflege einer Verfahrensdokumentation hat auch in diesem Zusammenhang an Bedeutung für spätere Betriebsprüfungen hinsichtlich der Beweiskraft der Buchführung gewonnen.

7.7 Werkzeuge und Formate

Für KMU ist es normalerweise 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 sinnvollerweise 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 nach DSGVO und BDSG beinhalten ebenfalls die Anforderung zur Führung eines Verfahrenszeichnisses. Zwischen **GoBD und Datenschutz** liegen damit gleichlaufende Interessen zur Verfahrensdokumentation vor, die auch einige Synergieeffekte umfassen.

Zur Prozessgestaltung bzgl. der **Verarbeitung, Aufbewahrung und Löschung von Daten** (Rz. 113 ff) sind auch die datenschutzrechtlichen Vorgaben zu beachten (Löschfristen vs. Aufbewahrungsfristen). Hierzu sollte die Abstimmung mit den Datenschutzverantwortlichen gesucht werden.

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 in den Merkblättern mit den Mustervorlagen** für den Anwender festgelegt werden.

Inhalt, Aufbau, Ablauf und Ergebnisse des DV-Verfahrens müssen jedenfalls für einen sachverständigen Dritten anhand der Dokumentation beurteilt werden können.

Mit den 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.