

Entwurf IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim Einsatz elektronischer Archivierungsverfahren (IDW ERS FAIT 3)

(Stand: 02.02.2005)¹

Der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW hat den nachfolgenden Entwurf einer IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung verabschiedet.

Eventuelle Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge zu dem Entwurf werden schriftlich an die Geschäftsstelle des IDW, Postfach 32 05 80, 40420 Düsseldorf, bis zum 30.11.2005 erbeten.

Der Entwurf steht bis zu seiner endgültigen Verabschiedung als IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung im Internet (www.idw.de) unter der Rubrik Verlautbarungen als Download-Angebot zur Verfügung.

1.	Vorbemerkung.....	2
2.	Das IT-System beim Einsatz von elektronischen Archivierungsverfahren	3
3.	Ausprägungen der Archivierung.....	4
4.	Rechtliches, technisches und organisatorisches Umfeld	5
4.1.	Rechtliches Umfeld.....	5
4.2.	Technisches und organisatorisches Umfeld	7
4.2.1.	Elektronisch empfangene und versandte Daten und Dokumente.....	7
4.2.2.	Physisch empfangene Dokumente.....	8
4.2.3.	Physisch versandte Dokumente.....	9
5.	Besondere Risiken beim Einsatz elektronischer Archivierungsverfahren.....	10
6.	Sicherheit und Ordnungsmäßigkeit beim Einsatz elektronischer Archivierungsverfahren	11
6.1.	Sicherheitsanforderungen.....	12
6.2.	Ordnungsmäßigkeit	13
7.	Einrichtung eines Archivierungssystems.....	14
7.1.	IT-Umfeld und IT-Organisation	15
7.2.	IT-Infrastruktur beim Einsatz von Archivierungsverfahren	16
7.3.	IT-Anwendungen beim Einsatz von Archivierungsverfahren	17
7.4.	IT-gestützte Archivierungsprozesse.....	18
7.4.1.	Erfassung.....	18
7.4.2.	Indexierung	19
7.4.3.	Speicherung und Verwaltung	20

¹ Verabschiedet vom Fachausschuss für Informationstechnologie (FAIT) am 02.02.2005.

7.4.4. Lesbarmachung/Retrieval	21
7.4.5. Vernichtung von Originaldokumenten und -daten	21
7.5. Überwachung des IT-Kontrollsystems	22
7.6. Outsourcing von elektronischen Archivierungsverfahren.....	22

1. Vorbemerkung

- (1) Diese *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* konkretisiert die aus § 257 HGB resultierenden Anforderungen an die Archivierung aufbewahrungspflichtiger Unterlagen und veranschaulicht die in der *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim Einsatz von Informationstechnologie (IDW RS FAIT 1, Tz. 60 ff.)*² dargestellten Aufbewahrungspflichten beim Einsatz von elektronischen Archivierungssystemen.
- (2) Neben der Aufbewahrung von Unterlagen im Original gestattet § 257 Abs. 3 HGB die Speicherung bestimmter rechnungslegungsrelevanter Daten und Dokumente auf einem Bild- oder sonstigen Datenträger, sofern das dabei eingesetzte Verfahren den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) entspricht.
- (3) § 257 Abs. 3 HGB sieht vor die Archivierung von
 - Eröffnungsbilanzen und Abschlüssen im Original,
 - empfangenen Handelsbriefen und Buchungsbelegen in Form von bildlichen Wiedergaben sowie
 - allen anderen Buchführungsunterlagen in Form von inhaltlichen Wiedergaben.
- (4) Elektronische Archivierung i.S. dieser *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* umfasst die langfristige und unveränderliche Speicherung von rechnungslegungsrelevanten Unterlagen auf maschinenlesbaren Datenträgern zur Erfüllung der gesetzlichen Aufbewahrungspflichten gemäß § 257 HGB. Somit beinhaltet die elektronische Archivierung sowohl das Speichern aufbewahrungspflichtiger Unterlagen in dem im Einsatz befindlichen IT-gestützten Rechnungslegungssystem (z.B. Enterprise Resource Planing System (ERP-System)) als auch die Speicherung in speziell für die Aufbewahrung eingesetzten Archivierungssystemen. Aufbewahrungspflichtige Unterlagen sind beispielsweise:
 - Buchungsbelege, Handelsbücher und Handelsbriefe in elektronischer Form
 - physische Dokumente in Papierform (z.B. eingehende Handelsbriefe oder manuell erstellte Buchungsallongen und Belege)

² Vgl. *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim Einsatz von Informationstechnologie (IDW RS FAIT 1)*, Tz. 60 ff., in: WPg 2002, S. 1157 ff., FN-IDW 2002, S. 649 ff.

- Verfahrens- und Anwenderdokumentationen, Dokumentation des IT-Kontrollsystems sowie sonstige zum Verständnis der Buchführung notwendige Unterlagen.

2. Das IT-System beim Einsatz von elektronischen Archivierungsverfahren

- (5) Das elektronische Archivierungssystem umfasst diejenigen Elemente des IT-Systems³, die zur Erfassung, Indexierung, Speicherung, Verwaltung, Lesbarmachung und langfristigen und unveränderlichen Aufbewahrung von elektronisch zu speichernden Daten und Dokumenten eingesetzt werden und besteht aus
- der zur Archivierung eingesetzten IT-Infrastruktur,
 - den zur Archivierung eingesetzten IT-Anwendungen und
 - IT-gestützten Archivierungsprozessen.
- (6) Das Zusammenwirken dieser Elemente wird durch das IT-Kontrollsystem bestimmt, das von dem IT-Umfeld und der IT-Organisation abhängt⁴. IT-Kontrollsysteme sind beim Einsatz von Archivierungssystemen um diejenigen Grundsätze, Verfahren und Maßnahmen (Regelungen) zu ergänzen bzw. zu erweitern, die zur Bewältigung der IT-Risiken aus dem Einsatz von Archivierungssystemen resultieren. Hierzu gehören Regelungen zur Steuerung des Einsatzes von Archivierungsverfahren im Unternehmen (internes Steuerungssystem) und Regelungen zur Überwachung der Einhaltung dieser Regelungen (internes Überwachungssystem).
- (7) Die zur Archivierung eingesetzte *IT-Infrastruktur* besteht typischerweise aus
- einem Archivserver,
 - den zugehörigen Systemprogrammen, auf dem die Anwendungen zur Archivierung und Indexierung von Daten und Dokumenten eingesetzt werden,
 - einem Speichersystem, das die unterschiedlichen zur Archivierung eingesetzten Speichermedien (Band- und Plattensysteme) verwaltet sowie
 - ggf. Scannereinheiten zur Erfassung von bildlichen Dokumenten.
- (8) Die zur Archivierung eingesetzten *IT-Anwendungen* umfassen typischerweise Erfassungsprogramme (z.B. Software zum Scannen), Programme zur Indexierung und Verwaltung der zu archivierenden Unterlagen und Retrieval-Systeme zur Recherche und Wiedergabe von Daten und Dokumenten aus dem Archivierungssystem. Indexierung i.S. dieser *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* bezeichnet die Verknüpfung von Daten und Dokumenten mit einem eindeutigen Ordnungskriterium (z.B. Belegnummer) und ist von

³ Vgl. *IDW RS FAIT 1*, Tz. 6

⁴ Vgl. *IDW RS FAIT 1*, Tz. 7 ff.

der Verschlagwortung von aufbewahrungspflichtigen Unterlagen zu unterscheiden.

Datenarchivierungsfunktionen wie das Löschen der zu archivierenden Daten aus dem Rechnungslegungssystem, das Schreiben der Archivdateien in das Archivierungssystem sowie die Reorganisation der Datenbank werden entweder durch das Rechnungslegungsprogramm oder durch separate IT-Anwendungen bereitgestellt.

- (9) Gegenstand von *IT-gestützten Archivierungsprozessen* ist der Dokumenten- und Datenfluss von aufbewahrungspflichtigen Dokumenten und Daten von dem Zeitpunkt des Beginns ihrer Rechnungslegungsrelevanz über ihre langfristige und unveränderliche Aufbewahrung bis zur abschließenden Vernichtung.

3. Ausprägungen der Archivierung

- (10) Bei Archivierungsverfahren können – abhängig von der Art und Weise, wie die aufzubewahrenden Unterlagen gespeichert werden (Ausgabeformat) – analoge und elektronische Verfahren unterschieden werden.⁵

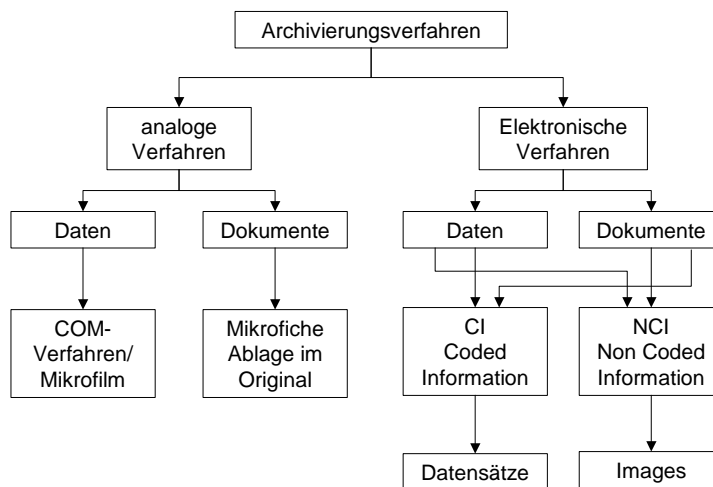


Abb.1: Archivierungsverfahren

- (11) Soweit keine Ablage im Original erfolgt, werden bei analogen Archivierungsverfahren die Daten und physischen Dokumente auf analoge Informations-

⁵ Vgl. IDW RS FAIT 1, Tz. 69 ff.

träger übertragen. Diese sind im Regelfall nicht maschinell auswertbar. Typische Ausprägungen von analogen Archivierungsverfahren sind die Übertragung von Daten aus IT-Systemen auf Mikrofilm (Computer Output and Microfilm COM-Verfahren) oder die Ablichtung von Dokumenten auf Mikrofiche.

- (12) Bei elektronischen Archivierungsverfahren ist zu unterscheiden, ob die Daten und Dokumente im CI-Format (CI= Coded Information) oder im NCI-Format (NCI= Non Coded Information) gespeichert werden.
- (13) Physisch empfangene Dokumente können technisch nach ihrer elektronischen Erfassung (Scannen) entweder im NCI-Format (bildliche Wiedergabe) und nach einer entsprechenden Verarbeitung (OCR-Verfahren, Optical-Character-Recognition-Verfahren) im CI-Format (inhaltliche Wiedergabe) gespeichert werden. Beispiele für Dokumente im NCI-Format sind in physischer Form erhaltene Handelsbriefe, die als bildliche Wiedergabe (Image) gespeichert werden oder die Speicherung von Handelsbriefen in einem Standard-Bildformat.
- (14) Eingehende elektronische Handelsbriefe und originär im Rechnungslegungssystem erzeugte Daten (bspw. Buchungen, Auftragsbestätigungen, Bestellungen) werden regelmäßig im CI-Format gespeichert und sind daher computergestützt auswertbar. Typische Anwendungsbeispiele hierfür sind das COLD-Verfahren (Computer Output on Laserdisk) oder die langfristige Speicherung von Datensätzen in IT-gestützten Rechnungslegungssystemen oder speziellen Archivierungssystemen.

Ferner kommt für originär im Rechnungslegungssystem erzeugte Daten auch eine Speicherung im NCI-Format in Betracht. Beispiele hierfür sind ausgehende Handelsbriefe, die als Druckdatei gespeichert werden oder nach dem Druckvorgang durch einen Scannvorgang in ein NCI-Format transformiert werden.

4. Rechtliches, technisches und organisatorisches Umfeld

4.1. Rechtliches Umfeld

- (15) Neben den handelsrechtlichen rechnungslegungsspezifischen Vorschriften (§§ 257, 261 HGB) und den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) sind bei der Gestaltung und beim Einsatz elektronischer Archivierungsverfahren weitere gesetzliche Vorschriften zu beachten. Diese Vorschriften richten sich auf die Zulässigkeit der elektronischen Archivierung und haben Einfluss auf die Einrichtung von Archivierungsverfahren.
- (16) Die Gestaltung von Archivierungsverfahren ist insbesondere auch durch steuerrechtliche Vorschriften beeinflusst. Mit der Neufassung von § 147 AO zum 01.01.2002 wurde die digital auswertbare Speicherung für originär digitale und steuerlich relevante Unterlagen vorgeschrieben, die zur Wiederverarbeitung in einem IT-gestützten Buchführungssystem geeignet sind. Das

Steuerrecht geht in den folgenden Bereichen über die handelsrechtlichen Pflichten hinaus:

- Pflicht zur unverzüglichen Lesbarmachung anstelle der in § 257 Abs. 3 Nr. 2 HGB geforderten Lesbarmachung in angemessener Frist
- Wegfall der Möglichkeit, diese originär digitalen Unterlagen auszudrucken und nur die Ausdrücke zu archivieren
- Verpflichtung zur Sicherstellung der maschinellen Auswertbarkeit originär digitaler Daten
- Schaffung neuer Zugriffsrechte der Finanzbehörde im Rahmen einer Außenprüfung (unmittelbarer und mittelbarer Zugriff, Datenträgerüberlassung) und
- erweiterte Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen im Hinblick auf die vorgenannten Anforderungen (§ 200 AO).

Nach § 146 Abs. 2 Satz 1 AO sind Bücher und sonstige erforderliche Aufzeichnungen im Geltungsbereich der Abgabenordnung aufzubewahren. Da mithin im Inland u.a. die Belegfunktion zu erfüllen ist, müssen die archivierten Daten und Dokumente im Inland verbleiben oder der physische Zugriff auf die Daten und Dokumente in einer vergleichbaren Art ermöglicht werden (z.B. Spiegelsever). Demgegenüber verlangt das EU-Recht nur eine Aufbewahrung im Bereich der EU.

- (17) Ferner wird im BMF-Schreiben vom 16.07.2001 zu Grundsätzen zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU) die Auffassung der Finanzverwaltung zum digitalen Datenzugriff und zur Anwendung des § 147 AO dargestellt. Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind derzeit – abweichend von den handelsrechtlichen Anforderungen – empfangene Daten in ihrer ursprünglichen Form (Originaldaten) und bei Konvertierung in ein unternehmenseigenes Format (Inhouse-Format) auch in der umgewandelten Form zu archivieren.⁶
- (18) Bei der Archivierung von Daten und Dokumenten, die personenbezogene Daten enthalten, sind auch die Vorschriften des Bundesdatenschutzgesetzes zu beachten und die darin vorgesehenen Rechte auf Berichtigung, Sperrung bzw. Löschung personenbezogener Daten (insbesondere §§ 34 ff. Bundesdatenschutzgesetz (BDSG)) zu berücksichtigen.
- (19) Weitere rechtliche Anforderungen sind bei der elektronischen Archivierung dann einzuhalten, wenn archivierte Unterlagen zur Beweisführung dienen sollen. Neben den Besonderheiten im Urkundenprozess sind die Anforderungen an Dokumente zur Beweisführung in Zivil-, Straf- oder Verwaltungsprozessen zu berücksichtigen. Auch können sich weitergehende Anforderun-

⁶ Vgl. *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Einsatz von Electronic Commerce (IDW RS FAIT 2)*, Tz. 41 ff., in: WPg 2003, S. 1258 ff., FN-IDW 2003, S. 559 ff.

gen aus branchenspezifischen Rechtsvorschriften ergeben (bspw. § 25a Abs. 1 Nr. 5 Kreditwesengesetz (KWG) zum Umfang der Archivierung).

4.2. Technisches und organisatorisches Umfeld

4.2.1. Elektronisch empfangene und versandte Daten und Dokumente

- (20) Der elektronische Austausch von Daten und Dokumenten zwischen Unternehmen erfolgt auf Basis von standardisierten Formaten wie z.B. EDI (*Electronic Data Interchange*) oder SGML (Standard Generalized Markup Language) bzw. XBRL (Extensible Business Reporting Language).
- (21) Bspw. können Unternehmen beim Einsatz von EDI standardisierte Dokumente (z.B. Bestellungen, Auftragsbestätigungen, etc.) in der Weise austauschen, dass die EDI-Nachrichten direkt in dem IT-gestützten Rechnungslegungssystem des versendenden Unternehmens erstellt und dann elektronisch an das empfangende Unternehmen versandt werden. Eine zusätzliche Erstellung physischer Dokumente wird damit überflüssig.
- (22) Im Regelfall werden die elektronischen Daten und Dokumente direkt beim Versand bzw. beim Empfang im CI-Format archiviert (inhaltliche Wiedergabe). Die Aufbewahrungspflichten bei Einsatz von EDI sind in *IDW RS FAIT 2*, Tz. 47 ff., dargestellt.
- (23) Ein bedeutendes Anwendungsgebiet für den Austausch rechnungslegungsrelevanter Daten und Dokumente ist neben dem E-Commerce das E-Invoicing. Hierbei werden elektronische Abrechnungen i.S.d. §14 Abs. 4 Satz 2 UStG zwischen Rechnungssteller und Rechnungsempfänger ausgetauscht.
- (24) E-Invoicing umfasst dabei den unternehmensübergreifenden Prozess der elektronischen Rechnungsstellung und -verarbeitung beginnend mit der Anlage des Auftrags beim liefernden Unternehmen bis hin zur Buchung der Rechnung im Rechnungslegungssystem des Bestellers (Rechnungsempfängers).⁷
- (25) Auf der Seite des Rechnungsempfängers sind dabei nach Abschnitt II der GDPdU (Prüfbarkeit digitaler Unterlagen) die folgenden Voraussetzungen zu erfüllen:
- Der Originalzustand des übermittelten Dokuments muss jederzeit überprüfbar sein.
 - Die qualifizierte elektronische Signatur ist vor Weiterverarbeitung der elektronischen Rechnung im Hinblick auf Integrität der Daten und Signaturberechtigung sowie Dokumentation des Ergebnisses zu prüfen.

⁷ Vgl. im Einzelnen Schreiben des BMF vom 29.01.2004 zur Umsatzsteuer, IV B7 - S. 7280 - 19/04.

- Elektronische Abrechnungen sind auf einem Datenträger zu speichern, der keine Änderungen zulässt.
- Bei Umwandlung (Konvertierung) der elektronischen Abrechnung in ein anderes Format müssen die Original- und die konvertierte Version archiviert werden.
- Bei Einsatz von Kryptographietechniken sind die verschlüsselte und entschlüsselte Abrechnung sowie die Schlüssel zur Entschlüsselung aufzubewahren.
- Der Eingang der elektronischen Abrechnung, die Archivierung und ggf. Konvertierung sowie die weitere Verarbeitung sind zu protokollieren.
- Die Übertragungs-, Archivierungs- und Konvertierungssysteme müssen den GoBs (Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme) entsprechen.
- Das qualifizierte Zertifikat des Empfängers und die maschinell auswertbare Archivierung der Rechnung muss über einen Zeitraum von 10 Jahren aufbewahrt werden.

4.2.2. Physisch empfangene Dokumente

- (26) Bei der Transformation von physischen Dokumenten in ein NCI-Format werden üblicherweise die Prozesse „frühes Archivieren“ und „spätes Archivieren“ unterschieden.
- (27) Beim Prozess „frühes Archivieren“ dient das erzeugte Image als Buchungsgrundlage. Unter Referenzierung auf das archivierte Image werden im IT-gestützten Buchführungssystem die relevanten Informationen zur Buchung erfasst. Die nachfolgende Darstellung zeigt typisierend den Prozess mit seinen Aktivitäten:

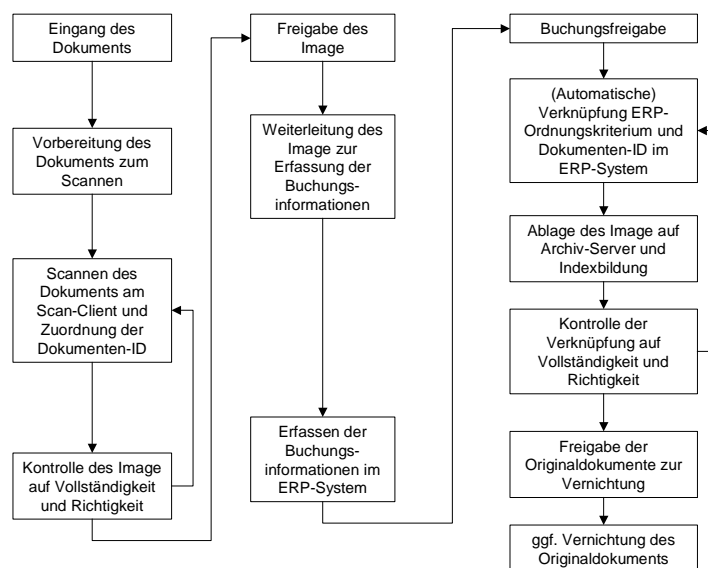


Abb. 2: Verfahren „frühes Archivieren“

- (28) Beim Archivierungsprozess „spätes Archivieren mit oder ohne Barcode“ erfolgt die Buchung auf Basis des Originaldokuments (Papierdokument). Für die spätere eindeutige Zuordnung des Originaldokuments zu der jeweiligen Buchung wird auf dem Originaldokument ein Barcode angebracht. Anhand dieses Barcodes wird der Geschäftsvorfall im IT-gestützten Rechnungssystem erfasst und weiterverarbeitet. Sofern kein Barcode verwendet wird, sind die Dokumente manuell zu kennzeichnen (manuelle Vergabe einer Dokumenten-Identifikation) indem die relevanten Ordnungskriterien der Buchung zum einzelnen Image manuell erfasst und mit der Dokument-Identifikation verknüpft werden. Das nachfolgende Bild zeigt typisierend die Aktivitäten des Prozesses „spätes Archivieren“:

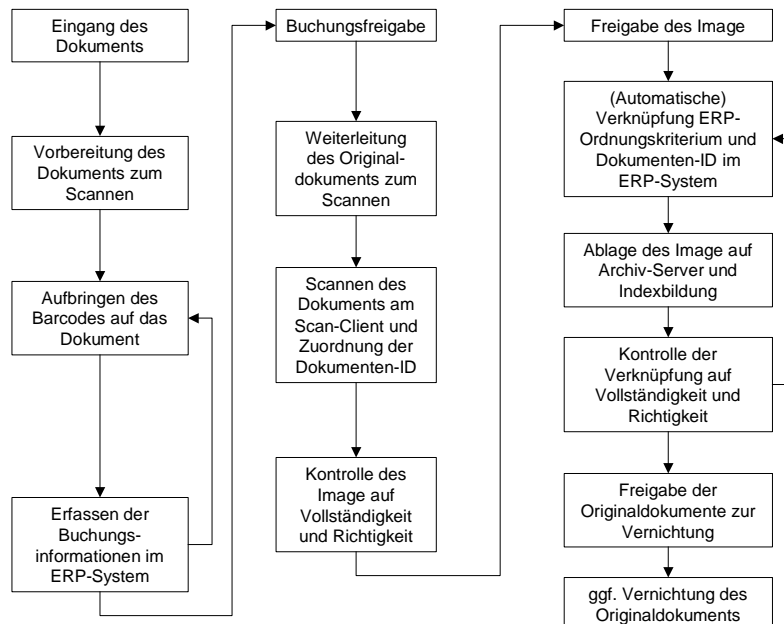


Abb. 3: Verfahren „spätes Archivieren mit oder ohne Barcode“

4.2.3. Physisch versandte Dokumente

- (29) Die Archivierung physisch versandter Dokumente kann dergestalt erfolgen, dass

- mit dem Ausdruck von Handelsbriefen gleichzeitig eine Druckdatei oder eine Datei in einem Standard-Bildformat erzeugt wird, die zur Speicherung der Handelsbriefe im NCI-Format dient oder
- ausgedruckte Handelsbriefe vor ihrem Versand gescannt und als Image im NCI-Format gespeichert werden.

- (30) Der Einsatz von Scannverfahren erfolgt – analog dem Archivierungsprozess „spätes Archivieren“ bei eingehenden Handelsbriefen – zur eindeutigen Identifikation und Zuordnung des Geschäftsvorfalles
- entweder durch eine automatische Verknüpfung des gesamten Image mit dem Geschäftsvorfall mittels eines auf dem Ausdruck angebrachten Barcodes oder
 - durch eine manuelle Zuordnung des gescannten Image zu dem entsprechenden Geschäftsvorfall.

5. **Besondere Risiken beim Einsatz elektronischer Archivierungsverfahren**

- (31) Risiken beim Einsatz elektronischer Archivierungsverfahren lassen sich unterscheiden nach
- rechtlichen,
 - technischen und
 - organisatorischen Risiken.
- (32) Rechtliche Risiken ergeben sich bspw., wenn Dokumente, deren Beweiskraft bei der Aufbewahrung in elektronischer Form nicht erhalten bleiben, vernichtet werden. Öffentlich beurkundete Dokumente haben eine höhere Beweiskraft im Vergleich zu ihrer bildlichen Reproduktion (vgl. §§ 415 ff. ZPO).
- (33) Weitere rechtliche Risiken ergeben sich aus der Nichtbeachtung der gesetzlichen Aufbewahrungspflichten. Archivierungsverfahren müssen die Lesbarmachung der Unterlagen über den gesamten Aufbewahrungszeitraum gewährleisten.
- (34) Steuerliche Risiken ergeben sich, wenn die Buchführung aufgrund unzureichender Sicherheitsmaßnahmen nicht mehr beweiskräftig ist oder keine den GDPdU entsprechenden Zugriffsmöglichkeiten auf die nach § 147 AO in digitaler Form aufzubewahrenden und auswertbaren steuerrelevanten Daten bereitgestellt werden können.
- (35) Insbesondere die folgenden technischen und organisatorischen Risiken aus dem Einsatz von Archivierungsverfahren können die Sicherheit und Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung beeinträchtigen:
- Mangelhafte Zugriffskontrollen innerhalb des Archivierungssystems ermöglichen die missbräuchliche oder unautorisierte Einsichtnahme der archivierten Dokumente und Daten.
 - Durch Veränderungen, Manipulationen oder Löschung der archivierten Daten und Dokumente wird deren Integrität, Authentizität oder Verfügbarkeit verletzt. Mangelnde Integrität und Authentizität haben zur Folge, dass Geschäftsvorfälle inhaltlich nicht zutreffend abgebildet werden.
 - Fehler bei der Indexierung von archivierten Dokumenten führen dazu, dass diese im Archivierungssystem nicht mehr auffindbar sind. Integri-

tätsverletzungen haben zur Folge, dass aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle nicht oder nur unvollständig archiviert werden.

- Fehlende Regelungen von Verantwortlichkeiten für das Archivierungsverfahren sowie eine unzureichende Integration des Archivierungssystems können zum Verlust von archivierten Daten und Dokumenten führen.
- Durch Änderungen des IT-Systems können Inkompatibilitäten entstehen, welche die Lesbarkeit der archivierten Unterlagen über den gesamten Aufbewahrungszeitraum gefährden. Mangelhafte Migrationskonzepte bzw. Fehler bei der Datenmigration können dazu führen, dass archivierte Dokumente aus Altsystemen (Altdaten) nicht in ein neu eingeführtes Archivierungssystem übernommen werden können. Ebenso können beim Wechsel des Rechnungslegungssystems aufgrund von Schnittstellenproblemen Inkompatibilitäten auftreten, die einen Zugriff auf die archivierten Dokumente und Daten verhindern.
- Unzureichende Migrationskonzepte können z.B. bei der Nutzung von Technologiesprüngen bei Speichermedien die Beweiskraft der Buchführung gefährden.
- Die rechtlichen, technischen und organisatorischen Risiken muss der Buchführungspflichtige über den gesamten Aufbewahrungszeitraum berücksichtigen.

6. Sicherheit und Ordnungsmäßigkeit beim Einsatz elektronischer Archivierungsverfahren

(36) Unabhängig von der eingesetzten Technologie und von dem eingesetzten Verfahren sind die gesetzlichen Vertreter verantwortlich für die Einhaltung der gesetzlichen Ordnungsmäßigkeitsanforderungen, die beim Einsatz von elektronischen Archivierungssystemen erforderlich sind. Im Einzelnen sind dies:

- die Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (§ 239 Abs. 4 HGB) und die Berücksichtigung der damit verbundenen Anforderungen an die Sicherheit IT-gestützter Rechnungslegung,⁸
- die Nachvollziehbarkeit der Buchführungs- bzw. Rechnungslegungsverfahren (§ 238 Abs. 1 Satz 2 HGB),
- die Nachvollziehbarkeit der Abbildung der einzelnen Geschäftsvorfälle in ihrer Entstehung und Abwicklung (§ 238 Abs. 1 Satz 3 HGB) und
- die Einhaltung der Aufbewahrungsvorschriften (§ 239 Abs. 4, § 257 HGB).

⁸ Vgl. IDW RS FAIT 1, Tz. 19 ff.

6.1. Sicherheitsanforderungen

- (37) Hinreichend sichere Archivierungsverfahren sind Voraussetzungen für eine ordnungsmäßige Rechnungslegung. Die Maßnahmen und Vorkehrungen für ein sicheres Archivierungsverfahren sind somit Bestandteil des unternehmensspezifischen Sicherheitskonzepts, das zur Gewährleistung des erforderlichen Grades an Informationssicherheit aufzustellen ist.⁹
- (38) Die anzuwendenden Sicherheitskriterien für elektronische Archivierungsverfahren sind wie folgt zu präzisieren:
- Das Kriterium **Vertraulichkeit** verlangt, dass Daten nicht unberechtigt eingesehen, weitergegeben oder veröffentlicht werden können. Dieser Anforderung ist auch beim Einsatz von Archivierungssystemen durch IT-Kontrollen Rechnung zu tragen, indem bspw. Speichermedien und Sicherheitskopien mittels physischer und logischer Zugriffskontrollen vor unberechtigter Kenntnisnahme geschützt werden.
 - **Die Integrität** des elektronischen Archivierungssystems ist gegeben, wenn die zu archivierenden Dokumente und Daten gespeichert und fehlerfrei (eindeutig) indiziert werden und vor Manipulation und ungewollten oder fehlerhaften Änderungen geschützt sind.
 - Die **Verfügbarkeit** setzt voraus, dass neben den archivierten Dokumenten und Daten auch die für das elektronische Archivierungsverfahren eingesetzte IT-Anwendung und IT-Infrastruktur so zur Verfügung steht, dass die Lesbarmachung während der gesamten Aufbewahrungsfrist möglich ist.
 - Durch angemessene Maßnahmen zur **Autorisierung** ist sicherzustellen, dass nur im Voraus festgelegte Personen die ihnen zugewiesenen Rechte (bspw. Scannen) wahrnehmen können und die archivierten Dokumente und Daten bearbeiten können (autorisierte Personen).
 - Das elektronische Archivierungsverfahren erfüllt die **Authentizität**, sofern eine eindeutige Verbindung zwischen dem Original und seinem digitalisierten Abbild besteht. Demnach müssen die archivierten Unterlagen eindeutig mit den zugehörigen Geschäftsvorfällen verbunden sein.
 - Unter **Verbindlichkeit** wird die Eigenschaft von elektronischen Archivierungsverfahren verstanden, gewollte Rechtsfolgen zu gewährleisten. Dies betrifft die Einhaltung der handelsrechtlichen Anforderungen des § 257 Abs. 3 HGB an die bildliche Speicherung von empfangenen Handelsbriefen und Buchungsbelegen sowie die inhaltliche Speicherung aller anderen aufbewahrungspflichtigen Unterlagen (Handelsbücher, Inventare, Lageberichte, Arbeitsanweisungen und sonstige Organisationsunterlagen, abgesandte Handelsbriefe) auf einem Bild- oder sonstigen Datenträger.

⁹ Vgl. IDW RS FAIT 1, Tz. 21

6.2. Ordnungsmäßigkeit

- (39) Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim Einsatz elektronischer Archivierungsverfahren sind nur dann erfüllt, wenn die Einhaltung der Ordnungsmäßigkeitskriterien während des gesamten Archivierungsprozesses sichergestellt werden kann.
- (40) Der Grundsatz der **Vollständigkeit** betrifft die lückenlose Erfassung aller rechnungslegungsrelevanten Dokumente und Daten. Jedes aufbewahrungspflichtige Dokument ist grundsätzlich einzeln und mit allen Bestandteilen (Altlongen, evtl. Rückseiten) zu erfassen.
- (41) Dem Grundsatz der **Richtigkeit** folgend hat das Archivierungsverfahren sicherzustellen, dass die zu archivierenden Dokumente und Daten den geforderten Grad der Übereinstimmung mit dem Original aufweisen. Ist nach § 257 HGB die bildliche Übereinstimmung der Wiedergabe mit der Originalunterlage gefordert, muss das Archivierungsverfahren daher eine originalgetreue, bildliche Wiedergabe sicherstellen. Die Anforderung an die bildliche Wiedergabe ist erfüllt, wenn alle auf der Originalunterlage enthaltenen Angaben zur Aussage- und Beweiskraft des Geschäftsvorfalles originalgetreu bildlich wiedergegeben werden.

Ist die auf den Originaldokumenten verwendete Farbe aus Sicht der Rechnungslegung von Bedeutung (z.B. Minusbeträge in rot), so sind diese mit Farbscannern zu erfassen und farbig zu archivieren.

Werden bei standardisierten Eingangs- oder Ausgangsbelegen wiederkehrende Informationen (z.B. Briefkopf) ausgefiltert (Netto-Imaging), muss sichergestellt sein, dass das Netto-Image zum Zeitpunkt der Wiedergabe mit den ausgefilterten Informationen kombiniert werden kann.

Bei der inhaltlichen Wiedergabe ist zu beachten, dass durch die Speicherung von Formatangaben die Unterlage in ihrer ursprünglichen Form reproduziert werden kann.

- (42) Die **Zeitgerechtigkeit** der Archivierung betrifft die zeitnahe Überführung der Dokumente und Daten in das Archivierungssystem, um mögliche Verluste und Manipulationen vor der Archivierung auszuschließen. Dies betrifft zum einen organisatorische Vorkehrungen, um zu archivierende Dokumente und Daten rechtzeitig dem Archivierungsprozess zuzuführen. Durch technische Maßnahmen ist zum anderen zu gewährleisten, dass die Archivdaten möglichst zeitnah auf das endgültige Archivierungsmedium übertragen werden.
- (43) Ein sachverständiger Dritter muss nach dem Grundsatz der **Nachvollziehbarkeit** in der Lage sein, sich in angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und die Lage des Unternehmens zu verschaffen. Auch beim Einsatz eines elektronischen Archivierungssystems muss daher sichergestellt sein, dass die Speicherung des einzelnen Geschäftsvorfalles sowie des angewandten Archivierungsverfahrens über die Dauer der Aufbewahrungsfrist nachvollziehbar bleibt. Dies gilt auch für die zum Verständnis des

elektronischen Archivierungsverfahrens erforderliche Verfahrensdokumentation.

- (44) Der Verzicht auf einen physischen Originalbeleg (z.B. bei gescannten Dokumenten) darf die **Nachvollziehbarkeit** des Geschäftsvorfalles sowie des betreffenden Buchungsvorgangs in formeller und sachlicher Hinsicht nicht beeinträchtigen. Der Erhalt der Verknüpfung zwischen Geschäftsvorfall und Dokument muss daher während der gesamten Aufbewahrungsfrist gewährleistet sein.
- (45) Das Kriterium der **Unveränderlichkeit** verlangt, dass die elektronisch archivierte Dokumente und Daten nicht verändert werden dürfen. Zu welchem Zeitpunkt ein Originaldokument als elektronisch archiviert gilt, ist dabei auch abhängig von der in der Unternehmensorganisation festgelegten Entscheidung des Buchführungspflichtigen.

7. Einrichtung eines Archivierungssystems

- (46) Aufgrund der kurzen Innovationszyklen in der Informationstechnologie ergibt sich bei den langen gesetzlichen Aufbewahrungspflichten von 10 Jahren für Dokumente und Daten zwangsläufig die Notwendigkeit, Archivierungsverfahren so einzurichten und umzusetzen, dass trotz der fortschreitenden technologischen Entwicklung die Lesbarmachung der Unterlagen gewährleistet wird.
- (47) Der Gesetzgeber hat keine Vorgaben über die zu verwendenden Technologien gemacht. Daher ist im Rahmen der IT-Strategie ein langfristiges Konzept zum Einsatz von Archivierungsverfahren aufzustellen und mit dem Sicherheitskonzept abzustimmen. Im Rahmen dieses Konzepts sind Festlegungen zu treffen, die eine langfristige gesetzeskonforme Nutzung der archivierten Daten und Dokumente sicherstellen und die Verfügbarkeit des IT-Systems unter Berücksichtigung des erwarteten Datenvolumens unter Einhaltung der gesetzlichen Aufbewahrungspflichten gewährleistet.

Um auch bei notwendig werdenden Systemwechseln eine langfristige und den gesetzlichen Aufbewahrungszeiträumen entsprechende Aufbewahrung zu gewährleisten, sind neben den Konzepten zur regelmäßigen Erfassung, Speicherung, Archivierung und Lesbarmachung von elektronisch gespeicherten Daten und Dokumenten auch geeignete Migrationskonzepte für neue Systeme zu entwickeln.

Ferner sind Festlegungen zur Integration des Archivierungssystems in das IT-gestützte Rechnungslegungssystem, zur Identifikation, Auswahl und Verwaltung der zu archivierenden Daten und Dokumente sowie zur periodischen Überprüfung der Angemessenheit des langfristigen Archivierungskonzepts zu treffen.

- (48) Wenn Unternehmen ganz oder teilweise die Archivierung von Dokumenten und Daten auslagern, müssen die gesetzlichen Vertreter beurteilen, wie sich dies auf das IT-Kontrollsystem auswirkt. Die Verantwortlichkeit der gesetzlichen Vertreter des Unternehmens erstreckt sich in diesem Fall auch auf die ausgelagerten Teile des IT-Systems.¹⁰

7.1. IT-Umfeld und IT-Organisation

- (49) Eine wesentliche Voraussetzung für die Sicherheit und Ordnungsmäßigkeit der elektronischen Archivierung ist ein angemessenes Problembewusstsein der gesetzlichen Vertreter und der Mitarbeiter für mögliche Risiken beim Einsatz von Archivierungsverfahren (geeignetes IT-Umfeld). Dafür sind vor allem bei der Einführung oder Änderung von Archivierungsprozessen eine ausreichende Schulung der Mitarbeiter sowie das Vorliegen einer aussagekräftigen Verfahrensdokumentation von Bedeutung.
- (50) Die Beschreibung der Archivierungsprozesse ist schriftlich festzulegen. Die Verfahrensdokumentation dient zum Verständnis der Archivierungsprozesse und ist damit ebenfalls aufbewahrungspflichtig.
- (51) Insbesondere die folgenden Bereiche sind für alle archivierungspflichtigen und archivierten Daten und Dokumente im Rahmen der Ablauforganisation zu regeln:
- Identifikation der aufbewahrungspflichtigen Dokumente und Daten
 - Bestimmung der Dauer der Speicherung von Daten und Dokumenten im IT-gestützten Rechnungslegungssystem (Produktivsystem)
 - Festlegung des Archivierungszeitpunktes (Belegstatus), der Archivierungsfrequenz und der Archivierungsprozesse
 - Festlegung der Aufbewahrungsfristen für die elektronisch zu archivierenden Daten und Dokumente
 - Gewährleistung der erforderlichen Differenzierung in bildlich oder inhaltlich zu archivierenden Dokumenten
 - Sicherstellung der Vollständigkeit und Richtigkeit der Archivierung sowie der Wiedergabequalität
 - Beschreibung des Indexierungsverfahrens und der eindeutigen Zuordnungsfähigkeit der archivierten Dokumente und Daten zur Rechnungslegung
 - Verfahren und Techniken zur nachprüfbar vollständigen und richtigen Erfassung, Archivierung, Löschung und Lesbarmachung archivierter Dokumente und Daten
 - Sicherung von archivierten Datenbeständen

¹⁰ Vgl. IDW RS FAIT 1, Tz. 114

- Verfahren zum Zugriff auf Dokumente und Daten in ausgelagerten Archivdatenbeständen
- Verfahren zum nachprüfbareren und vollständigen Wiederanlauf von gesicherten Archivdatenbeständen bei fehlgeschlagenen Archivierungsläufen
- Festlegung der Verantwortlichkeiten und Kompetenzen in Archivierungsprozessen.

7.2. IT-Infrastruktur beim Einsatz von Archivierungsverfahren

- (52) Die technischen Sicherungsmaßnahmen eines Archivierungssystems umfassen physische Sicherungsmaßnahmen, logische Zugriffskontrollen, Datensicherungs- und Auslagerungsverfahren sowie Organisationsanweisungen für den Regel- und den Notbetrieb.
- (53) Durch physische Sicherungsmaßnahmen sind die IT-Infrastruktur beim Einsatz von Archivierungsverfahren und die Speichermedien vor Verlust, Zerstörung oder unberechtigter Veränderung zu schützen.
- (54) Neben den Zugriffsschutzmechanismen der Rechnungslegungssysteme muss zum Schutz der archivierten Daten und Dokumente auch im Archivierungssystem ein geeignetes Berechtigungskonzept implementiert werden.
- (55) Die Implementierung geeigneter Datensicherungs- und Auslagerungsverfahren setzt voraus, dass in angemessenen regelmäßigen Abständen der Archivserver mit der Indexdatenbank gesichert wird. Von den Speichermedien sind Kopien anzufertigen und an einem räumlich vom Archivierungssystem getrennten Standort auszulagern. Zur Sicherung der Lesbarkeit der Speichermedien über die gesamte Aufbewahrungsfrist sind vom Medientyp abhängige Kontrollen und Maßnahmen vorzusehen, wie etwa der regelmäßige Test auf die Lesbarkeit von Speichermedien (Band- und Plattensystemen, WORM). Bei redundant ausgelegten Archivierungssystemen ist zu testen, ob die Funktionsübergabe bei Ausfall eines Teilsystems ordnungsgemäß erfolgt.
- (56) In Organisationsanweisungen ist der Regelbetrieb des Archivierungssystems festzulegen, etwa die Aufgaben und Befugnisse von Administratoren, Regelungen zum Change-Management und zur Verwaltung von Speichermedien.
- (57) Zur Sicherstellung des Betriebs des Archivierungssystems sollten die Maßnahmen, die beim Ausfall eines Archivierungssystems ergriffen werden müssen, in einem Notfallkonzept festgehalten werden. Im Fall einer ungeplanten Unterbrechung während eines Archivierungslaufes ist nach Wiederanlauf sicherzustellen, dass die Konsistenz der Daten gewährleistet ist. Die Daten und Dokumente dürfen erst gelöscht bzw. die Originale vernichtet werden, wenn die endgültige Übertragung in das Archivierungssystem stattgefunden hat. In der Praxis wird hier durch spezielle Verifikationsprogramme geprüft, ob z.B. die Daten im Archivierungssystem mit denen des ERP-Systems übereinstimmen.

7.3. IT-Anwendungen beim Einsatz von Archivierungsverfahren

- (58) Bei den zur Archivierung eingesetzten IT-Anwendungen handelt es sich im Regelfall um Standardsoftware, die durch Parametrisierung an die unternehmensindividuellen Besonderheiten anzupassen ist. Diese Standardsoftware bietet i.d.R. die folgenden Funktionen:
- Dokumentenerfassung (z.B. Scannsoftware), Import von digitalen Masendaten
 - Verwaltung der Indexinformationen und der Ablageorte in einer Datenbank
 - Retrievalfunktionen, wie z.B. Freitextsuche
 - Schnittstellenfunktionalitäten.
- (59) Über definierte Schnittstellen werden Archivierungssysteme zum einen an vorgelagerte Rechnungslegungssysteme und zum anderen an nachgelagerte Speichersysteme angebunden.
- (60) Bei der Auswahl, Entwicklung und Änderung von zur Archivierung eingesetzten IT-Anwendungen sind die gemäß *IDW RS FAIT 1*, Tz. 60 ff., zu beachtenden Anforderungen an die Herstellerwahl, den Test und die Freigabe der Software und das Change-Management sinngemäß zu beachten. Zur Gewährleistung der Integrität des Datenbestandes ist vor der Inbetriebnahme die Ordnungsmäßigkeit und Sicherheit der zur Archivierung eingesetzten IT-Anwendungen durch Test- und Freigabeverfahren sicherzustellen. Insbesondere ist anhand von Integrationstests festzustellen, ob die Übertragung der Daten und Dokumente aus dem Produktivsystem auf das Archivierungssystem (Ablage der Archivdateien auf Archivierungssystem) vollständig und richtig erfolgt sowie ob der Zugriff auf die Archivdatei fehlerfrei möglich ist. Ferner ist zu gewährleisten, dass die vorgesehenen Anzeige- und Auswertungsfunktionen bereitstehen.
- (61) Die im Rahmen der Parametrisierung vorgenommenen Einstellungen in der Archivierungssoftware und den Schnittstellen sind zu dokumentieren.
- (62) An die Funktionalitäten der Archivierungssoftware sind zumindest folgende Mindestanforderungen zu stellen:
- Protokollierung der durchgeführten Archivierung
 - Sicherstellung der Datenkonsistenz durch Plausibilitätskontrollen
 - Differenziertes Berechtigungskonzept.

7.4. IT-gestützte Archivierungsprozesse

- (63) Zur Erfüllung der gesetzlichen Aufbewahrungspflichten muss beim Einsatz von Archivierungsverfahren über den gesamten Prozess der Archivierung gewährleistet sein, dass alle Dokumente und Daten gemäß dem Archivierungskonzept erfasst werden, für welche die elektronische Archivierung zu-

lässig bzw. notwendig ist oder festgelegt wurde. Ferner muss sichergestellt werden, dass die Daten und Dokumente für die Dauer der Aufbewahrungspflicht innerhalb angemessener Zeit wiedergegeben werden können.

- (64) Der Archivierungsprozess besteht im Regelfall aus den Teilaktivitäten
- Erfassung bzw. Scannen der Dokumente und Daten,
 - Indexierung/Verschlagwortung mittels der IT-Anwendung,
 - Speicherung und Verwaltung der Daten und Dokumente im Archivierungssystem,
 - Lesbarmachung/Retrieval,
 - Vernichtung der Originaldokumente und -daten sowie Vernichtung des Archivträgers nach Ende der Aufbewahrungsfrist.

7.4.1. Erfassung

- (65) Beim Erfassungsvorgang werden die automatisierte Übernahme von Daten und Dokumenten aus vorgelagerten Rechnungslegungssystemen und die elektronische Erfassung von physischen Dokumenten unterschieden. Durch organisatorische Maßnahmen (bspw. Arbeitsanweisung Posteingangsstelle) müssen die aufbewahrungspflichtigen Dokumente eindeutig identifiziert werden können. Für die elektronische Erfassung von physischen Dokumenten sind Kontrollen vorzusehen, die den speziellen Umständen des Dokumentenscannings Rechnung tragen:
- Eindeutige Festlegung der Erfassungsart je Dokumententyp: Durch Kontrollen für die Erfassung ist zu gewährleisten, dass die zu archivierenden Dokumente für jede Erfassungsart vollständig zur Erfassung gelangen
 - Abgleich der Anzahl der zu archivierenden Dokumente mit der Anzahl der tatsächlich erfassten Dokumente auf der Grundlage von Protokollen (Scannprotokoll etc.)
 - Vermeidung von Doppelerfassungen durch Kennzeichnung der Archivierung auf den Originaldokumenten
 - Verknüpfung der einzelnen Seiten eines mehrseitigen Dokuments (inkl. Rückseiten) im Archivierungssystem
 - Kontrolle der originalgetreuen Wiedergabe eines Dokuments z.B. auf Verfälschung durch automatische Bildkorrekturverfahren (Ausblenden dunkler Ränder etc.).
- (66) Die Richtigkeit des Scannvorgangs wird im Regelfall durch den Vergleich des Originaldokuments mit dem Abbild und der anschließenden Einzelfreigabe des Dokuments bzw. Wiederholung des Scannvorgangs sichergestellt.
- (67) Verfahrenstechnisch ist sicherzustellen, dass bei der Archivierung von Daten und Dokumenten aus dem IT-gestützten Rechnungslegungssystem in das Archivierungssystem nur abgeschlossene, d.h. archivierungsfähige Geschäftsvorfälle übertragen werden. Die Auswahl der zu archivierenden Daten

erfolgt im Regelfall über Selektionsprogramme, die zudem bewirken, dass logisch zusammenhängende Daten und Dokumente gemeinsam archiviert werden.

- (68) Im Anschluss an einen Archivierungslauf ist die vollständige und richtige Datenübernahme zu kontrollieren, z.B. anhand der erstellten Protokolle oder durch Abgleich der noch verbliebenen Daten und Dokumente im Rechnungslegungssystem.

7.4.2. Indexierung

- (69) Bei der Indexierung der Dokumente und Daten müssen insbesondere die Anforderungen an eine geordnete Ablage erfüllt sein, damit die Wiederauffindbarkeit der Dokumente und Daten gewährleistet ist. Bei der Indexierung wird jedem archivierten Dokument oder Datensatz eine eindeutige Dokument-Identifikation zugewiesen. Über diese Dokument-Identifikation erfolgt die Verknüpfung zu einem Ordnungskriterium des zugehörigen Geschäftsvorfalles (z.B. Belegnummer, Stammdatenummer). Programmseitig ist die eindeutige Verknüpfung und deren Nachweisbarkeit zu gewährleisten. Ferner ist durch Verarbeitungskontrollen sicherzustellen, dass zwei Dokumenten nicht die gleiche Dokument-Identifikation zugewiesen werden kann. Soweit die Indexierung manuell erfolgt, ist die eindeutige Zuordnung der Dokumente ausreichend zu kontrollieren.

- (70) Für das Wiederauffinden der Dokumente und Daten bestehen verschiedene Zugriffsmöglichkeiten, z.B.:

- der unmittelbare Zugriff über die Dokument-Identifikation im Archivierungssystem
- der mittelbare Zugriff über das IT-gestützte Rechnungslegungssystem (z.B. Belege aus einem Geschäftsvorfall).

Der mittelbare Zugriff erfordert eine weitere Indexierung, nämlich die Verknüpfung der Dokument-Identifikation mit den Ordnungskriterien des IT-gestützten Rechnungslegungssystems (bspw. Belegnummer). Die Indexierung ist regelmäßig auf ihre Integrität zu testen. Aufgetretene Integritätsverletzungen und vorgenommene Fehlerkorrekturen sind zu dokumentieren. In regelmäßigen Abständen sollte getestet werden, ob die Datensicherungen der Indizes lesbar und wiederverwendbar sind.

- (71) Die Ablage der Indexinformationen erfolgt im Regelfall in einer Datenbank auf dem Archivserver. Komplexe Archivierungssysteme bieten darüber hinaus auch die Möglichkeit, alle Indexinformationen zu den Objekten eines Speichermediums zusätzlich auch auf dem Speichermedium selbst abzulegen. Damit kann im Notfall ein Neuaufbau der Indexinformationen losgelöst von der Datenbank erfolgen. Soweit das Notfallkonzept vorsieht, Indizes anhand der Indexinformationen auf dem Speichermedium zu rekonstruieren, ist die Wirksamkeit dieser Maßnahme regelmäßig zu testen.

7.4.3. Speicherung und Verwaltung

- (72) An Archivierungssysteme sind hohe Anforderungen an die Zuverlässigkeit der Datenspeicherung und Verwaltung zu stellen. Zur Vollständigkeit der Archivierung muss gewährleistet sein, dass alle Dokumente und Daten im Langzeitarchiv des Archivierungssystems gespeichert werden. Die vollständige Speicherung der erfassten Daten ist durch Abgleich der Protokolle der Erfassungssysteme und der Protokolle des Speichersystems zu kontrollieren. Durch Nutzung von automatischen Verifikationsprogrammen kann die Richtigkeit der gespeicherten Daten und Dokumente überprüft werden.
- (73) Von welchem Zeitpunkt an Daten und Dokumente als elektronisch archiviert gelten, ist abhängig von der in der Unternehmensorganisation festgelegten Entscheidung des Buchführungspflichtigen. Soweit eine manuelle Freigabe der zu archivierenden Daten und Dokumente erfolgt, ist sicherzustellen, dass die Freigabe nur durch die dazu autorisierten Personen vorgenommen wird.
- (74) Um einen schnellen Zugriff auf häufig benötigte Dokumente und Daten zu ermöglichen, können diese zusätzlich in einem Zwischenspeicher (Cache) des Archivservers gespeichert werden. Daher müssen geeignete Berechtigungskonzepte gewährleisten, dass Daten im Cache-Bereich des Archivierungssystems nicht verändert werden können. Zugriffe der für die Systemverwaltung verantwortlichen Mitarbeiter müssen anhand entsprechender Protokollierungen nachvollziehbar sein.
- (75) Verfügbarkeitsrisiken des Archivierungssystems sind durch regelmäßige Datensicherung zu vermindern. Aus Sicherheitsgründen (bspw. Brandschutz) kann es geboten sein, dass die Datensicherungen räumlich getrennt von dem IT-gestützten Rechnungslegungssystem aufbewahrt werden.
- (76) Datenträger können physikalisch wie technologisch veralten. Dies kann dazu führen, dass archivierte Daten nicht mehr lesbar sind. Daher sollten archivierte Daten und Dokumente noch vor Ablauf der vom Hersteller von Speichermedien zugesagten Haltbarkeitsfristen auf ihre Lesbarkeit untersucht werden und ggf. auf neue Datenträger kopiert bzw. in neue, aktuellere Datenformate übertragen werden.

7.4.4. Lesbarmachung/Retrieval

- (77) Die gespeicherten Dokumente und Daten müssen während der gesamten Aufbewahrungsfrist jederzeit in angemessener Zeit reproduzierbar sein, d.h. lesbar gemacht werden können.
- (78) Die Lesbarmachung erfolgt im Regelfall über die Online-Anzeige der Dokumente und Daten, über die Erstellung eines Ausdrucks oder durch die Bereitstellung der Dokumente und Daten in einem maschinell auswertbaren Format über eine Export-Schnittstelle des Archivierungssystems.

- (79) Eine Sonderform der Lesbarmachung ist das Zurücksichern der archivierten Dokumente und Daten in das Rechnungslegungssystem, aus dem die Daten archiviert worden sind. Dabei besteht die Gefahr, dass von dem eingesetzten Rechnungslegungsprogramm die Archivdaten nicht oder nicht vollständig gelesen werden können, da sich die Datenstruktur gegenüber der Vorversion, aus der die Daten archiviert wurden, geändert hat. Zudem ist oft die Datenkonsistenz nicht mehr herstellbar, z.B. bei geänderten Programmparametern und Stammdaten.
- (80) Im Interesse der Lesbarkeit der Daten bei Releasewechseln von Rechnungslegungssystemen werden Archivierungssysteme eingesetzt, die eine plattform- und releaseunabhängige Archivierung ermöglichen. Mit den zu archivierenden Daten und Dokumenten werden sog. Metadaten (z.B. Feldtyp oder Feldlänge) gespeichert, die beim Zugriff auf die archivierten Daten und Dokumente gelesen und interpretiert werden.

7.4.5. Vernichtung von Originaldokumenten und -daten

- (81) Originaldokumente bzw. originär digital archivierte Daten dürfen nur unter den folgenden Voraussetzungen vernichtet werden:
- Der Aufbewahrungszeitraum bei elektronisch archivierten Dokumenten bzw. Daten ist abgelaufen
 - Es bestehen neben den handelsrechtlichen Vorschriften in § 257 HGB keine weiteren gesetzlichen Vorschriften, die die Existenz der Originaldokumente bzw. -daten verlangen
 - Es bestehen keine innerbetrieblichen Regelungen oder sonstigen organisatorischen Anforderungen, die einer Vernichtung im Wege stehen
 - Die Originalunterlagen verkörpern keine Rechte, zu deren Ausübung der Besitz des Originals notwendig ist (z.B. Wertpapiere) oder als Beweismittel nur im Original anerkannt werden (z.B. Vollmachten)
 - Es besteht kein Herausgabeanspruch eines Dritten auf das Original (z.B. Scheck, Wechsel)
 - Das elektronische Archivierungsverfahren erfüllt die anzuwendenden Ordnungsmäßigkeits- und Sicherheitsvorschriften in vollem Umfang.
- (82) Soweit die Unterlagen unter den vorstehenden Voraussetzungen vernichtet werden können, hat das Unternehmen zu entscheiden, ob Dokumente, deren Beweiskraft bei der Aufbewahrung in elektronischer Form nicht erhalten bleiben, zusätzlich in der Originalform aufbewahrt werden sollen. Beispielsweise haben öffentlich beurkundete Dokumente eine höhere Beweiskraft im Vergleich zu ihrer bildlichen Reproduktion (vgl. §§ 415 ff. ZPO). Sofern der mögliche Verlust oder eine Verringerung der Beweiskraft nicht bewusst in Kauf genommen wird, sind diese Dokumente nach ihrer elektronischen Archivierung daher auch in der Originalform aufzubewahren.

7.5. Überwachung des IT-Kontrollsystems

- (83) Mit der Überwachung des IT-Kontrollsystems beim Einsatz von Archivierungssystemen wird die prozessunabhängige Beurteilung der Wirksamkeit des für die elektronische Archivierung relevanten IT-Kontrollsystems im Zeitablauf bezeichnet. Dabei wird beurteilt, ob das IT-Kontrollsystem sowohl angemessen ist als auch kontinuierlich funktioniert. Darüber hinaus haben die gesetzlichen Vertreter dafür Sorge zu tragen, dass festgestellte Mängel im IT-Kontrollsystem abgestellt werden.
- (84) Die prozessunabhängigen Überwachungsmaßnahmen werden durch die Interne Revision oder durch unmittelbare Überwachungsmaßnahmen der gesetzlichen Vertreter durchgeführt. Auf Grund der Bedeutung von Archivierungssystemen für die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung sollte die Interne Revision bereits projektbegleitend in die Auswahl und Implementierung von Archivierungssystemen eingebunden werden. Die Angemessenheit der mit den Archivierungsprozessen verbundenen manuellen und IT-gestützten Kontrollen sollte vor der Inbetriebnahme von der Internen Revision geprüft werden.
- (85) Die Prüfung der Wirksamkeit der Kontrollen muss neben der Einhaltung der organisatorischen Anweisungen (Scannanweisung, Datensicherung etc.) auch einen laufenden Abgleich des aktuellen Archivierungsverfahrens mit neuen Anforderungen auf Grund regulatorischer Änderungen oder technologischer Weiterentwicklungen enthalten.

7.6. Outsourcing von elektronischen Archivierungsverfahren

- (86) Beim Einsatz von elektronischen Archivierungsverfahren kann sich das Outsourcing auf Teilprozesse, wie bspw. das Scannen physischer Belege mit anschließender Übermittlung der Dokumente an das Unternehmen, bis hin zur Bereitstellung eines Online-Archivierungssystems erstrecken. Soweit ganz oder teilweise IT-gestützte Archivierungsprozesse ausgelagert werden, bleibt der Buchführungspflichtige in vollem Umfang für die Ordnungsmäßigkeit und Sicherheit des elektronischen Archivierungssystems verantwortlich. Folglich haben die gesetzlichen Vertreter sicherzustellen, dass die Anforderungen an die elektronische Archivierung auch durch das Dienstleistungsunternehmen gewährleistet werden.¹¹
- (87) Bei der Auslagerung von Archivierungsverfahren ist zu unterscheiden,
- ob sich die Aufgabe des Dienstleistungsunternehmens darauf beschränkt, Teilprozesse oder bestimmte Tätigkeiten nach Anweisung des beauftragenden Unternehmens abzuwickeln oder

¹¹ Vgl. IDW RS FAIT 1, Tz. 113 ff.

- ob das Dienstleistungsunternehmen eigenständig im Auftrag des auslagernden Unternehmens tätig wird.

Beschränkt sich die Aufgabe des Dienstleistungsunternehmens auf eine Abwicklung von Aufgaben, kann es ausreichend sein, dass allein beim beauftragenden Unternehmen wirksame Kontrollen zur Überwachung der ausgelagerten Tätigkeiten oder Prozesse eingerichtet sind. Werden die Tätigkeiten im Auftrag der Unternehmen durch das Dienstleistungsunternehmen eigenständig durchgeführt, so muss sich das beauftragende Unternehmen insofern auf das interne Kontrollsystem verlassen können. Deshalb hat das auslagernde Unternehmen vertragliche Prüfungs- und Kontrollrechte zu vereinbaren, um sich von der Angemessenheit und Wirksamkeit des internen Kontrollsystems beim Dienstleistungsunternehmen zu überzeugen.¹²

- (88) Aufgrund der Bedeutung der archivierten Daten und Dokumente für das Unternehmen und der möglichen Folgen aus der Nichteinhaltung gesetzlicher oder regulatorischer Anforderungen kommt beim Outsourcing der Auswahl der Dienstleistungsunternehmen und der vertraglichen Regelung der Anforderungen an ein Archivierungssystem unter Berücksichtigung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung besondere Bedeutung zu. Die Einhaltung dieser Anforderungen sollte im Detail vertraglich geregelt werden. Neben eindeutigen Regelungen zu Art, Umfang und Dauer der zu archivierenden Daten und Dokumente und ihrer Auswertungsmöglichkeiten sollten insbesondere die Prüfungsrechte der unternehmenseigenen Internen Revision und des Abschlussprüfers im Voraus vertraglich fixiert werden.

¹² Vgl. *IDW Prüfungsstandard: Abschlussprüfung bei teilweiser Auslagerung der Rechnungslegung auf Dienstleistungsunternehmen (IDW PS 331)*, Tz. 6 ff., in: WPg 2003, S. 999 ff., FN-IDW 2003, S. 481 ff.