

Chancen der Internen Revision durch die GDPdU

Prof. Dr. Georg Herde, Martin Riedl, Stefan Wenig, Deggendorf

Prof. Dr. Georg Herde: Fachhochschule Deggendorf, Fachbereich Betriebswirtschaft/Wirtschaftsinformatik.

Martin Riedl und Stefan Wenig: Dipl.-Wirtschaftsinformatiker (FH), dab: Daten-Analysen & Beratung GmbH. Entwicklung einheitlicher Schnittstellen zur Datenextraktion aus verschiedenen DV-Systemen und deren Aufbereitung für Analyse-Software. Weitere Informationen unter <http://www.dab-gmbh.de>.

Bedingt durch die Vorschriften der „Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen“ (GDPdU) entsteht in vielen Firmen derzeit die Notwendigkeit, einen großen Teil der Unternehmensdaten aufzubereiten, so dass sie von den Finanzbehörden digital geprüft werden können. Diese Daten müssen zu Prüfzwecken vorgehalten und oft für einen langen Zeitraum archiviert werden. Daraus ergeben sich durchaus Synergieeffekte und Chancen für die Interne Revision.

1. Vorbemerkung

In den letzten Jahren gewinnen Analysetools wie ACL oder IDEA immer stärker an Bedeutung. Seit zum 1. Januar 2002 die Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU) in Kraft getreten sind, müssen sich vor allem Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und die Unternehmen verstärkt mit dem Thema der „Digitalen Betriebsprüfung“ befassen. Die Firmen stehen in der Pflicht, dem Prüfer die Zugriffsarten Z1, Z2 und Z3¹ auf ihre digital vorliegenden, steuerrelevanten Daten in geeigneter Form zu ermöglichen. Wirtschaftsprüfer und Steuerberater müssen ihre Mandanten zunehmend hinsichtlich Fragen über Ablauf der digitalen Prüfung, Eingrenzung steuerrelevanter Daten und technischer bzw. organisatorischer Abläufe beraten. Auditing Tools hatten ihre Daseinsberechtigung allerdings bereits vor Inkrafttreten des geänderten § 147 Abs. 6 AO – auch im Bereich der Internen Revision. Neue Ansätze bringen frischen Wind für die digitale Interne Revision und helfen dabei, vorhandene Hürden zu überwinden.

2. Problemstellung

Auditing Tools sind im Gegensatz zu Spreadsheet- oder Datenbanksystemen speziell auf die performante Analyse von Massendaten ausgelegt. Sie bieten einen vordefinierten, umfassenden Werkzeugkasten an Standardauswertungen, die bei der digitalen Analyse von Unternehmensdaten auch ohne dedizierte technische Kenntnisse so gut wie sofort eingesetzt werden können. Auch ist die Anzahl der verarbeitbaren Datensätze i. d. R. nicht limitiert, während Excel-User eine Verarbeitungsrestriktion von 65.536 Datensätzen in Kauf nehmen müssen. Echte Auditing Tools zeichnen sich daneben durch absolute Unveränderbarkeit der Quelldaten aus – eine Manipulation oder auch zufällige Änderung oder Löschung der Daten (wie beim Zugriff über Datenbankmanagementsysteme) ist nicht möglich.

Die Arbeit mit Auditing Tools birgt trotz aller Vorteile bei komplexeren Aufgabenstellungen durchaus noch Hürden. Eine Lösung „out-of-the-box“ ist in vielen

Fällen möglich. Die Schwierigkeiten kommen aber in den folgenden Fällen zum Vorschein:

- ◆ Es müssen die operativen Daten aus einem oder mehreren Quellsystemen mit unterschiedlichen Datenformaten extrahiert werden.
- ◆ Know-how Träger in den IT-Bereichen der Unternehmen sind stark nachgefragte Mitarbeiter und nur schwer für adhoc Auswertungen zu gewinnen.
- ◆ Das laufende operative Geschäft darf durch die Extraktion der Daten nicht beeinträchtigt werden. Sind diese Hürden bewältigt, so stellen sich dem Prüfer² weitere Fragen:
- ◆ Wie können die extrahierten Daten sachlogisch verknüpft werden, damit gehaltvolle Aussagen abgeleitet werden können?
- ◆ Wie wird die Prüfanforderung in eine rechnergestützte Prüfroutine transformiert?

Diese Anforderungen gehen häufig über die durch das Menü der Analyse-Software zu bedienenden Prüfungsschritte hinaus. Zwar können skriptbasierte komplexe Algorithmen realisiert werden, diese erfordern aber Programmierkenntnisse, die nicht immer vorhanden sind.

Die Situation der Prüfer in der Mitte zwischen den operativen Systemen der Unternehmung und der Analyse-Software lässt sich an Abbildung 1 verdeutlichen.

2. Chancen durch die „GDPdU“

Es lässt sich erahnen, wieso das Zugriffsrecht der Finanzbehörden mit der Änderung des § 147 Abs. 6 AO entscheidend erweitert wurde. Bietet doch die digitale Analyse der Unternehmensdaten dem versierten Betriebsprüfer die Möglichkeit, binnen Sekunden oder Minuten Standardauswertungen durchzuführen, für die vor dem digitalen Zugriff noch etliche Ordner und Listen gewälzt werden mussten. Doch wo liegen nun Chancen für die Interne Revision?

2.1 Schnittstelle Datenextraktion

Die Fragen der externen Betriebsprüfer lauten u. a.:

- ◆ Wie werden möglichst unbearbeitete Daten³ aus den operativen Systemen extrahiert, wie z. B. aus SAP[®] oder Navision?
- ◆ Wie können Daten aus unterschiedlichen Modulen und/oder Systemen benutzerfreundlich verknüpft werden, so dass werthaltige Schlussfolgerungen durch die Analysen gezogen werden können?
- ◆ Wie werden steuerrechtlich relevante Daten aus verschiedenen Quellsystemen in einem GDPdU-konformen Format an möglichst zentraler Stelle vorgehalten, so dass der Prüfer auch in Zukunft darauf zugreifen kann?

Diese Fragestellungen sind sehr ähnlich zu den Fragestellungen der analytischen Internen Revision. Da sich durch die gesetzliche Änderung kein Unternehmen diesen Problemen verschließen kann und die Anforderungen der GDPdU umzusetzen sind, können diese Anstrengungen zu einer Optimierung der internen Prüfungsprozesse genutzt werden. So entsteht durch die gesetzliche Verpflichtung, im Unternehmen

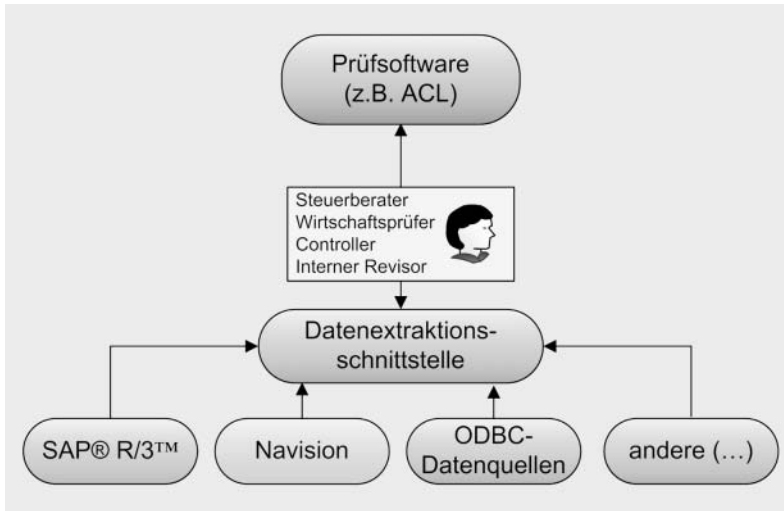


Abbildung 1:
Übersicht der Prüfer- und Schnittstellensituation

anfallende, steuerlich relevante Daten vorzuhalten ein Datenpool, den auch die Interne Revision für Prüfungszwecke verwenden kann und sollte. Bei den technischen und organisatorischen Maßnahmen, die Datenbereitstellung und Datenaufbereitung gemäß GDPdU zu organisieren, sollten daher nicht nur die Minimalanforderungen des Gesetzes erfüllt, sondern darüber hinaus ein Mehrwert für das Unternehmen geschaffen werden.

Hier sind Überlegungen zu empfehlen, den Datenbereich auch auf nicht-steuerlich-relevante Teile der EDV-Systeme auszudehnen, um diese Informationen für interne Prüfungszwecke einsetzen zu können. Sind die Schnittstellen einmal definiert, hält sich der Mehraufwand für diese Bereitstellung in Grenzen. Das Problem der Datenbeschaffung bzw. Datenbereitstellung für die Interne Revision kann dann in Zukunft durch die bestehenden Anforderungen der GDPdU erheblich entschärft werden. Der zusätzliche Nutzen der dabei für die Unternehmen entsteht, wenn der ganzheitliche Datenbestand für Prüfungszwecke zur Verfügung steht, ist vielfältig:

- ◆ Datenextraktion möglichst ohne dezidierte Kenntnisse⁴ der operativen Systeme.
- ◆ Ad hoc Auswertungen auf aktuelle Daten und Altdaten ohne Systemspezialisten.
- ◆ Training der Revisoren an einer Analysesoftware für unterschiedliche operative Daten.

An der FH Deggendorf wurde eine Datenextraktionschnittstelle⁵ geschaffen, die es u. a. ermöglicht unmittelbar auf SAP® R/3™ Tabellen zuzugreifen. Damit wurde für den Prüfer ein Grundstein gelegt z. B. ohne ABAP Kenntnisse unmittelbar auf Tabellen von ERP Systemen zugreifen zu können und prüfungsrelevante Daten, ohne Vorfilterung durch Reports, in Analyse-software einzulesen. Diese Datenextraktionschnittstelle wird sukzessive erweitert um andere DV-Anwendungen.

Interessant an diesem Ansatz ist, dass ein Revisor möglichst nur eine Schnittstelle bedienen muss, um an die heterogenen Datenstrukturen, möglichst aller im Unternehmen eingesetzter Systeme, zu kommen. Die Notwendigkeit der „GDPdU“ bietet insofern auch die Chance den Revisoren eine bessere Transparenz

der Daten in den unterschiedlichen Systemen zu ermöglichen.

2.2 Schnittstelle Datenverknüpfung und Datenauswertung
Als größere Schwierigkeit erweist sich jedoch oftmals das Zusammenführen von Daten aus unterschiedlichen Anwendungsbereichen oder sogar unterschiedlichen EDV-Systemen, um vorhandene Datenbeziehungen und Datenabhängigkeiten für Auswertungen verwenden zu können. Zwar bieten die gängigen Analysetools ausreichend Möglichkeiten Tabellenbeziehungen herzustellen, allerdings ist dies häufig mit einer technischen Hürde versehen, so dass der Analyseprozess oftmals schon zu Beginn zu scheitern droht.

Doch auch hier existieren bereits softwaretechnische Lösungen von Softwareanbietern⁶, die es den Prüfenden möglich machen, unabhängig von der Prüfsoftware ihre Daten zu verknüpfen und einzelne Prüfschritte unabhängig von den jeweiligen Daten durchzuführen. Ein Zuordnen der Daten zu den vorbereiteten Prüfungen erfolgt dabei vor der Ausführung per „Drag-and-Drop“, indem einzelne Datenfelder der extrahierten Datentabellen einfach den Prüfungsparametern zugeordnet werden.

Der Vorteil dieses Ansatzes liegt darin, dass die Prüfroutinen unabhängig von der Bereitstellung der Daten vordefiniert werden können. Der Prüfer kann sich auf die Inhalte und die betriebswirtschaftliche Bedeutung seiner Unternehmensdaten und die Interpretation der Ergebnisse konzentrieren, ohne sich zuviel mit den technischen Hürden der Auswertung zu beschäftigen.

Die Kenntnis über Beschaffenheit und Struktur der Daten muss und wird verstärkt auch in der Zukunft beim Prüfenden liegen und kann durch keine programmtechnische Lösung ersetzt werden. Das Wissen über die eigenen Daten bleibt ein essentieller Bestandteil des Analyseprozesses. Ist das Verständnis für die Daten und deren Beziehungen zueinander gegeben, so sind die oben skizzierten Ansätze willkommene Hilfsmittel zur digitalen Prüfung der Unternehmensdatenbestände.

Nicht zuletzt wird es der Internen Revision durch den Einsatz von Auditing Tools ermöglicht, Prüfungen nicht nur auf Basis von Stichproben durchführen zu können. Durch Nutzung des vorhandenen Datenpools und performanter Auditsoftware kann die Grundgesamtheit überprüft werden.

3. Ausblick

Die Änderung der Abgabenordnung und das damit verbundene Zugriffsrecht der Steuerprüfer auf die digital vorliegenden Daten im Unternehmen sollten jedoch nicht nur als Mehraufwand in den Unternehmen aufgefasst werden. Vielmehr sollte versucht werden in diesen Verpflichtungen auch Chancen zu sehen, wie die eigenen Analyse- und Prüfprozesse davon profitieren können.

Wird ein Direktzugriff auf die Produkivsysteme der Unternehmen mittels Datenanalyse-Software ermöglicht und wird der extrahierte Datenbestand aus diesen Systemen ständig aktuell gehalten, sind Verfahren wie das „Continuous Controls Monitoring“⁷, also

das automatisierte, permanente Durchführen von Prüfungen, möglich. Wir denken, dass bei wachsenden Datenvolumina und steigender Systemkomplexität es in Zukunft immer wichtiger wird eine permanente Überprüfung der Unternehmensdaten aus unterschiedlichen Blickwinkeln zu gewährleisten. „Assurance is a transient attribute of knowledge because what we know changes frequently and what we receive in terms of information may neither be believable nor true.“⁸

Anmerkung: In diesem Zusammenhang wird auf das 1. Deggendorfer Forum zur digitalen Datenanalyse am 8. April 2005 hingewiesen. Hier stellen Wissenschaftler und Praktiker Möglichkeiten und Rahmenbedingungen nicht nur der steuerrelevanten digitalen Datenanalyse vor.

Endnoten

1 Z1: Unmittelbarer Datenzugriff (Nur-Lese-Zugriff); Z2: Mittelbarer Datenzugriff (Zugriff durch Steuerpflichtigen nach Prüferangaben); Z3: Datenträgerüberlassung (Unterlagen auf maschinell verwertbaren Datenträgern).

- 2 Prüfer bezeichnet hier den Personenkreis derer, die sich mit der Prüfung von Unternehmensdaten beschäftigen, das sind Betriebsprüfer, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, interne Revisoren und IT-Verantwortliche.
- 3 „Mangels wahlfreier Zugriffsmöglichkeiten akzeptiert die Finanzverwaltung daher keine Reports oder Druckdateien, die vom Unternehmen ausgewählte („vorgefilterte“) Datenfelder und -sätze aufführen, jedoch nicht mehr alle steuerlich relevanten Daten enthalten. ...“, vgl. BMF Referat IV D2, Fragen und Antworten zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung, Stand 6. März 2003, S. 3.
- 4 Hierbei sind die technischen Kenntnisse der Datenextraktion gemeint. Das inhaltliche Verständnis, in welchen Datentabellen welche betrieblichen Sachverhalte abgelegt sind und welche Felder dieser Tabellen für eine Auswertung sinnvoll sind, ist weiterhin notwendige Voraussetzung einer Datenanalyse.
- 5 Vgl. Abb. 1: Datenextraktionsschnittstelle. Aus dem studentischen Entwicklungsteam hat sich in der Zwischenzeit ein Spin-Off-Unternehmen entwickelt, das diese Schnittstelle kommerziell unter der Bezeichnung „dab: exporter“ zur Verfügung stellt. <http://www.dab-gmbh.de>.
- 6 Z. B.: DATEV Abschlussprüfung Tools für ACL. <http://www.datev.de>
- 7 ACL – Continuous Controls Monitoring. <http://www.acl.com/products/ccm.aspx>.
- 8 Will, Hart J.: „Semiotic Information Systems: Cognitive, Methodological, Organizational, and Technological Criteria“, in: Organizational Semiotics – OS 2004, edited by Joachim Filipe and Kecheng Liu (Proceedings of the 7th International Workshop on Organizational Semiotics – (OS 2004), Setubal, Portugal, July 2004), pp. 266–308; here p. 266.