



Deggendorfer Forum zur
digitalen Datenanalyse e.V. (Hrsg.)

Transparenz durch digitale Datenanalyse

Prüfungsmethoden für Big Data

Leseprobe, mehr zum Buch unter [ESV.info/978-3-503-15675-7](https://www.esv.info/978-3-503-15675-7)

ESV ERICH
SCHMIDT
VERLAG

ESV ERICH
SCHMIDT
VERLAG

Transparenz durch digitale Datenanalyse

Prüfungsmethoden für Big Data

Leseprobe, mehr zum Buch unter [ESV.info/978-3-503-15675-7](https://www.esv.info/978-3-503-15675-7)

Herausgegeben vom

Deggendorfer Forum zur digitalen Datenanalyse e. V.

Mit Beiträgen von

Dr. Christoph Swart, Prof. Dr. Alfred Ultsch, Prof. Dr. Gunter Dueck,
Armin Heßler, Willi Härtl, Wolfgang Stegmann

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter

[ESV.info/978 3 503 15675 7](http://ESV.info/9783503156757)

Gedrucktes Werk: ISBN 978 3 503 15675 7

eBook: ISBN 978 3 503 15676 4

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2014

www.ESV.info

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen der Deutschen Nationalbibliothek und der Gesellschaft für das Buch bezüglich der Alterungsbeständigkeit und entspricht sowohl den strengen Bestimmungen der US Norm Ansi/Niso Z 39.48-1992 als auch der ISO Norm 9706.

Druck und Bindung: Strauss, Mörlenbach

Vorwort

Moderne Analysemethoden erlauben eine schnelle Auswertung der Daten, deren Interpretation und somit die quantitative Beschreibung von Unternehmensvorgängen. Richtige Schlussfolgerungen bringen nicht nur eine Effizienzsteigerung in der Prüfung mit sich, sondern erhöhen auch die Prüfungssicherheit. Parallel zu einer stetig wachsenden Datenmenge wächst auch die Transparenz der Unternehmensprozesse kontinuierlich weiter.

Der vorliegende Tagungsband diskutiert diese Ansätze aus verschiedenen Blickwinkeln

Dr. Christoph Swart, Partner der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft PKF FASSELL SCHLAGE und Vorsitzender des Fachausschusses für Informationstechnologie (FAIT) im Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW), stellt in seinem Beitrag die Rolle des Wirtschaftsprüfers in Bezug auf die neue Transparenz durch Datenanalyse dar. Dabei geht er auf die Stellung der Datenanalyse in der Abschlussprüfung ein und plädiert für „... eine Integration der Datenanalyse in das prüferische Methodenportfolio“.

In seinem Vortrag „Datenbionik: Selbstorganisierende Systeme zur Entdeckung ungewöhnlicher Strukturen in Unternehmensdaten“, arbeitet Prof. Dr. Alfred Ultsch vom Lehrstuhl Datenbionik an der Universität Marburg die Chancen der Datenbionik heraus. Neue Formen der Suche nach unentdeckten Strukturen in Daten und die Beobachtung unerwartet auftretender Strukturen (Emergenz), die er anhand von Beispielen aus der Natur beschreibt (Struktur menschlicher Gehirne, Verhalten von Bienenschwärmen und Ameisenhaufen, etc.), lassen sich auch auf betriebswirtschaftliche Fragestellungen anwenden.

Das Thema Datenanalyse konfrontiert die Unternehmen neben der technischen und betriebswirtschaftlichen Herausforderung auch mit dem Problem der richtigen Interpretation der Daten, weiß Prof. Dr. Gunter Dueck, Ex IBM CTO, IEEE Fellow aus vielen Jahren theoretischer und praktischer Erfahrungen zu berichten. Das Wissen über die Möglichkeiten der Datenanalyse beeinflusst am Ende sogar die Daten selber. Er beschreibt dazu aktuelle Veränderungen in den Managementphilosophien, in der Tendenz zum Mikromanagement, in der unbegrenzten Verfügbarkeit von Daten sowie mögliche Umgehungsstrategien als Gegenmaßnahmen des Managements zu den Ergebnissen der Datenanalysen. Zusätzlich geht er auch auf das Prüfungsproblem in einer komplexen Welt ein, in der sich immer mehr auch die Frage nach der Verantwortung stellt.

Armin Heßler ist als Wirtschaftsprüfer und Steuerberater bei Hessler Mosebach in Frankfurt am Main tätig und erörtert in seinem Beitrag den Einsatz von Web Ana-

lytics in betriebswirtschaftlichen Prüfungen. Er diskutiert in seinem Aufsatz die unterschiedlichen Datenquellen, die für eine Prüfung nutzbar sind und berichtet über unterschiedliche Arten von Analysen. Darüber hinaus stellt er die Frage, welche Unternehmen für Web Analytics geeignet sind. Ausgewählte Beispiele aus der Praxis ergänzen seinen Beitrag.

In einer historischen Zusammenfassung der digitalen Betriebsprüfung mit deren Methoden stellt Dip. Finanzwirt (FH) Willi Härtl vom Finanzamt Weiden die Entwicklung der E-Bilanz und die neuen Möglichkeiten der Betriebsprüfung dar. Themen auf die er besonders eingeht sind die Umsetzung und Akzeptanz der digitalen Prüfung, das Risikomanagement und die Ordnungsmäßigkeit von Büchern und Aufzeichnungen. Die rechtlichen Bestimmungen in Bezug auf den Datenzugriff bei der Prüfung legt Härtl am Beispiel von Apotheken sehr detailliert dar. In seinem Ausblick beschreibt er die Zukunft als ein „partnerschaftlichen Verhältnis zwischen Steuerpflichtigen und Steuerverwaltung“ mit einer schwerpunktmäßigen Ausrichtung der Betriebsprüfung auf Risikomanagement und Compliance.

Dipl.-Kfm. Wolfgang Stegmann, stellvertretender Vorsitzender des Vorstandes der DATEV eG, berichtet über ausgewählte Prüfungsmethoden im Spannungsfeld zwischen theoretischem Nutzen und praktischer Umsetzung. Der Wirtschaftsprüfer steht im Spannungsfeld zwischen Budgetrestriktionen, zeitlichem und inhaltlichem Anspruch (Erwartungslücke) und den steigenden Risiken im Unternehmen und der Wirtschaft im Allgemeinen. Nationale und internationale politische Sichtweisen gestalten die Zukunft der Wirtschaftsprüfung noch komplexer. Er zeigt in seinem Beitrag Möglichkeiten auf „wie bestimmte moderne Prüfungsmethoden den Prüfungsprozess unterstützen können“ und diskutiert deren Vor- und Nachteile. Der Vortrag von Herrn Stegmann war schon während der Tagung Gegenstand einer angeregten und facettenreichen Diskussion.

Bei allen Referenten und Mitwirkenden möchte ich mich an dieser Stelle persönlich sowie im Namen des Vereins recht herzlich für ihr großartiges Engagement bedanken ebenso auch für die Mühe mit der sie ihr Wissen und ihre Erfahrungen in diesen Tagungsband eingebracht haben. Ohne ihre Unterstützung wäre die Herausgabe dieses Tagungsbandes nicht möglich gewesen.

Mein besonderer Dank richtet sich an die Kooperationspartner: AM:DataConsult GmbH, BDO AG, dab: GmbH, DATEV eG, Technische Hochschule Deggendorf. Für die Anpassung der schriftlichen Beiträge an ein einheitliches Layout bedanke ich mich bei Herrn Beck von der TH Deggendorf sowie bei Frau Splittgerber und ihrem Team vom Erich Schmidt Verlag.

Georg Herde

Deggendorf, im Januar 2014

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	5
Inhaltsverzeichnis	7

Dr. Christoph Swart

Neue Transparenz durch Data Analytics: Ändert sich die Rolle des WP's?.....	13
1 Grundlagen	15
1.1 Notwendigkeit einer Anpassung der Prüfungsmethodik	15
1.2 Gründe für Datenanalysen im Rahmen der Abschlussprüfung	16
1.3 Zielsetzung und Planungsgrundlagen der Datenanalyse im Rahmen der Abschlussprüfung	18
1.4 Typische Erscheinungsformen von Datenanalysen in der Abschlussprüfung.....	20
2 Prüfungsmethodik	21
2.1 Risikoorientierte Prüfung und Vorgehensmodelle der Datenanalyse...	21
2.2 Einsatzbereiche von Datenanalysen in der Abschlussprüfung	23
2.2.1 Datenanalysen zur Feststellung von Risiken wesentlicher Falschangaben in der Rechnungslegung	23
2.2.2 Datenanalysen zur Beurteilung des internen Kontrollsystems	25
2.3 Optimierung aussagebezogener Prüfungshandlungen	27
3 Prüfungseinsatz	28
3.1 Prozessmodell	28
3.2 Datenanalyse in der Praxis der Abschlussprüfung	29
3.2.1 Datenimport	29
3.2.2 Auswahl von Analysen und Auswertungen.....	31
3.2.3 Ergebnisauswertung	32
4 Fazit.....	34
5 Literaturverzeichnis	35

Prof. Dr. Alfred Ultsch

Datenbionik: Selbstorganisierende Systeme zur Entdeckung ungewöhnlicher Strukturen in Unternehmensdaten	37
1 Was ist Datenbionik?	39
2 Wo ist das Problem?	39
3 Emergenz und Selbstorganisation	41
4 Nutzbarmachung von Selbstorganisation und Emergenz im Computer.....	42
5 Emergenz in Computerprogrammen zur Analyse von Daten	45
6 Diskussion	47

Inhaltsverzeichnis

7	Zusammenfassung.....	50
8	Literaturverzeichnis	50
9	Weblinks	51

Prof. Dr. Gunter Dueck

	Wie entstehen die Daten? Was kann ich wissen?	53
1	Einführung	55
2	Veränderung der Managementphilosophien	55
3	Tendenzen zu Mikromanagement	57
4	Die Allverfügbarkeit von Daten unter Stress	58
5	Wie entstehen die Daten?	59
6	Wenn die Probleme nicht naheliegend sind, sieht man sie unter Stress nicht	60
7	Prüfen in einer komplexen Welt – mit größerer Verantwortung	61

Armin Heßler

Web Analytics in betriebswirtschaftlichen Prüfungen:

	Jahresabschlussprüfung, interne Revision, Betriebsprüfung	63
1	Einführung	65
2	Begriff	65
2.1	Datenquellen	65
2.1.1	Mit der Webpräsenz verbundene Daten	65
2.1.2	Öffentlich verfügbare Daten	67
2.2	Unterschiedliche Formen des Webanalytics	68
2.2.1	Site Analytics	68
2.2.2	Search-Insight Analytics	69
2.2.3	Search-Analytics	70
2.2.4	Social Media Web Monitoring	71
2.2.5	Preisvergleichsportale	71
2.2.6	Daten aus dem ERP-System	72
2.2.7	Was gehört nicht zu Web Analytics?	73
2.3	Potenzial des Web Analytics	73
3	Arten von Analysen	75
3.1	Analysen des Unternehmens	76
3.2	Führungskräfte und Personal	77
3.3	Produktanalyse	77
3.4	Wettbewerbsanalyse	78
3.5	Quantitative Analyse	78
3.6	Qualitative Analyse	78
3.7	Komplexe Zusammenhänge	78
4	Grenzen	79
5	Geeignete Unternehmen für Web Analytics?	79
6	Ausgewählte Anwendungsbeispiele	80

8

6.1	Beteiligungen im Anlagevermögen	80
6.2	Vorräte	81
6.3	Rückstellungen für Gewährleistungen	82
6.4	Umsatz	82
6.5	Segmentberichterstattung.....	83
7	Prüfungsprozess	83
7.1	Planung.....	84
7.2	Prüfung des internen Kontrollsystems	84
7.3	Aussagebezogene Prüfungshandlungen.....	85
7.3.1	Analytische Prüfungshandlungen	85
7.3.2	Einzelfallprüfungen.....	86
7.4	Dokumentation.....	86
8	Praktische Fragen.....	87
8.1	Zugang zu den Daten	87
8.2	Wirtschaftliche Durchführung der Prüfung	87
9	Fazit.....	88

Willi Härtl

**Registrierkassen, E-Bilanz, die neuen Möglichkeiten der Betriebsprüfung
10 Jahre digitale Betriebsprüfung schärfen Ansatz und Methoden..... 89**

1	Kurztext.....	91
2	Vorbemerkung	91
3	Umsetzung und Akzeptanz der digitalen Prüfung	93
3.1	Die Finanzverwaltung	93
3.1.1	Schulungskonzept	93
3.1.2	Datenimport und Datenaufbereitung in Standardtabellen	94
3.1.3	Vollautomatisierung der digitalen Prüfung.....	96
3.1.4	Technische Umsetzung der Automatisierung, Makrocontainer	96
3.2	Die Unternehmen	97
3.3	Die Steuerberater.....	97
3.4	Datenzugriff auf die der Finanzbuchhaltung vorgelagerten Systeme... 98	
3.5	Probleme mit elektronischen Registrierkassen	99
3.6	Die Ausgangssituation für die Betriebsprüfung und das Risikomanagement.....	102
4	Risikomanagement.....	105
4.1	Gesetzesvollzug und Kontrollbedürfnis.....	105
4.2	Grundsätze des Risikomanagements.....	106
4.3	Risikomanagement und E-Bilanz	108
5	Ordnungsmäßigkeit von Büchern und Aufzeichnungen, § 158 AO.....	109

Inhaltsverzeichnis

5.1	GoBS, Neufassung der GoBD	110
5.2	Formelle Ordnungsvorschriften historisch	111
5.3	Ordnungsvorschriften im EDV-Zeitalter, „Radierverbot“	111
5.4	Bedeutung der GoBS, insbesondere für Erlöserfassungssysteme	113
5.5	Anwendung der GDPdU, insbesondere für Erlöserfassungssysteme ...	114
6	BMF-Schreiben vom 26.11.2010 „Aufbewahrung digitaler Unterlagen bei Bargeschäften“	115
6.1	Grundlegende Aussagen, Übergangsregelung	115
6.2	Anwendung für Taxi- und Mietwagenunternehmen	116
7	(Kein) Datenzugriff bei Registrierkassen, Apotheken?	117
7.1	Grundlegende Fragestellungen in beiden Verfahren	117
7.2	Gesetzlich normierte Einzelaufzeichnungspflicht	118
7.2.1	Gesetzeswortlaut und Systematik des § 238 Abs. 1 HGB	119
7.2.2	Aufzeichnungspflicht nach § 22 UStG	120
7.2.3	Ergebnis zur Normierung der Einzelaufzeichnungspflicht	121
7.3	Aufzeichnungspflichten nach § 144 AO	122
7.4	Rechtsvergleich mit Österreich	122
7.5	Einschränkende Gesetzesauslegung im Jahr 1956 und auch heute?	123
7.5.1	Grund der einschränkenden Auslegung vor fünfzig Jahren	123
7.5.2	Veränderungen bei den Aufzeichnungssystemen, Datenzugriff	123
7.5.3	Keine einschränkende Gesetzesauslegung wegen heute veränderter Situation	124
7.5.4	BFH-Rechtsprechung zur Einzelaufzeichnungspflicht bei Taxiunternehmen	125
7.5.5	Keine einschränkende Gesetzesauslegung bei Befolgung der Einzelaufzeichnungspflicht	125
7.5.6	Typisierung für bestimmte Arten von Unternehmen	126
7.5.7	Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes	127
7.6	Abstrakte Verpflichtung und Maßgeblichkeit individueller Verhältnisse	127
7.6.1	Individuelle Wahlfreiheit für ein Aufzeichnungssystem	127
7.6.2	Einzelfallbezogenheit in der BFH-Rechtsprechung	128
7.6.3	Einschränkende Auslegung weiterhin bei Unternehmen ohne Einzelaufzeichnung	128
7.6.4	Gesonderte Pflicht zur Belegbarkeit bleibt unbeeinflusst	128
7.7	Grundaufzeichnungen	129
7.7.1	Einzelregistrierungen sind Grundaufzeichnungen (§ 147 Abs. 1 Nr. 1 AO)	130
7.7.2	Tagesendsummenbon kann Grundaufzeichnungen nicht ersetzen	131
7.8	Verhältnis der Einzelaufzeichnungspflicht zur Schätzungsbefugnis nach § 162 AO	131
8	Fazit und Ausblick	132
9	Literaturverzeichnis	134

Wolfgang Stegmann

Ausgewählte Prüfungsmethoden im Spannungsfeld zwischen theoretischem Nutzen und praktischer Umsetzung		139
1	Abstract	141
2	Der Wirtschaftsprüfer im Spannungsfeld sich wandelnder Ansprüche	141
3	Prüferziel und Ausgangssituation	144
4	Erkennung der wesentlichen Risiken	148
5	Prüfung von Unternehmensprozessen	150
6	Digitale Prüfungsmethoden	151
6.1	Spannungsverhältnis zwischen „Kosten und Nutzen“ der Datenanalyse	151
6.2	Pro und Contra – Digitale Prüfungsmethoden	152
7	Fazit	154
8	Diskussionsrunde	155
9	Literaturverzeichnis	155

Neue Transparenz durch Data Analytics:

Ändert sich die Rolle des WP's?

Dr. Christoph Swart
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

PKF Fasselt Schlage WPG, Duisburg
Vorsitzer des Fachausschusses für Informationstechnologie
beim Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW)

Inhaltsübersicht

- 1 Grundlagen
- 2 Prüfungsmethodik
- 3 Prüfungseinsatz
- 4 Fazit
- 5 Literaturverzeichnis

1 Grundlagen

1.1 Notwendigkeit einer Anpassung der Prüfungsmethodik

Der stetig anwachsende Grad der IT-Unterstützung operativer Geschäftsprozesse hat zur Folge, dass Informationen, die für die Rechnungslegung relevant sind, immer früher im Prozessverlauf feststehen (z. B. Kontierungsregeln in prozessgestützten Buchführungssystemen).

Rechnungslegungsrelevante Teile von Vorsystemen wie Fakturierungsfunktionen in der Auftragsverwaltung oder die maschinelle Bewertung von Halbfabrikaten in der Produktionsplanung und -steuerung geraten damit zunehmend in den Fokus der Abschlussprüfung. Solche Vordaten produzieren darüber hinaus immer größere Datenmengen, die für Buchführung und Jahresabschluss/Lagebericht relevant sind.

Damit sind erhebliche Herausforderungen für Unternehmen und Abschlussprüfer verbunden. Unternehmen müssen sicherstellen, dass die handels- und steuerrechtlichen Anforderungen an die Buchführung, den Jahresabschluss und den Lagebericht über das gesamte Geschäftsjahr auch bei großen Datenvolumina eingehalten werden.

Abschlussprüfer müssen trotz wachsenden Honorardrucks auch bei ständig anwachsendem prüfungsrelevantem Datenvolumen eine hohe Prüfungsqualität gewährleisten. Eine nachhaltige und effiziente Lösung dieser Aufgabe des Abschlussprüfers erscheint nur durch eine Anpassung der Prüfungsmethodik im Rahmen des risikoorientierten Prüfungsansatzes möglich.

Dazu gehört insbesondere auch eine optimale Integration der Datenanalyse in das prüferische Methodenportfolio.

Datenanalysen sind die zielgerichtete Selektion, Aufbereitung und Auswertung von Daten zur Festlegung von Stichprobenumfängen und zur Einholung ausreichender und angemessener Prüfungsnachweise im Rahmen der Abschlussprüfung.¹

Datenanalysen haben erhebliche Auswirkungen auf die Effizienz der Abschlussprüfung, da sie Prüfungshandlungen automatisieren und damit ggf. manuelle Prüfungshandlungen reduzieren können. Gleichwohl sind sie allein nicht hinreichend für die Gewinnung der erforderlichen Urteilsicherheit über sämtliche bedeutsamen Risiken wesentlicher falscher Angaben in der Rechnungslegung (Fehlerrisiken)

¹ Vgl. IDW Prüfungshinweis: Einsatz von Datenanalysen im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PH 9.330.3), FN-IDW 1/2011, S. 59 ff., Tz. 4.

oder über die Ordnungsmäßigkeit und Sicherheit der IT-gestützten Rechnungslegung.²

Datenanalysen gelten derzeit im Wesentlichen als Prüfungstechnik (vgl. z.B. IDW PS 312: Analytische Prüfungshandlungen). Da sich Planung, Durchführung und insbesondere Ergebnisse von Datenanalysen aber in sämtlichen Phasen der risikoorientierten Abschlussprüfung auswirken, stellt sich die Frage, wie eine umfassende und effektive Integration der Datenanalyse in die Abschlussprüfung gestaltet werden sollte.

Wie für alle Prüfungshandlungen gelten auch für die Datenprüfung die Grundsätze der Wesentlichkeit und Wirtschaftlichkeit. Auch hier muss eine fundierte Prüfungsplanung erfolgen, die nicht aus dem Auge verliert, dass von der Datenprüfung für die risikoorientierte Prüfung verwertbare Ergebnisse erwartet werden. Geradezu unwirtschaftlich sind daher Datenanalysen, die mangels hinreichender Zielfokussierung eine Vielzahl unpräziser und unscharfer Ergebnisse erzeugen. Sie lösen häufig weitere Prüfungshandlungen aus, die letztlich aber keine tieferen Erkenntnisse für die Abschlussprüfung zur Folge haben.

Die Datenanalyse muss daher risikoorientiert vorgehen. Sie sollte sich an Risiken für wesentliche Falschangaben in der Rechnungslegung ausrichten, wie sie im IDW-Prüfungsstandard zur Prüfung interner Kontrollsysteme³ definiert sind. Auf diese Weise können Datenanalysen dazu dienen, bedeutsame Risiken so früh auszuschließen, dass in der Folge manuelle Prüfungshandlungen wie z.B. Einzelfallprüfungen entfallen können.

Durch die Kombination von Prozessprüfung mit Datenanalysen kann die Datenprüfung zudem Schwachstellen im rechnungslegungsrelevanten Kontrollsystem des geprüften Unternehmens aufdecken. Sie kann damit einen wertvollen Beitrag zur Verbesserung der Kontrollwirksamkeit im Unternehmen leisten.

1.2 Gründe für Datenanalysen im Rahmen der Abschlussprüfung

Die Analyse von Informationen ist seit jeher eine zentrale Technik der Abschlussprüfung. Informationen werden mündlich, in Papierform oder auch durch Einsichtnahme in Systeme bereit gestellt.

² Vgl. ebenda, Tz. 5.

³ Vgl. IDW Prüfungsstandard: Feststellung und Beurteilung von Fehlerrisiken und Reaktionen des Abschlussprüfers auf die beurteilten Fehlerrisiken (IDW PS 261 n.F.), FN-IDW 9/2013, S. 402 ff.

Die Frage, ob und in welchem Umfang Datenanalysen in der Abschlussprüfung angewendet werden sollen, ist im Einzelfall jedoch zu hinterfragen und hinsichtlich möglicher Vor- und Nachteile abzuwägen. Wesentliche Gründe für eine Datenanalyse können sein:

- Die Prüfungseffizienz kann durch Datenanalysen erheblich gesteigert werden, wenn aufwendige Prüfungshandlungen durch maschinelle Prüfungshandlungen ersetzt werden.
- Für die jeweilige Fragestellung kann durch einen lückenlosen Prüfungsansatz in der Datenanalyse eine hohe Urteilssicherheit erreicht werden.
- Mithilfe der Datenanalyse können Fragestellungen aus unterschiedlichen Phasen der risikoorientierten Prüfung miteinander kombiniert werden (z.B. Angemessenheits- und Wirksamkeitsprüfung von Kontrollen).
- Schließlich sind Geschäftsvorfälle in sehr großen Volumina (Massentransaktionen) mit konventionellen, manuellen Prüfungstechniken nicht mehr wirtschaftlich prüfbar.

Datenanalysen weisen aber auch Grenzen auf, die zusätzliche Prüfungshandlungen erforderlich machen.

So sind rechtswidrig außerhalb der Rechnungslegung abgebildete Geschäftsvorfälle im Einzelfall mittels Datenanalyse nur schwer zu entdecken. Hier muss im Zweifelsfall auf komplexe Algorithmen zurückgegriffen werden, mit denen Auffälligkeiten (z.B. im Mehrjahresvergleich) identifiziert werden können.

Darüber hinaus kann die Auswertung von Analysen mit einer hohen Anzahl von Ergebnissen (Treffer) im Einzelfall sehr schwierig sein und setzt häufig erhebliche Kenntnisse voraus. Dies gilt auch und insbesondere für die Prüfungsplanung, bei der festzulegen ist, wie im Einzelfall mit umfangreichen Trefferlisten umzugehen ist.

Für die Analyse heranzuziehende Daten unterliegen schließlich nicht selten spezifischen Schutznormen. Die Rechtslage aus Sicht des Abschlussprüfers ist dabei eindeutig:⁴

- Hier ist zunächst das umfassende Auskunftsrecht des Abschlussprüfers im Rahmen gesetzlicher Jahresabschlussprüfungen zu berücksichtigen. Dieses Recht ermöglicht es auch, Daten des zu prüfenden Unternehmens zu erheben und zu verarbeiten. Rechtsgrundlage sind die §§ 316 ff. HGB, insbes. § 320 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 HGB. Hiernach kann der Abschlussprüfer von den gesetzlichen Vertretern alle Aufklärungen und Nachweise verlangen, die für eine

⁴ Vgl. ausführlich IDW PH 9.330.3, a.a.O., Tz. 25.

sorgfältige Prüfung notwendig sind. Darunter fällt auch die Verwendung personenbezogener Daten für Datenanalysen im Rahmen der Abschlussprüfung. Insofern tritt das Bundesdatenschutzgesetz (BDSG) als subsidiäres Recht hinter § 320 HGB zurück. Dabei ist hervorzuheben, dass auch § 32 BDSG nicht zur Anwendung kommt, da Jahresabschlussprüfungen nicht zum Zweck der Begründung oder Fortführung von Beschäftigungsverhältnissen erfolgen und auch nicht auf die Aufdeckung von Straftaten abzielen.

- Bei freiwilligen Abschlussprüfungen folgen die Auskunftsrechte des Abschlussprüfers zwar nicht unmittelbar aus § 320 HGB. Die Zulässigkeit der Analyse personenbezogener Daten durch den Abschlussprüfer ergibt sich jedoch in diesem Fall unmittelbar aus § 28 BDSG, da die hierfür erforderliche Erfüllung eigener Geschäftszwecke sowie die Wahrung eines hinreichend berechtigten Interesses des zu prüfenden Unternehmens sich bei freiwilligen Prüfungen insbesondere aus der Pflicht der Geschäftsführung zur Rechenschaftslegung gegenüber den Gesellschaftern ergeben und überwiegende Interessen der betroffenen Beschäftigten an der Nichtvornahme der Übermittlung ihrer personenbezogenen Daten an den Abschlussprüfer nicht bestehen. Dabei ist die berufsrechtliche Verschwiegenheitspflicht des Abschlussprüfers einzubeziehen. Im Ergebnis unterliegen die geprüften Daten somit dem gleichen Schutz wie bei der gesetzlichen Jahresabschlussprüfung, was bei ggf. notwendigen Interessensabwägungen durchgängig zur Zulässigkeit der Datenanalyse durch den Abschlussprüfer führt.

Die Prüfung der Rechtsgrundlagen verdeutlicht aber auch die durchgängige Zweckorientierung aller Methoden und Techniken der Abschlussprüfung. Nimmt der Abschlussprüfer Analysen von besonders geschützten Daten vor, muss deren Zweck, nämlich die Gewinnung von Prüfungsnachweisen für die Abschlussprüfung, über den gesamten datenanalytischen Prozess hinweg begründbar sein.

Dies ist im Einzelfall nicht immer einfach und erfordert - trotz der evidenten Rechtslage - nicht selten zusätzlichen Argumentationsaufwand, der die effizienzsteigernde Wirkung der Datenanalyse möglicherweise wieder kompensiert.

1.3 Zielsetzung und Planungsgrundlagen der Datenanalyse im Rahmen der Abschlussprüfung

Datenanalysen erfolgen in sämtlichen Phasen des risikoorientierten Prüfungsansatzes. Ergebnisse der Datenanalysen liefern daher Prüfungsnachweise für zahlreiche Fragestellungen.

Die Zielsetzungen der Datenanalysen sind daher jeweils Konkretisierung der Ziele der Abschlussprüfung.

Die für die Prüfung relevanten Prüfungskriterien sind auch den Datenanalysen zugrunde zu legen. Dies sind bei der Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung u.a. die in den §§ 238, 239 HGB definierten Anforderungen.

Die Planung von Datenanalysen im Rahmen der Abschlussprüfung muss sicherstellen, dass die geforderten Prüfungsnachweise auf wirtschaftliche Weise bereitgestellt werden können. Sie muss sich daher mit einer Reihe von Fragen beschäftigen, ohne deren Beantwortung der Effizienzbeitrag von Datenanalysen und nicht selten auch die Bereitstellung verwertbarer Prüfungsnachweise von vorneherein fraglich wird.

In der Prüfungsplanung muss gewährleistet werden, dass nicht nur das konkrete Geschäftsmodell des zu prüfenden Unternehmens in die Prüfung einfließt, sondern auch das interne Kontrollsystem von den Personen, die die Aufgabenstellung für Datenanalysen festlegen, umfänglich verstanden wird. Darüber hinaus sind technische Fragen im Vorfeld zu klären bzw. einzuplanen. Hierzu gehört z.B. die Verfügbarkeit aktueller und auswertbarer Daten zum Prüfungszeitpunkt und die Klärung ggf. zu erbringender Begründungen bei der Prüfung von besonders geschützten Daten.

Im Rahmen der Prüfungsplanung ist zu spezifizieren, welche Daten in die Datenanalysen einbezogen werden sollen (Prüfungsdatenmodell). Dies sind vor allem die folgenden rechnungslegungsrelevante Daten i.S.v. IDW RS FAIT 1⁵, als auch Daten im Zusammenhang mit der Steuerung und Überwachung rechnungslegungsrelevanter IT-Systeme.⁶ Zu nennen sind insbesondere:

- rechnungslegungsrelevante Bewegungsdaten (insbesondere gespeicherte Buchungen und Geschäftsvorfälle einschließlich der aus Nebenbuchführungs- bzw. Vorsystemen übernommene Daten),
- Konten- und Journaldaten,
- rechnungslegungsrelevante Stamm- und Tabellendaten,
- ergänzende Aufstellungen und Auswertungen des zu prüfenden Unternehmens mit Bezug zur Rechnungslegung,
- prüfungsrelevante Systemparameter und Protokollierungen (Verarbeitungsprotokolle, Daten zum Belegfluss und zur Kontrolle von Schnittstellen, relevante Systemlogs) sowie
- Daten zu Zugangs- und Zugriffskontrollen.

⁵ Vgl. IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Einsatz von Informationstechnologie (IDW RS FAIT 1), FN-IDW 11/2002, S. 649 ff., Tz. 14.

⁶ Vgl. IDW PH 9.330.3, a.a.O., Tz. 8.

1.4 Typische Erscheinungsformen von Datenanalysen in der Abschlussprüfung

Datenanalysen können vielfältige Fragestellungen im Verlauf der Abschlussprüfung beantworten. Dabei liefert eine Analyse in aller Regel Nachweise für mehrere und nicht selten miteinander verflochtene Fragestellungen. Hier wird die große Bedeutung der Prüfungsplanung deutlich, die das Aufeinanderfolgen solcher Analysen und den jeweiligen Ergebnisbeitrag bereits im Vorfeld berücksichtigen muss.

Bei der Identifizierung von Fehlerrisiken dienen Datenanalysen zur Vertiefung der Kenntnisse über die Geschäftstätigkeit des zu prüfenden Unternehmens (z.B. Zeitreihen-, Struktur und Trendanalysen) und zur Feststellung von Auffälligkeiten. Damit unterstützt die Datenanalyse die Erkennung kritischer Prüfungsgebiete und bedeutsamer Fehlerrisiken für die Rechnungslegung.⁷

Darüber hinaus werden Datenanalysen zur Erkennung von Kontrollrisiken, zur Beurteilung der Kontrollwirksamkeit (Funktionstest) sowie für aussagebezogene Prüfungshandlungen eingesetzt. Dies betrifft sowohl klassische analytische Prüfungshandlungen wie Verprobungen und Abstimmungen als auch Einzelfallprüfungen (z.B. lückenlose Analyse des Buchungsstoffes).

Nachstehend sind typische Erscheinungsformen von Datenanalysen mit ihren Analyseobjekten aufgeführt:

Analyse	Analyseobjekte
Trendanalysen	Buchungsverhalten
Zeitreihenanalysen	Umsatzverteilung
Verhältniszahlen	Personalbestand und Personalkosten
Vollständigkeitsprüfung	Belegnummern
Berechnungen	Abschreibungen, Bewertungen
Algorithmusanalyse	Reichweitenverfahren
Metadatenanalyse	Belegarten, manuelle Buchungen, alte Belege
Kennzahlenanalysen	Umsatz- und Kapitalrentabilität
Vorjahresvergleiche	Kontenumsätze

Abbildung 1: Typische Erscheinungsformen von Datenanalysen in der Abschlussprüfung (Quelle: PKF FASSELLT)

⁷ Vgl. ebenda, Tz. 10.

▼ Moderne Analysemethoden erlauben die immer schnellere Auswertung der rasant wachsenden Datenmengen. Dabei bergen richtige Schlussfolgerungen bei der Dateninterpretation nicht nur Effizienzsteigerungen in der Prüfung, sondern erhöhen auch die Prüfungssicherheit.

Wie Sie die neuen **Möglichkeiten von Big Data für Prüfungszwecke** nutzen können, stellen anerkannte Spezialisten in diesem hochaktuellen Band anschaulich vor.

- **Big Data im Prüfungsprozess** – was heißt das konkret und welche Implikationen ergeben sich für das Anforderungsprofil des Prüfers?
- **Technologien und Analysemethodik** – von Modellen selbstorganisierender Systeme (Datenbionik) zu neuen Formen von Data Analytics für betriebswirtschaftliche Prüfungen
- **Praktische Umsetzung** – an welche technischen und rechtlichen Grenzen gelangt die digitale Datenanalyse in der Unternehmenspraxis?

Ein hervorragender Überblick, um Risiken und Chancen einer bisher nicht gekannten **Transparenz der Unternehmensprozesse** für interne und externe Prüfungsinteressen abzuwägen.

Leseprobe, mehr zum Buch unter ESV.info/978-3-503-15675-7



9 783503 156757 € (D)
39,95

www.ESV.info