

Digitale Prüfung: Worauf es *wirklich* ankommt!

Roger Odenthal

Die Welle fortschreitender Digitalisierung von Geschäftsprozessen erreicht mit ein wenig Verzögerung, aber beeindruckender Wucht hiervon betroffene Auditoren. Betriebliche und externe Revisionsstellen suchen gleichermaßen nach erfolgsversprechenden Strategien, mit welchen sie sich den hieraus resultierenden Herausforderungen stellen können. Betroffen sind sowohl die Qualität der Prüfungsleistungen, die sich zunehmend auf die Beurteilung von Daten stützen müssen als auch die Effizienz der Prüfungsdurchführung. Während sich vor diesem Hintergrund derzeit noch zahlreiche Überlegungen auf die "richtige" Auswahl tradierter Prüfsoftware und deren Zuordnung zu IT-affinen Prüfern richten, zeichnen sich *am nahen Horizont bereits neue Audit-Entwicklungen ab, die alleine mittels artifizieller Intelligenz zu Urteilen über ein Prüffeld finden*. Soweit diese als "lernende" Software auf der Grundlage sich selbst entwickelnder neuronaler Netzwerke arbeiten, sind deren Algorithmen allerdings weder für die händeringend gesuchten Daten-Spezialisten noch von kaufmännisch orientierten Revisoren oder sonstigen KI-Spezialisten technisch nachvollziehbar. Einzig die Kombination prüferischer Erfahrung und solider Kenntnisse im Umgang mit Daten wird es Prüfern zukünftig noch ermöglichen, sich mit den gelegentlich fragwürdigen Ergebnissen solcher Softwareprodukte oder automatisierten Datenanalysen sachkundig auseinanderzusetzen.

Das aufgeführte Szenario beinhaltet schwerwiegendes Friktionspotential im Revisionsumfeld. Schließlich droht Prüferinnen und Prüfern, die sich den hiermit verbundenen Herausforderungen nicht stellen dürfen, bei fortschreitendem Kompetenzverlust der schleichende Marsch in ein Revisionsprekariat. Der in Prüfungsbereichen zu beobachtende Trend, Datenanalysen ausgewählten Spezialisten (Daten-Scientisten) zuzuordnen, welche fertige Ergebnisse anschließend an fachliche Prüfer weiterreichen, erweist sich in diesem Zusammenhang als wenig zielführend. Schließlich benötigen auch letztere Chancen, um sich den geänderten Randbedingungen prüferischer Arbeit durch *praktisches Mitwirken* anzupassen.

Eine Auseinandersetzung mit dieser schwierigen Situation führt zu den Ursachen des aufgeführten Dilemmas. In der Vergangenheit standen oft organisatorische Aspekte zu prüfender Unternehmensprozesse im Vordergrund, deren Daten man sich (als Randthema) mit einfachen Excel-Auswertungen zuwenden konnte. Für die vielfach ebenfalls vorhandene *Prüfsoftware* (ACL, IDEA) blieb die Lernkurve angesichts geringer Einsatzintensität hingegen überschaubar. Dem gegenüber fielen dort vergleichsweise hohe Lizenzkosten und Installationsvorgaben mit fester Rechnerbindung für den Betrieb entsprechender Programme ins Gewicht. Hinzu kamen fortwährend neue Schulungserfordernisse zu einfachen Bedienungsgrundlagen, die nur selten zur Erweiterung des prüferischen Horizonts beitragen konnten.

Zur Frage, wie dem begegnet werden kann, beinhaltet das dargestellte Problemtableau bereits Lösungshinweise. Prüferische Datenanalysen dürfen sich zukünftig nicht mehr primär auf IT-Spezialisten der in- und externen Revision beschränken. Vielmehr müssen auch fachliche Prüferinnen und Prüfer die Gelegenheit erhalten (und nutzen), ihre speziellen Erfahrungen auf betriebliche Daten abzubilden, um mit deren Hilfe revisionsrelevante Sachverhalte eigenständig aufzuhellen. Hierfür braucht es zunächst keine aufwendigen Programme. Je näher die angebotene Software (wie z. B. Excel) an deren persönliche Erfahrungshorizonte heranreicht, desto einfacher gestaltet sich diese Transformation. Der begleitende Lernprozess braucht zudem Erfolgserlebnisse, die anfänglich durch einfache Auswertungen befördert werden. Komplexere Analysen folgen mit zunehmender Routine automatisch. Weiterhin sollten Kosten- und Effizienzgesichtspunkte die beabsichtigte Entwicklung nicht gestalten, sondern sich hieraus ergeben. Preiswerte Analyse-Programme, die das Budget der Kostenverantwortlichen nicht laufend mit hohen Aufwendungen belasten, sind hierfür besonders geeignet. Anwender können dann unabhängig von pekuniären Gesichtspunkten über den Einsatz digitaler Prüfungsschritte entscheiden. Falls diesem Portfolio noch spezielle Analysefunktionen für die Revisionsarbeit und automatische Aufzeichnungen zur Erfüllung obligatorischer Nachweispflichten beigelegt werden, sind beste Voraussetzungen für eine nachhaltige Entwicklung des aufgeführten Themas und Personenkreises gegeben.

Während sich vor dem geschilderten Hintergrund erfahrene Datenanalysten der Internen Revision bereits mit neusten Analysetechniken vertraut machen, befinden sich andere Kolleginnen und Kollegen noch ganz am Beginn des Weges. Sie können dort zwischen unterschiedlichster "Prüfsoftware" wählen,

die in diversen in- und ausländischen Publikationen laufend verglichen wird.¹ Die nachfolgende Übersicht beschäftigt sich in diesem Zusammenhang mit den in Deutschland bekannten und verbreiteten Programmen "ActiveData", "ACL/Galvanize" und "IDEA". Wie sind diese bei einer vergleichenden Betrachtung einzuordnen?

Thema	Funktion	ActiveData	ACL	IDEA
	Stückpreis / Euro	249,--	1.800,-- p.a	2.200,--
	Mindestabnahme	1	3	1
	Rabattstaffel	ja	ja	ja
	Jährliche Miete	Nein	Ja	fakultativ
	Wartung	wahlfrei	obligatorisch	obligatorisch
	Wartungsgebühr	49,-- p.a	im Mietpreis	550,-- p.a (25%)
Installation und Betrieb	Einzelplatz	ja	ja (ab 3)	ja
	Server	Ja T.Server / Citrix	ja	ja
	Verteilsoftware	ja	ja	ja
Datenzugriff und Datenimport	Excel	 Direktzugriff		
	Access	 Direktzugriff		
	Text (CSV)	 Direktzugriff		
	Text (Fest)			
	ODBC			
	Druckdateien	 ImportWizard ²		
	PDF-Dateien	 ImportWizard ²		
	HTML-Dateien	 ImportWizard ²		
	GoBD-Dateien	 GoBDImporter ²		
	ACL-Tabellen			
	IDEA-Tabellen			
	ActiveData-Tabellen			
Tabellen	Verbinden			
	Anhängen			
	Vergleichen			
	Abgleichen			
	Teilen (n. Merkmal)			
	Transformieren Zeilen / Spalten			

¹ Odenthal / Seeber, Prüfsoftware im Anbieter- und Nutzervergleich, Revisionspraxis (PRev), Heft 1 Feb. 2016

² Ergänzende Zusatzsoftware

Thema	Funktion	ActiveData	ACL	IDEA
Spalten und Felder	Virt. Gleichungen	✓	✓	✓
	Wertfelder aus Gleichungen	✓		✓
	Komplexe Gleichungen ohne Funktionsaufruf	✓		
	Kumulierte Werte	✓		
	Entfernung leerer Felder / Spalten	✓		
	Spalten verbinden	✓		
	Spalten anordnen	✓	✓	✓
	Spalten duplizieren	✓		
	Werte eingeben	✓		✓
	Werte ändern	✓		✓
	Eigenschaften	✓	✓	✓
	Alle Formatieren	✓		
Zellen und Felder	Konvertieren	✓		
	Füllen	✓		
	Bereinigen	✓		
Filter und Extraktionen	Direktes Filtern	✓	✓	✓
	Filtern mit Vorlage	✓	✓	✓
	Filtern nach Übereinstimmung	✓		
	Direkte Extraktion	✓	✓	✓
	Top Positionen	✓	✓	✓
	Extrakt nach Schlüsselfeld	✓		✓
	von Ausreißern	✓	✓	
Direktes Markieren von Spalten, Zeilen und Zellen (Einzelwerten)	Einzelmarkierung	✓	✓	✓
	nach Vorlage	✓		✓
	mit Übereinstimmung in Spalte	✓		
	nach Formel	✓		
	nach Spaltenwert	✓		
	nach Formatierung	✓		
	von Ausreißern	✓		
	von Duplikaten	✓		
	von Gruppen	✓		
	von leeren Zellen	✓		

Thema	Funktion	ActiveData	ACL	IDEA
Statistik und Stichproben	Feldstatistik	✓	✓	✓
	Ausreißer	✓	✓	✓
	MUS-Stichprobe	✓	✓	✓
	Attribut-Stichprobe	✓	✓	✓
	Geschichtete Stichprobe	✓	✓	✓
	Zufallsauswahl	✓	✓	✓
	System. Auswahl	✓	✓	✓
	Zufallszahlen	✓	✓	✓
	Kontingenzanalysen	✓		✓
Kategorisieren, Strukturieren und Zusammenfassen	Gruppensummen	✓	✓	✓
	Altersanalysen	✓	✓	✓
	Wertesichtung	✓	✓	✓
	Kreuztabelle Pivot	✓	✓	✓
	Klassifizieren	✓	✓	✓
	Maschinell lernendes (AI) Clustering		✓	
Lücken und Duplikate	Lückenanalyse	✓	✓	✓
	Exakte Duplikate	✓	✓	✓
	Ähnliche Duplikate	✓	✓	✓
	Duplikate mit Ausschlussmerkmal	✓		✓
Musterbasierte Analysen	Benford (einfach)	✓	✓	✓
	Benford (klassifiziert)	✓		
	Rel. Größenfaktor	✓		
	Zahlen-Dupl. Faktor	✓		
	Häufigkeitsfaktor	✓		
	Rundungsfaktor	✓		
Indizieren und Sortieren	Indizieren	✓	✓	✓
	Schnellsortierung	✓	✓	✓
	Sortierung	✓	✓	✓
Unstrukturiertes Suchen in Text-, Datums- und Wertefeldern	Einfache Suche	✓	✓	✓
	Globale Suche mit Suchmustern und Ersatzzeichen	✓		✓
	Komplexe Wortstatistik	✓		
Prüfen fehlerhafter Daten	Formate	✓	✓	✓
	Inhalte	✓	✓	✓

Thema	Funktion	ActiveData	ACL	IDEA
Aufzeichnungen und Protokolle	Datenherkunft und -ausprägung	✓	✓	✓
	Einzelne Analysehandlungen	✓	✓	✓
	Rechenfelder und Gleichungen	✓	✓	✓
	Erzeugte Tabellen und Ergebnisse	✓	✓	✓
Navigation innerhalb der Software über:	Projekt-Explorer	✓	✓	✓
	Satzbett und Felder	✓	✓	✓
	Analysehistorie	✓	✓	✓
	Shortcuts	✓	✓	✓
	Hierarchisches Menü	✓		
	Kontext-Menü	✓	✓	✓
	Ordner und Tabellendirectory	✓		
Projektübergreifende Vorkonfektionierung sich wiederholender dialogorientierter Analysen	Gleichungen	✓	✓	✓
	Bildschirmeingaben	✓		
	Analyseparameter	✓		
	Filterkriterien	✓		
	Komplette Einzelauswertungen	✓		
Programmierte Auswertungen, Funktionserweiterungen und Automatisierung von Analyseketten	Makrorekorder für einfachste Aufzeichnungen	✓	✓	✓
	Einfache Erstellung komplexer Analysen durch erfahrene Nutzer		✓	
	Komplexe Analysen nur für erfahrene VBA-Programmierer	✓		✓
Grafische Analysen und Aufbereitungen	Automatisches Dashboard	✓ ³	✓	✓
	Automatische Ergebnisgrafiken	✓	✓	✓
	Frei gestaltbare Grafiken	✓ ³	✓	✓
	Zeilenorientierte Histogramme	✓ ³	✓	✓
	Grafiken aus Datenmodellen	✓ ³	✓	✓

³ Standard Excel-Funktionalität

Thema	Funktion	ActiveData	ACL	IDEA
Externe Skripte mit Funktionserweiterungen und automatischen Analysen	aus Anwender-Foren			
	über den Markt- platz der Soft- wareanbieter			
	Von Drittanbietern			
Limitierungen bei Einzelplatzversionen der Software	Arbeits- geschwindigkeit	Einheitlich bei der Verarbeitung sehr großer Dateien mit limitierter Revisions-Hardware oder im Netzwerk		
	Tabellenhandling			
	Tabellengröße	1,05 Mio. Zeilen und 16.384 Spalten / Positionen	Keine praktisch wirksamen Limitierungen zur Tabellengröße	
Veränderungs- schutz	Originäre Tabellenfelder	Nein	Ja	Bedingt. Änderungs- sperre kann deaktiviert werden.
	Virt. Rechenfelder	Nein	Nein	Nein
	Eigene Analyse- und Eingabefelder	Nein	Nein	Nein
	Variable	Nein	Nein	Nein
	Verarbeitungs- parameter	Nein	Nein	Nein

Aus der vorstehenden Zusammenstellung geht hervor, dass die oft beschworene "Revisionssicherheit" kaum eine tragfähige Entscheidungsgrundlage für eines der aufgeführten Produkte eröffnet. Wichtig sind hingegen automatische Aufzeichnungen (Nachweise) der Analyseaktivitäten, die von allen Programmen in jeweils eigenen Formen angeboten werden. Bei dialogorientierten Analysen spielt die verarbeitbare Dateigröße durchaus eine Rolle. Allerdings ist eine Auseinandersetzung mit sogenannten "Massendaten" aus unterschiedlichen Gründen selten sinnvoll. Schließlich wirken Limitierungen der hierzu oft eingesetzten Prüfer-Laptops unabhängig von der dort verwendeten Prüfsoftware. Bei sachverständiger Eingrenzung des Prüffeldes erzielen hier alle Programme gute Ergebnisse. Wer ein "Continuous Auditing" anstrebt, wird mit der sehr effizienten und leistungsfähigen ACL-Skriptsprache die schnellsten Erfolge erzielen. Sie ist auch von engagierten fachlichen Revisions-Nutzern schnell erlern- und beherrschbar. Die objektorientierte IDEA- und ActiveData-Programmierung sollte hingegen in die Hände erfahrener VBA-Entwickler gelegt werden. IDEA öffnet sich kaufmännischen Prüfern erfahrungsgemäß bei kontinuierlichem und nachhaltigem Einsatz, während identische und sogar innovativere Analysefunktionen von ActiveData Prüfsoftware innerhalb einer langjährig vertrauten Excel-Umgebung sofort und weitgehend ohne psychologische Zugangshürden eingesetzt werden.

Ein nicht zu schlagendes Argument liefert die Konditionenebene. Bereits die Aufwendungen einer Lizenz tradierter Prüfsoftware reichen, um weitere zehn Revisionsnutzer mit ActiveData auszustatten. Wer sich umgekehrt regelmäßig in überschaubaren Prüffeldern bewegt, erhält mit ActiveData sowie einem sehr überschaubaren finanziellen Beitrag den Zugang zu digitalen Prüfungstechniken. Wo in gemischten Prüfungsteams sowohl IT-Spezialisten als auch kaufmännische Auditoren zusammenwirken, kann die angestrebte Intensivierung digitaler Prüfungsmethoden wirtschaftlich mit kooperativen Modellen (ACL/IDEA und ActiveData nebeneinander) verfolgt werden. Die Ideen des *vormaligen IDEA-Chef-Entwicklers John West wirken erkennbar in seinem Folgeprodukt ActiveData* nach. Dessen technische Verknüpfung mit ACL und IDEA lässt sich friktionsfrei via ODBC-Kommunikation realisieren und dort erworbene Erfahrungen sind ohne weiteren Schulungsbedarf unmittelbar auf die jeweils anderen Programme übertragbar. Es gibt somit interessante Wege aus der Prekariatsfalle, die allen Revisoren offenstehen. Sie sollten allerdings zeitnah und ohne weiteres Zögern beschritten werden.