05.12

47. Jahrgang
Oktober 2012
Seiten 209–256

www.ZIRdigital.de

ZIR

Zeitschrift Interne Revision

Herausgeber:
DIIR – Deutsches Institut für Interne Revision e.V.

Fachzeitschrift für Wissenschaft und Praxis

Standards Regeln Berufsstand

Der aktuelle ACFE-Fraud-Report aus Revisionssicht [Hans-Ulrich Westhausen, 211]

Kontinuierliche IKS-Beratung versus Continuous Auditing (CA) [Roger Odenthal, 218]

Management Best Practice Arbeitshilfen

Krisenmanagement bei Wirtschaftskriminalität [Prof. Dr. Bodo Kirf / Christian Parsow / Mirco Vedder, 224]

Continuous Auditing [Peter Grasegger / Sebastian Weins, 231]

Revision des Gerätemanagementsystems (GMS) im Krankenhaus [DIIR-Arbeitskreis „Interne Revision im Krankenhaus“, 239]

DIIRintern

Qualifikationsmodell für Revisoren [Andreas Arntz / Uwe Benz / Herbert Möhle / Thorsten Schmidt / Ralf Wiehl, 249]

Leitfaden „Prüfungsfelder von Shared Services Strukturen“ [DIIR-Arbeitskreis „Personal und Interne Dienstleistungen“, 251]

Kontinuierliche IKS-Beratung versus Continuous Auditing (CA)

Zusammenhänge, Chancen, Risiken und praktische Erfahrungen

Roger Odenthal*

Continuous Auditing ist ein vielfach verwendeter Begriff für automatische und kontinuierliche Auswertung von Daten. Der Autor setzt sich kritisch mit den Anwendungsmöglichkeiten von Continuous Auditing in der prüferischen Praxis auseinander. Er stellt dabei praktische Ansätze betrügerischer Handlungen den mit automatischen Auswertungen erreichbaren Effekten gegenüber.

1. Einleitung

Die automatisierte und kontinuierliche Auswertung betrieblicher Daten stößt angesichts knapper Ressourcen im Revisionsbereich auf großes Interesse. *Continuous Auditing, Continuous Monitoring, Automated Auditing, Continuous Transaction Monitoring* oder *Continuous Control Monitoring* sind einschlägige Stichworte, die in diesem Zusammenhang auftauchen. Oft mit Verweis auf „Forensische Datenanalysen", welche betriebliche Täter mehr oder minder „automatisiert" und ohne weiteren Prüfungsaufwand entlarven sollen. Bei näherer Betrachtung zeigt sich, dass die einschlägigen Revisions-Tools diese Anforderung kaum erfüllen können. Ansätze systemintegrierter Kontrollen müssen vielmehr wohl abgewogen sein. Hierzu gehören ebenfalls Überlegungen, inwieweit solche Kontrollen von der Internen Revision verantwortet werden oder eher in die Hoheit der operativen Bereiche fallen müssen (um dort „continuous" durchgeführt zu werden).

Die nachfolgenden Ausführungen beschäftigen sich in vorstehendem Kontext mit der Frage, welche der Erwartungen mit Continuous Auditing erfüllt werden können. Was erweist sich in der Praxis als realistisch, was als Fiktion?

2. Das Umfeld

Datenanalysen zu Prüfungszwecken waren in den 70er und 80er Jahren des vorigen Jahrhunderts ein vieldiskutiertes Thema. Die sich aus angelsächsischen Ländern in den letzten Jahren nach Deutschland ausweitende Compliance-Diskussion hat diesen mittlerweile tradierten computergestützten Prüfungstechniken (CAAT) einen frischen Aufschwung beschert. Unter den aufgeführten neuen Begrifflichkeiten drängen sie seither in das Zentrum revisionsbezogener Erörterungen. Die meisten Veröffentlichungen stützen sich – bei durchaus divergierendem Zugang zu diesem Thema – überwiegend auf die *automatisierte* Analyse betrieblicher „Massendaten" mittels genereller Prüfsoftware (ACL, IDEA).

Die führenden Repräsentanten dieser Bewegung sind das amerikanische Institute of Internal Auditors (IIA) mit seiner Veröffentlichung „GTAD, Global Technology Audit Guide – Continuous Auditing" sowie ACL-Service Ltd. (Hersteller von Prüfsoftware) und die Rutgers University (Center for Continuous Auditing), welche als Mitautoren dieser Guidelines aufgeführt werden.

Propagiert wird nicht weniger als ein Paradigmenwechsel weg von der „manuellen" und stichprobenbezogenen Prüfung hin zur *kontinuierlichen, vollständigen sowie automatisierten Überwachung kritischer Geschäftsfelder* u. a. durch Revisionsstellen.

Falls der aufgeführten Prüfungstechnik tatsächlich eine solche Bedeutung zukommt, muss sich die Interne Revision eingehend und konstruktiv sowohl mit den avisierten Wirkungen[1]

- Verbesserte Risikovorsorge
- Reduzierte Kontrollaufwendungen
- Erhöhtes Vertrauen in finanzielle Operationen sowie deren Ergebnisse
- Steigerung von Qualität und Effizienz der Revisionsarbeit
- Verminderung von Fehlern und
- wirksamere Betrugsbekämpfung

als auch den Grundlagen *prüferischer Urteilsfindung* beschäftigen. Hierzu gehören auch Überlegungen zu den Folgen einer solchen Entwicklung für das Selbstverständnis der betrieblichen Prüfung.

3. Begriffe und deren Inhalte

Ein Blick auf Vortragsunterlagen, Fachartikel und Werbebroschüren führt zu verschiedensten Begriffen mit dem Präfix „Continuous", die weitgehend undifferenziert verwendet werden. Zur Vermeidung von Missverständnissen möchten sich die weiteren Erörterungen daher auf folgende Abgrenzungen stützen:

- *Continuous Auditing*
  Diese Bezeichnung umfasst alle seitens der Internen Revision eingesetzten Methoden, um prüfungsbezogene Aktivitäten

* *Roger Odenthal* ist geschäftsführender Gesellschafter der Roger Odenthal & Partner Unternehmensberatung, Köln.

1 Quelle: IIA, Global Technology Audit Guide, Continuous Auditing, S. 11.

Die Befassung mit Continuous Auditing macht die Abgrenzung unterschiedlicher Begrifflichkeiten erforderlich.

auf einer kontinuierlichen Grundlage zu entwickeln.[2]

- *Continuous Control Monitoring*
  Hierunter werden in der Regel Überwachungsmaßnahmen des Managements zu den von ihnen verantworteten Prozessen und Kontrollen verstanden.
- *Continuous Control Assessment*
  Im Kontext seiner Verwendung subsumiert dieser Ausdruck das Systemaudit, bestehend aus *Aufbauprüfung* und *Funktionstests* implementierter Kontrollen.
- *Continuous Transaction Monitoring*
  Hierbei handelt es sich um eine *ergebnisorientierte* Überwachung. Einzelne Vorgänge bzw. deren Resultate (Daten) werden definitionsgemäß im Hinblick auf Betrugsanzeichen, Fehler oder sonstige Auffälligkeiten ausgewertet.

Spiegelt man die aufgeführten Definitionen gegen herkömmliche wesentliche Merkmale Interner Revision und deren Arbeit:

- prozessexterne Überwachungsfunktion,
- fallweises Tätigwerden,
- wenig determiniert,
- nicht steuernd und kontrollierend,

so zeigen sich bereits an dieser Stelle erste Dissonanzen. Ein *kontinuierliches,* wohl möglich *steuerndes oder kontrollierendes* Vorgehen ist der Revisionsarbeit fremd und wenig angemessen. Wäre dies angestrebt oder auch nur mit der Anwendung einer als neu propagierten Prüfungstechnik verbunden, so sähe sich die Revision tatsächlich mit einem Paradigmenwechsel konfrontiert.

Diese Gefahr ist, insbesondere mit Blick auf das „Continuous Transaction Monitoring" evident. Schließlich muss hieraus resultierenden Ergebnissen weitgehend ohne Rücksicht auf deren materielle Wirkung nachgegangen werden, um mögliche Fehler von sonsti-

2 Quelle: IIA, Global Technology Audit Guide, Continuous Auditing.

Mit Continuous Auditing wird meist das Argument erheblich erweiterter Prüfungsstichproben verbunden.

Prüfungshandlungen zur Erlangung von Prüfungsnachweisen					
Systemprüfungen		aussagebezogene Prüfungshandlungen			
Aufbauprüfung	Funktionsprüfung	Analytische Prüfungen	Einzelfallprüfungen		
			Vollprüfung	Auswahlprüfung	
				bewusste Auswahl	Zufallsauswahl
Beurteilung von Vorgaben, Regelungen, Dokumentation, Vollmachten, sowie des Umfangs organisatorischer und technischer Kontrollen	Test und Beurteilung der Funktionsfähigkeit vorhandener Kontrollen	Beurteilung der Entwicklung von Kennzahlen und musterbasierte Zahlenanalysen Ergänzend zur Zufallsauswahl	in Ausnahmefällen z. B. bei vermuteter Manipulation	Detektivische Auswahl auf der Grundlage von Risiken und prüferischer Erfahrung	Unbeeinflusste Auswahl zu prüfender Elemente

Abb. 1: Prüferische Aktivitäten auf dem Weg zur Urteilsbildung

gen Auffälligkeiten abzugrenzen. Nicht selten dürften sich überdies Abgrenzungsprobleme zum betrieblichen (prozessinternen) Controlling sowie den Kontrollfunktionen von Linienverantwortlichen einstellen. Letztlich sind auch nachteilige Gewöhnungseffekte der von Prüfungsaktivitäten betroffenen Fachbereiche an die Kontinuität und deren Resultate nicht auszuschließen.

Die aufgeführten Hinweise mögen nicht als generelle Kritik an den aufgeführten Verfahren verstanden werden. Sie verweisen jedoch auf Diskussionspunkte und zeigen, dass saubere Definitionen und Abgrenzungen erforderlich sind, um mögliche Fehlentwicklungen a priori zu vermeiden.

4. Stichprobe ade?

Continuous Auditing wird in nahezu allen beschriebenen Erscheinungsformen mit der Analyse betrieblicher „Massendaten" in Verbindung gebracht. Endlich, so entnimmt man mitunter einschlägigen Veröffentlichungen, könne man mit der nun zur Verfügung stehenden (Prüf-)Software ein Prüffeld „vollständig" auditieren. Demgegenüber seien fallweise und manuell erhobene Stichproben von minderer Qualität sowie ein Relikt gestriger Revisionsarbeit.

Mit der vorstehend aufgeführten Argumentation gilt es sich intellektuell und grundsätzlich auseinanderzusetzen. Kann Prüfung hauptsächlich darin bestehen, die im Ergebnisbetrieblicher Prozesse sich entwickelnden Daten zu analysieren und ergibt sich hieraus zwingend eine bessere Prüfungsqualität?

Die Beantwortung dieser Fragestellung muss vor dem Hintergrund primärer Zielsetzung interner Revisionstätigkeit erfolgen. Diese besteht zweifellos darin, die verantwortliche Unternehmensführung bei der Kontingenzbewältigung und einem *wirksamen Risikomanagement* zu unterstützen. Solche Risiken entstehen, wenn sich das Unternehmen als *sozio-technische* Organisationsform geschäftlich betätigt. Sich hieraus ergebende digitale betriebliche Informationen vermitteln dabei ein möglicherweise gutes, keinesfalls jedoch sicheres oder vollständiges Abbild dieser Aktivitäten. So sind Geschäfte, deren Aufzeichnung bewusst oder fehlerhaft unterbleibt, nicht Gegenstand dieser Einschätzung. Gleiches gilt für Aufzeichnungen, die periodenfremd oder in abweichenden Organisationseinheiten erfolgen. Selbst die vollständige *Analyse aller Daten* eines Unternehmens würde insoweit kein zuverlässiges Bild von diesem Unternehmen und auf ihm lastenden Risiken vermitteln.

Abweichend von dieser datentechnisch dominierten Betrachtung beinhaltet die Arbeit der Internen Revision daher:

- einen von Geschäftsvorfällen losgelösten Blick auf Aufbau- und Ablauforganisation,
- die Beschäftigung mit technischen Aspekten *und* tätigen Menschen,
- eine Einschätzung des geschäftlichen Umfeldes sowie
- Auseinandersetzungen mit dem realen Gehalt geschäftlicher Vorgänge, die Gegenstand betrieblicher Aufzeichnungen sind.

Diese Aufgaben gibt u. a. das in Abb. 1 aufgezeigte Prüfungsmodell wieder, welches akzeptierte Grundlagen prüferischer Urteilsfindung zutreffend darstellt.

Aus Abb. 1 ist ersichtlich, dass viele prüferische Aspekte nur am Rande mit betrieblichen Daten in Verbindung zu bringen sind und darüber hinaus deren *Abgleich* mit den zugrunde liegenden realen oder virtuellen geschäftlichen Vorgängen *ausschließlich in Stichproben* erfolgen kann. So verstanden sind Datenanalysen primär eine *Technik zur Unterstützung prüferischer Stichprobenauswahl,* die alternativ zufallsbasiert oder detektivisch bzw. in Kombination beider Verfahren erfolgen kann. Die reine Analyse von Daten ohne nähere Kenntnis zu den zugrundeliegenden Prozessen kann im vorbeschriebenen Umfeld also nur eine Ergänzung der eigentlichen Prüfungstätigkeit sein.

Zusammenfassend bleibt an dieser Stelle festzuhalten, dass Prüfungen der Internen Revision Vollständigkeit weder in Anspruch nehmen können noch anstre

Es muss allerdings beachtet werden, dass betrügerische Handlungen nicht notwendig vorbestimmten Mustern folgen.

ben sollten. Sie müssen sich vielmehr auf verschiedene Prüfungsmethoden stützen um einen möglichst umfassenden Blick auf risikobeeinflussende Faktoren und deren Entwicklung zu erhalten. Hier spielen Stichprobenverfahren sowohl unter Zumutbarkeits- als auch Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten eine zentrale Rolle. Ob die Auswahl zu prüfender Elemente hiernach zufällig oder an Regeln orientiert (detektivisch) erfolgen sollte, ist dabei von unterschiedlichen Faktoren abhängig. Die automatische Analyse „großer" Datenmengen muss hierbei nicht zwingend zu einer besseren Auswahl- und Prüfqualität führen.

5. Continuous Auditing und Risiko

Im Zusammenhang mit kontinuierlichen prüfungsbezogenen Analyseverfahren auf der Basis betrieblicher Massendaten wird häufig auf deren nachhaltige Wirkung zur Minderung betrieblicher sowie unternehmerischer Risiken hingewiesen.

> „Expected benefits of implementing Continuous Auditing framework include: Increased ability to mitigate risks ..."[3]

Die vorstehende Aussage verdient es ebenfalls, unter verschiedenen Gesichtspunkten kritisch hinterfragt zu werden.

- *Zukunftsbezug?*
  Die permanente Auseinandersetzung mit den Daten geschäftlicher Aufzeichnungen sind zunächst einmal Expost-Betrachtungen. Selbst wenn mittels feststellbarer Auffälligkeiten Risiken entdeckt und in der Folge zukünftige Entwicklungen beeinflusst werden können, sind die hiermit einhergehenden Risiken höchstwahrscheinlich bereits eingetreten.
- *Die Macht von Ergebnissen*
  Möglicherweise lenken sie den Blick alleine durch die Analyseergebnisse auf Auffälligkeiten, die bei materieller Würdigung wenig interessant wären. Da sie aber nach der Analyse vorliegen, erfordern sie Zuwendung. Hier ist zumindest die Gefahr einer Fehlsteuerung prüferischer Ressourcen nicht auszuschließen.
- *Einfach oder kompliziert?*
  Eine kontinuierliche Abbildung sogenannter „Red Flags" erfordert die Formulierung an Risiken orientierter Auswertungsregeln. Häufig stehen hierbei komplexe rechentechnische Betrachtungen im Vordergrund. Dass dabei der Blick auf einfach strukturierte Sachzusammenhänge einschließlich damit verbundener Risiken verlorengehen kann, zeigen die zurückliegenden Krisen (insbesondere die Immobilienkrise) im Bereich der Finanzwirtschaft. Die Werthaltigkeit innovativer Finanzprodukte wurde aus der Rechenformel eines einzelnen genialen Mathematikers abgeleitet. Für die hinlänglich gängige Erfahrung, dass weitgehend mittellose Hausinteressenten gewährte Kredite wahrscheinlich nicht zurückzahlen können, war in dieser Rechenformel kein Platz.
  Die Folgen sowohl für Finanzunternehmen wie für die Gesamtwirtschaft sind bekannt. Während sich die Interne Revision vor diesem Hintergrund möglicherweise im Rahmen eines Continuous Auditing umfassend mit Doppelzahlungen einzelner Lieferantenrechnungen auseinandersetzt, bleiben wesentliche Risiken unter Umständen unbeachtet.

6. Betrug und Fehler

In der aktuellen Compliance-Diskussion wird Continuous Auditing in Verbindung mit der umfassenden Analyse betrieblicher Daten als effizientes Mittel der Betrugsbekämpfung und -aufdeckung bezeichnet. Ob die hiermit verbundenen Erwartungen erfüllt werden können, muss u. a. vor dem Hintergrund spezieller Eigenheiten von Betrugsdelikten beurteilt werden:

- *Betrug ist ein Kontrolldelikt*
  Moralische Grunddispositionen von Mitarbeitern eines Unternehmens sind erfahrungsgemäß sehr unterschiedlich ausgeprägt und selten durchschaubar. Somit können sie als Grundlage wirksamer Präventionsstrategien kaum herangezogen werden. Einfluss haben die Unternehmen hingegen auf Entdeckungsrisiken für die Täter sowie die erforderliche kriminelle Energie, um vorhandene prozessinterne Kontrollstrukturen auszuhebeln. Wirksame Kontrollen – u. a. durch eine kontinuierliche automatische Überwachung z. B. von Zahlungsverkehrsdaten – können in diesem Zusammenhang durchaus risikomindernd wirken. Sie obliegen jedoch den Prozessverantwortlichen und nicht der Internen Revision, die jedoch mit Hinweisen zur Optimierung solche Kontrollen unterstützen kann.
- *Betrug ist eine singuläre Erscheinung*
  Betrug ist in seiner jeweils speziellen Ausübung ein einzigartiges Phänomen, bestimmt durch den Menschen, seine Phantasie und sein organisatorisches sowie regulatives betriebliches Umfeld. Es gibt zwar Muster im Zusammenhang mit der jeweiligen Tat, die sich jedoch in unterschiedlichsten Erscheinungsformen manifestieren können.
- *Betrug ist mit abweichendem Verhalten verbunden*
  Dieses Merkmal ist zutreffend, wenn man die hieraus resultierenden Kennzeichen deuten kann. Tatsächlich bilden sich diese nur begrenzt, häufig nur indirekt oder überhaupt nicht in betrieblichen Daten ab.

Beweise: KOCKS.
www.tatortarbeitsplatz.eu

3 Quelle: IAA, Global Technology Audit Guide - Continuous Auditing, S. 11.

Die Ausprägungen spezifischer Betrugsformen müssen betrachtet werden, um realistische Ansatzpunkte für Continuous Auditing abzuleiten.

- *Betrugsanzeichen sind nicht häufigkeitsverteilt*
  Kriminelle Mitarbeiter hinterlassen möglicherweise Spuren im Rahmen des Aneignungs- oder Vertuschungsbestandteils ihrer Taten. Sie bewegen sich hierbei innerhalb der ihnen zur Verfügung stehenden organisatorischen Strukturen und bedienen sich eines bestimmten Vorgehens (Modus Operandi). Gemessen an regulären Abläufen kommt der Betrug nur in homöopathischen Dosen und geklumpt innerhalb des betrieblichen Datenbestandes vor.

Continuous Auditing müsste diesen Erkenntnissen folgen, um eine merkbare Wirkung im Hinblick auf die Betrugsbekämpfung zu entfalten. Tatsächlich folgt Betrug jedoch kaum zuverlässigen (abbildbaren) Regelungen und ist insoweit automatisierten und kontinuierlichen Analyseverfahren nur begrenzt zugänglich. Dies zeigt unmittelbar, dass ein Continuous Auditing/Monitoring nur in Verbindung mit einem komplexen Regelwerk funktionieren kann, das möglichst viele hypothetische Kriterien für wirtschaftskriminelle Handlungen erfasst. Anhand eines einfachen Beispiels soll exemplarisch das häufig zitierte Risiko missbräuchlicher Doppelzahlungen von Lieferantenrechnungen erörtert werden.

Definiert man zum Beispiel als ausschlaggebendes Merkmal einer ungerechtfertigten Doppelzahlung die verschleiernde Einbuchung von Rechnungen mit identischen Beträgen, so sind hierbei nachfolgende Fallkonstellationen zu unterscheiden:

- zutreffende Rechnungen mit identischen Beträgen, die zufällig auftreten,
- das korrekte Auftreten identischer Beträge bei Mitkreditoren, Fallpauschalen, Abschlagsrechnungen oder Grundgebühren,
- fehlerhafte Doppelzahlungen durch das Nichtfinden eines Lieferantenkontos, das Einbuchen in falschen Buchungskreisen oder ähnlichen Verwicklungen,
- manipuliertes Einbuchen einer Rechnung mit Betrugsabsicht.

Problematisch ist unabhängig hiervon in jedem Fall der Umfang möglicher Findings. So kann der Anteil mehrfach vorkommender identischer Rechnungsbeträge innerhalb des gesamten Rechnungsaufkommens einer Firma ohne spezielle Besonderheiten nach empirischen Beobachtungen 10 % und mehr betragen. Da Betrug gleichzeitig lediglich einen minimalen Anteil an diesen „auffälligen" Rechnungen hat, müssen aus deren hohem Umfang zunächst unkritische und kritische Konstellationen getrennt werden. Hierzu bedient man sich in der Regel Verfeinerungstechniken, die auf ungewöhnliche *Datenkonstellationen* fokussieren sollen:

- gleiche Rechnungshöhe mit gleichem Rechnungsdatum,
- gleiche Rechnungshöhe für gleiche Lieferanten mit unterschiedlichen Zahlwegen,
- gleiche Rechnungshöhe mit ungewöhnlichem Erfassungsdatum,
- gleiche Rechnungshöhe, die über CPD-Konten gebucht wurden,
- Konzentration auf mehrfach vorkommende hohe Rechnungsbeträge.

Die dargestellte Skala ließe sich nahezu beliebig erweitern. Sie lässt unschwer erkennen, dass ein möglicher Untersuchungsumfang weiterhin hoch bleibt, wenn nicht gleichzeitig mehrere Kombinationen z. B. aus Rechnungshöhe, Zahlweg und Betrag für ein automatisiertes Aussteuerungsverfahren zusammengefasst werden. Daraus resultieren unmittelbar komplexere Kombinationen von Analyseparametern. Hierbei bedeutet jedoch jede Verfeinerung der Regeln, dass bereits geringfügige Variationen des Aneignungs- und Verschleierungsprozesses dazu führen, dass Betrugsanzeichen mit einer hohen berechenbaren Wahrscheinlichkeit unbeachtet bleiben.

Bucht der Täter eine vorhandene Rechnungskopie mit kleinen Betragsvariationen, so läuft die dargestellte automatisierte Suchstrategie vollends in Leere. Elegantere Betrugsformen, die z. B. mit der Akzeptanz überhöhter Preise (kaum Signale) einhergehen oder die ganz ohne Merkmale in betrieblichen Aufzeichnungen funktionieren, bleiben gegenüber der vorgenannten „starren" Analysekonstellation ebenso unbeachtet. Demgegenüber stehen das häufig trügerische Gefühl und die Erwartung einer ausreichenden, wirkungsvollen Betrugsprävention auf der Grundlage des digitalen Continuous Auditing.

Letztlich führen ungewöhnliche Datenkonstellationen erfahrungsgemäß häufiger zu außergewöhnlichen, aber erklärbaren Geschäftsabwicklungen oder Bearbeitungsfehlern, als zu Personaldelikten. Die aufgeführten kontinuierlichen, automatischen Auswertungstechniken haben insoweit durchaus eine Berechtigung als Bestandteil prozessinterner Kontrollen. Sie sollten aber nicht unter falscher (Prüfungs-) Flagge segeln.

7. Wofür Prüfsoftware entwickelt wurde?

Grundlage der Entwicklung von Prüfsoftware war in den 70er und 80er Jahren der Gedanke, dass erfahrene Revisoren ihr prüferisches Wissen mit Hilfe geeigneter Programme in einem interaktiven Dialog auf die Daten eines Unternehmens abbilden. Hierauf deuten noch heute die Software-Bezeichnungen *Audit Command Language* (ACL) und *Interactive Data Extraction and Analysis* (IDEA) hin. Ziel war es, den Auswahlprozess für die Prüfung durch einen iterativen, schrittweisen Suchprozess mit Zwischenbewertungen sowie der Aussonderung besonderer Datenkonstellationen zu unterstützen.

Die einschlägig bekannten Prüfsoftwarelösungen haben im Regelfall keine spezifische Ausrichtung auf Continuous Auditing-Ansätze.

Für den Revisor ergibt sich aus dieser Art der Anwendung ein mehrfacher Nutzen. Zum einen erhöht der schrittweise Suchprozess sein Verständnis für Geschäftsprozesse und die Erstehung der Daten, zum anderen kommt seine *prüferische Erfahrung* situativ zum Tragen. Er hat auch jederzeit ein inhärentes Verständnis dafür, welche Dinge innerhalb seines prüferischen Auswahlprozesses unberücksichtigt bleiben. Insgesamt ist der „Weg" das Ziel. Er bestimmt seine Auswahl zu prüfender Elemente und Vorgänge.

Der vorstehend aufgeführte Kontext tritt bei kontinuierlichen und automatisierten Auswertungs- und Aufbereitungsvorgängen zwangsläufig in den Hintergrund. Es darf auch ernsthaft bezweifelt werden, ob die für solche Zwecke oftmals eingesetzte und beworbene Prüfsoftware richtig ausgestattet ist. Letztlich erlaubt sie lediglich die *Abbildung einfacher Regeln* und hat ohne die führende Hand und begleitenden prüferischen Sachverstand nur einen wenig innovativen Charakter. Sie gleicht somit eher einem guten Werkzeug, welches in der Hand eines erfahrenen Prüfers zu besserer Prüfungsqualität beitragen kann.

Die kontinuierliche und automatische Auswertung großer Datenbestände zu Kontrollzwecken könnte demgegenüber sinnvoller bereits in den Ausgangssystemen – anhand systemintegrierter Kontrollen – erfolgen. Viele der in Verbindung mit „Continuous Auditing" bezeichneten Analysetechniken lassen sich mit überschaubarem Aufwand und ohne Datentransfer in allen gängigen ERP-Systemen realisieren.

Eine letzte Überlegung soll sich an dieser Stelle auf die tatsächlich erforderlichen Entwicklungsmöglichkeiten von Prüfsoftware richten. Wollte man mittels kontinuierlicher Automatisierung einen qualitativen Mehrwert für (forensische) Prüfungszwecke generieren, müsste man sich auf eine lernfähige Software stützen, die unscharfe Relationen berücksichtigt und in der Lage ist, selbstständig Regeln aus miteinander verknüpften bzw. voneinander abhängigen betrieblichen Datenbeständen (sowie Ausnahmen) zu erkennen. Entsprechende Ansätze sind in derzeit vorrangig eingesetzten Prüfprogrammen jedoch leider noch nicht erkennbar.

8. Schlussfolgerung

EDV-unterstütze Prozesse dominieren heute viele Unternehmensbereiche. Die hieraus resultierenden Daten können als Spiegel geschäftlicher und betrieblicher Aktivitäten herangezogen werden. Dieser Spiegel vermittelt jedoch lediglich ein mehr oder weniger wirklichkeitsgetreues Abbild. Die Interne Revision muss bestrebt sein, hinter diese Kulisse zu blicken. Die Verifizierung dieses Abbilds und die Identifizierung von Risiken in einem Unternehmen erfordern es daher, aus den Prozessen herauszutreten und fallweise, unverhofft sowie mit prüferischem Sachverstand auf die Prüfobjekte zu schauen.

Den vorstehenden Prüfungsanforderungen wird Continuous Auditing in Form von kontinuierlichen Massendatenanalysen nur unter bestimmten Voraussetzungen gerecht. Für die Aufhellung von Betrugssignalen ist diese besondere Analysetechnik allerdings nur bedingt geeignet.

Ungeachtet dieser kritischen Reflektion kann sich die Interne Revision unzweifelhaft auf eine jahrzehntelange Erfahrung bei der Fehlersuche in betrieblichen Datenbeständen stützen. Diesen Wert gilt es zu heben. Er wird insbesondere dann eine dauerhafte Wirkung für Unternehmen entfalten, wenn er in sinnvolle Kontrollverfahren durch Linienverantwortliche mündet. Dieser Transformationsprozess beinhaltet – als ureigenste Revisionsaufgabe – die *kontinuierliche Beratung* des Managements bei der Gestaltung wirksamer interner Kontrollsysteme. Hierzu kann sie mit computergestützten Auswertungsregeln beitragen, die möglichst in die Ausgangssysteme betroffener Daten – z. B. betrieblicher ERP-Software – implementiert werden sollten.

Eine effizientere Unterstützung betrieblicher Revisionsarbeit durch automatisierte Prüfmethoden würde sich mit Programmen einstellen, die wenig determinierte Fragestellungen beantworten und eigenständig Zusammenhänge in betrieblichen Daten aufzeigen. Hier besteht noch Entwicklungspotential, welchem sich die Hersteller von Prüfsoftware bevorzugt zuwenden sollten.

Jetzt neu! – Das Jobportal für die Interne Revision

Sie streben den nächsten Karriereschritt an? Ihr Unternehmen sucht Fachkräfte? Dann ist der neue Stellenmarkt der ZIR das Richtige für Sie.

Übersichtlich, immer aktuell und nur einen Mausklick entfernt:

www.ZIRdigital.de/stellenmarkt.html

ESV
ERICH SCHMIDT VERLAG
Auf Wissen vertrauen

Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG · Genthiner Str. 30 G · 10785 Berlin
Tel. (030) 25 00 85-626 · Fax (030) 25 00 85-275 · ESV@ESVmedien.de · www.ESV.info