

# Über digitale Betriebsprüfung in Theorie und Praxis

- **Teil 1: Theorie**
  - Rechtsgrundlagen im Überblick
  - GDPdU-Erlass
  - GoBS
- **Teil 2: Praxis**
  - Grundsätzliche Überlegungen zum Einsatz von Analysesoftware
  - Vorstellung der Software
    - IDEA Vers. 7.1
    - AIS-TaxAudit 2007, der Fa. AUDICON
  - Eigene Praxis

# Teil 1 Theorie

## GDPdU und digitale Datenanalyse

# Rechtsgrundlagen im Überblick

- — Art. 7 und 8 Steuersenkungsgesetz vom 23. Oktober 2000
- — dadurch geändert:
  - — § 146 AO, Ordnungsvorschrift für Aufzeichnungen
  - — § 147 AO, Ordnungsvorschrift für Aufbewahrung
  - — § 200 Abs. 1 AO, Mitwirkungspflicht
- — BMF-Schreiben vom 16.07.2001 „GDPdU“

## Rechtslage ab 1.1.2002

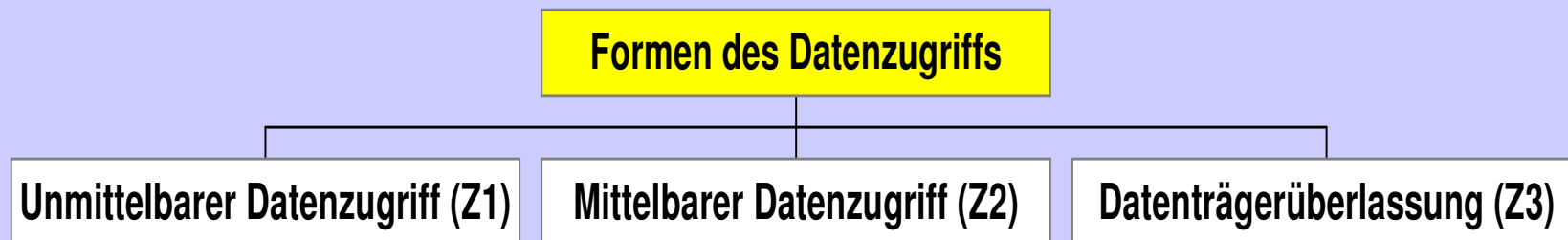
Mit dem Steuersenkungsgesetz (StSenkG) vom  
23.10.2000 wurde der  
**Datenzugriff**  
für alle Außenprüfungen,  
die nach dem 1.1.2002 beginnen (§ 19 b EGAO),  
eingeführt.

Im Hinblick auf eine effiziente Prüfung wird damit der Finanzverwaltung  
das Recht eingeräumt, für alle ab dem 1. Januar 2002  
beginnenden Außenprüfungen auf die Datenbestände  
buchführungspflichtiger Unternehmen digital zuzugreifen.

## § 147 Abs. 6 AO

1. Sind Unterlagen nach Abs. 1 mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt worden, hat die Finanzbehörde im Rahmen einer Außenprüfung das Recht, Einsicht in die gespeicherten Daten zu nehmen und das Datenverarbeitungssystem zur Prüfung dieser Unterlagen zu nutzen (Z1).
2. Sie kann im Rahmen einer Außenprüfung auch verlangen, dass die Daten nach ihren Vorgaben maschinell ausgewertet (Z2) oder ihr die gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger (Z3) zur Verfügung gestellt werden.
3. Die Kosten trägt der Steuerpflichtige.

# Zugriffsmöglichkeiten der Finanzverwaltung



Alle 3 Zugriffsarten müssen über 10 Jahre gewährleistet werden.

Der unmittelbare Zugriff am System des Steuerpflichtigen kann nur umgangen werden, wenn ein Archivsystem vorliegt, das die gleichen Auswertungsmöglichkeiten wie das Produktivsystem bietet.

## Zeitliche Anwendung

- Der Datenzugriff wurde erstmals zulässig für Außenprüfungen mit Beginn nach dem 31.12.2001.
- Für alle Daten, die nach dem 31.12.2001 archiviert werden, muss die maschinelle Auswertung für den gesamten Zeitraum der Aufbewahrungspflicht (bis 10 Jahre) sichergestellt sein, auch bei einem Wechsel der Hard- oder Software. Dies gilt für Daten des PZ 2001 ggf. auch für Daten des PZ 2000.
- Ab dem Prüfungszeitraum 2001 ist es nicht mehr zulässig, nur noch ausgedruckte Daten vorzulegen, wenn Daten digital erfasst wurden und diese Daten zum 1.1.2002 noch nicht archiviert waren.

## Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU) vom 16. Juli 2001

- Nach § 147 Abs. 6 AO ist der Finanzbehörde das Recht eingeräumt, die mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellte Buchführung des Steuerpflichtigen durch Datenzugriff zu prüfen.
- Diese neue Prüfungsmethode tritt neben die Möglichkeit der herkömmlichen Prüfung.
- Das Recht auf Datenzugriff steht der Finanzbehörde nur im Rahmen steuerlicher Außenprüfungen zu.
- Keine Außenprüfungen sind:
  - USt-Nachschau (§ 27 UStG)
  - Zollnachschau (§ 210 AO)
  - Betriebsnahe Veranlagung.
- Der Datenzugriff stellt eine Ermessensentscheidung der Finanzverwaltung auf Basis des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit dar (Übermaßverbot).



# Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU) vom 16. Juli 2001

- Durch die Regelungen zum Datenzugriff wird der sachliche Umfang der Außenprüfung (§ 194 AO) nicht erweitert; er wird durch die Prüfungsanordnung (§ 196 AO, § 5 BpO) bestimmt.
- Gegenstand der Prüfung sind wie bisher nur die nach § 147 Abs. 1 AO aufbewahrungspflichtigen Unterlagen.
- Enthält Übergangsfrist für Daten, die vor dem 1.1.2002 archiviert wurden... wenn deren maschinelle Auswertung ... mit unverhältnismäßigem Aufwand für den Steuerpflichtigen verbunden wäre.
- Keine Pflicht zur Archivierung einer Unterlage, die DV-gestützt erstellt wurde, aber nicht zur DV-gestützten Weiterverarbeitung vorgesehen ist (z.B. Textdokumente).

## GoBS

## Rechtsgrundlagen

- Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS), BMF-Schreiben vom 7.11.1995  
-erstellt vom Arbeitskreis der wirtschaftlichen Verwaltung; derzeit in der Überarbeitung, aktuell liegt ein erster Entwurf der GoBIT vor.
- „... beschreiben die Maßnahmen, die der Buchführungspflichtige ergreifen muss, will er sicherstellen, dass die Buchungen ... vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden.“
- „Für die Einhaltung der GoBS ist auch bei der DV-Buchführung der **Buchführungspflichtige zuständig**.“

## GoBS

## Fazit

- Die nach den steuerlichen Vorschriften zu führenden Bücher können nach § 146 (5) AO auf Datenträgern geführt werden, sofern das dabei angewandte Verfahren den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht.
- Die Geschäftsvorfälle müssen retrograd und progressiv prüfbar bleiben.
- Eine einmal erfolgte Buchung darf nicht verändert werden.
- Änderungsmöglichkeiten von Systemeinstellungen durch den Anwender sind zu dokumentieren (z.B. Historie).

— Ziel:

Ein sachverständiger Dritter muss in angemessener Zeit in die Lage versetzt werden, den Nachweis der Geschäftsvorfälle und deren Verarbeitung nachvollziehen zu können.

## Was sind steuerrelevante Daten ?

### Handlungsempfehlung

- Sachgerechte (Erst)Qualifikation durch das Unternehmen ggf. und Hinzuziehung des Steuerberaters
- Streitigkeiten über die zutreffende Qualifikation hat es schon vor dem Datenzugriff gegeben und werden weiterhin Gegenstand einer gerichtlichen Überprüfung sein (siehe akt. Urteile)

## Umsetzung und aktueller Stand der Finanzverwaltung

- In allen Bundesländern wurden die Prüfer/innen in der Anwendung des Programms IDEA bundeseinheitlich geschult.
- Für Z1 und Z2 werden, sofern finanzielle Mittel zur Verfügung stehen, die Prüfer u.a. extern geschult (z.B. SAP/R3), länderinterne Schulungen
- Bereitstellung automatisierter Prüfungsschritte/Makros durch die Clearingstelle des Bundeszentralamts für Steuern
- Unterstützung der Prüfer/innen durch Workshops für Programmneuerungen und Vertiefung

## Herausforderung für Unternehmen

- **Sicherstellung der Verfügbarkeit aller steuerrelevanten Daten über** den gesamten aufbewahrungspflichtigen Zeitraum von bis zu zehn Jahren
- **Sicherstellung der maschinellen Auswertbarkeit** über diesen Zeitraum unabhängig von Änderungen im Produktivsystem
- **Sicherstellung aller 3 Zugriffsarten über 10 Jahre**
- **Einrichtung eines Benutzerkonzeptes**, um den Zugriff der Finanzverwaltung auf den prüfungsrelevanten Zeitraum und die steuerrelevanten Daten einzuschränken

# Teil 2 Praxis

## IDEA und digitale Datenanalyse

# Grundsätzliche Überlegungen

## Wozu ein Analyseprogramm?

- Finden von Buchungen
  - Sortieren nach Kriterien
  - Prüfung sachlogischer Zusammenhänge (z.B. pro Kunde = ein Umsatzsteuersatz )
- => Auffinden von Inkonsistenzen
- Anwendung mathematisch-statistischer Methoden (z.B. Benford, Chi<sup>2</sup>-Test)

### **Ergebnis:**

- In der Regel können aus Analysen keine direkten steuerlichen Folgen abgeleitet werden. Die Ergebnisse müssen rechtlich bewertet und ausgewertet werden.



## Vorstellung der Software

- **IDEA** = **I**nteractive **D**ata **E**xtraction and **A**nalysis
- **IDEA ist die offizielle Prüfsoftware der Finanzverwaltung für Z3.**
- IDEA aktuelle Version 7.1
- AIS-TaxAudit 2007, R1 (neu ab Mitte 2007)
- Andere marktgängige Programme
  - ACL (u.a. andere Finanzverwaltungen, Fa. DATEV e.G.)

Beide Herstellerfirmen nehmen für sich die Stellung des Weltmarktführer in Anspruch.

Tatsächlich sind sich beide Programme sehr ähnlich.

## IDEA – für alle prüfende und beratende Berufe

- Wirtschaftsprüfungsgesellschaften
- Steuerberatungsgesellschaften
- Öffentliche Hand
- **Bundesministerium der Finanzen Deutschland,**
- Bundesrechnungshof, Zoll, Staatsanwaltschaften,
- Landeskriminalämter, Bundeskriminalamt,
- Steuerabteilungen aller Unternehmen
- Interne Revision und Controlling
- Unternehmen aus Industrie, Handel,
- Banken, Dienstleistung
- öffentliche (kommunale und kirchliche) Rechnungsprüfungsämter

## IDEA - das Programmpaket

- **Datenimport** - mit Hilfe des Import-Assistenten **komfortable Datenübernahme**, auch aus heterogenen Basisdatensystemen
- **Datenanalyse** auf Knopfdruck (ABC-Analyse, Altersstrukturanalyse, Mehrfachbelegung, Lückenanalyse, Benford`s Law...)
- -> macht große Datenmengen **transparent** und **begreifbar**
  
- **Datenexport** - problemloser Datenaustausch zur Weiterverarbeitung in anderen Applikationen (PDF, Excel...)
- plus Prüferwerkzeuge
- Audit-Trail = **lückenlose Prüfungsdokumentation**
- VBA-Programmiersprache zur **Automatisierung von Analysen**

# IDEA

## Wesentliche Programmfunktionen 1

- Dokumentation der Analyseplanungen und der einzelnen Fortschritte in einer Liste (To-Do-Liste)
- Import (einer breiten Auswahl) von Dateitypen
- Analyse von Daten (vergleichende Statistiken, Profile, Analyse von Mehrfachbelegungen, Summierungen, Altersstrukturanalyse usw.)
- Suchen von Ausnahmen und Auffälligkeiten (mit Hilfe von
  - ca. 80 Funktionen, arithmetischen Operatoren, Text- und Datumskriterien)
- Lückenanalysen eines Bereichs (z.B. Suche nach fehlenden Einträgen)
- Mehrfachbelegungen

# IDEA

## Wesentliche Programmfunktionen 2

- Vergleich verschiedener Dateien (mit Hilfe des systematischen, des Zufalls – oder des Monetary-Unit-Verfahren)
- Unterschiedliche Schichtungsverfahren
- Erstellen von Pivot-Tabellen oder von multidimensionalen Analysen
- Automatische Generierung von komplett dokumentierten Historien der Analysen
- Aufzeichnen oder Erstellen von Makros (mit IDEA Script)

## => Die Herausforderungen sind:

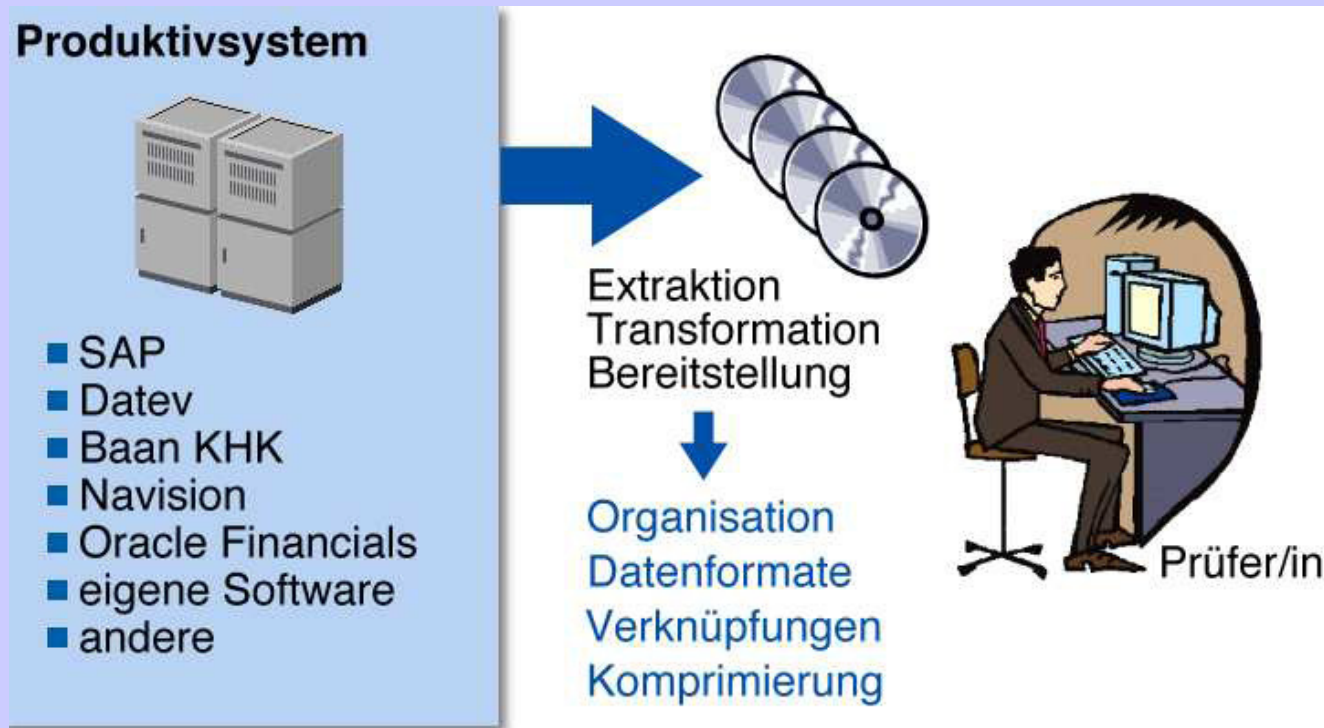
- Export der Daten aus den relevanten Systemen des Mandanten und Import dieser Daten in IDEA
- Übersetzung des prüferischen Wissens in digitale Fragestellungen:  
**WAS** soll **WIE** digital geprüft werden?

## IDEA

### Import von Dateien in verschiedenen Dateiformaten

- ASCII Dateien:
  - — ASCII fixe Länge
  - — ASCII delimited (=Comma Separated Value)
- EBCDIC fixe Länge
- dBase,
- Excel, Access, Lotus
- SAP/AIS Importdatei Format
- Sonstige Datenbankformate
- Druckdateien

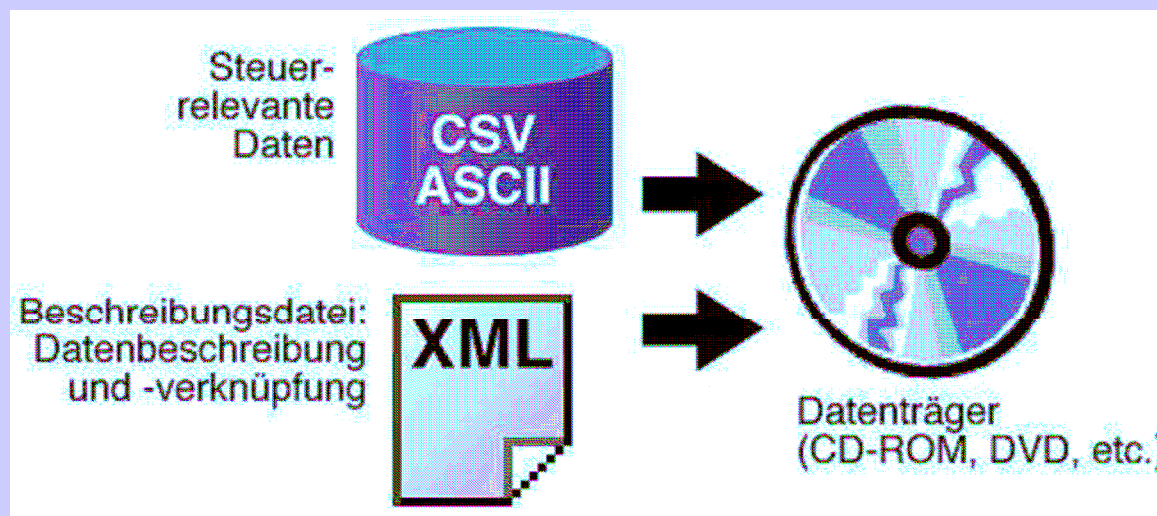
## Arbeitsschritte im Unternehmen bei Z3





## Was ist der ‚Beschreibungsstandard‘?

Sowohl die steuerlich relevanten Daten als auch die Beschreibungsdaten werden auf einem gemeinsamen Datenträger zur Verfügung gestellt.



# Wie kann man prüfen?

- Manuelle Prüfung
- EDV-gestützte Prüfung

## Wesentliche Vorteile (1) beim Einsatz von Prüfsoftware

- Verbesserter bzw. erweiterter Rahmen von Untersuchungen
- Geringe Fehlerquote
- Erweiterte Analysefunktionen (z.B. Lückenanalyse, Schichtungen)
- Hohe Verarbeitungsgeschwindigkeit
- Theoretisch keine Begrenzung der Datenmenge
- Beim Import bzw. nach dem Import Unabhängigkeit von der EDV-Abteilung
- Unabhängigkeit von der Buchhaltungssoftware

## Wesentliche Vorteile (2) beim Einsatz von Prüfsoftware

- Automatisierte Prüfungshandlungen
- Automatische Prüfungsdokumentation durch programmintegrierte Berichterstellung (Historie)
- Verbinden und Vergleichen unterschiedlicher Dateien
- Mathematisch-statistisch gesicherte Stichprobenauswahl
- Dadurch:
  - Höhere Prüfungssicherheit
  - (Hohe) Zeitersparnis

## Beispiel für Zeitersparnis: **Debitoren**

Beispiele aus dem Debitorenbereich, ausgehend von 10.000 Kundenkonten und 100.000 offenen Posten.

1. Kreditlimit-Überschreitung aus Forderungskonten mit geringer Bonität zusammenstellen und nach Umsatzhöhe absteigend sortieren:
  - Von Hand ca. 2 Tage per PC: 1 Min 12 Sek.
2. Alle Forderungsposten ab € 5.000,- und älter als 60 Tage heraussuchen und nach Mahngruppe bzw. Fälligkeit gliedern:
  - Von Hand ca. 3 Tage per PC: 2 Min 31 Sek.
3. Alle Forderungskonten mit verschlechterter Geschäftsentwicklung heraussuchen. Dazu die Forderungsposten nach Altersklassen:
  - Von Hand ca. 8 Tage per PC: 6 Min 14 Sek.
4. Eine komplette Debitorenrevision bestehend aus 19 verschiedenen Prüfungshandlungen  
von Hand ca. 4 Wochen per PC: 1 Tag.“

## Beispiel für Zeitersparnis: Lagerbuchhaltung

Lagerbuchhaltung z.B. für 80.000 Warenpositionen

1. Alle Artikel mit VK-Preis gleich oder kleiner als EK-Preis und Umsatz (nach EK-Wert) über € 5.000,- ausweisen:
  - Von Hand ca. 2 Tage per PC: 1 Min 11 Sek.
2. Alle Artikel mit Lagerwert über € 3.000,- und Lagerreichweite über 30 Tage ausweisen und nach Rohgewinn aufsteigend sortieren:
  - Von Hand ca. 4 Tage per PC: 2 Min 14 Sek.
3. Alle Bestellungen zu Artikeln, deren Lagerwert über € 2.000,- und Lagerreichweite größer als 120 Tage ist:
  - Von Hand wären´s 12 Tage per PC: 8 Min. 17 Sek.
4. Eine komplette Lagerbestands-Revision bestehend aus 45 verschiedenen Prüfungshandlungen:
  - Von Hand wären´s 6 Wochen per PC: 2 Tage

# AIS TaxAudit Professional

als passende Ergänzung zu IDEA



## AIS TaxAudit Professional

- wurde speziell für die Automatisierung digitaler Prüfungen entwickelt
- erweitert IDEA um eine **große Anzahl vordefinierter Prüfungsschritte** und um den **Import von Daten** im Format des Beschreibungsstandards
- bietet eine optimale Lösung sowohl für die Vorbereitung auf die **digitale Betriebsprüfung** nach den GDPdU (Z3 Zugriff) als auch für den effizienten Einsatz von Analysesoftware in der **Durchführung von Jahresabschlussprüfungen**



## Funktionsweise von AIS TaxAudit

- Ausgewähltes Prüfmakro berücksichtigt Stammdaten und Steuergesetzgebung
- Import der Daten
- Durchführung ausgewählter Prüfungsschritte (Vorgegebene Prüfmakros)
- Prüfungsergebnis bzw. erzeugte Fehler-/ Hinweisliste dient als Grundlage von Einzelprüfungen
- Möglichkeit des Imports einer Ergebnisliste in IDEA und weitere Prüfungsschritte mit IDEA

## Eigene Praxis: Prüfungshandlungen (1), eine Auswahl

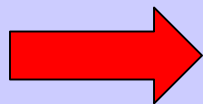
<b>Extraktion</b>	Identifizierung von Datensätzen mit bestimmten Kriterien; Möglichkeit weiterer Prüfungshandlungen und Analysen
<b>Dateiabgleich</b>	Abgleich von Haupt- und Nebenbüchern auf Vollständigkeit und Richtigkeit
<b>Mehrfachbelegungs- und Lückenanalyse</b>	Überprüfung fortlaufender Listen
<b>Dateischichtungen</b>	Ermittlung der Anzahl der Datensätze und die Summe der ausgewählten Felder innerhalb einer bestimmten Schicht
<b>Benford`s Law</b>	Häufigkeitsverteilung von Ziffern und Ziffernfolgen
<b>Chi-Quadrat-Test</b>	Der Chi-Wert ist Grundlage der Ermittlung der Wahrscheinlichkeit für eine zufällige Abweichung oder eine Abweichung mit besonderer Ursache

## Eigene Praxis: Prüfungshandlungen (2), eine Auswahl

<b>Schlussziffernanalyse</b>	Analyse der beiden Schlussziffern einer ganzen Zahl
<b>Splitten von Beträgen</b>	Häufungen unterhalb einer bestimmten Grenze werden Ermittelt; Verknüpfung mit Auftragsdaten
<b>Ausreißer</b>	Herausfiltern von ungewöhnlich hohen Beträgen
<b>Mehrfaches Aufkommen</b>	Mehrfaches Aufkommen gleicher interner Nummern oder Beträge
<b>Sonn- und Feiertage</b>	Ermittlung von Eingaben zu ungewöhnlichen Zeiten
<b>Kritische Buchungstexte</b>	Untersuchung der Buchungstexte
<b>Lieferanten- und Kundeninformationen</b>	Abgleich von Daten
<b>Telefonlisten, E-Mail-Verkehr</b>	Gezielte Suche von Auffälligkeiten durch bestimmte Suchbegriffe

## Eigene Praxis: Prüfungsergebnisse & Konsequenzen

- Grundsatz: Datenanalyse allein keine ausreichende Grundlage für Prüfungsfeststellungen und kein Ersatz für Prüfer, **aber**:  
Im ***Vorfeld einer Betriebsprüfung***
  - Aufdeckung von abweichenden Einzelfällen bzw.
  - Aufdeckung von möglichen systematischen Fehlern, die gesondert und weitergehend überprüft werden müssen:



klärungsbedürftige Sachverhalte

# Grenzen der digitalen Betriebsprüfung

## Grenzen der Datenanalyse:

- Weitergehende Prüfung und Bewertung von Datenauffälligkeiten oft nur durch den Außenprüfer/Buchhalter möglich  
z.B. Rückstellungen für Gewährleistung, Bewertung von Anteilen

## Fazit:

- Ergebnis der Prüfung mit IDEA führt nicht unmittelbar zur Feststellung fehlerhafter Geschäftsvorfälle, sondern zur Feststellung klärungsbedürftiger Sachverhalte
- Klärung durch Mithilfe des Sachverständigen
- Datenanalysetools helfen, die Grundgesamtheit abzuprüfen, was zu sichereren Aussagen führen kann

# Zusammenfassung

1. Technologiewandel im Bereich der Wirtschaftsprüfung ist fortgeschritten, was zu neuer Qualität der Prüfungen führt, u.a. werden Datenmengen in ihrer Gesamtheit (Grundgesamtheit) prüfbar.
2. Bei allen Beteiligten (Finanzbehörden, Softwarefirmen, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Unternehmen) große Anstrengungen, um den Herausforderungen digitaler BP nach GDPdU gerecht zu werden
3. Weiter strittig: Steuerrelevanz von Daten, Archivierungsprobleme
4. Mglw. Lehrangebot über digitale BP (mit IDEA und AIS TaxAudit) im SS09

**Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!**