

Jahresabschlussprüfung bei Outsourcing und Cloud-Computing

von

Dr. Jonas Tritschler

Martin Lamm

1. Auflage



IDW VERLAG GMBH

1 Einleitung

1.1 Im Trend der Digitalisierung

In den letzten fünf Jahren hat sich der prozentuale Anteil der Nutzer von Cloud-Computing-Diensten mehr als verdoppelt. Gemäß einer Gemeinschaftsstudie von KPMG und Bitkom nutzten im Jahr 2016 ca. zwei Drittel aller befragten Unternehmen Cloud-Dienste.¹ Während Cloud-Lösungen anfangs nur von den Big Playern eingesetzt wurden, haben inzwischen auch kleine und mittelgroße Unternehmen (KMU) die Potenziale erkannt und nutzen nahezu im gleichen Maße Cloud- und Outsourcing-Dienstleistungen wie große Unternehmen.

Zwei von drei Unternehmen nutzen Cloud-Dienste

Inwieweit nutzt Ihr Unternehmen bereits Cloud-Computing bzw. plant/diskutiert den Einsatz?

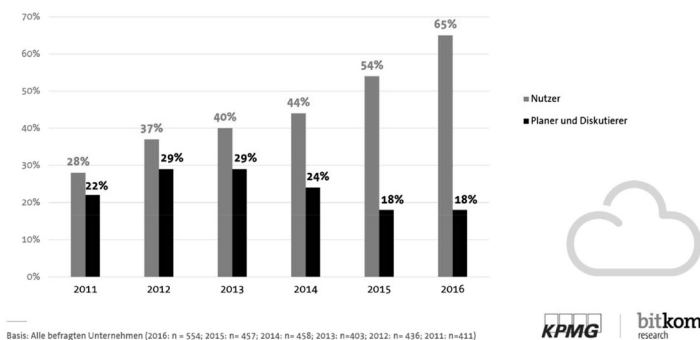


Abb. 1: Nutzung von Cloud-Computing-Diensten in Deutschland (Quelle: bitkom, Cloud-Monitor 2017)

Als Beweggründe für den Weg „in die Wolke“ werden sehr häufig der mobile, geografisch verteilte Zugriff auf IT-Ressourcen, die schnellere Skalierbarkeit sowie die organisatorische Flexibilität und die hohe Verfügbarkeit und Performance der IT-Leistungen angegeben. Dennoch sind vor allem Sicherheitsbedenken ein wesentlicher Grund, der viele Unternehmen noch vom Sprung in die Cloud abhält. Einerseits wird unberechtigter Zugriff auf sensible Unternehmensdaten befürchtet, andererseits erschweren rechtliche und regulatorische Bestimmungen die Nutzung der Cloud. Besonders die

¹ Cloud-Monitor 2017, S. 5, <https://www.bitkom.org/Presse/Anhaenge-an-Pls/2017/03-Maerz/Bitkom-KPMG-Charts-PK-Cloud-Monitor-14032017.pdf> (abgerufen am 15. August 2017)

zuletzt genannten Gründe bewegen weltweit Institutionen und Gesetzgeber dazu, IT-Sicherheits- und Datenschutzvorschriften zu vereinheitlichen und damit Verunsicherungen und Rechtsunsicherheiten zu beseitigen. Die Datenschutzgrundverordnung der EU (EU-DSGVO), die am 25. Mai 2018 Kraft tritt, hilft zumindest wesentliche Datenschutzanforderungen der EU-Mitgliedsstaaten zu harmonisieren.²

1.2 Auswirkungen auf die Jahresabschlussprüfung

Der Abschlussprüfer kann und darf diesen Trend nicht ignorieren. Sein Prüfungsobjekt, also die zu prüfenden Unternehmen, verändern sich in der Art, dass durch das Cloud-Computing wesentliche Kernprozesse wie der Einkauf oder der Absatz, aber auch Unterstützungsprozesse wie die Buchhaltung oder die IT mehr und mehr ausgelagert werden. Das wird sich im ersten Schritt nicht unmittelbar auf den Prüfungsansatz und die allgemeine risikoorientierte Vorgehensweise des Abschlussprüfers auswirken.³ Auch die Beurteilung der Auftragsannahme und das Verständnis über die Geschäftstätigkeit und über das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld mögen sich nicht übermäßig ändern, aber spätestens im Rahmen der Beurteilung des internen Kontrollsystems (IKS) bzgl. möglicher Fehlerrisiken muss sich der Abschlussprüfer unweigerlich den Themen Outsourcing und Cloud-Computing stellen.⁴ Er hat im Rahmen seiner Prüfungstätigkeiten das rechnungslegungsrelevante IKS lückenlos aufzunehmen und zu beurteilen. Dies wird allerdings erschwert, wenn Prozesse ganz oder teilweise an einen Dienstleister des zu prüfenden Unternehmens ausgelagert wurden.

Der Abschlussprüfer wird sich im Hinblick auf seine Prüfungsplanung damit auseinandersetzen müssen, in welcher Art, in welchem Umfang und in welchem Ausmaß Auslagerungen stattfinden und welche Fehlerrisiken für die Rechnungslegung darin enthalten sind. Um diesen Fehlerrisiken adäquat zu begegnen, gilt es, bedeutsame Kontrollen auf Seiten des Dienstleisters zu identifizieren und anhand geeigneter Prüfungshandlungen zu beurteilen. Aber oftmals scheitern eigene Prüfungen an der räumlichen

² Verordnung (EU) 2016/679 des Europäischen Parlaments und des Rats vom 27. April 2016

³ IDW PS 200: „Ziele und allgemeine Grundsätze der Durchführung von Abschlussprüfungen“, Tz. 24ff

⁴ IDW PS 220 „Die Beauftragung des Abschlussprüfers“; IDW PS 230 IDW „Kenntnisse über die Geschäftstätigkeit sowie das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld des zu prüfenden Unternehmens im Rahmen der Abschlussprüfung“; IDW PS 261 „Feststellung und Beurteilung von Fehlerrisiken und Reaktionen des Abschlussprüfers auf die beurteilten Fehlerrisiken“, Tz. 9

Trennung oder der Größe und Komplexität des Dienstleisters. Natürlich könnte der Abschlussprüfer mangels Prüfbarkeit und Nachweisführung eines angemessenen und wirksamen IKS den Anteil seiner aussagebezogenen Prüfungshandlungen erhöhen. Vor dem Hintergrund automatisierter und aufeinander abgestimmter Prozessabläufe ist dies jedoch eine mühsame und beinahe unmögliche Methode, um die erforderliche Prüfungssicherheit zu erlangen. Möglicherweise gibt es aber auch Nachweise über das IKS beim Dienstleistungsunternehmen, die er verwerten oder gar verwenden kann.⁵

Genau an dieser Stelle sind wir am Thema dieses Buches angekommen. Dieses Buch soll dem Abschlussprüfer die aktuellen Formen der Auslagerung aufzeigen, mögliche Risiken des Outsourcings und des Cloud-Computings darstellen und den Prüfungsansatz nach IDW/ISA in diesen Fällen skizzieren. Anhand anschaulicher Beispiele werden Hilfestellungen für den praxisorientierten Umgang mit Auslagerungsfällen aus Prüfersicht entwickelt und die Vorgehensweise des Abschlussprüfers verdeutlicht.

⁵ Zur Abgrenzung von Verwendung und Verwertung: Beide dienen zur Erzielung von Prüfungsnachweisen. Während die Verwertung der Arbeit eines für den Abschlussprüfer tätigen Sachverständigen Teil des Prüfungsprozesses ist, sind Informationen, die mit Unterstützung eines Sachverständigen der gesetzlichen Vertreter erstellt wurden, ein Bestandteil des Prozesses zur Aufstellung des zu prüfenden Abschlusses.

2 Auslagerung von Prozessen und Funktionen

2.1 Outsourcing und Cloud-Computing

2.1.1 Rechnungslegungsrelevanz der Auslagerung

Für die Jahresabschlussprüfung ist die Auslagerung von Prozessen und Funktionen dann relevant, wenn sie die Rechnungslegung betreffen, wenn sie also dazu dienen, Daten über Geschäftsvorfälle, Ereignisse oder betriebliche Aktivitäten zu speichern oder zu verarbeiten, die entweder direkt in die Rechnungslegung einfließen (z. B. als sonstige Angaben in der Rechnungslegung) oder dem Rechnungslegungssystem als Grundlage für Buchungen zur Verfügung gestellt werden. Dies hat zur Folge, dass ausgelagerte Prozesse und Funktionen, die zur Speicherung bzw. Verarbeitung rechnungslegungsrelevanter Daten dienen, Teil des IT-Systems und des IT-gestützten Rechnungslegungssystems eines Unternehmens werden.⁶

Beispiele für ausgelagerte rechnungslegungsrelevante Prozesse und Funktionen sind⁷

- IT-gestützte bzw. manuelle rechnungslegungsrelevante Geschäftsprozesse,
- die Auslagerung von IT-Ressourcen,
- die Verarbeitung von rechnungslegungsrelevanten Geschäftsvorfällen,
- die Bereitstellung rechnungslegungsrelevanter Unterlagen in elektronischer oder anderer Form für den Abschluss des auslagernden Unternehmens (bspw. als Buchungsdaten oder Buchungsbelege) sowie die Bereitstellung ergänzender Informationen (bspw. für die Lageberichterstattung),
- die Erfassung und Verarbeitung von für den Abschluss relevanten Ereignissen, die keine Geschäftsvorfälle sind (bspw. Bestellung von Sicherheiten für fremde Verbindlichkeiten),
- der Abschluss- und Lageberichterstellungsprozess des auslagernden Unternehmens einschließlich der Verfahren zur Ermittlung geschätzter Werte bzw. Angaben im Anhang und/oder im Lagebericht,
- Kontrolltätigkeiten im Zusammenhang mit der Aufzeichnung von Geschäftsvorfällen einschließlich nicht wiederkehrender bzw. un-

⁶ IDW RS FAIT 5, Tz. 5

⁷ IDW RS FAIT 5, Tz. 5

gewöhnlicher Geschäftsvorfälle oder Kontrolltätigkeiten über Anpassungen im Abschlusserstellungsprozess.

2.1.2 Outsourcing

Werden Teile betrieblicher Prozesse und Funktionen auf ein Dienstleistungsunternehmen verlagert, spricht man von Auslagerung (Outsourcing). Anreiz für Unternehmen, bestimmte Arbeitsbereiche oder gar ganze Unternehmensteile auszulagern, können neben angestrebten Kosteneinsparungen auch Risiko- und Compliance-Überlegungen sein. Das Outsourcing kann sich dabei von der Datenerfassung und -speicherung bis zur vollständigen Verarbeitung von Transaktionen und Ereignissen und damit der Abwicklung komplexer Geschäftsprozesse erstrecken.⁸

Hinweis:



Werden Prozesse oder Funktionen auf ein Unternehmen derselben Unternehmensgruppe ausgelagert, spricht man von unternehmensinternem Outsourcing (die Aufgaben übernimmt dann regelmäßig ein „Shared Service Center“). Bei Auslagerung auf einen Dienstleister, der nicht demselben Unternehmensverbund angehört, wird von unternehmensexternem Outsourcing gesprochen.

Werden standardisierte Geschäftsprozesse vollständig auf Dienstleistungsunternehmen ausgelagert, die sich auf diese Art von standardisierten Geschäftsprozessen spezialisiert haben, handelt es sich um „Business Process Outsourcing“ (BPO). Beispielsweise kann die Auslagerung des Kernprozesses⁹ „Einkauf“ wirtschaftlich sinnvoll sein. Bei Auslagerung des Einkaufsprozesses verhandelt und besorgt der Dienstleister für das auslagernde Unternehmen durch Bündelung des Einkaufsvolumens verschiedener Auftraggeber günstigere Konditionen bei der Beschaffung. Diese günstigeren Konditionen werden zum Teil an das auslagernde Unternehmen zurückgegeben, so dass in Summe eine Win-Win-Situation eintritt. Weitere Beispiele, die aufgrund der Spezialisierung und der damit einhergehenden Effizienz des Dienstleisters Kosten beim Auftraggeber reduzieren können, sind HR-Management, Finanzbuchhaltung, Lohn- und Gehaltsabrechnung und Zahlungsabwicklung.

⁸ IDW RS FAIT 5, Tz. 6

⁹ Unternehmensprozesse lassen sich nach ISO 9001 in Kernprozesse (auch als Leistungs- oder Schlüsselprozesse bezeichnet), Managementprozesse (auch als Führungsprozesse bezeichnet) und Unterstützungsprozesse (auch als Service- und Supportprozesse bezeichnet) unterteilen.

Bei einer vollständigen Geschäftsprozessauslagerung verlässt sich das auslagernde Unternehmen regelmäßig nicht nur auf Fähigkeiten und Abläufe des Dienstleisters in Hinblick auf den Geschäftsprozess, sondern auch auf die Softwareapplikationen sowie dessen IT-Infrastruktur.

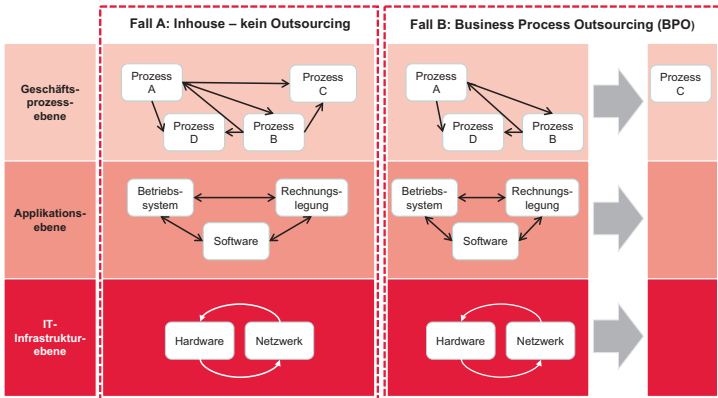


Abb. 2: Vergleichende Darstellung des Inhouse-Falls mit Business Process Outsourcing

2.1.3 IT-Outsourcing

Das Outsourcing muss aber nicht nur Kernprozesse betreffen, sondern kann sich auch auf Unterstützungsleistungen wie den IT-Betrieb, die Applikationsbetreuung oder die Bereitstellung der erforderlichen Soft- und Hardware erstrecken. In diesem Zusammenhang wird von IT-Outsourcing gesprochen.

Die bekannteste Variante des IT-Outsourcing ist wohl der Rechenzentrumsbetrieb. Beim „Hosting“ (auch Collocation) werden die eigenen Server des auslagernden Unternehmens beim Dienstleister untergebracht, der die dafür notwendige IT-Infrastruktur bietet. Beim Hosting stellt meist der Dienstleister die Server zur Verfügung und wartet sie auch.

Managed Services gehen noch einen Schritt weiter und beinhalten genau definierte Leistungen, die ein IT-Dienstleister für seinen Auftraggeber erbringt. Das kann u. a. die Überwachung der Verfügbarkeit der eingesetzten Systeme, aber auch das Update- und Patchmanagement oder die System- und Softwareadministration sein. Grundsätzlich werden die Service-Leistungen vor Vertragsabschluss gemeinsam definiert. Auf Basis

vereinbarter Service Levels („Service-Level-Agreement“, kurz SLA) kann der Auftraggeber die Erfüllung der Services sowie die ausgeführte Qualität messen und bewerten. Typischerweise können Managed Services in folgende Servicekategorien unterteilt werden:

- IT-Security Services: Betrieb von IT-Security-Lösungen (wie z. B. Antiviren-, Antispam-Plattformen und Firewalls), aktives Patchmanagement sowie Überwachung der Verfügbarkeit (IT-Leitstand-Funktion).
- Storage Services: Services rund um das Storage-System, wie Bereitstellung, Konfiguration und Wartung von Storage-Kapazitäten.
- Application Services: Bereitstellung, Konfiguration und Wartung von zentralen Server-Applikationen in Verbindung mit Infrastruktur-Services oder als dedizierter Service.

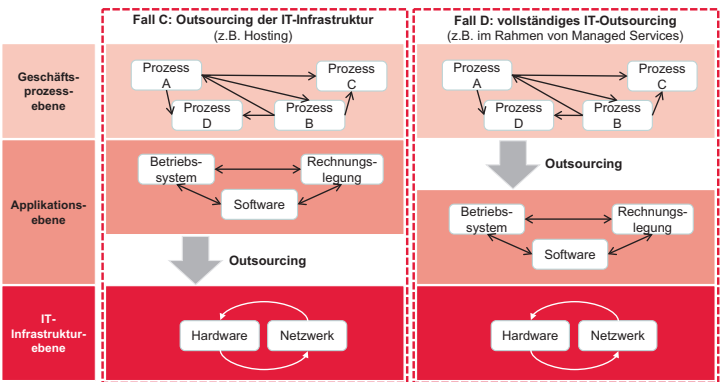


Abb. 3: Teilweises und vollständiges IT-Outsourcing

2.1.4 Cloud-Computing

2.1.4.1 Merkmale des Cloud-Computing

Eine spezielle Form des IT-Outsourcings stellt das Cloud-Computing dar. Dabei handelt es sich um die Bereitstellung von IT-Infrastruktur und IT-Dienstleistungen (Cloud-Services) wie beispielsweise Speicherplatz, Rechenleistung oder Anwendungssoftware über das Internet mit der Besonderheit, dass die Nutzung eines solchen Services nur auf eine kurze Zeitspanne ausgelegt sein kann.

Die Akzeptanz und massenhafte Nutzung des Cloud-Computing wurde erst mit der Entwicklung performanter Breitbandtechnologien und dem

Ausbau des Glasfasernetzes durch die Netzbetreiber weltweit geschaffen („broad network access“). Mittlerweile werden Übertragungsgeschwindigkeiten über das Internet erreicht, die den Leistungsunterschied der Nutzung von Cloud-Services im Vergleich zu IT-Inhouse-Lösungen spürbar gering werden lassen. Darüber hinaus wächst das Angebot von Cloud-Service-Providern (CSP) im gleichen Zuge wie der Neu- und Ausbau moderner Rechenzentren.¹⁰

Das Cloud-Computing folgt im Vergleich zum traditionellen Outsourcing dem Grundgedanken der „Sharing Economy“.¹¹ Hardware, Software, Netze und technische Sicherheitseinrichtungen werden mit anderen Nutzern in der Rechnerwolke geteilt („resource pooling“); nur die Daten und individuelle Konfiguration der Software unterliegen der eigenen Hoheit. Wirtschaftlich sinnvoll und technisch (einfach) realisierbar wurde das Teilen („Sharing“) einer gemeinsamen IT-Infrastruktur erst durch die Möglichkeit der Virtualisierung von physischen Servern und technischen Komponenten. Bei der Virtualisierung handelt es sich um den Prozess der Erstellung einer softwarebasierten (virtuellen) anstatt einer hardwarebasierten (physischen) Komponente.¹² Was früher ein Stück Hardware war, liegt nun als Datei vor. Virtualisieren lassen sich Server, Storage und Netzwerke, aber auch Anwendungen.

Einhergehend mit der Virtualisierung ist der Begriff der Skalierbarkeit. Durch die Virtualisierung von technischen Komponenten lassen sich Ressourcen wie Rechenleistung, Arbeitsspeicher, Speicherplatz, Upload- und Downloadübertragungsrate etc. sehr leicht nach Leistungsaspekten oder kundenindividuell skalieren. Dies ermöglicht den Nutzern von Cloud-Services eine größere Flexibilität als im traditionellen IT-Outsourcing, denn

¹⁰ Siehe z. B. Telekom-Medien 2016 vom 28.06.2016: „Die Cloud wächst weiter: Telekom startet Ausbau im Rechenzentrum Biere“ <https://www.telekom.com/de/medien/details/die-cloud-waechst-weiter--telekom-startet-ausbau-im-rechenzentrum-biere-352720> oder FAZ vom 27.04.2017 „Datacenter-Betreiber-Telehouse: Auf den Ausbau folgt der Neubau“ <https://www.telekom.com/de/medien/details/die-cloud-waechst-weiter-telekom-startet-ausbau-im-rechenzentrum-biere-352720>

¹¹ Ökonomisch liegt die Idee des „Sharing Economy“ in den sinkenden Grenzkosten der Nutzung ein und derselben IT-Ressource. Werden IT-Ressourcen von vielen Nutzern gemeinsam genutzt, sinken die Grenzkosten für die Bereitstellung der IT-Ressource für jeden weiteren Nutzer gegen Null (vgl. Jeremy Rifkins mit der Idee der Null-Grenzkosten-Gesellschaft in „Das Ende des Kapitalismus“; FAZ-Feuilleton 14.09.2014). <http://www.faz.net/aktuell/feuilleton/jeremy-rifkin-die-null-grenzkosten-gesellschaft-13151899.html>

¹² Erklärung der Virtualisierung vgl. z. B. <https://www.vmware.com/de/solutions/virtualization.html>. In diesem Zusammenhang wird die Aussage des einstigen Netscape-Communications-Gründers, Marc Andreessen, deutlicher als je zuvor („Why software is eating the world“, Essay, The Wallstreet Journal, 20.08.2011)

die Ressourcengestellung kann entsprechend dem Ressourcenbedarf jederzeit angepasst werden - soweit die vertragliche Vereinbarung dies natürlich zulässt („rapid elasticity“). Die Ressourcennutzung der angebotenen Cloud-Services kann gemessen und überwacht werden. Die Cloud-Service Provider stellen hierüber typischerweise auf Tages-, Wochen- oder Monatsbasis Berichte zur Verfügung, die eine Abrechnung über die Ressourcennutzung nachvollziehbar machen („measured services“).

Die Bereitstellung (sog. Provisionierung) von Cloud-Services erfolgt in aller Regel über definierte technische Schnittstellen und ohne, dass es einer persönlichen Interaktion mit dem Dienstleistungsunternehmen bedarf („on-demand self service“).

Zusammenfassend weisen Cloud-Services folgende Merkmale auf:¹³

- **On-demand self-service:** Selbstzuweisung von Leistungen aus der Cloud durch den Nutzer, die bei Bedarf bereitstehen sollen.
- **Broad network access:** Leistungen aus der Cloud sind über Standardmechanismen über das Netzwerk erreichbar.
- **Resource pooling:** Ressourcen wie Rechenleistung, Netzwerk oder Storage werden zwischen unterschiedlichen Projekten und Kunden geteilt.
- **Rapid elasticity:** Virtuelle Ressourcen können schnell und aus Nutzersicht nahezu unbegrenzt skaliert und auch automatisiert auf Laständerungen angepasst werden.
- **Measured service:** Ressourcennutzung kann gemessen und überwacht werden (z. B. die genutzte Bandbreite in GBit/Sekunde, angefallener Datenverkehr in GByte, oder CPU-, Arbeitsspeicher- und Storage-Nutzung).

2.1.4.2 Servicemodelle des Cloud-Computings

Es gibt unterschiedliche Arten von Cloud-Computing. Üblich ist die Unterteilung in Servicemodelle, bei der das Cloud-Computing sachlogisch in die drei technischen Schichten Infrastruktur, Plattform und Anwendung unterteilt und wie folgt unterschieden wird:

- **Infrastructure as a Service (IaaS)**
- **Platform as a Service (PaaS)**
- **Software as a Service (SaaS)**

¹³ NIST - Das National Institute of Standards and Technology, Special Publication 800-145, September 2011. Das NIST ist eine Bundesbehörde der Vereinigten Staaten und gehört zum Handelsministerium (U.S. Department of Commerce).

Als „Infrastructure as a Service (IaaS)“ wird eine Dienstleistung bezeichnet, die dem auslagernden Unternehmen bei Bedarf eine IT-Infrastruktur bereitstellt, bspw. Rechenleistung, Datenspeicher oder Netze. Das auslagernde Unternehmen kauft diese virtualisierten und in hohem Maß standardisierten Services und baut darauf eigene Services auf. So können Rechenleistung, Arbeitsspeicher und Datenspeicher angemietet werden, um darauf Betriebssysteme und Anwendungen nach freier Wahl zu installieren und zu nutzen.¹⁴

„Platform as a Service (PaaS)“ bezeichnet eine Dienstleistung, bei der dem auslagernden Unternehmen eine Umgebung zum Betrieb von selbstentwickelten Softwarelösungen bereitgestellt wird. Diese können mithilfe der in der Plattform bereitgestellten Softwareentwicklungswerkzeuge entweder durch das auslagernde Unternehmen oder durch das Dienstleistungsunternehmen entwickelt und bereitgestellt werden. Beispielsweise kann das auslagernde Unternehmen eigene Anwendungen wie eine Reisekostenabrechnung, eine Fakturierungsanwendung oder eine Rechnungsprüfung entwickeln, testen und betreiben. Das auslagernde Unternehmen hat keinen Zugriff auf die darunterliegenden Schichten (Betriebssystem, Hardware).¹⁵

Als „Software as a Service (SaaS)“ wird eine Dienstleistung bezeichnet, bei der das auslagernde Unternehmen eine IT-Anwendung aus der Cloud nutzt, bspw. eine Anlagenbuchführung oder eine Software zur Verwaltung der Kundenbeziehungen (Customer Relationship Management, CRM). Das auslagernde Unternehmen hat dabei i. d. R. keinen Einfluss auf die der genutzten IT-Anwendung zugrunde liegende IT-Infrastruktur,

¹⁴ Vgl. NIST - Das National Institute of Standards and Technology, Special Publication 800-145, U.S. Department of Commerce, September 2011, Download am 15.08.2017 <http://nvlpubs.nist.gov/nistpubs/Legacy/SP/nistspecialpublication800-145.pdf> und Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik (BSI) zu Cloud-Computing Grundlagen https://www.bsi.bund.de/DE/Themen/DigitaleGesellschaft/CloudComputing/Grundlagen/Grundlagen_node.html sowie IDW RS FAIT 5

¹⁵ Vgl. NIST - Das National Institute of Standards and Technology, Special Publication 800-145, U.S. Department of Commerce, September 2011, Download am 15.08.2017 <http://nvlpubs.nist.gov/nistpubs/Legacy/SP/nistspecialpublication800-145.pdf> und Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik (BSI) zu Cloud-Computing Grundlagen https://www.bsi.bund.de/DE/Themen/DigitaleGesellschaft/CloudComputing/Grundlagen/Grundlagen_node.html sowie IDW RS FAIT 5