

DGR WIRTSCHAFTSPRÜFUNG • Adenauerallee 121 • 53113 Bonn

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
Wirtschaftsprüferhaus
Postfach 32 05 80

40420 Düsseldorf

| | |
|--------------------|-----------------------------|
| Telefon | (02 28) 88 61 - 0 |
| Fax | (02 28) 88 61 - 275 |
| Ansprechpartner/in | Berthold Lui |
| Durchwahl | -400 |
| E-Mail | berthold.lui @dgr-wpg.de |
| Unser Zeichen | Lu/Kn |
| Datum | 29. Juni 2015 |

Entwurf einer IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Auslagerung von rechnungslegungsrelevanten Dienstleistungen einschließlich Cloud Computing (IDW ERS FAIT 5)

Sehr geehrte Damen und Herren,

gerne nehmen wir die Gelegenheit wahr, Ihnen unsere Änderungs- und Ergänzungsvorschläge zu dem Entwurf einer IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Auslagerung von rechnungslegungsrelevanten Dienstleistungen einschließlich Cloud Computing (IDW ERS FAIT 5) vom 04.11.2014 vorzulegen.

Zunächst möchten wir betonen, dass wir vor dem Hintergrund der hohen praktischen Bedeutung der Auslagerung von betrieblichen Funktionen und/oder Prozessen eine Ergänzung und Konkretisierung der Ausführungen des Abschnitts 4.6. des IDW RS FAIT 1 durch diesen neuen Entwurf einer Stellungnahme zur Rechnungslegung ausdrücklich begrüßen.

Gleichwohl regen wir basierend auf dem vorliegenden Entwurf folgende Änderungen bzw. Anpassungen an:

- **Titel: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Auslagerung von rechnungslegungsrelevanten Dienstleistungen einschließlich Cloud Computing**

IT-Outsourcing gemäß IDW RS FAIT 1 (Tz 113) ist die Auslagerung von Prozessen und Funktionen auf Provider und andere externe Dienstleister. In Tz 1 des IDW PS 951 wird die Begrifflichkeit Auslagerung von betrieblichen Funktionen verwendet.

Die aktuelle Formulierung des Titels des IDW ERS FAIT 5 ist fehlinterpretierbar: Eine "Dienstleistung" benötigt einen externen Faktor (Integration des externen Faktors – betriebsinterner oder externer Kunde). Wenn nun der Begriff "Auslagerung von Dienstleistungen" verwendet wird, könnte der Eindruck entstehen, dass eine Dienstleistung, die für einen Kunden (gerade im Mittelstand wird hierunter i.d.R. ein externer Kunde verstanden) erbracht wird, ausgelagert wird (im Sinne einer Weiterlagerung an einen Subunternehmer).

Um in der Formulierung konform auch zu den anderen Standards des IDW zu sein, regen wir eine Umbenennung an:

"Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Auslagerung von rechnungslegungsrelevanten Prozessen und Funktionen einschließlich Cloud Computing"

oder alternativ

"Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei rechnungslegungsrelevanter Auslagerung einschließlich Cloud Computing"

Der Zusatz "einschließlich Cloud Computing" ist unseres Erachtens nicht notwendig und könnte ggf. entfallen.

Sofern Sie zum aktuellen Zeitpunkt eine Umbenennung des Rechnungslegungsstandards nicht mehr in Betracht ziehen, sollte in den Vorbemerkungen eine Definition bzw. Erläuterung des Begriffs "Auslagerung von rechnungslegungsrelevanten Dienstleistungen" im Sinne dieser Stellungnahme zur Rechnungslegung vorgenommen werden.

Eine entsprechende Anpassung der Begrifflichkeiten wäre entsprechend auch im weiteren Verlauf des Schreibens vorzunehmen, so z.B. in

- Tz 1 Satz 1, Tz 14 Satz 1, Tz 20 Satz 1, Tz 46:
Es sollte "Prozesse und Funktionen" heißen (analog FAIT 1 Tz 113 Satz 2).
- Tz 2:
Austausch des Begriffs "von rechnungslegungsrelevanten Dienstleistungen" gegen "von rechnungslegungsrelevanten Prozessen und Funktionen"
- Überschriften in Kapitel 2 und 2.1
- Tz 5:
Austausch des Begriffs "ausgelagerte Dienstleistungen" gegen "ausgelagerte Prozesse und Funktionen";
- Tz 5 und 6:
Austausch des Begriffs "rechnungslegungsrelevante(r) Dienstleistungen" gegen "rechnungslegungsrelevante(r) Prozesse und Funktionen".
- Tz 7 i.V.m. Tz 5 bzw. 6:
Hier wird im Zusammenhang mit der Darstellung der IT-Outsourcing Sonderform Cloud Computing erstmals ein etwaiger Einbezug von Subdienstleistungsunternehmen erwähnt. Subdienstleistungsunternehmen kommen grundsätzlich auch bei anderen Arten von Auslagerungen in Betracht. Dies sollte klargestellt werden (z.B. im Rahmen der einführenden Erläuterungen in Tz 5 oder Tz 6).
- Tz 12:
Es sollte klargestellt werden, dass die hier angegebenen Beschreibungen der verschiedenen Bereitstellungsmodelle im Kontext einer Auslagerung zu sehen sind. Denn gemäß den NIST-

Seite 3 zum Schreiben vom 29. Juni 2015

Definitionen kennzeichnet eine Private Cloud, dass die Cloud Infrastruktur für die exklusive Nutzung durch ein einzelnes Unternehmen bereitgestellt wird. Eine Private Cloud Infrastruktur kann dementsprechend auch unternehmensintern aufgebaut sein, ohne einen externen Dienstleister im Sinne einer Auslagerung in Anspruch zu nehmen.

- Abb. 1 i.V.m. Tz 26:
Wir empfehlen eine Erläuterung der Begriffe Service Orchestrierung und Multi-Tenancy.
- Tz 36, 4. Zeile:
Anstelle "rechnungsrelevanten Daten" muss der Begriff "rechnungslegungsrelevanten Daten" verwendet werden.
- Tz 53, 3. Aufzählungspunkt:
Es sollten vertragliche Regelungen nicht nur zur Offenlegung der Subdienstleistungsunternehmen, sondern auch hinsichtlich **Zustimmungsvorbehalten des Auslagernden** geschlossen werden (vgl. MaRisk AT 9): Die Ergänzung könnte bspw. wie folgt lauten: Rechtzeitige Information vor dem Vollzug einer Weiterverlagerung, verbunden mit dem Recht, der Weiterverlagerung aus wichtigen Gründen zu widersprechen. Diese "wichtigen Gründe" sollten individualvertraglich fixiert werden.
- Tz 53:
Wir regen an, einen zusätzlichen Aufzählungspunkt mit folgendem Inhalt anzufügen: Vereinbarungen über eine Pönale bzw. Sanktionen bei Nichteinhaltung wesentlicher vertraglicher Regelungen bzw. Nichterfüllung der SLA.
- Tz 62, Zeile3:
Wir empfehlen, den Begriff "einschließlich der Mitarbeiter" zu ersetzen durch "und der beteiligten Mitarbeiter".
- Tz 69:
Der in Satz 1 genannte Begriff Operating Level Agreement ist unseres Erachtens unpassend. Nach unserer Einschätzung wirken so genannte Operational Level Agreements im unternehmensinternen Bereich (interner Dienstleister), während Service Level Agreements im Verhältnis des Auslagernden zum externen Dienstleister geschlossen werden.

Satz 1 Zeile3: Wir regen an, den Begriff "Operating Level Agreements" gegen den Begriff "Organisationsanweisungen" auszutauschen.
Satz 2: In dem Zuge kann der Passus "Organisationsanweisungen und" gestrichen werden.

Sofern der Begriff Operational Level Agreement (OLA) i.R. dieser IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung verwendet werden soll, sollte eine Definition eingefügt, eine Begriffsabgrenzung zum Service Level Agreement (SLA) vorgenommen und der Zusammenhang zwischen OLA und SLA dargestellt werden.
- Tz 73 Satz 2:
Nach unserer Einschätzung ergeben sich auch bei Änderungen von SaaS-Dienstleistungen Auswirkungen auf das IKS des auslagernden Unternehmens. Bei SaaS sind gegebenenfalls

beide IKS sogar stärker betroffen als bei IaaS und PaaS, z.B. in Verbindung mit Funktionserweiterungen und Softwareanpassungen im Rahmen von Releasewechseln.

- Tz 81 Satz 2:
Wir empfehlen eine Ergänzung: "..., bspw. Auswertungen und Revisionsberichte des Dienstleistungsunternehmens ...".
- Tz 88 Satz 1:
Im Zusammenhang mit der Löschung von Daten sind auch die maßgeblichen Aufbewahrungsfristen zu berücksichtigen. Wir regen folgende Ergänzung an: "..., dass vertragsgemäß unter Berücksichtigung maßgeblicher Aufbewahrungsfristen eine vollständige Löschung von Daten auf allen Speichermedien durch das Dienstleistungsunternehmen erfolgt (vgl. Tz. 53), ...".
- Tz 91:
Wir empfehlen, nach dem letzten Satz folgenden Passus anzufügen: "Zudem kann die Verfahrensdokumentation der IT-Anwendung einen entsprechenden Überblick geben."
- Tz 92:
Es ist interpretationsbedürftig, wie unterschieden wird zwischen Standard- und Individualanwendungen, insbesondere auch vor dem Hintergrund des Klammerausdrucks: Individualanwendungen (auch solchen, die von einer Gruppe von Anwendern genutzt werden). Wir empfehlen, den Unterschied zwischen Individual- und Standardanwendung herauszuarbeiten. Der Klammerausdruck sollte gestrichen oder wie folgt umformuliert werden: "(auch solchen, die von einer Gruppe von Anwendern genutzt werden und auf die besonderen Bedürfnisse dieser Gruppe zugeschnitten sind)".
- Tz 93 Satz 1:
Wir empfehlen folgende Umformulierung bzw. Ergänzung:
"Im Gegensatz hierzu liegt der Schwerpunkt der Aktivitäten des Dienstleistungsunternehmens bzgl. der Anpassung von Standardanwendungen im Bereich des Customizings, sofern das Dienstleistungsunternehmen nicht gleichzeitig auch als Softwarehersteller für die Weiterentwicklung der Standardanwendung zuständig ist."
- Tz 95 Satz 1:
Wir empfehlen folgende Ergänzung:
"Darüber hinaus sind die Vollständigkeit und Richtigkeit sowie zeitnahe Verarbeitung der ausgetauschten Daten zwischen den ausgelagerten und selbst betriebenen IT-Anwendungen über anwendungsbezogene oder schnittstellenbezogene Kontrollen sicherzustellen und sachgerecht zu dokumentieren."
- Tz 99 Satz 3:
Wir empfehlen folgende Ergänzung:
"Daher hat das auslagernde Unternehmen im Falle von SaaS die Einrichtung und Wirksamkeit dieser Kontrollen auf Seiten des Dienstleistungsunternehmens zu prüfen und zu überwachen und diese bei Bedarf mit eigenen Kontrollen zu ergänzen."



Seite 5 zum Schreiben vom 29. Juni 2015

- Tz 103 Satz 3 und 4:

Im Servicemodell PaaS ist nach unserer Einschätzung der Dienstleister im Wesentlichen zuständig für die Pflege und Aktualisierung der Betriebsdokumentation für die Anwendungen. Für die Anwender- und technische Systemdokumentation der eigenen Anwendungen des auslagernden Unternehmens, die auf der Plattform des Dienstleisters betrieben werden, ist hingegen das auslagernde Unternehmen zuständig. Wir bitten um eine entsprechend differenzierte Darstellung.

- Tz 106 Satz 1:

Mit dem Dienstleister werden Service Level Agreements, keine Operational Level Agreements, vereinbart. Daher möchten wir Sie bitten, den Begriff "Operating Level Agreements" durch "Service Level Agreements" zu ersetzen.

Wir hoffen, dass unsere Anmerkungen für die weitere Diskussion hilfreich sind. Für eine weitere Konsultation bzw. fachliche Diskussion und Rückfragen stehen wir Ihnen jederzeit gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

DGR Deutsche Genossenschafts-Revision
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft GmbH

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'A. Schneider', with a long horizontal stroke extending to the right.

Andreas Schneider
Wirtschaftsprüfer

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'ppa. Berthold Lui', with a stylized, cursive flourish.

ppa. Berthold Lui
CISA