

Beim Outsourcing von Aktivitäten hat der Wirtschaftsprüfer im Rahmen der Risiko-beurteilung die Ordnungsmässigkeit der ausgelagerten Prozesse und Kontrollen zur Rechnungslegung zu beurteilen. Soll sich die risikoorientierte Prüfung auf das ordnungsmässige Funktionieren der ausgelagerten Aktivitäten abstützen, dann müssen hierzu angemessene und ausreichende Prüfungsnachweise eingeholt werden.

MARKUS RENFER

THORSTEN KLEIBOLD

PRÜFUNG DER JAHRESRECHNUNG BEI OUTSOURCING

Nutzen und Grenzen des SAS-70-Reports

1. EINLEITUNG

Die Auslagerung betrieblicher Funktionen auf externe spezialisierte Dienstleistungsunternehmen (Service Organisations) ist zur Routinemassnahme vieler Unternehmen (User Organisations) geworden. Ziel ist die Effizienzsteigerung durch die Übertragung eigener Abläufe an spezialisierte Drittunternehmen. Daraus sollen sich niedrigere Kosten und eine entsprechend geringere Kapitalbindung ergeben. Beispiele in der Praxis sind: Auslagerung der Lohnbuchhaltung, Betreiben der Informatikinfrastruktur, Drucken und Versand der Briefe und Rechnungen sowie Inkasso der Forderungen, Abwickeln aller Geschäftsfälle der Pensionskasse oder Administration und Vertretung in Mehrwertsteuerangelegenheiten. Der Entwurf EPS 951 des *Deutschen Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW)* unterscheidet grundsätzlich drei Arten von Dienstleistungsunternehmen:

→ Rechenzentrumsbetreiber bieten die Verarbeitung von Daten über Geschäftsfälle oder sonstige betriebliche Aktivitäten an und liefern den zu verbuchenden Rohstoff elektronisch an die entsprechenden Buchführungs- und Rechnungslegungssysteme. → Ein Shared Service Center übernimmt Funktionen wie das Rechnungswesen, die Personalverwaltung oder den IT-Betrieb für mehrere Unternehmen oder Unternehmensgruppen. → Beim Business Process Outsourcing werden administrative Routinetätigkeiten wie beispielsweise Lohn- und Gehaltsabrechnungen auf Dienstleistungsunternehmen übertragen, die sich auf diese Art von standardisierten Geschäftsprozessen spezialisiert haben.

Für den Abschlussprüfer entsteht folgende Fragestellung: Besteht aufgrund des Outsourcings ein Risiko von Mängeln

und Fehlern in der Rechnungslegung und damit in der Jahresrechnung des Prüfungskunden? Dieses Risiko kann dann entstehen, wenn Funktionen an einen Dienstleister ausgelagert werden, die entweder unmittelbaren Buchhaltungsbezug haben (etwa bei Auslagerung von Lohnbuchhaltung und -abrechnung) oder aber die Rechnungslegung berühren (etwa wenn ein Dienstleister die gesamte Ausgangslogistik mit entsprechender Rechnungsstellung für das auslagernde Unternehmen wahrnimmt).

Der Abschlussprüfer muss sich fragen: Hat der Dienstleister entsprechende organisatorische Sicherungsmassnahmen (*Internes Kontrollsystem, IKS*) etabliert, damit die in die Rechnungslegung des auslagernden Unternehmens zurückfliessenden Daten und Zahlen korrekt sind? Besondere Beachtung ist dabei den Schnittstellen zwischen Kundenorganisation (User Organisation), Dienstleistungsorganisation (Service Organisation) und Drittorganisationen zu schenken. Möglich ist wiederum auch der Fall, dass die Dienstleistungsorganisation selbst gewisse Aktivitäten auslagert bzw. weitergibt.

In der Praxis beauftragen Dienstleistungsunternehmen häufig Wirtschaftsprüfer mit einer gesonderten Prüfung ihres dienstleistungsbezogenen IKS. Damit wollen diese den auslagernden Unternehmen die Angemessenheit und je nach Auftrag auch die Wirksamkeit ihrer internen Kontrollprozeduren nachweisen. Der Nutzen liegt darin, dass nicht jeder Revisor von Kundenorganisationen das entsprechende Dienstleistungszentrum zu untersuchen hat. Vielmehr gibt es genau einen Bericht über die Ordnungsmässigkeit der Kontrollen, welcher von allen Kundenorganisationen und deren Abschlussprüfern genutzt werden kann.



MARKUS RENFER,
DIPL. WIRTSCHAFTSPRÜFER,
FACHSEKRETÄR DER KOM-
MISSION FÜR WIRTSCHAFTS-
PRÜFUNG DER TREUHAND-
KAMMER, MITGLIED DER
AUDITING WORKING PARTY
DER FEE, MANAGER,
ERNST & YOUNG, ZUG



THORSTEN KLEIBOLD,
WIRTSCHAFTSPRÜFER,
STEUERBERATER (D),
FACHBEREICHS-
ENTWICKLUNG DER
TREUHAND-KAMMER,
ACA-HSG, UNIVERSITÄT
ST. GALLEN, ST. GALLEN

Eine solche Prüfung erfolgt häufig nach dem Statement-on-Auditing Standard SAS 70 «Reports on Processing of Transactions by Service Organisations» [1]. Die dazugehörige Berichterstattung wird daher oft als SAS-70-Report bezeichnet. In der Schweiz gilt der Prüfungsstandard PS 402 «Dienstleistungsorganisationen – Auswirkung auf die Abschlussprüfung» [2]. Der deutsche Berufsstand beschäftigt sich ebenfalls intensiv mit diesem Thema und hat einen Entwurf eines Prüfungsstandards zur «Prüfung des internen Kontrollsystems beim Dienstleistungsunternehmen für auf das Dienstleistungsunternehmen ausgelagerte Funktionen» herausgegeben [3]. Die entsprechenden Standards in den einzelnen Ländern orientieren sich am International Standard on Auditing ISA 402 «Audit Considerations relating to Entities using a Service Organisation» der International Federation of Accountants [4] (Abbildung 1).

Als besonders hilfreiche Einführung in das Thema hat sich die Internetseite www.sas70.com erwiesen. In Form von Tabellen sowie textlichen Erläuterungen und vielen weiterführenden Links kann sich der Interessierte einen raschen Überblick zum Themengebiet verschaffen. Dabei gilt es zu berücksichtigen, dass jene Texte und Quellen vornehmlich aus der Perspektive der amerikanischen Regelungen zu Buchführung und Rechnungslegung entstanden sind.

2. REGELUNGEN UND PRÜFUNGSANSATZ

«Ziel einer Abschlussprüfung ist die Abgabe eines Urteils darüber, ob der Abschluss in allen wesentlichen Punkten den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen entspricht» (vgl. PS 200 «Ziel und allgemeine Grundsätze der Abschlussprüfung», Artikel 2).

Durch die Vornahme geeigneter Prüfungshandlungen reduziert der Abschlussprüfer das Risiko eines falschen Prüfungsurteils auf ein angemessenes Niveau. Das Prüfungsrisiko besteht darin, entweder ein eingeschränktes Prüfungsurteil zu einem richtigen Abschluss oder ein uneingeschränktes Testat zu einem Abschluss mit einer wesentlichen Falschdarstellung abzugeben. Das Prüfungsrisiko ergibt sich aus der Gesamtheit von inhärentem Risiko, Kontrollrisiko und Aufdeckungsrisiko. Bei der Prüfungsplanung werden die Risikokomponenten sorgfältig beurteilt und bei der Gestaltung der Prüfung berücksichtigt. Einzig das Aufdeckungsrisiko lässt sich direkt durch den Abschlussprüfer beeinflussen. Dieser hat festzulegen, in welchem Umfang einzelne Transaktionen und Positionen sowie Angaben in der Jahresrechnung zu prüfen sind.

Dazu gehört zunächst die Abschätzung der inhärenten Risiken nach Massgabe der Geschäftstätigkeit und des rechtlichen und wirtschaftlichen Umfeldes des Prüfkunden sowie die Beurteilung des Kontrollrisikos, also des Risikos, dass eine wesentliche Fehlaussage im Abschluss nicht durch eine interne Kontrollmassnahme verhindert bzw. aufgedeckt und korrigiert wird. Anschliessend wird durch die angemessene Gestaltung der Prüfungshandlungen das Aufdeckungsrisiko minimiert, um dadurch das Gesamtprüfungsrisiko auf ein annehmbares Niveau zu reduzieren.

Im Falle des Outsourcings ist es daher von Interesse, ob die Dienstleistungsorganisation über angemessene interne Kontrollstrukturen verfügt, die sicherstellen, dass die Prozesse zur Rechnungslegung funktionieren und die hiervon berührten Transaktionen und Angaben, welche in der Jahresrechnung des Kunden erscheinen, vollständig und richtig abgebildet werden.

Werden gewisse Funktionen (Prozesse, Kontrollen) an externe Dienstleistungsunternehmen ausgelagert, so hat der Abschlussprüfer grundsätzlich drei Möglichkeiten, das hierdurch auf zwei oder mehrere Organisationen verteilte Kontrollrisiko einzuschätzen:

a) Sollte der Kunde selbst Kontrollmassnahmen über die ausgelagerten Funktionen getroffen haben, um sicherzustellen, dass die durch Dienstleistungsorganisation (Service Organisation) abgewickelten Transaktionen und angelieferten Daten verlässlich sind, so kann der Prüfer des Kunden (User Organisation Auditor) diese Kontrollen testen.

Beispiel: Im Falle der Auslagerung der Lohnbuchhaltung kann der Prüfkunde die monatlichen Lohnabrechnungen mittels Stichproben einsehen und das Kumulativjournal über alle Mitarbeiter datieren und unterzeichnen oder andere Verprobungen der Lohnsumme vornehmen. Diese Kontrollhandlungen können dann vom Abschlussprüfer nachvollzogen werden.

b) Der Prüfer des Kunden stützt sich vollständig auf einen SAS-70-Report oder ein entsprechendes Äquivalent des Prüfers des Dienstleisters (Service Organisation Auditor) ab.

Beispiel: Eine regionale Bank hat die Anlageberatung, Administration und Abwicklung der Wertschriftentransaktionen ihrer Kunden an eine Spezialbank ausgelagert. Der Wirtschaftsprüfer der Spezialbank erstellt einen Bericht zu diesen ausgelagerten Prozessen. Der Prüfer der regionalen Bank stützt darauf ab und führt keine weiteren Prüfungshandlungen bei der Spezialbank durch.

Abbildung 1: **PRÜFUNGSSTANDARDS IN OUTSOURCING-FÄLLEN**

Herausgeber	Internetadresse	Standard	Einführung
IFAC	www.ifac.org	ISA 402	Dezember 2004
AICPA	www.aicpa.org	SAS 70	April 1992
IDW	www.idw.de	EPS 951	Entwurf November 2006
Treuhand-Kammer	www.treuhand-kammer.ch	GzA 18 PS 402	Oktober 2001 Januar 2005

Abbildung 2: **BERICHTSTYPEN**

	PS 402	IDW EPS 951	ISA 402	SAS 70
	Treuhand-Kammer	Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW)	International Federation of Accountants (IFAC)	American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)
Typ A	Bericht über die Angemessenheit der Konzeption (PS 402.12)	Bescheinigung zur Darstellung und Angemessenheit des eingerichteten internen Kontrollsystems (EPS 951.43)	Report on the Design and Implementation of Internal Control (ISA 402.12)	Type 1: Reports on Policies and Procedures placed in Operation (SAS 70.25)
Typ B	Bericht über die Angemessenheit der Konzeption und die Wirksamkeit des Funktionierens (PS 402.12)	Bescheinigung zur Darstellung, Angemessenheit und Wirksamkeit des eingerichteten internen Kontrollsystems (EPS 951.43)	Report on the Design, Implementation and Operating Effectiveness of Internal Control (ISA 402.12)	Type 2: Reports on Policies and Procedures placed in Operation and Tests of Operating Effectiveness (SAS 70.25)

c) Der Prüfer des Kunden stützt sich teilweise auf einen SAS-70-Report des Prüfers des Dienstleisters ab und wird zusätzliche Prüfungshandlungen beim Dienstleister durchführen.

Beispiel: Eine mittelgrosse Industriegesellschaft hat die Führung der BVG-Alterskonten der aktiven Mitarbeiter und die Administration und Auszahlung der Renten an eine Treuhandgesellschaft ausgelagert. Der Prüfer der Industriegesellschaft kann sich primär auf den Bericht der spezialgesetzlichen Kontrollstelle stützen. Weiter braucht es für die Rechnungslegung nach «True and Fair View» noch ein entsprechendes Gutachten eines Vorsorgeexperten. Je nach Sachlage kann es notwendig sein, dass der Prüfer der Industriegesellschaft von der Treuhandgesellschaft selbst oder deren Prüfer eine Zusatzbestätigung im Sinne eines SAS-70-Reports einholt.

Bei der Nutzung eines derartigen SAS-70-Berichts sind insbesondere die folgenden Aspekte von zentraler Bedeutung: Welches sind die Kontrollziele und gab es bei der Durchführung der Einhalteprüfungen Ausnahmen? Auf welchen Zeitpunkt oder welchen Zeitraum ist der Bericht ausgestellt?

Für jeden Nutzer eines solchen Berichtes gilt: Der ganze Bericht muss gelesen und verstanden werden. Ergeben sich Unklarheiten, dann sollte in jedem Fall ein entsprechender Spezialist bzw. zunächst der Berichtsersteller beigezogen werden.

Gemäss *Abbildung 2* werden grundsätzlich zwei Berichtstypen [5] unterschieden.

Die Berichte unterscheiden sich grundsätzlich in Prüfungstiefe, Prüfungsdauer bzw. -zeitpunkt und im logischen Prüfungsumfang. Der logische Prüfungsumfang wird durch das Management der Dienstleistungsunternehmung, den involvierten Kunden und Prüfern in der Form von Kontrollzielen festgelegt. Schlussendlich bleiben der sachliche und zeitliche Umfang der Prüfung und die Berichterstattung jedoch Verhandlungssache. Sehr häufig orientieren sich der Prüfungsumfang als auch die zu beurteilenden Kontrollstrukturen am

international anerkannten COSO-Modell [6]. Die Merkmale der Prüfungs- bzw. Berichtstypen A und B gemäss PS 402 veranschaulicht *Abbildung 3*.

Es liegt im pflichtgemässen Ermessen des verantwortlichen Abschlussprüfers der Kundenorganisation zu entscheiden, in welcher Form er den vorliegenden Typ-A- oder Typ-B-Bericht im Rahmen der Abschlussprüfung verwendet oder ob er selbst noch ergänzende Prüfungshandlungen vornehmen will. Ein Typ-A-Testat basiert vornehmlich auf Befragungen des Managements und einer Beurteilung von Unterlagen und Verträgen. In diesem Fall sollte der den Bericht heranziehende Abschlussprüfer stets die praktische Umsetzung der Kontrollen mittels Stichproben verifizieren. Hierzu eignen sich insbesondere Wurzelstichproben. Dabei werden Geschäftsfälle ausgewählt und deren buchhalterische Verarbeitung von Anfang bis Ende mitsamt den dazugehörigen präventiven (fehlerverhindernden) bzw. fehleraufdeckenden Kontrollen überprüft und getestet. Bei einem Typ-B-Bericht über die Wirksamkeit der etablierten Kontrollen sind entsprechend grössere Stichproben über den Gesamtzeitraum notwendig, da eine Aussage zur Funktionsfähigkeit über einen gewissen Zeitraum (etwa 1. Januar bis 30. September) getroffen wird.

3. BESONDERE ASPEKTE BEI DER OUTSOURCING-PRÜFUNG

Sowohl der Dienstleistungsnehmer (User Organisation) als auch der Dienstleister (Service Organisation) sind gut beraten, die Details der Zusammenarbeit in einem Service Level Agreement schriftlich zu fixieren. Dies schafft Klarheit und ermöglicht eine bessere Überwachung der Qualität der erbrachten Dienstleistung; den Abschlussprüfer auf der anderen Seite versetzt es in die Lage eine erste Risikobeurteilung des Outsourcings vorzunehmen.

Typ-A-Berichte geben ein Urteil zu einem bestimmten Zeitpunkt ab, Typ-B-Berichte hingegen decken einen Zeitraum ab. In keinem Fall enthalten die Berichte eine Aussage zur Zukunft. Für die Vergangenheit muss sichergestellt sein,

Abbildung 3: **GEMEINSAMKEITEN UND UNTERSCHIEDE DER BERICHTSTYPEN**

Typ A – Zeitpunkt Betrachtung	Typ B – Zeitraum Betrachtung
Beschrieb des Rechnungswesensystems und der internen Kontrollen der Dienstleistungsunternehmung (Kontrollziele)	Beschrieb des Rechnungswesensystems und der internen Kontrollen der Dienstleistungsunternehmung (Kontrollziele)
Urteil zur Korrektheit des Beschriebs	Urteil zur Korrektheit des Beschriebs
Urteil zur Implementierung der beschriebenen internen Kontrollen	Urteil zur Implementierung der beschriebenen internen Kontrollen
Urteil zur Angemessenheit der Konzeption	Urteil zur Angemessenheit der Konzeption
	Urteil zur Wirksamkeit des Funktionierens

dass der durch den Bericht abgedeckte Zeitraum mit dem Prüfungszeitraum der Jahresrechnung in einem sinnvollen kongruenten Verhältnis steht. Andernfalls werden möglicherweise zusätzliche Prüfungshandlungen notwendig.

Sollte der Abschlussprüfer zum Urteil gelangen, dass für den vorliegenden und zu prüfenden Fall ein SAS-70-Bericht notwendig ist, ein solcher Bericht jedoch nicht vorliegt, so ist mit den Unternehmensverantwortlichen das Gespräch zu suchen und das weitere Vorgehen abzustecken. In der Zwischenzeit und bis zum Vorliegen eines entsprechenden Berichts wird es notwendig sein, detaillierte Einzelfallprüfungen auf Transaktionsebene und je wesentlichem Abschlussposten vorzunehmen. Im Zweifel hat der Prüfkunde das Dienstleistungsunternehmen anzuweisen, dem Abschlussprüfer selbst Zugang zu allen wesentlichen Unterlagen und Dokumenten zu gewähren, damit dieser sich ein eigenständiges umfassendes Urteil bilden kann. Diesen Aspekt hat die *Eidg. Bankenkommission (EBK)* bereits vor einiger Zeit explizit herausgestellt. So verlangt das Rundschreiben zur «Auslagerung von Geschäftsbereichen» (EBK-RS 99/2), dass dem externen Revisor uneingeschränkt Zugang zu Dokumenten, Datenträgern und Systemen beim Dienstleister einzuräumen ist[7].

Weiterhin sind spezialgesetzliche Bestimmungen und Vorgaben zu beachten. In diesem Zusammenhang sei an die Anforderungen des Sarbanes-Oxley Act (insbesondere Section 404) und die Vorgaben des Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) erinnert.

In der Schweiz hat sich die Gesetzgebung ebenfalls verändert. Zukünftig wird der Abschlussprüfer gemäss Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 revOR in den Fällen der ordentlichen Revision die Existenz eines IKS zu prüfen haben. In diesen Fällen ist unabhängig von der Risikobeurteilung für Zwecke der Revision der Jahresrechnung das IKS (im Hinblick auf Verlässlichkeit und Ordnungsmässigkeit von Buchführung und Rechnungslegung) beim Dienstleistungsunternehmen eigenständiger Prüfungsgegenstand.

Im Positionspapier der Treuhand-Kammer [8] wird klar gestellt, dass eine Dokumentation der Kontrollstrukturen Voraussetzung für die IKS Existenz und damit ein positives Prüfungsurteil ist. Das IKS ist insgesamt der Komplexität der Geschäftstätigkeit anzupassen.

Outsourcing-Dienstleistungen in Anspruch nehmende Unternehmen haben daher rechtzeitig sicherzustellen, dass ihre Outsourcing-Dienstleister angemessene IKS-Prozeduren implementieren. Dazu gehört auch die Vorab-Kommunikation an das Dienstleistungsunternehmen, welche Jahresabschlussergebnisse aus der Optik der User Organisation besonders bedeutsam sind und folglich besonderer Kontrollaktivitäten beim Dienstleistungsunternehmen bedürfen.

Ferner muss die User Organisation sicherstellen, dass die ausgelagerten Prozesse und Kontrollen durch die Dienstleistungsorganisation angemessen dokumentiert sind, um die

grundlegende Voraussetzung dafür zu schaffen, dass der Abschlussprüfer die Existenz des IKS der User Organisation prüfen und bestätigen kann.

4. RÜCKBLICK AUF «FORUM»

Zu den Antworten auf die Frage «Wozu dient ein Bericht SAS 70, und wie soll man diesen interpretieren?» (ST 2006/12, S. 925 ff.) seien nachfolgende Anmerkungen und Ergänzungen erlaubt.

Zitat 1: «Die Standards konzentrieren sich faktisch auf allgemeine Informatikkontrollen und schliessen nicht automatisch eine Prüfung der Anwendungskontrollen mit ein.»

Der Abschlussprüfer hat im Rahmen der Abschlussprüfung die internen Kontrollen zu berücksichtigen. Diese beinhalten sämtliche Grundsätze und Verfahren, welche die Unternehmensleitung über das Kontrollumfeld hinaus geschaffen hat,

«Outsourcing steht auf der Agenda der Unternehmen und damit auch der Abschlussprüfer weit oben.»

um die spezifischen Unternehmensziele zu erreichen [9]. Dazu zählen neben den allgemeinen Informatikkontrollen (IT general controls) sehr wohl auch Kontrollhandlungen wie die Durchsicht von Abstimmungen, die Kontrolle von rechnerischer Richtigkeit der Aufzeichnungen oder auch Budget-Ist-Vergleiche. In vielen Unternehmen sind diese Kontrollen automatisiert (IT application controls). Folglich sind mit PS 402 auch automatisierte Anwendungskontrollen angesprochen und – sofern relevant – in der SAS-70-Berichterstattung eingeschlossen.

Zitat 2: «Ein Bericht des Typs II ist durch Zusatzprüfungen zu ergänzen, die den Geschäftsbereich des Kunden abdecken.»

Der Abschlussprüfer berücksichtigt das IKS nur insoweit, als dass es Relevanz hat für eine ordnungsgemässe Buchführung und eine Jahresrechnung, die frei von wesentlichen Unrichtigkeiten und Falschdarstellungen ist. Darüber hinaus wird jedes Unternehmen in gewissem Umfang Kontrollmassnahmen ergreifen, um sicherzustellen, dass die strategischen und operativen Ziele erreicht werden. Diese Kontrollen sind jedoch in aller Regel weder Gegenstand der Abschlussprüfung noch eines SAS-70-Berichts.

Die Unternehmensleitung ist dafür verantwortlich, dass die Unternehmenstätigkeit mit gesetzlichen und anderen Vorschriften im Einklang steht. Der Abschlussprüfer hingegen ist nicht dafür verantwortlich, dass das von ihm geprüfte Unternehmen sämtliche rechtlichen Vorschriften und Normen einhält. Er hat jedoch ein Verständnis für das rechtliche Umfeld des Unternehmens zu gewinnen und diejenigen Prüfungshandlungen durchzuführen, die dazu dienen, jene Rechtsverstösse aufzudecken, die den Abschluss unmittelbar und wesentlich beeinflussen. Sofern keine gegenteiligen Anhaltspunkte vorliegen sind keine darüber hinausgehenden Prüfungshandlungen zur Einhaltung sonstiger gesetzlicher Vorschriften erforderlich. Dies würde den Umfang einer Abschlussprüfung sprengen [10].

Zitat 3: «In Zusammenarbeit mit dem Autor des Berichts SAS 70 sind die wichtigen Schnittstellen zwischen Leistungserbringer und Kunde zu erfassen und zu prüfen.»

Diese Schnittstellen sind Teil des rechnungslegungsbezogenen IKS des Kunden. Aus diesem Grunde sind die Schnittstellen im Rahmen der Abschlussprüfung grundsätzlich zu berücksichtigen [11].

Zitat 4: «Die beiden beteiligten Prüfer (...) müssen regelmässige und direkte Kontakte haben, unabhängig davon, was ihre jeweiligen Kunden davon halten.»

Diesem Austausch sind aus Gründen der Verschwiegenheit Grenzen gesetzt. Sollte der Kunde (User Organisation) bzw. die Dienstleistungsorganisation (Service Organisation) den Prüfer nicht von seiner Verschwiegenheitspflicht entbinden, so kann kein Informationsaustausch erfolgen, der Prüfer hat den Auftrag dann in der Regel abzulehnen.

5. FAZIT

Outsourcing steht auf der Agenda der Unternehmen und damit auch der Abschlussprüfer weit oben. Die dabei entstehenden Fragestellungen sind nicht zu unterschätzen. Für die Unternehmen geht es primär um Effizienzerhöhung und Kostensenkung. Der Prüfer hingegen hat zu beurteilen, ob der Abschluss frei von wesentlichen Falschdarstellungen ist bzw. ob das Risiko für Fehler aufgrund von ausgelagerten Prozessen grösser oder kleiner wird. Darüber hinaus wird in zahlreichen Ländern explizit ein Urteil über die Existenz des IKS (so in der Schweiz mit Inkrafttreten der Neuregelungen zur Revision) bzw. über die Wirksamkeit und Funktionsfähigkeit des IKS (so der Sarbanes-Oxley Act in den USA) durch den Abschlussprüfer verlangt.

Der Abschlussprüfer berücksichtigt bei der Prüfung der Jahresrechnung das IKS des Kunden und lässt diese Erkenntnisse einfließen in die Festlegung geeigneter Prüfungshandlungen. Bei einer Ausgliederung von wesentlichen Aktivitäten ist daher das dienstleistungsbezogene IKS des beauftragten Dienstleistungsunternehmens ebenfalls in die Betrachtung mit einzubeziehen. Dabei kann es sich um Rechenzentrumsdienstleistungen, Leistungen von Shared Service Centers oder ausgelagerte Routinetransaktionen handeln.

Typ-A-Berichte vermitteln dem Abschlussprüfer einen ersten Überblick über die Kontrollen und Prozesse in bezug auf die dienstleistungsbezogenen Aktivitäten. Nur ein Bericht vom Typ B kann jedoch helfen, das Kontrollrisiko einzuschätzen und so das Prüfungsrisiko aus unentdeckten Fehlern zu reduzieren. Auch Typ-B-Berichte sind entsprechend vorsichtig und kritisch zu würdigen und allenfalls mit weitergehenden Prüfungshandlungen zu ergänzen. In jedem Fall muss der Abschlussprüfer den Bericht in seiner Gesamtheit lesen und verstehen. Bei Unklarheiten oder Fragen sollte er sich – wenn möglich – an den Ersteller wenden.

Stets gilt: Die Verantwortung für das Prüfungsurteil über die Jahresrechnung ist unteilbar und verbleibt auch in Outsourcing-Fällen bei der gesetzlichen Revisionsstelle. Die Verantwortung für das IKS und die Erstellung der Jahresrechnung hingegen liegt bei Verwaltungsrat und Geschäftsleitung. ■

Anmerkungen: 1) Herausgegeben im April 1992 durch das American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). Weiterführende Ressourcen siehe www.aicpa.org. 2) Siehe Schweizer Prüfungsstandards (PS), Ausgabe 2004, S. 237 ff. 3) Siehe IDW EPS 951, in IDW-Fachnachrichten (1-2/2007), S. 47 ff. Der Standardentwurf befindet sich bis zum 30. Juli 2007 in der Vernehmlassungsphase. 4) Siehe IFAC, Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements, 2006 Edition, S. 518 ff. 5) SAS 70 als auch EPS 951 enthalten Musterbeispiele für den Bescheinigungstext. In der Regel enthält der SAS 70 Bericht neben der eigentlichen Bescheinigung oder Opinion Ausführungen zu Art, Umfang und Gegenstand der Prüfung,

zu Prüfungsfeststellungen sowie Angaben zu den von der Dienstleistungsorganisation festgelegten Kontrollzielen und etablierten Kontrollen. In der US-amerikanischen Begriffswelt wird regelmässig von Berichten Typ I und Typ II gesprochen. In diesem Beitrag werden jedoch in Übereinstimmung mit dem schweizerischen PS 402 die Begriffe Typ A und Typ B verwendet. 6) Das COSO-Modell des Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission beschreibt die Komponenten eines Internen Kontrollsystems. Siehe insbesondere www.coso.org. 7) Dieses Rundschreiben kann auf der Webseite der EBK (www.ebk.ch) unter der Rubrik «EBK-Rundschreiben» abgerufen werden. 8) Siehe «IKS-Positionspapier der Treuhand-Kam-

mer», in: ST 2006/5, S. 360 ff. 9) Siehe PS 400 «Risikobeurteilung und interne Kontrolle», Tz. 8 (b), in: Schweizer Prüfungsstandards, Ausgabe 2004, S. 210 f. 10) Siehe PS 250 «Berücksichtigung gesetzlicher und anderer Vorschriften», in: Schweizer Prüfungsstandards, Ausgabe 2004, S. 132 ff. 11) Siehe auch PS 400 zu «Risikobeurteilung und Interne Kontrolle», in: Schweizer Prüfungsstandards, Ausgabe 2004, S. 204 ff. bzw. ISA 315 «Understanding the Entity and its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement», in: Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements, S. 439 ff.

RÉSUMÉ

Audit des comptes annuels et outsourcing

L'externalisation de fonctions internes (User Organisations) auprès d'entreprises de services (Service Organisations) est devenue une véritable routine, l'objectif étant d'améliorer l'efficacité des entreprises par le biais du transfert de processus internes à des tiers spécialisés. Le résultat visé est l'abaissement des coûts et la réduction des capitaux mobilisés. Exemples: externalisation de la comptabilité des salaires, gestion de l'infrastructure informatique, impression et envoi de lettres et factures ainsi que recouvrement de créances.

On distingue habituellement trois catégories d'entreprises de service: → opérateurs informatiques qui traitent les données relatives à certaines activités de l'entreprise et les livrent à l'état brut, sous forme électronique, aux services comptables ou informatiques; → Shared Service Centers qui prennent en charge la comptabilité, la gestion du personnel ou l'exploitation IT pour plusieurs entreprises ou groupes d'entreprises; → Business Process Outsourcing, spécialisé dans les processus d'entreprises standardisés, qui permet d'externaliser des activités administratives de routine telles que les décomptes de salaire.

L'auditeur se trouve confronté à la question de savoir si l'outsourcing génère un risque de lacunes et d'erreurs dans la présentation des comptes et donc dans les comptes annuels du client audité. Ce risque peut apparaître si l'on externalise vers un prestataire extérieur des fonctions ayant une relation directe avec la comptabilité (comme dans le cas de l'ex-

ternalisation de la comptabilité et des décomptes de salaire) ou ayant trait à la présentation des comptes (p.ex. si le prestataire assume toute la logistique de base ainsi que la facturation adressée à l'entreprise qui recourt au prestataire extérieur).

Il est donc intéressant, d'une part, de savoir si le prestataire extérieur dispose de structures de contrôle internes adaptées et, d'autre part, de s'assurer que les processus de présentation des comptes fonctionnent et que les transactions et indications qui y sont liées et qui apparaissent dans les comptes annuels du client sont reproduits de manière correcte et complète.

Dans la pratique, les entreprises de service chargent régulièrement des experts-comptables de procéder à un contrôle spécial de leur *système de contrôle interne* (SCI). Elles souhaitent ainsi prouver à leurs clients (les entreprises externalisantes) la conformité et, suivant le mandat, l'efficacité de leurs procédures de contrôle interne, l'avantage étant que tous les auditeurs d'entreprises clientes ne sont pas obligés de contrôler le centre de service. Au contraire, il n'existe qu'un seul rapport sur la régularité des contrôles qui peut être utilisé par toutes les entités clientes et leurs auditeurs.

A cet égard, on distingue le rapport de type A du rapport de type B. Le rapport de type A contient une opinion sur la conformité des structures de contrôle des services à un moment précis; il ne peut donc en aucun cas servir de base pour diminuer l'évaluation des risques d'erreurs. Ce risque ne peut être réduit que si l'audi-

teur obtient des éléments probants selon lesquels les contrôles internes étaient réellement efficaces tout au long de la période considérée.

Le rapport de type B contient une opinion sur la conformité et l'efficacité du SCI appliqué aux services sur une certaine durée. S'il ne couvre pas tout l'exercice, la question se pose de savoir s'il doit être complété par des procédures d'audit supplémentaires. En règle générale, il suffira de se convaincre, au moyen d'auditions, que l'environnement et les activités de contrôle n'ont pas véritablement changé entre l'audit selon les Statements on Auditing Standards No 70 (SAS 70) et la date du bilan.

Les points suivants valent pour tout destinataire d'un tel rapport: le rapport entier doit être lu et compris. En cas de points obscurs et de doutes, il faut consulter le rédacteur du rapport. On relèvera cependant que l'échange d'informations entre les intéressés est, dans un premier temps, soumis au devoir de discrétion.

Malgré les questions et les problèmes relevant de la présentation des comptes et de l'audit, les entreprises placent l'outsourcing en tête de leurs priorités.

Toutefois, le principe suivant reste valable: la responsabilité de l'opinion d'audit sur les comptes annuels ne peut être partagée et reste, dans le cas de l'outsourcing également, l'affaire de l'organe de révision légal. La responsabilité du SCI et de l'établissement des comptes annuels incombe au conseil d'administration et à la direction. MR/KL/AFB