

Ralph Brinkmann / Ulrich Britting / Reinhard v. Hennigs / Bodo Kesselmeier / Kurt Ramin / Karl-Heinz Withus¹⁾

Aktuelle Entwicklungen in der internationalen Rechnungslegung und Prüfung sowie im US-amerikanischen Recht

– Tagungsbericht über die Fachtagung der German CPA Society e.V. zur internationalen Rechnungslegung und Prüfung vom 19.-20.09.2008 in Hamburg –

I. Einleitung

Die konkreten Auswirkungen der aktuellen Finanzmarktkrise waren zum Zeitpunkt der Fachtagung²⁾ in dem im Oktober und November 2008 eingetretenen Ausmaß noch nicht absehbar. Klar war jedoch, dass die Krise zu weltweiten Maßnahmen führen wird. Die Themen behandeln zum Teil auch die von der Krise betroffenen Bereiche. Die internationale Rechnungslegung hinterfragt die Regeln zum *fair value accounting* bei inaktiven Märkten. Die internationalen Prüfungsstandards sollen beim *fair value auditing* die korrekte Anwendung der derzeit noch gültigen Accounting-Standards (SFAS 157 und IAS 39) sicherstellen. XBRL soll die Finanzberichterstattung effizienter und interaktiver gestalten. Der *US-Foreign Corrupt Practice Act* (FCPA) zeigt, welche Auswirkungen Korruptionsaffären mit US-Bezug auch für deutsche Unternehmen haben können. Zeitlos zu betrachten ist das US-Produkthaftungsrecht. Ohne Kenntnis der Grundlagen des US-Rechtssystems wären Rechnungsleger und Wirtschaftsprüfer nicht in der Lage, die Folgen von Produkthaftungsklagen in den USA im Abschluss korrekt abzubilden. Ausgewählte Kernaussagen dieser Fachvorträge sind Gegenstand der folgenden Ausführungen³⁾.

II. Aktuelle Entwicklungen im Bereich der IFRS

Prof. Dr. Sven Hayn⁴⁾ informierte über die aktuellen Entwicklungen im Bereich der internationalen Rechnungslegung. Ausgehend von den historischen Wurzeln wurde der zunehmende Verbreitungsgrad der internationalen Rechnungslegungsstandards dargestellt. Außerdem wurden die möglichen Entwicklungen in den USA diskutiert, wo IASB-Verlautbarungen seit dem Verzicht einer Überleitungsrechnung von IFRS auf US-GAAP für *foreign private issuers* durch die US-Börsenaufsicht SEC⁵⁾ sehr schnell an Bedeutung gewinnen. Der Plan („roadmap“) der SEC, ab 2014 auch amerikanischen Unternehmen stufenweise eine Anwendung der IFRS zu erlauben⁶⁾, erhöht den Druck auf die Standardsetter, einige Regelungslücken kurzfristig zu schließen. Eine begrenzte Gruppe von US-Großunternehmen soll die IFRS bereits für Geschäftsjahre anwenden dürfen, die nach dem 15.12.2009 beginnen⁷⁾. Vor einer vollständigen Anerkennung der IFRS in den USA bedürfen aus Sicht der SEC vor allem die Bereiche Umsatzrea-

lisierung, Fair Value-Bewertung und Konsolidierung kurzfristig genauerer Regelungen in den IFRS⁸⁾. In einem Überblick über das derzeitige IASB-Arbeitsprogramm⁹⁾ stellte Hayn ausgewählte wesentliche Projekte detaillierter mit kritischer Würdigung dar¹⁰⁾. Zunächst berichtete er über die Veränderun-

Ralph Brinkmann, Vice President der GCPAS. Ulrich Britting, GCPAS-Vorstandsmitglied. Reinhard v. Hennigs, Rechtsanwalt, LL.M. Dr. Bodo Kesselmeier, Vice President GCPAS-Council. Kurt Ramin, Chairman (Emeritus) XBRL International / Advisor IASCF/IASB, London. Karl-Heinz Withus, GCPAS.

1) Dipl.-Kfm. Ralph Brinkmann, CPA (IL), StB, MBLT (jur.), MIBP, Partner FAS International Auditing & Assurance GmbH StBG, München (FAS-Gruppe), Partner Bayern Treuhand International Auditing & Assurance GmbH WPG, München, Lehrbeauftragter für Internationale Rechnungslegung/Wirtschaftsprüfung an der SRH Hochschule Calw und Dozent der Akademie für Internationale Rechnungslegung, Stuttgart, und bei WSF Wirtschaftsseminare. Dipl.-Kfm. Ulrich Britting, CPA (NH), WP, Vice Chair European Board of IGAF, Partner BEST AUDIT GmbH WPG und GHP Revision GmbH WPG, Hamburg. Reinhard v. Hennigs, LL.M. Rechtsanwalt (Deutschland), U.S.-Attorney at Law (North Carolina) und Foreign Law Consultant (Georgia), Partner bei Byrne, Davis & Hicks P.C. in Atlanta und Charlotte sowie Fachreferent für U.S.-Wirtschafts- und Arbeitsrecht. Dipl.-Wirt.-Ing. Dr. Bodo Kesselmeier, CPA (IL), geschäftsführender Gesellschafter der Unternehmensberatung/Systemhaus anuboxBRL GmbH & Co. KG, München, Chairman des XBRL Practice Committee der GCPAS sowie Mitglied des Vorstands und der Arbeitsgruppe IFRS des XBRL Deutschland e.V. Kurt Ramin, CPA, MBA, BA, CEBS, Chairman (Emeritus) von XBRL International und Advisor IASCF/IASB, London. Dipl.-Oec. Karl-Heinz Withus, CPA, WP, StB, Senior Manager KPMG Europe LLP (Department for Professional Practice), Koordinator für SOX 404 der EMA Region von KPMG.

2) Zu den Tagungsberichten der bisherigen GCPAS-Fachtagungen vgl. Brinkmann/Spieß, KoR 2005 S. 364-375; Freisleben/Brinkmann, KoR 2007 S. 102-109; Brinkmann/Freisleben/Leibfried/Staresinic, KoR 2007 S. 341-348; Brinkmann/Freisleben/Leibfried/Kesselmeier, KoR 2007 S. 691-697; Brinkmann/v. Hennigs/Leibfried/Spieß/Volkers, KoR 2008 S. 411-417.

3) Die vollständigen Präsentationen stehen unter <http://www.gcpas.org/n371310/n.html> zur Verfügung.

4) Prof. Dr. Sven Hayn, WP, CPA, Partner der Ernst & Young WPG StBG AG, Hamburg, Leiter der IFRS-Gruppe in der Grundsatzabteilung und des IFRS Area Desk der Central European Area von Ernst & Young, Lehrbeauftragter an der Hamburger Universität für Wirtschaft und Politik, Mitglied des RIC beim DRSC sowie Mitglied der Arbeitsgruppe Revenue Recognition der EFRAG.

5) Vgl. SEC, Pressemitteilung vom 07.11.2007 unter www.sec.gov.

6) Vgl. SEC, Pressemitteilung vom 27.08.2008 (mit Link zur Rede des SEC-Chairman Christopher Cox) unter www.sec.gov. Der stufenweise Ansatz für die insgesamt rund 7.000 betroffenen US-Unternehmen sieht folgende Staffelung vor: 2014 für Large Accelerated Filers, 2015 für Accelerated Filers, 2016 für Non-accelerated Filers (Größenklassen nach Marktkapitalisierung).

7) Etwa 110 Unternehmen, die nach Marktkapitalisierung weltweit zu den Top-20 der Branche zählen und deren Wettbewerber nach IFRS bilanzieren.

(Fußnote 8, 9 und 10 auf S. 762)

gen im Bereich *consolidation*. Das Projektziel besteht darin, die derzeit noch unterschiedlichen Definitionen des Control-Begriffs in IFRS und US-GAAP zu vereinheitlichen und in einem neuen IFRS darzustellen, der IAS 27 und SIC-12 ersetzen soll. In diesem gemeinsam mit dem FASB betriebenen Konvergenzprojekt werden derzeit sehr unterschiedliche Definitionen des Control-Begriffs diskutiert.

In dem weiteren Konvergenzprojekt „*Fair Value Measurement*“ wird das Ziel verfolgt, Prinzipien und Bewertungskriterien für das *fair value accounting* zu entwickeln. Dabei werden die einzelnen Standards der IFRS hinsichtlich der derzeit geltenden Regelungen zur Fair Value-Bewertung analysiert. Die Regelungen sollen – nach dem Vorbild des US-GAAP-Standards SFAS 157 „*Fair Value Measurements*“ – in einem Standard zusammen gefasst werden, dessen Veröffentlichung für Q2/2009 vorgesehen ist. Vor dem Hintergrund der Finanzmarktkrise bestimmt das Thema „*Fair Value Accounting* in inaktiven Märkten“ nicht nur im „Geburtsland der Krise“, den USA, die Aktivitäten aller Beteiligten¹¹⁾: Anwender und Prüfer werden derzeit durch zusätzliche Leitlinien und Klarstellungen von SEC, FASB, AICPA, IASB, RIC und IDW bei der Anwendung des SFAS 157¹²⁾ und des IAS 39¹³⁾ unterstützt. Hervorzuheben ist das nach zähem Ringen geschnürte „US-Notfallpaket“¹⁴⁾, das die SEC ermächtigt, die Bilanzierung zu Marktwerten auszusetzen. Außerdem muss die SEC in 90 Tagen eine Studie zum *mark-to-market accounting* erstellen. Künftige Änderungen der Fair Value-Regelungen erscheinen „*probable*“.

Detailliert ging Hayn auf die Konvergenzbemühungen im Bereich der Verbindlichkeiten (IASB-Projekt *Liabilities*) ein. Als wesentlicher Effekt der angekündigten Anpassungen soll das Wahrscheinlichkeitskriterium für den Ansatz einer Verbindlichkeit eliminiert und durch ein Definitionskriterium ersetzt werden. Die mit Verbindlichkeiten verbundenen Unsicherheiten sollen künftig nicht mehr den Ansatz einer Verbindlichkeit beeinflussen, sondern nachgelagert bei der Bewertung berücksichtigt werden. Verbindlichkeiten sollen künftig mit dem Wert angesetzt werden, der wahrscheinlich an den Gläubiger oder einen Dritten zu bezahlen ist, um die Verbindlichkeit abzulösen.

Des Weiteren stellte Hayn ausgewählte geplante Ergänzungen zu existierenden Standards vor¹⁵⁾. Neben den im Folgejahr geplanten Ergänzungen zu *discontinued operations* (IFRS 5), *related party disclosures* (IAS 24), *joint ventures* (ED 9 *Joint Arrangements*), *earnings per share* (IAS 33), *eligible hedged items* (IAS 39) und zusätzlichen Erleichterungen für IFRS-Erstanwender (IFRS 1), wurde insbesondere der Stand des jährlichen *improvements project* dargestellt.

Hayn erläuterte auch die beim IASB laufenden Arbeiten zum *conceptual framework*. Der Abschluss dieses insgesamt acht Bereiche umfassenden komplexen Projekts¹⁶⁾ ist zwar erst für 2011 vorgesehen, die derzeit aus Diskussions-

papieren und Entwürfen schon bekannten Änderungsvorschläge werden jedoch in vielen Bereichen zu grundlegenden Änderungen des Rahmenkonzepts führen. Hayn stellte die Interdependenzen zwischen den existierenden und den derzeit in Überarbeitung befindlichen Standards mit den Überlegungen zum *conceptual framework* und den Konvergenzbemühungen (US-GAAP) heraus und wies auf die Komplikationen im nicht überzeugend stattfindenden IASB-internen Abstimmungsprozess zwischen diesen verknüpften Projekten hin. Zum Abschluss machte Hayn mit der Abb. 1 auf S. 763 deutlich, dass die Rechnungsleger lediglich ein Teil des viel komplexeren „Puzzle“ sind.

In der anschließenden Diskussionsrunde wurden vor diesem Hintergrund insbesondere die folgenden Aspekte adressiert.

● **Enforcement:** Hayn betonte, dass die DPR sehr aktiv ist¹⁷⁾ und das Thema Enforcement für die Abschlussersteller und Prüfer in der Zukunft einen noch wesentlich höheren Stellenwert haben wird. Für international tätige Unternehmen ist eine internationale einheitliche Auslegung der IFRS durch die jeweils nationalen Enforcement-Institutionen von größter Bedeutung. Hier besteht noch Verbesserungs- und Koordinationsbedarf. Darüber hinaus wurden die Vor- und Nachteile des in den USA und einigen europäischen Staaten bereits etablierten, in Deutschland jedoch noch umzusetzenden Pre-Clearance-Verfahrens als Teil des Enforcement-Verfahrens

8) IASB und FASB haben am 11.09.2008 eine aktualisierte Version ihrer Vereinbarung zu den Konvergenzbestrebungen (Memorandum of Understanding) veröffentlicht und darin die Eckpfeiler des weiteren Arbeitsplans bis 2011 festgelegt. Das Ziel lautet, die noch bestehenden wesentlichen Unterschiede zwischen IFRS und US-GAAP bis zum Jahr 2011 zu minimieren bzw. vollständig zu beseitigen. Vgl. IASB-Pressemeldung mit Link zum aktualisierten MoU unter www.iasb.org.

9) Zum IASB-Arbeitsprogramm (letzte Aktualisierung: 31.10.2008) vgl.: www.iasb.org.

10) Vgl. zu den Details der IASB-Projekte die jeweiligen Projektwebsites des IASB auf www.iasb.org.

11) Zur Subprime-Kreditkrise im Spiegel der Rechnungslegung vgl. z.B. Brinkmann/Leibfried/Zimmermann, IRZ 2008 S. 333-340.

12) Vgl. z.B. die Klarstellungen von SEC und FASB zum fair value accounting nach SFAS 157 vom 30.09.2008 unter www.fasb.org. Das IASB hat mitgeteilt, dass diese Klarstellungen im Einklang mit IAS 39 stehen, vgl. IASB, Pressemitteilung vom 02.10.2008 unter www.iasb.org.

13) Vgl. z.B. das RIC-Papier „Bewertung von Finanzinstrumenten – Questions and Answers (Q&A) – zur Vorgehensweise nach IAS 39 angesichts der sog. „Subprime-Krise“ unter besonderer Berücksichtigung der Kriterien für das Vorliegen eines „aktiven Marktes“ unter www.drsc.de, sowie das IDW-Positionspapier zu Bilanzierungs- und Bewertungsfragen im Zusammenhang mit der Subprime-Krise unter www.idw.de.

14) Zum Emergency Economic Stabilization Act of 2008 vom 03.10.2008 vgl.: http://clerk.house.gov/library/reference-files/HT_H.R.1424BailOut.pdf.

15) Vgl. zu den nachfolgend aufgeführten Entwürfen jeweils die Pressemitteilungen und Downloads unter www.iasb.org.

16) Zu den bereits vorliegenden Diskussionspapieren und Entwürfen sowie weiteren Details vgl. die Projektwebsite unter www.iasb.org.

17) Zur Bilanz der DPR-Tätigkeit für den Juli 2005 bis Juni 2008 vgl. www.frep.info. Vgl. auch Brinkmann/Rilling, Accounting 8/2008 S. 13-18 (Teil 1) und 9-10/2008 S. 27-31 (Teil 2).

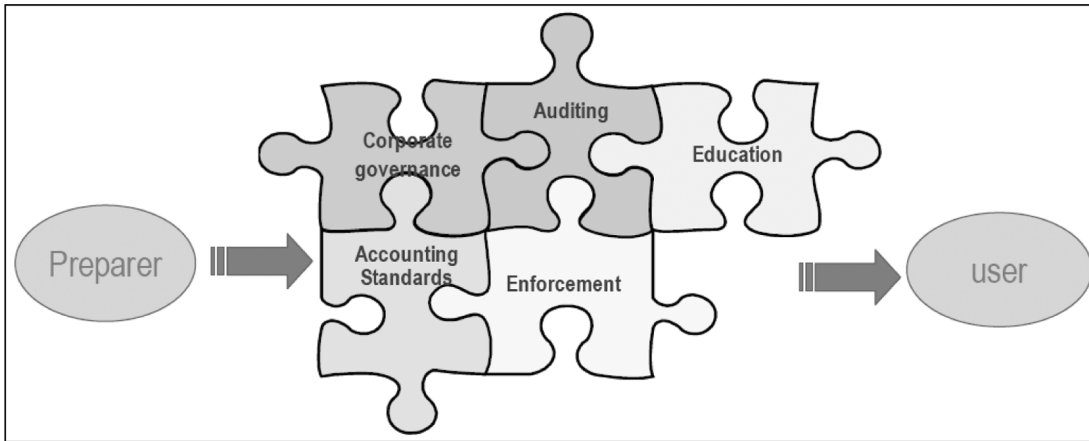


Abb. 1: „We are only one piece of the puzzle“¹⁸⁾

(„verbindliche Auskunft“ zur Auslegung der Rechnungslegungsstandards durch die Enforcement-Institutionen im Vorfeld der Bilanzierungsentscheidungen der Unternehmen) diskutiert.

- **EU-Endorsement:** Im Hinblick auf die weltweit einheitliche Anwendung der IFRS stellt das zeitaufwendige Endorsement-Verfahren zur Übernahme von IFRS/IAS und IFRIC in europäisches Recht ein Risiko dar¹⁹⁾. Darüber hinaus sind „carve-outs“ bei den „IFRS as adopted in the EU“ abzulehnen, da das Hauptziel der international einheitlichen Rechnungslegung und der daraus resultierenden Vergleichbarkeit der Abschlüsse konterkariert würde. Die europäische Auffassung sollte verstärkt bereits im Standard-Setting-Prozess des IASB eingebracht werden.

Insgesamt stehen den Standardsetzern, Anwendern und Prüfern der IFRS noch zahlreiche Veränderungen und Herausforderungen bevor. Alle Beteiligten dürfen gespannt sein, was die Umsetzung der Hauptziele der Standardsetter (*converge, improve and simplify*) an Veränderungen tatsächlich mit sich bringen wird. Auch die aktuelle Finanzkrise wird nicht ohne Auswirkungen auf die weitere Gestaltung der IFRS (und US-GAAP) bleiben.

III. Internationale Anwendungen von XBRL und IFRS

Kurt Ramin erläuterte zunächst die organisatorische Einbettung von XBRL (*eXtensible Business Reporting Language*)²⁰⁾ beim IASB. Das Thema XBRL ist bei der IASCF²¹⁾ angesiedelt. Die bei XBRL-Projekten gewonnenen Erkenntnisse und entwickelten Tools nutzt das IASB bereits für das IFRS/IAS-Standard-Setting. Das Interesse des IASB an der Weiterentwicklung und Verbreitung von XBRL steigt ständig. Anschließend informierte Ramin über die Arbeiten des IASCF XBRL-Teams bezüglich der Entwicklung der IFRS-XBRL-Taxonomie. Die IFRS-XBRL-Taxonomie 2008, die am 24.06.2008 veröffentlicht wurde und eine vollständige Übersetzung der IFRS (Stand: 01.01.2008) in die *eXtensible Business Reporting Language*²²⁾ umfasst, erntete sehr positive Kritiken. Die Taxonomie erleichtert den Bilanzierenden die Einreichung von Abschlüssen

bei Börsen und Unternehmensregistern. Für die Abschlussadressaten erleichtert sie die Auswertung und den Vergleich der Finanzdaten erheblich²³⁾. Von wesentlicher Bedeutung ist die Aktualität der Taxonomie²⁴⁾. Die technisch komplexe Taxonomie muss zudem für Anwender in der Praxis effizient umsetzbar sein. Die IASCF veröffentlichte am 28.08.2008 den *IFRS XBRL Taxonomy Guide 1.00* „All you need to know about the IFRS Taxonomy as a Preparer, Supervisor, Software Developer...“²⁵⁾. Dieser Leitfaden unterstützt bei der Implementierung, Anwendung und weiteren Entwicklung der *IFRS Taxonomy 2008*. Der *IFRS XBRL Taxonomy Guide 1.00* umfasst u.a. die folgenden Bereiche²⁶⁾: Architektur der IFRS-XBRL-Taxonomie 2008, *Preparers Guide* (Anleitungen für Ersteller von IFRS-Geschäftsberichten; z.B. bezüglich der Erstellung von Dokumenten), *Extenders Guide* (Hinweise zur unternehmensspezifischen Erweiterung [*extension*] der IFRS Taxonomie), *Technology Guide* (Darstellung der technischen Details der XBRL Taxonomie), Anhang mit Erläuterungen zu den XBRL-Grundlagen und einem Fachglossar. Darüber hinaus veröffentlichte die IASCF am

18) Quelle: Präsentation Hayn, S. 19.

19) Zum aktuellen Stand (07.11.2008) vgl. EFRAG unter <http://www.efrag.org/news/detail.asp?id=282>.

20) XBRL dient der einheitlichen, transparenten und effizienten Berichterstattung sowie dem Austausch betriebswirtschaftlicher Informationen. XBRL wird die internet-basierte Finanzberichterstattung revolutionieren. XBRL ist ein frei verfügbares elektronisches Framework, um Datenaustauschformate (Taxonomien) für betriebswirtschaftliche Informationen insbesondere für das externe und interne Finanzreporting festzulegen (technische Basis von XBRL ist XML, Extensible Markup-Language).

21) Zu den XBRL-Aktivitäten der IASCF vgl. <http://www.iasb.org/xbrl/index.html>. Kernaufgabe: „The Mission of the IASCF XBRL-Team is to provide Users with an IFRS XBRL Taxonomy with the same Quality, in the same languages and at the same time as the IFRSs are available“.

22) Vgl. IASCF-Pressemeldung mit Link zum kostenfreien Zugang zur IFRS-XBRL-Taxonomie 2008 (einschließlich „Taxonomy Architecture Paper“ und „Taxonomy Extenders Guide“) unter www.iasb.org.

23) Vgl. auch Brinkmann, *IFRS express* 07/2008 S. 6.

24) Die Entwicklung der Taxonomie 2009 hat bereits in 09/2008 begonnen. Die Vorlage des Entwurfs ist für den 09.01.2009 geplant, die endgültige Fassung soll im April 2009 vorliegen.

25) Vgl. IASCF, Pressemitteilung mit Link zu den Leitlinien (167 Seiten) auf www.iasb.org.

26) Vgl. auch Brinkmann, *IFRS express* 08-09/2008 S. 6.

06.08.2008 eine neue Version des *IFRS XBRL Taxonomy Module Manager* (ITMM 2.0)²⁷⁾.

Ramin machte deutlich, dass XBRL keinesfalls nur ein Thema für große kapitalmarktorientierte Unternehmen ist. Abschlüsse (nach IFRS und HGB) können beim elektronischen Bundesanzeiger²⁸⁾ im XBRL-Format eingereicht werden. Die IASCF wird auch eine XBRL-Taxonomie für den „*IFRS für Private Entities*“ vorlegen, sobald dieser Standard endgültig verlautbart wird²⁹⁾.

Anschließend konzentrierte Ramin seine Ausführungen auf die Aktivitäten der US-Börsenaufsicht SEC bezüglich der XBRL-Einführung für die Finanzberichterstattung der SEC-registrierten Unternehmen. Am 14.05.2008 hat die SEC vorgeschlagen, alle in den USA börsennotierten Unternehmen zur Einreichung ihrer Finanzdaten im XBRL-Format zu verpflichten³⁰⁾, weil XBRL die Lokalisierung und Analyse der Finanzdaten durch Investoren und Analysten erleichtert. Die XBRL-Pflicht würde sowohl für US-GAAP- als auch für IFRS-Abschlüsse gelten. Die Umsetzung soll – gestaffelt nach Marktkapitalisierung und differenziert nach angewandten Rechnungslegungsstandards – in 3 Jahren vollzogen werden:

- Unternehmen mit einer Marktkapitalisierung von über 5 Mrd. \$ und US-GAAP-Rechnungslegung sollen die Finanzdaten bereits für Geschäftsjahre, die Ende 2008 enden, im XBRL-Format einreichen. Für die Adressaten würden die Daten dann bereits Anfang 2009 zur Verfügung stehen. Diese Regelung betrifft die rund 500 größten, bei der SEC registrierten Unternehmen.
- Alle übrigen nach US-GAAP bilanzierenden Unternehmen sollen die XBRL-Daten innerhalb der folgenden 2 Jahre einreichen.
- Für IFRS-Bilanzierer soll die XBRL-Pflicht für Geschäftsjahre gelten, die Ende 2010 enden.

Sollte sich die SEC mit diesem Vorschlag durchsetzen – was nicht unwahrscheinlich ist –, dürften auch andere Börsenaufsichten weltweit nachziehen. Der Weg für den endgültigen und flächendeckenden Durchbruch wäre geebnet. Bereits heute ist XBRL in zahlreichen wichtigen Industrienationen etabliert. Ein weiteres Zeichen für die Vorreiterstellung der SEC bei der XBRL-Einführung ist die Umstellung der SEC-Datenbank auf XBRL. Am 19.08.2008 informierte die SEC über das Nachfolgesystem für die bisherige Datenbank EDGAR (*Electronic Data Gathering, Analysis and Retrieval System*)³¹⁾. Das neue System IDEA (*Interactive Data Electronic Applications* – interaktive elektronische Datenanwendungen) basiert auf XBRL. Die bisher auf Basis der in EDGAR verfügbaren Daten erforderliche manuelle Datenauswertung wird automatisiert. Im 1. Schritt wird IDEA EDGAR ergänzen und im 2. Schritt vollständig ablösen.

Ramin erläuterte auch die künftige Entwicklung der Finanzberichterstattung aufgrund technologischer Fortschritte (*Global Positioning Systems* [GPS], *Barcoding*, *Radio Frequency Identification* [RFID], etc.) auf XBRL-Basis. Er nannte die „*Ein-*

stein's Formula for Financial Reporting“ (*Unit@location x Value@time*), welche die Menge/Einheit (Definition per Industrie), die sich an einem bestimmten Standort befindet, multipliziert mit einer Wertetabelle zu einer bestimmten Zeit, repräsentiert. Wenn sichergestellt wird, dass alle Mengen jederzeit erfasst werden, kann die bisherige Fortführung der Werte weitgehend entfallen. Dies ist bis dato nötig, um verschiedene Mengeneinheiten, wie „Liter“, „Meter“, „kg“, etc. addieren zu können. Auch das in der Praxis vorherrschende Problem der sog. „*mixed measurement attributes*“ (Addition von Fair Value-Werten und historischen Werten) wäre gelöst. In einigen Industriezweigen (Logistik, RFID) sind bereits erste Schritte zu Anwendung dieser Methode im Zusammenhang mit *datawarehousing* vollzogen. Die Schwierigkeit besteht hier darin, geeignete Aggregationstabellen für Einheitsdefinitionen und Standards pro Industriezweig zu erstellen. Abschließend wies Ramin auf die 18. *International XBRL Conference* vom 15.-16.10.2008 in Washington D.C. hin³²⁾.

IV. German Extension der IFRS-XBRL-Taxonomie 2008 und unternehmensspezifische Taxonomie-Erweiterungen

Dr. Bodo Kesselmeier stellte in seinem Vortrag zunächst XBRL als technisches Framework zur Definition von Datenformaten für Abschlüsse nach IFRS, US-GAAP und HGB vor. Anschließend erläuterte er die *German Extension der IFRS-XBRL-Taxonomie*³³⁾ und gab einen Überblick, wie unternehmensspezifische Taxonomie-Erweiterungen entwickelt werden können. Daneben stellte Kesselmeier verschiedene Reporting-Szenarien dar, wie mittels XBRL an die SEC und den deutschen elektronischen Bundesanzeiger berichtet werden kann. Er verdeutlichte, dass XBRL primär ein Bilanzierungs- und Kommunikationsthema und erst im 2. Schritt – der Umsetzung – ein IT-Thema ist. XBRL wird in den kommenden Jahren weltweit auch die

27) Vgl. IASCF, Pressemitteilung mit Link zum ITMM 2.0 auf www.iasb.org. Der ITMM 2.0 basiert auf der IFRS XBRL Taxonomy 2008 und umfasst 400 Dateien (Elemente der Abschlüsse) in über 40 Ordnern. Die lizenzfrei nutzbare Version bietet zahlreiche Leistungsmerkmale, vgl. dazu ausführlich Brinkmann, IFRS express 08-09/2008 S. 6-7.

28) Vgl. <http://www.ebundesanzeiger.de>.

29) Zum Stand des IASB-Projekts „IFRS for Private Entities“ vgl. www.iasb.org. Das IASB geht derzeit davon aus, dass der finale Standard in Q1/2009 veröffentlicht wird.

30) Vgl. SEC, Pressemeldung vom 14.05.2008 unter www.sec.gov. Der Entwurf steht als Release 33-8924 „Interactive Data to Improve Financial Reporting“ seit 30.05.2008 unter www.sec.gov bereit. Vgl. auch Kernan, *Journal of Accountancy* 10/2008.

31) Vgl. SEC, Pressemitteilung vom 19.08.2008 und Videokonferenz mit SEC-Chairman Cox unter www.sec.gov. EDGAR-Datenbank: <http://www.sec.gov/edgar.shtml>.

32) Konferenz-Website: <http://conference.xbrl.org/>. Konferenz-Motto: „The Ultimate Client: Business Reporting for Investors, Government and Citizens“. Kernthema: Die schnell zunehmende Bedeutung von XBRL bezüglich der folgenden drei Hauptthemen: (1) Governance, Risk and Compliance, (2) Investor Communication und (3) Public Sector/Government.

33) Die Erstellung der German Extension obliegt der Arbeitsgruppe IFRS des XBRL Deutschland e.V.

accountants begleiten. Tab. 1 zeigt die zentralen Aufgaben der IFRS-Arbeitsgruppe des XBRL Deutschland e.V.³⁴⁾.

Entwicklung und Wartung der für den deutschen Rechtskreis spezifischen Erweiterung der IFRS-Taxonomie der IASCF (German-IFRS-Taxonomy-Erweiterung) für HGB, WpHG, DRS sowie z.B. zusätzliche Positionen für die Lageberichterstattung.
Vorteile der German-IFRS-Taxonomy-Extension: <ul style="list-style-type: none"> ● Reduzierung der unternehmensindividuellen Anpassungen. ● Verbesserung der nationalen Vergleichbarkeit der Abschlüsse. Die Grundlage der German-IFRS-Taxonomy-Extension bildet die aktuelle IFRS-XBRL-Taxonomie 2008 der IASCF.
Qualitätssicherung hinsichtlich der übersetzten deutschen Positionsbezeichnungen (<i>labels</i>) der IFRS-XBRL-Taxonomie.
Erstellung eines Leitfadens für Unternehmen zu Taxonomie-Erweiterungen und zur Erstellung von XBRL-Berichten (XBRL-Instanz-Dokumente).
Zusammenarbeit mit dem XBRL-Team der IASCF (z.B. durch Stellungnahmen zum Taxonomie-Design und durch Erfahrungsrückmeldungen der Ersteller und Nutzer von XBRL-Daten).
*) Quelle: Präsentation Kesselmeyer, S. 30

Tab. 1: Aufgaben der IFRS-Arbeitsgruppe des XBRL Deutschland e.V.*)

Kesselmeyer legte den nachfolgenden Ausführungen zu den Auswirkungen von XBRL für die Unternehmenspraxis ein Zitat aus einer Rede von SEC-Chairman Cox im Mai 2007 zugrunde³⁵⁾. Er wies zudem darauf hin, dass auch das Europäische Parlament in seiner Entschließung vom 21.05.2008 empfohlen hat, für die Erstellung, Ablage und Veröffentlichung von gesetzlich vorgeschriebenen Informationen ein interoperables EU-weites *business register* basierend auf der XBRL-Technologie zu verwenden. Das Europäische Parlament hat die Europäische Kommission nachdrücklich aufgefordert, einen Fahrplan für die XBRL-Einführung in der EU vorzulegen. Für die Kapitalmärkte und die *investment professionals* hat die anstehende verpflichtende Anwendung von XBRL in den USA und die öffentliche kostenlose Bereitstellung von XBRL-Daten viele wesentliche Vorteile³⁶⁾. Es ist nur eine Frage der Zeit, bis dieser aus XBRL resultierende Informationsvorsprung dazu führen wird, dass *investment professionals* XBRL-Daten auch auf den EU-Kapitalmärkten nachfragen werden. Kesselmeyer verdeutlichte die aus diesen Entwicklungen resultierenden Konsequenzen für deutsche Unternehmen. Zunächst sind die deutschen SEC-registrierten Unternehmen (*foreign private issuer*) unmittelbar betroffen. Mittelfristig werden sich jedoch auch die übrigen deutschen, kapitalmarktorientierten Unternehmen von dieser Entwicklung weder abkoppeln können noch wollen³⁷⁾. Dies bedeutet für Unternehmen des börsennotierten Mittelstands, mittels XBRL-Daten auf der Unternehmenswebsite auf internationaler Ebene schneller identifizierbar zu sein. Die Informationskosten der Nutzer sinken wesentlich, gerade für diese Unternehmensgruppe werden sich die „Wahrnehmungs-Coverage“ und daraus resultierende positiven Folgen für die Kapitalbeschaffung maßgeblich erhöhen. Kesselmeyer leitete die folgenden, zusammen mit dem Geschäftsführer der DVFA GmbH³⁸⁾ entwickelten Empfehlungen für die Unternehmenspraxis ab:

- Befassen Sie sich rechtzeitig mit XBRL, das auch auf europäischen und deutschen Kapitalmärkten zum Standard wird.
- Steuern Sie XBRL als Kommunikationsmedium bewusst und arbeiten Sie dabei eng mit der Abteilung „Konzernbilanzierung“ zusammen.
- XBRL ist primär ein Bilanzierungs- und Kommunikationsthema und erst im 2. Schritt – der Umsetzung – ein IT-Thema.
- Da die Unternehmensdaten mittels XBRL inhaltlich strukturiert werden, ist ein vollständiges „outsourcing“ weder ratsam noch sinnvoll. Die bilanzierungsfachlichen und strategischen Kommunikationsentscheidungen sollten vom Unternehmen selbst getroffen werden.
- Verwenden Sie die neue *German Extension* der IFRS-XBRL-Taxonomie für Ihre unternehmensspezifische XBRL-Erweiterung.
- Die notwendigen Erfahrungen sind schrittweise zu sammeln. Bezüglich der Veröffentlichung von Unternehmensdaten beim elektronischen Bundesanzeiger sind kurzfristig erhebliche Vereinfachungen für die XBRL-Nutzung zu erwarten.
- Quintessenz: XBRL ist auf die strategische Agenda zu setzen. XBRL wird die Unternehmen in der nahen Zukunft begleiten (auch und gerade jenseits der reinen Pflichtpublikationen).

Kesselmeyer beendete seinen Vortrag mit dem kritischen Hinweis, dass XBRL zwar den technologischen „Werkzeugkasten“ bereitstellt, um die Daten verschiedener Unternehmen vergleichbar zu machen. Voraussetzung für den erfolgreichen Einsatz von XBRL ist jedoch, dass die Konventionen und Regeln eingehalten werden. Über diese Regeln wird derzeit – insbesondere vor dem Hintergrund der verpflichtenden XBRL-Einführung in den USA – intensiv diskutiert. XBRL kann – wie jede andere Technologie auch – missbräuchlich verwendet werden. Entscheidend ist, dass europäische Abschlussersteller, -adressaten und -prüfer bei der Festlegung dieser Regeln aktiv mitwirken und dieses „Spielfeld“ nicht allein den US-Institutionen überlassen³⁹⁾.

34) Zur deutschen XBRL-Organisation vgl. <http://www.xbrl.de>.

35) „The best information doesn't always mean the most information. The best information means disclosure that is readily accessible, easily understandable, and comparable (...). Interactive Data (= XBRL) can help meet each of these needs“.

36) Vgl. dazu Frank/Kesselmeyer, *Going Public 7/2008* S. 46.

37) „Die Erfahrung zeigt, dass Trends und Entwicklungen in der Kapitalmarktkommunikation, besonders wenn sie aus dem angelsächsischen Raum zu uns kommen, früher oder später – egal ob regulativ bewährt oder nicht – zum de facto Standard für die kapitalmarktorientierte Berichterstattung werden. Darüber hinaus verstehen gerade mittelgroße und kleine Unternehmen, dass sie gezwungen sind, ihre institutionelle Reichweite selbst zu steuern. XBRL ist ein entscheidendes Medium, um im internationalen Fahrwasser elektronisch gefunden zu werden“. Frank/Kesselmeyer, *Going Public 7/2008* S. 47.

38) Informationen zur DVFA: <http://www.dvfa.de>.

39) Das IDW hat am 01.08.2008 per Stellungnahme zum SEC-Vorschlag einen wichtigen Anfang gemacht (vgl. www.idw.de). Das IDW begrüßt die XBRL-Einführung durch die SEC, adressiert jedoch wichtige Punkte, die es zu beachten gilt: Sicherheitsrisiken und Prüferanforderungen müssen zur Sicherstellung korrekter XBRL-Daten noch intensiv erörtert werden. Vgl. dazu Brinkmann, *IFRS express 08-09/2008* S. 54-55.

V. US-Foreign Corrupt Practice Act

Nicht nur US-Unternehmen, sondern auch *foreign private issuers*, deren Tochterunternehmen und Unternehmen, von denen z.B. *depository receipts* an einer US-Börse gehandelt werden, fallen in den Anwendungsbereich des *US-Foreign Corrupt Practice Act* (FCPA). Dieses Anti-Korruptions-Gesetz ist in den letzten Jahren nicht nur in den USA, sondern weltweit verstärkt in das Bewusstsein der Öffentlichkeit gedrungen. Der FCPA untersagt die Zahlung von Bestechungsgeldern an ausländische Amtsträger und sanktioniert auch die nicht-wahrheitsgetreue Erfassung von Schmiergeldzahlungen in der Rechnungslegung. Die Sanktionen können erheblich sein. In der Presse wird z.B. seit einiger Zeit spekuliert, dass ein großes, in den USA gelistetes DAX-30 Unternehmen für verbotene Bestechungsgelder eine Strafzahlung i.H.v. 640 Mio. \$ an die SEC entrichten soll. Auch im Fall eines weiteren DAX-30 Schwergewichts mit US-Listing ermitteln die SEC und das US-Justizministerium (*Department of Justice*, DOJ) wegen FCPA-Verstößen. In diesem Fall wird sogar über Sanktionen in Milliardenhöhe berichtet. Auch mittelständische Unternehmen befinden sich in der Zwangslage, dass in einigen Ländern bestimmte Geschäfte ohne „hilfreiche“ Zahlungen nicht möglich erscheinen. Vielen Unternehmen ist jedoch unbekannt, dass sie dadurch gegen US-Vorschriften verstoßen und zwar bereits dann, wenn sie korruptionsrelevante Aktivitäten während einer Geschäftstätigkeit in den USA fördern, auch ohne selbst an einer US-Börse gelistet zu sein. *Karl-Heinz Withus* stellte in seinem Vortrag die wesentlichen Grundlagen des FCPA dar und ging auch auf die konkreten Auswirkungen der FCPA-Vorschriften ein, die Abschlussprüfer von in den USA registrierten oder geschäftlich tätigen Unternehmen betreffen. Darüber hinaus wurden die Anforderungen an das rechnungslegungsbezogene Interne Kontrollsystem (IKS) und die Compliance Management-Systeme erläutert, die sich unmittelbar durch den FCPA⁴⁰⁾ oder im Zusammenhang mit den Vorschriften des *US-Sarbanes-Oxley Act* (SOX) ergeben. *Withus* stellte den FCPA und dessen Auswirkungen im Detail dar. Folgende Kernaussagen sind hervorzuheben:

- Grundsätzlich untersagt der FCPA die – auch nur versuchte – Bestechung von ausländischen Amtsträgern. Dabei sind die Handlungen von Tochtergesellschaften i.d.R. der Muttergesellschaft zuzurechnen, sodass ausländische Töchter von US-Unternehmen zunehmend in das Blickfeld der US-Behörden geraten.
- Für in den USA gelistete Unternehmen gilt, dass der FCPA in den „*books and records provisions*“ die ordnungsgemäße Erfassung von Transaktionen verlangt. Für diese Unternehmen besteht bereits ein Verstoß gegen den FCPA, wenn eine Bestechungszahlung in der Buchführung des Unternehmens z.B. als Beratungsleistung erfasst wurde. Die Vorschriften werden von der SEC überwacht und geahndet.

- Der FCPA hat bereits 1977 für in den USA gelistete Unternehmen die Einrichtung eines internen Kontrollsystems zur Sicherstellung der ordnungsgemäßen Erfassung von Transaktionen verpflichtend vorgeschrieben. Somit hat nicht erst der *Sarbanes-Oxley Act* von 2002 die Einrichtung eines rechnungslegungsbezogenen IKS, sondern „lediglich“ die Verpflichtung der Wirksamkeitsüberprüfung durch Management und Abschlussprüfer zusätzlich eingeführt.

Abschließend betonte *Withus*, dass die Bedeutung des Themas *compliance* (Einhaltung von Gesetzen und Vorschriften durch Unternehmen) stetig steigt⁴¹⁾. Die Unternehmen werden im Anschluss z.B. an Presseberichterstattungen nicht nur mit strafrechtlichen Ermittlungen oder zivilrechtlichen Schadensersatzklagen konfrontiert, sondern erleiden auch erhebliche Reputationsverluste. Voraussetzung zur Reduzierung von Compliance-Risiken ist die Implementierung von Compliance Management-Systemen (CMS). Der 1. Schritt zu einem CMS besteht in einer systematischen Analyse der relevanten Normen und Regeln. Anschließend sind die Compliance-Vorschriften der Belegschaft zu kommunizieren, Anreizmechanismen und interne Kontrollen zur Sicherstellung der *compliance* zu implementieren und deren Wirksamkeit laufend zu überwachen⁴²⁾.

VI. ISA: Aktuelle Entwicklungen und Auswirkungen in Europa

Auch die Entwicklungen bei den internationalen Prüfungsstandards sind von erheblichen Veränderungen geprägt. *Ralph Brinkmann* stellte zunächst die vom IAASB⁴³⁾ herausgegebenen ISA im Überblick vor und ordnete die internationalen Prüfungsstandards in den Gesamtzusammenhang der internationalen Harmonisierungs-

40) Der FCPA wurde 1977 in den USA nach dem Watergate-Skandal in Kraft gesetzt. Seit einigen Jahren ist zu beobachten, dass sowohl das DOJ als auch die SEC immer häufiger auf der Grundlage dieses Gesetzes Untersuchungen und Verfahren gegen amerikanische, aber auch gegen ausländische Unternehmen einleiten. Die Verfahren der letzten Jahre lassen erkennen, dass die US-Behörden den räumlichen Geltungsbereich der US-Vorschriften zunehmend ausdehnen, und dadurch immer häufiger ausländische Unternehmen Gegenstand dieser Verfahren werden. Festgelegte Strafzahlungen solcher Verfahren haben in der Vergangenheit in Einzelfällen bis zu 44 Mio. \$ betragen. Zusätzlich entstehen für die betroffenen Unternehmen unmittelbare und mittelbare Verfahrenskosten, die eine Höhe von mehreren Hundert Mio. \$ erreichen können. Hinzu kommen erhebliche Auflagen zur zukünftigen Sicherstellung der Einhaltung der Vorschriften des FCPA (*compliance*). Dazu gehört neben der Einrichtung eines Compliance Management-Systems z.B. auch, dass das Unternehmen einen unabhängigen Beobachter einstellen und bezahlen muss, der die Einhaltung der vereinbarten Maßnahmen für einen Zeitraum von einigen Jahren überwacht. Derzeit sind 13 Verfahren gegen europäische Unternehmen öffentlich bekannt.

41) Der HFA des IDW hat im Rahmen seiner 212. Sitzung im Mai 2008 den Arbeitskreis „Compliance Prüfung“ eingerichtet, vgl. IDW-FN 2008 S. 261.

42) Mittelständische Unternehmen fragen hier Beratungsleistungen der dafür qualifizierten Berufsstände nach. Der Berufsstand der CPA kann hier fundierte Dienstleistungen erbringen.

43) Vgl. <http://www.ifac.org/IAASB/>.

prozesse ein. Nach einem Einblick in die bisherige Transformation der ISA in IDW-Prüfungsstandards⁴⁴⁾ und einer Darstellung des risikoorientierten Prüfungsansatzes der ISA konzentrierte *Brinkmann* seine Ausführungen auf das kurz vor dem Abschluss stehende *Clarity-Project* des IAASB zur Verbesserung der Klarheit und Verständlichkeit der ISA. Nach Abschluss dieses Projekts wird die Bedeutung der ISA in Europa wesentlich steigen. Der Referent erläuterte das durch die modernisierte 8. EU-Abschlussprüferichtlinie für die Zukunft ermöglichte EU-Endorsement der ISA, d.h. deren Übernahme in europäisches Recht mit der Folge, dass die ISA in der EU Gesetzescharakter erhalten und für alle Abschlussprüfungen – auch im Mittelstand – verpflichtend anzuwenden sein werden.

Das *Clarity-Project*⁴⁵⁾ zeichnet sich durch eine transparente Berichterstattung über den Projektfortschritt und ein gutes Projektmanagement aus und wird planmäßig Ende 2008 abgeschlossen werden⁴⁶⁾. Bereits zum Zeitpunkt der Fachtagung war absehbar, dass das IAASB Anfang Oktober 2008 7 finale Clarity-ISA veröffentlichten⁴⁷⁾ und im Rahmen des IAASB-Meetings September 2008 weitere 11 finale Clarity-ISA sowie den ISQC 1 (Qualitätssicherung) verabschieden wird⁴⁸⁾, die nach Genehmigung durch das PIOB in Kürze ebenfalls veröffentlicht werden. Nur noch 3 finale Clarity-ISA stehen zur Verabschiedung im Dezember 2008 an. Sämtliche Clarity-ISA werden mit Wirkung für Abschlussprüfungen von Geschäftsjahren, die nach dem 14.12.2009 beginnen, in Kraft treten, um den nationalen Standardsettern und den nationalen bzw. supranationalen Gesetzgebern sowie insbesondere den Abschlussprüfern und deren Aufsichtsinstitutionen den Übergang auf die neue Generation der ISA zu ermöglichen⁴⁹⁾. Der nahe Projektabschluss Ende 2008 beschleunigt die Aktivitäten der zuständigen EU-Institutionen, die sich mit dem EU-Endorsement der ISA befassen⁵⁰⁾. In diesem Zusammenhang wies *Brinkmann* auf zwei wichtige, von der Europäischen Kommission vor dem Hintergrund des EU-Endorsement der ISA in Auftrag gegebene Studien hin. Die 1. Studie (Universität Duisburg) befasst sich mit den Kosten und dem Nutzen des EU-Endorsement der Clarity-ISA. Die 2. Studie (Universität Maastricht) analysiert die Unterschiede zwischen den ISA und den die Abschlussprüfung in den USA für kapitalmarktorientierte Unternehmen betreffenden *Auditing Standards* des PCAOB. Derzeit steht nicht fest, wann es zum EU-Endorsement der ISA kommen wird, *Brinkmann* geht jedoch davon aus, dass die ISA spätestens in 2011 für alle Abschlussprüfungen in der EU verpflichtend anzuwenden sind. Der deutsche Gesetzgeber hat im Regierungsentwurf des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) bereits die Voraussetzungen geschaffen, um die ISA bei Abschlussprüfungen in Deutschland als Prüfungsstandards vorzuschreiben⁵¹⁾. Dies wird jedoch erst erfolgen, wenn die EU die ISA in europäisches Recht übernommen hat. In diesem Zusammenhang betonte *Brinkmann*, dass die ISA vollständig in europäisches Recht übernommen, sog. „carve-outs“

und damit die Hinwendung zu „EU-ISA“ vermieden werden sollte⁵²⁾. Die ISA haben sich zum Kernthema der Abschlussprüfung weltweit entwickelt, das Bedürfnis von Prüfungspraxis und -adressaten der Abschlussprüfung nach international einheitlichen und verlässlichen Prüfungsstandards ist evident⁵³⁾. Nach Auffassung von *Brinkmann* ist die zeitnahe unmittelbare Befassung mit den „neuen Clarity-ISA“ – ohne den „Filter“ der IDW-Prüfungsstandards, die durch die ISA in Zukunft weitgehend abgelöst werden – die jetzt notwendige Maßnahme für die Angehörigen des deutschen (einschließlich des mittelständischen) Berufsstands, um die zukünftig noch mehr als bisher international geprägten Anforderungen an die Abschlussprüfung nach dem zu erwartenden EU-Endorsement der ISA erfüllen zu können. Anders als beim EU-Endorsement der IFRS/IAS, die bisher nur für kapitalmarktorientierte Unternehmen in der Konzernrechnungslegung verpflichtend sind, ist für die Prüfungsstandards keine derartige Differenzierung vorgesehen. Es gilt vielmehr das Prinzip „*an audit is an audit*“. Die IFAC hat am 01.10.2008 in einer Policy-Position noch einmal ihre Unterstützung für ein „*Single Set of Auditing Standards*“ betont⁵⁴⁾. Die Begründung der IFAC überzeugt⁵⁵⁾: Die Clarity-ISA in der überarbeiteten Fassung wurden für die Prüfung von Unternehmen aller Größenklassen gestaltet, sodass sie bei Abschlussprüfungen von Unternehmen aller Größenklassen anwendbar sind. Nur durch diesen Ansatz kann der Grad der Prü-

44) Vgl. dazu ausführlich Böcking/Orth/Brinkmann, WPg 2000 S. 216-234; Brinkmann/Spielß, KoR 2006 S. 395-409; Brinkmann, KoR 2006 S. 668-685.

45) Vgl. zu diesem Projekt www.ifac.org.

46) Vgl. IAASB, Pressemitteilung vom 20.10.2008 mit einem ausführlichen Clarity-Project-Update unter <http://www.ifac.org/MediaCenter/?q=node/view/597>.

47) IAASB-Pressmeldung vom 02.10.2008 mit Link zum Download der Standards: www.ifac.org.

48) Zur Berichterstattung über das IAASB-Meeting vgl.: <http://www.ifac.org/IAASB/Meetings.php>.

49) Vgl. Brinkmann, IFRS express 11/2007, S. 26.

50) Zu den Aktivitäten von Europäischer Kommission, EGAOB und AuRC vgl. http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/index_de.htm. Die Europäische Kommission hat durch Vorlage eines „Transposition-Scoreboard“ zum Stand der Umsetzung der 8. EU-Richtlinie deutliche Defizite kommuniziert. Aufgrund der Verzögerungen drohen allen betroffenen Mitgliedstaaten Bußgeldverfahren. Vgl. dazu Brinkmann, IFRS express 08-09/2008 S. 69-70.

51) Zum BilMoG-Regierungsentwurf vom 21.05.2008 und zur nachfolgenden Stellungnahme des Bundesrates sowie der Gegenäußerung der Bundesregierung vgl. www.bmj.de. Die Voraussetzungen zur Anwendung der ISA werden durch die neuen Absätze 5 und 6 des § 317 HGB (Gegenstand und Umfang der Prüfung) geschaffen. Abs. 5 nimmt konkret Bezug auf Art. 26 der 8. EU-Abschlussprüferichtlinie.

52) Gleicher Auffassung aktuell Erchinger/Melcher, WPg 2008 S. 965.

53) Auch das ASB (Auditing Standards Board) des AICPA erkennt die zunehmende Bedeutung der ISA an und orientiert sich bei der Überarbeitung seiner eigenen Standards im Rahmen eines eigenen „Clarity-Project“ deshalb eng am „ISA-Clarity-Project“ des IAASB, um die Konvergenz der Prüfungsstandards zu fördern. Vgl. dazu die Informationen des ASB unter www.aicpa.org und Brinkmann, IFRS express 08-09/2008 S. 67-68.

54) IFAC, Pressemitteilung vom 01.10.2008 unter www.ifac.org.

55) Vgl. dazu auch Brinkmann, IFRS express 08-09/2008 S. 57-58.

Schadenersatz	Sum	Median	Mean	Trimmed Mean
(n = 489)	in \$	in \$	in \$	in \$
Gesamturteil	7.232.427.218	569.235	14.790.239	2.241.837
Schadenersatz	840.861.911	225.000	1.719.554	664.903
Strafschadenersatz	6.391.565.454	200.000	13.070.686	1.342.926

Tab. 2: Schadenstatistik

fungssicherheit und das Qualitätssignal der Abschlussprüfung auch im Mittelstand erhalten werden. Dieser Ansatz schadet dem prüfenden Mittelstand nicht, sondern unterstützt ihn vielmehr dabei, nicht zur „Abschlussprüfung zweiter Klasse“ zu degenerieren⁵⁶⁾.

VII. US-Produkthaftungsrecht

Unabhängig von der derzeitigen Finanzmarktkrise und den daraus drohenden wirtschaftlichen Risiken für die Realwirtschaft werden deutsche Unternehmen auch in Zukunft umfassende Geschäftsbeziehungen mit den USA unterhalten und ihre Produkte in den starken US-Binnenmarkt exportieren. Insbesondere mittelständische Unternehmen schrecken jedoch vor den Risiken möglicher Produkthaftungsklagen in den USA zurück. Hier stellt sich die Frage nach der tatsächlichen Dimension dieses Problems: Besteht das Risiko der „Millionen-Dollar“-Schadenersatzklagen tatsächlich? Wie ist das operative Geschäft zu planen, damit eine ggf. eingereichte Klage erfolgreich abgewehrt werden kann? Wie kann eine Klage konkret abgewiesen werden? Die Verbindung dieser Fragestellungen zur Rechnungslegung und Prüfung ergibt sich dadurch, dass die rechtliche Beurteilung von Produkthaftungsrisiken und daraus resultierende Wahrscheinlichkeiten der Inanspruchnahme und Bandbreiten der möglichen Schadenshöhe den Ansatz (*recognition*) und die Höhe der im Abschluss u.U. anzusetzenden Rückstellung (*measurement*) sowie Inhalt und Umfang der Erläuterungen im Anhang (*disclosure*) nach IFRS, US-GAAP und HGB in erheblichem Umfang determinieren. Grundlegende Kenntnisse des US-Produkthaftungsrechts sind somit die Voraussetzung, um die richtigen Konsequenzen bei der Abschlusserstellung und Abschlussprüfung ziehen zu können. *Reinhard v. Hennigs* stellte in seinem Vortrag diese rechtlichen Grundlagen anhand konkreter Praxisfälle dar. Das amerikanische Produkthaftungsrecht hat gerade aus europäischer Sichtweise sehr eigenartige Auswüchse, die sich insbesondere in den Warnhinweisen auf Produkten konkretisieren⁵⁷⁾. Wie kommt es zu derart überraschenden Warnhinweisen auf Produkten, die in den USA verkauft werden? Die Ursache liegt in dem vom kontinentaleuropäischen Recht abweichenden US-Prozessrecht⁵⁸⁾ sowie in dem ebenfalls unterschiedlichen US-Sozialsystem⁵⁹⁾.

Wer ist betroffen? Die Beteiligten auf allen Stufen der Handelskette (*chain of commerce*) können grundsätzlich mit einem Produkthaftungsverfahren in den USA konfrontiert werden (Hersteller, Zwischen- und Einzelhändler). Zum Kreis der Haftenden zählen somit u.U. sowohl das ame-

rikanische Tochterunternehmen als auch das deutsche Mutterunternehmen, allerdings nur sofern letzteres in den Produktions- oder Vertriebsprozess eingebunden ist. Diese Einschränkung bedeutet, dass sich durch eine Produktion in den USA eine Haftung des deutschen Mutterunternehmens möglicherweise vermeiden lässt.

Wenn allerdings Patente, Lizenzen oder ähnliche Rechte, die aus dem europäischen Stammhaus kommen, Gegenstand der Klage sind, gilt dies nicht. Ein Haftungsdurchgriff ist in diesem Fall weiterhin möglich. Die Haftung ist trotz einer Produktion in den USA auch dann möglich, wenn sicherheitsrelevante Informationen, welche die Allgemeinheit gefährden könnten, aufgrund von unternehmensinternen Anweisungen zurückgehalten werden. Zu dieser Konstellation wurden in den USA in den vergangenen Jahren zwei interessante Fälle verhandelt: Die Klage von *Charbonneau*⁶⁰⁾ gegen Boehringer Ingelheim und die Klage von *Mraz*⁶¹⁾ gegen Daimler Chrysler, LLC. Die verklagten Unternehmen mussten neben der rechtlichen Beurteilung des Falls auch die Konsequenzen für die Finanzberichterstattung klären. *V. Hennigs* stellte die Hintergründe und Ergebnisse dieser Fälle dar⁶²⁾. Bei den Urteilen in diesen Fällen wird erkennbar, dass der Strafschadenersatz („*punitive damages*“) höher ist als der eigentliche Schadenersatz. Dieser Aspekt betrifft das Thema der „*high punitive damage cases*“ (*HPDC*). In einer Auswertung sämtlicher Fälle in Kalifornien für einen Zeitraum von 10 Jahren (1991-2000)⁶³⁾ werden lediglich 489 Fälle nachgewiesen, in denen es zu einem „*high punitive damage award*“ kam. Die mittlere Schadenersatzstatistik stellt sich wie in Tab. 2 aufgeführt dar.

Diese empirischen Erkenntnisse sind trotz der Notwendigkeit zur Beurteilung des jeweiligen Einzelfalls bei der Bemessung von Rückstellungen in den Abschlüssen der verklagten Unternehmen im Rahmen der Gesamtbeurteilung heranzuziehen.

56) IFAC, Pressemitteilung vom 01.10.2008 unter www.ifac.org. Vgl. zudem IAASB, Pressemitteilung vom 29.09.2008 zur Revision des ISRE 2400 „Prüferische Durchsicht“ unter www.ifac.org. Für Mandate, die keiner Pflichtprüfung unterliegen, steht mit der prüferischen Durchsicht eine angemessene Alternative zur Verfügung. Die Review-Standards des IAASB werden derzeit ebenfalls überarbeitet, um einen für die Adressaten relevanten und zugleich kosteneffizienten assurance service als Alternative zur umfassenden Abschlussprüfung im Mittelstand zu ermöglichen, wenn der hohe Grad an Prüfungssicherheit, den die Abschlussprüfung bereit stellt, nicht erforderlich ist.

57) Der „heißer Kaffee-Hinweis“ auf Pappbechern ist bekannt. Auf dem Batman Kostüm (Kinderverkleidung) steht: „Caution: cape does not enable user to fly“.

58) Grundkonzepte: Strafschadenersatz und keine „Verlierer zahlt“-Regel.

59) Wesentlicher Systembestandteil: Personen, die krank werden und keine soziale Absicherung haben, versuchen sich bei dem Verursacher des Schadens (und dies ist manchmal der Produzent der Produkte) schadlos zu halten.

60) CA. No. 0:06-1215, Urteil vom 09.11.2007, D. Minn, 2007.

61) *Estate of Mraz vs. Daimler Chrysler, LLC*.

62) Vgl. zu den Einzelheiten die Präsentation von *v. Hennigs*.

63) Studie von *J. Clark Kelso* und *Kari C. Kelso*: *An analysis of Punitive Damage Cases in California Courts (1991 bis 2000)*.

V. Hennigs erläuterte auch die notwendigen Schritte aus Sicht eines beklagten Unternehmens, nachdem eine Produkthaftungsklage eingereicht wurde. Nach Klageeinreichung beträgt die Frist zur Einreichung der Antwort der beklagten Partei teilweise nur 20 Tage. Im Anschluss an die Klageeinreichung ist in der juristischen Risikoanalyse zu prüfen, ob nur das Unternehmen in den USA oder auch das deutsche Unternehmen verklagt ist. Ist nur das US-Tochterunternehmen verklagt, kann ein Urteil gegen das deutsche Mutterunternehmen nicht vollstreckt werden. Ist eine Klage gegen das deutsche Mutterunternehmen gerichtet, so ist zwar der – häufig höhere – Strafschadenersatz nicht vollstreckbar, gleichwohl aber der normale Schadensersatz. Die vorgenannten Rechtsfolgen sind bei der Risikoanalyse und Strategieplanung abzuwägen und bei der Beurteilung der Konsequenzen von Produkthaftungsklagen für die Rechnungslegung der Unternehmen zu berücksichtigen.

VIII. Aktuelle Entwicklungen bei der German CPA Society

Ralph Brinkmann und Ulrich Britting stellten die GCPAS anhand Organisation, aktuelle Tätigkeitsfelder und Visionen vor⁶⁴⁾. Die neuesten Entwicklungen lauten: Facharbeit/Aktivitäten

als Mitglied von DRSC e.V. und XBRL Deutschland e.V.⁶⁵⁾; neue Kooperation mit der IFRS-Anwendergruppe⁶⁶⁾; neue Kooperation mit der IACVA Germany⁶⁷⁾; Vorstellung des GCPAS-Buchprojekts: Der Weg zum CPA-Examen unter besonderer Berücksichtigung der Anforderungen aus Sicht deutscher Prüfungskandidaten; Ausblick auf die 5. Fachtagung und 10. Mitgliederversammlung (17.-19.09.2009, Heidelberg).

IX. Zusammenfassung

Die GCPAS-Fachtagung war erneut eine konstruktive Diskussion zwischen Vertretern der Wissenschaft, Standardsetzern, Anwendern, Prüfern, Beratern sowie Fachautoren und -verlegern und Studenten zu aktuellen Themen. Dies betrifft neben den IFRS insbesondere die XBRL-Nutzung und die ISA. Diese Themen werden die künftige Entwicklung der Finanzberichterstattung und Abschlussprüfung in der Praxis prägen. Die GCPAS-Fachtagung wird in 2009 fortgesetzt.

64) Ausführliche Informationen zur GCPAS stehen unter www.GCPAS.org zur Verfügung.

65) Dr. Bodo Kesselmeyer wurde im Sommer 2008 in den Vorstand des XBRL Deutschland e.V. berufen und leitet dort die IFRS-Arbeitsgruppe.

66) Vgl. www.ifrs-anwendergruppe.de.

67) Vgl. <http://www.iacva.de/>.