

Ralph Brinkmann / Norbert Freisleben / Peter Leibfried / Bodo Kesselmeier¹⁾

Aktuelle Entwicklungen: Rechnungslegung und Abschlussprüfung in der Schweiz, Zusammenarbeit mit der DPR in der Praxis sowie IFRS und XBRL

– Tagungsbericht über die 3. Fachtagung der German CPA Society e.V. zur internationalen Rechnungslegung und Prüfung am 22.09.2007 in München/Starnberg –

Ralph Brinkmann, CPA (IL) MBLT (jur.), Vice President der GCPAS. Norbert Freisleben, CPA, Projektleiter der KPMG Stuttgart. Prof. Dr. Peter Leibfried, MBA, CPA, President der GCPAS. Dr. Bodo Kesselmeier, CPA (IL), Mitglied des Council der GCPAS.

I. Einleitung

Die GCPAS-Fachtagung 2007 knüpfte an die Vorjahresveranstaltungen in Straßburg (2005) und Berlin (2006) sowie die seit 2005

jährlich durchgeführten Gesprächskreise zur Internationalen Rechnungslegung und Prüfung der German CPA Society e.V. bei FALK & Co. in Heidelberg an²⁾. Besonderes Merkmal der GCPAS-Fachtagungen ist der Themen-Mix aus unterschiedlichen – sich jedoch ergänzenden – Fachbereichen mit ausdrücklichem Fokus auf Aktualität, Praxisrelevanz und erfahrene Referenten.

Zu Beginn stellte *Ralph Brinkmann* die German CPA Society e.V. als Berufsverband der US-Certi-

1) StB Dipl.-Kfm. *Ralph Brinkmann*, Partner FAS International Auditing & Assurance GmbH StBG, München, 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. Dipl.-Oec. *Norbert Freisleben* ist Dozent an der FH Pforzheim. Prof. Dr. *Peter Leibfried* ist Inhaber des KPMG-Lehrstuhls für Audit und Accounting sowie geschäftsführender Direktor des Instituts für Accounting, Controlling und Auditing an der Universität St. Gallen (HSG) sowie Geschäftsführer der Akademie für Internationale Rechnungslegung. Dipl.-Wirt.-Ing. Dr. *Bodo Kesselmeier* ist geschäftsführender Gesellschafter der Unternehmensberatung/Systemhaus ANUBO XBRL GmbH & Co. KG, München, und Chairman des XBRL Practice Committee der German CPA Society e.V. sowie der Arbeitsgruppe IFRS des XBRL Deutschland e.V.

2) Zu den Tagungsberichten vgl. *Brinkmann/Spieß*, KoR 2005 S. 364-375; *Freisleben/Brinkmann*, KoR 2007 S. 102-109; *Brinkmann/Freisleben/Leibfried/Staresinic*, KoR 2007 S. 341-348. Zu ausführlichen Informationen zu den bisherigen Veranstaltungen einschl. Download der Vortragspräsentationen vgl. <http://www.gcpas.org/n362335/n.html>.

fied *Public Accountants* in Deutschland anhand der Organisation, der aktuellen Tätigkeitsfelder und der Visionen der GCPAS vor. Dabei wurden neben den Gremien der Facharbeit auch die Aktivitäten der GCPAS als Mitglied von DRSC e.V. und XBRL Deutschland e.V. erläutert. In Abschn. II dieses Beitrags werden die Themenschwerpunkte der Tagung und deren fachliche Hintergründe im Lichte der aktuellen Entwicklungen im Überblick dargestellt, die Kernaussagen der Vorträge sind Gegenstand der Ausführungen in den Abschn. III-V.

II. Themenschwerpunkte und fachliche Hintergründe

1. Rechnungslegung und Abschlussprüfung in der Schweiz als Vorbild für Deutschland und für die EU?

Als international ausgerichtetes Land nimmt die Schweiz schon seit Jahren eine europäische Vorreiterrolle ein: Bereits Anfang der 90er Jahre bilanzierten die ersten Großkonzerne nach IAS, während in Deutschland eine Abkehr vom HGB von DAX-Vorständen noch als „Vaterlandsverrat“ bezeichnet wurde. Fast zur selben Zeit konnte mit den Fachempfehlungen zur Rechnungslegung (*Swiss GAAP FER*) ein am *true and fair view* orientiertes Konzept auch für den Mittelstand entwickelt werden. Dieses jetzt noch einmal verfeinerte Regelwerk bringt den *true and fair view* auch in kleinste Unternehmen. Die KMU-IFRS des IASB – auch aufgrund der bis zum 30.11.2007 verlängerten Kommentierungsfrist zum IASB-Entwurf *IFRS for SMEs* und der laufenden Feldversuche beim IASB und DRSC mit Probeabschlüssen der teilnehmenden Unternehmen ein Schwerpunkt der aktuellen öffentlichen Diskussion zur internationalen Rechnungslegung – dürften daher in der Schweiz kaum mehr für Aufsehen sorgen. Außerdem macht die derzeit in Ausarbeitung befindliche Revision des für den Einzelabschluss gültigen Obligationenrechts deutlich, was man im Rahmen der lang angekündigten Reform (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz) auch aus dem deutschen HGB machen könnte: So gilt in der Schweiz zwar grundsätzlich eine steuerliche Maßgeblichkeit, betriebswirtschaftliche Elemente wie z.B. die Aufwandsbuchung von Aktienoptionen sind jedoch fester Bestandteil der neuen Regelungen.

An der Schweizer Börse SWX war bereits zu Zeiten der New Economy eine Expertengruppe als Enforcement-Einrichtung in der Rechnungslegung installiert und im Zuge der europäischen Reaktionen auf den *Sarbanes-Oxley Act* nahm im September 2007 eine neue, staatliche und völlig unabhängige Revisionsaufsichtsbehörde ihre Tätigkeit in der Schweiz auf. Die Haftung der Revisionsgesellschaften ist in der Schweiz grundsätzlich unbeschränkt und in wohl keinem anderen europäischen Land außerhalb Großbritanniens sind so viele CPAs tätig wie in Basel, Zürich und Genf. Und während die Europäische Union noch gegen den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer Möglichkeiten zum Bürokratieabbau eruiert, hat man in der Schweiz die an den „*limited review*“ angelehnte „eingeschränk-

te Revision“ für die große Mehrzahl der mittelständischen Unternehmen als den Normalfall festgelegt.

Vor diesem Hintergrund beleuchtete *Prof. Dr. Peter Leibfried* die Welt der Rechnungslegung und Revision in der Schweiz und leitete Schlussfolgerungen auch für die deutsche und europabezogene Zukunft ab.

2. Zusammenarbeit mit der DPR in der Praxis

Nach einem ersten spektakulären Prüfungsfall der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) war es zwischenzeitlich um die Arbeit der Prüfstelle vermeintlich ruhiger geworden. Die steigende Zahl der Veröffentlichungen von Anpassungen der Jahres- und Konzernabschlüsse zeigt jedoch, dass genau das Gegenteil der Fall ist. Die DPR hat im Februar 2007 den Tätigkeitsbericht für 2006 veröffentlicht – die festgestellte Fehlerquote von 17% ist enorm. Ein deutliches Warnsignal für den Mittelstand: Insbesondere die IFRS-Abschlüsse kleiner und mittelgroßer kapitalmarktorientierter Unternehmen sind fehlerbehaftet. Ganz aktuell ist jedoch auch das erste DAX-30 Unternehmen mit einer Fehlerfeststellung der DPR konfrontiert: Das Verfahren gegen die Deutsche Post AG wird derzeit auf der 2. Enforcement-Stufe bei der BaFin fortgesetzt.

*Ingo Weber*³⁾ erläuterte in seinem Vortrag, wie sich die Zusammenarbeit mit der DPR in der Praxis gestaltet. Darüber hinaus zeigte er auf, wie sich Unternehmen auf Prüfungen der DPR vorbereiten können. Der Schwerpunkt einer solchen Vorbereitung liegt in der Prävention: Es wurde verdeutlicht, welche Maßnahmen die Unternehmen bereits im Vorfeld ergreifen können, um Anpassungen im Rahmen einer DPR-Prüfung zu vermeiden.

3. IFRS und XBRL

Die Antwort auf die Frage, ob XBRL primär ein Thema für IT-Experten ist, lautet: Nein. XBRL wurde vom US-CPA *Charles Hoffmann* in Zusammenarbeit mit dem US-Berufsverband AICPA für Fachanwender (Bilanzierer, Wirtschaftsprüfer, Analysten und Banken) entwickelt. XBRL ist dabei weit mehr als ein reines Datenformat für Jahresabschlüsse. XBRL beinhaltet Validierungsregeln. Deutsche, englische, spanische, französische und sogar chinesische Abschlüsse können standardisiert positionsweise verglichen werden – diese Mehrsprachigkeit ist einer der zentralen Vorteile von XBRL.

Jeder Datensatz enthält dabei Referenzen auf die genaue Regelung in den verschiedenen Rechnungslegungsstandards (z.B. IFRS, US-GAAP, HGB). XBRL etabliert sich an internationalen Börsen und bei Aufsichtsbehörden (z.B. US-SEC) als Standard für die elektronische Berichterstattung und findet auch darüber hinaus zunehmend Verbreitung. Infolge des Gesetzes über elektronische Handelsregister und Genossen-

3) Dipl.-Kfm. Ingo Weber, Vorstand und Gründungsgesellschafter der auf kapitalmarktorientierte Berichterstattung spezialisierten Beratungsgesellschaft FAS AG, Stuttgart/Frankfurt/München, FAS-Gruppe: www.fas-ag.de, Dozent für Finanzmanagement an der Fachhochschule Stuttgart und mit der FAS AG Firmenmitglied der GCPAS.

schaftsregister sowie das Unternehmensregister (EHUG) bevorzugt der elektronische Bundesanzeiger seit dem 01.01.2007 XBRL als Einreichungsformat für die neu geltenden Offenlegungspflichten für Jahres- und Konzernabschlüsse. Unternehmen können Abschlüsse im XBRL-Format erstellen und an den elektronischen Bundesanzeiger, Banken und Investoren, Analysten und in der Zukunft auch Steuer- und Aufsichtsbehörden übermitteln. Aus Sicht der Praxis stellen sich dabei wichtige Anwendungsfragen⁴⁾.

4. US-amerikanisches Gesellschafts- und Visa-Recht – Auswirkungen für deutsche Mutterunternehmen

Die wirtschaftliche Lage der Unternehmen in Deutschland hat sich in den letzten Monaten erheblich verbessert. Dies hat direkte Auswirkungen auf das Investitionsverhalten: Der Gang über den Atlantik, um in den USA Tochtergesellschaften zu gründen, wird wieder häufiger in Erwägung gezogen. Hierbei stellt sich regelmäßig auch die Frage nach der geeigneten Gesellschaftsform, um die Steuerbelastung⁵⁾ und das Haftungsrisiko in Einklang zu bringen. Gleichzeitig ergeben sich z.T. erhebliche Hürden bei der Visa-Erlangung für zu entsendende Mitarbeiter.

Reinhard von Hennigs⁶⁾ zeigte die aktuellen Entwicklungen im US-Gesellschaftsrecht und die neuesten Visa-Bestimmungen praxisnah anhand von Fallbeispielen auf und gab wichtige Planungshinweise zur Rechtsformwahl für deutsche Mutterunternehmen mit US-Investitionsplänen. Anhand der Fallstudien wurde gezeigt, wie die rechtlichen Klippen des unternehmerischen Abenteuers Amerika gezielt umschifft werden können. Ausführungen zum US-Arbeitsrecht rundeten den Vortrag ab. Die GCPAS verdeutlicht mit der Einladung des US-Rechtsexperten Reinhard von Hennigs zu diesem Spezialthema, dass die Tätigkeit der US-CPA auch enge Bezugspunkte zum *US-Business Law* aufweist⁷⁾. Ausgewählte Kernaussagen der vorstehend unter 1, 2 und 3 skizzierten Fachvorträge sind Gegenstand der folgenden Ausführungen⁸⁾.

III. Rechnungslegung und Abschlussprüfung in der Schweiz als Vorbild für Deutschland und die EU?

Auf der Basis seiner persönlichen Erfahrungen informierte Prof. Dr. Peter Leibfried über Rechnungslegung, Wirtschaftsprüfung und Enforcement in der Schweiz. Dabei war generell festzustellen, dass die Eidgenossenschaft bis heute über sowohl international wie auch pragmatisch ausgerichtete Systeme verfügt, die für den Rest von Europa durchaus vorbildhaften Charakter haben könnten.

Bislang nur sehr spärliche Regelungen finden sich im Bereich der handelsrechtlichen Rechnungslegung. Das hierfür einschlägige Obligationenrecht (OR) lässt insbes. eine weit über das deutsche HGB hinaus gehende Bildung stiller Reserven zu. Vor diesem Hintergrund waren die großen Unternehmen in der Schweiz zur Aufnahme von Kapital bereits sehr früh dazu gezwungen, ihre Berichterstattung international

auszurichten. Bereits Anfang der 90er Jahre war daher die Rechnungslegung nach IAS weit verbreitet. Auch die US-GAAP spielten eine wichtige Rolle und sind bis heute für eine Börsennotierung an der Schweizer Börse SWX zugelassen.

Durch die sehr frühe Anwendung der IAS stellte man in der Schweiz bereits in den 90er Jahren fest, dass die Standards zwar international anerkannt und betriebswirtschaftlich sinnvoll, außerhalb internationaler Konzerne in der Anwendung jedoch viel zu komplex sind. Lange vor einem vergleichbaren Versuch der HGB-Reform durch das DRSC und der aktuellen Diskussion um KMU-IFRS wurde daher für große und mittelgroße Unternehmen von nationaler Bedeutung die Fachkommission für Empfehlungen zur Rechnungslegung (*Swiss GAAP FER*) ins Leben gerufen, die im Rahmen eines privaten Standard-Setzungs-Prozesses ein überschaubares, jedoch eindeutig am *true and fair view* ausgerichtete Regelwerk entwickelt hat. Im Unterschied zu den IFRS können die FER bis heute tatsächlich als prinzipienbasiertes Werk angesehen werden, da man auf den Erlass zu weit gehender Detailregelungen stets verzichtet hat. Nachdem an der SWX seit 2005 in Anlehnung an die entsprechende EU-Verordnung IFRS (oder US-GAAP) vorgeschrieben sind, haben sich die *Swiss GAAP FER* noch stärker auf den Mittelstand ausgerichtet. Dort haben sie mittlerweile eine recht hohe Verbreitung erreicht und werden von rund der Hälfte aller nicht börsennotierten Unternehmen mit einem Jahresumsatz von über 50 Mio. CHF angewendet.

Bereits seit einigen Jahren läuft ein umfangreiches Projekt zur Modernisierung der Bestimmungen im Obligationenrecht. Da die entsprechenden Abschlüsse aber oftmals auch zur Be-

4) Welche Vorteile bietet XBRL für externe Adressaten, welche Auswirkungen hat XBRL auf die Transparenz der Daten und deren Verarbeitungsgeschwindigkeit, wie können XBRL-Abschlüsse erstellt werden, welche Herausforderungen ergeben sich bei der Offenlegung beim elektronischen Bundesanzeiger und – sollte ein Unternehmen die XBRL-Abschlüsse selbst erstellen? Vor welchen strategischen Entscheidungen stehen der CFO, der Leiter Rechnungswesen und der Leiter Investor Relations?

5) Zu den steuerlichen Auswirkungen von Investitionen in den USA vgl. auch die Zusammenfassung des Vortrags von Arne Volkers, Dipl.-Finw, CPA, StB, New York, über „Investitionen in den USA und deren US-steuerliche Auswirkungen“ anlässlich des 2. Gesprächskreises der GCPAS in Heidelberg im November 2006, Freisleben/Brinkmann, KoR 2007 S. 106-107. Download der Vortragspräsentation: <http://www.gcpas.org/n362340/i412541.html>.

6) Reinhard von Hennigs, LL.M., ist als deutscher Rechtsanwalt und U.S.-Attorney at Law Partner bei Byrne, Davis & Hicks P.C. (<http://www.bdhlaw.net>) in Atlanta und Charlotte, USA, sowie Berlin tätig. Er ist Fachreferent an der Universität Augsburg, der McGeorge School of Law, der University of the Pacific, der IHK und der German-American Chamber of Commerce. Er betreut deutsche und andere europäische Unternehmen auf dem Weg in die USA sowie bei internationalen Rechts- und Vertragsgestaltungen und Produkthaftungsfragen.

7) Die Behandlung dieses rechtlichen Spezialthemas ist nicht Gegenstand des Tagungsberichts. Aufgrund des speziellen Charakters dieses Vortrags sollen dessen Inhalte zu einem späteren Zeitpunkt im Rahmen eines Fachbeitrags voraussichtlich in der Fachzeitschrift DB vorgestellt werden.

8) Die vollständigen Präsentationen der Fachtagung stehen zusammen mit weiteren Informationen zum Download unter <http://www.gcpas.org/n371310/i501840.html> zur Verfügung.

steuerung herangezogen werden, steht das gesamte Vorhaben unter dem Anspruch der Steuerneutralität. Substantielle Veränderungen sind daher nicht zu erwarten.

Im Bereich der Abschlussprüfung („Revision“) hat die Schweiz soeben eine umfassende Neukonzeption der Prüfungspflicht und Prüfungsdurchführung auf den Weg gebracht. Zur Minderung des bürokratischen Aufwands für die Unternehmen und nach dem Motto *substance over form* ist die grundsätzliche Prüfungspflicht dabei zukünftig nicht mehr von der Rechtsform abhängig, sondern von der Größe des Unternehmens. Für rund 99% aller Unternehmen in der Schweiz wird eine „eingeschränkte Revision“ ausreichend sein, die im Wesentlichen dem angelsächsischen *limited review* entspricht. Unter bestimmten Voraussetzungen kann hierauf sogar ganz verzichtet werden (Zustimmung aller Gesellschafter, weniger als 10 Vollzeitstellen), diese Möglichkeit steht geschätzt rund 90% aller Unternehmen zur Verfügung. Die Anforderungen an die Unabhängigkeit der Revisoren sind bei der eingeschränkten Revision stark gelockert, so kann z.B. bei der Erstellung der Unterlagen mitgewirkt werden. Für große und börsennotierte Unternehmen ist hingegen eine sog. „ordentliche“ Revision erforderlich. Diese entspricht weitgehend der traditionellen *full scope audit*, mit strengen Anforderungen an die Unabhängigkeit der durchführenden Abschlussprüfer. Diese müssen zukünftig hierfür auch gesondert zugelassen sein; die auch im Rest von Europa abzusehende (aber immer wieder heftig bekämpfte) Zweiteilung des Berufsstands ist daher in der Schweiz schon Realität.

Im Vergleich zu vielen anderen Staaten ebenfalls recht innovativ war und ist die Schweiz im Bereich des *Enforcement*. Zu Zeiten der *New Economy*, als die Deutsche Börse noch jegliche Verantwortung für die Fehler in den Abschlüssen bei ihr gehandelter Unternehmen weit von sich gewiesen hat, war an der Schweizer Börse SWX bereits eine Expertenkommission für Rechnungslegungsfragen⁹⁾ tätig.

In der Aufsicht über die Wirtschaftsprüfung hat man sich zwar bis vor kurzem allein auf die berufsständischen Aktivitäten der Treuhand-Kammer verlassen. Seit dem 01.09.2007 ist jedoch nun eine hauptamtlich tätige Revisionsaufsichtsbehörde eingesetzt, die nach dem Vorbild des US-amerikanischen PCAOB ausgestaltet ist und bei den Prüfern börsennotierter Unternehmen auch Nachschauprüfungen (*inspections*) vor Ort durchführen wird. Die Kernelemente der neuen Revisionsaufsicht in der Schweiz lauten wie folgt:

- Hauptaufgabe 1: Entscheidung über die Zulassung von Revisoren und Revisionsunternehmen.
- Hauptaufgabe 2: Beaufsichtigung von Prüfern von Publikumsgesellschaften (sog. „staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen“).
- Sanktionsrecht (Entzug der Zulassung, Bußgelder).
- Auskunfts- und Akteneinsichtsrecht gegenüber den Prüfern.
- Überprüfung der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen mind. alle drei Jahre.

- Prüfung der Zulassungsunterlagen der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen, die diese jährlich einreichen müssen.
- Amts- und Rechtshilfe bei internationalen Sachverhalten.

IV. Zusammenarbeit mit der DPR in der Praxis

Ingo Weber belegte zu Beginn seines Vortrags die gegenwärtig große Bedeutung dieses Themas durch eine beachtliche Anzahl von aktuellen Presseartikeln zur Arbeit der DPR. Die Präsenz in der Presse zeigt, dass das Ziel dieser privatrechtlich organisierten Institution, im Interesse des Kapitalmarkts zu einer wahrhaften und transparenten Rechnungslegung beizutragen, seit ihrer Gründung am 14.05.2004 und der Tätigkeitsaufnahme Mitte 2005¹⁰⁾ eine stetig steigende öffentliche Beachtung findet. Im Gegensatz dazu ist jedoch lt. Weber bei den betroffenen Unternehmen und ihren Mitarbeitern mit Blick auf ein mögliches Enforcement¹¹⁾ ein hohes Maß an Unsicherheit spürbar.

Das resultiert zum einen aus der mangelnden Erfahrung im Umgang mit Enforcements sowie deren Ablauf, zum anderen ist gegenwärtig noch zu wenig Literatur¹²⁾ verfügbar, sodass die rechtlichen Hintergründe, Pflichten und Rechte vielfach noch nicht ausreichend bekannt sind. Die DPR stellt lt. Weber (neben Aufsichtsrat und Wirtschaftsprüfer) die „dritte Säule“ zur Prüfung der Jahres- und Konzernabschlüsse kapitalmarktorientierter Unternehmen dar und soll – durch die Gewährleistung einer einheitlichen Auslegung und vollumfänglichen Anwendung der Rechnungslegungsstandards – verlorenes Vertrauen der Anleger in den Kapitalmarkt wieder herstellen und nachhaltig stärken^{13),14)}.

Lt. Tätigkeitsbericht der DPR findet insbes. die Stichprobenprüfung Anwendung¹⁵⁾. Um die

9) Zu Details vgl. http://www.swx.com/admission/being_public/accounting/enforcement_de.html.

10) Die DPR war seit 01.07.2005 aktiv, hat jedoch erst im Oktober 2005 die operative Arbeit aufgenommen. Zu Informationen zur DPR vgl. <http://www.frep.info/>.

11) Unter „Enforcement“ ist in diesem Zusammenhang die Überwachung der Rechtmäßigkeit konkreter Unternehmensabschlüsse durch eine außerhalb des Unternehmens stehende, nicht mit dem gesetzlichen Abschlussprüfer identische, d.h. weitere unabhängige Stelle zu verstehen.

12) Vgl. z.B. Freisleben/Brinkmann, KoR 2007 S. 103-105; Scheffler, DB 2007 S. 2045-2048; Boxberger, DStR 2007 S. 1362-1369. Aktuell vgl. das Interview mit Prof. Scheffler zum Thema „Zwei Jahre Enforcement“ in DB Status Recht 2007 S. 284-285.

13) Zu einer die Zusammenhänge verdeutlichenden Abb. vgl. die Präsentation Weber, S. 15, <http://www.gcpas.org/n371310/i501840.html>.

14) Weber stellte auch die rechtlichen Grundlagen des zweistufigen Enforcement-Verfahrens (DPR und BaFin) dar. Vgl. dazu die Vortragsunterlage unter <http://www.gcpas.org/n371310/i501840.html> sowie Freisleben/Brinkmann, KoR 2007 S. 103-105.

15) Im gesamten Jahr 2006 waren von 158 eingeleiteten Prüfungsverfahren 137 Stichproben-, 19 Anlass- und lediglich 2 Verlangensprüfungen. Zu den Tätigkeitsberichten der DPR vgl. http://www.frep.info/jahresberichte_pruefstelle.php. Neben der Stichprobenprüfung sieht § 340 Abs. 2 Satz 3 HGB noch die Anlassprüfung bei konkreten Anhaltspunkten für Verstöße sowie die Prüfung auf Verlangen der BaFin vor.

Schwerpunkte der Prüfung bestimmen zu können, fordert die DPR – nachdem das betroffene Unternehmen seine Bereitschaft zur Mitwirkung an der Prüfung gem. § 342b Abs. 2 Satz 3 HGB erklärt hat – im nächsten Verfahrensschritt die folgenden Unterlagen an: Einzel- und Konzernabschlüsse, Lageberichte, Berichte des Abschlussprüfers¹⁶⁾, Aufstellung nicht gebuchter Prüfungsdifferenzen, etwaige Zwischenberichte.

Dabei hat die DPR in der jüngeren Vergangenheit insbes. die Beurteilung der Bilanzierung und Berichterstattung zu den folgenden Themen als Kernpunkte ihrer Prüfungen bezeichnet¹⁷⁾:

- IFRS 3: Unternehmenszusammenschlüsse (insbes. Kaufpreisallokation, Einhaltung von Anhangangaben bei Erwerben),
- IAS 36: Wertminderung von Vermögenswerten (insbes. Impairmenttest, Entwicklungskosten),
- IAS 12.34 ff.: Bilanzierung von latenten Steuern bei Verlustvorträgen (insbes. Vorliegen der Voraussetzungen bei Verlusthistorie),
- IAS 7.7: Zusammensetzung der Zahlungsmitteläquivalente,
- IFRS 2: Aktienbasierte Vergütungen (insbes. Annahme zur Volatilität),
- § 315 HGB: Risikoberichterstattung und Prognosebericht,
- Angaben zu Vorstandsvergütungen (§§ 285 Nr. 9a und 314 Abs. 1 Nr. 6 HGB) und Prüfungshonoraren (§§ 285 Nr. 17 und 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB).

Nach Sichtung der eingereichten Unterlagen ist mit der Anforderung von weiteren Auskünften und Unterlagen zu bestimmten Sachverhalten durch die DPR zu rechnen. Soweit zweckmäßig, finden Telefonkonferenzen und Besprechungen mit Vertretern des Unternehmens und der DPR statt. Das gesamte Verfahren kann mehrere „Frage- und Antwortrunden“ umfassen, wobei hervorzuheben ist, dass die DPR jeweils sehr schnell reagiert und zugleich sehr fundierte und zielgerichtete Fragen stellt.

Fehler sind Verstöße gegen gesetzliche Vorschriften, Rechnungslegungsstandards, verbindliche Interpretationen sowie gegen die GoB. Sie können sich sowohl auf die Bilanzierung, Zuordnung und Bewertung von Bilanzposten als auch auf die Ertragsrealisation beziehen. Außerdem können Inhalt und Gliederung der Abschlussbestandteile insgesamt¹⁸⁾, aber auch deren Einzelposten mit Mängeln behaftet sein¹⁹⁾. Als Prüfungsergebnis stellt die Prüfstelle fest, dass die Rechnungslegung nicht zu beanstanden oder aber dass sie fehlerhaft ist. Weber unterstrich, dass die DPR die Einschätzung einer fehlerhaften Rechnungslegung lediglich bei wesentlichen Verstößen trifft. Für Gesamturteil und Prüfungsumfang ist i.d.R. auch von Bedeutung, ob die aufgedeckten Fehler absichtlich gemacht wurden oder dem Unternehmen versehentlich unterlaufen sind. Bei Verstößen wird das betroffene Unternehmen von der BaFin aufgefordert, die festgestellten Fehler inkl. wesentlicher Teile der Begründung zu veröffentlichen.

Weber führte aus, dass die Prüfstelle seit Beginn ihrer Tätigkeit weit mehr als 200 Verfahren

eingeleitet hat, wovon rd. die Hälfte zwischenzeitlich abgeschlossen ist. Die bisher aus den Verfahren resultierende Fehlerquote lag bei rd. 18%²⁰⁾. Von den 21 Unternehmen, bei denen die DPR Verstöße ermittelt hatte, akzeptierten 11 die Prüfungsfeststellung, die anderen 10 Fälle wurden auf die zweite Stufe des Enforcements an die BaFin übergeben. In den endgültig bearbeiteten Verfahren wurde bisher in allen Fällen das Prüfungsergebnis der DPR durch die BaFin bestätigt. Die festgestellten Verstöße betreffen im Wesentlichen die Anwendung der IFRS/IAS. Die häufigsten Fehler beziehen sich auf das folgende breite Spektrum an Bilanzierungs- und Berichterstattungsfragen²¹⁾:

- Unzureichende bzw. unvollständige Berichterstattung im Lagebericht über Risiken.
- Mangelhafte Kaufpreisallokationen bei Unternehmenszusammenschlüssen.
- Fehlende Werthaltigkeit aktivierter latenter Steuern aufgrund von Verlustvorträgen.
- Fehlende oder fehlerhafte Angaben bzgl. der Segmentberichterstattung.
- Mangelhafte oder fehlende Angaben zur Eigenkapitalveränderungsrechnung.
- Fehlende Werthaltigkeit bilanzierter Forderungen.
- Fehlende oder fehlerhafte Bilanzierung von Rückstellungen.
- Fehlende Angaben zu nahe stehenden Personen.
- Fehlende oder fehlerhafte Angaben bei der Kapitalflussrechnung.
- Sonstige Mängel hinsichtlich zu veröffentlichender Anhangangaben.

16) Neben einer Analyse der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens sieht die DPR den Prüfungsbericht dabei insbes. mit Blick auf die wirtschaftliche Lage und Entwicklung des Unternehmens bzw. Konzerns auf Hinweise zur Rechnungslegungspolitik sowie auf kritische Anmerkungen des Abschlussprüfers durch.

17) Vgl. DPR-Pressemeldung vom 20.12.2006: http://www.frep.info/docs/press_releases/2006/20061220_dpr-pruefungsschwerpunkte_jahresabschluss_2006.pdf.

18) Fehler in der Zusammensetzung und Darstellung von Bilanz, GuV, Kapitalflussrechnung, Eigenkapitalveränderungsrechnung oder Segmentberichterstattung.

19) Z.B. Vollständigkeit und Richtigkeit von Anhangangaben, Darstellung im Lagebericht sowie Anwendung von neuen oder geänderten Bestimmungen und entsprechenden Übergangsregelungen.

20) Bisher stellte die DPR (in 2006 abgeschlossene Prüfverfahren) insbes. in den Abschlüssen kleiner und mittelgroßer kapitalmarktorientierter Unternehmen (2 MDAX-Unternehmen, 1 SDAX-Unternehmen und 16 nicht indexnotierte Unternehmen) Fehler fest, vgl. Brinkmann, IFRSexpress 05/2007 S. 21. Aktuell ist jedoch mit der Deutsche Post AG erstmals auch ein DAX-30-Unternehmen von einer durch die DPR im Rahmen einer Stichprobenprüfung festgestellten, mutmaßlich fehlerhaften Rechnungslegung betroffen. Im Fokus steht die Behandlung des Wandlungsrechts auf Aktien der Tochter Postbank per Ende 2005. Der Logistikkonzern hat dem Prüfungsergebnis widersprochen, gleichzeitig aber freiwillig den Kapitalmarkt über den strittigen Punkt informiert. Das Verfahren ist bei der BaFin anhängig, die den Fall nun weiter untersucht. Weder die BaFin noch die DPR oder die Post äußerten sich bis Redaktionsschluss dieses Beitrags zu dem schwebenden Verfahren. Vgl. dazu <http://www.boersen-zeitung.com/online/redaktion/aktuell/bz196016.htm>, <http://www.sueddeutsche.de/finanzen/artikel/896/137619/>.

21) Im Fall von Fehlerfeststellungen der DPR wurde die WPK auf eine mögliche Berufspflichtverletzung des Abschlussprüfers hingewiesen.

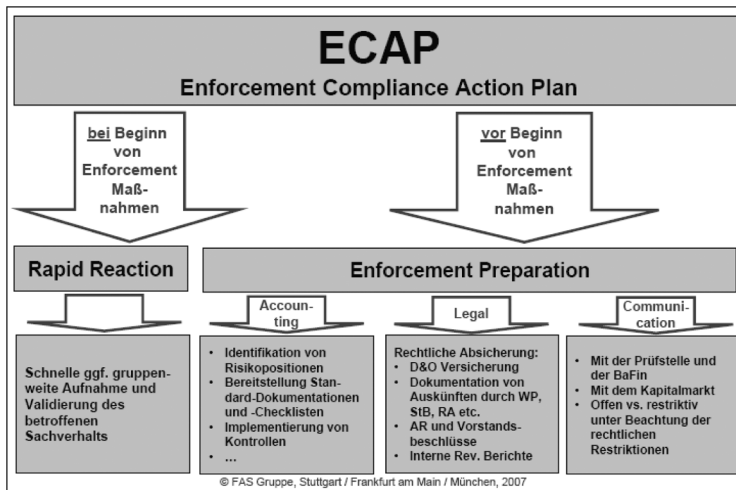


Abb. 1: ECAP – Enforcement Compliance Action Plan

Weber stellte die im elektronischen Bundesanzeiger²²⁾ veröffentlichten Fehlerfeststellungen und Begründungen anhand zahlreicher Beispiele dar und erläuterte konkret die Beanstandungen der DPR. Er empfiehlt den betroffenen Unternehmen grundsätzlich eine Zusammenarbeit mit der DPR (und ggf. der BaFin) und begründete dies z.B. mit den erweiterten Haftungsregeln für Vorstand und Gesellschaft, Unsicherheiten bzgl. der Praxis der DPR und der BaFin („*whistle blowing*“ vs. Stichproben, Umfang der Ermittlungen, Beurteilung der Wesentlichkeit), der teilweise uneinheitlichen Anwendungspraxis bzgl. IFRS/IAS auch innerhalb der großen vier Prüfungsgesellschaften sowie relativ häufigeren Fehlerfeststellungen bei Unternehmen mit von mittelständischen Wirtschaftsprüfern durchgeführten Abschlussprüfungen²³⁾.

Die Zusammenarbeit mit der DPR müsse jedoch gut geplant und strukturiert durchgeführt werden. Das Ziel der Zusammenarbeit solle eine schnelle und richtige Reaktion auf die Einleitung eines Enforcement-Verfahrens durch die DPR sein, um insbes. die Risiken von negativen Reaktionen des Kapitalmarkts zu minimieren. Wegen der häufig bisher nicht geklärten Zuständigkeiten in den Unternehmen für diesen Fall, der fehlenden Erfahrung der Mitarbeiter im Umgang mit Enforcement-Verfahren sowie der Unklarheiten bzgl. der Bereitstellung der benötigten Informationen und Dokumente ist lt. Weber in den meisten Unternehmen die Implementierung eines *Enforcement Compliance Action Plan* (ECAP) notwendig. Abb. 1²⁴⁾ fasst die Komponenten eines ECAP im Überblick zusammen.

Der ECAP regelt neben rechtlichen Fragen auch die Kompetenzen im Unternehmen sowie die außerordentlich bedeutsame Kommunikation mit Kapitalmarkt, Prüfstelle sowie Wirtschaftsprüfer und sorgt für die rasche Bereitstellung der benötigten Informationen und Dokumente. Darüber hinaus werden kritische Sachverhalte schon im Vorfeld eines Enforcements untersucht und entsprechende Strategien und Handlungsalternativen für eine mögliche Prüfung durch die DPR erarbeitet. Der ECAP dient auch als Grundlage zur Schlichtung von Streitigkeiten mit Abschlussprüfern, DPR oder BaFin. Insgesamt führt ein ECAP zu einem größeren Vertrauen des Kapitalmarkts

sowie einer schnelleren und unproblematischeren Beilegung des Enforcement-Verfahrens.

V. IFRS und XBRL – Internationaler Internetstandard für Abschlussdaten, Finanzbuchhaltung und Controlling²⁵⁾

Dr. Bodo Kesselmeyer informierte über die *eXtensible Business Reporting Language* – XBRL, über den Stand ihrer internationalen Verbreitung sowie über die bisherigen Erfahrungen mit XBRL in Deutschland. Mittels der Sprache XBRL werden die Strukturen von Jahresabschlüssen und Finanzberichten beschrieben. Für die Offenlegung des Jahresabschlusses beim elektronischen Bundesanzeiger ist XBRL mit Wirkung zum 01.01.2007 das vom elektronischen Bundesanzeiger bevorzugte Format. Für die Zwischenberichterstattung börsennotierter Unternehmen war XBRL als ausschließliches Format vom Unternehmensregister im Jahr 2007 eingeführt worden – für die meisten Beteiligten überraschenderweise. Auch auf Betreiben verschiedener Verbände hat das Unternehmensregister die unvermittelte obligatorische XBRL-Verwendung wieder zurückgenommen und eine Alternative zum XBRL-Bericht zusätzlich zugelassen.

Der Referent stellte zum Vergleich die Vorgehensweise der US-Börsenaufsichtsbehörde SEC dar. Die Erfahrungsberichte der Unternehmen, die am XBRL *Voluntary Filing Program* der SEC teilnehmen, sind weit überwiegend positiv. Noch während der laufenden Umstellung der Unternehmensdatenbank EDGAR auf die interaktive XBRL-Technologie kann jedermann die Vorteile der neuen Technologie in einem ansprechenden Prototypen ausprobieren, da die SEC bereits jetzt für die Adressaten der Unternehmensberichterstattung einen *Interactive Financial Report Viewer* im Internet zur Verfügung stellt. Damit sind die von den Unternehmen eingereichten XBRL-Daten interaktiv für jeden Nutzer kostenlos im Detail analysierbar und abrufbar²⁶⁾.

22) Mit Stand 12.11.2007 ergibt die Suche mit dem Suchbegriff „Deutsche Prüfstelle“ unter <http://www.ebundesanzeiger.de> bereits 90 Meldungen. Von besonderer Brisanz ist vor dem Hintergrund der hohen Anzahl festgestellter Fehler die Veröffentlichung des DPR-Prüfungsergebnisses gem. § 37q Abs. 2 Satz 1 WpHG der Württembergische Lebensversicherung AG vom 20.07.2007 unter https://www.ebundesanzeiger.de/ebanzwww/wexsservlet?sessionid=6e1f43cb2aed7f9b5d7a1dc32d9f4511&page.navid=quicksearchlisttoquicksearchdetail&globalsearch_searchlist.selected=15766d56f77e6952&globalsearch_searchlist.destHistoryId=7.

23) Diese Aussage bezieht sich darauf, dass bei den bisher festgestellten Fehlern überproportional viele mittelständische Wirtschaftsprüfer mit der Abschlussprüfung des jeweils betroffenen Unternehmens beauftragt waren. Damit ist jedoch keinesfalls ein pauschales negatives Urteil über die Qualität der Tätigkeit der mittelständischen Prüfer beabsichtigt.

24) Quelle: Präsentation Weber, S. 68, <http://www.gcpas.org/n371310/i501840.html>.

25) Ein ausführlicher Beitrag zum Thema „XBRL als internetbasierter Standard für die Finanzberichterstattung“ wurde im Oktober 2007 veröffentlicht, vgl. Ramin/Kesselmeyer, KoR 2007 S. 560-571.

26) Eine Beschreibung des aktuellen Inhalts und der Link zum Prototypen können unter <http://www.anubo.com/anuboxbrl/news-detailanzeige/article/53/-a6974a2085.html> abgerufen werden.

Kesselmeyer betonte den Nutzen von XBRL für Aufsichtsbehörden, beim Rating durch Banken sowie schwerpunktmäßig für die Finanzanalysten und Investoren bei der Finanzkommunikation auf den Finanzmärkten. Dafür nannte er folgende Faktoren:

- Medienbrüche vermeiden – keine erneuten Eingaben der Daten durch die Nutzer.
- Unternehmensdaten direkt vom Unternehmen.
- Standardisierung: XBRL ermöglicht Analysen und Unternehmensvergleiche über Zeiträume, Branchen und Ländergrenzen hinweg.
- XBRL erhöht die inhaltliche Transparenz der Daten, z.B. von Anhangangaben.
- Automatisierter Zugriff auf Einzeldaten durch Nutzer wirtschaftlich möglich.
- Nutzerspezifische, interaktive Selektionen möglich.
- Hohe Geschwindigkeit.

Anschließend erläuterte Kesselmeyer die praktischen Schritte, wie Unternehmen die XBRL-Technologie im Rahmen ihrer Unternehmensberichterstattung verwenden können²⁷⁾.

In einem praktischen „Online-Beispiel“ führte der Referent vor, wie ein XBRL-Bericht mit einem Standard-Tabellenkalkulationsprogramm erstellt und auf Validität mit den hinterlegten Berechnungsregeln geprüft werden kann. Unternehmen, die keine externe XBRL-Beratung in Anspruch nehmen, würden nach seiner Auffassung häufiger übersehen, dass eine unternehmensspezifische Erweiterung der XBRL-Taxonomie – beispielsweise für die Segmentberichterstattung – nötig ist. Zwar sei es möglich, dass Unternehmen solche Erweiterungen auf Dauer intern vornehmen. Aufgrund der vorliegenden Erfahrungen empfahl Kesselmeyer jedoch, zumindest im ersten Schritt Spezialisten-Know-how in Anspruch zu nehmen und in der Folgezeit schrittweise das nötige XBRL-Know-how im Unternehmen aufzubauen. In einem herkömmlichen Jahresabschluss werden der Anhang sowie der Lagebericht selbstverständlich vom Unternehmen selbst erstellt und formuliert. Ähnliche Entscheidungen müssen Unternehmen bei der Finanzkommunikation mittels XBRL treffen. Dabei geht es z.B. um folgende Entscheidungen:

- Wie tief sollen Daten elektronisch transparent sein?
- Mit welchen zusätzlichen, unternehmensspezifischen Informationen wollen Unternehmen die Analysten versorgen?
- Inwieweit wollen Unternehmen die unterjährige und zwischenjährliche Vergleichbarkeit ihrer Abschlüsse im Detail gewährleisten?
- In welchem Umfang und mit welchen Details soll über die Segmente berichtet werden?

Die erforderlichen unternehmensindividuellen Einzelentscheidungen haben zumeist eine wichtige strategische Bedeutung. Deshalb sollten Unternehmen das hierzu nötige XBRL-Wissen kurz- bis mittelfristig intern aufbauen, um diese insbes. für die Kapitalmarktkommunikation wichtigen Entscheidungen fundiert im eigenen Hause treffen zu können. Zum Abschluss seines

Vortrags stellte Kesselmeyer die folgenden vier Thesen auf.

1. XBRL ist als neuer Finanzbericht-Standard der Finanzmärkte mittlerweile nicht mehr aufzuhalten.
2. XBRL kann die Finanzberichterstattung von Unternehmen an Investoren und Finanzanalysten auf radikale Weise ändern.
3. XBRL kann den unternehmensinternen Erstellungsaufwand der traditionellen Berichte reduzieren.
4. XBRL bietet volkswirtschaftlichen Nutzen, weil Bürokratiekosten reduziert werden können²⁸⁾.

Nach den Feststellungen von Kesselmeyer ist das Potenzial von XBRL für die unternehmensinternen Prozesse, die Finanzmarktkommunikation sowie – im Falle eines deutschen nationalen Taxonomieprojekts – auch für die Volkswirtschaft enorm. XBRL-Erfahrungen lägen in anderen europäischen Ländern (z.B. Spanien, Schweden, Belgien, Frankreich, Großbritannien und Italien) bereits vor. Es gelte, die bestehenden Erfahrungen zu nutzen und nicht „das Rad neu zu erfinden“. Derzeit könne das vorhandene Wissen auf Seiten der Anwender mit der steigenden Bedeutung von XBRL jedoch noch nicht Schritt halten²⁹⁾.

VI. Zusammenfassung

Die GCPAS-Fachtagung war eine konstruktive und fachübergreifende Diskussion zwischen Vertretern der Wissenschaft, Standard-Settern, Anwendern, Prüfern und Beratern sowie Fachautoren und -verlegern zu aktuellen Themen, die die Berufslandschaft aller Beteiligten in immer kürzeren Abständen in erheblichem Ausmaß verändern. Dies betrifft insbesondere das Enforcement und die XBRL-Nutzung als zwei Problembereiche, die die zukünftige Weiterentwicklung der Rechnungslegung in der Praxis stark prägen werden. Die GCPAS-Fachtagung wird in 2008 fortgesetzt werden³⁰⁾.

27) Dabei stellte er die folgenden drei verschiedenen Typen von XBRL-Software vor: (1) XBRL-Software zur Erstellung, Erweiterung und Wartung von XBRL-Taxonomien, (2) XBRL-Software zur Erstellung von XBRL-Berichten (Instanz-Dokumente) und (3) XBRL-Software zur automatisierten Verarbeitung von XBRL-Daten: XBRL-Prozessoren.

28) Er verwies in diesem Zusammenhang auf das große nationale Standardisierungsprojekt zur Unternehmensberichterstattung in den Niederlanden sowie – darauf basierend – auf das gerade anlaufende, noch größere Projekt in Australien.

29) In diesem Zusammenhang ist auf das erste deutschsprachige Buch zum Thema XBRL hinzuweisen: Flickinger, XBRL in der betrieblichen Praxis – Elektronisches Business Reporting nach internationalem Standard, 2007. Zu einer Kurzanalyse dieser Publikation vgl. Brinkmann, IFRS-express 07/2007 S. 20-21.

30) Die 4. GCPAS-Fachtagung 2008 wird voraussichtlich im September 2008 zusammen mit der 9. Jahresmitgliederversammlung der GCPAS in Hamburg stattfinden. Die Fachtagung wird erneut auch externen Teilnehmern offen stehen. Außerdem sei an dieser Stelle auf den 4. Gesprächskreis zur Internationalen Rechnungslegung und Prüfung der GCPAS in Kooperation mit FALK & Co GmbH, WPG, hingewiesen, der voraussichtlich im April 2008 in Heidelberg stattfinden wird. Informationen zu diesen Veranstaltungen werden rechtzeitig unter www.GCPAS.org zur Verfügung stehen.