



Inhalte > Aufsätze

KoR vom 07.09.2005, Heft 09, Seite 364 - 375

## Aktuelle Entwicklungen in der internationalen Rechnungslegung und Prüfung sowie XBRL

Ralph Brinkmann / Alexander Spieß

- Tagungsbericht über den 1. Gesprächskreis der German CPA Society e.V. zur internationalen Rechnungslegung und Prüfung am 15. 4. 2005 in Heidelberg -

### Gliederung

- I. Einleitung
- II. Die Fachvorträge
  1. Überblick
  2. Aktuelle Entwicklungen beim IASB und XBRL International
  3. Aktuelle Entwicklungen im Bereich der US-GAAP
  4. Aktuelle Entwicklungen im Bereich der IFRS
  5. Abschlussprüfung nach internationalen Grundsätzen - aktuelle Entwicklungen bei ISA, IDW PS und US-PCAOB-Rules
- III. Zusammenfassung und Ausblick

#### I. Einleitung

Die internationalen Standards der Rechnungslegung (IFRS/IAS) und Prüfung (ISA) sind nunmehr auch in Deutschland unaufhaltsam auf dem Vormarsch. Das Bilanzrechtsreformgesetz (BilReG)<sup>1)</sup> als nationales Ergebnis der richtungweisenden IAS-Verordnung<sup>2)</sup> im Bereich der Rechnungslegung und die Vorgaben des Entwurfs zur Änderung der 8. EU-Richtlinie (Abschlussprüferrichtlinie)<sup>3)</sup> im Bereich der Wirtschaftsprüfung setzen die Zeichen der Zeit, die es in Deutschland - auch im Mittelstand - zu erkennen und kurzfristig umzusetzen gilt. Eine ganze Reihe von Neuerungen stellt sowohl den wirtschaftsprüfenden und steuerberatenden Berufsstand als auch die zu prüfenden Unternehmen vor besondere Herausforderungen. Darüber hinaus wird die Extensible Business Reporting Language (XBRL)<sup>4)</sup> als Mittel zur einheitlichen, transparenten und effizienten Berichterstattung und zum Datenaustausch in einer zunehmend internet-basierten globalen Umwelt der Finanzberichterstattung in naher Zukunft die Welt des Financial Reporting revolutionieren. Die Zusammenarbeit zwischen XBRL International und IASB verdeutlichen den Stellenwert des neuen Reporting Standards für die Accountancy Profession<sup>5)</sup>.

Vor diesem Hintergrund lud der Berufsverband der Certified Public Accountants in Deutschland, die German CPA Society e.V. (GCPAS)<sup>6)</sup>, am 15. 4. 2005 in Kooperation mit FALK & Co GmbH<sup>7)</sup> zum "1. Gesprächskreis zur Internationalen Rechnungslegung und Prüfung" in die Seminarräume der Heidelberger Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft ein.

#### II. Die Fachvorträge

##### 1. Überblick

Die Fachvorträge zeigten dem Auditorium in einem Gesamtbild die aktuellen Entwicklungen in Rechnungslegung, Prüfung und eReporting-Standards auf. Es wurden konkrete Maßnahmen dargestellt, die kurzfristig in Angriff zu nehmen sind, um mit der Internationalisierung des Berufsstands der Accountancy Profession auch in Deutschland Schritt zu halten und sich erfolgreich für den zukünftigen (Qualitäts-)Wettbewerb zu positionieren. In den Vorträgen wurde der Bedarf nach einem einheitlichen internationalen Rechnungslegungsstandard sowie [KoR 2005 S. 365] eReporting-Standard - auch im Mittelstand - verdeutlicht und in den internationalen wie nationalen Kontext mit den Themen Rating (Basel II), Kapitalmarktberichterstattung und Internet-Publizität eingeordnet. Finanzberichterstattung, die nach einheitlichen Regeln aufgestellt wird, ist im Dienste einer funktionierenden Corporate Governance nach ebenso einheitlichen Auditing Standards zu prüfen. Der Stellenwert der International Standards on Auditing (ISA) der International Federation of Accountants (IFAC)<sup>8)</sup> wird in Kürze sprunghaft ansteigen. Das IDW hat bedingt durch die Vorgaben der überarbeiteten 8. EU-Richtlinie bereits den Abschied von den IDW-Prüfungsstandards verkündet, soweit diese bereits durch die ISA abgedeckt sind<sup>9)</sup>. Der ISA-Plus-Ansatz findet nunmehr auch Einzug in Deutschland. Der gesamte Berufsstand von der Einzelpraxis über mittelständische Prüfungs- sowie auch Steuerberatungsgesellschaften, die freiwillige Prüfungen durchführen, bis hin zu den Big-Four-Gesellschaften sind von dieser Entwicklung unmittelbar und kurzfristig betroffen.

Neben dem Ehrengast Kurt Ramin<sup>10)</sup> traten als Referenten die Vorstandsmitglieder der GCPAS Prof. Dr. Peter Leibfried zum Thema Aktuelle Entwicklungen im Bereich der IFRS, Jörg Müller zum Thema Aktuelle Entwicklungen im Bereich der US-GAAP sowie Ralph Brinkmann und Alexander Spieß zum Thema Abschlussprüfung nach internationalen Grundsätzen - aktuelle Entwicklungen bei ISA, IDW PS und US-PCAOB-Rules auf. Ausgewählte Kernaussagen dieser Fachvorträge sind Gegenstand der folgenden Ausführungen<sup>11)</sup>. Die abschließende Vorstellung der German CPA Society e.V. anhand ihrer Aktivitäten, Ziele und Visionen rundete die Fachtagung ab.

##### 2. Aktuelle Entwicklungen beim IASB und XBRL International

###### a) Entwicklungen beim IASB

Im ersten Teil referierte Kurt Ramin über aktuelle Entwicklungen beim IASB und erläuterte den Aufbau und die aktuelle Struktur des IASB<sup>12)</sup>. Von aktueller Bedeutung ist insb. der Constitution Review der International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF). Der Prozess der kritischen Überprüfung der "operating procedures" von IASCF und IASB hat im November 2003 begonnen<sup>13)</sup> und ging mit der Vorlage der Änderungsvorschläge durch die Trustees im November 2004 in seine entscheidende Phase<sup>14)</sup>. Die Kommentierungsphase endete am 23. 2. 2005. Im März 2005 haben die Trustees die 71 Comment Letter diskutiert, sodass mit baldigen Ergebnissen im Hinblick auf eine Beschlussfassung zur Änderung der Constitution zu rechnen ist. Die wesentlichen Ziele der vorgeschlagenen Änderungen lauten wie folgt:

- "To recognise and express more clearly the Trustees' responsibilities for oversight of the IASB's processes.
- To expand the geographical and professional backgrounds of the Trustees, while providing some flexibility in the specific professional requirements to ensure that the IASC Foundation attracts the highest quality and broadly representative Trustee candidates.
- To highlight the commitment of the Trustees to ensuring that an independent IASB is composed of individuals that bring to the work not only technical expertise but a broad range of perspectives and skills, including practical experience.

- To emphasise the need for extensive consultation through formal and informal mechanisms, including a reinvigorated and more effective Standards Advisory Council, and expanded liaison, beyond existing due process requirements.
- To take explicit note of the special needs of small and medium-sized entities and emerging economies<sup>16)</sup>.

An diese Ausführungen schloss sich eine Besprechung der wesentlichen fachlichen Projekte und Vorhaben des IASB an<sup>16)</sup>. Im Vergleich zu den Vorjahren, die durch die dynamischen Entwicklungen des *Improvement Project* und der Verlautbarung der nunmehr in der Endfassung vorliegenden IFRS 1 bis IFRS 5 geprägt waren, ist im Jahr 2005 eine verhältnismäßige Ruhe eingetreten. Die derzeitige "Calm Period" ist auch ganz wesentlich bedingt durch die Einführung der IFRS/IAS in der Europäischen Union.

Gleichwohl wurde deutlich, dass Projekte von grundlegender Bedeutung laufen bzw. anstehen. Zu nennen sind hier insb.:

- Financial Instruments,
- Joint Projects with the FASB (Convergence),
- Accounting Standards für SME,
- umfassende Research Agenda,
- Entwicklung zahlreicher IFRIC zur näheren Interpretation der bereits erlassenen Standards.

Gerade die Gemeinschaftsprojekte mit dem FASB bedürfen in der nahen Zukunft der besonderen Aufmerksamkeit, da sie darüber entscheiden werden, ob eine wirkliche Vergleichbarkeit der Finanzberichterstattung der Unternehmen im "US-GAAP-Lager" einerseits und im "IFRS/[KoR 2005 S. 366]IAS-Lager" andererseits kurzfristig erreicht werden kann. In diesem Zusammenhang erwähnenswert ist der bisherige Ansatz der Bilanzierungspraxis, noch bestehende Regelungslücken in den IFRS/IAS durch Rückgriff auf die detaillierten Regelungen des "House of US-GAAP" zu lösen<sup>17)</sup>. Während die US-Amerikaner um eine Reduktion der überbordenden Komplexität ihres "Cookbook-Accounting" kämpfen, greifen die IFRS/IAS-Anwender zur Lösung von Detailfragen offensichtlich gerne auf US-Auslegungshilfen zu. Die weitere Entwicklung der IFRS/IAS wird ganz wesentlich davon abhängen, in welche Richtung die Ergebnisse des *Convergence-Project* ausschlagen werden. Insb. ist hier die Überarbeitung des "Conceptual Framework" zu nennen. Ein in Zusammenarbeit mit den amerikanischen Standardsetzern entwickeltes Framework als Basis für die existierenden und zukünftigen Standards hätte nahezu historische Bedeutung auf dem Wege zu einer "Convergence" zwischen US-GAAP und IFRS/IAS. Jedoch machte *Ramin* deutlich, dass sich gerade in diesem Bereich, die unterschiedlichen Ansätze des in Europa bevorzugten "Principle-Based-Approach" bzw. des "Rule-Based-Approach" anglo-amerikanischer Prägung gegenüber stünden und eine Annäherung, insb. kurzfristig, schwierig darzustellen sei<sup>18)</sup>.

Allerdings konnte *Ramin* mit einer zum Zeitpunkt der Fachtagung aktuellen Neuigkeit aufwarten. In einer Pressemitteilung vom 13. 4. 2005<sup>19)</sup> hat die US-amerikanische Wertpapieraufsichtsbehörde SEC verkündet, die von Foreign Private Issuers einzureichende Form 20-F dahingehend zu ergänzen, dass ausländischen Emittenten, die ihre Rechnungslegung für das Geschäftsjahr 2007 oder früher auf IFRS umstellen, bestimmte Offenlegungsvereinfachungen gewährt werden. Dies ist zu begrüßen, dennoch verbleibt es bis auf weiteres bei dem Erfordernis, für bestimmte Posten des Abschlusses eine Überleitungsrechnung auf US-GAAP vorzulegen. Die umfassende *Final Rule 17 CFR 249 First-Time Application of IFRS*<sup>20)</sup> regelt die Erleichterungen im Detail. Die zentrale Erleichterung mit der erwähnten Einschränkung im Hinblick auf die US-GAAP-Überleitung lautet wie folgt: "The accommodation permits eligible foreign private issuers for their first year of reporting under IFRS to file two years rather than three years of statements of income, changes in shareholders' equity and cash flows prepared in accordance with IFRS, with appropriate related disclosure. The accommodation retains current requirements regarding the reconciliation of financial statement items to generally accepted accounting principles as used in the United States ("U.S. GAAP")."

Sollten sich in Zukunft im Rahmen des EU-Endorsement der IFRS weiterhin Abweichungen (wie bei IAS 39) ergeben, wird dies auch negative Auswirkungen auf die Erleichterungen in den USA haben. Die Abweichungen müssten erläutert werden: "Issuers that apply accounting standards as adopted by the European Union in a manner that does not fully comply with IFRS are eligible to use the accommodation if they provide U.S. GAAP and IFRS reconciling information, if necessary"<sup>21)</sup>.

Ein weiteres Argument, um die auf breiter Linie vertretene Ansicht zu stützen, die IFRS/IAS "eins-zu-eins" in der EU zu akzeptieren und Änderungsvorschläge bereits in der Vorstufe im Rahmen des *Standard-Setting-Process* beim IASB einzubringen. Flankierend bemüht sich die EU-Kommission gemeinsam mit der SEC, die notwendigen Schritte umzusetzen, um das Erfordernis einer Überleitung der IFRS/IAS-Financial Statements auf die US-GAAP zu eliminieren. Dieses Ziel soll möglichst bis 2007, spätestens jedoch bis 2009, erreicht werden<sup>22)</sup>.

Im Weiteren wurde die Bedeutung des Projekts "Accounting Standards for Small and Medium-sized Entities (SME)" herausgehoben<sup>23)</sup>. Der in einzelnen Standards geforderte Detaillierungsgrad der IFRS/IAS ist gerade für mittelständische Unternehmen ein Hindernis in der Umsetzung, da häufig die notwendigen Ressourcen im Unternehmen nicht vorhanden sind. Gerade die umfangreichen Angaben im Anhang sowie die komplexen Bewertungsaufgaben im Zusammenhang mit der Bestimmung von Fair Values sind es, die in der mittelständischen Praxis eine Umstellung auf IFRS/IAS erschweren. Das IASB hat auf diese Problematik mit einem Discussion Paper<sup>24)</sup> reagiert. Die Problemstellungen in diesem Bereich lassen sich wie folgt skizzieren:

- Grundfrage: Kriterien zur Abgrenzung von SMEs.
- Struktur von IFRS/IAS für den Mittelstand: Ergänzungen und Einschränkungen im Rahmen der "Full-Scope IFRS/IAS" versus "Stand-Alone IFRS/IAS for SMEs".
- Umfang und Ausgestaltung der Ansatz- und Bewertungsvereinfachungen für SMEs.

Das Problem der Abgrenzung von SME lässt sich nicht anhand statischer rein quantitativer Abgrenzungsmerkmale nach dem Vorbild des § 267 HGB lösen. Das IASB hatte das SME-Projekt im Februar 2005 in "Accounting Standards for Non-Publicly Accountable Entities (NPAE)" umbenannt. Damit wurde letztlich zielführend klargestellt, dass nicht die Frage der Größenklasse allein, sondern insb. der Verantwortungsgrad eines Unternehmens gegenüber den Adressaten der Rechnungslegung und seine Verflechtung mit den Stakeholdern im Vordergrund stehen [KoR 2005 S. 367] müssen. Ein konkreter Definitionsansatz ist im Fragebogen des IASB zu Modifikationen der Ansatz- und Bewertungsregeln für SME enthalten<sup>25)</sup>. Die Abgrenzungsfrage ist derzeit noch nicht abschließend geklärt. Eine möglichst trennscharfe Abgrenzung ist aber schon vor dem Hintergrund erforderlich, ein "Standard-Shopping" durch die Unternehmen zu vermeiden.

Im Hinblick auf die Struktur betonte *Ramin*, dass die Entwicklung wohl nicht mehr in Richtung einer bloßen Reduktion der bestehenden IFRS/IAS für SME verlaufen werde. Dieser Weg hätte bedeutet, dass in den einzelnen IFRS/IAS Hinweise aufgenommen worden wären, die den Komplexitätsgrad für SME reduziert hätten. Die derzeitige Diskussion deutet vielmehr an, dass für SME insgesamt eigenständige "Stand-Alone-IFRS/IAS" herausgegeben werden sollen, die auf die Bedürfnisse und Anforderungen von SME zugeschnitten werden. In der Diskussion wurde angemerkt, dass dies die Dauer des Projekts wohl erheblich verlängern dürfte.

Um diese Bedürfnisse und Anforderungen zu identifizieren, hat das IASB den o.g. Fragebogen "Staff Questionnaire on Possible Recognition and Measurement Modifications for Small and Medium-sized Entities (SMEs)" herausgegeben<sup>26)</sup>. In dem Fragebogen werden zwei Kernfragen formuliert:

1. In welchen Bereichen sind Ansatz- und Bewertungsvereinfachungen für SMEs denkbar? Bei der Beantwortung dieser Frage ist insb. auf folgende Punkte einzugehen:
  - Worin besteht das spezifische Ansatz- und Bewertungsproblem für SMEs bei der Anwendung der IFRS/IAS?
  - Welche typischen Geschäftsvorfälle verursachen diese Ansatz- und Bewertungsprobleme?
  - Warum stellt dies ein konkretes Problem dar?
  - Wie könnte dieses Problem gelöst werden?
2. Welche der in den IFRS/IAS geregelten Sachverhalte könnten bei der Entwicklung der besonderen Standards für SMEs aufgrund ihrer Seltenheit ausgeklammert werden? Sollten diese Sachverhalte dennoch auftreten, wären die SMEs dazu verpflichtet, eine sachgerechte Bilanzierungsmethode durch Rückgriff auf den jeweils maßgeblichen IFRS/IAS abzuleiten.

Der Rücklauf auf diesen Fragebogen darf mit Spannung erwartet werden. Es ist davon auszugehen, dass die Forderungen nach einer Verringerung der umfassenden Disclosure sowie nach einer Beibehaltung des Anschaffungskostenprinzips für SMEs zur Vermeidung der komplexen Bewertungsfragen im Zusammenhang mit Fair Values ganz oben auf dem "Wunschzettel" stehen werden.

Die Bedeutung des Projekts "Internationale Rechnungslegung für den Mittelstand" darf nicht unterschätzt werden. *Ramin* betonte, dass allein die zahlenmäßige Verteilung zwischen kapitalmarktorientierten Unternehmen einerseits und Non-Publicly Accountable Entities bzw. SMEs andererseits<sup>27)</sup> klar dafür spreche, die Probleme und Fragestellungen im Zusammenhang mit der Anwendung der IFRS/IAS im Mittelstand nunmehr ganz oben auf die Agenda des IASB und der

nationalen Liaison-Standard-Setter zu setzen. Von der möglichst kurzfristigen und transparenten Durchführung dieses Projekts wird abhängen, inwieweit die IFRS/IAS tatsächlich Einzug in die Finanzberichterstattung des Mittelstands finden werden. Diesem Einzug ist - wie in vergleichbarer Weise auch in anderen europäischen Ländern - über § 315a Abs. 3 und § 325 Abs. 2a HGB i.d.F. des BilReG für Konzern- und Einzelabschlüsse im Mittelstand zumindest die Tür geöffnet worden. Eine schnelle Identifikation der Bedürfnisse und Anforderungen im Mittelstand könnte auch dazu beitragen, die verbleibenden Hürden auf dem Weg zu einer flächendeckenden Einführung der IFRS/IAS zu beseitigen, die in Deutschland insb. in der Ausschüttungsbemessungs- sowie der Gläubigerschutzfunktion (Vorsichtsprinzip) des HGB-Abschlusses sowie insb. in der Verflechtung von Handels- und Steuerbilanz durch das Prinzip der Maßgeblichkeit bzw. der umgekehrten Maßgeblichkeit<sup>28)</sup> bestehen.

Durch Vertreter der German CPA Society wurde im Rahmen der Diskussion verdeutlicht, dass eine Absenkung der Anforderungen für SME möglicherweise die Gefahr birgt, eine Zweiklassengesellschaft der IFRS/IAS-Anwender zu etablieren. Eine Einteilung in "Full-Scope IFRS/IAS-Rechnungsleger" und "IFRS/IAS-Light-Rechnungsleger" könnte für die betroffenen Unternehmen der "zweiten Klasse" möglicherweise bedeuten, dass ihre Rechnungslegung als mit Qualitätseinschränkungen verbunden beurteilt wird. Vor dem Hintergrund der zunehmenden Bedeutung der alternativen Kapitalbeschaffung (z.B. Private Equity, Venture Capital) für den in Deutschland häufig unterkapitalisierten Mittelstand und die in Zukunft durch Basel II Ratings determinierten Fremdkapitalkosten müssen negative Auswirkungen für die SMEs vermieden werden. Im Klartext: Die Ansatz- und Bewertungserleichterungen müssen mit Augenmaß festgelegt werden. Eine allzu großzügige Verteilung von Sonderregelungen für den Mittelstand könnte zum "Eigentor" werden.

[KoR 2005 S. 368]

Abschließend ging *Ramin* auf die Problematik der Übersetzung der englischen Originalfassung der IFRS/IAS in die verschiedenen Landessprachen ein. Er betonte, dass der Durchbruch der IFRS/IAS nicht in einer so kurzen Zeit möglich gewesen wäre, hätte man nicht den Problemen zahlreicher Anwender im Hinblick auf die englischsprachige Fassung durch autorisierte Übersetzungen Rechnung getragen. Eine ausschließliche Verwendung der englischsprachigen Fassung hätte Verständnisschwierigkeiten und Auslegungsfragen auf eine nicht autorisierte Ebene verlagert, was wohl schnell zu diversen Varianten von "National oder Firmwide IFRS/IAS" geführt hätte. Es verwundert nicht, dass es bei derartigen Mammut-Projekten vereinzelt zu Fehlern kommen kann. Es ist richtig, die Fehler zu kritisieren und insb. konkret zu benennen, eine Pauschalverurteilung, wie kürzlich von *Niehus* in seinem Beitrag "Lost in Translation"<sup>29)</sup> vorgetragen, ist jedoch überzogen und mangels Konkretisierung der vorgetragenen Vorwürfe<sup>30)</sup> auch wenig konstruktiv.

#### Abb. 1: The business reporting supply - chain



An dieser Stelle sei noch die Empfehlung von *Ramin* festzuhalten, die noch bestehende "education gap" sowohl bei Anwendern als auch bei Prüfern im Hinblick auf IFRS/IAS-Knowledge engagiert zu schließen. Die großen Konzerne und großen Prüfungsgesellschaften haben in dieser Frage - schon ressourcenbedingt - einen Vorsprung gegenüber dem Mittelstand. Gleichwohl haben sich mittlerweile in den großen europäischen Ländern, so auch in Deutschland, sowohl durch die Berufsorganisationen wie insb. auch durch spezialisierte private Anbieter am Markt Ausbildungsmöglichkeiten etabliert, die es unbedingt zu nutzen gilt. Mittel - bis langfristig heißt die Devise IFRS/IAS. Wer es heute versäumt, die erforderlichen Ausbildungsinvestitionen zu tätigen, dürfte in naher Zukunft einen weit höheren Preis bezahlen, wenn er den Anforderungen des Markts nicht mehr gewachsen ist. Als sinnvolle Informationsquelle neben den offiziellen Internetpräsenzen der Standard-Setter und Berufsorganisationen nannte *Ramin* exemplarisch die Website IAS PLUS<sup>31)</sup>, die neben aktuellen Informationen zum Thema Internationale Rechnungslegung für Aus- und Fortbildungszwecke eine Vielzahl von Ressourcen bereit stellt.

#### b) XBRL<sup>32)</sup>

In diesem Teil seines Vortrags ging *Ramin* zunächst auf die Definition und Bedeutung von XBRL ein. XBRL (Extensible Business Reporting Language) ist eine frei verfügbare elektronische Sprache für das "Financial Reporting", also den Austausch von Informationen von und über Unternehmen, insb. von Jahresabschlüssen. XBRL bietet einen Standard für die Erstellung, die Verbreitung/Veröffentlichung, Auswertung und den Vergleich solcher Informationen. Die technische Basis von XBRL ist die Sprache XML (Extensible Markup Language), eine Web-Sprache, die dem bekannteren Vertreter HTML verwandt ist, jedoch einen anderen Schwerpunkt hat und sich damit besonders für den angestrebten Zweck eignet. Der Standard XBRL ermöglicht es, dass Unternehmen ihre Daten nur einmal in dieser Form aufbereiten und mehrfach nutzen: zur Veröffentlichung (z.B. im Internet) und zur Information von Geschäftspartnern und Kreditgebern. Auf weitere Sicht werden auch Informationspflichten an Stellen wie Börsenaufsicht oder Handelsregister/Bundesanzeiger mittels dieses Mediums erfüllt werden können. Das berichtende Unternehmen kann den Umfang der weiterzugebenden Daten nach wie vor von Fall zu Fall selbst festlegen. XBRL legt keine neuen Berichtspflichten fest und nimmt keinen Einfluss auf Bilanzierungsstandards, die ein Unternehmen anwendet - XBRL stellt jedoch die Mittel bereit, die zu erstellenden und weiterzugebenden Informationen sachgerecht und strukturiert darzustellen. Softwareindustrie und Dienstleister für das Rechnungswesen rüsten in ihren Systemen zunehmend geeignete Funktionen nach. Für den Informationsempfänger liegen die Vorteile darin, dass er sich nur auf ein Format für alle ankommenden Daten einstellen muss. Er kann die Daten, da sie im logischen Aufbau stets identisch sind, effizient weiterverarbeiten, das heißt ohne aufwendige und fehleranfällige manuelle Aufbereitung in seine Datenbestände und Auswertungssysteme übernehmen. Im Ergebnis bietet XBRL die Voraussetzungen, den gesamten Informationsfluss - von der Quelle bis zum Empfänger - zu beschleunigen, qualitativ zu verbessern und kostengünstiger zu machen. *Ramin* fasste dies sehr plastisch mit der Feststellung zusammen "Barcode has done for product distribution, what XBRL is doing for business reporting: Savings, Efficiency and Quality". Die Anknüpfungspunkte für den Einsatz von XBRL zeigt Abb. 1.

[KoR 2005 S. 369]

Die Bedeutung von XBRL für die Accountancy Profession ist durch die folgenden drei "Milestones" wesentlich gestiegen:

- Zusammenarbeit der Organisationen IASB und XBRL International: "10th XBRL International Conference, Brussels 2004: Financial Reporting Goes Global. XBRL and IFRS Working Together"<sup>33)</sup>.
- SEC-Reporting: Möglichkeit der Nutzung von XBRL zur Offenlegung zusätzlicher individueller Finanzinformationen im Rahmen von EDGAR (Electronic Data Gathering and Retrieval Project)<sup>34)</sup>.
- Verstärkte XBRL-Aktivitäten beim FASB zur Abbildung von US-GAAP Financial Statements in XBRL<sup>35)</sup>.

Im Nachtrag zur Fachtagung sind zwei weitere "Milestones" zu vermelden, die *Ramin* bereits angekündigt hatte:

- Im Mai 2005 haben die IASCF und die IFRS Taxonomy Working Group die finale Version der IFRS-GP Taxonomy veröffentlicht<sup>36)</sup>. Dieser Schritt hat besondere praktische Bedeutung, da nunmehr eine endgültige, einheitliche Taxonomy für die Anwendung von XBRL in IFRS/IAS Financial Statements bereit steht<sup>37)</sup>.
- Ebenfalls im Mai 2005 hat der PCAOB Anleitungen für Attest Engagements betreffend XBRL veröffentlicht<sup>38)</sup>. Diese Anleitungen stehen im Zusammenhang mit Daten, die im XBRL-Format im o.g. SEC XBRL Voluntary Financial Reporting Program on the EDGAR System veröffentlicht werden und betreffen unmittelbar die Befugnisse und Pflichten des prüfenden Berufsstands im Zusammenhang mit der Ordnungsmäßigkeit der im XBRL-Format übertragenen Daten.

Der Stellenwert von XBRL wird daran deutlich, dass derzeit mehr als 40 aktive XBRL-Implementation-Projects in neun Ländern<sup>39)</sup> durchgeführt werden. Wer Nutznießer solcher Projekte sein kann, wird auf der Internetseite von XBRL International nach dem Adressaten-/Nutzerkreis, der die gesamte Bandbreite der Business Reporting Beteiligten abdeckt, strukturiert unter dem Punkt XBRL and Business dargestellt<sup>40)</sup>. Eine praktisch hochrelevante Frage betrifft den Umsetzungsgrad von XBRL bei den etablierten Softwareherstellern. *Ramin* konnte eine umfassende Liste von Anbietern vorlegen, deren Systeme bereits XBRL-kompatibel sind<sup>41)</sup>. Gleichwohl sind bei weitem noch nicht alle gängigen Softwareprodukte, insb. im Accounting und Auditing-Bereich, auf XBRL eingestellt. Diesbezüglich besteht Nachholbedarf, dem Vernehmen nach werden jedoch bestehende Defizite derzeit mit Nachdruck in Angriff genommen. *Ramin* versprühte an dieser Stelle einen wohl berechtigten Optimismus und zeichnete mit folgenden Statements ein XBRL-Szenario, das schon in naher Zukunft Wirklichkeit werden kann:

- SEC voluntary filing program rolls out.
- Companies and banks start to talk in XBRL.
- CPAs will opine on the XBRL document.
- Better and more analysis happens.
- Business sectors adopt.
- EBR + XBRL = value of financial information grows.
- Creating business opportunities we can't yet imagine...."

Ramin führte die Teilnehmer auch in die technischen Fragen der Klassifizierung und eindeutigen Zuordnung von Finanzdaten durch eine definierte Taxonomie<sup>42)</sup> ein. Eine Taxonomie definiert die verschiedenartigen Elemente, aus denen ein XBRL-Informationspaket bestehen kann (also etwa den Namen eines Unternehmens oder die einzelnen Positionen von Bilanz und GuV) und ihre Beziehungen zueinander (z.B., dass "Umlaufvermögen" ein Teil der Gesamtsumme der Aktiva ist). Der Verein XBRL Deutschland hat es sich zur Aufgabe gemacht, die Taxonomie für den Geltungsbereich des deutschen Bilanzrechts (basierend auf Handelsrecht, Aktiengesetz und anderen einschlägigen Gesetzen und Regelungen, einschließlich der Standards des DRSC) zu entwickeln und zu betreiben<sup>43)</sup>. Taxonomies für die Accounting Standards US-GAAP<sup>44)</sup> und IFRS/IAS<sup>45)</sup> liegen bereits vor. In zahlreichen Ländern weltweit wird an der Abbildung der dort geltenden Standards ebenfalls gearbeitet. Unternehmen oder Unternehmensgruppen [KoR 2005 S. 370] pen, die XBRL zusätzlich oder ausschließlich für das eigene interne Reporting nutzen wollen, können vorhandene Taxonomies nach Bedarf für die eigenen Belange erweitern. Das XBRL-Konzept ermöglicht es, mit einer erweiterten Taxonomie interne und externe Berichtswege abzudecken.

Ramin betonte die Notwendigkeit, sich intensiv mit dem Thema XBRL zu befassen. Die zu erwartenden Effizienzgewinne durch die XBRL-Einführung stützen diese Ansicht. Es darf festgehalten werden, dass dem Thema XBRL bisher - wohl auch durch den "Information and Standards Overload" in allen Bereichen der Rechnungslegung und Prüfung in den letzten Jahren bedingt - von einem breiten Kreis, dem späteren Anwenderkreis, zu wenig Aufmerksamkeit geschenkt wurde. Die GCPAS hat unmittelbar im Anschluss an die Fachtagung reagiert und eine XBRL-Task Force gegründet, die mittlerweile ihre operative Arbeit aufgenommen hat und unter der Leitung von Dr. Bodo Kesselmeier, CPA, und Stefan Olt, CPA, die Implikationen für Rechnungsleger und Prüfer unter Einbeziehung der hier besonders wichtigen technischen IT-Fragen verfolgen wird. Erste Erfahrungen zeigen, dass insb. die technische Anbindung von XBRL unter Einschluss der Kontenpläne an die etablierten Financial Management Systeme in der Praxis offensichtlich noch Schwierigkeiten bereitet.

### 3. Aktuelle Entwicklungen im Bereich der US-GAAP<sup>46)</sup>

Im Vergleich zu früheren Jahren stellt sich die Entwicklung der US-GAAP derzeit zumindest etwas weniger dynamisch dar. Es sind jedoch einige Kernbereiche der Weiterentwicklung der US-GAAP hervorzuheben, die zum Einen eine Annäherung an die IFRS/IAS darstellen und zum Anderen für US-GAAP Bilanzierer z.T. wesentliche praktische Auswirkungen haben. Müller<sup>47)</sup> behandelte in diesem Zusammenhang folgende ausgewählte Aspekte:

- *Share-Based Payments (SFAS 123 revised)*,
- *Inventory Cost (SFAS 151, an amendment of ARB 43 Chapter 4<sup>48)</sup>)*,
- *Exchanges of Nonmonetary Assets (SFAS 153, an amendment of APB No. 29<sup>49)</sup>)*,
- *Laufende Projekte.*

#### a) Share-Based Payments

FASB-Statement No. 123 (revised 2004) Share-Based Payments<sup>50)</sup> (amendment of SFAS 123 and SFAS 95) stellt eine deutliche Annäherung an IFRS 2 Share-based Payment dar. Der FASB nennt als Hauptgründe für die Überarbeitung des bisherigen Standards SFAS No. 123 Accounting for Stock-Based Compensation die folgenden nachvollziehbaren Punkte<sup>51)</sup>:

- *Addressing concerns of users and others:* Diesbezüglich wird insb. auf die anhaltende Kritik an dem im bisherigen SFAS 123 vorgesehenen Wahlrecht, anstelle des Fair Value weiterhin die Bilanzierung zum intrinsic-value gem. APB Opinion No. 25<sup>52)</sup> anzuwenden, reagiert. Nach mittlerweile h.M. stellt die Bilanzierung zum intrinsic value keine "faithful representation of the underlying economic transaction" dar.
- *Improving the comparability of reported financial information by eliminating alternative accounting methods:* In den USA ist seit Einführung von SFAS 123 (issue date 10/1995) die Vergleichbarkeit der Abschlüsse durch die in der Praxis beide nebeneinander verwendeten Methoden (*fair-value method, intrinsic-value method*) wesentlich beeinträchtigt. Die durch SFAS 123R nunmehr verpflichtende Anwendung der *fair-value method* führt folgerichtig zu dem Ergebnis, dass vergleichbare ökonomische Transaktionen durch eine einheitliche Methode in der Rechnungslegung abgebildet werden müssen.
- *Simplifying US-GAAP:* Die Abschaffung der *intrinsic-value method* gem. APB No. 25 und damit auch der umfangreichen und "form-driven" Implementation Guidance zu diesem Standard stellt in der Tat eine Vereinfachung der US-GAAP dar.
- *Converging with international accounting standards:* Insb. aus europäischer Sichtweise ist die durch SFAS 123 erreichte Annäherung an IFRS 2 zu begrüßen. Die Vergleichbarkeit der Abschlüsse wird sich somit nicht nur in den USA, sondern weltweit erhöhen. IFRS 2 fordert die Erfassung von Aufwand für alle erhaltenen Dienstleistungen der Mitarbeiter im Zusammenhang mit *share-based payment transactions* und zwar unter Anwendung einer *fair-value method*, die in wesentlichen Aspekten der *fair-value method* in SFAS 123R ähnelt.

Die Kernregelungen von SFAS 123R lassen sich wie folgt zusammenfassen:

- Geltungsbereich: SFAS 123R betrifft ausschließlich die Entlohnung von Mitarbeitern und umfasst folgende Vergütungskomponenten:
  - Vergütung basierend auf Eigenkapitalinstrumenten,
  - Vergütung gekoppelt an den Fair Value von Eigenkapitalinstrumenten,
  - Vergütung, die zu einer Emission von Eigenkapitalinstrumenten führen können,
  - Mitarbeiterbeteiligungsmodelle.
- Das bisherige Wahlrecht, weiterhin nach APB 25 mit dem *intrinsic value* zu bilanzieren, wird abgeschafft.
- Die Bewertung des Aufwands für die Gegenleistung (*employee services received*) hat mit dem Fair Value zum grant date zu erfolgen, der entsprechende Aufwand wird über den Erdienungszeitraum erfasst.  
[KoR 2005 S. 371]
- Liegen Marktwerte nicht vor, erfolgt eine Bewertung über Optionspreismodelle, die an die besonderen Charakteristiken der *share-based payments* Instrumente anzupassen sind.
- Die Auswirkungen von Vertragsänderungen während der Laufzeit sind unmittelbar im Ergebnis zu erfassen.
- Nicht börsennotierte Unternehmen werden (abweichend von IFRS 2) im Hinblick auf die Ermittlung des Fair Value bestimmte Erleichterungen gewährt.
- Unter der Voraussetzung, dass die folgenden drei Bedingungen kumulativ erfüllt werden, erfolgt der Ausweis nicht als Aufwand, sondern als "Kapitalerhöhung":
  - Keine Bezugsvorteile, die über den (geschätzten) Kosten einer externen Kapitalerhöhung liegen.
  - Alle längerfristig beschäftigten Arbeitnehmer sind teilnahmeberechtigt.
  - Das Mitarbeiterbeteiligungsprogramm beinhaltet keinen wesentlichen Optionscharakter.
- Die Auswirkungen von *excess tax benefits* aus *share-based payments* lauten wie folgt:
  - Einstellung in die Kapitalrücklage.
  - Erhaltene Zahlungen/Verrechnungen aus *excess tax benefits* sind im Cash-flow aus der Finanzierungstätigkeit auszuweisen.
  - Abschreibungen auf die aus diesen Vorteilen resultierenden aktiven latenten Steuern stellen grundsätzlich Steueraufwand dar.
- Im Anhang (Notes) ist eine umfangreiche Darstellung der Programme und deren Auswirkung auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage erforderlich.
- SFAS 123R ist von public entities für Berichtsperioden anzuwenden, die nach dem 15. 6. 2005 beginnen, und von small business issuers und nonpublic entities für Berichtsperioden, die nach dem 15. 12. 2005 beginnen (*earlier adoption is encouraged*).

#### b) Inventory Cost

Im November 2004 hat der FASB SFAS 151 Inventory Costs, an amendment of ARB No. 43, Chapter 4 (*inventory pricing*) verlaubar<sup>53)</sup>. Kernpunkt der Neuregelung ist die verbesserte Definition von nicht aktivierungsfähigen Kosten (*abnormal amounts of idle facility expense, freight, handling costs, and wasted materials (spoilage)*). Hintergrund der Anpassung war eine Untersuchung des FASB, in deren Rahmen ARB 43 Chapter 4 Inventory Pricing mit den Regelungen in IAS 2 Inventories verglichen wurde. Nach Auffassung des FASB könnten die unterschiedlichen Formulierungen in den beiden Standards zu einer inkonsistenten Anwendung der grundsätzlich vergleichbaren Regelungen führen. Diese Feststellung veranlasste den FASB dazu, die US-amerikanischen Regelungen an die Formulierungen in IAS 2 anzugleichen. Die bisherige Formulierung<sup>54)</sup> "so abnormal" in ARB Chapter 4 konnte in der Tat dahingehend ausgelegt werden, dass Leerkosten und Ausschusskosten in größerem Umfang als nach IAS 2 aktivierungsfähig sind. Gem. SFAS 151 sind nunmehr Leerlauf- und Ausschusskosten generell als Periodenaufwand zu erfassen. Das "so abnormal"-Kriterium wurde eliminiert<sup>55)</sup>.

#### c) Exchanges of Nonmonetary Assets

SFAS No. 153, *Exchanges of Nonmonetary Assets, an amendment of APB Opinion No. 29, Accounting for Nonmonetary Transactions*, wurde vom FASB im Dezember 2004 herausgegeben<sup>56)</sup>. Auch diese Änderung geht auf die vergleichenden Untersuchungen des FASB zurück, in deren Rahmen eine Annäherung

(convergence) von US-GAAP und IFRS/IAS erreicht werden soll. Auch in diesem Fall hat sich der FASB entschieden, die US-amerikanischen Regelungen an die Formulierungen des IAS 16 Property, Plant and Equipment anzupassen.

Bereits APB Opinion No. 29 basierte auf dem Grundprinzip, dass der Tausch nicht-monetärer Vermögenswerte mit dem Fair Value dieser Vermögenswerte zu bewerten ist. Gleichwohl sah APB 29 bestimmte bedeutsame Ausnahmen von diesem Grundprinzip vor. So wurden bei Tauschvorgängen von "similar productive assets"<sup>57)</sup> die Buchwerte (carryover basis) fortgeführt. Dabei wurde bisher nicht differenziert, ob der Tausch "commercially substantive"<sup>58)</sup> war oder als Gegensatz dazu keine wesentlichen Auswirkungen auf die zukünftigen Cash-flows erwartet wurden. SFAS 153 führt diese Differenzierung ein. Bei Tauschvorgängen, die mit der Erwartung wesentlicher Auswirkungen auf die zukünftigen Cash-flows vorgenommen werden und damit definitionsgemäß commercial substance haben, gilt nun generell, dass die Bewertung des Tauschvorgangs basierend auf den Fair Values der Tauschgüter zu erfolgen hat (auch bei "similar productive assets"). Dies kann zur Aufdeckung vorhandener stiller Reserven führen. Zur Einschätzung der commercial substance sind entsprechende Cash-flow-Tests erforderlich. Entsprechend der Vorgehensweise in [KoR 2005 S. 372] IAS 16 führt die nunmehr eingeführte Differenzierung dazu, dass die Ausnahmebewertung zum Buchwert nicht eliminiert wird, sondern die Ausnahmeregelung einen abweichenden Anwendungsbereich erhält. Eine Bewertung zum Buchwert hat generell dann zu erfolgen, wenn es dem Tauschvorgang an der commercial substance, also der wesentlichen Auswirkung auf die zukünftigen Cash-flows fehlt. SFAS 153 enthält ausführliche Erläuterungen zu dem entscheidenden Abgrenzungskriterium der commercial substance von Tauschvorgängen.

#### d) Laufende Projekte

Müller verdeutlichte die Notwendigkeit für US-GAAP Bilanzierer und Prüfer, den aktuellen Projektplan<sup>59)</sup> des FASB regelmäßig zur Kenntnis zu nehmen, um wesentliche anstehende Änderungen frühzeitig berücksichtigen zu können. Aufgrund der zunehmenden Parallelität der Entwicklungen bei IASB und FASB besteht diese Notwendigkeit auch für IFRS/IAS Bilanzierer und Prüfer<sup>60)</sup>.

Ohne die Projekte an dieser Stelle im Einzelnen näher darzustellen, wird bei Lektüre der Übersicht auf der FASB-Website deutlich, dass Kernbereiche des Accounting weiterhin in Bewegung sind. Gerade auch im Hinblick auf die Auswirkungen auf IFRS/IAS dürfen insb. die Ergebnisse der Projekte Conceptual Framework, Fair Value Measurements und Short-Term International Convergence mit Spannung erwartet werden.

Ein weiteres, mittel- bis langfristiges Projekt des FASB ist das Codification and Retrieval Project<sup>61)</sup>. Ausgehend von einer Initiative des FASAC (Financial Accounting Standards Advisory Council)<sup>62)</sup> in 2001 hat das FASB damit begonnen, ein "Jahrhundertziel"<sup>63)</sup> in Angriff zu nehmen, nämlich in Zusammenarbeit mit dem AICPA und der SEC ein Modell zu entwickeln, "that integrates all U.S. GAAP literature into a single authoritative codification". In 2004 wurden die Bemühungen darum wesentlich verstärkt und ein Zeithorizont für die Zielerreichung von ca. 3-5 Jahren formuliert. Die Verantwortlichen bei FASAC und FASB sprechen den US-GAAP Anwendern aus der Seele mit der zutreffenden Feststellung, dass eine sichere Anwendung der von Jahr zu Jahr unüberschaubarer werdenden Regelungen des "House of GAAP" kaum noch möglich ist und deshalb eine Neustrukturierung der US-GAAP dringend erforderlich ist. Diese Aussage gilt insb. für diejenigen US-GAAP Anwender, die der vollen Härte des Köchers ständig verschärfter Sanktionen der SEC und des PCAOB ausgesetzt sind, also SEC-Clients prüfen bzw. bei diesen Unternehmen und deren ausländischen Tochtergesellschaften für die Aufstellung der Financial Statements verantwortlich sind. Es verwundert deshalb nicht, dass über 95% der in einem Survey Befragten sich für ein Codification Project aussprechen. Allein die Verringerung der Suchkosten der US-GAAP Anwender und Prüfer bei der täglichen Recherche im "House of GAAP", die sogar den Aufwand für Recherchen im deutschen Steuerrecht übersteigen dürften, wäre ein Gewinn von möglicherweise sogar volkswirtschaftlicher Dimension: Die Fehlallokation der Zeitrressourcen auf Accounting Professionals in Suchvorgänge nimmt mittlerweile geradezu groteske Züge an<sup>64)</sup>.

Das US-GAAP Codification Projekt ist uneingeschränkt zu begrüßen. Allerdings - dieser Punkt ist in dem FASB-Bericht nicht genannt - wird auch die US-GAAP Codification berücksichtigen müssen, dass es Pronouncements unterschiedlichen Verpflichtungsgrades gibt und wohl auch weiterhin wird geben müssen. Darüber hinaus, ist es fraglich, ob die Adressierung aktueller Accounting Issues, wie es insb. durch die EITF (Emerging Issues Task Force)<sup>65)</sup> erfolgt, problemlos in eine in sich geschlossene Codification überführt werden kann. Möglicherweise wird in diesem Bereich schon die erste Ausnahme von der Zielsetzung der "Single Source" erforderlich. Der Zeithorizont für das Projekt wird mit 3-5 Jahren angegeben. Hier ist wiederum zu berücksichtigen, dass die Fortentwicklung der US-GAAP innerhalb dieses Zeitraums nicht stehen bleibt und zudem die Reform des Standard Setting Process auf der Agenda steht. Gerade die Berücksichtigung der dynamischen Änderungsprozesse der US-GAAP wird im Rahmen der Codification eine zentrale Herausforderung darstellen. Es wäre jedoch ein völlig falsches Signal, das hochwillkommene Codification Project durch "wenn und aber"-Kritiken zu zerreden - die obigen Anmerkungen sind in diesem Sinne keine negative Kritik. Es soll vielmehr aufgezeigt werden, welch gigantische Dimension dieses Projekt annehmen wird und welche hohen Hürden zu überwinden sein werden<sup>66)</sup>. Es lohnt [KoR 2005 S. 373] sich schon deshalb, diese Hürden zu überwinden, weil eine einheitliche und strukturierte US-GAAP Codification auch die Konvergenz zwischen US-GAAP und IFRS fördern wird.

### 4. Aktuelle Entwicklungen im Bereich der IFRS

#### a) Improvement Project - ausgewählte wesentliche Neuerungen

Zu Beginn seines Vortrags ging Leibfried<sup>67)</sup> auf wesentliche Neuerungen für die IFRS/IAS-Bilanzierungspraxis ein, die sich im Rahmen des Improvement Project des IASB ergeben haben. Stichwortartig lassen sich diese Neuerungen wie folgt zusammenfassen:

- Bilanzgliederung: Die Trennung in current/non-current items wird verpflichtend.
- Erweiterte Angaben im Anhang (Notes) bei Unsicherheiten, Schätzungen und neuen Standards.
- Abschaffung außerordentlicher Posten.
- Abschaffung der LiFo-Methode.
- Aufwertung des Component Accounting (nunmehr "black letter paragraph").
- Jährliche Überprüfung von Abschreibungsdauer, -methode, Restwert.
- Möglichkeit der Klassifizierung von Vermögen unter Financial Leases als Renditeliegenschaft.
- Aufgabe des foreign entity / foreign operations-Concept.
- Verpflichtung zur Verbuchung von Verlusten, die einen Equity-Ansatz übersteigen, gegen Ausleihungen.
- Angabe der "Management Compensation" im Anhang (Notes)<sup>68)</sup>.

#### b) IFRS 3 "Impairment only"

Nachdem bereits in 2001 durch SFAS 141 Business Combinations, SFAS 142 Goodwill and Other Intangible Assets und SFAS 144 Accounting for the Impairment or Disposal of Long-Lived Assets in den US-GAAP die planmäßige Abschreibung in wesentlichen Bereichen durch den sog. "impairment-only-approach" ersetzt wurde, hat das IASB durch die Verlautbarungen von IFRS 3 Business Combinations und IAS 36 Impairment of assets (revised) zwar nicht in allen Teilen inhaltlich identische jedoch zumindest vergleichbare Regelungen geschaffen. Die damit für IFRS/IAS-Bilanzierer verbundenen wesentlichen Neuerungen lauten stichwortartig wie folgt:

- Die Neubewertungsmethode wird zwingend vorgeschrieben, die Buchwertmethode (bisherige Benchmark-Methode) ist nicht mehr anwendbar<sup>69)</sup>.
- Ansatz von Eventualschulden ("contingent liabilities").
- Verpflichtungen, die erst durch den Unternehmenszusammenschluss ausgelöst werden, können nicht zurückgestellt werden ("golden parachute").
- Impairment-Only-Approach:
  - Die planmäßige Abschreibung von Goodwill wird abgeschafft. Einführung des Impairment-Test.
  - In größerem Umfang als bisher sind im Rahmen der Purchase Price Allocation selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte zu bilanzieren.
  - Hinsichtlich der Sensitivität der Annahme sind entsprechende Angaben im Anhang (Notes) erforderlich.
  - Negative Unterschiedsbeträge sind sofort ertragswirksam zu erfassen.
  - Der Impairment-Test nach IFRS unterscheidet sich von den US-GAAP-Regelungen (SFAS 142).

Insb. die Unterschiede im Bereich des Impairment-Tests nach IFRS und US-GAAP können zu signifikant abweichenden Wertansätzen des Goodwill führen. Leibfried veranschaulichte diesen Unterschied der Regelwerke anhand eines Rechenbeispiels mit folgenden Kernaussagen:

- Liegt der am Markt für eine Cash Generating Unit (CGU) erzielbare Betrag (Fair Value) über dem Nettobuchwert der Vermögenswerte (Anlagevermögen + Umlaufvermögen + Goodwill - Verbindlichkeiten), ergibt sich weder nach IFRS 3 noch nach SFAS 142 ein Abwertungsbedarf.
- Liegt dagegen der am Markt für eine CGU erzielbare Betrag (Fair Value) unter dem Nettobuchwert der Vermögenswerte, ist der Abwertungsbedarf nach IFRS 3 nach diesem einstufigen Impairment-Test bereits ermittelt. Er berechnet sich als negative Differenz zwischen dem Fair Value und dem Nettobuchwert der Vermögenswerte einschließlich Goodwill.

- Nach SFAS 142 stellt die vorgenannte Konstellation nur ein Zwischenergebnis dar. SFAS 142 schreibt in diesem Fall die zweite Stufe des Impairment Tests vor. Dabei müssen zunächst sämtliche Aktiva und Passiva - jedoch ohne den Goodwill - der CGU gedanklich neu mit Zeitwerten bewertet werden. Der resultierende Fair Value der Aktiva und Passiva ist von dem erzielbaren Betrag für die CGU (Fair Value der CGU) zu subtrahieren, als Ergebnis ergibt sich der Implied Goodwill der CGU. Die negative Differenz zwischen dem Buchwert des Goodwill und dem Implied Goodwill der CGU ergibt den höheren Abwertungsbedarf nach US-GAAP.

[KoR 2005 S. 374]

**Beispiel:** Für die CGUs (nach US-GAAP: Reporting Units, RU) Generika und Medizinische Hilfsmittel der Pharma AG liegen zum 31. 12. XX die folgenden Buch- und Zeitwerte vor:

**Tab. 1: Buch- und Zeitwerte der CGUs**

	Generika		Med. Hilfsmittel	
	Buchwerte	Zeitwerte	Buchwerte	Zeitwerte
Umlaufvermögen	1500	1700	600	800
Anlagevermögen	1800	2100	1200	1350
Goodwill	700		900	
Verbindlichkeiten	2300	2300	1300	1400

Im Rahmen des jährlichen Goodwill-Impairment-Tests ist für die CGU Generika ein erzielbarer Ertrag von 2100 GE und für die RU Medizinische Hilfsmittel ein erzielbarer Ertrag von 1200 GE ermittelt worden (entspricht jeweils den nach US GAAP zu ermittelnden Fair Values).

Im Rahmen des zweistufigen Impairment Tests nach SFAS 142 ist in einem ersten Schritt zu überprüfen, ob der Fair Value der RU über dem Buchwert (inkl. Goodwill) der RU liegt (vgl. Tab. 2).

**Tab. 2: Vergleich Buchwert vs. Fair Value**

STEP 1	Generika		Med. Hilfsmittel	
	Buchwerte	Zeitwerte	Buchwerte	Zeitwerte
Umlaufvermögen	1500	1700	600	800
+ Anlagevermögen	1800	2100	1200	1350
+ Goodwill	700		900	
- Verbindlichkeiten	-2300	-2300	-1300	-1400
= <b>Nettobuchwert</b>	<b>1700</b>	<b>1700</b>	<b>1400</b>	<b>1400</b>
Fair Value RU	2100	2100	1200	1200
Differenz Fair Value-Nettobuchwert	<b>400</b>		<b>-200</b>	

**Zwischenergebnis:** Der Fair Value der RU Generika liegt über dem Buchwert der Vermögenswerte. Ein Abwertungsbedarf ergibt sich nicht. Bei der RU Med. Hilfsmittel liegt der Fair Value dagegen unter den Vermögenswerten. Daher ist die 2. Stufe der Impairment-Prüfung für diese RU durchzuführen. Im Rahmen der 2. Stufe müssen zunächst sämtliche Aktiva und Passiva der RU neu bewertet werden (siehe Zeitwerte der Tabelle).

Dem folgenden Schema folgend ist dann der implizierte Goodwill der RU zu berechnen:

**Tab. 3: Ermittlung des Abwertungsbedarfs**

STEP 2	Med. Hilfsm. Buchwerte
Fair Value Umlaufvermögen	800
+ Fair Value Anlagevermögen	1350
- Fair Value Verbindlichkeiten	-1400
= <b>Fair Value der Aktiva und Passiva</b>	<b>750</b>
Fair Value RU	1200
- Fair Value der Aktiva und Passiva	-750
= <b>Implizierter Goodwill der RU</b>	<b>450</b>
<b>Abwertungsbedarf:</b>	<b>Med. Hilfsm.</b>
Buchwert Goodwill	900
- Implizierter Goodwill der RU	-450
<b>Abwertungsbeitrag</b>	<b>450</b>

Nach IFRS 3 gilt nur ein einstufiger Impairment-Test. Demnach ist der Fair Value jeder CGU mit dem Buchwert der vorhandenen Vermögensgegenstände (inkl. Goodwill) zu vergleichen. Für die CGU Generika ergibt sich kein Abwertungsbedarf. Für die CGU Medizinischen Hilfsmittel ergibt sich bei einem Nettobuchwert von 1400 GE und einem Fair Value von 1200 GE ein Impairment-Bedarf von 200 GE.

Ergebnis:

Abwertungsbedarf nach SFAS 142	450
Abwertungsbedarf nach IFRS 3	<u>200</u>
Abweichung	<u>250</u>

### c) Ausgewählte Aspekte verschiedener Einzelstandards

Von den auf der Fachtagung angesprochenen Einzelstandards werden hier exemplarisch zwei zentrale Aspekte herausgegriffen:

#### aa) IFRS 5 Non-current assets held for sale and discontinued operations

IFRS 5 ersetzt IAS 35 Discontinuing Operations. Die neuen Regelungen stellen eine starke Annäherung an US-GAAP (SFAS 144 Accounting for the Impairment or Disposal of Long-Lived Assets) dar. IFRS 5 betrifft die Bilanzierung und Bewertung von zur Veräußerung gehaltenen, langfristigen Vermögenswerten und Abgangsgruppen sowie Ausweis und Anhangangaben für aufgegebene Geschäftsbereiche. IFRS 5.6 führt die folgende Definition des Begriffs "zur Veräußerung gehalten" ("held for sale") ein: Ein langfristiger Vermögenswert (oder eine Vermögensgruppe) ist als zur Veräußerung gehalten zu klassifizieren, wenn der zugehörige Buchwert überwiegend durch ein Veräußerungsgeschäft und nicht durch fortgesetzte Nutzung realisiert wird. Die Subsumption eines Vermögenswerts oder einer Vermögensgruppe unter die Kategorie "held for sale" hat erhebliche Auswirkungen auf die Bilanzierung und Bewertung, die nachfolgend skizziert sind:

- Die Veräußerungsabsicht muss durch objektive Merkmale konkretisiert sein, bevor die Sonderregelungen des IFRS 5 eingreifen (Anhaltspunkte: beschlossener Verkauf, realistischer Angebotspreis, aktive Suche nach Käufer, Abschluss der Veräußerung binnen eines Jahres sehr wahrscheinlich).
- Vor der Sonderbewertung nach IFRS 5 ist zunächst der aktuelle Buchwert nach den allgemeinen Vorschriften zu ermitteln. Im Anschluss daran ist der zur Veräußerung gehaltene Vermögenswert mit dem niedrigeren Wert (Buchwert versus Fair Value) abzüglich Veräußerungskosten zu bewerten.
- Planmäßige Abschreibungen werden nicht weiter vorgenommen.
- Die Vermögenswerte sind in der Bilanz gesondert auszuweisen. Für Gruppen von Vermögenswerten und Schulden gelten Sonderregelungen.
- Aufgegebene Geschäftsbereiche sind abgrenzbare Geschäftszeile oder geografisch abgrenzbare Tätigkeiten, die entweder zur Veräußerung bestimmt sind oder bereits veräußert wurden. Die Bewertung der in den aufgegebenen Geschäftsbereichen enthaltenen langfristigen Vermögenswerte richtet [KoR 2005 S. 375] sich nach den oben skizzierten Regeln des IFRS 5. In der GuV ist das Ergebnis der aufgegebenen Geschäftsbereiche gesondert auszuweisen. Ist die Aufgabe des Geschäftsbereichs nicht auf eine Veräußerung, sondern eine Stilllegung zurückzuführen, ist ein separater Ausweis erst ab dem Zeitpunkt der tatsächlichen Stilllegung möglich.

#### bb) IFRS 2 Share-based payment

Bei der Erläuterung der Neuregelungen zur aktienbasierten Vergütung wurde die Annäherung zwischen US-GAAP (SFAS 123 revised<sup>70</sup>) und IFRS besonders deutlich. Der Anwendungsbereich von IFRS 2 ist jedoch umfassender, der als Aufwand zu erfassende Fair Value der Rechte betrifft neben dem Personalaufwand auch externe Dienstleistungen. Die Ermittlung des Fair Value hat, soweit verfügbar, zu Marktwerten zu erfolgen. Sind Marktwerte jedoch nicht

verfügbar, sind geeignete Modelle zur Wertermittlung anzuwenden (z.B. Black-Scholes-Modell oder Binomial-Modell). Entsprechend der Regelung in SFAS 123 hat die Bewertung im Zeitpunkt der Gewährung der Rechte (grant date) zu erfolgen, wobei Annahmen z.B. über den Verfall erforderlich sind. Der Aufwand ist zeitanteilig über den Erdienungszeitraum bis zum vesting date zu erfassen. Die neuen Regelungen sind deutlich als "hard rules" aufzufassen: "No exceptions", "Disclosure is not a substitute for recognition". IFRS 2 ist grundsätzlich erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. 1. 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahrs anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Für eine Übergangsphase schreibt IFRS 2.53 jedoch unter bestimmten Voraussetzungen die frühere Anwendung verpflichtend vor: Für alle Optionen, die nach dem 7. 11. 2002 (Datum der Vorlage des Exposure Drafts zu IFRS 2) gewährt wurden und deren Sperrfrist zum 1. 1. 2005 noch nicht abgelaufen war, ist eine rückwirkende Anpassung erforderlich.

## 5. Abschlussprüfung nach internationalen Grundsätzen - aktuelle Entwicklungen bei ISA, IDW PS und US-PCAOB-Rules

Die Reformen im Berufsstand der Accountancy Profession stehen zunehmend im internationalen Kontext. Die Aktivitäten der International Federation of Accountants (IFAC)<sup>71</sup> und im Hinblick auf die Prüfungsstandards die Aktivitäten des International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)<sup>72</sup> stehen hier im Vordergrund. Die fachlichen und berufspolitischen Aktivitäten in diesen internationalen Organisationen werden traditionell ganz erheblich vom US-amerikanischen Berufsstand<sup>73</sup> und der US-amerikanischen Börsenaufsichtsbehörde SEC<sup>74</sup> geprägt. Seit der Einrichtung des Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)<sup>75</sup> ist das Standard-Setting im Bereich der Prüfungsstandards in den USA in ein neues Zeitalter eingetreten, wobei auch hier der Einfluss des PCAOB auf die internationalen Organisationen immens ist. Schließlich sind die Regelungen der EU-Organe<sup>76</sup> sowie die Aktivitäten der europäischen Berufsorganisation FEE<sup>77</sup> der Liste der internationalen Einflüsse zuzurechnen. Dabei wird auch der prüfende und beratende Mittelstand, einschließlich der Steuerberater, die freiwillige Prüfungen durchführen, erheblich von den internationalen Entwicklungen beeinflusst. Der Mittelstand wird sich den neuen Anforderungen nicht entziehen können, sondern muss sich als Teil des gesamten Berufsstands den Reformen stellen und diese aktiv mitgestalten. Der Fachvortrag wurde deshalb unter das Motto "Keeping pace with change is the only way to ensure accountants do not become irrelevant"<sup>78</sup> gestellt. Abb. 2 zeigt die Agenda dieses Fachvortrags.

Abb. 2: Agenda Fachvortrag Abschlussprüfung nach internationalen Grundsätzen



Vor dem Hintergrund, dass die Autoren die Thematik in zwei Folgebeiträgen in den nächsten Ausgaben der KoR vertieft darstellen werden, wird auf eine detaillierte inhaltliche Darstellung des Fachvortrags an dieser Stelle verzichtet<sup>79</sup>.

## III. Zusammenfassung und Ausblick

Der Gesprächskreis war eine konstruktive und fachübergreifende Diskussion zwischen Standard-Setzern, Anwendern, Prüfern sowie Fachautoren und -verlegern zu aktuellen Themen, die die Berufslandschaft aller Beteiligten in bisher ungewohntem Ausmaß verändern werden. Dieses breite Spektrum hat der Veranstaltung ihre besondere Note gegeben und wesentlich dazu beigetragen, den Netzwerkgedanken in seiner Idealform umzusetzen. Der erfolgreiche Gesprächskreis wird in 2006 fortgesetzt.

### Informationen zu den Autoren

Dipl.-Kfm. Ralph Brinkmann, CPA (IL), Master M.B.L.T. (jur.), StB, Ernst & Young AG WPG, Frankfurt, ist Vice President des Vorstands der German CPA Society e.V.

Dipl.-Kfm. Alexander Spieß, CPA (IL), WP, StB, FALK & Co GmbH WPG StBG, Heidelberg, ist Mitglied des Vorstands der German CPA Society e.V.

### Fußnoten:

- 1) Gesetz zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards und zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung, BGBl. I 2004 S. 3166-3182.
- 2) Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. 7. 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards, ABl. EG Nr. L 243 S. 1.
- 3) EU-Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des europäischen Parlaments und des Rates über die Prüfung des Jahresabschlusses und des konsolidierten Abschlusses und zur Änderung der Richtlinien 78/660 EWG und 83/349/EWG des Rates vom 16. 3. 2004, KOM (2004) 1777, [http://europa.eu.int/eur-lex/de/com/pdf/2004/com2004\\_0177de01.pdf](http://europa.eu.int/eur-lex/de/com/pdf/2004/com2004_0177de01.pdf).
- 4) Vgl. ausführlich [www.xbrl.org](http://www.xbrl.org).
- 5) Vgl. zu dieser Zusammenarbeit stellvertretend [www.iasb.org/resources/xbrl.asp](http://www.iasb.org/resources/xbrl.asp).
- 6) Zu ausführlichen Informationen zur GCPAS vgl. [www.GCPAS.org](http://www.GCPAS.org), insb. die aktuelle Broschüre der GCPAS "Internationalisierung der Kapitalmärkte, der Rechnungslegung und der Wirtschaftsprüfung", unter [www.gcpas.org/n42167/92909.html](http://www.gcpas.org/n42167/92909.html). Zum Berufsstand der CPAs und zum Berufsexamen vgl. ausführlich Brinkmann/Leibfried, KoR 2001 S. 55-70 sowie Brinkmann/Leibfried, KoR 2003 S. 84-98 (Teil I), S. 196-208 (Teil II) und S. 291-312 (Teil III).
- 7) Vgl. [www.falk-co.de](http://www.falk-co.de).
- 8) Vgl. [www.ifac.org](http://www.ifac.org) sowie speziell zu den ISA [www.ifac.org/IAASB/](http://www.ifac.org/IAASB/) (International Auditing and Assurance Standards Board).
- 9) Vgl. dazu die Verlautbarung des HFA des IDW "Die künftige Pflicht zur Anwendung der ISAs", FN-IDW 2004 S. 622-624.
- 10) Commercial Direktor International Accounting Standards und Committee Foundation (IASCF) and Global Chair XBRL International sowie Ehrenmitglied der GCPAS.
- 11) Die vollständigen Präsentationen der Fachtagung stehen zum Download unter [www.gcpas.org/n42073/news162773.html](http://www.gcpas.org/n42073/news162773.html) zur Verfügung.
- 12) Vgl. [www.iasb.org/about/structure.asp](http://www.iasb.org/about/structure.asp).
- 13) Vgl. die ausführlichen Informationen und Dokumente zum Constitution Review unter [www.iasb.org/current/iascf.asp](http://www.iasb.org/current/iascf.asp).
- 14) Vgl. IASCF, Review of the Constitution, Proposals for Change, Consultation Paper, Nov. 2004, [www.iasb.org/uploaded\\_files/documents/8\\_949\\_2004-cons-itc.pdf](http://www.iasb.org/uploaded_files/documents/8_949_2004-cons-itc.pdf).
- 15) Ebenda, S. 7. Die einzelnen Maßnahmen, die zur Umsetzung dieser Ziele vorgesehen sind, sind im Consultation Paper im Detail aufgeführt.
- 16) Vgl. dazu [www.iasb.org/current/index.asp](http://www.iasb.org/current/index.asp). Eine jeweils aktuelle Übersicht der laufenden Projekte findet sich in der IASB-Publikation IASB Insight, 23. 5. 2005, [www.iasb.org/news/index.asp?showPageContent=no&xml=10\\_413\\_25\\_23052005\\_23052006.htm](http://www.iasb.org/news/index.asp?showPageContent=no&xml=10_413_25_23052005_23052006.htm).
- 17) Vgl. zu dieser Problematik der "versteckten US-GAAP-Abschlüsse im Gewand der IFRS/IAS" die ausführliche Analyse bei Freisleben/Leibfried, KoR 2004 S. 101-109.
- 18) Ähnliche Konflikte bestehen im Hinblick auf die Harmonisierung der Prüfungsstandards.
- 19) SEC adopts amendments to Form 20-F related to the First-Time Adoption of IFRS, [www.sec.gov/news/press/2005-55.htm](http://www.sec.gov/news/press/2005-55.htm).
- 20) Vgl. [www.sec.gov/rules/final/33-8567fr.pdf](http://www.sec.gov/rules/final/33-8567fr.pdf).
- 21) [www.sec.gov/rules/final/33-8567fr.pdf](http://www.sec.gov/rules/final/33-8567fr.pdf).
- 22) Vgl. dazu die Pressemitteilungen der SEC und der EU-Kommission vom 21. 4. 2005 zur Vereinbarung einer entsprechenden "Roadmap" unter [www.sec.gov/news/press/2005-62.htm](http://www.sec.gov/news/press/2005-62.htm) und [http://europa.eu.int/comm/internal\\_market/accounting/ias\\_de.htm#news](http://europa.eu.int/comm/internal_market/accounting/ias_de.htm#news).
- 23) Vgl. dazu insb. [www.iasb.org/current/iasb.asp?showPageContent=no&xml=16\\_33\\_67\\_30102003.htm](http://www.iasb.org/current/iasb.asp?showPageContent=no&xml=16_33_67_30102003.htm).
- 24) IASB Discussion Paper, Preliminary Views on Accounting Standards for Small and Medium-sized Entities, 2004, [www.iasb.org/uploaded\\_files/documents/8\\_891\\_pv-sme.pdf](http://www.iasb.org/uploaded_files/documents/8_891_pv-sme.pdf).
- 25) Vgl. [www.standardsetter.de/drsc/docs/press\\_releases/sme\\_questionnaire\\_050405.pdf](http://www.standardsetter.de/drsc/docs/press_releases/sme_questionnaire_050405.pdf). Der Fragebogen datiert auf den 5. 4. 2005, die Kommentierungsphase wurde durch das IASB bis zum 30. 6. 2005 verlängert.
- 26) Lt. einer Pressemitteilung des DRSC vom 3. 5. 2005 hat der Bundesverband der Deutschen Industrie (BDI) einen Fragebogen zu Ansatz- und Bewertungsregeln für kleine und mittelgroße Unternehmen (KMU) in deutscher Sprache veröffentlicht, der sich eng an den Fragebogen des IASB anlehnt. Die Vorgehensweise des BDI ist ausdrücklich zu begrüßen, da insb. im Bereich der KMU ein Fragebogen in deutscher Sprache die Resonanz und auch das Problembewusstsein der betroffenen Unternehmen wesentlich erhöhen dürfte. Der Fragebogen steht unter [www.drsc.de](http://www.drsc.de) zur Verfügung.

- 27) Europaweit beläuft sich die Zahl der listed companies auf rd. 7.000-8.000, weltweit auf rd. 35.000-40.000. Die Anzahl der SMEs geht bereits europaweit in die Millionen.
- 28) Vgl. zur Problematik "IFRS/IAS und steuerliche Gewinnermittlung" Herzog, WPg 2005 S. 211-235.
- 29) Vgl. Niehus, Gastkommentar, DB 13/2005 S. 1.
- 30) Niehus fasst die festgestellten Negative zu vier Gruppen zusammen: "Holprige deutsche Sprache, Schluderigkeiten, falsche Terminl, mangelnde Fachkenntnisse".
- 31) [www.iasplus.com/index.htm](http://www.iasplus.com/index.htm).
- 32) Zu Literatur zum Thema XBRL vgl. u.a. die Website der IFAC ([www.ifac.org](http://www.ifac.org)) und die Publikationen im Journal of Accountancy des AICPA ([www.aicpa.org/pubs/jofa/joahome.htm](http://www.aicpa.org/pubs/jofa/joahome.htm)) jeweils unter Verwendung des Suchbegriffes XBRL sowie u.a. folgende Internetseiten: [www.xbrl.org/Home/](http://www.xbrl.org/Home/), [www.iasb.org/resources/xbrl.asp](http://www.iasb.org/resources/xbrl.asp), [www.xbrl-deutschland.de/](http://www.xbrl-deutschland.de/).
- 33) Die Keynote Presentation von Sir David Tweedie, IASB-Chairman, kann unter [www.iasb.org/resources/xbrl.asp](http://www.iasb.org/resources/xbrl.asp) als Videopräsentation abgerufen werden.
- 34) Vgl. dazu die Pressemitteilung der SEC vom 3. 2. 2005 unter [www.sec.gov/news/press/2005-12.htm](http://www.sec.gov/news/press/2005-12.htm). Weitere Informationen zu XBRL-Projekten der SEC stehen unter [www.sec.gov/spotlight/xbrl.htm](http://www.sec.gov/spotlight/xbrl.htm) zur Verfügung.
- 35) Vgl. dazu [www.fasb.org/project/xbrl\\_project.shtml](http://www.fasb.org/project/xbrl_project.shtml). Die einzelnen bereits verabschiedeten Taxonomies für US-GAAP Zwecke stehen unter [www.xbrl.org/FRTaxonomies/](http://www.xbrl.org/FRTaxonomies/) zum Download zur Verfügung.
- 36) "The IASCF has released the final version of a taxonomy to represent IFRS general purpose financial reporting by profit-oriented entities. This is based on the 2004 IFRS bound volume and incorporates additional requirements for banks and similar financial institutions. It was Acknowledged by XBRL International on Tuesday 31 May, confirming it is fully compliant with the XBRL specification. Taxonomies are the dictionaries used by XBRL to define accounting and financial data items and this is a major step in allowing companies around the world reporting under IFRS to use XBRL". [www.xbrl.org/LatestNews/](http://www.xbrl.org/LatestNews/).
- 37) Die Taxonomy IFRS-GP steht unter [www.iasb.org/resources/taxonomies.asp](http://www.iasb.org/resources/taxonomies.asp) zur Verfügung.
- 38) Download unter [www.pcaobus.org/Standards/Staff\\_Questions\\_and\\_Answers/index.asp](http://www.pcaobus.org/Standards/Staff_Questions_and_Answers/index.asp).
- 39) In Deutschland sind u.a. die Deutsche Bundesbank, DATEV, Ernst & Young AG und SAP involviert. Zu den Aktivitäten der Deutsche Börse AG im Zusammenhang mit XBRL vgl. <http://deutsche-boerse.com>.
- 40) Vgl. [www.xbrl.org/XBRLandBusiness/](http://www.xbrl.org/XBRLandBusiness/). Ein Showcase u.a. mit XBRL-Demos und Projektdetails ist unter [www.xbrl.org/showcase/](http://www.xbrl.org/showcase/) ebenfalls verfügbar.
- 41) Vgl. dazu [www.xbrl.org/SoftwareCompanies/](http://www.xbrl.org/SoftwareCompanies/).
- 42) Taxonomie in der IT: In Bezug auf Dokumente bzw. Inhalte wird der Begriff Taxonomie für ein Klassifikationssystem, eine Systematik oder den Vorgang des Klassifizierens verwendet. Klassifizierungen können z.B. durch die Erfassung von Metadaten und/oder die Verwendung einer Ablagestruktur vorgenommen werden. Quelle: <http://de.wikipedia.org/wiki/Taxonomie>.
- 43) Vgl. [www.xbrl-deutschland.de/](http://www.xbrl-deutschland.de/). Die Taxonomie GermanAP Version 1,0 für deutsches Bilanzrecht (German Accounting Principles) steht dort als kompletter Satz der Taxonomie Dateien einschließlich einer Online-Präsentation der Taxonomie zum Download zur Verfügung.
- 44) Die einzelnen bereits verabschiedeten Taxonomies für US-GAAP Zwecke sind unter [www.xbrl.org/FRTaxonomies/](http://www.xbrl.org/FRTaxonomies/) aufgelistet.
- 45) Vgl. [www.iasb.org/resources/taxonomies.asp](http://www.iasb.org/resources/taxonomies.asp).
- 46) Die Verlautbarungen (pronouncements) des FASB stehen unter [www.fasb.org/st/](http://www.fasb.org/st/) zum Download zur Verfügung.
- 47) Dipl.-Kfm. Jörg Müller CPA/WP/SIB ist geschäftsführender Gesellschafter der SiegRevision GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ([www.siegrevision.de](http://www.siegrevision.de)) und Vice President des Vorstands der German CPA Society e.V.
- 48) Accounting Research Bulletin No. 43 Restatement and Revision of Accounting Research Bulletins, Chapter 4 Inventory Pricing.
- 49) APB Opinion No. 29 Accounting for Nonmonetary Transactions.
- 50) [www.fasb.org/st/status/statpg123r.shtml](http://www.fasb.org/st/status/statpg123r.shtml).
- 51) Vgl. [www.fasb.org/st/summary/stsum123r.shtml](http://www.fasb.org/st/summary/stsum123r.shtml).
- 52) APB Opinion No. 25 Accounting for Stock Issued to Employees.
- 53) Effective date: The guidance is effective for inventory costs incurred during fiscal years beginning after June 15, 2005. Earlier application is permitted for inventory costs incurred during fiscal years beginning after November 23, 2004. The provisions of Statement 151 should be applied prospectively.
- 54) "...under some circumstances, items such as idle facility expense, excessive spoilage, double freight, and rehandling costs may be so abnormal as to require treatment as current period charges...".
- 55) Auswirkungen: 1. Leerlaufkosten dürfen grundsätzlich nicht mehr aktiviert werden, fixe Gemeinkosten dürfen nur noch auf Basis der Normalauslastung verteilt werden, nicht verteilungsfähige Fixkosten sind Aufwand der Periode. 2. Ausschusskosten: Nur "normale" Ausschusskosten dürfen berücksichtigt werden, ungewöhnliche Ausschusskosten stellen Aufwand der Periode dar (Beispiel: Jahresdurchschnitt Ausschuss 3%, Ausschuss im Juli 7%, Ergebnis: 4% sind im Juli als Periodenaufwand zu erfassen).
- 56) Effective date: The Statement is effective for nonmonetary asset exchanges occurring in fiscal periods beginning after June 15, 2005. Earlier application is permitted for nonmonetary asset exchanges occurring in fiscal periods beginning after the date of issuance. The provisions of Statement 153 should be applied prospectively.
- 57) Z.B. Tausch einer Drehmaschine gegen eine vergleichbare Drehmaschine im produzierenden Gewerbe.
- 58) A nonmonetary exchange has commercial substance if the future cash flows of the entity are expected to change significantly as a result of the exchange.
- 59) Die Aktivitäten des FASB können unter [www.fasb.org/project/](http://www.fasb.org/project/) sowie [www.fasb.org/project/tech\\_plan.pdf](http://www.fasb.org/project/tech_plan.pdf) nachvollzogen werden.
- 60) Vgl. zu den aktuellen Hauptprojekten des FASB [www.fasb.org/project/](http://www.fasb.org/project/). Die Übersicht auf der Website des FASB enthält zusätzlich Informationen zu Technical Application and Implementation Projects and Other Technical Activities.
- 61) Vgl. ausführlich Brinkmann, in GCPAS-NewsFlash 11-2004, S. 7-10, [www.gcpas.org/n68949/i59479.html](http://www.gcpas.org/n68949/i59479.html).
- 62) Das FASAC berät das FASB in Accounting-Fragen. Zu ausführlichen Informationen vgl. [www.fasb.org/fasac/](http://www.fasb.org/fasac/).
- 63) Das FASB misst dem Projekt ganz erhebliche Bedeutung bei: "We believe that the codification and retrieval project will be one of the most significant changes to the U.S. accounting profession during our lifetimes."
- 64) Eine schnelle Antwort zur Behandlung eines Bilanzierungsproblems - und sei es noch so einfach - ist im Rahmen der US-GAAP derzeit kaum mehr möglich. Man ist zwar versucht, aus eigener Erfahrung und fachlichem Wissen heraus, eine schnelle Antwort zu geben, zieht jedoch ebenso schnell wieder zurück bei dem Gedanken, dass sich irgendwo im Labyrinth des "House of GAAP" eine verpflichtende Einzelfallregelung finden könnte, welche die beabsichtigte schnelle Antwort als Anwendungs-, Beratungs- oder Prüfungsfehler entlarven würde.
- 65) Vgl. [www.fasb.org/eitf/agenda.shtml](http://www.fasb.org/eitf/agenda.shtml). Da aus deutscher Sicht besonders interessant, sei an dieser Stelle erwähnt, dass die EITF das Thema "German Altersteilzeit" auf ihre Agenda gesetzt hat (Issue No. 05-5, "Accounting for the Altersteilzeit Early Retirement Programs and Similar Type Arrangements"), vgl. [www.fasb.org/eitf/eitfissu.shtml#05-5](http://www.fasb.org/eitf/eitfissu.shtml#05-5).
- 66) Der FASB und die weiteren relevanten Standardsetter wie SEC, EITF und AICPA arbeiten bereits bisher eng mit den US-GAAP Praktikern in den Unternehmen und Prüfungsgesellschaften zusammen. Es ist folgerichtig, bei den Anwender und Prüfer der US-GAAP, die zu über 95% dem Codification Project zustimmen, deren aktive Unterstützung einzufordern. Der FASB hat im Nov. 2004 einen Aufruf zur Mitarbeit beim Codification Project auf seiner Website publiziert.
- 67) Prof. Dr. Peter Leibfried Dipl.-Oec./CPA/MBA ist Vorstand der FAS AG ([www.fas-ag.de](http://www.fas-ag.de)), Geschäftsführer der Akademie für Internationale Rechnungslegung ([www.internationale-rechnungslegung.de/](http://www.internationale-rechnungslegung.de/)), Professor für Internationale Rechnungslegung an der Fachhochschule Calw ([www.fh-calw.de](http://www.fh-calw.de)) und President des Vorstands der German CPA Society e.V.
- 68) Auf die nationalen Entwicklungen in diesem Bereich durch den am 18. 5. 2005 vom Bundeskabinett verabschiedeten Regierungsentwurf eines Gesetzes über die Offenlegung der Vorstandsvergütungen (Vorstandsvergütungs-Offenlegungsgesetz - VorstOG) sei hingewiesen. Die dort vorgesehenen Offenlegungspflichten (unter Berücksichtigung einer "Opting Out-Regelung") sollen für alle Geschäftsjahre gelten, die nach dem 31. 12. 2005 beginnen. Vgl. [www.bmj.de](http://www.bmj.de).
- 69) Auch der Deutsche Rechnungslegungsstandard DRS 4 (Unternehmenserwerbe im Konzernabschluss) sieht die Neubewertungsmethode entgegen dem in § 301 Abs. 1 HGB vorgesehenen Wahlrecht als einzig zulässige Methode vor.
- 70) Vgl. dazu auch Abschn. II.3.a).
- 71) Vgl. [www.ifac.org](http://www.ifac.org).
- 72) Vgl. [www.ifac.org/IASB/](http://www.ifac.org/IASB/).
- 73) Vgl. insb. das AICPA, [www.aicpa.org](http://www.aicpa.org).
- 74) [www.sec.gov](http://www.sec.gov).
- 75) Vgl. [www.pcaobus.org](http://www.pcaobus.org). Das PCAOB wurde gem. Title I, Sec. 101-109 des Sarbanes-Oxley-Act of 2002 etabliert und ist im Ergebnis, als berufsstandsunabhängige Aufsicht, ein verlängerter Arm der SEC.
- 76) Vgl. insb. die Aktivitäten und Maßnahmen der EU-Kommission unter [http://europa.eu.int/comm/internal\\_market/financial-reporting/index\\_de.htm](http://europa.eu.int/comm/internal_market/financial-reporting/index_de.htm).
- 77) Vgl. [www.fee.be](http://www.fee.be).
- 78) Zitat IFAC, 16th World Congress of Accountants, Hong Kong Nov. 2002.
- 79) Vgl. dazu die Langfassung dieses Fachtagungsberichts unter [www.GCPAS.org](http://www.GCPAS.org).



© KoR, Fachverlag der Verlagsgruppe Handelsblatt GmbH 2011