

Ralph Brinkmann / Peter Leibfried

## Reform und Internationalisierung der Ausbildung der Accountancy Profession in der Krise

– Anmerkungen aus Sicht der US-Certified Public Accountants in Deutschland vor dem Hintergrund der Reform der US-Uniform-CPA-Examination (Teil III)<sup>266)</sup> –

(Fortsetzung von S. 208)

### V. Stand der Internationalisierung – Anerkennung von Berufsqualifikationen und internationale Zusammenarbeit von Berufsorganisationen

#### 1. Mutual Recognition Agreements / International Reciprocity of Accounting Designations

„As business and finance become increasingly global in scope, it is natural that accountants will increasingly be global travellers. Yet, accounting licensure remains the province of countless state and national governments. For those with international ambition, however, there is continuing development on international reciprocity, and some arrangements are already in place“<sup>267)</sup>.

Die gegenseitige Anerkennung von nationalen Berufsqualifikationen ermöglicht den Young Professionals, ihre Ausbildung international auszurichten, ohne der Belastung der Ablegung vollständiger Berufsexamen in verschiedenen Ländern ausgesetzt zu sein. In aller Regel wird die Anerkennung von einer Eignungsprüfung abhängig gemacht. Die Eignungsprüfung soll sicherstellen, dass die Kandidaten über ausreichende Kenntnisse der besonderen nationalen Rechtsvorschriften, die für die Berufsausübung von Bedeutung sind, verfügen<sup>268)</sup>. Dagegen werden gleichwertige Kenntnisse, die ein Kandidat bereits im Rahmen eines vergleichbaren nationalen Berufsexamens in einem anderen Land nachgewiesen hat<sup>269)</sup>, nicht erneut geprüft.

#### a) Gegenseitige Anerkennung innerhalb der EU

In der EU ist – trotz weiterhin bestehender Unterschiede in der Ausbildung und den Standards der Berufsausübung der Accountancy Profession<sup>270)</sup> – die gegenseitige Anerkennung von Berufsqualifikationen bereits sehr weit entwickelt, wobei die Voraussetzung einer – gegenüber dem WP-Examen jedoch stark verkürzten – Eignungsprüfung erfüllt werden muss<sup>271)</sup>. Dies dürfte jedoch weniger auf eine besonders freizügige Einstellung der jeweiligen natio-

**Dipl. Kfm. Ralph Brinkmann, M.B.L.T., CPA (IL), ist Prüfungsleiter in einer großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in Frankfurt, Mitglied des Vorstands der German CPA Society e.V. Prof. Dr. Peter Leibfried, Dipl.-Oec., MBA, CPA (IL), ist Mitglied des Vorstands der Unternehmensberatung FAS AG, der Akademie für Internationale Rechnungslegung und der German CPA Society e.V. und leitet an der Fachhochschule Calw den Arbeitsbereich Internationale Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung.**

266) Teil I des Beitrags ist in der KoR Februar 2003, Teil II in der KoR April 2003 erschienen. Die Ausführungen in Teil III berücksichtigen den Stand Anfang März 2003. Sämtliche Internetquellen beziehen sich auf den Stand am 8. 3. 2003.

267) Booker/Blum/Treacy, *The CPA Journal* 12/1999, online version (<http://www.nysscpa.org/cpajournal/1999/1299/f401299a.html>), S. 1.

268) Vgl. Kaminski, in: WP-HdB 2000, Bd. I, A 83.

269) Z.B. Kenntnisse in BWL, VWL, Prüfungstechnik, Statistik und in Zukunft internationalen Standards der Rechnungslegung und Prüfung.

270) Vgl. z.B. die Analyse der Zugangswege zum Beruf des Wirtschaftsprüfers im europäischen Vergleich bei Marten/Köhler/Klaas, WPg 2001 S. 1117-1138. Vgl. auch die aktuelle Studie der FEE „Admission to the Profession of Accountant and Auditor – A Comparative Study – December 2002“ (<http://www.fee.be/publications/LatestPubs.htm>) sowie die zusammenfassenden Erläuterungen zu dieser Studie in FEE, *European Update March 2003*, S. 2 (<http://www.fee.be>). Vgl. ferner das Discussion Paper der FEE (<http://www.fee.be/publications/main/htm>).

(Fußnote 271 auf S. 292).

nenalen Berufsstände als vielmehr darauf zurückzuführen zu sein, dass die Förderung der gegenseitigen Anerkennung von Berufsqualifikationen in Europa supranational vorgeschrieben ist<sup>272)</sup>. Die Europäische Kommission beabsichtigt, die Freizügigkeit qualifizierter Personen und die Anerkennung von Berufsqualifikationen durch ein klareres und einfacheres System noch mehr zu unterstützen, um „in Europa bis zum Jahre 2010 den dynamischsten und wettbewerbsfähigsten Wirtschaftsraum der Welt zu schaffen“<sup>273)</sup>. Zu diesem Zweck hat die Europäische Kommission im März 2002 einen Richtlinienvorschlag zur Vereinfachung der Vorschriften über die Anerkennung von Berufsqualifikationen vorgelegt<sup>274)</sup>. Der Vorschlag ist Teil der neuen Binnenmarktstrategie<sup>275)</sup> und soll u.a. die Regelungen der Hochschuldiplomrichtlinie ersetzen<sup>276)</sup>. Die WPK<sup>277)</sup> und das IDW<sup>278)</sup> sprechen sich ausdrücklich dagegen aus, die Anerkennung von Berufsqualifikationen im wirtschaftsprüfenden Berufsstand über die bisher geltenden Regelungen, die zwingend eine Eignungsprüfung voraussetzen, hinaus zu erleichtern. Insb. wird gefordert, den wirtschaftsprüfenden Berufsstand vom Grundsatz der in Art. 5 RL-E statuierten absoluten Dienstleistungsfreiheit ausdrücklich auszunehmen. Die Befugnis zur Erbringung von Vorbehaltsaufgaben der WP/vBP (gesetzliche Pflichtprüfungen und Steuerberatung) durch Angehörige anderer europäischer Accountancy-Berufsstände soll weiterhin an die Bedingung einer Eignungsprüfung geknüpft werden. Wir stimmen der Argumentation von WPK und IDW uneingeschränkt zu. Eine unmittelbare Zulassung der Angehörigen anderer europäischer Accountancy-Berufsstände ohne Eignungsprüfung zur Durchführung von gesetzlichen Pflichtprüfungen und zur Steuerberatung wäre – ohne die Qualität der ausländischen Berufsstände abwerten zu wollen – sehr wahrscheinlich mit einer Aufweichung des Qualitätsniveaus dieser Leistungen verbunden. Eine Entwicklung, die sich der Berufsstand in der derzeitigen Vertrauenskrise gerade nicht leisten kann. Die Ausübung des Berufes der Accountants erfordert fundierte Kenntnisse der relevanten nationalen Rechtsgebiete im jeweiligen Land der Berufsausübung. Wegen der bestehenden signifikanten Unterschiede in den jeweiligen nationalen Rechtsordnungen in Europa, die sich realistisch betrachtet auch in absehbarer Zukunft nur langsam nivellieren werden, muss zur Vermeidung eines Qualitätsverfalls der berufsständischen Leistungen das Konzept der Eignungsprüfung in Ausgestaltung einer Prüfung der relevanten nationalen Rechtsvorschriften einschließlich des Berufsrechts unbedingt beibehalten werden<sup>279)</sup>. Eine Binnenmarktstrategie, die verfrüht eine absolute Dienstleistungsfreiheit für die qualitätssensiblen Dienstleistungen der wirtschaftsprüfenden und steuerberatenden Berufsstände fordert, würde das in Jahrzehnten aufgebaute hohe Qualitätsniveau des wirtschaftsprüfenden und steuerberatenden Berufsstands in Deutschland (und vice versa in anderen europäischen Ländern) verwässern mit möglicherweise dramatischen existenziellen Konsequenzen für den europäischen Berufsstand insgesamt. Allein wegen der Größe

des deutschen Marktes wäre der deutsche Berufsstand besonders negativ betroffen. Ob die Folgen tatsächlich so dramatisch wären, hängt natürlich auch davon ab, ob der Markt nicht die notwendige Qualitätsdifferenzierung bei der Auswahl der Anbieter vornehmen würde, sich also besser weiterhin auf deutsche WP/vBP und StB verlassen würde und so für ausländische Anbieter eine unter Qualitätsgesichtspunkten gerechtfertigte Markteintrittsbarriere errichten würde. Dass dieser Schutzmechanismus flächendeckend greifen würde, darf aber angesichts einer möglichen Preisdumpingstrategie der neuen europäischen Marktteilnehmer bezweifelt werden.

Bleibt es auch in Zukunft bei dem Erfordernis einer Eignungsprüfung, sind die Entwicklungen zur gegenseitigen Anerkennung von Berufsqualifikationen in Europa uneingeschränkt zu begrüßen. So begrüßenswert diese Entwicklungen auch sind, ihre Begrenzung auf Europa wird den globalen Rahmenbedingungen der Accountancy Profession und der Notwendigkeit der Internationalisierung der Ausbildung über die Grenzen Europas hinaus nicht mehr gerecht<sup>280)</sup>. Wir stellen deshalb konkret die Frage, warum einem US-CPA im Hinblick auf den Erwerb der WP-Qualifikation in Deutschland nicht die gleichen Rechte wie einem portugiesischen oder griechischen Accountant eingeräumt werden können. Dies

- 271) Zu den Vorschriften über die Eignungsprüfung in Deutschland in der derzeit noch geltenden Fassung nach §§ 131g, 131h WPO vgl. WPK-Mitt. 2002 S. 248. Zum Prüfungsverfahren und den Prüfungsinhalten vgl. die Prüfungsordnung für die Eignungsprüfung als Wirtschaftsprüfer oder als vereidigter Buchprüfer nach dem Achten Teil der Wirtschaftsprüferordnung vom 13. 3. 1991 (BGBl. I 1991 S. 675), zuletzt geändert durch die Verordnung vom 22. 2. 1995 (BGBl. I 1995 S. 233). In anderen EU-Ländern bestehen aufgrund der Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur Umsetzung entsprechender (vgl. Fn. 272) Richtlinien [Art. 249 Abs. 3 EGV] grundsätzlich vergleichbare Regelungen. Neben den Mitgliedstaaten der EU schließt die Regelung des § 131g WPO auch die Vertragsstaaten des Abkommens über den europäischen Wirtschaftsraum mit ein.
- 272) Vgl. die Achte Richtlinie 84/253/EWG des Rates vom 10. 4. 1984 aufgrund von Art. 54 Abs. 3 Buchstabe g) des Vertrages über die Zulassung der mit der Pflichtprüfung der Rechnungslegungsunterlagen beauftragten Personen (84/253/EWG), ABL.EG Nr. L 126 (1984), S. 20, sowie die Richtlinie des Rates vom 21. 12. 1988 über eine allgemeine Regelung zur Anerkennung der Hochschuldiplome, die eine mindestens dreijährige Berufsausbildung abschließen (89/48/EWG), ABL.EG Nr. L 19 (1989), S. 16.
- 273) So Kommissionsmitglied Frits Bolkestein ([http://europa.eu.int/comm/internal\\_market/de/qualifications/02-393.htm](http://europa.eu.int/comm/internal_market/de/qualifications/02-393.htm)).
- 274) Der Richtlinienvorschlag kann zusammen mit weiteren Informationen unter [http://europa.eu.int/comm/internal\\_market/de/qualifications/.htm](http://europa.eu.int/comm/internal_market/de/qualifications/.htm) abgerufen werden.
- 275) Vgl. dazu insb. mit Bezugnahme zu den beratenden und prüfenden Berufsständen Fröhlinger, WPK-Mitt. 2002 S. 25-26.
- 276) Vgl. auch WPK-Mitt. 2002 S. 142.
- 277) Vgl. (auch zu den folgenden Ausführungen) die Stellungnahme der WPK zum Richtlinienvorschlag der EU-Kommission über die Anerkennung von Berufsqualifikationen, WPK-Mitt. 2002 S. 247-251.
- 278) Vgl. IDW, FN-IDW 2002 S. 320-321; IDW, FN-IDW 2002 S. 705.
- 279) Auch die in dem Richtlinienvorschlag vorgesehene Alternative eines dreijährigen Anpassungslehrgangs kann eine Eignungsprüfung u.E. nicht ersetzen. Die erforderlichen nationalen Rechtskenntnisse müssen einmal im Rahmen einer Prüfung nachgewiesen werden. Vgl. auch IDW, FN-IDW 2002 S. 321.
- (Fußnote 280 auf S. 293).

gilt insb. für deutsche Young Professionals, die sowohl ihre universitäre Ausbildung in Deutschland absolviert und in Deutschland praktische Berufserfahrung erworben haben, zusätzlich aber die Notwendigkeit der Internationalisierung erkannt und das Berufsexamen des weltweit größten und fachlich einflussreichsten US-amerikanischen Berufsstandes abgelegt haben. Dieser Vorschlag zielt keineswegs darauf ab, eine „Hintertür“ zu öffnen, um die hohen Anforderungen des vollständigen WP-Examens umgehen zu können. Wäre dies der Hintergrund, würde es sich eher anbieten, die ebenfalls in englischer Sprache zu absolvierende und ebenfalls angelsächsisch geprägte Ausbildung in Großbritannien<sup>281)</sup> durchzuführen und als europäischer UK-Chartered Accountant mit den Rechten des § 131g WPO ausgestattet die Zulassung zur verkürzte Eignungsprüfung zum WP zu beantragen. Dieser Weg wird in Deutschland bereits aktiv von der Universität Göttingen unterstützt<sup>282)</sup>.

#### b) Gegenseitige Anerkennung durch die USA

In den USA ist bis zum Abschluss eines *Mutual Recognition Agreement* (MRA) ein kompliziertes und langwieriges Verfahren zu durchlaufen<sup>283)</sup>. Das erste MRA in den USA wurde 1991 mit Kanada abgeschlossen, die erste – mit der Vorgehensweise in Europa vergleichbare – Eignungsprüfung wurde 1993 als *Canadian Chartered Accountant Uniform CPA Qualification Examination* (CAQEX) durchgeführt. 1997 wurde auch für bestimmte Angehörige des australischen Berufsstandes<sup>284)</sup> die Möglichkeit einer Eignungsprüfung durch den Abschluss eines MRA eröffnet und zur Betonung des nunmehr internationalen Charakters der CPA-Ergänzungsprüfung das Examen in *International Uniform CPA Qualification Examination* (IQEX) umbenannt<sup>285)</sup>.

Die USA stehen dem Abschluss weiterer MRA nicht grundsätzlich ablehnend gegenüber:

„In today's global business environment, international reciprocity for professional accountants has become an increasing concern. International reciprocity simplifies cross-border practice and enhances the prestige of professional accountancy. Furthermore, today's accounting environment has been influenced greatly by international agreements such as the North American Free Trade Agreement (NAFTA) and the General Agreement on Trade in Services (GATS). While these agreements do not require signatory countries to enter into professional licensure reciprocity agreements, they do impose an obligation to work toward international reciprocity“<sup>286)</sup>.

Als Verhandlungsführer für MRAs auf US-amerikanischer Seite haben AICPA und NASBA das *U.S. International Qualifications Appraisal Board* (IQAB) geschaffen. Das IQAB schließt nach einem umfassenden Evaluierungsprozess nur dann ein MRA bzw. *reciprocal licensing agreement* mit Berufsständen anderer Länder ab, wenn die Anforderungen an den Berufsstand und dessen Ausbildung im anderen Land „are deemed to be substantially equivalent to the requirements for CPAs“. Konkret müssen die Anforderungen in den Bereichen *education, exami-*

*nation and experience* den US-amerikanischen Anforderungen im Wesentlichen gleichwertig sein. Dazu ist der Nachweis erforderlich, dass die ausländischen Anforderungen denen, der im US-Uniform Accountancy Act empfohlenen folgenden Anforderungen entsprechen<sup>287)</sup>:

- A baccalaureate degree with at least 150 semester hours of study.
- A professional qualifying examination (comparable to the Uniform CPA Examination).
- Professional experience of at least one year.

Wird dieser Nachweis erbracht, kann ein MRA abgeschlossen werden, das die ausländischen Berufsangehörigen zur Teilnahme am IQEX berechtigt, wodurch die US-CPA-Qualifikation über dieses inhaltlich und zeitlich verkürzte Examen erworben werden kann. Die Inhalte des IQEX sind konkret darauf ausgerichtet, nur die Kenntnis der nationalen Unterschiede in Rechnungslegung und Wirtschafts- und Steuerrecht abzufragen.

Verhandlungen zum Abschluss eines MRA wurden auch mit Großbritannien, Irland und Mexi-

280) Aus dem weltweiten Blickwinkel hat in dem Statement of Policy of Council zu „Recognition of Professional Accountancy Qualifications“ die IFAC bereits im Juni 1995 die Auffassung vertreten, dass die IFAC „encourages national professional accountancy organizations and regulatory/licensing authorities to provide for recognition of foreign accountancy qualifications.“ IFAC Handbook 2000, Technical Pronouncements, International Education Guidelines, S. 7. An gleicher Stelle wird zu Recht darauf hingewiesen, dass „any mutual recognition efforts must insure that the overriding need for high standards must be scrupulously respected.“

281) Vgl. dazu ausführlich Bartels, *Aus- und Fortbildung des Accountancy-Berufsstandes: ein Vergleich zwischen dem Vereinigten Königreich und der Bundesrepublik Deutschland*, 1995.

282) Vgl. dazu die Kooperation des Lehrstuhls für Rechnungslegung und Prüfungswesen der Georg-August Universität Göttingen mit der Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), London. Durch das Examenzentrum für Deutschland zur Ablegung des englischen Berufsexamens zum Chartered Certified Accountant (ACCA) unterstreicht der Lehrstuhl seine internationale Ausrichtung. Vgl. zu den Einzelheiten <http://wivi.uni-goettingen.de/Schruff/> und <http://www.acca.org.uk>. Vgl. dazu auch bereits WPK-Mitt. 1999 S. 96. U.E. haben derartige Initiativen Vorbildfunktion.

283) Vgl. dazu und zu den nachfolgenden Ausführungen zur Eignungsprüfung in den USA Booker/Blum/Treacy, *The CPA Journal* 12/1999, online issue, <http://www.nysscpa.org/cpajournal/1999/1299/f401299a.html>, S. 1-5.

284) Mittlerweile bestehen MRAs mit dem Institute of Chartered Accountants in Australia (ICAA) und CPA Australia, vgl. <http://www.nasba.org/nasbaweb.nsf/sit>.

285) Vgl. Booker/Brenner/Blum, *JaA* 1/1998, online issue <http://www.aicpa.org/pubs/jofa/jan98/booker.htm>, S. 4, sowie <http://www.aicpa.org/pubs/cpaltr/apr97/suppl/edu.htm>. Vgl. zum IQEX die ausführlichen Informationen unter <http://www.cpa-exam.org/cpa/iqex.html>. Dort können insb. die IQEX Candidate Brochure sowie die IQEX Content Specification Outlines abgerufen werden. Vgl. außerdem <http://www.aicpa.org/members/div/examiner/iqex/faq.htm>. Das IQEX wird bereits als computerized exam durchgeführt.

286) Booker/Blum/Treacy, a.a.O. (Fn. 283), S. 1.

287) Auch bei einem positiven Evaluierungsergebnis kann das IQAB nur Empfehlungen zum Abschluss eines MRA an die State Boards of Accountancy der 54 Bundesstaaten und Territorien richten. Die Entscheidung trifft das State Board of Accountancy des einzelnen Bundesstaats. Aus diesem Grund gelten die mit Kanada und Australien erzielten MRAs noch nicht flächendeckend in allen 54 Bundesstaaten und Territorien der USA.

ko geführt<sup>288</sup>). Die Verhandlungen mit Mexiko sind mittlerweile erfolgreich abgeschlossen worden<sup>289</sup>). Die Tatsache, dass die USA erstmals ein MRA mit einem nicht englischsprachigen Land abgeschlossen hat, könnte für die Zukunft richtungsweisend sein<sup>290</sup>). Einem erfolgreichen Abschluss eines MRA mit Großbritannien steht soweit ersichtlich nicht das US-IQAB<sup>291</sup>), sondern das britische Department of Trade and Industry (DTI) im Wege. Das DTI fordert offenbar, dass sämtliche Abschlüsse der Accountancy Profession in Großbritannien in das MRA einbezogen werden<sup>292</sup>). Ein erfolgreicher Abschluss der Verhandlungen steht weiterhin aus. Ein MRA mit Irland könnte aus Sicht der USA sofort abgeschlossen werden. Ein bestehendes MRA zwischen Irland und Nordirland, das wiederum dem United Kingdom angehört und deshalb von der Entscheidung des DTI abhängig ist, verhindert bisher den Abschluss eines MRA zwischen Irland und den USA<sup>293</sup>).

### c) Verfahrensstand Anerkennung USA – Deutschland

Im bilateralen Verhältnis zwischen Deutschland und den USA wurden 1999 Verhandlungen zum Abschluss eines MRA aufgenommen<sup>294</sup>). Die Initiative ging von der WPK aus:

„Ein MRA hätte den Vorteil, dass Bewerber mit anerkanntem ausländischem Berufsabschluss anstelle des umfangreichen CPA-Examens eine erleichterte Prüfung ablegen, die der Eignungsprüfung nach § 131g WPO nahe kommt. Im Gegenzug müsste die Eignungsprüfung auf US-amerikanische Bewerber ausgedehnt werden“<sup>295</sup>).

Das Bundeswirtschaftsministerium hatte damals signalisiert, dass es ein MRA begrüßen und einer Ergänzung der WPO-Vorschriften über die Eignungsprüfung nicht im Wege stehen würde<sup>296</sup>). Es ist davon auszugehen, dass damals beabsichtigt wurde, vor dem Hintergrund der zunehmenden Bedeutung der US-GAAP und US-GAAS v.a. deutschen WPs den Zugang zur CPA-Qualifikation dadurch zu erleichtern, dass sie aufgrund ihrer hochwertigen Ausbildung in Deutschland und der Belastung durch die Berufstätigkeit nur noch diejenigen fachlichen Inhalte in den USA nachweisen müssen, die sie nicht bereits im WP-Examen nachgewiesen haben. Diese Initiative der WPK ist zu begrüßen. Ein MRA mit den USA würde den deutschen Berufsangehörigen die notwendige Internationalisierung wesentlich erleichtern.

Bedauerlicherweise sind die Verhandlungen ergebnislos gescheitert. Die WPK hat uns auf unsere Anfrage hin freundlicherweise die Hintergründe des Scheiterns erläutert: Die US-Vertreter haben bereits zu Beginn der Verhandlungen 1999 festgestellt, dass aus US-Sicht keine Aussichten für ein MRA zwischen den USA und Deutschland bestehen. Offenbar hat die deutsche WP-Qualifikation nicht einmal das „initial screening of the request to enter reciprocity agreements based on established criteria“<sup>297</sup>) des IQAB überstanden. Weitere Hintergründe sind uns nicht bekannt, insb. das IQAB hält sich in dieser Frage bedeckt<sup>298</sup>). Im Ergebnis betrachtet man die deutsche WP-Qualifikation offenbar als nicht *substantially equivalent* zur

CPA-Qualifikation. Der deutschen WP-Qualifikation wird damit völlig zu Unrecht in den USA die Anerkennung der hohen Reputation, die der WP-Beruf in Deutschland hat und auch auf internationalem Parkett grundsätzlich verdient, verweigert. Dies ist um so unverständlicher, wenn man das mittlerweile abgeschlossene MRA zwischen den USA und Mexiko bedenkt. Es dürfte außer Frage stehen, dass der deutsche Berufsstand dem mexikanischen bei den Kriterien *education, examination* und *experience* in nichts nachsteht. Wir regen deshalb an, dass der deutsche Berufsstand unter Berücksichtigung des MRA zwischen Mexiko und den USA sowie der laufenden Reform der WP-Ausbildung in Deutschland erneut eine Anfrage zum Abschluss eines MRA beim IQAB stellt<sup>299</sup>). Die Einschätzung der USA könnte sich trotz ursprünglich grundsätzlicher Bedenken mittlerweile verändert haben:

„In addition to equivalency in education, examination, and experience, there are many non-tariff barriers to international reciprocity. These include language, widely divergent accounting practices and principles, and politics. The task of developing reciprocity agreements with accounting bodies worldwide will not be simple. There are processes in place to foster international reciprocity. As we move into the 21st century and countries place additional emphasis on international accounting standards, the future of reciprocity agreements is bright“<sup>300</sup>).

288) Vgl. dazu sowie zu den nachfolgenden Ausführungen Booker/Blum/Treacy, a.a.O. (Fn. 283), S. 1-5.

289) Vgl. AICPA, JoA 11/2002 S. 8.

290) Dabei wurden die Erfolgsaussichten bzgl. eines MRA mit Mexiko aus Sicht der USA anfangs sehr gering eingeschätzt: „Mexican accounting standards lack the rigor of U.S. standards and the language of business in Mexico is Spanish. The road will not be easy“. Booker/Blum/Treacy, a.a.O. (Fn. 283), S. 4.

291) Das IQAB hat den Evaluierungsprozess bzgl. der Anforderungen an die Accountancy-Berufsstände in England, Wales und Schottland bereits 1999 mit dem positiven Ergebnis abgeschlossen, dass die dortigen Anforderungen der führenden UK-Berufsstände denen der US-requirements substantially equivalent sind.

292) „The DTI is concerned that the lack of recognition of other U.K. designations by IQAB is inequitable and thus is disinclined to authorize audit rights to U.S. CPAs in return. Diplomatic efforts to resolve these issues are under way; however, there can be no timeline forecast for a resolution“. Booker/Blum/Treacy, a.a.O. (Fn. 283), S. 5.

293) Die komplizierte diplomatische Problematik wird hier deutlich: Irland kann, obwohl sämtliche Anforderungen sowohl aus Sicht der USA als auch aus Sicht von Irland erfüllt sind, nur deshalb kein MRA mit den USA abschließen, weil es bereits über ein MRA mit Nordirland in dieser Frage untrennbar mit dem United Kingdom verbunden ist, der seinerseits den Abschluss eines MRA mit den USA verzögert und so gleichzeitig den irischen Berufsstand blockiert.

294) Vgl. WPK-Mitt. 1999 S. 43.

295) WPK-Mitt. 1999 S. 43.

296) Vgl. WPK-Mitt. 1999 S. 43.

297) Booker/Blum/Treacy, a.a.O. (Fn. 283), S. 2.

298) „Currently, there is no information available to the public regarding the negotiations between IQAB and WPK in order to reach a MRA for CPA licenses or certificates.“ So die Antwort des IQAB am 11. 12. 2002 auf unsere e-mail Anfrage.

299) In diesem Zusammenhang könnte auch der bereits erfolgte Erfahrungsaustausch zum US-MRA zwischen der WPK und dem Berufsstand in Großbritannien (WPK-ACCA Bilateral Committee, WPK-Mitt. 1999 S. 96) wieder aufleben.

300) Booker/Blum/Treacy, a.a.O. (Fn. 283), S. 4 [Hervorhebung nicht im Original].

#### d) Weitere internationale Tendenzen

Für weitere Verhandlungen mit den USA können auch die *Guidelines for Mutual Recognition Agreements on professional accounting qualifications* der World Trade Organization (WTO)<sup>301)</sup> hilfreich sein<sup>302)</sup>. Die WTO kritisiert die bisher sehr geringe Anzahl von MRAs und vertritt diesbezüglich einen klaren Standpunkt:

„In addition to market access and national treatment issues, the lack of mutual recognition agreements (MRAs) or other recognition procedures can act as a major barrier to international trade. [...], local qualifications are typically required in respect to firm ownership and management; therefore, the lack of MRAs or other recognition procedures affects not only the movement of natural persons, but also investment opportunities“<sup>303)</sup>.

In diesem Zusammenhang ist das *General Agreement on Trade in Services* (GATS) zu nennen<sup>304)</sup>. Das GATS ist seit 1. 1. 1995 in Kraft<sup>305)</sup> und stellt das erste multilaterale Abkommen zur fortlaufenden Liberalisierung des internationalen Dienstleistungshandels dar<sup>306)</sup>. Das GATS betrifft auch die Accountancy Profession<sup>307)</sup>. Die wichtigsten Grundprinzipien des GATS sind die Meistbegünstigungsklausel, das Nichtdiskriminierungsverbot (die sog. Inländerbehandlung) und der freie Marktzugang<sup>308)</sup>. Die Meistbegünstigungsklausel besagt, dass die Zugeständnisse, die ein Vertragsstaat einem anderen einräumt, auch allen anderen Staaten zugestanden werden müssen. Die Regel wirkt durch ihre Verbreitung von Vergünstigungen wie ein automatischer Verstärker von Liberalisierungen.

Für den wirtschaftsprüfenden Berufsstand in Deutschland hat die Meistbegünstigungsklausel erst kürzlich zu einer wesentlichen Liberalisierung geführt, die auch unmittelbar den Berufsstand der CPAs betrifft. Durch das WPOÄG<sup>309)</sup> wurde mit Wirkung ab 1. 1. 2001 die Regelung des § 28 Abs. 3 und 4 WPO vor dem Hintergrund einer weiteren Steigerung der Wettbewerbsfähigkeit des Berufsstandes durch Lockerungen im Bereich der internationalen Zusammenarbeit geändert<sup>310)</sup>. Die Zusammenarbeit mit Angehörigen ausländischer Prüferberufe wurde dadurch erleichtert, dass Angehörige eines ausländischen Prüferberufs oder einer ausländischen Prüfungsgesellschaft nunmehr auch als Organ einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft tätig werden können. Außerdem können Angehörige ausländischer Prüfer- und anderer sozietätsfähiger Freier Berufe nunmehr auch Gesellschafter von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften werden<sup>311)</sup>. Die Erleichterungen gelten uneingeschränkt auch für US-CPAs. Die Gesetzesbegründung verdeutlicht den internationalen Hintergrund der Änderungen<sup>312)</sup>. Auch die konkrete Auswirkung der GATS-Meistbegünstigungsklausel wird aus der Gesetzesbegründung zur Änderung von § 28 Abs. 3 und 4 WPO deutlich<sup>313)</sup>.

Wir gehen davon aus, dass die erwähnten Entwicklungen auf internationalem Parkett mittelfristig dazu führen werden, dass sich das Instrument der Eignungsprüfung über die europäischen Grenzen hinaus über MRAs oder den Verzicht auf das Erfordernis der Gegenseitigkeit in

folge der Meistbegünstigungsklausel des GATS flächendeckend durchsetzen wird. Damit ist jedoch den Young Professionals der heutigen Generation nicht geholfen. Wir nehmen zwar auch an, dass man auf deutscher Seite bei der Aufnahme der Verhandlungen mit den USA keinen

- 301) Die Erarbeitung der guidelines erfolgte durch die Working Party on Professional Services (WPPS) der WTO. Die WPPS wurde von der WTO errichtet, um generell die gegenseitige Anerkennung von Berufsqualifikationen durchzusetzen und die Möglichkeit zur grenzüberschreitenden Ausübung von Dienstleistungen zu eröffnen. Schließlich lässt sich eine Doppelqualifikation unter Berücksichtigung der beruflichen zeitlichen Belastung der Partner, Manager und Seniors von WP-Gesellschaften realistisch nur umsetzen, wenn der Erwerb ausländischer Berufsqualifikationen im Wege verkürzter Eignungsprüfungen anstelle von Vollprüfungen ermöglicht wird. Vgl. auch Rochat/Walton, in: Haller/Raffournier/Walton (Hrsg.), Unternehmenspublizität im internationalen Wettbewerb, 2000, S. 881-882.
- 302) Die guidelines sind nicht bindend, sie sollen von den WTO-Mitgliedern jedoch auf freiwilliger Basis angewendet werden, um die weltweite Verbreitung von MRA zu fördern. Vgl. <http://www.aicpa.org/pubs/jofa/sep97/inter.htm>. Die guidelines können unter <http://www.wto.org> abgerufen werden (Document: World Trade S/L/38, 28. May 1997, Organization (97-2295), Council for Trade in Services: Guidelines for Mutual Recognition Agreements or Arrangements in the Accountancy Sector, <http://docsonline.wto.org>). Vgl. unter <http://www.wto.org> auch die umfassenden Dokumente zur Bestandsaufnahme nationaler Unterschiede in der weltweiten Accountancy Profession, die aufgrund von Fragebögen an die WTO-Mitgliedstaaten durchgeführt wurde. Vgl. auch umfassend WTO Council for Trade and Services, Accountancy Services – Background Note by the Secretariat (Dokument: S/C/W/73, 4. December 1998, Accountancy Services (98-4870), S. 1-28, <http://docsonline.wto.org>), m.w.N. u.a. auch zu den Aktivitäten der OECD im Accountancy Sector.
- 303) WTO Council for Trade and Services, Accountancy Services – Background Note by the Secretariat, a.a.O. (Fn. 302), S. 9-10.
- 304) BGBl. II 1994 S. 1643.
- 305) Das GATS wurde zum Abschluss der Verhandlungen zur Liberalisierung des weltweiten Handels im Rahmen der Uruguay-Runde 1994 unterzeichnet.
- 306) Vgl. <http://www.bmw.de>.
- 307) Vgl. zu den Auswirkungen des GATS auf die Accountancy Profession bereits WPK-Mitt. 1999 S. 97-98.
- 308) Vgl. auch <http://www.GATS.de>.
- 309) Wirtschaftsprüferordnungs-Änderungsgesetz vom 19. 12. 2000 (BGBl. 2000 I S. 1769).
- 310) Vgl. Pestke, in: Deutsches Steuerberaterinstitut e.V. (Hrsg.), Neues Berufsrecht der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, 2001, S. 91.
- 311) Vgl. Allgemeiner Teil der Begründung der Bundesregierung zum WPOÄG, zitiert nach Deutsches Steuerberaterinstitut e.V. (Hrsg.), a.a.O. (Fn. 310), S. 344.
- 312) „Das berufliche Umfeld der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer verändert sich mit zunehmender Schnelligkeit. Hierbei ist insbesondere die fortschreitende Internationalisierung des Berufsstandes vor dem Hintergrund eines zunehmend globalen Kapitalmarkts und der weltweiten Konzentrationsbewegungen zu nennen. Diese Entwicklungen stellen den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer vor besondere Herausforderungen, denen mit einem flexiblen und modernen berufsrechtlichen Rahmen begegnet werden muss. Dabei gilt es auch dem Mittelstand den Zugang zum Markt umfassender Beratungsleistungen offenzuhalten.“ Allgemeiner Teil der Begründung der Bundesregierung zum WPOÄG, zitiert nach Deutsches Steuerberaterinstitut e.V. (Hrsg.), a.a.O. (Fn. 310), S. 343.
- 313) „Das Erfordernis der Gegenseitigkeit bei der Ausnahmegenehmigung für ausländische Abschlussprüfer in Absatz 3 Satz 1 a.E. steht im Widerspruch zur Verpflichtung der Bundesrepublik zur Gewährung von Meistbegünstigung im Rahmen des Allgemeinen Abkommens über den Handel mit Dienstleistungen (GATS) und wird daher aufgehoben“. Gesetzesbegründung (WPOÄG) der Bundesregierung zu § 28 Abs. 3 und 4 WPO, zitiert nach Deutsches Steuerberaterinstitut e.V. (Hrsg.), a.a.O. (Fn. 310), S. 378.

signifikanten Ansturm US-amerikanischer CPAs auf die deutsche WP-Qualifikation via Eignungsprüfung erwartet hat. Spätestens seit 1999 erlebt das US-CPA-Examen für deutsche Kandidaten aber einen Boom<sup>314</sup>). Es stellt sich deshalb aktuell die Frage, wie man die Young Professionals auf dem deutschen Markt, die mittlerweile zahlreich das vollständige CPA-Examen abgelegt haben, im Hinblick auf das WP-Examen fördern kann.

Der zu begrüßende Weg, der kürzlich zum Anspruch schweizerischer Berufsangehöriger und auch deutscher Staatsangehöriger, die in der Schweiz das Berufsexamen abgelegt haben, auf eine Eignungsprüfung nach § 131g WPO geführt hat, dürfte keine kurzfristige Option für US-CPAs (ganz gleich ob amerikanischer oder deutscher Staatsangehörigkeit) sein. Die Europäische Gemeinschaft und ihre Mitgliedstaaten haben mit der Schweizerischen Eidgenossenschaft am 1. 6. 2002 ein Freizügigkeitsabkommen geschlossen<sup>315</sup>), das auch die gegenseitige Anerkennung der Berufsqualifikationen des wirtschaftsprüfenden Berufsstands nach dem allgemeinen System der EU zur Anerkennung von Befähigungsnachweisen<sup>316</sup>) umfasst. Die Regelung ist im Rahmen der 5. WPO-Novelle bereits in den Referentenentwurf des Gesetzes zur Reform des Zulassungs- und Prüfungsverfahrens des Wirtschaftsprüferexamens durch eine entsprechende Ergänzung des § 131g Abs. 1 WPO eingeflossen<sup>317</sup>). Die völkerrechtliche Vereinbarung zwischen der Schweiz und der EU und ihrer Mitgliedstaaten kann als „Sammel-Mutual-Recognition-Agreement“ bezeichnet werden, da die Schweiz „auf einen Streich“ mit allen EU-Mitgliedstaaten ein MRA geschlossen hat. Eine derartige völkerrechtliche Vereinbarung mit der EU steht grundsätzlich auch anderen Nicht-EU-Staaten offen, § 131g Abs. 1 WPO RefE-WPRefG ist konsequenterweise entsprechend allgemein formuliert. Es kann jedoch – aus Sicht des US-CPA-Berufsstands in Deutschland bedauerlicherweise – nicht davon ausgegangen werden, dass es in absehbarer Zeit zu einer derart umfassenden völkerrechtlichen Vereinbarung in Gestalt eines Freizügigkeitsabkommens zwischen den USA und der EU und ihren Mitgliedstaaten kommen wird. Auch die oben angeregten erneuten Verhandlungen mit dem IQAB durch die WPK zum Abschluss eines MRA würden trotz der u.E. gestiegenen Erfolgsaussichten einige Zeit in Anspruch nehmen.

## 2. Konkrete Alternative zum Mutual Recognition Agreement

### a) Einseitige Anerkennung des CPA durch Deutschland?

Die einzige, derzeit bestehende Möglichkeit einer Förderung des Internationalisierungsengagements der deutschen Young Professionals, die das US-CPA-Examen in vollem Umfang abgelegt haben, wäre der Verzicht auf das Erfordernis der Gegenseitigkeit. Die zu erwartende ablehnende Haltung des deutschen WP-Berufsstands gegenüber diesem Vorschlag ist nur allzu verständlich, da die mangelnde Anerkennung des unzweifelhaft hohen Ausbildungsstands und der

hohen Reputation des deutschen WP-Berufs durch das IQAB und damit durch AICPA und NASBA völlig ungerechtfertigt ist und zunächst kein Grund ersichtlich ist, dem US-amerikanischen Berufsstand durch einen Verzicht auf das Erfordernis der Gegenseitig uneingeschränkt einseitig entgegenzukommen. Dazu besteht jedoch auch kein Anlass. Es geht vielmehr darum, die internationale Wettbewerbsfähigkeit des deutschen Berufsstands zu verstärken und die Young Professionals, die auf dem deutschen Markt tätig sind, zu fördern. Die Zulassung zur Eignungsprüfung als Wirtschaftsprüfer nach § 131g WPO soll nicht pauschal allen US-CPAs, sondern – de lege ferenda – den US-CPAs gewährt werden, welche die sonstigen Voraussetzungen für die Zulassung zum Wirtschaftsprüferexamen (also insb. die Vorbildungsvoraussetzungen nach § 8 WPO und die dreijährige praktische Prüfungstätigkeit nach § 9 WPO) nachweisen können<sup>318</sup>). Wir möchten unseren Vorschlag mit folgenden Argumenten untermauern und dabei auch der Kritik im deutschen Schrifttum an der Qualität der US-CPA-Ausbildung entgegenreten, die u.E. genauso ungerechtfertigt ist, wie die mangelnde Anerkennung der Qualität des WP-Berufsstandes in den USA. Ziel ist es, eine möglicherweise ablehnende Haltung des deutschen Berufsstandes zu verringern:

- Grundsätzlich besteht im deutschen Berufsstand offenbar Einigkeit darüber, dass der US-CPA eine dem WP adäquate Berufsqualifikation ist<sup>319</sup>). Dies bestätigt zudem die Initiative der WPK, ein MRA mit den USA anzustreben. Diese Initiative wäre nicht ergriffen worden, wenn der deutsche Berufsstand nicht grundsätzlich von der Äquivalenz der CPA-Ausbildung ausgehen würde.
- Seit dem 1. 1. 2001 traut man einem CPA gem. § 28 Abs. 3 und 4 WPO idF des o.g. WPOÄG zu, Vorstandsmitglieder, Geschäftsführer, persönlich haftende Gesellschafter oder Partner von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in Deutschland zu werden. Diese Liberalisierung wurde in der Praxis bereits genutzt. In dieser gehobenen Funktion kommen CPAs auch mit Vorbehaltsaufgaben in Berührung, für die die Verantwortung jedoch bei den deutschen WPs bleibt, mit denen der CPA im Rahmen dieser Aufgabe zusammenarbeitet. CPAs bauen so durch Kooperation

<sup>314</sup>) Vgl. Brinkmann/Leibfried, KoR 2001 S. 65.

<sup>315</sup>) ABIEG Nr. L 114 (2002) S. 6-63. Vgl. auch WPK-Mitt. 2002 S. 299.

<sup>316</sup>) Hochschuldiplomrichtlinie, ABl. EG Nr. L 19 (1989), S. 16.

<sup>317</sup>) Der Referentenentwurf der Bundesregierung des Wirtschaftsprüferexamens-Reformgesetz (WPRefG) vom 3. 12. 2002 sowie eine Synopse der bisherigen versus der neuen WPO-Regelungen kann unter <http://www.wpk.de> abgerufen werden. Zur o.g. Ergänzung von § 131g Abs. 1 WPO vgl. Referentenentwurf S. 75 und Synopse S. 123-124.

<sup>318</sup>) Diese „safe-heaven“-Regelung zielt darauf ab, die Internationalisierung des auf dem deutschen Markt tätigen Berufsnachwuchses zu fördern und verhindert eine allzu einseitige Öffnung der Eignungsprüfung gegenüber den USA. Von der deutschen Staatsangehörigkeit der Kandidaten sollte die Förderung dagegen selbstverständlich nicht abhängig gemacht werden.

<sup>319</sup>) So ausdrücklich Kaminski, in: WP-Handbuch 2000, Bd. I, A 112.

mit deutschen Berufsträgern – also ohne dass eine Verletzung der Verantwortlichkeitsbereiche für gesetzliche Vorbehaltsaufgaben erfolgt – Kompetenzen in diesen Bereichen auf. Mittelfristig dürfte sich diese u.E. inkonsistente Regelung, nach der ein CPA Vorstandsmitglied einer WPG sein, WP aber erst nach Ablegung des Voll-WP-Examens werden kann, nicht aufrechterhalten lassen. Es muss auch bedacht werden, dass ein CPA in derart gehobenen Positionen mit umfassenden Verantwortungsbereichen kaum die – nach wie vor erhebliche – Zeitinvestition in das Voll-WP-Examen aufbringen kann. Eine verkürzte Eignungsprüfung erscheint hier die angemessenere Lösung.

- Der deutsche Prüfungsmarkt wird zu einem großen Teil von Prüfungsgesellschaften US-amerikanischer Herkunft und Prägung dominiert, deren Struktur, Prüfungsansätze und Auftreten am Markt sind entsprechend US-amerikanisch geprägt. Auch deshalb sollte es ausreichen, dass ein in Deutschland tätiger und erfahrener US-CPA die rechtlichen „local professional requirements“ im Rahmen einer verkürzten Eignungsprüfung nachweist. Den Rest beherrscht er offensichtlich schon, sonst wäre eine Karriere in einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft auf dem deutschen Markt nicht möglich gewesen.
- Der Markt fragt die Doppelqualifikation WP/CPA nach (Stellenanzeigen). Diese Doppelqualifikation, die ohne Qualitätsverluste auch mit einer verkürzten Eignungsprüfung erreicht werden könnte, würde auch die Stellung der WPs auf dem deutschen Markt stärken.
- Nach § 317 Abs. 3 HGB hat der Abschlussprüfer des Konzernabschlusses die in den Konzernabschluss einbezogenen Jahresabschlüsse von Tochterunternehmen mit Sitz im Nicht-EU-Ausland dann nicht zu prüfen, wenn der ausländische Abschlussprüfer eine den Anforderungen der Richtlinie 84/253/EWG gleichwertige Befähigung hat und der Jahresabschluss in einer den Anforderungen des HGB entsprechenden Weise geprüft worden ist<sup>320)</sup>. Handelt es sich nicht um eine Tochtergesellschaft, sondern einen rechtlich unselbstständigen Teilbereich oder eine Zweigniederlassung des zu prüfenden Unternehmens oder den Abschluss eines Unternehmens, das im Verhältnis zum zu prüfenden Unternehmen Gemeinschaftsunternehmen oder assoziiertes Unternehmen ist, kommt zwar keine Übernahme der Arbeit des ausländischen externen Prüfers, wohl aber eine Verwertung in Betracht<sup>321)</sup>. In der Prüfungspraxis werden die Qualifikation des US-CPA hier regelmäßig als ausreichende Befähigung und die US-GAAS als den HGB-Prüfungsvorschriften gleichwertig anerkannt und die Prüfungsergebnisse – unter Beachtung der für die Verwertung/Übernahme relevanten Prüfungsgrundsätze – verwertet respektive, wo gesetzlich zulässig, übernommen. Der deutsche Berufsstand verlässt sich in den in der Praxis zahlenmäßig sehr bedeutsamen Fälle, in denen ein US-CPA eine in

den USA ansässige deutsche Tochtergesellschaft oder sonstige Geschäftseinheit prüft, folglich auf die Qualität der CPA-Qualifikation und dessen Ausbildung<sup>322)</sup>.

- In anderen europäischen Ländern wird im Wege von Einzelfallentscheidungen auf das Erfordernis der Gegenseitigkeit bei der Anerkennung von Berufsqualifikationen verzichtet. Wir nennen das Beispiel eines in Kanada geborenen italienischen Staatsbürgers<sup>323)</sup>, der in Kanada einen Bachelor of Commerce-Abschluss sowie anschließend die Qualifikation zum Canadian Chartered Accountant (CA) in Ontario erworben hat und zuvor auch die Voraussetzung einer dreijährigen praktischen Berufstätigkeit (in Kanada) erfüllt hat. Dieser CA wurde in Italien – ohne bestehendes MRA Kanada-Italien – per Dekret des italienischen Justizministeriums zur verkürzten (nur mündlichen) Eignungsprüfung, die nur die Bereiche des italienischen Steuer- und Gesellschaftsrecht zu beinhalten hat, zum Erwerb der italienischen Wirtschaftsprüferqualifikation des Revisore Contabile zugelassen. Zur Begründung dieser Entscheidung wurde ausdrücklich auch die qualitativ hochwertige Ausbildung in den USA genannt. Offenbar wurde das MRA zwischen Kanada und den USA in die Betrachtung einbezogen und die CPA-Ausbildung ebenfalls als Vergleichsmaßstab herangezogen. Damit wurde in Europa ein Präzedenzfall geschaffen, der auch für Deutschland Vorbildfunktion haben könnte<sup>324)</sup>.

320) Diese Voraussetzung wird allgemein von Angehörigen der Berufsorganisationen erfüllt die Mitglieder der IFAC sind und nachweisen können, dass deren Standards in nationales Recht oder nationale Prüfungs- und Berufsgrundsätze implementiert sind. Vgl. ADS, 6. Aufl. 2000, Teilbd. 7, § 317 HGB, Tz. 219. Vgl. auch Schruff, in: WP-HdB 2000, Bd. I, M 873.

321) Die Einzelheiten der Verwertung der Arbeit eines anderen externen Prüfers bzw. die auf den gesetzlich geregelten Fall (§ 317 Abs. 3 Satz 2 oder 3 HGB) beschränkte Übernahme der Arbeit eines anderen Prüfers durch den Abschlussprüfer sind in den deutschen Prüfungsgrundsätzen in IDW PS 320 niedergelegt. Die Einschätzung, ob der ausländische Prüfer ausreichend befähigt ist, ist dabei ausdrücklich auch für Prüfer zu treffen, die demselben Firmenverbund wie der Abschlussprüfer angehören (IDW PS 320.3). Auch die Big-Five/Four-Prüfer unterschiedlicher nationaler Berufsverbände müssen ihre Befähigung also wechselseitig beurteilen.

322) Gleiches gilt in der Praxis für die hohe Anzahl von Prüfungen US-amerikanischer Tochtergesellschaften oder sonstiger Geschäftseinheiten (Reporting-Packages), die von deutschen WP geprüft werden. Der US-amerikanische Abschlussprüfer verlässt sich – unter Beachtung der erforderlichen Schritte nach US-GAAS (AU-Section 543 – Part of Audit Performed by Other Independent Auditors) – also in der Praxis ebenfalls auf die Qualität der WP-Qualifikation und dessen Ausbildung. Diese Vorgehensweise ist offensichtlich nicht konsistent mit der Auffassung des IQAB, dass für ein MRA zwischen den USA und Deutschland keine Aussichten bestehen.

323) Die Staatsbürgerschaft war für die Zulassung zur Eignungsprüfung nicht ausschlaggebend. Wir nennen sie jedoch um eine Parallele zu den zahlreichen deutschen CPAs zu ziehen.

324) Vgl. zu diesem Fall Decreto 9 luglio 2002: Riconoscimento di titolo professionale ai fini dell' accesso ed esercizio in Italia della professione di revisore contabile, [http://www.revisori.it/quesiti\\_12.htm](http://www.revisori.it/quesiti_12.htm) [nur in italienischer Sprache verfügbar].

- Nach dem vorgenannten Beispiel schließt sich der Kreis:

**Argumentationskette 1:** Die Berufsqualifikationen in UK und Irland sind dem US-CPA gleichwertig<sup>325)</sup>. Die Berufsqualifikationen WP und UK-Chartered Accountant und irischer Chartered Accountant gelten wegen der europarechtlichen Regelungen ebenfalls als gleichwertig<sup>326)</sup>. Es stellt sich die Frage, warum in diesem Dreiecksverhältnis dann nicht auch WP und CPA als gleichwertig anerkannt werden können.

**Argumentationskette 2:** Der kanadische Chartered Accountant ist dem US-CPA per MRA als gleichwertig anerkannt. Der kanadische Chartered Accountant wiederum wird in Italien als dem Revisore Contabile gleichwertig anerkannt. Der Revisore Contabile wiederum gilt aufgrund europarechtlicher Regelungen dem WP als gleichwertig. Es stellt sich die Frage, warum in diesem Vierecksverhältnis dann nicht auch WP und CPA als gleichwertig anerkannt werden können. Im Ergebnis scheinen alle betrachteten Berufsstände sich über die Gleichwertigkeit ihrer Ausbildung einig zu sein<sup>327)</sup>, gefordert wird zurecht lediglich eine Eignungsprüfung. Lediglich im bilateralen Verhältnis zwischen den USA und Deutschland besteht – auf Seiten der USA – keine Einigkeit. Wenn aber faktisch über die Kette der betrachteten Berufsstände die Gleichwertigkeit der Ausbildung auch von WP und CPA gefolgert werden kann, warum benötigt man dann aus deutscher Sicht das Erfordernis der Gegenseitigkeit: form over substance? In Italien hat man diesen Sachverhalt trotz Fehlens eines MRA zurecht zu Gunsten des betroffenen Accountant gelöst: substance over form!

#### b) (Unberechtigte) deutsche Kritik am CPA

Nun zu ausgewählter Kritik im deutschen Schrifttum.

##### aa) Kritikpunkt 1

„Im deutschen Prüfungsmarkt dürften zu einem erheblichen Teil auch Prüfer mit dem in den USA abgelegten Examen eines CPA (Certified Public Accountant) zum Einsatz kommen. Als Tatsache ist festzustellen, dass die heutige Ausbildung deutscher Wirtschaftsprüfer im Vergleich zur CPA-Ausbildung als erheblich qualifizierter anzusehen ist. Daher ist es zu begrüßen, dass der deutsche Berufsstand für die derzeitige Reformdiskussion die Prämisse setzt, den bisherigen Qualitätsstandard aufrechtzuerhalten und nicht etwa der Entwicklung durch die Kreation eines ‚WP light‘ nachzugeben“<sup>328)</sup>.

Richtig ist, dass zunehmend Mitarbeiter mit US-CPA-Qualifikation im Rahmen von Abschlussprüfungen in Deutschland eingesetzt werden, mit denen dort auch die deutschen Berufskollegen insb. bei US-GAAP/US-GAAS-requirements gerne im Team kooperieren. Ansonsten handelt es sich um eine pauschale Feststellung einer angeblichen Tatsache, die jede Begründung schuldig bleibt. Wir gehen davon aus, mit unseren Beiträgen zum Berufsstand der US-CPAs die Qualität deren Ausbildung transparent dar-

gestellt zu haben. Es wäre sinnvoll, Kritik an der Qualität der CPAs anhand konkreter Argumente vorzubringen. Die hier zitierte Kritik erfolgte im Zusammenhang mit der Reform des WP-Examens. Die Reform des WP-Examens in Deutschland erfolgt nach 27-jährigem Reformstillstand, was auch die deutschen berufsständischen Vertreter insoweit selbstkritisch anerkennen. Warum der bei notwendigen Examenreformen nachweislich wesentlich reaktionsschnellere CPA-Berufsstand als mögliche Gefahr für die „Kreation eines WP light“ herhalten muss, bleibt vollkommen im Verborgenen<sup>329)</sup>. Wir haben deutlich gemacht, dass die CPA-Qualifikation angesichts der internationalen Herausforderungen eine Qualitätssicherungsqualifikation darstellt, also eher der Herausbildung eines „WP strong“ dient. Die US-GAAP und US-GAAS in das zukünftig reformierte WP-Examen einzubauen, ansonsten die Existenz des amerikanischen Berufsstands<sup>330)</sup> in Deutschland aber als unerwünscht zu betrachten, ist nicht konsistent.

##### bb) Kritikpunkt 2

„As regards professional education many countries are more than a match for the United States. Educational and examination requirements are much stricter for members of the audit profession in Europe than for Certified Public Accountants (CPA) in the USA. In some states of the USA university graduates can take the CPA examination and work as a financial statement auditor without having any practical experience“<sup>331)</sup>.

<sup>325)</sup> Vgl. die Ausführungen oben zum MRA zu den Gründen der Verzögerung des Abschlusses eines MRA. Diese schränken die grundsätzliche Feststellung der Gleichwertigkeit ihrer Berufsqualifikationen durch die beteiligten Berufsstände nicht ein.

<sup>326)</sup> Im Verhältnis WP zu UK-CA dürfte die Gleichwertigkeit unabhängig von europarechtlichen Vorgaben auch tatsächlich vorliegen. Markus vertritt als Inhaber beider Berufsqualifikationen WP und UK-Chartered Accountant die Auffassung, dass „die Ausbildung [des UK-CA, d. Verf.] sicherlich der des Wirtschaftsprüfers gleichwertig ist.“ Markus, *Der Wirtschaftsprüfer – Entstehung und Entwicklung des Berufes im nationalen und internationalen Bereich*, 1996, S. 177.

<sup>327)</sup> Die Italiener haben jedoch eine einseitige Pionierentscheidung getroffen. Uns ist kein Fall bekannt, wonach ein italienischer Revisore Contabile in Kanada die Eignungsprüfung beantragt hat. Es muss also offen bleiben, ob Kanada den Revisore Contabile ebenfalls als dem kanadischen CA gleichwertig anerkennen würde.

<sup>328)</sup> Siegel/Rückle/Sigloch, *BB* 2001 S. 1085.

<sup>329)</sup> Soll diese Kritik etwa dazu dienen, die Young Professionals in Deutschland von der dringend notwendigen internationalen Ausrichtung ihrer Ausbildung, also von der Teilnahme am CPA-Examen und damit der Etablierung auf globalem Parkett abzuhalten, weil die CPA-Qualifikation auf dem Weg zur WP-Qualifikation auf keinen Fall berücksichtigt werden darf? Die Worte von Großfeld (*WPg* 2001 S. 138) erscheinen uns hier als Erwidierung angemessen: „Ein ausländischer Beobachter kritisierte jüngst, dass die deutschen Universitätsabsolventen zu alt seien und ihr Wissen häufig schon veraltet sei. Gilt das auch für den Nachwuchs bei den Wirtschaftsprüfern? Wie steht es übrigens mit der Lebenserfahrung in ‚globalen Verhältnissen‘? Die Paukerei für ‚unbegrenzt‘ Buchwissen in den Examina stimmt nicht froh“.

<sup>330)</sup> Der US-GAAP und US-GAAS schließlich in jahrzehntelanger Entwicklung geschaffen hat und insb. in der Prüfungsforschung führend ist.

<sup>331)</sup> Marks, in *Stellungnahme des IDW gegenüber dem Panel on Audit Effectiveness* vom 21. 7. 2000 (<http://www.idw.de/skripte/aktuell/mehr.asp?NewsId=199&Rubrik-ID=11>), S. 9.

Erstens sollte man „some states“ nicht mit dem gesamten US-amerikanischen Berufsstand gleichsetzen. Ein Blick in die *State CPA Certificate Requirements to Practice*<sup>332)</sup> zeigt, dass in der ganz überwiegenden Zahl der Fälle und insb. in den wirtschaftlich bedeutsamen US-Bundesstaaten (in Jahren angegebene) *Experience Requirements* erforderlich sind, um den *Permit to Practice* („work as a financial statement auditor“) zu erhalten, und die in zahlreichen Fällen über die in Deutschland erforderliche dreijährige Prüfungstätigkeit sogar hinaus gehen. Zweitens muss in den USA die Trennung in *One-Tier-States* und *Two-Tier-States* beachtet werden<sup>333)</sup>. Wer in den USA nicht in *Public Practice* tätig werden will (also nicht mit der *license* zur Unterzeichnung von *Auditor's Reports* ausgestattet sein muss), sondern die CPA-Qualifikation als Befähigungsnachweis für eine Tätigkeit z.B. in *Business & Industry* oder *Education* erwerben will, der kann das CPA-Examen in *Two-Tier-States*, die eine scharfe Trennung zwischen *certificate* und *license* vornehmen, auch unmittelbar nach der universitären Ausbildung ablegen und den Titel führen. Darin liegt ein wesentlicher konzeptioneller Unterschied zwischen der CPA- und der WP-Qualifikation. Die CPA-Qualifikation ist nicht ausschließlich an die Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer gebunden, wir sehen dies als Vorteil. Für die wirtschaftsprüfende Tätigkeit in *Public Practice* ist dagegen die vom jeweiligen State Board of Accountancy erteilte *license* zwingend erforderlich. Die Anzahl der Bundesstaaten, in denen die *license* ohne den Nachweis praktischer Berufserfahrung erteilt wird, ist verschwindend gering und nimmt zudem durch die Anpassungen der State Laws an die qualitäts erhöhenden Regelungen des Uniform Accountancy Act (Model law) weiter ab. Drittens muss die Angemessenheit der vorgebrachten Kritik an den Realitäten in der Prüfungspraxis gemessen werden. In den wenigen Bundesstaaten, in denen ein Universitätsabsolvent unmittelbar nach dem Universitätsabschluss das CPA-Examen ablegen und gleichzeitig nach bestandem Berufsexamen sofort die *license* erhalten kann, fehlt diesem Young Professional noch etwas ganz entscheidendes, um seine „Greenhorn-Unterschrift“ unter einen „*Auditor's Report*“ setzen zu können: das Prüfungsmandat. Auch in den USA wird einem CPA ohne jede Berufserfahrung in der Praxis kein Prüfungsmandat übertragen, und erst Recht kein Prüfungsauftrag von einem Unternehmen erteilt, bei dem er mangels Erfahrung größeren Schaden anrichten könnte, wie z.B. bei einem kapitalmarktorientierten Unternehmen. Aus Haftungsgründen wird man ihn auch dann keine „*Auditor's Reports*“ unterzeichnen lassen, wenn er unmittelbar nach dem Examen in einer größeren Prüfungsgesellschaft seine Berufstätigkeit aufnimmt. In diesem Fall dient ihm die frühzeitig erworbene CPA-Qualifikation vielmehr dazu, die berufsbezogenen und im Examen nachgewiesenen Fachkenntnisse schon zu Beginn der Berufstätigkeit in der Berufspraxis – als Prüfungsassistent – einsetzen zu können, was seine Arbeitseffizienz im Vergleich zu einem Nicht-CPA wesentlich erhöht<sup>334)</sup>. Wir

sehen darin einen wesentlichen Vorteil. Die erste verantwortliche Unterschrift wird er erst dann unter einen „*Auditor's Report*“ setzen können, wenn er die innerbetrieblichen Hierarchiestufen vom Assistenten über den Senior bis hin zum Manager erklommen hat und über die zwingend notwendige berufspraktische Erfahrung und das im Laufe der ersten Jahre gewonnene Urteilsvermögen sowie den *professional skepticism* verfügt. Die zitierte Kritik geht u.E. völlig ins Leere.

### cc) Kritikpunkt 3

„In der Frage der Ausbildung sind viele Länder den USA im Übrigen weit überlegen. Die Ausbildung und die Prüfung der Certified Public Accountants (CPA) in den USA ist z.B. mit den Anforderungen an die Berufsangehörigen in Europa kaum zu vergleichen. In einigen Bundesstaaten können Universitätsabsolventen ohne praktische Erfahrungen unmittelbar das CPA-Examen ablegen und anschließend als Abschlussprüfer tätig werden. Auf die Schwächen der US-amerikanischen CPA-Ausbildung geht das Panel aber bedauerlicherweise nicht ein“<sup>335)</sup>.

Die Kritik ist mit der zuvor genannten nahezu deckungsgleich, wir würdigen diese hier unter weiteren Aspekten: Erstens: Es ist die Rede von „Schwächen der US-amerikanischen CPA-Ausbildung“. Die einzige konkret genannte angebliche Schwäche der fehlenden Berufspraxis haben wir oben als praktisch irrelevant widerlegt. Zweitens: Die CPA-Ausbildung sei mit der in Europa kaum zu vergleichen. Wenn dies so ist, ist es unverständlich, dass die Berufsstände in Großbritannien und Irland in dem Evaluierungsverfahren im Zusammenwirken mit dem IQAB festgestellt haben, dass die CPA-Qualifikationen den europäischen Qualifikationen *substantially equivalent* ist und das italienische Justizministerium die US-amerikanische Ausbildung sogar als rigider als die italienische bewertet hat<sup>336)</sup>. Zudem ist dann unverständlich, warum deutsche WP sich unter Beachtung ihrer Berufsgrundsätze flächendeckend im Rahmen von Konzernabschlussprüfungen und Prüfungen sonstiger Geschäftseinheiten auf die von US-CPAs durchgeführte Prüfung, deren Opinion und deren „*Signed for Identification*“-Stempel auf dem Reporting Package der in den USA ansässigen Tochtergesellschaften/Geschäftseinheiten

332) Vgl. <http://www.aicpa.org/states/index.htm>.

333) Vgl. zu dieser Abgrenzung Brinkmann/Leibfried, KoR 2001 S. 63.

334) Auch Bahr/Richter, WPK-Mitt. 2000 S. 218, und Bartels, a.a.O. (Fn. 281), S. 355, betrachten Ausbildungszeiten nach dem Examen als wertvoller, weil die erforderlichen Fachkenntnisse bereits vorhanden sind.

335) Schmidt, WpG 2000 S. 809 im Zusammenhang mit den Empfehlungen des Panels on Audit Effectiveness zur Verbesserung der Qualität der Abschlussprüfung. An dieser Stelle sei auch angemerkt, dass es der US-amerikanische Berufsstand war, der diese umfangreiche Bestandsaufnahme des Status Quo mit dem Ziel der Verbesserung der Qualität der Abschlussprüfung durchgeführt hat. Die USA haben auf mögliche Fehlentwicklungen wie üblich schnell reagiert. In Deutschland hat es eine vergleichbare Initiative nicht gegeben, es wurde lediglich der US-amerikanische Bericht kritisch gewürdigt. Das eine derartige Initiative auch in Deutschland sinnvoll gewesen wäre, zeigt die bereits angesprochene „Häufung von Einzelfällen“ beruflicher Fehlleistungen.

336) Vgl. Decreto 9 luglio 2002, a.a.O. (Fn. 324).

ten deutscher Konzerne/Unternehmen verlassen dürfen. Ohne wirkliche Belege und Begründungen wird dann die pauschale Schlussfolgerung gezogen, dass die Ausbildung in vielen Ländern den USA „weit überlegen“ sei. Diese ungerechtfertigten und pauschalierenden Herabsetzungen der CPA-Qualifikation sind nicht weit entfernt von der Qualität der zahlreichen problematischen Presseberichterstattungen, mit denen – derzeit verstärkt – die Qualität des deutschen WP-Berufsstands – zu Unrecht! – pauschal angegriffen wird.

#### dd) Kritikpunkt 4

Häufig wird auch die Verwendung von *Multiple-Choice-Questions* bei der Durchführung des CPA-Examens kritisiert und z.T. belächelt („Führerscheinprüfung“). Erstens besteht das CPA-Examen nicht wie häufig verbreitet ausschließlich aus MC-Aufgaben<sup>337)</sup>, sondern auch aus *Other Objective Answer Format Questions*<sup>338)</sup> und *Essays*<sup>339)</sup>. Zweitens lässt sich gerade durch diese Mischung von Fragetypen bei einer Gesamtdauer des Examens von 15,5 Stunden ein umfassendes Pensum an Prüfungsstoff abfragen. Wer das CPA-Examen bestanden hat und insb. die zahlreichen Kandidaten, bei denen es leider nicht im ersten Anlauf geklappt hat, wissen, welche hohen Anforderungen gerade die MC-Aufgaben unter hohem Zeitdruck stellen<sup>340)</sup>. Darüber hinaus legen die deutschen CPA-Kandidaten als foreign speaker das für native speaker konzipierte CPA-Exam unter großem Zeitdruck in englischer Sprache und z.B. in Chicago oder Atlanta, also nicht in heimischen Gefilden ab. Das Meistern der sprachlichen Nuancen stellt erhebliche Anforderungen – gerade auch bei den MC-Aufgaben. Bei der Verwertung/Übernahme der Prüfungsarbeit der CPAs im Rahmen der Konzernabschlussprüfung von deutschen Tochtergesellschaften zweifelt man die Qualität der Arbeit der „Führerscheininhaber“ wie bereits beschrieben jedoch nicht an<sup>341)</sup>.

#### ee) Fazit

Im Ergebnis werden den Young Professionals durch die schleppende Entwicklung von MRA große Steine bei der Internationalisierung ihrer Ausbildung in den Weg gelegt. Dies ist gerade für die aktuelle Young Professional Generation umso bedauerlicher, als diese Steine schon in 10 Jahren oder früher unzweifelhaft nur noch Kieselsteingröße haben werden. Dafür wird der Markt sorgen. Deutschen WP traut man zu, US-GAAP nach US-GAAS zu prüfen. Man muss im Umkehrschluss ernsthaft die Frage stellen, warum einem US-CPA nicht zugetraut werden sollte, deutsche Abschlüsse nach deutschen Grundsätzen zu prüfen, insb. wenn er die erforderlichen Kenntnisse in einer Ergänzungsprüfung nachweist. Freiwillig aufgestellte IAS/IFRS-Abschlüsse können CPAs schon heute prüfen, die Anzahl dieser freiwilligen Prüfungen wird gerade im Mittelstand durch die neuen Kreditvergabebestimmungen von Basel II<sup>342)</sup> sprunghaft ansteigen. Durch Basel II werden zunehmend auch mittelständische Betriebe „dazu gezwungen, über eine (freiwillige) Umstellung der Rech-

nungslegung auf IAS/IFRS nachzudenken, um unter Rating-Gesichtspunkten einem Anstieg der Fremdkapitalkosten entgegenzuwirken“<sup>343)</sup>. Die aktuellen Vorschläge des Bundesjustizministeriums gehen für den Mittelstand in die Richtung einer zwingenden HGB-Rechnungslegung verbunden mit dem Wahlrecht einer zusätzlichen „freiwilligen“, faktisch wegen Basel II aber ebenfalls zwingenden IAS/IFRS-Rechnungslegung<sup>344)</sup>. Glaubwürdigkeit erhalten die zusätzlichen IAS/IFRS-Abschlüsse nur, wenn sie geprüft sind oder zumindest von kompetenten Accountants – wie z.B. CPAs – erstellt werden. Zumindest in diesem Bereich könnte der Markt schon in Kürze ein MRA entbehrlich machen.

Zur Förderung der internationalen Ausrichtung der Ausbildung der Young Professionals auf dem von Nachwuchssorgen geplagten deutschen Prüfungsmarkt appellieren wir jedoch schon jetzt an die relevanten Entscheidungsträger in Deutschland, die CPA-Qualifikation unter Verzicht des Erfordernisses der Gegenseitigkeit bei Erfüllung der sonstigen Voraussetzungen für die Zulassung zum WP-Examen (§§ 8,9 WPO) als Voraussetzung zur Zulassung für eine rigide Eignungsprüfung in nationalem Recht nach § 131g WPO anzuerkennen. Qualitätsverluste wären damit nicht verbunden. Ziel ist es, die Berufsstände auf dem langen Weg bis zur Entwicklung einer internationalen Wirtschaftsprüferqualifikation durch Kooperation zu verbinden und unzweifelhaft mögliche Synergien zu nutzen, anstatt durch gegenseitige Kritik zu angeblichen Schwächen der jeweiligen Ausbildung eine Konkurrenzsituation aufzubauen.

### 3. Internationale Ausbildungsprojekte und Kooperation von Berufsorganisationen

Neben der Möglichkeit zum Abschluss von MRA bzw. der einseitigen Anerkennung von Berufsqualifikationen bestehen weitere nennens-

337) Der Anteil der MC-Aufgaben in der Paper & Pencil Examination beträgt in den vier Prüfungsfächern Business Law and Professional Responsibilities (LPR), Auditing (AUDIT), Accounting & Reporting – Taxation, Managerial, and Governmental and Not-for-Profit Organizations (ARE) und Financial Accounting and Reporting (FARE) jeweils 50-60%.

338) Der Anteil beträgt in LPR, AUDIT und FARE jeweils 20-30%, in ARE 40-50%.

339) Der Anteil beträgt in LPR, AUDIT und FARE jeweils 20-30%.

340) Hinter MC-Fragen (mit jeweils vier Antwortvorgaben) verborgen sich häufig komplexe Rechnungen oder vielschichtige juristische Fragestellungen. Außerdem stellen die MC-Aufgaben im Fach AUDIT, bei denen häufig unter mehreren richtigen Antworten die „most likely“-Antwort herausgefiltert werden muss, hohe Anforderungen an das Urteilsvermögen der Kandidaten, dass auch in der Berufspraxis von ihnen abverlangt wird.

341) Wer an der Eignung von MC-Aufgaben für Berufsexamen zweifelt, sollte übrigens auch in Deutschland besser nicht zum Arzt gehen, die medizinische Ausbildung setzt – gerade wegen der umfangreichen zu bewältigenden Stofffülle – in weiten Teilen auf MC-Examen.

342) Basel II wird schneller Realität als zunächst erwartet. Vgl. generell zu den Implikationen von Basel II für den Mittelstand Reis, Börsen-Zeitung 11. 1. 2003 S. 8.

343) Reuter, StB 2003 S. 172, im Bericht über die viel beachtete Tagung an der Saarbrücker Universität zur Thematik „IAS-Bilanzierung in Deutschland – Eine Herausforderung für den Mittelstand“.

344) „Am HGB-Einzelabschluss wird nicht gerüttelt“, Börsenzeitung 25. 2. 2003 S. 3.

werte Aktivitäten der Accountancy Profession oder befinden sich im Aufbau, die auf eine Internationalisierung des Berufsstands und seiner Ausbildung ausgerichtet sind<sup>345)</sup>.

**a) Education Committee der IFAC<sup>346)</sup>**

Die Tätigkeit des Education Committee (EC) der IFAC ist auf das (Fern-)Ziel einer weltweiten Harmonisierung der Accountancy Profession und deren Ausbildung ausgerichtet. Das EC entwickelt Leitlinien und Standards für die *accounting education*, führt Forschungsprojekte<sup>347)</sup> durch und fördert den Informationsaustausch der nationalen Berufsorganisationen<sup>348)</sup> u.a. durch Diskussionspapiere<sup>349)</sup>. Es unterstützt aus einem weltweiten<sup>350)</sup> Blickwinkel heraus die nationalen Berufsorganisationen dabei, sowohl die akademische als auch die professionelle (Berufsexamen) Ausbildung an den gegenwärtigen Anforderungen auszurichten und aufgrund veränderter Rahmenbedingungen<sup>351)</sup> notwendige Änderungen der *accounting education* zeitnah umzusetzen, damit die zukünftige Generation der Accountants auf die damit verbundenen Herausforderungen vorbereitet ist. Die bereits bisher bemerkenswerten Arbeiten<sup>352)</sup> des EC wurden kürzlich noch erheblich intensiviert. Im Juli 2002 hat das EC zahlreiche richtungweisende Exposure Drafts veröffentlicht, die in Tab. 5 im Überblick aufgeführt sind.

<b>Proposed International Education Standard for Professional Accountants</b>
Introduction to International Education Standards for Professional Accountants
Entry Requirements
Content of Professional Education Programs
Professional Skills and General Education
Professional Values and Ethics
Experience Requirements
Assessment of Professional Competence
Continuing Professional Education and Development
<b>Proposed International Education Guideline for Professional Accountants</b>
Continuing Professional Education and Development

**Tab. 5**

Die Kommentierungsfrist ist am 31. 12. 2002 abgelaufen. Hinzu kommt der Exposure Draft *Guiding Principles for International Education Statements*, der als Framework für die o.g. *Education Standards and Guidelines* dient und für den die Kommentierungsfrist am 30. 9. 2002 abgelaufen ist. Die vorgeschlagenen Standards und Leitlinien decken offenkundig das gesamte Spektrum der berufsvorbereitenden und berufsbegleitenden Ausbildung der Accountancy Profession ab. Die anstehende Auswertung der Kommentierung der Exposure Drafts durch nationale Berufsorganisationen, akademische Ausbildungsinstitutionen und weitere interessierte Kreise und die anschließende endgültige Verlautbarung der *Education Standards and Guidance* darf mit Spannung erwartet werden. Die IFAC hat nach-

drücklich eine umfassende Auseinandersetzung mit den Exposure Drafts gefordert<sup>353)</sup>, da von den IFAC-Mitgliedsorganisationen erwartet wird, ab Januar 2005 die dann endgültig verlautbarten *Education Standards and Guidance* in der nationalen Ausbildung des wirtschaftsprüfenden Berufsstandes anzuwenden. Die konkre-

345) Da hier nicht alle Aktivitäten auf internationalem Parkett gewürdigt werden können, weisen wir an dieser Stelle auf die nachfolgend nicht näher behandelten, jedoch gleichwohl wichtigen Aktivitäten der Intergovernmental Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting (ISAR, United Nations) hin, die auf die Entwicklung einer global accounting qualification ausgerichtet sind und dabei insb. auch die Verringerung der nach wie vor großen Lücke zwischen der Qualität der accounting education der Accounting Profession in den Industrienationen im Vergleich zu den Entwicklungsländern auf ihre Agenda gesetzt hat. Eine nähere Beschäftigung mit dieser Thematik ermöglicht der Beitrag von Aggestam, Conference report: Towards a global accounting qualification? A Report from the 16th Session of the ISAR Group of the UN Palais de Nations, Geneva, 17-19 February 1999, EurAccRev 1999, Vol. 8, Issue 4, S. 805-813, m.w.N. Eine weitere, vom AICPA auf den Weg gebrachte Internationalisierungsvariante waren die Bemühungen um den sog. Global Credential (International Institute of Strategic Business Professionals – IISBP). Die Bemühungen sind bedauerlicherweise gescheitert, es ist jedoch nicht ausgeschlossen, dass dieses oder ein ähnliches Projekt in Kürze wieder aufleben könnte. Das IISBP sollte globale Standards der Ethik und Kompetenz entwickeln. Der Erwerb des Credentials und die Zulassung beim IISBP durch die Erfüllung strenger Bedingungen und die Ablegung einer Prüfung durch Angehörige der Accountancy Profession sowie anderer Business and Law Advisory Berufsstände sollte die Qualität und Konsistenz in professionellen Dienstleistungen weltweit erhöhen. Vgl. Lück/Bungartz/Henke, BB 2002 S. 1089; sowie die zahlreichen Informationen und Publikationen unter <http://www.aicpa.org> [Suchbegriff: Global Credential].

346) Vgl. zu den nachfolgenden Informationen <http://www.ifac.org/Education/>. Die genannten Current Projects and Recent Publications stehen dort zum download zur Verfügung.

347) Vgl. z.B. Study 1, An Advisory on Examination Administration, March 1998; Study 2, An Advisory on Education and Training of Technical Accounting Staff, July 1999. Derzeit ist ein weiteres Research Projekt in Planung: Research Project on Assessment Methods. Die Ergebnisse dieses Projektes sollen die berufsständischen Mitgliedsorganisationen der IFAC bei der Auswahl und Umsetzung geeigneter Bewertungsmethoden in den Berufsexamen unterstützen.

348) Insbesondere das „Member Body Information Sharing Project“ fördert diesen Informationsaustausch, ebenso der zweimal jährlich erscheinende Newsletter „Education Network“.

349) Aktuelle Discussion Papers sind: „Quality Issues For Internet and Distributed Learning in Accounting Education“, „Assistance Projects in Accountancy Education and Development“, „Work Experience“, „Competence-Based Approaches to the Professional Preparation of Accountants“.

350) Das EC arbeitet in diesem Bereich eng mit dem US-amerikanischen Berufsstand zusammen, um dessen umfassende Erfahrungen auch für die Entwicklung weltweit gültiger Standards zu nutzen. Vgl. z.B. EC, Information Technology in the Accounting Curriculum: Strategies of the AICPA, November 1996.

351) Das EC nennt explizit „the many challenges resulting from such forces as the globalization of business, rapid technological development, and the liberalization of trade rules.“

352) Vgl. zu den bisherigen Verlautbarungen des EC insbesondere IFAC Handbook 2000 Technical Pronouncements – International Education Guidelines.

353) „Feedback on these documents is extremely important, and will shape the final standards.“ Allen, IFAC-Education Committee, Latest News „IFAC Request Comments on International Education Standards for Professional Accountants“, New York, July 16, 2002 (<http://www.ifac.org>).

ten Auswirkungen dürften auch für den deutschen Berufsstand ein spürbares Ausmaß annehmen.

U.E. bestehen keine Zweifel, dass das EC zum zentralen *Standard Setting Body* für die *accounting education* avancieren und zur Erreichung des Fernziels einer weltweit harmonisierten *International CPA-Qualification* die entscheidenden Impulse geben wird.

#### b) Global Qualifications Project<sup>354)</sup>

Anfang 2001 haben die führenden Berufsorganisationen in Europa<sup>355)</sup> Erörterungen über den Aufbau eines „Global Chartered Accountant“-Berufsstands begonnen. Bereits im Dezember 2001 konnten die Vorbereitungshandlungen zu den Grundlagen dieses Vorhaben erfolgreich abgeschlossen werden und die Umsetzung des Projekts unter der endgültigen Bezeichnung *Global Qualifications Project* (GQP) in Angriff genommen werden. Die Zielsetzung des GQP besteht darin, die Möglichkeiten einer stärkeren Annäherung der nationalen WP-Berufsqualifikationen mittelfristig (ca. innerhalb der nächsten 5 Jahre) zu untersuchen. Es wird beabsichtigt, nationale Ausbildungsinhalte, die nicht spezifisch national (also insb. rechtlich) geprägt sind, zu vereinheitlichen. Diese gemeinsamen Inhalte (*common content*) betreffen v.a. BWL, VWL und internationale Rechnungslegungs- und Prüfungsstandards (IAS/IFRS und ISA). Die Vereinheitlichung wird über die Schaffung gemeinsamer Lehrmaterialien, Ausbildungsformen, Examina und sonstiger Ausbildungsmaßnahmen angestrebt. Vereinheitlichte Examen könnten dabei über europaweite einheitliche Examina oder durch die Überwachung der jeweiligen nationalen Berufsexamina durch ein sog. *Joint Monitoring Board* erreicht werden. Nach Auffassung der beteiligten Organisationen kann „die Ausbildung der Wirtschaftsprüfer auf der Grundlage des *common content* [...] einen wichtigen Beitrag zur Erhöhung der beruflichen Qualifikation, der Effizienz der Ausbildung und der Akzeptanz durch die globalisierte Wirtschaft leisten“<sup>356)</sup>. Die Absicht der beteiligten Organisationen, dass in Zukunft unter gegenseitiger Anerkennung die Vermittlung des *common content* und der Nachweis der entsprechenden Kenntnisse in jedem der beteiligten Länder erfolgen kann, macht u.E. deutlich, dass es sich bei dem GQP zum einen um eine Weiterentwicklung des Konzepts der *Mutual Recognition Agreements* (MRA) handelt und zum anderen die bereits bestehenden Möglichkeiten der gegenseitigen Anerkennung von Berufsqualifikationen in EU/EWR – unter Qualitätsgesichtspunkten – auch bzgl. der Ausbildungsinhalte abgesichert werden sollen. Auch im Rahmen des GQP wird gefordert, dass für die Aufnahme der Berufstätigkeit in einem bestimmten Land zusätzlich die spezifischen, nationalen (insb. rechtlichen) Ausbildungsanforderungen<sup>357)</sup> – aller Voraussicht nach im Rahmen einer Eignungsprüfung – nachgewiesen werden müssen. Der wesentliche Unterschied zum MRA besteht darin, dass künftig nicht mehr in häufig politisch-diplomatisch gefärbten komplizierten bilatera-

len Verhandlungen die Gleichwertigkeit der jeweiligen Ausbildung festgestellt werden muss. Da bisher nur Berufsorganisationen aus EU-Mitgliedstaaten am GQP beteiligt sind, wirkt sich dieser Vorteil noch nicht aus, da bilaterale Verhandlungen in der EU wegen der supranationalen Vorgaben des EU-Rechts zur gegenseitigen Anerkennung der Berufsqualifikationen bei Ablegen einer Eignungsprüfung nicht erforderlich sind<sup>358)</sup>. Der Unterschied und wesentliche Vorteil zum Status Quo in der EU liegt darin, dass man bei der Zulassung zur Eignungsprüfung künftig trotz bzgl. einiger EU-Länder bestehender Zweifel nicht passiv an die supranational quasi vorgeschriebene Gleichwertigkeit gebunden ist, sondern aktiv diese Gleichwertigkeit durch das gemeinsame Ausbildungsprojekt GQP bereits im Vorfeld herstellen wird. Da von einer grundsätzlichen Gleichwertigkeit der Ausbildung des wirtschaftsprüfenden Berufsstandes in den bisher beteiligten, führenden europäischen Berufsorganisationen ausgegangen werden kann, wird sich auch dieser Vorteil jedoch erst dann auswirken, wenn der Kreis der teilnehmenden Berufsorganisationen auf weitere Länder ausgeweitet wird.

Die vorstehenden Ausführungen dürfen nicht als Kritik am GQP verstanden werden, im Gegenteil: Kurzfristige Erfolge eines derartigen Projekts können nur dann erzielt werden, wenn sich gerade die führenden und in Ausbildungsfragen erfahrenen und qualitativ hochwertigen Berufsorganisationen an einen Tisch setzen, um die Marschroute festzulegen. Würden dagegen von Beginn an zu viele auch kleinere oder im Aufbau befindliche Berufsorganisationen in das Projekt einbezogen, könnten schnelle Verhandlungsergebnisse<sup>359)</sup> wegen der schwierigeren Konsensbildung blockiert werden. Die beteiligten Berufsorganisationen haben daher u.E. den richtigen Weg eingeschlagen: Sie werden das Projekt mit ihren Mitgliedern, den nationalen Gesetzgebern<sup>360)</sup> und der für die Berufsaufsicht zuständigen nationalen Organisationen<sup>361)</sup> beraten. Außerdem werden die internationalen und europäischen Berufsorganisationen IFAC bzw. FEE sowie bisher nicht am GQP beteiligte nationale Berufsorganisationen über den Inhalt des

354) Vgl. zu den nachfolgenden Ausführungen FN-IDW 2001 S. 718-719; FN-IDW 2002 S. 321 sowie die Presseinformation des IDW vom 22. 2. 2002 zur „Initiative europäischer Berufsorganisationen für eine grenzüberschreitende Ausbildung für Wirtschaftsprüfer.“

355) Beteiligt sind sieben führende europäische Berufsorganisationen aus Deutschland (IDW), Frankreich, UK, Schottland, Irland, Italien und den Niederlanden.

356) Vorstand IDW, FN-IDW 2002 S. 321.

357) Sog. *national content* (z.B. das jeweilige nationale Wirtschafts-, Steuer- und Berufsrecht).

358) Vgl. dazu oben die Ausführungen zu den europarechtlichen Vorgaben in Gliederungspunkt V. 1. a).

359) Bereits im April 2002 ist es den beteiligten Berufsorganisationen gelungen, sich über die Grundlagen für die Erarbeitung eines Lehrplans für die Inhalte und die Vermittlung des *common content* zu einigen. Die ersten Entwürfe für Teile dieses Lehrplans liegen bereits vor und werden auf deutscher Seite von IDW und WPK derzeit beurteilt. Vgl. FN-IDW 2002 S. 321.

360) Aus deutscher Sicht kooperiert das IDW mit dem BMJ.

361) Das IDW begleitet das Projekt gemeinsam mit der WPK.

Projektes informiert und zu gegebener Zeit in die Beratungen eingebunden.

Das GQP sollte von allen betroffenen Kreisen aktiv und intensiv gefördert werden. Die Aktivitäten sollten möglichst schnell über die europäischen Grenzen hinaus ausgeweitet werden, damit das Projekt dem von den bisher beteiligten Organisationen selbst ausgewählten Namen *Global Qualifications Project* auch gerecht werden kann und die oben skizzierten Vorteile flächendeckend wirksam werden können. Insb. das Education Committee der IFAC sollte kurzfristig aktiv eingebunden werden, um die weiteren Entwicklungen auf globaler Ebene zu koordinieren. Aus Sicht der US-amerikanischen CPAs wäre es natürlich wünschenswert, wenn auch das AICPA möglichst frühzeitig an dem GQP beteiligt wird<sup>362)</sup>. Aufgrund der wertvollen Erfahrungen des AICPA im Rahmen der *accounting education* und aufgrund der globalen Reputation des CPA-Berufsstands könnte gerade eine Zusammenarbeit mit dem AICPA dem GQP zum globalen Durchbruch verhelfen. Die German CPA Society e.V. wird die weitere Entwicklung des GQP aufmerksam verfolgen und – sofern von europäischer und US-amerikanischer Seite erwünscht – gerne die Funktion eines Bindeglieds zwischen den Berufsorganisationen diesseits und jenseits des Atlantiks übernehmen.

Die einzige Kritik, die wir an der spezifisch deutschen Sichtweise des GQP äußern möchten, bezieht sich darauf, dass das IDW die Entwicklungen zwar grundsätzlich positiv beurteilt, aber seinen Mitgliedern auch kommuniziert, dass das GQP für den deutschen Berufsstand auch mit Risiken verbunden ist: „So ist erkennbar, dass einzelne europäische Nachbarländer die Zielsetzung verfolgen, ihren Mitgliedern in anderen Ländern, z.B. in Deutschland, neue Tätigkeitsgebiete – verbunden mit besseren Marktchancen – zu eröffnen“<sup>363)</sup>. Derartige Äußerungen wirken befremdlich angesichts des unbestritten bestehenden Konsens über die Grundfreiheiten und den Binnenmarkt in Europa. Wenn es auch an der Umsetzung der Grundfreiheiten in einigen Bereichen noch hapert, ist die Dienstleistungsfreiheit doch unzweifelhaft in Art. 49 EGV festgeschrieben und bezieht sich gem. Art. 50 EGV explizit auch auf freiberufliche Tätigkeiten. Das Anliegen der zitierten „europäischen Nachbarländer“, ihren Berufsangehörigen bessere Marktchancen in anderen europäischen Ländern zu eröffnen, ist also keineswegs verwerflich, sondern deutlich „in line“ mit supranationalen europäischen Zielsetzungen. Die Äußerungen des IDW sind u.E. auch deshalb bedenklich, weil sie bei deutschen Berufsangehörigen eine Abwehrhaltung gegenüber positiven Internationalisierungsentwicklungen wie dem GQP hervorrufen können. Auch im deutschen Berufsstand muss deutlich werden, dass die Zeiten der nationalen Besitzstandswahrung vorbei sind. Wird diese unumkehrbare Entwicklung rechtzeitig realisiert, kann sich der gesamte deutsche Berufsstand, der im Vergleich zu vielen europäischen Nachbarn in Sachen Qualität der Ausbildung sicher einen Wettbewerbsvorteil hat, darauf einstellen und selbst neue Tätigkeits-

gebiete in anderen europäischen Ländern verbunden mit besseren Marktchancen erschließen: aus dem vom IDW genannten Risiko wird eine Chance! Eine Blockadehaltung des deutschen Berufsstandes vor dem Hintergrund der Wahrung des heutigen Besitzstands könnte dazu führen, dass man bei der ohnehin anstehenden Neuverteilung dieses Besitzstands durch den Markt keine große Rolle mehr spielen wird<sup>364)</sup>, dies gilt insb. auch für den Mittelstand, wenn er den Anschluss an die Internationalisierung verpasst. Ruft man zudem das General Agreement on Trade in Services (GATS) der WTO an dieser Stelle in Erinnerung, werden die – vom IDW als Risiko, von uns als Chance – bezeichneten Entwicklungen schon in Kürze über den europäischen Tellerrand hinausschwappen.

### c) International Associates

Eine weitere, uneingeschränkt zu begrüßende Möglichkeit der internationalen Vernetzung der Angehörigen nationaler Berufsorganisationen besteht in den von den führenden Berufsorganisationen angebotenen *International Associates Programs*. Die dadurch eröffnete Möglichkeit, als Berufsangehöriger eines Landes assoziiertes Mitglied einer Berufsorganisation eines anderen Landes zu werden, wird entweder im Rahmen bilateraler Vereinbarungen oder – proaktiv – auch einseitig gewährt. Diese Möglichkeit besteht bereits in zahlreichen Ländern<sup>365)</sup>, wir beschränken uns auf eine bilaterale deutsch-amerikanische Betrachtung der entsprechenden Angebote von AICPA und IDW.

#### AICPA International Associate Program<sup>366)</sup>

Das AICPA bekennt sich mit dem Angebot an ausländische Berufsangehörige, den Status eines International Associate (IA) zu erwerben, ausdrücklich zur Bereitschaft einer internationalen Zusammenarbeit der Angehörigen der Accountancy Profession<sup>367)</sup>. Als grundlegende Voraus-

362) Wegen des großen Einflusses des AICPA im Education Committee der IFAC würde bereits die Beteiligung der IFAC faktisch auch eine Beteiligung des AICPA bedeuten.

363) FN-IDW 2001 S. 719.

364) „Über den Prüfer, über seine Qualifikation und über seinen Arbeitsplatz entscheidet der Kapitalmarkt, entscheidet, ob die von ihm testierten Abschlüsse im Ausland als zuverlässig gelten. Würden sie ein Testat akzeptieren von jemandem ohne nachweisliche internationale Erfahrung?“, Großfeld, WPg 1998 S. 634.

365) Beispielhaft weisen wir noch auf das International Associates Program des australischen Berufsstandes hin. Vgl. dazu WPK-Mitt. 2002 S. 143.

366) Vgl. zu den nachfolgenden Ausführungen die umfassenden Informationen des AICPA unter <http://www.aicpa.org/inter/index.htm> [Suchbegriff: International Associate] sowie auch WPK-Mitt. 2000 S. 124. Der vom AICPA für deutsche Berufsangehörige angebotene Sonderstatus ist nicht an eine IDW-Mitgliedschaft gebunden, sämtliche Mitglieder der WPK können den Status International Associate des AICPA erwerben.

367) „No longer restrained by geographical barriers, the world has created one global economy wherein countries across the globe do business together on a daily basis. It is for this reason that the American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) invites you to become an International Associate (IA) and help continue to bridge these worldwide borders. The creation of the International Associate is intended to be an exchange of knowledge and expertise between international counterparts, thereby creating a better understanding of this new global economy.“, <http://www.aicpa.org/inter/index.htm>.

setzung für den Erwerb des IA-Status muss ein interessierter Accountant Angehöriger einer Berufsorganisation sein, die über eine Vollmitgliedschaft bei der IFAC (wie z.B. WPK und IDW) verfügt<sup>368</sup>). Der IA-Status ist weder mit dem Erwerb der CPA-Qualifikation noch mit Stimmrechten im AICPA verbunden. Die mit dem IA-Status verbundenen Vorteile sind jedoch zahlreich und können den IA sowie ihren Nachwuchskräften auch die Internationalisierung der Weiterbildung bzw. Ausbildung erleichtern<sup>369</sup>). Um den IA-Status dauerhaft zu erhalten, müssen die folgenden Voraussetzungen erfüllt werden<sup>370</sup>):

- Compliance with the continuing professional education requirements of the home country jurisdiction<sup>371</sup>).
- Mandatory compliance with the bylaws and applicable provisions of the Code of Professional Conduct to the extent that it does not conflict with foreign laws or the prevailing professional standards in their Home countries<sup>372</sup>).

Werden diese Voraussetzungen erfüllt, gewährt das AICPA dem IA das Recht, seine internationale Ausrichtung auch im Geschäftsverkehr durch die Verwendung der Bezeichnung AICPA International Affiliate zu dokumentieren. Die Nutzung von Ressourcen des AICPA ist nicht auf aktuelle Berufsangehörige und deren Mitarbeiter beschränkt. Zur Nachwuchsförderung ermöglicht das AICPA auch Studenten über das AICPA Student Affiliate Program<sup>373</sup>) eine frühzeitige Auseinandersetzung mit fachlichen und berufsständischen Fragen der Accountancy Profession.

#### Aktivitäten des IDW

Ein dem AICPA International Associate entsprechendes, aktiv beworbenes Programm existiert nach unserem Kenntnisstand bisher nicht. Faktisch bietet das IDW jedoch vergleichbare Möglichkeiten. Nach § 3 Abs. 2 Buchst. e der IDW-Satzung<sup>374</sup>) können Angehörige ausländischer Prüferberufe als außerordentliche Mitglieder des IDW aufgenommen werden. Wird über den Aufnahmeantrag positiv entschieden<sup>375</sup>), können außerordentliche Mitglieder nach § 4 Abs. 2 IDW-Satzung die fachliche Unterstützung des – diesbzgl. unzweifelhaft hervorragend aufgestellten – IDW in Anspruch nehmen sowie an den Aus- und Fortbildungsveranstaltungen des IDW teilnehmen<sup>376</sup>). Darüber hinaus besteht die Möglichkeit, die Einrichtungen des IDW zu benutzen und die IDW-Publikationen<sup>377</sup>) zu beziehen. Die außerordentliche Mitgliedschaft ist (wie die ordentliche) nach § 4 Abs. 1 IDW-Satzung berechtigterweise an die Verpflichtung geknüpft, die satzungsmäßigen Aufgaben des IDW anzuerkennen und die Ziele des IDW zu achten und zu fördern. Außerordentliche Mitglieder sind beitragspflichtig (§ 4 Abs. 5 IDW-Satzung), ein Stimmrecht steht ihnen nicht zu (§ 4 Abs. 3 IDW-Satzung). Zur Einhaltung bestimmter, in der IDW-Satzung für ordentliche Mitglieder festgelegte Berufspflichten (§ 4 Abs. 8-12 IDW-Satzung) sind außerordentliche Mitglieder nicht ausdrücklich verpflichtet (§ 4 Abs. 7 IDW-Satzung).

Ein IDW-Student Affiliate Program existiert soweit ersichtlich nicht. Dies bedeutet jedoch nicht, dass das IDW den akademischen Nachwuchs nicht unterstützen würde. Im Gegenteil, das IDW fördert den akademischen Nachwuchs bedarfs- und anfrageorientiert unseres Wissens nach intensiv und vorbildlich<sup>378</sup>). Dennoch möchten wir anregen, die Förderung des Berufsnachwuchses durch die Etablierung eines IDW-Student Affiliate Program zu institutionalisieren. Dies würde den fachlichen Austausch mit akademischen Institutionen wie Universitäten und Fachhochschulen noch mehr als bisher fördern und insb. dem Berufsnachwuchs frühzeitig die

368) Die deutschen Berufsorganisationen des steuerberaternden Berufsstands sind nicht Voll-Mitglied der IFAC. Die German CPA Society e.V. würde eine Öffnung des International Associates Program des AICPA auch für deutsche Steuerberater bei entsprechender Anfrage aktiv unterstützen, um das u.E. notwendige Zusammenrücken der Berufsstände zu fördern.

369) Vgl. zu den Vorteilen ausführlich <http://www.aicpa.org/inter/benefits.htm>. Diese bestehen u.a. im Bezug der AICPA-Publikationen Journal of Accountancy und The CPA Letter, in dem Zugang zur umfassenden AICPA-Library (insb. für (z.T. gesondert berechnete) online-Recherchen) über das Center for Knowledge and Research Services, in der Möglichkeit der Nutzung der AICPA-Hotline für Fachfragen im Zusammenhang mit US-amerikanischer Rechnungslegung, Prüfung, Assurance Services etc., in wesentlichen Ermäßigungen auf alle Publikationen, Veranstaltungen, Computerprogramme und Kursangebote des AICPA sowie in der Möglichkeit zusätzlich International Associate der AICPA specialty sections Tax, Information Technology, Personal Financial Planning und Consulting Services (und den damit verbundenen Zusatzvorteilen) zu werden.

370) Zum unkomplizierten Procedere der IA-Antragsstellung vgl. <http://www.aicpa.org/inter/interapp.htm>. Der IA-Status ist mit einem Jahresbeitrag von 350 US-\$ verbunden.

371) Dies stellt für deutsche WP/vBP keine Zusatzanforderung dar, da sie die berufsrechtlichen Vorgaben zur Fortbildung (§ 43 Abs. 2 Satz 4 WPO; § 4 Abs. 1 Satz 2 WPK-Berufssatzung; § 4 Abs. 10 IDW-Satzung) ohnehin einhalten müssen.

372) Die AICPA-Bylaws (Satzung) und der AICPA-Code of Professional Conduct (Berufsgrundsätze) werden dem IA als CD-ROM zur Verfügung gestellt. Bevor diese Verpflichtung eingegangen wird, sollten die Bylaws und der Code of Professional Conduct aber bereits im Vorfeld eines IA-Antrags studiert werden. Dies ist ohne weiteres im Internet möglich: AICPA-Bylaws and Implementing Resolutions of Council unter <http://www.aicpa.org/about/bylaws/index.htm> und AICPA-Code of Professional Conduct unter <http://www.aicpa.org/about/code/index/htm>.

373) Vgl. zu den Einzelheiten <http://www.aicpa.org/nolimits/index.htm>. Die German CPA Society e.V. bietet interessierten Studentinnen und Studenten ebenfalls die Möglichkeit zur Mitgliedschaft bei einem wesentlich ermäßigten Beitrag (<http://www.GCPAS.org>).

374) Die Satzung des IDW steht unter <http://www.idw.de> zum download zur Verfügung.

375) Über die Aufnahme, die schriftlich zu beantragen ist, entscheidet nach § 5 Abs. 1 der IDW-Satzung der Vorstand des IDW.

376) Ausländische Berufsangehörigen sind als außerordentliche Mitglieder nicht berechtigt, ihre Mitarbeiter an den Aus- und Fortbildungsveranstaltungen teilnehmen zu lassen (§ 4 Abs. 2 IDW-Satzung). Diese Einschränkung sollte aufgehoben werden, um auch Mitarbeitern ausländischer Prüfer die Teilnahme an den hochwertigen Aus- und Fortbildungsveranstaltungen des IDW zu ermöglichen.

377) Dazu zählen die Fachzeitschriften Die Wirtschaftsprüfung und die IDW-Fachnachrichten, beide ohne Zweifel ein „must-read“ für in Deutschland tätige Angehörige der Accountancy Profession. Neben weiteren allg. erhältlichen Publikationen des IDW-Verlag sind insb. auch Manuskripte und sonstige Publikationen zu nennen, die grundsätzlich nur IDW-Mitgliedern zugänglich sind.

378) Gleiches gilt für die WPK.

Türen zur berufsständischen Organisation in Deutschland öffnen. Der Berufsnachwuchs könnte sich frühzeitig mit Aufgaben und Inhalten der berufsständischen Organisation des IDW identifizieren und sich möglicherweise bereits während des Studiums im Rahmen von Projekten der Ausschüsse und Arbeitskreise des IDW in die Facharbeit einbringen, was die Entscheidung für den späteren tatsächlichen Berufseintritt sicher erleichtern würde.

#### d) International Innovation Network (IIN)<sup>379)</sup>

Auch im Bereich der Produktentwicklung rückt die Accountancy Profession erfreulicherweise näher zusammen. Dem im Juli 2002 in New York als Weiterentwicklung des International Assurance Services Network (IASN)<sup>380)</sup> gegründeten *International Innovation Network* (IIN) gehören 17 weltweit vertretene Berufsorganisationen (auch das IDW) an<sup>381)</sup>. Zum ersten Präsidenten des IIN wurde Tony Pugliese (Vice President-AICPA-Member Innovation) gewählt. Das IIN verfolgt zwei Zielsetzungen:

- Einrichtung eines internationalen Informationsforums über Innovationen im Produkt- und Dienstleistungsbereich der Wirtschaftsprüfung<sup>382)</sup>
- Schaffung einer internationalen Plattform zur gemeinsamen Produktentwicklung und -vermarktung

Besser als mit den Worten des IDW-Vorstands kann man die zukünftige Bedeutung des IIN nicht beschreiben:

„Vor dem Hintergrund der zunehmenden Internationalisierung des Tätigkeitsgebietes der Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften trägt das IIN den sich für den deutschen Berufsstand ergebenden Herausforderungen in besonderer Weise Rechnung, indem ineffiziente Parallel- und Doppelentwicklungen vermieden werden und [durch Mitwirkung des IDW, d. Verf.] sichergestellt wird, dass international ausgerichtete Produkt- und Dienstleistungsentwicklungen den nationalen Anforderungen und Besonderheiten gerecht werden“<sup>383)</sup>.

#### e) IASCF assessment and certification programme in IAS/IFRS

Vor dem Hintergrund der kurzfristig anstehenden verpflichtenden Anwendung der IAS/IFRS im Konzernabschluss kapitalmarktorientierter Gesellschaften ab 2005/2007 in Europa und den erwarteten Ausstrahlungswirkungen auf Konzernabschlüsse nicht-kapitalmarktorientierter Gesellschaften und Einzelabschlüsse hat die *International Accounting Standards Committee Foundation* (IASCF) die Initiative ergriffen und zur Qualitätssicherung<sup>384)</sup> ein eigenes *assessment and certification programme in IAS/IFRS* auf den Weg gebracht. Das Examen soll in einem zweistufigen Verfahren angeboten werden:

- Application level (Certification in IAS/IFRS)<sup>385)</sup>
- Advanced level (Diploma in IAS/IFRS)<sup>386)</sup>

Am 5. 12. 2002 haben die IASCF-Trustees das Konsultationspapier *Proposal for a testing and certification programme*<sup>387)</sup> vorgelegt, dessen Kommentierungsfrist am 28. 2. 2003 abgelaufen

ist. Ein definitiver zeitlicher Horizont für die Umsetzung des Vorhabens ist noch nicht absehbar. Die Vorschläge im Konsultationspapier zu den Bereichen *test provider* und *testing system* zeigen deutliche Ähnlichkeiten zu der ab April 2004 gültigen Computerized Uniform US-CPA-Examination<sup>388)</sup>. Vorbehaltlich der eingegangenen Kommentare ist geplant, die Administration des Examins einem externen *test provider* zu übertragen, der einer strengen Qualitätskontrolle durch die IASCF unterliegen soll<sup>389)</sup>. Es ist davon auszugehen, dass am Markt etablierte Anbieter die Funktion des *test provider* übernehmen werden. Für das weitere Vorgehen bei der Umsetzung dieses Großprojekts bietet sich u.E. eine enge Kooperation mit dem Education Committee der IFAC sowie insbesondere mit dem AICPA an. Die Erfahrungen des AICPA bei dem Großprojekt der Reform der Uniform-CPA-Examination und der dabei erfolgenden Umstellung auf eine Computer-Based-Examination können als wertvolle Vorarbeiten genutzt und dadurch die erfolgreiche Umsetzung des IASCF-Projektes beschleunigt werden.

Die kürzlich erfolgte Veröffentlichung der Ergebnisse der Kommentierungsphase offenbart deut-

379) Vgl. zu den nachfolgenden Ausführungen <http://www.aicpa.org> [Suchbegriff: IIN] sowie FN-IDW 2002 S. 706-707.

380) Vgl. dazu <http://www.aicpa.org/pubs/cpaltr/may99/supp/large.htm> und <http://www.aicpa.org/members/boardmins/dec01.htm>. Am IASN war keine deutsche Berufsorganisation beteiligt.

381) Die Nennung der derzeitigen Mitglieder aus 17 Ländern verdeutlicht den erfreulichen globalen Charakter des IIN: USA (AICPA), Kanada, England, Wales, Irland, Schottland, Frankreich, Deutschland (IDW), Argentinien, Israel, Japan, Niederlande, Dänemark, Schweden, Hong Kong, Australien, Neuseeland, Spanien, Italien u.a. (<http://www.aicpa.org/members/glossary/i.htm>).

382) Die Bezeichnung Wirtschaftsprüfung darf nicht zu eng aufgefasst werden. Die Produktentwicklung zielt entsprechend der Markterfordernisse auf ein umfassendes Spektrum an Assurance Services ab.

383) IDW-Vorstand, FN-IDW 2002 S. 706-707. Diese treffende Beschreibung könnte auf die Problematik der Doppelprüfung fachlicher Inhalte im Rahmen verschiedener nationaler Berufsexamen durchaus übertragen werden.

384) „A high standard of knowledge about the application of these Standards will have to be attained by large numbers of first time users.“ IASCF-Press Release, April 5, 2002 (<http://www.iasb.org.uk>). „Unsatisfactory implementation of the standards would be damaging for all concerned.“ Seidenstein, Director of Operations IASCF, Background information on Testing and Certification Programme (December 5, 2002), <http://www.iasb.org.uk>.

385) „The Application level would cover basic knowledge of the Standards and the treatments and disclosures required would be examined using computer-based assessment.“ IASCF-Press Release, April 5, 2002 (<http://www.iasb.org.uk>).

386) „The Advanced level would cover application of the Standards, the concepts involved and the exercise of judgement in achieving a fair presentation. Suggestions for how this level could be assessed are currently being sought.“ IASCF-Press Release, April 5, 2002 (<http://www.iasb.org.uk>).

387) Das consultation paper kann unter <http://www.iasb.org.uk> abgerufen werden.

388) Vgl. dazu ausführlich Teil I dieses Beitrags in KoR 2/2003 S. 84-96 und die zwischenzeitlich aktualisierten Informationen unter <http://www.cpa-exam.org>.

389) Vgl. zu Einzelheiten der Verantwortlichkeiten und Aufgabenbereiche des externen *test provider* und das geplante System der Qualitätskontrolle das o.g. consultation paper, S. 5-6.

liche Kritik an dem Vorhaben<sup>390</sup>). Die Kritiker sehen u.a. die Gefahr, dass ein derartiges „certificate“ die Abgrenzung zum Berufsstand der Accountants erschwert. Diese Kritik ist u.E. berechtigt, eine Verwässerung der Wahrnehmung der berufsständischen Qualifikationen der Accountants durch die interessierte Öffentlichkeit infolge dieses neuen Ausbildungsprogramms sollte durch eine entsprechend auch nach außen klar dokumentierte Abgrenzung dieser Qualifikation von den umfassenderen Qualifikationen der Angehörigen der Accountancy Profession vermieden werden. Die Initiative der IASCF ist u.E. dennoch zu begrüßen und wird bei erfolgreicher Umsetzung sicher dazu beitragen, dass die kurzfristig notwendige flächendeckende Verbreitung des erforderlichen technical knowledge in IAS/IFRS mehr als bisher gelingen kann<sup>391</sup>). Wir halten es dabei für entscheidend, das Recht zur dauerhaften Führung des Titels *Certificate/Diploma in IAS/IFRS* von dem Nachweis regelmäßiger Fortbildung in IAS/IFRS im Rahmen einer Continuous Professional Education abhängig zu machen. Ein einmaliger Nachweis der Kenntnisse wird durch die Dynamik der internationalen Rechnungslegung schnell entwertet, wenn keine dauerhafte Fortbildung gewährleistet ist.

Ein wesentlicher Unterschied zwischen den Berufsexamen der Accountancy Profession und dem Certificate/Diploma in IAS/IFRS ist hier zur Unterstützung der o.g. Kritik hervorzuheben, nämlich dass ein Certificate/Diploma in IAS/IFRS „would not amount to a licence (or endorsement) to practise, but would simply indicate the level of proficiency achieved by the holder.“<sup>392</sup>). Das Certificate/Diploma in IAS/IFRS ist inhaltlich auf die Vermittlung vertiefter Kenntnisse der Standards der internationalen Rechnungslegung beschränkt. Die in einem Berufsexamen nachzuweisenden Kenntnisse sind dagegen wesentlich umfangreicher und beziehen Fachgebiete wie Auditing, Assurance Services, Taxation, Business Law, Managerial Accounting und viele weitere mit ein. Ein in internationaler Rechnungslegung praxiserprobter Accountant mit bereits abgelegtem Berufsexamen dürfte das IASCF-Examen ohne wesentlichen zusätzlichen Zeitaufwand erfolgreich absolvieren können. Eine zwingende Notwendigkeit dazu besteht u.E. jedoch nicht. Ein international ausgerichtetes, anerkanntes Berufsexamen ist als Qualitätssignal ausreichend.

#### f) Initiativen akademischer Institutionen

Die Initiative zur Internationalisierung der Young Professionals kann und muss auch von den akademischen Institutionen ausgehen. Es wurden bereits zahlreiche vorbildliche Programme etabliert, von denen wir zwei exemplarisch herausgreifen möchten.

##### aa) European Auditing Research Network (EARNet)<sup>393</sup>

Das EARNet wurde im April 2000 gegründet, um die Prüfungsforschung in Europa zu fördern und den Informationsaustausch zwischen europäischen Studenten und Wissenschaftlern sowie

Praktikern auf dem Gebiet der Wirtschaftsprüfung zu intensivieren. Im Rahmen der Gründung von EARNet wurden die folgenden zwei Hauptziele formuliert<sup>394</sup>):

- Promotion of European Auditing Research (primary objective)
- Contribution to European Policy Making (secondary objective)

Ein Blick in die im Internet verfügbare Mitgliederliste zeigt, dass die bereits 218 EARNet-Mitgliedern keineswegs nur aus europäischen Ländern kommen, sondern sich bereits nach kurzer Zeit faktisch ein „International Auditing Research Network“ herausgebildet hat, dessen Mitglieder sich auf 29 Länder weltweit verteilen<sup>395</sup>). Bereits im Oktober 2001 konnte in Wuppertal unter der Schirmherrschaft des ehemaligen Bundeswirtschaftsministers Müller das *First European Auditing Research Network Symposium* durchgeführt werden. Zahlreiche prominente Vertreter aus Wissenschaft und Praxis der Wirtschaftsprüfung haben mit Studenten fachliche Fragen der Wirtschaftsprüfung mit deutlich internationaler Ausrichtung diskutiert<sup>396</sup>). Bemerkenswert sind auch die deutlichen und einhelligen Worte der Vertreter der (damals noch) Big Five Prüfungsgesellschaften im Hinblick auf die Notwendigkeit einer Intensivierung der Zusammenarbeit zwischen Wirtschaftsprüfungspraxis und Prüfungsforschung und deren klarer Hinweis, dass der berufsständische Nachwuchs den großen anstehenden Herausforderungen für die Accountancy Profession nur bei internationaler Ausrichtung seiner Ausbildung gewachsen sein wird<sup>397</sup>). Das *Second European Auditing Research Network Symposium* wird im Herbst 2003 in Manchester, UK, stattfinden, der *Call for Papers* läuft noch bis Ende Juni 2003<sup>398</sup>).

##### bb) Association des Formations Européennes à la Comptabilité et à l'Audit (A.F.E.C.A.)<sup>399</sup>

Die A.F.E.C.A. ist ein Netzwerk europäischer Universitäten<sup>400</sup> mit dem Schwerpunkt Betriebs-

<sup>390</sup>) Die comment letters können unter <http://www.iasb.org.uk> abgerufen werden.

<sup>391</sup>) Zu den bereits etablierten Ausbildungsinitiativen auf dem deutschen Markt sei hier beispielhaft das Certificate in International Accounting (CINA), ein gezielt auf den deutschen Markt ausgerichteter, markenrechtlich geschützter Abschluss der Akademie für Internationale Rechnungslegung, Stuttgart, genannt.

<sup>392</sup>) IASCF-Consultation Paper: Proposed Testing and Certification Programme, S. 5 (<http://www.iasc.org.uk>).

<sup>393</sup>) Vgl. zu den nachfolgenden Ausführungen und weiterführenden Informationen [http://www.earnet.uni-essen.de/r\\_start.html](http://www.earnet.uni-essen.de/r_start.html). Das Scientific Committee von EARNet ist prominent und international besetzt.

<sup>394</sup>) Vgl. zu den einzelnen Maßnahmen zur Umsetzung der Ziele [http://www.earnet.uni-essen.de/r\\_start.html](http://www.earnet.uni-essen.de/r_start.html).

<sup>395</sup>) Die (kostenfreie) Mitgliedschaft bei EARNet steht allen interessierten Kreisen offen und kann online beantragt werden.

<sup>396</sup>) Das Programm des Symposiums sowie die Vortragspräsentationen und Paper-Abstracts können unter [http://www.earnet.uni-essen.de/r\\_start.html](http://www.earnet.uni-essen.de/r_start.html) abgerufen werden.

<sup>397</sup>) Vgl. die Präsentationen zu „Challenges from Professional Accountants' Points of View“, Panel Discussion at the 1st EARNet Symposium unter [http://www.earnet.uni-essen.de/r\\_start.html](http://www.earnet.uni-essen.de/r_start.html).

<sup>398</sup>) Vgl. zu den Einzelheiten [http://www.earnet.uni-essen.de/r\\_start.html](http://www.earnet.uni-essen.de/r_start.html).

(Fußnoten 399 u. 400 auf S. 307).

	1988	1990	1992	1994	1996	1998	2000	2002
<b>Total AICPA Membership</b> (excluding student and other affiliates)	<b>272 471</b>	<b>295 633</b>	<b>308 280</b>	<b>318 829</b>	<b>328 214</b>	<b>332 355</b>	<b>337 454</b>	<b>337 867</b>
<b>Public Accounting</b>	<b>46,5%</b>	<b>44,5%</b>	<b>42,6%</b>	<b>41,3%</b>	<b>40,4%</b>	<b>39,6%</b>	<b>39,4%</b>	<b>38,8%</b>
<b>Business &amp; Industry</b>	<b>39,6%</b>	<b>40,4%</b>	<b>40,6%</b>	<b>40,9%</b>	<b>42,3%</b>	<b>43,9%</b>	<b>46,4%</b>	<b>47,4%</b>
<b>Education</b>	<b>2,7%</b>	<b>2,7%</b>	<b>2,4%</b>	<b>2,4%</b>	<b>2,4%</b>	<b>2,4%</b>	<b>2,3%</b>	<b>2,3%</b>
<b>Government</b>	<b>3,6%</b>	<b>3,7%</b>	<b>4,1%</b>	<b>4,4%</b>	<b>4,4%</b>	<b>4,4%</b>	<b>4,2%</b>	<b>4,0%</b>
<b>Retired &amp; Miscellaneous</b>	<b>7,6%</b>	<b>8,7%</b>	<b>10,3%</b>	<b>11,0%</b>	<b>10,5%</b>	<b>9,7%</b>	<b>7,7%</b>	<b>7,5%</b>

Tab. 6

wirtschaftliche Prüfungslehre/Wirtschaftsprüfung. A.F.E.C.A. verfolgt das Ziel, Studierenden mit der speziellen Ausrichtung auf Rechnungswesen und Wirtschaftsprüfung eine intensive Auseinandersetzung mit internationalen Entwicklungen in der Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung sowie einen Ideen- und Gedankenaustausch auf diesen Gebieten zu ermöglichen. Dieser Zielsetzung entsprechend findet i.d.R. jährlich eine Intensivveranstaltung statt<sup>401)</sup>, an der die beteiligten Universitäten, Repräsentanten internationaler Vereinigungen (z.B. F.E.E.), Vertreter der nationalen Berufsorganisationen und der Praxis teilnehmen und die Veranstaltung aktiv unterstützen. Die jeweilige Tagung behandelt einen Themenschwerpunkt<sup>402)</sup> aus den Bereichen Accounting bzw. Auditing. Schwerpunkt der jüngsten Veranstaltung in 2002 in Porto war der Vergleich der Rechnungslegungssysteme in Europa unter Einbeziehung der IFRS und der US-GAAP, also die Disziplin des *Comparative International Accounting*. Die Teilnehmer hatten die Unterschiede dieser Rechnungslegungssysteme im Rahmen einer umfassenden Fallstudie herauszuarbeiten und die Ergebnisse in einer Plenardiskussion (mehrsprachig) zu präsentieren und zu diskutieren. Besonderer Wert wurde auf die Verdeutlichung der kulturellen Hintergründe für die Unterschiede in den Rechnungslegungssystemen der 10 teilnehmenden europäischen Länder und der international bedeutenden Normen der Rechnungslegung (IFRS und US-GAAP) gelegt. Darüber hinaus fanden Vorträge und Workshops statt, in denen prominente Wissenschaftler und Praktiker zu aktuellen Entwicklungen im Bereich der Rechnungslegung, der Wirtschaftsprüfung und der Standardsetter IASB und FASB referierten. Erfreulicherweise haben an der A.F.E.C.A.-Tagung in Porto 2002 erstmals auch Wissenschaftler und Studierende aus den USA teilgenommen. Die teilnehmenden Studenten haben ihre fachliche Qualifikation und ihre Fähigkeiten, komplexe Sachverhalte in einer Fremdsprache zu präsentieren und zu diskutieren, eindrucksvoll nachgewiesen. Neben den fachlichen Erfahrungen, bietet die Intensivveranstaltung der A.F.E.C.A. auch eine Plattform zur Herausbildung der dringend erforderlichen interkulturellen und sozialen Fähigkeiten und Kontakte.

cc) Würdigung

Derartige Initiativen der akademischen Vertreter der Accountancy Profession verdienen die un-

eingeschränkte Unterstützung aller Accounting-Akteure, insbesondere die der Berufsorganisationen und der großen wie mittelständischen Prüfungsgesellschaften. Schließlich verschaffen die beteiligten Universitäten ihren Studierenden proaktiv einen entscheidenden Wettbewerbsvorteil, indem sie die angehenden Young Professionals in vorbildlicher Weise für die anstehenden internationalen Herausforderungen rüsten, was insbesondere den Accounting Firms in naher Zukunft zu Gute kommen wird.

## VI. Aufgabenbereich und Bedeutung der CPAs in Deutschland<sup>403)</sup>

Aufbauend auf den bisherigen Ausführungen lässt sich folgendes Bild für die weiter zunehmende Bedeutung der CPAs in Deutschland zeichnen.

### 1. Ausgangspunkt: die Entwicklung in den USA

Im Unterschied zum deutschen WP ist der CPA – der angelsächsischen Praxis entsprechend – auf ein wesentlich breiteres Aufgabenfeld auch außerhalb der Prüfungsbranche hin ausgerichtet. Die Verteilung der CPAs, die Mitglied im AICPA sind<sup>404)</sup>, auf die verschiedenen beruflichen Tätigkeiten ergibt sich aus Tab. 6<sup>405)</sup>.

Während der Anteil der den untergeordneten Kategorien *Education*, *Government* und *Retired & Miscellaneous* zugehörigen CPAs im Zeitablauf weitgehend konstant geblieben ist, ergab

399) Detailinformationen sind auf der Homepage des Instituts für Revisions-, Treuhand- und Rechnungswesen der Universität Innsbruck unter <http://audit-tax.uibk.ac.at/afeca/porto02.html> abrufbar.

400) Aus Belgien, Bulgarien, Deutschland (Universität Göttingen), Finnland, Griechenland, Italien, Niederlande, Österreich, Portugal, Spanien und UK.

401) 20.-29. 9. 1999 an der Universität Innsbruck, Österreich, 22.-29. 10. 2000 an der Universität Vannes (Frankreich) und 6.-12. 10. 2002 an der Universität Porto, Portugal.

402) 1999 und 2000 jeweils „Vergleich der Rechnungslegungssysteme in Europa“.

403) Die den nachfolgenden Aspekten zugrunde liegenden Megatrends sind bereits seit Längerem erkennbar; vgl. unsere erste Veröffentlichung zum Themenbereich der CPAs in Deutschland vor rund zwei Jahren in KoR 2001 S. 64-69.

404) Die Mitgliedschaft im AICPA ist freiwillig. Deshalb ist die Gesamtzahl der CPAs höher als in der nachfolgenden Tabelle angegeben. Derzeit sind über 500 000 US-CPAs lizenziert oder zertifiziert, vgl. <http://www.aicpa.org/news/2002/p052802.htm>. Zur Abgrenzung zwischen Certificate und License vgl. Brinkmann/Leibfried, KoR 2001 S. 63.

405) Vgl. AICPA, Annual-Report 2001-2002 S. 22 (<http://www.aicpa.org>). Die Angaben für 1988 wurden ergänzt aus AICPA, Annual Report 1999-2000 S. 19, um den Rückgang des Mitgliederzuwachses zu unterstreichen.

	1990	1992	1994	1996	1998	2000	2002
<b>Membership of Public Practice</b>	<b>131 508</b>	<b>131 306</b>	<b>131 630</b>	<b>132 617</b>	<b>131 627</b>	<b>132 943</b>	<b>130 995</b>
<b>Firms with one member</b>	<b>24,3%</b>	<b>23,6%</b>	<b>23,5%</b>	<b>22,9%</b>	<b>23,5%</b>	<b>21,8%</b>	<b>21,3%</b>
<b>Firms with 2–9 members</b>	<b>34,3%</b>	<b>35,5%</b>	<b>36,5%</b>	<b>36,4%</b>	<b>35,8%</b>	<b>34,1%</b>	<b>33,9%</b>
<b>Firms with 10 or more members, except the 25 largest firms</b>	<b>17,6%</b>	<b>19,8%</b>	<b>19,9%</b>	<b>20,8%</b>	<b>20,5%</b>	<b>22,8%</b>	<b>24,0%</b>
<b>25 largest firms</b>	<b>23,8%</b>	<b>21,1%</b>	<b>20,1%</b>	<b>19,9%</b>	<b>20,2%</b>	<b>21,3%</b>	<b>20,8%</b>

Tab. 7

sich eine deutliche Verschiebung zwischen den Haupttätigkeitsbereichen *Public Accounting* und *Business & Industry* zu Lasten der Tätigkeit in *Public Accounting*. Tab. 7<sup>406)</sup> gibt einen Überblick über die Größenklasse des Arbeitsumfeldes für den Tätigkeitsbereich *Public Accounting*, der i.d.R. auch die Steuerberatung mit einschließt.

Demnach hat der mittelständische wirtschaftsprüfende und steuerberatende Berufsstand auch in den USA trotz der Konzentrationstendenzen nach wie vor eine große Bedeutung. Darüber hinaus wird deutlich, dass die Zahl der Mitglieder in *Public Practice* seit über einem Jahrzehnt stagniert.

## 2. Aktuelle und zukünftige Tätigkeitsfelder

### a) Internationalisierung und Professionalisierung der Finanzfunktion

Insbesondere innerhalb von Unternehmen stellt der CPA einen wichtigen Kompetenznachweis dar, der bei einem aus der Prüfungsbranche ausgeschiedenen deutschen Wirtschaftsprüfer formell auf Grund des Verbots der Titelführung und materiell wegen der nicht bestehenden Verpflichtung zur laufenden Weiterbildung (*Continuing Professional Education – CPE*)<sup>407)</sup> nach einigen Jahren zunehmend abschmilzt. So ergibt sich aus der zunehmenden Anwendung internationaler Standards bei einer großen Anzahl von Unternehmen der Bedarf nach einem dauerhaften Insourcing des entsprechenden Know-hows. Die berufsbegleitende Weiterbildung zum CPA kann vorhandene Wissenslücken schließen. Das in den vergangenen drei Jahren vor allem bei Berufsanfängern vorhandene Interesse am CPA-Examen stellt dabei nur einen Teil der Entwicklung dar. Mit der zunehmenden Dynamik des Wissens im Finanzbereich erkennen auch immer mehr „alte Hasen“ ihren Bedarf an laufender Weiterbildung (jenseits der Kenntnis der aktuellen Streichlisten im Steuerrecht) und machen sich auf die Suche nach entsprechenden Programmen und Nachweisen. Hiervon profitieren neben dem CPA auch die Abschlüsse als CMA<sup>408)</sup>, CFM<sup>409)</sup>, CFA<sup>410)</sup>, CIA<sup>411)</sup> und CI-NA<sup>412)</sup>.

Die Anstellung eines CPA im Unternehmen bringt neben der Sicherstellung des für eine Abschlusserstellung nach IAS/IFRS oder US-GAAP erforderlichen Know-hows weitere Vorteile mit sich. So wird z.B. die Kommunikation mit dem Abschlussprüfer erheblich erleichtert. „Auf beiden Seiten“ ist ein Grundverständnis der wirtschaftsprüfenden Tätigkeit vorhanden, das Missverständnisse vermeiden hilft und die Prü-

fungsdurchführung wesentlich effizienter gestalten kann. Aufgrund seines fundierten Verständnisses für US-amerikanische finanzwirtschaftliche, steuerliche und rechtliche Sachverhalte kann der CPA darüber hinaus die Rolle eines Mediators zwischen kontinentaleuropäischen und angelsächsischen Finanzkreisen übernehmen. Eine derartige Funktion ist sowohl in integrierten internationalen Unternehmen als auch im täglichen Geschäftsverkehr mit unternehmensexternen Parteien von Nutzen. Durch seine international anerkannte Reputation hilft der CPA darüber hinaus, auf internationalem Parkett als kompetenter und adäquater Gesprächspartner anerkannt zu werden. Dies erleichtert sowohl Entsendungen in ausländische Tochtergesellschaften deutscher Mutterunternehmen als auch die Mitarbeit in den deutschen Tochtergesellschaften angelsächsischer Konzerne.

Neben der operativen Tätigkeit ist das Wissen des CPA auch in unternehmerischen Aufsichtsorganen sinnvoll einzusetzen. Die Anforderung des Sarbanes-Oxley-Act, die Audit Committees der Unternehmen immer mit einem sog. *Financial Expert* als Mitglied zu besetzen<sup>413)</sup>, deutet hier die Richtung der zukünftigen Entwicklung an. Auch deutsche Aufsichtsräte müssen sich fragen lassen, wie sie ihrer Aufsichtsfunktion denn nachkommen wollen, wenn die Zusammensetzung der Aufsichtsorgane nicht das gesamte Spektrum der Tätigkeiten des betreffen-

406) Vgl. AICPA, *Annual-Report 2001-2002* S. 22 (<http://www.aicpa.org>).

407) Vgl. zu den ab 1. 1. 2001 verschärften Fortbildungsanforderungen in den USA [http://www.aicpa.org/about/cpe\\_q\\_a.htm](http://www.aicpa.org/about/cpe_q_a.htm). Vgl. auch Brinkmann/Leibfried, *KoR* 2001 S. 63-64.

408) *Certified in Management Accounting*, ein Abschluss des IMA Institute of Management Accountants, einer weltweit tätigen non-profit-Organisation mit 70 000 Mitgliedern „dedicated to excellence in the practice of management accounting and financial management“ (<http://www.imanet.org>).

409) *Certified in Financial Management*, ebenfalls verliehen durch das Institute of Management Accountants.

410) *Certified Financial Analyst*, ein Abschluss der AIMR Association for Investment Management and Research, einer weltweit tätigen non-profit-Organisation mit 50 000 Mitgliedern „educating and examining investment managers and analysts and sustaining high standards of professional conduct“ (<http://www.aimr.com>).

411) *Certified Internal Auditor*, ein Abschluss des IIR Institute of Internal Auditors, einer weltweit tätigen non-profit-Organisation mit 80 000 Mitgliedern in certification, education, research, and technological guidance for the profession“ (<http://www.theiia.org>).

412) *Certificate in International Accounting*, ein gezielt auf den deutschen Markt ausgerichteter, markenrechtlich geschützter Abschluss der Akademie für Internationale Rechnungslegung, Stuttgart.

413) Vgl. Lanfermann/Maul, *DB* 2003 S. 352.

den Unternehmens widerspiegelt. Nachdem die Integrität der Berichterstattung mittlerweile ins Zentrum der Aufmerksamkeit der Kapitalmärkte gerückt ist, muss demnach auch im (die Interessen der Anteilseigner wahrnehmenden!) Aufsichtsgremium eine fundierte Kompetenz vorhanden sein. Der CPA bietet sich hier als zielgerichtete Ausbildung und als Signal an den Kapitalmarkt hervorragend an<sup>414)</sup>.

Ein weiteres Aufgabenfeld der CPAs auf dem Weg in eine Wissens- und Informationsgesellschaft ist die Lehrtätigkeit an Universitäten, Fachhochschulen, Berufsakademien sowie im Bereich der allgemeinen Aus- und Weiterbildung im Finanz- und Rechnungswesen<sup>415)</sup>. In der deutschen Bildungslandschaft ist das Grenzängertum zwischen Theorie und Praxis – insbesondere durch rigide beamten- und satzungsrechtliche Vorgaben der meisten Hochschulen – bislang eine eher seltene Ausnahmeerscheinung.

#### b) Zusätzliche Kompetenzen für Wirtschaftsprüfer, Analysten und Unternehmensberater

Auch außerhalb von Unternehmen wird das Wissen des CPA immer mehr nachgefragt. So stellt der CPA insb. für deutsche WP eine sinnvolle Zusatzqualifikation dar<sup>416)</sup>. Galt dies bisher v.a. bei internationaler Mandantschaft oder bei grenzüberschreitenden Due Diligence-Untersuchungen, erweitert sich der Adressatenkreis für eine Doppelqualifikation zum WP/CPA zunehmend auch auf den Mittelstand. Neben der erforderlichen Kenntnis der Bilanzierungs- und Bewertungsunterschiede bringt der CPA erhebliches Know-how im Bereich angelsächsischer Prüfungsstandards (US-GAAS) sowie ein vertieftes Verständnis der kapitalmarktorientierten Denkweise mit sich.

Von geradezu erheblicher Dringlichkeit sind Kenntnisse der internationalen Rechnungslegung bei dem in letzter Zeit (z.T. zu Recht) kräftig gescholtenen Berufsstand der Unternehmensanalysten in Banken und Investmenthäusern. Nach unseren Erfahrungen geht es hier nicht nur darum, die bislang fest im deutschen Handelsrecht verwurzelten Methoden, Verfahren und Tools auf die internationalen Standards anzupassen, sondern insbesondere auch um die Herausbildung einer kritischen Grundhaltung gegenüber den dargebotenen Zahlen. Oftmals scheint noch die im Hype des Neuen Marktes anzutreffende abwehrende Haltung der Deutschen Börse oberste Handlungsmaxime zu sein: „Die Deutsche Börse AG [...] versteht sich nicht als [...] Kommentator spezifischer Rechnungslegungsstandards. [...] IAS und US GAAP sind [...] somit das, was ein Wirtschaftsprüfer als solches testiert“<sup>417)</sup>.

Schon aus den Zwängen der derzeitigen wirtschaftlichen Lage heraus sind die Kenntnisse des CPA auch für immer mehr Unternehmensberater von Bedeutung. So bringt die Umstellung der Rechnungslegung oftmals erhebliche Prozessveränderungen im Finanz- und Rechnungswesen und umfassende Änderungen an den betrieblichen IT-Systemen mit sich. Die Unterstützung des Unternehmens bei derartigen

Aufgaben wird landläufig als Kernbereich der Tätigkeit von Unternehmensberatern angesehen. Dabei ergibt sich jedoch regelmäßig das Problem, dass nur unzureichende Kenntnisse der Vorgaben der IAS/IFRS und US-GAAP vorhanden sind. Ein kooperativer Ansatz zwischen Beratern und CPAs ist auch hier die geeignete Lösung.

Zusätzlich ist auf die oben skizzierte Entwicklung hinzuweisen, wonach der Markt neben der klassischen Abschlussprüfung immer mehr Verlangen nach „Assurance“ bei der Darstellung jeglicher Art von Informationen hegt. Da dies nicht immer gesetzlich zwingend vorgeschriebene Jahresabschlüsse sein müssen, ergeben sich viele Bereiche, in denen die Arbeit eines gerade im allgemeinen Assurance-Bereich gut ausgebildeten CPAs von erheblichem Mehrwert sein kann.

#### c) Neue Aufgabenbereiche im Mittelstand nach „IAS 2005/2007“

Die deutsche Landschaft der Rechnungslegung und Berichterstattung wird sich durch die EU-Verordnung „IAS 2005/2007“<sup>418)</sup> in bisher nicht gekanntem Ausmaß verändern. Nach den aktuellen Vorschlägen der Bundesregierung<sup>419)</sup> zur Umsetzung der darin vorgesehen Mitgliedstaatenwahlrechte ist davon auszugehen, dass in Deutschland auch nicht börsennotierte Unternehmen ihre Konzernabschlüsse zukünftig befreit nach IAS/IFRS aufstellen können. Teilweise wird gar eine Verpflichtung hierzu erwogen; angesichts der ohnehin erfolgenden „vorweggenommenen Internationalisierung im Mittelstand“ aufgrund der Vorgaben des DRSC scheint dies nur konsequent. Auch Einzelabschlüsse werden „zu Informationszwecken“, z.B. zur Hinterlegung beim Handelsregister, nach IAS/IFRS erstellt werden können. Die auch nach 2005 vorgesehene Fortgeltung des Abschlusses nach HGB für Zwecke der Kapitalerhaltung und als Basis für die steuerliche Gewinnermittlung kann angesichts des damit verbundenen Aufwands damit nur noch als Übergangslösung angesehen werden. Insbesondere

414) Dagegen kann die deutsche WP-Qualifikation schon wegen des erforderlichen Nachweises einer dreijährigen Prüfungstätigkeit nicht flächendeckend, sondern nur in Ausnahmefällen als Kompetenznachweis für Aufsichtsräte dienen.

415) „In Amerika ist ein Dozent der Fachrichtungen Accounting and Auditing ohne CPA-Examen, häufig ergänzt durch ein CIA-Examen (Certified Internal Auditor) undenkbar,“ Lück, FAZ 17. 12. 2001 S. 25.

416) Wegen der (noch) bestehenden Problematik der Anerkennung der CPA-Qualifikation bei der Zulassung zum WP-Examen respektive Eignungsprüfung ist der Preis für diese Zusatzqualifikation (noch) der doppelte Zeitaufwand für die Vorbereitung und Prüfung gleichwertiger Examensinhalte.

417) D'Arcy 2001, in: Coenenberg/Pohle (Hrsg.): Internationale Rechnungslegung. Konsequenzen für Unternehmensführung, Rechnungswesen, Standardsetting, Prüfung und Kapitalmarkt. Kongress-Dokumentation 54. Deutscher Betriebswirtschaftler-Tag 2000, 2001, S. 171-172.

418) Nr. 1606/2002 vom 19. 7. 2002, vgl. ABIEG v. 11. 9. 2002, L 243/1-4.

419) Vgl. den Maßnahmenkatalog der Bundesregierung zur Stärkung der Unternehmensintegrität und des Anlegerschutzes v. 25. 2. 2003, vgl. <http://www.bundefinanzministerium.de>.

auf Initiative der Banken hin, für die ein Abschluss nach IAS/IFRS damit zukünftig zum Standardumfang der für eine Finanzierung vorzulegenden Informationen gehören dürfte, wird der Druck hinsichtlich einer vollständigen Abschaffung des HGB-Abschlusses (mit Loslösung der Besteuerung) weiter zunehmen. Alternativ zu diesem Szenario spricht das Bundesfinanzministerium in seinem Entwurf bereits heute von einer „Entrümpelung“ des HGB, um es an internationale Vorgaben anzupassen. Damit dürfte der Abschied vom HGB auch im Einzelabschluss in jedem Fall besiegelt sein.

Mit der Internationalisierung des Mittelstands und der Einzelabschlüsse gehen erhebliche, bislang nur wenig beleuchtete strukturelle Veränderungen bei den Wirtschaftsprüfern und Steuerberatern einher. So hat der Deutsche Steuerberaterverband bereits festgestellt, dass „die Aufstellung eines Jahresabschlusses nicht mehr zu den Vorhaltaufgaben eines Steuerberaters zu rechnen sein (dürfte). Dieses Tätigkeitsfeld dürfte dann auch z.B. selbstständigen Bilanzbuchhaltern offen stehen“<sup>420)</sup>. Die Forderung nach einer Pflichtprüfung „rein informativer“ IAS/IFRS-Abschlüsse durch einen WP kann nicht aufrecht erhalten werden, wenn für Zwecke der Kapitalerhaltung und Besteuerung weiterhin HGB-Abschlüsse zu erstellen und durch den WP zu prüfen sind. Gerade im bislang wenig strukturiert bearbeiteten Mittelstand ergeben sich daher für innovativ ausgerichtete und gezielt qualifizierte CPAs erhebliche neue Beschäftigungschancen.

Da wohl nur wenige kleine und mittlere WP/vBP und StB den internationalen Bereich zusätzlich zu ihrem bisherigen Geschäft voll abdecken können, erscheint uns hier eine Kooperation mit CPAs ein erfolgsversprechendes Modell für die Zukunft. Mittelständische, individuelle Betreuungs- und Beratungsbeziehungen bleiben so erhalten, während zusätzliche Kompetenzen gezielt hinzugenommen werden. Es ist nur eine Frage der Zeit, bis CPAs als Partner und Gesellschafter auch von mittelständischen Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzleien auftreten; vereinzelt sind solche Tendenzen schon zu beobachten. Die so gebildeten Teams dürften auch gegenüber den großen internationalen WP-Gesellschaften konkurrenzfähig sein, die mittlerweile bedrohlichen Konzentrationstendenzen<sup>421)</sup> könnten dadurch abgeschwächt werden.

### 3. Wachstum und Qualitätssicherung im CPA-Berufstand in Deutschland

Mit der steigenden Bedeutung der CPAs in Deutschland geht ein stetiges Wachstum und eine gezielte Organisation des Berufsstands einher. Bereits im Jahr 2002 dürfte sich die Zahl der neuen CPAs in Deutschland den Neubestellungen deutscher WP annähern. Da sich die in den USA zertifizierten bzw. lizenzierten CPAs in Deutschland quasi außerhalb ihres berufsrechtlichen Territoriums befinden, und auch die deutschen Organe zur Berufsaufsicht nicht zuständig sind, muss eine Regulierung in eigener Initiative erfolgen, um die Erfüllung der berufsrechtlichen Anforderungen des AICPA auch

für deutsche CPAs sicherzustellen. Diese Aufgabe unterstützt seit nunmehr drei Jahren die German CPA Society e.V. (GCPAS) mit Sitz in Stuttgart<sup>422)</sup>. Über 300 Mitglieder aus allen großen WP-Gesellschaften, vielen Industrie- und Handelsunternehmen und erfreulicherweise zunehmend auch aus dem unternehmerischen und prüferischen Mittelstand legitimieren den Verein zur Vertretung der in Deutschland tätigen CPAs. Das Programm der GCPAS umfasst dabei in Anlehnung an das AICPA u.a. die Funktion als Sprachrohr der in Deutschland tätigen CPAs<sup>423)</sup>, die berufliche Weiterbildung, die Förderung des Nachwuchses sowie die generelle Unterstützung der Anwendung und Weiterentwicklung einer kapitalmarktorientierten Rechnungslegung und des risikoorientierten Prüfungsansatzes anglo-amerikanischer Prägung in Deutschland. Die vollständige Implementierung der geplanten Organisationsstruktur der GCPAS ist frühzeitig gelungen<sup>424)</sup>, sie bewährt sich in der täglichen fachlichen und berufsständischen Arbeit der GCPAS. Mit der steigenden Zahl an CPAs nimmt auch der Umfang der Aufgaben der GCPAS ständig zu. Die GCPAS versteht sich insgesamt als „verlängerter Arm“ der US-amerikanischen State CPA Societies und des AICPA und strebt danach, die Integrität und Anerkennung des Berufsstands in Deutschland sicherzustellen. Richtungsweisend für die Arbeit der GCPAS sind damit die US-amerikanischen Vorgaben.

Die GCPAS verkennt dabei nicht, dass das Qualitätssignal des Erwerbs der CPA-Qualifikation kurzfristig abschmilzt, wenn die Vorgaben des US-amerikanischen Berufsstandes nicht kontinuierlich eingehalten werden. Aus diesem Grund tritt die GCPAS nachdrücklich dafür ein, dass die in Deutschland tätigen CPAs sich durch die Mitgliedschaft im AICPA und der jeweils zuständigen State CPA Society des Bundesstaats, in dem die CPA-Qualifikation erworben wurde, den hohen Anforderungen des US-amerikanischen Berufsstandes unterwerfen. Eine entsprechende Empfehlung des GCPAS-Council (Beirat)

420) Stellungnahme des DSTV vom 11. 10. 2002, vgl. <http://www.dstv.de>.

421) So erwartet z.B. Vorstandssprecher Wiedmann von der Umstellung auf IAS „eine Zunahme der mittelständischen Mandanten bei der KPMG“ (Jahrespressekonferenz, FAZ v. 3. 5. 2001 S. 22). Die Etablierung des international ausgerichteten CPA-Berufsstands auch im Mittelstand kann diese Entwicklung stoppen und zu einer wieder ausgewogeneren Anbieterstruktur auf dem Markt für Prüfungsdienstleistungen sorgen. Es besteht kein Zweifel, dass die großen, in internationalen Netzwerken aufgestellten Prüfungsgesellschaften der richtige Ansprechpartner für die Prüfung großer, global tätiger Konzerne sind. Ein Exklusivrecht auf Erstellung oder Prüfung der Abschlüsse nach internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen im Mittelstand haben sie jedoch nicht. Der Mittelstand muss einer derartigen Entwicklung aber selbst proaktiv entgegenwirken.

422) Vgl. <http://www.GCPAS.org>.

423) Das verbindende Element im Rahmen der German CPA Society ist dabei in keinem Fall die deutsche Nationalität, sondern das Berufsziel oder der bereits erfolgreich abgelegte Abschluss als Certified Public Accountant. Die GCPAS steht somit allen Nationalitäten offen und verfügt bereits heute über eine ganze Anzahl ausländischer Mitglieder, die in Deutschland beruflich tätig sind.

424) Vgl. zur Organisation der GCPAS Brinkmann/Leibfried, KoR 2001 S. 69-70.

an die GCPAS-Mitglieder, freiwillig Mitglied im AICPA und der jeweils zuständigen State CPA Society zu werden<sup>425)</sup>, ist in Vorbereitung. Die zentralen qualitätssichernden Anforderungen, die eine AICPA-Mitgliedschaft (neben den zahlreichen Vorteilen) mit sich bringt, lauten wie folgt:

- Einhaltung der Vorschriften der Bylaws (Satzung) des AICPA<sup>426)</sup>
- Einhaltung der Vorschriften des AICPA-Code of Professional Conduct<sup>427)</sup>
- Beachtung und Nachweis der Einhaltung der Verpflichtung zur kontinuierlichen Fortbildung (Continuous Professional Education [CPE] Requirements<sup>428)</sup>)

Auf diese Weise wird die hohe Qualität der beruflichen Leistungen des CPA-Berufsstandes in Deutschland und damit seine Existenz – auch angesichts der ständig steigenden Anforderungen – langfristig sichergestellt.

## VII. Zusammenfassung

In lieu einer Zusammenfassung verstärken wir unseren Wake-Up-Call hinsichtlich der Internationalisierung des Berufsstandes der Accountancy Profession und seiner Ausbildung:

Die Reform der US-Uniform-CPA-Examination reflektiert das veränderte und gestiegene Anforderungsprofil der Accountancy Profession. Der US-amerikanische Berufsstand beweist wie in der Vergangenheit bei der Anpassung des Berufsexamens an veränderte Rahmenbedingungen eine angemessene Reaktionsgeschwindigkeit. Mit dem *updating-plan* hat er zugleich die Grundlage dafür geschaffen, die in der Zukunft wegen der weiter zunehmenden Dynamik der Rahmenbedingungen für die Accountancy Profession erforderliche noch erhöhte Reaktionsgeschwindigkeit zu gewährleisten.

Die CPA-Qualifikation deckt neben den US-amerikanischen Rechnungslegungs- und Prüfungsstandards auch die Ausbildung in den entsprechenden internationalen Standards derzeit bestmöglichst mit ab. Young Professionals verdeutlichen durch die Ablegung des CPA-Examens gegenüber der nationalen und globalen Accounting, Business and Capital Markets Community die dringend notwendige internationale Ausrichtung ihrer Ausbildung und setzen damit im erhitzen und von höheren Anforderungen und Haftungsrisiken geprägten regulativen und kapitalmarktbezogenen Umfeld ein Qualitätssignal. Die CPA-Qualifikation wirkt damit zugleich als Maßnahme zur Vertrauensbildung in einen diesseits wie jenseits des Atlantiks krisengeschüttelten Berufsstand. Die Bilanzskandale werten diese vertrauensbildende Qualifikationsmaßnahme in keiner Weise ab, da erstens in vielen Fällen gerade eine unzureichende Ausbildung bei Erstellern und Prüfern von Abschlüssen zu Skandalen geführt hat und zweitens unbeabsichtigte wie auch beabsichtigte Fehlleistungen einzelner Berufsangehöriger weder in den USA noch in Deutschland dazu führen dürfen, dass der gesamte Berufsstand an den Pranger gestellt wird.

*„Global accounting is the king or the queen of global financial markets. Accounting has long been belittled as number crunching, but now it has lost its microeconomic image and has reappeared as a macroeconomic instrument of formidable proportions. International standards of accounting are thus more important than [national, d. Verf.] legal structures“<sup>429)</sup>.*

Die Nachwuchsprobleme im deutschen Berufsstand zeichnen ein anderes Bild. Dies liegt nicht zuletzt daran, dass deutsche Young Professionals einen im internationalen Vergleich besonders langen Weg zurücklegen müssen, um ins „Königreich“ des global accounting einziehen zu können. Die auf den Weg gebrachten Reformen der deutschen WP-Ausbildung zeigen in die richtige Richtung, sind aber u.E. noch nicht ausreichend, um den Berufsstand für international orientierten, qualifizierten Nachwuchs attraktiv zu gestalten und die Leistungen bereits im Beruf stehender Accountants mit internationalem Background angemessen zu honorieren. Es wäre wünschenswert und proaktiv, wenn die mittelfristig ohnehin unaufhaltsame Entwicklung einer *International CPA Qualification* durch den Verzicht auf das Kriterium der Gegenseitigkeit bei der Anerkennung ansonsten als gleichwertig behandelte Berufsqualifikationen wie der des CPA unterstützt wird. Ansonsten besteht die Gefahr, dass in naher Zukunft, wenn der Schutzwall der Vorbehaltsaufgaben fällt, aus dem Ausland stammende praxiserprobte International CPAs den Ton angeben, weil sich die deutschen Kandidaten am bisher theorielastigen – insbesondere unter Berücksichtigung der derzeitigen inhaltlichen Reformen aber unzweifelhaft äußerst hochwertigen – WP-Examen aufgerieben und dabei die Zeit für den Erwerb der notwendigen internationalen Erfahrungen nicht gefunden haben. U.E. könnte die adäquate Antwort lauten: Honorierung internationaler Ausbildung deutscher Young Professionals auch beim WP-Examen. Das Ergebnis: hochqualifizierte Accountants, die sich sowohl auf internationalem Parkett als auch – durch die auch u.E. zwingend erforderliche Ergänzungsprüfung – im nationalen Recht sicher bewegen können<sup>430)</sup>.

425) Diese Empfehlung gilt naturgemäß nicht für die Mitglieder der GCPAS, die (noch) nicht über die CPA-Qualifikation verfügen. Die Mitgliedschaft in der GCPAS steht auch weiterhin allen interessierten Kreisen offen.

426) Vgl. AICPA-Bylaws and Implementing Resolutions of Council unter <http://www.aicpa.org/about/bylaws/index.htm>.

427) Vgl. AICPA-Code of Professional Conduct unter <http://www.aicpa.org/about/code/index/htm>.

428) Vgl. zu den ab 1. 1. 2001 verschärften Fortbildungsanforderungen in den USA [http://www.aicpa.org/about/cpe\\_q\\_a.htm](http://www.aicpa.org/about/cpe_q_a.htm). Vgl. auch Brinkmann/Leibfried, KoR 2001 S. 63-64.

429) Großfeld, *Wake Forest Law Review*, Volume 36/2001, No. 1 Spring S. 169, 183.

430) Der Berufsstand der Accountancy Profession sollte also noch mehr als bisher „in the public interest“ an einem Strang ziehen und bestehende, insb. berufsrechtliche Barrieren abbauen, für die in einer globalen Welt kein Platz mehr ist. Auch die kurzfristige Umsetzung derartiger Maßnahmen stellt kein Qualitätsrisiko im Hinblick auf die Dienstleistungen der Accountancy Profession dar, denn der Nachweis der zwingend erforderlichen Kenntnisse für die Erfüllung der local professional requirements in anderen Ländern (insbes. Steuerrecht- und Wirtschaftsrecht) wird durch eine anspruchsvolle Ergänzungsprüfung gewährleistet.

Der wirtschaftsprüfende Berufsstand könnte es sich wesentlich leichter machen, die anstehenden, mit hohen Investitionen und Förderungen verbundenen Herausforderungen der international und umfassend ausgerichteten Ausbildung der Young wie Old Professionals zu meistern. Der Schlüssel dazu ist die Beendigung des weit überzogenen Preiskampfes auf dem Prüfungsmarkt. Die Einforderung von entsprechend hohen Prüfungsgebühren, die der verlangten und erforderlichen hohen Qualität der Dienstleistungen des wirtschaftsprüfenden Berufsstandes, die zudem mit hohen Haftungsrisiken verbunden sind, völlig angemessen sind, würde die erforderlichen Mittel für die hohen Ausbildungsinvestitionen freisetzen. Hohe Investitionen in die Ausbildung sind der Garant für die langfristige Existenzsicherung des wirtschaftsprüfenden Berufsstandes – Education must be the starting point!

„Everything that can be invented has been invented“<sup>431)</sup>. Niemand würde heute eine derartige Aussage mehr wagen. Heute und in Zukunft gilt: „Der Erschöpfung der Möglichkeiten stehen wir heute nicht näher als zur Steinzeit“<sup>432)</sup>. Für die Accountancy-Profession bedeutet dies: „Keeping pace with change is the only way to ensure accountants do not become irrelevant“<sup>433)</sup>. Wir sollten dies jedoch nicht als Bedrohung betrachten, sondern als Chance. Allerdings gibt es einiges zu tun, um diese Chance zu nutzen – insb. im Bereich der neuen Disziplin der Assurance

Services. Es ist nicht visionär, zu behaupten, dass eine enge persönliche Zusammenarbeit der nationalen Accountancy Berufsstände – in Deutschland namentlich WP/StB mit CPA – die Aussichten, diese Chance nutzen zu können, wesentlich erhöhen, denn „der Schlüssel zum Erfolg sind nicht [allein, d. Verf.] Informationen. Das sind Menschen“<sup>434)</sup>.

Die Young Professionals als Entscheidungsträger von morgen müssen aktiv dazu beitragen, dass notwendige Veränderungen kurzfristig umgesetzt werden, allein auf die Unterstützung etablierter Old Professionals werden sie sich nicht verlassen können. Dies ist kein Vorwurf, sondern die verständliche Realität: „Wir arbeiten in Strukturen von gestern mit Methoden von heute und hoffentlich an Strategien von morgen vorwiegend mit Menschen, die in den Kulturen von vorgestern die Kulturen von gestern gebaut haben und das Übermorgen nicht mehr erleben werden“<sup>435)</sup>.

431) Charles H. Duell, Commissioner U.S. Office of Patents, 1899, zitiert nach Kubin, in: Baetge (Hrsg.), Internationale Grundsätze für Rechnungslegung und Prüfung, 2001, S. 3.

432) Joseph Alois Schumpeter, zitiert nach Leibfried, Rechnungslegung von Wachstumsunternehmen, 2002, Vorwort.

433) IFAC, The Hong Kong Accountant January 2002, S. 26.

434) Lee Iacocca, zitiert nach Füser, Modernes Management, 3. Aufl. 2001, S. 21.

435) Kurt Bleicher, Hochschule St. Gallen, zitiert nach Füser, a.a.O. (Fn. 434), S. V.