

Autorenhinweis zum Beitrag:

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 II) –

KoR – Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung, Heft 4/2003 S. 196-208.

Bei der Drucklegung dieses Beitrags (Teil II) sind unbeabsichtigte Kürzungen (u.a. im Fußnotenapparat) vorgenommen worden und dadurch neben formalen Fehlern auch inhaltliche Unvollständigkeiten entstanden. Die Autoren konnten dies nicht beeinflussen.

Aus diesem Grund weisen wir ergänzend auf die vollständige und korrekte Langfassung des Gesamtbeitrags (Teil I-III) hin, die ab Ende April/Anfang Mai 2003 unter <http://www.GCPAS.org> als *The GCPAS Letter – Fachorgan der German CPA Society e.V.* – *Sonderausgabe Education Committee April 2003* als pdf-download abrufbar sein wird.

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 II)¹¹¹⁾ –

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. und befasst sich zudem mit Grundsatzfragen der Wirtschaftsprüfung im internationalen Umfeld.
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.

(Fortsetzung von S. 96)

III. Anmerkungen zur aktuellen Diskussion in der Krise

1. Ein beschädigtes US-amerikanisches Vorbild ?

Im Zusammenhang mit den die Krise auslösenden Bilanzskandalen ist eine klare Abgrenzung der Verantwortungsbereiche zwar wichtig, zunehmende gegenseitige Schuldzuweisungen zwischen einzelnen Funktionsträgern der Corporate-Governance-Systeme¹¹²⁾ und zwischen den Systemen insgesamt tragen jedoch nicht zur Lösung der Probleme bei. „Die USA versuchen, weltweit ihr System vorzuschreiben, obwohl sie versagt haben“¹¹³⁾. Eine derartige Feststellung ist eine ungerechtfertigte verallgemeinernde Übertragung von Einzelfällen auf ein Gesamtsystem, das immerhin den größten und liquidesten Kapitalmarkt der Welt¹¹⁴⁾ bereit stellt. Die Wirksamkeit der US-amerikanischen Börsenaufsichtsbehörde SEC wird gerade unter Bezugnahme auf Enron und Worldcom in Deutschland und Europa selbstzufrieden kritisiert¹¹⁵⁾. Die Einrichtung einer Enforcement-Institution¹¹⁶⁾ wird in den USA aber wesentlich schneller betrieben als in Deutschland und Europa. Die aktuellen Entwicklungen¹¹⁷⁾ in Deutschland und Europa deuten jetzt außerdem auf eine Annäherung an das US-Konzept der Enforcement-Institution hin. Das IDW ist ebenso wie die EU mittlerweile – ausdrücklich mit dem Ziel einer Anerkennung der europäischen Überwachungsinstitution in den USA¹¹⁸⁾ – auf neuem Kurs¹¹⁹⁾. Mit Hochdruck wird an der Einrichtung eines European Public Company Accounting Oversight Board (EPCAOB) gearbeitet, um – die Anerkennung durch die USA vorausgesetzt – zu verhindern, dass europäische Prüfungsgesellschaften sich im Herbst 2003 beim US-PCAOB registrieren lassen müssen¹²⁰⁾. Unabhängig von der Ausgestaltung der Enforcement-Institution ist diese aber kein „Allheilmittel“ gegen Unternehmensschiefenlagen, was zur Vermeidung einer neuen Erwartungslücke in der Diskussion deutlich zu machen ist¹²¹⁾.

In Deutschland wurden gerne – gute und weniger gute – US-amerikanische Regelungen übernommen, um den noch in den Kinderschuhen steckenden Kapitalmarkt zu entwickeln bzw. um durch ein US-Listing von den geringeren Kapitalkosten des US-Kapitalmarkts zu profitieren¹²²⁾. US-amerikanische Unternehmen können dagegen überwiegend ohne Zusatzerfordernisse an ausländischen Kapitalmärkten mit ihren US-

GAAP Financial Statements ein Listing durchführen, was die internationale Reputation der

- 111) Teil I des Beitrags ist in der Ausgabe Februar 2003 der KoR erschienen. Die Ausführungen in Teil II berücksichtigen den Stand Anfang März 2003. Sämtliche Internetquellen beziehen sich auf den Stand am 8. 3. 2003. Der ergänzende und abschließende Teil III des Beitrags erscheint in der Ausgabe Mai 2003 der KoR und behandelt die Anerkennung von Berufsqualifikationen, die internationale Kooperation von Berufsorganisationen sowie Aufgabenbereiche und Bedeutung der CPAs in Deutschland.
- 112) Vgl. z.B. die Schuldzuweisung des Aufsichtsrates der Comroad AG an die Abschlussprüfer der Gesellschaft: „Es hätte sich einem aufdrängen müssen, dass hier etwas nicht stimmt“, Süddeutsche Zeitung 25. 11. 2002 S. 24. U.E. besteht kein Zweifel daran, dass in einem derart krassen Fall sich auch dem Aufsichtsrat als Überwachungsorgan „etwas hätte aufdrängen müssen“!
- 113) Windmüller, Börsen-Zeitung 22. 11. 2002 S. 11.
- 114) Vgl. Pellens/Fülbier, in: Krystek/Zur (Hrsg.), *Handbuch Internationalisierung*, 2. Aufl. 2002, S. 631. Küting (FAZ 25. 11. 2002 S. 24) hebt die „alles überragende Bedeutung des amerikanischen Kapitalmarktes“ auch im Zusammenhang mit den Chancen der gegenseitigen Annäherung von IAS/IFRS und US GAAP hervor.
- 115) So z.B. Brüderle (FDP): „SEC und US-GAAP haben offenbar versagt“, Handelsblatt, 4. 7. 2002 S. 2, sowie Müller: „Das Thema Bilanzpolizei kann ich nur belächeln. Die US-Börsenaufsicht SEC ist ja so eine Bilanzpolizei. Hat sie Enron oder Worldcom vermieden?“, Stuttgarter Zeitung online 27. 9. 2002, Rubrik Wirtschaft (<http://www.stuttgarterzeitung.de>). Diese Argumentation aus deutscher/europäischer Sicht macht es sich zu einfach: „Eine schwächelnde Aufsichtsbehörde brauchen wir erst gar nicht zu beklagen – wir haben keine“, Leibfried, FTD 26. 2. 2002 S. 29. „Fast die Hälfte der europäischen Länder aber hat überhaupt keine Behörde, die Bilanzen prüft“, Schwammenthal, Tagesspiegel 5. 8. 2002 S. 16. „Meine 20-jährige Erfahrung als praktizierender Prüfer lässt mich vermuten, dass es sich hier nicht um ein rein amerikanisches Problem handelt“, Sir David Tweedie (IASB-Chairman), FTD 2. 8. 2002 S. 26.
- 116) Zur Bestandsaufnahme der internationalen Enforcement-Diskussion vgl. Küting/Wohlgemuth, KoR 2002 S. 265-276. Zur wissenschaftlichen Aufarbeitung der Enforcement-Alternativen vgl. Böckem, *Die Durchsetzung von Rechnungslegungsstandards, 2000*, und Tielmann, *Durchsetzung ordnungsmäßiger Rechnungslegung, 2001*.
- 117) Der prominent besetzte Arbeitskreis Externe Unternehmensrechnung der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft hat kürzlich einen Richtungswechsel bei der Enforcement-Diskussion eingeleitet und fordert im Ergebnis eine europäische Aufsichtsbehörde, vgl. DB 2002 S. 2173-2176. Er folgt damit Böcking/Kiefer, FAZ 23. 9. 2002 S. 28, Küting, Süddeutsche Zeitung 26. 8. 2002 S. 18; Gentz, Handelsblatt 30. 7. 2002 S. 1. Damit wird dem häufig (auch vom IDW, vgl. Naumann, FAZ 26. 8. 2002 S. 20) präferierten Modell einer selbstregulierten Enforcement-Institution nach dem Vorbild des britischen Financial Reporting Review Panel eine Absage erteilt.
- 118) Aufgrund der Unregelmäßigkeiten in der Bilanz der in den USA gelisteten niederländischen Supermarktkette Ahold (vgl. Paoli, FTD 5. 3. 2003 S. 6) haben sich die Chancen auf eine Anerkennung wieder verringert, vgl. Liebert, FTD 5. 3. 2003 S. 17.
- 119) Vgl. Naumann, Börsenzeitung 21. 1. 2003 S. 10.
- 120) Vgl. Roche, Börsen-Zeitung 7. 3. 2003 S. 8.
- 121) So zu Recht Tielmann, a.a.O. (Fn. 116), S. 326.
- 122) Vgl. Pellens/Fülbier, a.a.O. (Fn. 114), S. 631.

US-GAAP zum Ausdruck bringt¹²³). Trotz der Schwächen, die auch die US-GAAP durch ihre Kasuistik aufweisen¹²⁴), sind sie dem deutschen HGB im Hinblick auf eine investororientierte Unternehmensberichterstattung u.E. überlegen. Die generelle, mit Entobjektivierungen und zunehmenden Ermessensspielräumen begründete Kritik an der internationalen Rechnungslegung überzeugt uns nicht¹²⁵). Das HGB kann der internationalen Rechnungslegung im Hinblick auf Ermessensspielräume durchaus das Wasser reichen¹²⁶):

„Die GoB [sind] auslegungsbedürftig und erlauben erhebliche Ermessensspielräume, die dazu führen können, dass das Vorsichtsprinzip in ‚guten‘ Zeiten sehr stark und in ‚schlechten‘ Zeiten weniger stark herangezogen wird“¹²⁷).

Die für die zukünftige Entwicklung der Rechnungslegung bedeutsame Frage, ob der *Principle Based Approach* der IAS/IFRS der US-GAAP Kasuistik vorzuziehen ist, bejahen wir grundsätzlich, warnen aber davor, die Erwartungen an die IAS/IFRS zu hoch anzusetzen¹²⁸). Die teilweise kaum überschaubaren Einzelregelungen und Auslegungen der US-GAAP sind über Jahrzehnte hinweg entstanden. Noch haben die IAS/IFRS den Vorteil, am Reißbrett entworfen zu sein. Dieser Vorteil wird zunehmend schwinden, da der Auslegungsbedarf den Umfang der IAS/IFRS anschwellen lassen wird. Dabei ist der Konsens über eine geeignete Auslegung im internationalen Umfeld schwerer zu finden, als bei den US-GAAP im US-nationalen Umfeld¹²⁹).

Die investorfreundliche, durch kürzere Veröffentlichungsfristen und Quartalsberichterstattung zeitnähere und durch z.B. Kapitalflussrechnung und Segmentberichterstattung umfassendere Berichterstattung kam ebenfalls „über den großen Teich“ nach Deutschland¹³⁰).

2. Systemschwächen und die Verantwortlichkeit von Rechnungslegern und Abschlussprüfern

Empirisch nachgewiesen ließ zunächst die Qualität der internationalen Rechnungslegung (IAS/US-GAAP) in Deutschland in der Vergangenheit häufig zu wünschen übrig¹³¹). Dies ist v.a. auf Anwendungsprobleme der für deutsche Anwender und Prüfer neuen Bilanzierungs-, Bewertungs- und Offenlegungsvorschriften zurückzuführen, weniger auf Schwächen dieser Rechnungslegungssysteme¹³²). Anwendungsfehler dürfen nicht beschönigt werden, sind jedoch nachvollziehbar, da der Erwerb des erforderlichen Know-how mit der Geschwindigkeit der Anwendungsverpflichtungen nicht Schritt halten konnte:

„Empirische Untersuchungen zeigen, dass bei der überwiegenden Anzahl der nach IAS und US-GAAP bilanzierenden Unternehmen nicht unwesentliche Bilanzierungsfehler festzustellen sind. [...] Hat der Abschlussprüfer diese Fehler nicht erkannt, dann müsste er erneut auf die Schulbank“¹³³).

Entscheidend ist, dass sich Fehler der Vergangenheit nicht wiederholen, um wieder ein nachhaltiges Vertrauen in die Kapitalmärkte zu sichern. Ein zweiter Neuer Markt¹³⁴) würde insb.

Kleinanleger wohl langfristig von der notwendigen Unterstützung von Wachstumsunternehmen durch Kapitalbereitstellung abhalten¹³⁵).

Eine weitere zentrale Ursache der Bilanzskandale liegt in den überzogenen Anreizsystemen (z.B. Stock Options¹³⁶), mit denen sich das Management auf Kosten der Aktionäre bedienen konnte und dies nicht unmittelbar im Jahresergebnis deutlich wurde¹³⁷). Verknüpft mit insb. von den Analysten geschürten überzogenen Erwartungen an die Performance des Managements¹³⁸), führte dies zu einer kurzfristigen Ausrichtung der Unternehmensberichterstattung an einem stetig und

123) Vgl. *Raising Capital Overseas – A reference guide on foreign registration requirements*, Gould/McAllister/Orsini, JoA February 1997 (<http://www.aicpa.org/pubs/jofa/feb97/raising.htm>).

124) Ebenso Kley, FAZ 11. 11. 2002 S. 22, und Ward, *Boosting Market Confidence Following the Fallout from Enron*, 2002 S. 7 (abrufbar unter <http://www.ifac.org>).

125) Vgl. zu dieser Kritik z.B. Kahle, KoR 2002 S. 95-107.

126) Gl.A. mit Bezug zu den IAS/IFRS Zabel, WPg 2002 S. 920.

127) So die berechtigte Kritik bei Böcking, WPg 2001 S. 1437.

128) Letztlich lässt sich das sog. „Earnings Game“ oder „Earnings Management“ über die Möglichkeit zur Sachverhaltsgestaltung und die Ausübung von Ermessensspielräumen in keinem Normensystem völlig ausschließen, vgl. Küting, FAZ 25. 11. 2002 S. 24.

129) Von Vorteil für eine Annäherung der US-GAAP an die IAS/IFRS ist der kürzlich vom FASB gemeinsam mit der SEC erarbeitete Vorschlag zur Entwicklung eines prinzipienbasierten Rechnungslegungssystems auch in den USA, vgl. Finanzbetrieb Newsletter 18/02, S. 8 (abrufbar unter <http://www.finanz-betrieb.de>). Vgl. auch FASB-News Release 10/29/02 „FASB and IASB Agree to Work Together toward Convergence of Global Accounting Standards“ (<http://www.fasb.org/news/nr102902.shtml>).

130) Vgl. Pellens/Fülbier, a.a.O. (Fn. 114), S. 647.

131) Vgl. zur mangelhaften Einhaltung der Ausweispflichten nach IAS/US-GAAP am Neuen Markt Glaum/Street, KoR 2002 S. 122-138 m.w.N. und die zugrunde liegende Studie des Deutschen Aktieninstitutes e.V. (http://www.dai.de/internet/dai/dai-2-0-nsf/dai_publicationen.htm). Vgl. kritisch zur Anwendung von IAS/US-GAAP in Deutschland auch Küting/Zwirner, FB 2001 Beil. 3 S. 4 f.; Leibfried/Sommer, KoR 2001 S. 254-260; Leibfried/Amann, KoR 2002 S. 191-197.

132) „Auch Prüfer von größeren Gesellschaften sind gerade in puncto internationaler Rechnungslegung hoffnungslos überfordert“, Küting in Lückmann, Handelsblatt 8. 3. 2001 S. 18. Diese Aussage gilt wegen der Einbindung der Big Five/Four-WP-Gesellschaften in internationale Netzwerke u.E. nicht flächendeckend, sondern punktuell.

133) Küting, FAZ 25. 11. 2002 S. 24 (Hervorhebungen nicht im Original). Da die Unternehmen in erster Linie für die Abschlüsse verantwortlich sind, müssen u.E. auch die Rechnungsleger in den Unternehmen „die Schulbank in internationaler Rechnungslegung drücken“.

134) Die mangelhafte Anwendung der US-GAAP am Neuen Markt blieb auch dem AICPA nicht verborgen, vgl. AICPA International Practices Task Force <http://www.aicpa.org/belt/sec-0501.htm>, S. 5.

135) Die Notwendigkeit der privaten Altersvorsorge in Anbetracht des bevorstehenden Zusammenbruchs der sozialen Sicherungssysteme unterstreicht die Bedeutung eines funktionsfähigen Kapitalmarkts.

136) „Die führten am Ende zu den irrsinnigsten Gehaltsexzessen“, Volcker (Ex-US-Notenbankchef), Die Zeit 28. 11. 2002 S. 24.

137) Viele US-Unternehmen stellen jetzt (aufgrund des Kapitalmarktdrucks) freiwillig die Bilanzierung von der intrinsic value method auf die fair value method um, letztere entspricht weitgehend einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise, vgl. dazu z.B. Grünberger/Grünberger, StuB 2002 S. 1117.

138) Z.B. in Form von sich jährlich wiederholenden zweifeligen Wachstumsraten. „Werden diese Erwartungen nicht erfüllt, wird das Unternehmen vom Kapitalmarkt gnadenlos abgestraft“, Küting FAZ 25. 11. 2002 S. 24.

steil steigenden Börsenkurs¹³⁹⁾. Aber hat man sich nicht auch in deutschen Vorstandsetagen begeistert diesem lukrativen Vergütungsmodell zugewendet?

Unstrittig haben auch in Deutschland Management, Aufsichtsräte und Abschlussprüfer in Einzelfällen versagt (z.B. Comroad, Flowtex, Hypovereinsbank)¹⁴⁰⁾, aber auch hier muss bestritten werden, dass diese Stichprobe repräsentativ für die Grundgesamtheit aller Abschlüsse und deren Prüfung ist¹⁴¹⁾. Die Gefahr von Mega-Skandalen wie in den USA kann aber für Deutschland¹⁴²⁾ und andere europäische Länder¹⁴³⁾ nicht per se ausgeschlossen werden.

Steht die Abschlussprüfung am Pranger, geht es überwiegend um folgende Bereiche:

- War der Abschlussprüfer unabhängig? Sind Prüfung und Beratung vereinbar?
- Wurde die Abschlussprüfung unter Einhaltung aller relevanten Standards durchgeführt? Reichen die im Preiswettbewerb der Prüfungsgesellschaften erzielbaren Honorare („Testate zu Festpreisen“¹⁴⁴⁾) für eine qualitativ hochwertige Abschlussprüfung aus?
- Warum konnte der Abschlussprüfer betrügerische Handlungen nicht aufdecken?
- Was ist ein uneingeschränktes Testat für ein Unternehmen wert, wenn dieses wenig später Insolvenz anmelden muss?

Keiner dieser Problembereiche (u.a. der Erwartungslücke¹⁴⁵⁾) kann – sofern überhaupt möglich – in Kürze abschließend gelöst werden. Wir beschränken uns auf folgende Anmerkungen:

- Es gibt Gründe für die Zulässigkeit von Beratungsleistungen und Argumente, diese wegen Bedenken bzgl. der Unabhängigkeit des Prüfers zu untersagen. Wissenschaftliche Beiträge zu diesem Thema kommen i.d.R. nicht zu eindeutigen Ergebnissen. Die Wahrheit liegt voraussichtlich in der Mitte¹⁴⁶⁾. Wir sind ebenfalls der Auffassung, dass eine vollständige Trennung von gleichzeitiger Prüfung und Beratung im Ergebnis sogar zu einer Verschlechterung der Prüfungsqualität führen kann¹⁴⁷⁾.
- Zu unangemessenen Honoraren durch zunehmenden Preiswettbewerb haben der Berufsstand der WP aber maßgeblich auch die prüfungspflichtigen Unternehmen beigetragen¹⁴⁸⁾. Der Wettbewerb in der Wirtschaftsprüfung muss als Qualitätswettbewerb geführt werden. Hochwertige Leistungen haben einen entsprechenden Preis. Aufgrund der anstehenden Einschränkungen von Prüfung und Beratung des gleichen Mandanten stehen lukrative Beratungshonorare zur Quersubventionierung der Abschlussprüfung voraussichtlich nicht mehr zur Verfügung¹⁴⁹⁾. Entscheidend ist, dass – auch bei wirtschaftlich angespannter Lage – angemessene Honorare umgehend von den prüfungspflichtigen Unternehmen akzeptiert werden. Der Honorardruck, der in der Praxis mit der Androhung eines Prüferwechsels auf die Abschlussprüfer ausgeübt wird, ist erheblich. Leider wird dies durch die Wettbewerber am Prüfungsmarkt durch gegenseitiges Unterbieten („Kampfpreise“¹⁵⁰⁾) bei den Prüfungs-

honoraren häufig unterstützt¹⁵¹⁾. Hier ist eine kurzfristige Verhaltensänderung dringend erforderlich¹⁵²⁾.

- Die Diskussion um die Verantwortung des Abschlussprüfers im Hinblick auf die Aufdeckung von betrügerischen Handlungen¹⁵³⁾ wird auf internationaler Ebene, in den USA und in Deutschland zunehmend einseitig zu

139) Vgl. zur Kritik an der direkten Verknüpfung von Managergehältern und Börsenkursen auch Wolf, FTD 4. 7. 2002 S. 30. Stiglitz betont, dass durch überzogene Praktiken mit Aktienoptionen für Manager der Shareholder Value im Ergebnis verringert wurde, vgl. Handelsblatt 13. 12. 2002 S. 10.

140) Wir nennen ausdrücklich nur Beispiele, die bereits gerichtlich entschieden wurden. Bezüglich anderer sog. „bekannter Skandale“ (Wengert, Handelsblatt, 11. 10. 2002 S. 8) beteiligen wir uns nicht an Vorverurteilungen und Verallgemeinerungen, der Abschluss der Ermittlungen ist abwarten. Vorverurteilungen sind unverantwortlich im Hinblick auf das öffentliche Vertrauen in den Berufsstand der WP, der den Angriffen der Presse wegen gesetzlicher Verschwiegenheitspflichten i.d.R. schutzlos ausgeliefert ist. Vgl. auch Brinkmann/Müller, Handelsblatt 30. 10. 2002 S. R5 (Langfassung abrufbar: <http://www.GCPAS.org>). Zum BGH-Urteil zur Besorgnis der Befangeneheit des Prüfers der Hypovereinsbank vgl. Börsen-Zeitung 28. 11. 2002 S. 18; Die Zeit 30. 1. 2003 S. 26; Die Zeit 13. 2. 2003 S. 25.

141) Den Ausführungen von Küting (FAZ 25.11.2002 S. 24): „Die überwiegende Mehrheit der deutschen Wirtschaftsprüfer arbeitet fachgerecht und verdient das uneingeschränkte Vertrauen der Öffentlichkeit. Gleichwohl haben sich zuletzt offenkundige Prüfungsfehler gehäuft“, ist zuzustimmen. U.E. lässt sich diese Feststellung auf die USA übertragen. In den Enron-Skandal waren wenige Mitarbeiter der US-Landesgesellschaft von Arthur Andersen verwickelt. Dennoch wurde die angesehene Prüfungsgesellschaft nach 89-jährigem Bestehen unter erheblicher Mitwirkung der Presse in wenigen Monaten „dem Erdboden gleichgemacht“, während die – in erster Linie – verantwortlichen Enron-Manager erst nach und nach verfolgt werden. Die „Hinrichtung“ des Namens Andersen in dieser Form war nicht gerechtfertigt. Auch Andersen Deutschland hat unbestritten eine „weiße Weste“ und darf mit Enron in keiner Weise verbunden werden. Dies ist in der Presse häufig geschehen, der Name Andersen wurde „in einen Enron-Topf“ geworfen. Vgl. auch Baumash, JoA 12/2002 S. 15. Hilfreich ist die Verringerung der großen Anbieter auf dem Prüfungsmarkt von den Big Five auf die Big Four (oder besser Last Four) in Zeiten verschärfter Independence Rules auch für Nachfrager von Prüfungs- und Beratungsleistungen nicht. Bzgl. Andersen ist bedauerlich, dass die Accountancy Community die Big Accounting Firm verloren hat, die sich durch ihr worldwide one firm concept trotz US-Ursprungs zu einer wahrhaft globalen Organisation entwickelt hat und als ein Musterbeispiel der Internationalisierung der Accountancy Profession gelten konnte. Vgl. Weinbach, in: Würtele (Hrsg.), Agenda für das 21. Jahrhundert: Politik und Wirtschaft auf dem Weg in eine neue Zeit, 1995, S. 476-498, zur Entwicklung von Arthur Andersen zur globalen Organisation.

142) „In Deutschland gibt es viele Enrons, es ist nur noch nichts passiert“, Havermann, Börsen-Zeitung 10. 4. 2002 S. 6. Vgl. auch Leibfried, Enron – auch in Deutschland? (ppt-Präsentation, 31. 8. 2002, unter <http://www.fh-calw.de> abrufbar) und Leibfried, FTD 26. 2. 2002 S. 29. Auch Analysten und institutionelle Anleger sehen dieses Risiko für deutsche Börsensegmente, vgl. Meitner/Hüfner/Kleff, KoR 2002 S. 141.

143) „In Europa wäre Enron niemals aufgefliegen. Der Konzern wäre immer noch auf dem Markt und würde satte Gewinne melden.“, Leisenring (IASB), zitiert nach: Schwammenthal, Tagesspiegel 5. 8. 2002 S. 16. Vgl. kritisch zur Selbstgefälligkeit in Europa und entsprechender Fehlinformation der Öffentlichkeit durch die Medien auch Ex-SEC Chief Accountant Herdman in der Rede Moving Toward the Globalization of Accounting Standards auf der Schmalenbach-Tagung am 18. 4. 2002 (unter <http://www.sec.gov/news/speech/spch554.htm> abrufbar).

144) Küting, FAZ 25. 11. 2002 S. 24.

(Fußnoten 145-153 auf S. 199).

Lasten des Prüfers geführt. Baetge/Heidemann fordern in diesem Zusammenhang, der „Eiertanz¹⁵⁴⁾“ in den diesbezüglichen Prüfungsstandards müsse aufhören. Dem ist zwar zuzustimmen. Die Verantwortung muss klar abgegrenzt werden und darf nicht weiter dadurch verwässert werden, das die Prüfung zwar zunehmend auf die Aufdeckung von Fraud ausgerichtet werden soll, die Verantwortung dafür letztlich aber abgelehnt wird. Die Gefahren für eine weitere Vergrößerung der Erwartungslücke sind immens, ebenso die Haftungsrisiken¹⁵⁵⁾ für die Prüfer. Kosten-Nutzen Erwägungen fließen u.E. aber zu wenig in die Diskussion ein. Baetge/Heidemann fordern:

„Unseres Erachtens muss der Prüfer grundsätzlich und systematisch von vornherein nach Fraud und Error suchen! Die forensischen Abteilungen von WPG sollten entsprechende Prüfpläne entwickeln, die zu Grundsätzen ordnungsmäßiger Abschlussprüfung erhoben werden“¹⁵⁶⁾.

Dies würde eine erhebliche Ausweitung des Umfangs jeder! Abschlussprüfung bedeuten, die nur dann Wirkung zeigen könnte, wenn die zusätzlichen Aufwendungen der Prüfer für den Einsatz kriminalistischer Methoden auch vergütet werden und die Gratwanderung zwischen kritischem Vertrauensverhältnis und reinem Misstrauen im Verhältnis zwischen Abschlussprüfer und geprüftem Unternehmen gelingen könnte. Die Abschlussprüfung unterliegt auch der Restriktion der Wirtschaftlichkeit. Die Forderung nach einer generellen Verantwortung des Prüfers für die Aufdeckung von Fraud muss deshalb konsequent zu Ende gedacht werden¹⁵⁷⁾. Erhebt man diese Verantwortung tatsächlich zum Grundsatz ordnungsmäßiger Abschlussprüfung, wird jede Abschlussprüfung zur Betrugs- und Unterschlagungsprüfung verbunden mit wesentlich erhöhtem Zeitaufwand und erheblichen Zusatzkosten für die Unternehmen und letztlich ihre Anteilseigner. In anderen Bereichen der Prüfung könnte dies zu Qualitätsverlusten führen, denn wer in der Praxis Abschlussprüfungen durchführt weiß, dass wegen der Sensibilität und Komplexität der zu prüfenden Daten ein kritisches Vertrauensverhältnis zu qualitativ hochwertigeren Prüfungsergebnissen führt als reines Misstrauen. Entscheidend man sich vor dem Hintergrund der Bilanzskandale und zunehmender Wirtschaftskriminalität für eine erhöhte – klar definierte – Verantwortung des Prüfers, muss man die skizzierten Konsequenzen in Kauf nehmen.

- Ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk ist keine „Vollkaskoversicherung¹⁵⁸⁾“ gegen zukünftige Insolvenz. Der Abschlussprüfer verfügt nicht über eine „Kristallkugel“ und wird auch in Zukunft Unsicherheiten im Hinblick auf Prognoseaussagen des Managements und zukünftige wirtschaftliche Rahmenbedingungen nicht beseitigen können¹⁵⁹⁾. Gerade im Zusammenhang mit der going-concern-Prämisse wird das Dilemma und der Druck, dem der Prüfer aufgrund sei-

ner gesamtwirtschaftlichen Verantwortung ausgesetzt ist, deutlich: Er soll eine self-fulfil-

- 145) Die Erwartungslücke (zum Begriff vgl. Marten/Köhler, in: Ballwieser/Coenenberg/v. Wysocki [Hrsg.], HWRP, 3. Aufl. 2002, Sp. 703-712, m.w.N) besteht aus den drei Komponenten Prüfersagen, Normenversagen und Öffentlichkeitsversagen, vgl. Marten/Quick/Ruhnke, Wirtschaftsprüfung, 2001, S. 8-9, m.w.N. Während die Erwartungslücke und Strategien zu ihrer Verringerung früher auf nationaler Ebene diskutiert wurden, muss dies zunehmend im internationalen Kontext erfolgen, vgl. dazu z.B. Brinkmann, Harmonisierung der Abschlussprüfung und internationale Erwartungslücke, <http://www.GCPAS.org>.
- 146) So sind auch nach dem US-amerikanischen Sarbanes-Oxley-Act bei Genehmigung durch das Audit Committee z.B. Steuerberatung und Due Diligence (bis auf weiteres) weiter zulässig. Die Kompetenz des Prüfers und sein Einblick in das Unternehmen lassen hier gerade bei zeitkritischen Fragestellungen im Interesse aller eine effiziente Beratung zu, die Dritte in gleichwertiger Form nicht leisten könnten. Vgl. zu diesem Themenkomplex stellvertretend Böcking/Orth, in: Ballwieser/Coenenberg/v. Wysocki (Hrsg.), HWRP, 3. Aufl. 2002, Sp. 257-267, m.w.N. Für eine vollständige Trennung von Prüfung und Beratung tritt z.B. Loitsberger (WPg 2002 S. 716) ein.
- 147) Vgl. die u.E. zutreffende Analyse aus Sicht des IDW bei Ring, WPg 2003 S. 1345-1354. Auch die WPK lehnt eine generelle Trennung von Prüfung und Beratung unter Qualitätsgesichtspunkten ab, vgl. Börsen-Zeitung 4. 12. 2002 S. 9; FAZ 4. 12. 2002 S. 13.
- 148) Die Prüfungsaufträge sind hart umkämpft. Die prüfungspflichtigen Unternehmen machen sich dies zunutze. Aus Sicht der zu prüfenden Unternehmen dienen Ausschreibungen von Prüfungsaufträgen i.d.R. nicht dazu, den Prüfer zu wechseln, sondern durch diese „Scheinausschreibungen“ den vorhandenen Prüfer im Preis zu drücken. Vgl. Rölfs, Handelsblatt 14. 2. 2003 S. K6.
- 149) Vgl. Papenheim, FAZ 7. 8. 2002 S. 17. Der Markt beginnt – ungeachtet der Frage, ob dies gerechtfertigt und sinnvoll ist – bereits damit, die in Deutschland rechtlich noch umzusetzenden Einschränkungen der Beratungsleistungen durch den Abschlussprüfer vorwegzunehmen: „Die Klienten haben die Konsequenz schon gezogen: Sie lassen die Prüfer bei der Beratung zunehmend außen vor.“ FTD 24. 2. 2003 S. 23.
- 150) Küting, FAZ 25. 11. 2002 S. 24.
- 151) Vgl. kritisch bzgl. der Eigenverantwortlichkeit des einzelnen WP in großen Gesellschaften Adam, Frankfurter Rundschau 15. 8. 2002 S. 10. Auch bei der Festlegung des Prüfungshonorars muss die Eigenverantwortlichkeit des WP – berufsrechtlich vorgeschrieben – stets gegeben sein.
- 152) In diesem Sinne auch Baetge/Heidemann, FAZ 15. 7. 2002 S. 20; Kley, FAZ 11. 11. 2002 S. 22; Maas, WPg 2001 S. 1160.
- 153) Vgl. zu den Regelungen auf internationaler Ebene die IFAC-Prüfungsstandards ISA 240 und ISA 250 und in den USA den neuen Prüfungsstandard SAS 99 des AICPA. Zu den Regelungen in Deutschland vgl. neben § 317 Abs. 1 S. 3 HGB insb. IDW EPS 210. Dieser IDW-Prüfungsstandard befindet sich noch in der Entwurfsphase. Der Entwurf kann unter <http://www.idw.de> abgerufen werden.
- 154) Baetge/Heidemann, FAZ 15. 7. 2002 S. 20.
- 155) Die Haftungsrisiken in Deutschland dürften – entsprechend der Regelungen in den USA – in absehbarer Zeit erheblich steigen: „In den Vereinigten Staaten hingegen ist die Dritthaftung von Wirtschaftsprüfern verbindlich vorgesehen. Sie sollte auch in Deutschland in Erwägung gezogen werden.“ Küting, FAZ 25. 11. 2002 S. 24. Die WPK lehnt eine Ausweitung der Haftung für deutsche WP dagegen ab, vgl. Börsen-Zeitung 4. 12. 2002 S. 9.
- 156) Baetge/Heidemann, FAZ 15. 7. 2002 S. 20.
- 157) Einen kurzen und praxisorientierten Überblick über die Möglichkeiten zur Aufdeckung von Fraud bietet das AICPA Antifraud & Corporate Responsibility Resource Center unter <http://www.aicpa.org/antifraud/homepage.htm>. Dort steht auch ein einstündiges fraud prevention training program kostenfrei als Download bzw. CD-ROM-Bestellung zur Verfügung. Einen vertieften praxisorientierten Einblick in die Fraud-Problematik liefert die website der Association of Certified Fraud Examiners (<http://www.cfenet.com>).
- 158) Senghaas, FAZ 30. 7. 2002 S. 7.
- (Fußnote 159 auf S. 200).

ling prophecy verhindern, um insb. die Arbeitsplätze in einem angeschlagenen, aber vielleicht noch sanierungsfähigen Unternehmen nicht zu gefährden. Die Banken drohen aber mit einer Aufkündigung der Kredite, wenn kein uneingeschränkter (und im Hinblick auf die *going-concern-Prämisse* auch nicht ergänzter) Bestätigungsvermerk vorgelegt wird. Offensichtlich werden Verantwortlichkeiten auf den Prüfer übertragen, die dieser nicht zu tragen imstande ist. Verhaltensänderungen im Hinblick auf die Interpretation der Bestätigungsvermerke sind dringend erforderlich, um dem Prüfer die Möglichkeit zu geben, dieses Instrument wirksam einsetzen zu können¹⁶⁰). Ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk ist ebenso wenig ein Gütesiegel für die stabile wirtschaftliche Lage eines Unternehmens wie ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk ein Todesurteil für das Unternehmen.

U.E. ist letztlich die Frage der Prüfungsgebühren die „Gretchenfrage“ für den wirtschaftsprüfenden Berufsstand und dessen Werthaltigkeit als „dritte[r] tragende[r] Säule funktionsfähiger Kapitalmärkte“¹⁶¹). Praktische Erfahrungen für die laufende Prüfungssaison zeigen, dass die Akzeptanz angemessener Gebühren nach dem Gebührenverfall der letzten Jahre insb. bei den prüfungspflichtigen Unternehmen noch gering ist, was in der Regel mit Kostendruck in der schlechten wirtschaftlichen Lage¹⁶²) begründet wird. Wenn in diesem Bereich keine radikale Kehrtwende stattfindet, die einen Qualitätswettbewerb erst wieder ermöglicht, wird dies zumindest in Zukunft nicht ohne Auswirkungen auf die Prüfungsqualität und die Nachwuchsbeschaffung bleiben können. Auch eine Enforcement-Institution wird dann nicht verhindern können, dass qualifiziertes Personal sich von dem unterbezahlten Prüfungsmarkt verabschieden wird¹⁶³).

3. Vielfältige Ursachen für die Krise

Auch das Vertrauen in das Management der Unternehmen darf nicht pauschal auflagenträchtigen Schlagzeilen geopfert werden. Mit bösem Scherz wird der CFO eines Unternehmens bereits als „Chief Fraud Officer“ bezeichnet und EBIT muss als Abkürzung für „Earnings before irregularities and tampering“ herhalten¹⁶⁴). Auf teilweise erschreckendem Niveau berichten selbst ernannte Experten in den Medien über Bilanzierungsphänomene, die selbst für den Fachmann nur schwer zu verstehen sind. Die Presse muss sich bewusst sein, dass auch sie das Vertrauen in Informationen, welche die Basis funktionierender Finanzmärkte darstellen, nachhaltig beschädigt. Last but not least haben auch Investmentbanken¹⁶⁵/Analysten¹⁶⁶) und Anwälte¹⁶⁷) erheblich zur Vertrauenskrise auf den Kapitalmärkten beigetragen und müssen ihre Stellung im System deshalb überdenken.

Jedes System hat offenbar Vor- und Nachteile. Für die USA sind die umfangreichen Offenlegungsvorschriften und die schnelle Reaktionszeit auf die Missstände¹⁶⁸) positiv zu verbuchen, negativ dagegen die kurzfristige Orientierung der Unternehmensziele am Börsenkurs mit einer

allzu engen Orientierung am Shareholder Value¹⁶⁹). Für Deutschland spricht respektive sprach die langfristige Ausrichtung auf eine nachhaltige Steigerung des Unternehmenswerts zugunsten aller Stakeholder, in Zeiten der zunehmenden Kapitalmarktorientierung der Unternehmen wird man sich aber von der lange gepflegten Tradition verabschieden müssen, stille Reserven zu bilden und ebenso still wieder aufzulösen¹⁷⁰).

Im Ergebnis tragen alle Akteure und Systeme an der Misere auf den Aktienmärkten eine Teilverantwortung¹⁷¹), die Summe der einzelnen Fehler

159) „Die Möglichkeiten, Urteile über eine offene Zukunft abzugeben, bleiben grundsätzlich begrenzt.“, WPK, Broschüre *Die Tätigkeit der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer*, 2002, S. 6 (unter <http://www.wpk.de> abrufbar).

160) Der Anteil der eingeschränkten Testate in Deutschland ist bisher verschwindend gering, vgl. Adam, *Frankfurter Rundschau* 15. 8. 2002 S. 10. Die Forderung nach diesbezüglichen Verhaltensänderungen ist keineswegs neu (vgl. aktuell z.B. Küting/Boecker, *StuB* 2002 S. 836), deren Beachtung jedoch in Zeiten steigender Insolvenzen besonders dringlich.

161) Jacob, in: IDW (Hrsg.), *Weltweite Rechnungslegung und Prüfung – Risiken, Chancen und Konsequenzen einer unaufhaltsamen Entwicklung – Bericht über die Fachtagung 1997 des IDW*, S. 159.

162) Eine signifikante Verbesserung der wirtschaftlichen Lage dürfte kurzfristig nicht zu erwarten sein. Die Prüfungsgebühren müssen von Konjunkturschwankungen und zweifelhafter Steuergesetzgebung in der Rezession jedoch unabhängig sein, da gerade in diesen Zeiten, in denen Unternehmen besonderem Druck ausgesetzt sind, zusätzliche Risiken für die Abschlussprüfung entstehen.

163) Dabei gilt erfahrungsgemäß der Grundsatz: Die Guten gehen immer zuerst. Vgl. zustimmend Maas, *WPg* 2001 S. 1160.

164) Vgl. *The GCPAS Letter* 8/2002 S. 1 (<http://www.GCPAS.org>). „Seit dem Debakel um den amerikanischen Energiekonzern Enron reicht die bloße Behauptung bilanzieller Unregelmäßigkeiten dazu aus, die Aktie eines Unternehmens auf Talfahrt zu schicken und Millionenwerte zu vernichten“ (Leibfried, *The GCPAS Letter* 8/2002 S. 29, <http://www.GCPAS.org>). Ähnlich Küting, *FAZ* 25. 11. 2002 S. 24.

165) „Alle Wall-Street-Banken stehen wegen ‚Interessenkonflikten‘ – manche nennen es Korruption – am Pranger.“, *Halsus, Die Welt* 29. 11. 2002 S. 16. Vgl. auch *Die Welt* 26. 7. 2002 S. 12; *Die Welt* 22. 2. 2003 S. 17.

166) Vgl. zum Fehlverhalten der Geldinstitute und drohenden Strafen i.H.v. insgesamt rd. 1,3 Mrd. Dollar *Die Welt* 28. 11. 2002 S. 13.

167) Die SEC hat Sec. 307 Sarbanes-Oxley-Act „Rules of Professional Responsibility for Attorneys“ konkretisiert (der ursprüngliche Entwurf ist unter <http://www.sec.gov/rules/proposed/33-8150.htm> abrufbar). Diese Verhaltensregelungen dürften auch erhebliche Auswirkungen auf europäische Anwälte haben, vgl. Stachow, *FTD* 26. 11. 2002 S. 38. Vgl. auch Greene, *Wirtschaftswoche* 16. 1. 2003 S. 84; Lanfermann/Maul, *Börsenzeitung* 17. 1. 2003 S. 10 zur Kritik der Anwälte an den Regelungen des SOA. Mittlerweile wurden die Anwaltpflichten von der SEC abgeschwächt, vgl. <http://www.sec.gov/rules/final/33-8185.htm>. In Teilbereichen wurde die Kommentierungsfrist verlängert, vgl. <http://www.sec.gov/rules/proposed/33-8186.htm>.

168) Henry, *Wirtschaftswoche* 4. 7. 2002 S. 52; Keese, *FTD* 29. 7. 2002 S. 26.

169) Vgl. zur Kritik an zweifelhafter Profitmaximierung im Dienste einer falschverstandenen Shareholder-Value Philosophie auch Dettmer u.a., *Der Spiegel* 8. 7. 2002 S. 84ff.

170) Vgl. Böcking, *WPg* 2002 S. 925-926. Die Eignung der Rechnungslegung nach HGB für den Gläubigerschutz wird zunehmend in Frage gestellt, vgl. stellvertretend bereits Böcking, *WPg* 2001 S. 1436-1437, m.w.N.

171) So auch der EU-Kommissar Bolkestein, *FAZ* 30. 7. 2002 S. 18, und der Aufsichtsratsvorsitzende der Hypovereinsbank Viermetz, *Süddeutsche Zeitung* 28. 11. 2002 S. 20.

gipfelte in der Krise. Umso bedeutsamer ist es, dass alle Beteiligten die Systemfehler schonungslos¹⁷²⁾ beseitigen und dabei aus den unterschiedlichen Systemen die – nach den bisherigen Erfahrungen¹⁷³⁾ – besten Regelungen auf den internationalen Kapitalmärkten in möglichst international harmonisierter Form¹⁷⁴⁾ umzusetzen. Eine äußerst schwere Aufgabe! Komplexer als die Internationalisierung der Rechnungslegung, der Prüfung und des Berufsstands kann die Aufgabe kaum sein, aus schwarz oder weiß wird eine Fülle bunter Farben, die es zu berücksichtigen und im Lichte ihres kulturellen Umfelds zu interpretieren gilt¹⁷⁵⁾.

Wir erheben keinen Anspruch, mit den vorstehenden Ausführungen die Ursachen der Krise, die Reformansätze und mögliche Auswirkungen sowie den Meinungsstand auch nur ansatzweise vollständig erfasst und ausreichend kritisch gewürdigt zu haben. Die allgemeine Beschreibung darf auch nicht über die vielfältigen und komplexen Probleme hinwegtäuschen. Die Ausführungen sollen alle Beteiligten für ihre Rolle im Gesamtsystem sensibilisieren und den Handlungsbedarf bei allen Akteuren verdeutlichen. Die durch die Bilanzskandale (mit) ausgelöste Abwärtsentwicklung an den internationalen Kapitalmärkten macht deutlich, dass es mittlerweile nicht mehr „fünf Minuten vor zwölf“ sein dürfte, sondern deutlich danach. Für den strukturellen Wandel wichtige Wachstumsunternehmen werden von der Kapitalversorgung abgeschnitten. Für die Altersversorgung privat und in Pensionsfonds von Unternehmen gebildete Ressourcen brechen zusammen. Der Konsum kollabiert, die Arbeitslosigkeit steigt an. Es bedarf folglich großer fachlicher Anstrengungen und Rückbesinnung auf ethische Werte¹⁷⁶⁾ und Nachhaltigkeit, um die Uhr noch einmal zurück zu drehen. Dabei sieht man sich ständig steigenden Anforderungen ausgesetzt¹⁷⁷⁾. Für die Accountancy-Profession gilt, dass eine international orientierte Ausbildung wesentlich zur Anwendungsqualität von Rechnungslegung und Prüfung in der Praxis beitragen kann. Voraussetzung für diese kurzfristig erforderliche, verstärkte internationale Ausrichtung der Ausbildung ist allerdings, dass berufsrechtliche Barrieren, die gerade den Young Professionals bei der Internationalisierung ihrer Ausbildung noch im Wege stehen, möglichst rasch und konsequent abgebaut werden.

IV. Notwendigkeit der Internationalisierung der Ausbildung¹⁷⁸⁾: Ausgewählte Internationale Herausforderungen für die Accountancy Profession

1. Education must be the starting point!

Die Dynamik der Globalisierung prägt die Accountancy-Profession so unmittelbar wie kaum einen anderen Berufsstand¹⁷⁹⁾. Der Status, dass „nationale Normen uns vor der Flut des Globalen [schützen]¹⁸⁰⁾“ schmilzt ab. Der Stellenwert der international ausgerichteten Ausbildung wurde jedoch bisher vernachlässigt¹⁸¹⁾. Die Tätigkeit der Accounting und Auditing Standard Setting Committees, die mit hochqua-

lifizierten Accountants, also der Elite der Profession besetzt sind, steht nach wie vor im Vordergrund. Die anspruchsvollen Ergebnisse der Arbeit der Standard-Setter können jedoch nur dann wirksam und auf dem geforderten hohen Niveau in der Praxis angewendet werden, wenn eine entsprechende Ausbildung derjenigen, die für die Umsetzung der Standards im *day-to-day-business* der Accountants zuständig sind, gewährleistet wird¹⁸²⁾. Die Ausbildung in internationalen Standards darf nicht nachgelagert diskutiert werden, sondern muss am Anfang der Betrachtungen stehen, wie die folgenden Ausführungen des Education Committee der International Federation of Accountants (IFAC) verdeutlichen:

„The global profession is moving steadily towards a common base of standards in accounting, auditing, public sector accounting, and ethics, and is 'raising the bar' in the quality and consistent application of procedures around the world. The global profession cannot properly achieve this higher application of standards without a set of robust and

172) Eine äußerst scharfe Kritik am deutschen Corporate Governance Kodex und dessen Zustandekommen liefert Bernhardt, DB 2002 S. 1841-1846. Regelungen in den USA werden dagegen gelobt (S. 1841).

173) Das sich ständig ändernde rechtliche und wirtschaftliche Umfeld wird bei der Identifizierung und Anpassung der für den jeweiligen Status Quo der Rahmenbedingungen gültigen best practice keine Atempause zulassen. Was heute richtig ist, kann morgen falsch sein. So kann man auch den richtigen Grundgedanken der Stock Options, nämlich die Vergütung an die Leistung zu koppeln, nicht entkräften. Gleichwohl hätte man dem „Wildwuchs“ früher Einhalt gebieten können.

174) Vgl. Volcker (Ex-US-Notenbankchef), Die Zeit 28. 11. 2002 S. 24.

175) Unser „Farbenhorizont“ ist heute noch sehr begrenzt, bedenkt man die Herausforderungen, welche die Entwicklungen in den Emerging Markets mittelfristig und die kurzfristig anstehende Osterweiterung der EU auch für die Accountancy Profession mit sich bringen werden. Dieser Beitrag widmet sich angloamerikanischem Gedankengut, ein mächtiger Faktor auf den Kapitalmärkten, aber zumindest in Zukunft ohne Exklusivrechte. Globalisierung bezieht auch Kulturkreise wie Asien (insbes. China als Wachstumsmarkt), die arabische Welt, Südamerika und Afrika zunehmend mit ein.

176) „Den Verfall der Sitten kann man mit Gesetzen natürlich nur sehr schwer bekämpfen“, so der ehemalige US-Notenbankchef Paul Volcker in einem Interview, Die Zeit 28. 11. 2002 S. 24. Vgl. auch Peltzer, Börsen-Zeitung 29. 11. 2002 S. 11; Fahrholz, Handelsblatt 23. 1. 2003 S. 8.

177) „Wenn wir aufhören, besser sein zu wollen, hören wir auf, gut zu sein“, Alfred Herrhausen, zitiert nach Füsler, Modernes Management, 3. Aufl. 2001, S. 1.

178) Wir weisen ausdrücklich auch auf die folgenden Beiträge hin, die das Internationalisierungserfordernis ebenfalls nachdrücklich unterstreichen: Lück, Die Internationalisierung der Wirtschaftsprüfung, FAZ 17. 12. 2001 S. 25; Lück/Bungartz/Henke, BB 2002 S. 1086-1090.

179) Vgl. Müller, WPK-Mitt. 4/2001 S. 305.

180) Großfeld, WPK 2001 S. 129.

181) Dies gilt gerade auch in Deutschland, vgl. ausführlich Lück, FAZ 17. 12. 2001 S. 25.

182) „Regeln sind nur dann mehr als Wörter, wenn sie befolgt werden“, Großfeld, WPK 2001 S. 132. Zimmermann, StuB 2002 S. 582, weist im Zusammenhang mit Enron und der zahlreich vorgebrachten Kritik an den US-GAAP zu Recht darauf hin, dass trotz punktuellen Reformbedarf bei den US-GAAP nicht dieses Normensystem zu dem über-raschenden Unternehmenszusammenbruch geführt hat, sondern die fehlerhafte Anwendung der Standards, die unvollständige Publizität sowie eine fehlerhafte Abschlussprüfung und deshalb „ein Funktionieren der Rechnungslegung und der Publizität von der Qualität derjenigen abhängt, die mit diesen Instrumenten umgehen.“

*codified education standards. Education must be the starting point*¹⁸³⁾.

2. Internationalisierung der accounting education nach anglo-amerikanischer Sichtweise

Im angelsächsischen Raum und speziell in den USA besteht bereits seit einiger Zeit der Konsens, dass die Ausbildung der Accountants internationale Inhalte aufweisen muss¹⁸⁴⁾. Im Vordergrund steht dabei neben der zunehmenden Bedeutung der IAS/IFRS¹⁸⁵⁾ die Disziplin des *Comparative International Accounting*¹⁸⁶⁾, also der Vergleich nationaler Rechnungslegungsstandards mit denen anderer Länder und die Analyse der Ursachen für bestehende Unterschiede¹⁸⁷⁾. Auch die Disziplinen *Comparative International Auditing*¹⁸⁸⁾ sowie *Comparative International Taxation*¹⁸⁹⁾ werden zunehmend als Bestandteil des Curriculum der *accounting education* gefordert.

Der US-amerikanische Berufsstand hat bei der internationalen Ausrichtung der *accounting education* im Vergleich zu den Erfordernissen der Ausbildung z.B. des deutschen Berufsnachwuchses drei unbestreitbare Vorteile:

- Erstens spricht die internationale Accounting Community englisch. Für die englischsprachigen Accountants wird keine Notwendigkeit gesehen, sich auf andere Länder sprachlich einzustellen. Vielmehr sind es die nicht-englischsprachigen Länder, die ihre *accounting education* schnellstmöglich überwiegend in englischer Sprache durchführen müssen, damit die Young Professionals nicht den Anschluss an die Global Accounting Community verlieren.
- Zweitens übt der US-amerikanische Berufsstand traditionell einen derart wesentlichen Einfluss bei der Entwicklung auch von internationalen Standards aus, dass der Umfang der Unterschiede zwischen US-amerikanischen und internationalen Standards im Vergleich zu den Unterschieden zwischen z.B. den deutschen und den internationalen Standards tendenziell erheblich geringer ist. Mit anderen Worten: die Ausbildung zum US-CPA deckt in weiten Teilen auch die Ausbildung in internationalen Rechnungslegungs- und Prüfungsstandards mit ab¹⁹⁰⁾, die Ausbildung zum deutschen WP dagegen (bisher) nicht oder zumindest in wesentlich geringerem Umfang.
- Drittens sind US-Accountants weniger als ihre ausländischen Kollegen darauf angewiesen, in Ergänzung zum CPA ausländische Berufsqualifikationen zu erwerben, da die Zugehörigkeit zum weltweit größten Berufsstand der US-CPAs aufgrund dessen Bedeutung in der Praxis und des hohen Ansehens, das dem CPA-Examen weltweit entgegengebracht wird, offenbar ausreicht. Es sind vielmehr ausländische Kandidaten, die den CPA als Zusatzqualifikation und Signal einer internationalen Ausbildung erwerben¹⁹¹⁾.

3. IAS/IFRS, US-GAAP, Sarbanes-Oxley-Act und Peer Review – Motor der US-amerikanisch geprägten Internationalisierung der Ausbildung in Europa

Die Verpflichtung zur Anwendung der IAS/IFRS ab 2005/2007 in konsolidierten Abschlüssen

kapitalmarktorientierter Gesellschaften¹⁹²⁾ und – zumindest mittelfristig zu erwarten¹⁹³⁾ – auch in konsolidierten Abschlüssen nicht kapitalmarktorientierter Gesellschaften sowie im Einzelabschluss stellt die derzeit mit am intensivsten diskutierte internationale Herausforderung für die Accountancy Profession dar. Es besteht kurzfristig ein „immenser Schulungsbedarf“¹⁹⁴⁾, um „Anfängerfehler“ (wie zuvor u.a. am Neuen Markt) bei der Umstellung auf IAS/IFRS und der Prüfung der Abschlüsse zu vermeiden¹⁹⁵⁾. Derartige Fehler würden die Vertrauenskrise an den Kapital-

183) IFAC Education eNews, Dec. 12, 2002, <http://www.ifac.org>, Hervorhebung nicht im Original.

184) Vgl. z.B. die Ergebnisse einer Befragung der Verantwortlichen für Finanzen und Rechnungswesen der Fortune 500 Unternehmen bei AlNajjar/Peacock, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 1/1995 S. 1-12. Der Konsens besteht dabei sowohl bei Praktikern als auch bei den Vertretern der akademischen Ausbildung, vgl. Rezaee/Szendi/Elmore, *The International Journal of Accounting* 1/1997, S. 99-117. Zur Notwendigkeit einer internationalen internal audit profession vgl. Powell/Strickland/Burnaby, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 2/1992 S. 209-228.

185) In diesem Zusammenhang ist der Prozess der zunehmenden Harmonisierung der Rechnungslegungsstandards in die Ausbildung einzubeziehen. Vgl. z.B. die in Zusammenarbeit mit dem IASB erarbeitete Studie der im International Forum on Accountancy Development (IFAD) vertretenen großen Prüfungsgesellschaften „GAAP Convergence 2002“ unter http://www.ifad.net/content/ie/ie_f_gaap_frameset.htm. Die Studie erfasst den Stand der IAS/IFRS Umsetzung in 59 Ländern.

186) Zum Stand der Einbindung dieser Disziplin in die Ausbildung des Berufsnachwuchses in Europa (auch im Vergleich zu den USA) vgl. Stolowy/Tenenhaus, *International Accounting Education in Western Europe*, *EurAccRev.* 2/1998 S. 289-314, m.w.N.

187) Vgl. ausführlich Najjar/Gray, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 2/1995 S. 145-160. Einen aktuellen Vergleich liefern Nobes/Parker (Hrsg.), *Comparative International Accounting*, 7. Aufl. 2002, sowie Ordelheide/KPMG *Wordwide* (Hrsg.), *Transnational Accounting*, 2. Aufl. 2001, Volume 1-3. Zu einem auf Europa begrenzten Vergleich vgl. Alexander/Archer, *European Accounting Guide*, 4. Aufl. 2001. Vgl. auch die in den „GAAP Surveys 2000 and 2001“ offengelegten Unterschiede zwischen den IAS und den nationalen Rechnungslegungsstandards in 62 untersuchten Ländern unter http://www.ifad.net/content/ie/ie_f_gaap_frameset.htm.

188) Vgl. *International Auditing* bei Buisman/Gilmour/Klaassen, in: Nobes/Parker, *Comparative International Accounting*, 7. Aufl. 2002, S. 470-495.

189) Vgl. Herremans/Wright, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 2/1992 S. 121-144. Für Accountants sind insb. die internationalen Aspekte der corporate income taxes bedeutsam, vgl. dazu z.B. Nobes, in: Nobes/Parker (Hrsg.), *Comparative International Accounting*, 7. Aufl. 2002, S. 496-515.

190) Gl.A. bzgl. der Prüfungsgrundsätze vgl. Freidank, *ReVision* 1/2002 S. 18.

191) Holder/Mills, *JoA March* 2001 S. 58.

192) Vgl. Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. 7. 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards, *ABLEG* Nr. L 243 vom 11. 9. 2002 S. 1-4.

193) Vgl. zum aktuellen Diskussionsstand *Börsen-Zeitung*, 25. 2. 2003 S. 3. Das IDW fordert grds. die sofortige gesetzliche Verpflichtung zur IAS-Konzernrechnungslegung für alle Unternehmen, für eine Übergangszeit könnte für nicht-kapitalmarktorientierte Unternehmen noch ein Wahlrecht vorgesehen werden. Vgl. *Börsen-Zeitung* 7. 3. 2003 S. 5.

194) *Wiechers, StuB* 2002 S. 1139.

195) Vgl. auch Kirsch/Dohrn/Wirth, *WPg* 2002 S. 1231. Zur erstmaligen Anwendung von IFRS vgl. Knorr/Wendlandt, *KoR* 2002 S. 201-206; Grünberger/Grünberger, *StuB* 2002 S. 1012-1013; Theile, *DB* 2002 S. 1790-1792.

märkten langfristig zementieren¹⁹⁶). Umso verständlicher ist die Sorglosigkeit und Passivität, mit der man in deutschen Unternehmen der anstehenden Umstellung auf IAS/IFRS gegenübersteht¹⁹⁷). In einer früheren empirischen Untersuchung hatte *Heering* ermittelt, dass der weit überwiegende Anteil der deutschen Abschlussprüfer eine Notwendigkeit zur Hinzuziehung eines US-CPAs bei der Prüfung IAS-konformer Abschlüsse ablehnte¹⁹⁸). Das Ergebnis einer Neuauflage dieser empirischen Untersuchung könnte heute zu einem umgekehrten Ergebnis führen oder zumindest mehrheitlich die Notwendigkeit einer Doppelqualifikation WP/CPA fordern. Bereits in der Untersuchung von *Heering* hatten diejenigen – damals noch in der klaren Minderheit stehenden – praxiserprobten IAS-Prüfer, die wegen der engen Anlehnung der IAS an die US-GAAP eine Beteiligung von CPAs an der IAS-Prüfung befürwortet haben, die Vorteile der Einbindung von CPAs in der Praxis betont. Das „Lehrgeld“, das insb. am Neuen Markt bezahlt wurde, macht aus heutiger Sicht die Einbindung von CPAs bei der Erstellung internationaler Abschlüsse als auch bei deren Prüfung u.E. zu einem qualitätssichernden Signal an die Adressaten der Rechnungslegung.

Die ebenfalls intensiv diskutierten Auswirkungen des US-amerikanischen Sarbanes-Oxley-Act of 2002 (SOA) sind wegen der Ausstrahlungswirkung dieses Gesetzes auf die Global Accounting Community ebenfalls als zentrale internationale Herausforderung für die Accountancy Profession zu werten¹⁹⁹). Ohne den SOA hier im Detail anzusprechen, steht fest, dass die Qualifikation zum CPA der optimale Weg ist, um die Auswirkungen der Regelungen des SOA auch in anderen Ländern in Unternehmen und Prüfungsgesellschaften beachten und anwenden zu können und dadurch gleichzeitig Haftungsrisiken zu reduzieren.

Auch im Bereich der externen Qualitätskontrolle in der Wirtschaftsprüferpraxis (*Peer Review*²⁰⁰) werden fundierte Kenntnisse in internationalen und US-amerikanischen Standards zunehmend relevant. Ein bei der Wirtschaftsprüferkammer registrierter Prüfer²⁰¹) darf den Auftrag zur Durchführung einer Qualitätskontrolle einer anderen Wirtschaftsprüferpraxis nur annehmen, wenn der Prüfer über die Kenntnisse und Erfahrungen verfügt, um den Auftrag sachgerecht durchführen zu können²⁰²). Hat die zu kontrollierende WP-Praxis Aufträge im Zusammenhang mit IAS/IFRS und ISA bzw. US-GAAP und US-GAAS durchgeführt, muss der zur Qualitätskontrolle beauftragte Prüfer folglich über fundierte Kenntnisse der internationalen und US-amerikanischen Standards verfügen²⁰³). Der Nachweis dieser fundierten Kenntnisse kann bestmöglichst durch die Doppelqualifikation WP/CPA geführt werden.

4. Comparative International Auditing – ein bisher unzureichend bestelltes Feld

Speziell im Bereich *Comparative International Auditing* geht die hier zu verdeutlichende internationale Herausforderung weit über die Proble-

matik der adäquaten Ausbildung hinaus. Forschung und Praxis haben sich in der Vergangenheit überwiegend auf die Untersuchung der Accounting Standards konzentriert. Vergleichende Studien im Bereich der Prüfungsstandards sind dagegen nach wie vor Mangelware²⁰⁴). International vergleichende Werke, die umfassend auf die Unterschiede bei den Accounting Standards eingehen, widmen den in den betrachteten Ländern gültigen Auditing Standards und dem Berufsstand der Accountants weit weniger Raum²⁰⁵). Häufig behilft man sich auch mit der pauschalierenden Aussage, dass die nationalen Prüfungsgrundsätze in allen wesentlichen Punk-

196) Nach Einschätzung von DiPiazza/Eccles, *Vertrauen durch Transparenz: Die Zukunft der Unternehmensberichterstattung, 2003*, wird es bei Umsetzung entsprechend vertrauensbildender Maßnahmen bereits aus heutiger Sicht noch mindestens 10 Jahre dauern, um wieder Vertrauen an den krisengeschüttelten Kapitalmärkten zu schaffen. Vgl. auch Ehren, *FTD* 27. 2. 2003 S. 21.

197) Vgl. zu einer entsprechenden Studie von Ernst & Young *Börsen-Zeitung* 22. 1. 2003 S. 9; *FAZ* 22. 1. 2003 S. 20; *Die Welt* 22. 1. 2003 S. 17.

198) Vgl. *Heering*, *Die Prüfung IAS-konformer Konzernabschlüsse*, 2000, S. 190-192. Die dieser Arbeit zugrunde liegende empirische Untersuchung fällt in die Jahre 1994-1997, vgl. S. VII.

199) Im Zusammenhang mit dem SOA wird häufig der Vorwurf erhoben, die USA würden extraterritorial und damit völkerrechtswidrig in die Rechte ausländischer Unternehmen und Wirtschaftsprüfer eingreifen. Ausgewiesene Rechtsexperten bezeichnen diesen Vorwurf zu Recht als Irrtum: Vgl. Merkt, *Handelsblatt* 6. 9. 2002 S. 10. Unternehmen und Wirtschaftsprüfer, die dem SOA nicht unmittelbar wegen Bezug zum US-Kapitalmarkt unterliegen, bekommen die Vorbildfunktion (oder – je nach Sichtweise – auch nur Macht auf dem Markt der Regulierung) der US-amerikanischen Regelungen dadurch zu spüren, dass alle derzeitigen regulativen Bestrebungen in Deutschland respektive Europa im Ergebnis zunehmend dahingehen, die Regelungen des SOA in weiten Teilen auch hierzulande einzuführen. Kritische Stimmen verstummen zunehmend, man beugt sich der Macht des Faktischen. Vgl. zu dieser *Pax Americana*, wonach sich amerikanische Vorstellungen bei uns durchsetzen, bereits Großfeld, *WPg* 1998 S. 630-631.

200) Der erst kürzlich in Deutschland eingeführte *Peer Review* ist ein weiteres Beispiel für die Einführung von Regelungen in Deutschland nach US-amerikanischem Vorbild. Die WPK hat beim Aufbau des Systems der Qualitätskontrolle in Deutschland mit dem amerikanischen Berufsstand der CPA zusammengearbeitet, um die Erfahrungen des AICPA beim *Peer Review* zu nutzen. Bezeichnend für die internationale Reputation des CPA-Berufsstandes ist dabei die Auffassung der WPK (*WPK-Mitt.* 1999 S. 235), dass die Berücksichtigung US-amerikanischer Regelungen bei der Ausgestaltung des *Peer Review Systems* in Deutschland eine weltweite Anerkennung des deutschen Systems gewährleisten soll.

201) Vgl. § 57a Abs. 3 WPO.

202) Vgl. IDW PS 140.24.

203) IDW PS 140.24 nennt neben den internationalen Standards explizit auch die US-GAAP und US-GAAS.

204) Die Ergebnisse der geringen Anzahl vorliegender Arbeiten sind wegen der an Dynamik kaum zu überbietenden fortlaufenden Erweiterung und Anpassung der ISA schnell veraltet. Vgl. zu einem Vergleich deutscher und internationaler Prüfungsgrundsätze z.B. IDW (Hrsg.), *Abschlussprüfung nach International Standards on Auditing (ISA) – Vergleichende Darstellung deutscher und internationaler Prüfungsgrundsätze*, 1998; Grasses, *Internationalisierung der Abschlussprüfung*, 2000; Ruhnke, *Normierung der Abschlussprüfung*, 2000, S. 122-149.

205) Vgl. z.B. Ordelheide/KPMG *Wordwide* (Hrsg.), *Transnational Accounting*, 2. Aufl. 2001, Volume 1-3; Alexander/Archer, *European Accounting Guide*, 4. Aufl. 2001; Haller/Raffournier/Walton, *Unternehmenspublizität im internationalen Wettbewerb*, 2000.

ten den – stark von den US-GAAS geprägten²⁰⁶⁾ – International Standards on Auditing (ISA) entsprechen²⁰⁷⁾. „Auf diese Weise lassen sich nahezu beliebige Kompatibilitätsbehauptungen aufstellen“²⁰⁸⁾. Wir sprechen hier von einer echten Gefahr für die Funktionsfähigkeit der Kapitalmärkte. Die US-Amerikaner wissen um diese Gefahr und verstehen die US-GAAS als *brand name*²⁰⁹⁾, den es vor Missbrauch und Aushöhlung zu schützen gilt. Die IFAC verlässt sich zu recht nicht ungeprüft auf die Aussagen der IFAC-Mitgliedsorganisationen zum Grad der Übereinstimmung der jeweiligen nationalen Prüfungsgrundsätze mit den ISA²¹⁰⁾. Die in einer Studie²¹¹⁾ der Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) bereits 1998 zum Ausdruck gebrachte weitgehende Übereinstimmung der nationalen Prüfungsgrundsätze in europäischen Ländern mit den ISA dürfte über die tatsächliche Übereinstimmung bei weitem hinausgehen²¹²⁾ und den Kapitalmarktteilnehmer insofern über den tatsächlichen Stand der Prüfungsqualität in einigen der betrachteten Länder ein zu optimistisches Bild vermitteln²¹³⁾. Ein funktionsfähiger europa- wie weltweiter Kapitalmarkt basiert jedoch neben hochwertigen und möglichst einheitlichen – oder zumindest durch transparente Kommunikation bestehender Unterschiede vergleichbaren – Rechnungslegungs- und Publizitätsvorschriften untrennbar auch auf den Prüfungsgrundsätzen, nach denen die Rechnungslegung geprüft und ihr durch die Institution der Prüfung Glaubwürdigkeit verliehen wird²¹⁴⁾. Gerade im Zeichen der anstehenden Verpflichtung kapitalmarktorientierter Gesellschaften zur Anwendung der IAS/IFRS in Europa ab 2005/2007 gewinnt die Transparenz der Prüfungsgrundsätze entscheidend an Bedeutung²¹⁵⁾. Der US-amerikanische Ansatz zur Vermittlung der Transparenz besteht darin, Unterschiede der US-GAAS zu den ISA explizit offen zulegen²¹⁶⁾. Das IDW verfolgt mittlerweile einen ähnlichen Ansatz: Abweichungen der IDW-Prüfungsgrundsätze zu den ISA werden am Ende eines IDW-Prüfungsstandards dargelegt. Ob die Angaben der Standard-Setter zu den bestehenden Abweichungen immer vollständig sind, sollte jedoch regelmäßig einer unabhängigen Überprüfung unterzogen werden. Die bisher nur unzureichend erbrachte Arbeit des bilateralen Vergleichs nationaler Prüfungsgrundsätze²¹⁷⁾ und insb. des Vergleichs nationaler Prüfungsgrundsätze mit den ISA dürfte dazu beigetragen haben, dass das Ziel einer Anerkennung der ISA (*endorsement*) durch die IOSCO bis Ende 2002 weit verfehlt wurde. Die Verzögerung ist auch dadurch bedingt, dass die IOSCO ihre begrenzten Ressourcen in den vergangenen Jahren zur Untersuchung der IAS im Hinblick auf deren *endorsement* eingesetzt hat. Die derzeitige Konzentration der IOSCO auf die ISA garantiert aber nicht per se deren baldige Anerkennung. Vom IAASB²¹⁸⁾ erarbeitete, vollständige und qualitativ hochwertige ISA sind letztlich wertlos, wenn sie nicht in den Mitgliedsländern der IFAC eingeführt und durchgesetzt werden²¹⁹⁾. Bisher hat die IOSCO lediglich 5 ISA untersucht. Mit dem Gesamtergebnis der IOSCO-Review der ISA ist

vor Ende 2004 nicht zu rechnen²²⁰⁾. Ob dieser neue Termin gehalten werden kann, hängt jedoch u.E. davon ab, ob die krisengeschüttelte

- 206) Vgl. Tröller, *Möglichkeiten zur Schließung der Erwartungslücke bei der Prüfung deutscher Konzernabschlüsse*, 2000, S. 239, m.w.N. Zur Vorreiterrolle der USA bei der Entwicklung von Prüfungsstandards vgl. Schmidt, in: *Weltweite Rechnungslegung und Prüfung, Bericht über die Fachtagung des IDW 1997*, 1998, S. 16.
- 207) So z.B. die Aussage des IDW noch bevor die umfassende Reform der deutschen Prüfungsgrundsätze zur Annäherung an die ISA eingeleitet wurde, vgl. IDW (Hrsg.), *Abschlussprüfung nach International Standards on Auditing (ISA)*, 1998, S. 768. Vgl. dazu kritisch und ausführlich Böcking/Orth/Brinkmann, *WPg 2000* S. 216-234.
- 208) Ruhnke, in: *Lachnit/Freidank (Hrsg.), Investororientierte Unternehmenspublizität*, 2000, S. 334.
- 209) Auf globalen Güter-, Dienstleistungs- und Kapitalmärkten stellt sich die Frage: „If a company is all over the world, which auditing and accounting standards does it use?“ Die Antwort lautet: „Audits will have to be brand names. The companies whose statements follow US-GAAP, and the auditors who mark them with US-GAAS, should clearly display on paper and online their endorsement of a world-class process and product.“ So McAllister/Orsini/Gould in *Global Auditing and Accounting Confusion*, JoA September 1997, S. 1-4 (online version: <http://www.aicpa.org/pubs/jofa/sep97/global.htm>).
- 210) „We do have information on the level of compliance. However, it is based upon answers by member bodies of IFAC to a questionnaire that IFAC issued. It has not been audited in any way and I would not be entirely confident as to its accuracy, in all cases. This is because of language problems and possible misunderstandings“, so Johnston, Director IFAC. Compliance Committee, am 6. 11. 2002 auf unsere e-mail-Anfrage.
- 211) Vgl. FEE, *Setting the Standards – Statutory Audit in Europe*, June 1998.
- 212) Diese Vermutung kann hier für einzelne der in der Studie betrachteten Länder aus Platzgründen nicht nachgewiesen werden. Es erscheint jedoch mehr als fraglich, dass z.B. die italienischen Prüfungsgrundsätze (*Principi di Revisione*, hrsg. vom Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e Consiglio Nazionale dei Ragionieri) in der Fassung, die der FEE-Studie zugrunde gelegen hat, mit den ISA weitgehend überstimmen könnten, da die italienischen Prüfungsgrundsätze in der damaligen Fassung überwiegend in den 70iger und Anfang der 80iger Jahre verfasst wurden, als die ISA in der Form und Bezeichnung von 1998 noch nicht existiert haben. Die italienischen Prüfungsgrundsätze wurden erst im Oktober 2002 vollständig zur Annäherung an die ISA überarbeitet und anschließend von der italienischen Börsenaufsichtsbehörde CONSOB zur Prüfung von börsennotierten Gesellschaften empfohlen, vgl. CONSOB, *Delibera n. 13809*, <http://www.consob.it>.
- 213) Die FEE hat diese Einschätzung zu einem späteren Zeitpunkt selbst bestätigt: FEE Vice-President Hodgkinson, *FEE European Update 1/2002* S. 1 (<http://www.fee.be>).
- 214) Vgl. auch Böcking/Müßig, in: *Achleitner/Thoma, Handbuch Corporate Finance*, 2. Aufl. 2001, 9.1.4. S. 27 (Stand: 3. Ergänzungslieferung Juni 2002).
- 215) „The access to capital benefits of the International Accounting Standards (IAS), will be reduced if audit reports only refer to the national auditing standards.“, FEE Vice-President Hodgkinson, *FEE European Update 1/2002* S. 2 (<http://www.fee.be>).
- 216) Vgl. AU Appendix B, *Analysis of International Standards on Auditing*, in: AICPA, *Codification of Statements on Auditing Standards as of January 1, 2002*, S. 789-798.
- 217) So steht z.B. eine umfassende vergleichende Untersuchung, inwieweit die IDW-Prüfungsstandards den Anforderungen der US-GAAS entsprechen nach wie vor aus, vgl. Tiemann, a.a.O. (Fn. 116), S. 306. Zumindest einen Überblick verschafft der Beitrag von Siefke, in: *Castan/Heymann/Müller/Ordelheide/Scheffler (Hrsg.), Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, Loseblattsammlung*, Stand Juli 2000, B601 S. 1-40.
- 218) *International Auditing and Assurance Standards Board der IFAC*, vgl. die ausführlichen Informationen zum IAASB unter <http://www.ifac.org>.
- 219) Vgl. auch IAASB-Chairman Mertin, *WPg 2003* S. 5. (Fußnote 220 auf S. 205).

Accountancy Profession dem IAASB der IFAC die erforderliche Unterstützung bei der Zusammenarbeit mit der IOSCO zukommen lässt und ob die Bedeutung der ISA sehr kurzfristig in den einzelnen Ländern mehr als bisher verdeutlicht werden kann. Der Stellenwert der ISA im Rahmen der Ausbildung an den Universitäten und Fachhochschulen in Deutschland sowie im Rahmen der WP-Ausbildung ist bisher unzureichend²²¹⁾. Um die zentralen Bedenken der IOSCO hinsichtlich der tatsächlichen Einführung und Durchsetzung der ISA durch die einzelnen IFAC-Mitgliedsorganisationen zu zerstreuen, ist eine kurzfristige, flächendeckende Ausrichtung der Ausbildung im Prüfungsbereich auf die ISA erforderlich. Wegen der erheblichen Prägung der ISA durch die US-GAAS²²²⁾ haben Young Professionals in Deutschland, die das US-CPA-Examen abgelegt haben, unzweifelhaft einen Wettbewerbsvorteil²²³⁾.

5. Englische Sprache und Auslandserfahrung – eine *conditio sine qua non* (auch im Mittelstand!)

Der Wettbewerbsvorteil wird gestützt durch die im CPA-Examen zugleich nachgewiesene englische Sprachkompetenz. Die ISA gelten (wie die IAS/IFRS) in der englischen Originalfassung. Autorisierte Übersetzungen internationaler Standards²²⁴⁾ haben wegen der mit Übersetzungen verbundenen Problematik möglicher inhaltlicher Verfälschungen²²⁵⁾ der Aussagen der *Original Pronouncements* keine dauerhafte Zukunft²²⁶⁾.

Sowohl die Ausbildung des Berufsnachwuchses als auch die der bereits im Berufsstand tätigen Praktiker muss sich kurzfristig ausschließlich an den *Original Pronouncements* der IAS/IFRS und der ISA ausrichten. Für die US-GAAP und die US-GAAS gilt dies ohnehin. Allerdings ist „bloßes Lesen fremdsprachiger Texte [...] der sicherste Weg zum Irrtum!²²⁷⁾“ und die Herausforderung damit größer als sie zunächst erscheint. Die US-Standards „geben wörtlich genommen bestenfalls Rohmaterial für die Rechtsvergleichung²²⁸⁾“ und müssen im Lichte ihres kulturellen Umfelds interpretiert werden. Dies geht nicht ohne ein Gespür für die unterschiedlichen Mentalitäten, da diese über Auslegungsfragen unmittelbar auf die Rechnungslegung wirken²²⁹⁾. Die Lösung kann nur lauten, die in der Disziplin der Rechtsvergleichung gesicherte Erkenntnis der unterschiedlichen Auslegungen der geschriebenen *Original Pronouncements* durch einen *native speaker* im Vergleich zu einem *foreign speaker* dadurch zumindest zu verringern, das man sich der Denkweise und Mentalität des *native speakers* annähert. Der einzige Weg dazu ist die praktische Berufstätigkeit im Ausland und dabei insb. in den USA.

Deutsche CPAs können ihren Wettbewerbsvorteil²³⁰⁾ durch längere²³¹⁾ US-Landeserfahrung noch wesentlich erweitern und Kernkompetenzen in der Rechtsvergleichung im Bilanzrecht erwerben. Insb. die großen Accounting Firms haben diese Notwendigkeit erkannt und bieten zunehmend Programme für berufliche Auslandsaufenthalte ihrer Young Professionals an²³²⁾. Noch wichtiger, sie setzen – im Gegensatz zu

immer noch vielen in dieser Hinsicht „traditionellen“ Dienstleistungs-, Handels- und Indus-

- 220) „IOSCO have indicated that they have completed research on 5 ISAs. No timetable for completion has been set. However, we are working hard to update key standards by January 1, 2005 to meet EU needs. We have no information on how individual regulators will interrelate with the IOSCO position.“, so Sylph, Technical Director des IAASB, am 7. 11. 2002 auf unsere e-mail Anfrage. Vgl. auch IAASB-Chairman Mertin, WPg 2003 S. 5.
- 221) So ist zahlreichen, im Accounting-Bereich tätigen Personen nicht einmal der Begriff der ISA bekannt.
- 222) Der US-amerikanische Einfluss auf die IOSCO im Zusammenhang mit den Prüfungsgrundsätzen wird daran deutlich, dass unsere e-mail Anfrage an die IOSCO zum aktuellen Stand und der voraussichtlichen weiteren Entwicklung des ISA-endorsement von der IOSCO direkt an die SEC weitergeleitet wurde, welche die Beantwortung derartiger „survey questions“ jedoch ablehnte.
- 223) Bei Prüfungsaufträgen, die unmittelbar unter Beachtung der US-GAAS abzuwickeln sind, gilt dies verstärkt, da die CPA-Qualifikation wegen der immensen Haftungsrisiken hier eine notwendige Qualitätssicherungsqualifikation darstellt.
- 224) $tws=0.1w>$ Vgl. WPK (Hrsg.), *International Standards on Auditing (ISAs)*, Internationale Prüfungsgrundsätze, Autorisierte Übersetzung der Verlautbarungen der IFAC (Stand: Januar 2000, die Neuauflage mit Stand Juni 2002 erscheint am 21. 3. 2003, vgl. News unter <http://www.wpk.de>); IASB, *International Accounting Standards 2002* (deutsche Ausgabe).
- 225) Das Interesse an einer deutschen Übersetzung der Standards ist unverändert groß, weil „zweifelhaft ist, wieviele Wirtschaftsprüfer sie auf Englisch handhaben können.“, Großfeld, WPg 2001, S. 132. In der Disziplin der Rechtsvergleichung besteht bereits Konsens darüber, dass Wörter sich nicht interkulturell übersetzen lassen, vgl. Großfeld, in: Gottwald (Hrsg.), FS Henrich, 2000, S. 211. Die folgenden Ausführungen von Jacob verdeutlichen anschaulich die Übersetzungsproblematik im Zusammenhang der Transformation der ISA in IDW-Prüfungsstandards: „Schon der Begriff ‚audit evidence‘ ist nach Ansicht von Fachkennern nicht zu übersetzen“ (WPg 2001 S. 243). „Als wir ISA 720 [...] transformierten, stießen wir auf den Begriff ‚to read‘. Hinter diesem steckt eine ganze Prüfungsphilosophie. ‚to read‘ ist weder ‚to audit‘ noch ‚to review‘, aber vielleicht doch mehr als ‚lesen‘ im Deutschen. Wir haben diese Tätigkeit entsprechend nicht als ‚prüfen‘ oder ‚prüferische Durchsicht‘, sondern als ‚kritisches lesen‘ transformiert, was zwischen einer prüferischen Durchsicht und einem schlichten Lesen liegt. Bei der Rückübersetzung – wir übersetzen unsere Prüfungsstandards im Interesse internationaler Verständlichkeit ins Englische – hätten wir beinahe ‚to read critically‘ übersetzt, was eine Verschärfung gegenüber ISA bedeutet hätte“ (WPg 2001 S. 241). Interessanterweise wird der Begriff ‚read‘ in der autorisierten Übersetzung der ISA durch die WPK dagegen nur mit ‚lesen‘ übersetzt, vgl. WPK (Hrsg.), a.a.O. (Fn. 224), S. 509. Die Liste von Beispielen, bei denen der materielle Gehalt eines englischen Standards durch Übersetzungen verfälscht werden kann, ließe sich beliebig fortsetzen. Mögliche Verfälschungen bei Rückübersetzungen ins Englische verschärfen das Problem. Den Übersetzern ist kein Vorwurf zu machen, die Aufgabe ist schlicht nicht lösbar und eine Abstimmung der Übersetzer bei WPK und IDW bei jedem einzelnen Wort ist praktisch nicht umsetzbar.
- 226) Vgl. auch IDW, FN-IDW 2002 S. 717. Dies gilt u.E. auch für die im Rahmen der Übernahme der IAS/IFRS in Europa vorgesehene Übersetzung der IAS/IFRS in alle Amtssprachen der Europäischen Gemeinschaft, vgl. Art. 3 Abs. 4 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. 7. 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards, ABl. EG Nr. L 243 vom 11. 9. 2002 S. 3. Großfeld, WPg 1998 S. 632, stellt außerdem zurecht die – noch ungelöste – Frage nach der Haftung bei fehlerhaften Übersetzungen.
- 227) Großfeld, WPg 1998 S. 631.
- 228) Stiefel, Deutsch-amerikanische Juristenvereinigung, Probleme der Rechtsvergleichung, Newsletter 31, 1985, S. 65.
- 229) Vgl. Luttermann, BB 2002 S. I. (Fußnoten 230-232 auf S. 206).

trieunternehmen – die Erkenntnis, dass „das Verweilen daheim risikoreicher sein [muss] als der Mut zum Ausland²³³⁾“ immer mehr auch tatsächlich um. „Gesichtspflege²³⁴⁾“ im Office der Heimatstadt ist für den Aufstieg zum Partner schon heute z.T. nicht mehr ausreichend. Diese positive Entwicklung gilt aber bei weitem noch nicht flächendeckend. Häufig steht – insb. in den Big Four größtenteils nachgelagerten WP-Gesellschaften und v.a. in den Unternehmen – noch kurzfristiges Denken im Vordergrund; gutes Personal – und daran ändert auch die angespannte Lage auf dem Arbeitsmarkt wenig – lässt man ungern ziehen, man benötigt es dringend auf lokalen Mandaten bzw. für die lokalen Aufgaben im Rechnungswesen und Controlling. Zudem besteht die Befürchtung, dass gerade die guten Mitarbeiter nicht zurückkommen und die Investition in die Auslandserfahrung der Mitarbeiter in diesem Fall „umsonst“ war. Der unternehmerische Erfolg entsteht dem Risiko²³⁵⁾.

Es ist nicht allzu visionär vorauszusagen, dass die Unternehmen und Prüfungsgesellschaften sich im starken Wellengang des globalen Marktes, in dem Zeit und Raum zwar an Bedeutung verlieren, die Kenntnis ausländischer Business-Kulturen aber an Bedeutung gewinnt, behaupten werden, die ausreichend Auslandserfahrung „an Bord“ haben²³⁶⁾. Und da auf dem globalen Markt die Marktmacht und v.a. Kapitalmarktmacht über die Spielregeln entscheidet, ist die Qualifizierung deutscher Young Professionals zum US-CPA ein Signal, mit dem die Wahrnehmung der deutschen Accountants auf den globalen Märkten gestärkt wird²³⁷⁾.

Ob es die international erfahrenen Professionals dann nach einiger Zeit wieder zurück zieht, um diese internationale Erfahrung in Deutschland einzubringen, hängt auch wesentlich davon ab, ob sie den wirtschaftsprüfenden Beruf unmittelbar bzw. nach Ablegung einer angemessenen Ergänzungsprüfung ausüben können, oder sich der Bürde des deutschen WP-Examens in vollem Umfang stellen müssen. Diese Hürde muss neu überdacht werden, um dem Einzug international erprobter Accounting-Erfahrung in Deutschland nicht die Tür zu verschließen. Langfristig wird der Markt die Entwicklung ohnehin in die richtige Richtung lenken²³⁸⁾, besser wäre es allerdings, diese unvermeidliche Entwicklung zu antizipieren und das Engagement der Young Professionals, die sich frühzeitig internationalisiert haben, entsprechend zu honorieren²³⁹⁾.

Der Mittelstand ist von dieser Entwicklung nicht ausgenommen²⁴⁰⁾, im Gegenteil, er wird kurzfristig von Internationalisierungsanforderungen geradezu „überschwemmt“. Die ebenso kurzfristige Umsetzung der international ausgerichteten Anpassungen der mittelständischen Strukturen ist deshalb umso wichtiger²⁴¹⁾. Wer diese Notwendigkeit heute verschläft²⁴²⁾ und die immensen Anforderungen einer internationalen Ausrichtung der mittelständischen Accountancy Profession unterschätzt²⁴³⁾, wird morgen seine Existenzberechtigung auf dem Markt für Accountancy Dienstleistungen verloren haben. CPAs in Deutschland, die wegen der großen

– kurzfristig geradezu explodierenden – Nachfrage nach international ausgerichteten Accountants ein „knappes Gut“ sind, haben in jedem Fall gute berufliche Karten, unabhängig davon, ob sie sich für eine Karriere in großen Gesellschaften oder im Mittelstand entscheiden²⁴⁴⁾. Für mittelständische WP und StB sind Kooperationsmodelle mit CPAs hier besonderes interessant, diesbezügliche berufsrechtliche Barrieren sind z.T. bereits abgebaut²⁴⁵⁾.

6. Internationale Facharbeit, akademische und innerbetriebliche Ausbildung

Die CPAs können außerdem – nicht nur in Deutschland – in den Bereichen der akademischen sowie innerbetrieblichen Ausbildung sowie der Facharbeit in nationalen und internationalen Berufsorganisationen zum Gelingen der Einführung und Durchsetzung der IAS/IFRS und ISA durch ihren Einsatz bei der Ausbildung der im *day-to-day audit and accounting business* für deren Anwendung verantwortlichen Prüfer, Prüfungsassistenten und Preparer beitragen und so IASB und IAASB bei ihrer Arbeit unterstützen. Dabei handelt es sich u.E. um eine der zentralen internationalen – und wegen der Verbindung von theoretischer Facharbeit und praktischer Umsetzung sehr reizvollen – Herausforderungen der nächsten Jahre für die Accountancy-Profession.

- 230) Die Grundlagen für den Wettbewerbsvorteil sollten bereits im Studium durch im Ausland erworbene (Zusatz-) Masterqualifikationen rechtlicher oder wirtschaftswissenschaftlicher Natur gelegt werden, vgl. Großfeld, WPK-Mitt. Sonderheft Juni 1997 S. 30. In Zukunft dürfte es dem „lokal verharrenden Absolventen“ aber ohnehin schwer fallen, die höchsten Noten zu erzielen, da die zu erbringenden Prüfungsleistungen ebenfalls internationaler werden und z.T. bereits in englischer Sprache abzulegen sind.
- 231) „Rechtsvergleichung ist Kulturvergleichung und als solche nichts für schnelle Reisende“, Großfeld, WPK 1998 S. 632.
- 232) Vgl. dazu z.B. Maas, WPK 2001 S. 1159. Die Förderungen von Auslandseinsätzen sind keineswegs auf die USA begrenzt, sondern umfassen beinahe jeden Staat der Erde.
- 233) Großfeld, WPK 1998 S. 635.
- 234) Großfeld, WPK 1994 S. 803.
- 235) Vgl. auch Baker/Morris/Barnett, *We are Global Business Advisers*, JoA September 2001, online issue, http://www.aicpa.org/pubs/jofa/sept2001/gbc_adv.htm.
- 236) Die International Secondment Programs der Big Four Prüfungsgesellschaften haben deshalb Vorbildfunktion, vgl. Maas, WPK 2001 S. 1159.
- 237) US-CPAs deutscher Herkunft können dadurch auch einen Beitrag zur Erhaltung bzw. Wiederherstellung der Wettbewerbsfähigkeit des Standorts Deutschland leisten.
- 238) Vgl. Großfeld, WPK 1998 S. 634-635.
- 239) Vgl. dazu ausführlich Gliederungspunkt V. 1. und 2. in Teil III (KoR 5/2003).
- 240) Vgl. auch Maas, WPK 2001 S. 1159-1160, und bereits Weber, in: Baetge (Hrsg.), *Rechnungslegung und Prüfung*, 1993, S. 149.
- 241) Vgl. auch Kirsch/Dohrn/Wirth, WPK 2002 S. 1231.
- 242) Dies gilt auch für die rechnungslegenden Unternehmen im Mittelstand. Diese stehen den IAS/IFRS überwiegend noch reserviert gegenüber, vgl. FAZ 13. 1. 2003 S. 19.
- 243) Während die großen Prüfungsgesellschaften bereits seit Jahrzehnten in den Internationalisierungsprozess eingebunden sind, müssen viele Mittelständler quasi bei null anfangen und erhebliche Know-how-Lücken und damit Wettbewerbsnachteile in sehr kurzer Zeit verringern.
- 244) Eine Durchsicht der einschlägigen Stellenanzeigen bestätigt dies. Spätestens ab 2005 erwarten wir hier einen Boom. Vgl. zustimmend auch Freidank, *ReVision* 1/2002 S. 19-20.
- 245) Vgl. § 28 Abs. 3 WPO; Kaminski, in: *WP-HdB* 2000, Bd. I, A 112; § 56 Abs. 4 StBG.

Vor diesem Hintergrund sind insb. die großen Prüfungsgesellschaften dazu aufgerufen, Mitarbeiter, die sich in diesem Bereich engagieren wollen, im Zusammenwirken mit wissenschaftlichen Einrichtungen²⁴⁶⁾ und Berufsorganisationen zu unterstützen²⁴⁷⁾.

7. Der Wachstumsmarkt für Assurance Services – Chance und Risiko für die Accountancy Profession

Über den schon in kurzer Zeit stark erweiterten Tellerrand der Bereiche Accounting, Auditing und Taxation hinaus muss sich die Accountancy Profession kurzfristig mit einer weiteren zentralen internationalen Herausforderung befassen, die erhebliche Auswirkungen auf die Existenz des Berufsstands in der bisherigen Struktur haben kann: Die Entwicklung von *Assurance Services* außerhalb der herkömmlichen Abschlussprüfung²⁴⁸⁾. Wie so oft gehen die Entwicklungen in diesem Bereich auf den US-amerikanischen Berufsstand zurück²⁴⁹⁾, lassen sich aber auf die Berufsstände in anderen Ländern weitgehend übertragen. Das AICPA definiert Assurance Services wie folgt und erschließt aus dieser Definition entsprechende Marktchancen²⁵⁰⁾ für CPAs:

„Assurance Services are defined as „independent professional services that improve the quality or context of information for decision makers.“ Today's business environment is marked by increased competition and the need for quicker and better information for decisions. In addition, the complexity of systems and the anonymity of the Internet present barriers to growth. Businesses and their customers need independent assurance that the information on which decisions are based is reliable. By virtue of their training, experience and reputation for integrity, CPAs are the logical choice to provide this assurance“²⁵¹⁾.

Die Avantgardisten unter den CPAs haben sich mit der möglichen Entwicklung auseinandergesetzt, dass die Bedeutung des Berufsstands schon bald aufgrund berufsfremder Konkurrenz wesentlich geringer sein kann als heute²⁵²⁾. Das Risiko, dass die steigende Bedeutung der *Assurance Services* für die Existenz des Berufsstands mit sich bringt, liegt darin begründet, dass einerseits die Bedeutung der herkömmlichen, vergangenheitsorientierten²⁵³⁾ Abschlussprüfung abnehmen wird und andererseits für die Bestätigung neuer, vom Markt nachgefragter Sachverhaltsbestätigungen²⁵⁴⁾ keine Rechtfertigung für die Ausgestaltung als Vorbehaltsaufgaben für den wirtschaftsprüfenden Berufsstand abgeleitet werden kann. Die Accountancy Profession wird im Bereich der *Assurance Services* mit berufsfremden Anbietern konkurrierenden müssen²⁵⁵⁾, gelingt es ihr dabei nicht, sich in diesem Bereich positiv von den Konkurrenten abzuheben, wird sie – im Extremfall – von diesem Markt verschwinden. Der Berufsstand der Accountants hat aufgrund seiner fachlichen und methodischen Erfahrung mit der Bestätigung von Sachverhalten auf dem Gebiet der Rechnungslegung und angrenzenden Bereichen einen Wettbewerbsvorteil gegenüber neu auf den Markt drängenden Anbietern.

Die durch die Bilanzskandale ausgelöste Vertrauenskrise des Berufsstands könnte aber dazu

führen, dass dieser Wettbewerbsvorteil abschmilzt. Ein Weg, dies zu verhindern, ist die proaktive Vorgehensweise des AICPA. Allerdings stehen die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften bereits heute konkreten Konkurrenzunternehmen gegenüber²⁵⁶⁾. In anderen Ländern steckt

246) Der Bedarf an international ausgebildeten Lehrkräften ist an den Universitäten und Fachhochschulen hoch. Vgl. auch Kirsch/Dohm/Wirth, WPG 2002 S. 1231, zur Notwendigkeit, die Ausbildung in internationalen Standards in der deutschen Hochschullandschaft kurzfristig zu verstärken.

247) Die dazu erforderlichen Investitionen, die neben der Förderung des CPA-Examens insb. die Freistellung von Mitarbeitern für Facharbeit in nationalen und internationalen Berufsorganisationen und in wissenschaftlichen Einrichtungen beinhalten, werden sich in naher Zukunft u.E. unzweifelhaft auszahlen, da gleichzeitig unternehmensintern Kompetenzen im Prüfungsbereich aufgebaut werden, die angesichts der ständig steigenden Anforderungen an die Qualität der Abschlussprüfung schon aus Haftungsgründen unentbehrlich sind.

248) Wir schneiden diesen Bereich hier nur kurz an. Um dessen existenzielle Bedeutung für den Berufsstand zu verdeutlichen, verweisen wir ausdrücklich auf den eindrucksvollen Beitrag „Der Berufsstand im 21. Jahrhundert: Eine U.S.-amerikanische Perspektive“ von Kubin, in: Baetge (Hrsg.), *Internationale Grundsätze für Rechnungslegung und Prüfung*, 2001, S. 1-30, m.w.N.

249) Vgl. die ausführlichen Informationen des AICPA unter <http://www.aicpa.org/assurance.index.htm>.

250) Bei den bisher konkret als brand names implementierten Assurance Services des AICPA handelt es sich um: Risk Advisory, Performance View, Elder Care Services, SysTrust, WebTrust, vgl. zu Einzelheiten <http://www.aicpa.org/assurance.index.htm>. Diese stellen jedoch nur den Anfang der Entwicklung von Assurance Services dar.

251) <http://www.aicpa.org/assurance.index.htm>.

252) Vgl. Kubin, a.a.O., (Fn. 248), S. 3.

253) Welche Information wäre für einen Investor wichtiger: der sorgfältig geprüfte Anlagenspiegel im Konzernabschluss des vergangenen Jahres oder die Kenntnis des aktuellen Auftragsbestands? Wir meinen letzteres. Ein Assurance Service in diesem Bereich könnte wie folgt aussehen: Das Unternehmen stellt den aktuellen Auftragsbestand täglich oder zumindest wöchentlich aktualisiert im Internet zur Verfügung. Angehörige der Accountancy Profession verleihen dieser Information die notwendige Glaubwürdigkeit, indem sie die Richtigkeit des Auftragsbestands prüfen und diese an gleicher Stelle im Internet bestätigen. Um Glaubwürdigkeit zu erreichen, muss der Accountant unabhängig sein. Eine denkbare Bezeichnung für diese Dienstleistung wäre order-backlog-Assurance.

254) Unabhängig davon, ob es sich um IAS/IFRS, US-GAAP oder German-GAAP-Abschlüsse handelt, stimmt das im Jahres-/Konzernabschluss enthaltene Informationsangebot nicht mit der Informationsnachfrage der Aktionäre überein. Investoren halten die vergangenheitsorientierte Berichterstattung nicht für optimal, teilweise sogar für wertlos oder sogar schädlich. Vgl. Kubin, a.a.O. (Fn. 248), S. 7. Die Lücke zwischen Informationsangebot und -nachfrage wird kurzfristig noch wesentlich größer werden. Die Accountancy Profession muss die Initiative ergreifen, die Lücke zu schließen – sonst tun es andere.

255) Zum drohenden Wettbewerb auf diesem Markt vgl. auch Marten/Köhler, WPG 2001 S. 440.

256) Vgl. die Beispiele bei Leibfried, *Rechnungslegung von Wachstumsunternehmen*, 2002, S. 230-232. Dabei kopieren die Konkurrenten bei den Sachverhaltsbestätigungen bereits die Formulierungen der Bestätigungsvermerke/Auditor's Reports des wirtschaftsprüfenden Berufsstandes. Ein copyright für die Formulierung „to express an opinion on the XY information based on our audit“ kann die Accountancy Profession nicht beanspruchen. Entscheidend ist nur, ob der zugrundeliegende zu bestätigende Sachverhalt einer Vorbehaltsaufgabe zuzuordnen ist. Dies wird in Zukunft immer weniger der Fall sein: „Although both companies and shareholders still consider the audit important, its relative importance has declined in proportion to the decline in relevance and importance of historical financial figures.“ Eccles/Herz/Keegan/Phillips, *The value reporting revolution*, 2001, S. 265 m.w.N.

die Entwicklung von *Assurance Services* dagegen noch in den Kinderschuhen²⁵⁷⁾.

Dass es sich hierbei aber um eine internationale Herausforderung für die Accountancy Profession und deren Ausbildung handelt bedarf keiner ausführlichen Begründung²⁵⁸⁾. Insb. die Global Player werden die neuen Sachverhaltsbestätigungen nachfragen, auch das IAASB der IFAC hat sich auf diese Entwicklung bereits eingestellt²⁵⁹⁾. Ein nationaler Berufsstand, der sich nicht frühzeitig und proaktiv an dieser Entwicklung beteiligt, wird auf dem entstehenden internationalen Markt der *Assurance Services* keine Chance haben²⁶⁰⁾.

Der ergänzende und abschließende Teil III des Beitrags erscheint in der Ausgabe Mai 2003 der KoR und behandelt die Anerkennung von Berufsqualifikationen, die internationale Kooperation von Berufsorganisationen sowie Aufgabenbereiche und Bedeutung der CPAs in Deutschland.

Das IDW hat diese Notwendigkeit mittlerweile erkannt. Um die bereits geleistete Pionierarbeit des AICPA zu nutzen, erfolgt hier teilweise eine sinnvolle, enge Zusammenarbeit zwischen IDW und AICPA²⁶¹⁾.

Da die Ausbildung zum CPA die vom AICPA bereits entwickelten Standards für *attestation engagements* und *other assurance services* umfasst und das AICPA insb. umfassende Weiterbildungsmöglichkeiten im Rahmen der *Continuous Professional Education* (CPE) anbietet, gilt auch in diesem Bereich, dass ein Young Professional, der die CPA-Qualifikation erwirbt und die CPE-requirements erfüllt, bestmöglichst auf die neuen Anforderungen vorbereitet ist. Es bietet sich u.E. deshalb konkret an, CPAs im Bereich der *Assurance Services* aktiv in die deutsche berufsständische Facharbeit einzubinden, um die Vorleistungen des AICPA effizient in deutsche Standards einzubringen. Wichtig ist, dass schnell reagiert wird:

„Sofern die Wirtschaftsprüfer hierbei nicht selbst die Initiative ergreifen und die bereits laufende Entwicklung an sich ziehen, wird der Wettbewerb über den Markt die zukünftige Aufgabenverteilung regeln. Für viele der neuen Prüfungsanforderungen scheinen andere Anbieter derzeit besser gerüstet“²⁶²⁾.

Als Konsequenz der Entwicklung von vielschichtigen *Assurance Services* könnte den bisher als IAS bezeichneten IFRS schon bald eine erneute Umbenennung ins Haus stehen, schon in naher Zukunft könnte man von RTBRS sprechen – *real time business reporting standards*²⁶³⁾.

Auch die Bereitstellung von Investorinformationen im Acrobat-Reader pdf-Format wird schon bald der Vergangenheit angehören, es werden Dateiformate benötigt, die flächendeckend computergestützte Analysen der kommunizierten Finanzinformationen zulassen, ohne dass die im Internet bereitgestellten Daten verändert oder verfälscht werden können. Die Nachfrager und Anbieter von Kapital werden künftig online und interaktiv kommunizieren. XBRL (*Extensible Business Reporting Language*²⁶⁴⁾) geht in diese

Richtung, auch hier ist das AICPA federführend beteiligt²⁶⁵⁾. Fortsetzung im nächsten Heft.

- 257) Das gilt auch für Deutschland. Vgl. zur Kritik an der zögerlichen Auseinandersetzung des deutschen Berufsstandes mit der Entwicklung von *Assurance Services* Toso, *Veränderte Rahmenbedingungen der Abschlussprüfung*, 2000, S. 329.
- 258) Die Herausforderung wird auf internationalem Parkett mehr diskutiert als hierzulande. Vgl. Leach, *The Auditor of Tomorrow: the Case for New Competencies and Broader Qualifications* (ppt-Präsentation, S. 1-16; Hodgkinson, *Broader Demands of Auditors for Assurance Services* (ppt-Präsentation, S. 1-10); (beide Speaker, Workshop Three, 19. 11. 2002: *Re-inventing the auditor*, 16th World-Congress of Accountants Hong Kong 18.-21. 11. 2002, <http://www.wcoa2002.com>). Vgl. außerdem den ausführlichen Beitrag von Holstrum/Hunton, *The International Journal of Accounting* 3/1998, S. 347-358. Dieser Beitrag beleuchtet bereits bestehende Initiativen zur Entwicklung neuer *Assurance Services*, bestehende sowie Szenarien für die voraussichtlich zukünftige Marktnachfrage nach Bestätigung neuartiger Informationen und Sachverhalte und verdeutlicht die Implikationen für die Ausbildung der Accountancy Profession. Insb. wird auch die richtungsweisende Arbeit des AICPA Special Committee on *Assurance Services* (Elliott Committee, 1994) sowie entsprechender internationaler Initiativen diskutiert. Die in dem Beitrag gemachten Empfehlungen für die Einbindung der neuen Anforderungen in die universitäre und berufsständische Ausbildung knüpfen erweiternd an die Empfehlungen der American Accounting Association's Task Force on *Future Audit, Attestation, and Assurance Services* (vgl. <http://accounting.rutgers.edu/raw/aaa/>) an. Die Empfehlungen können auch Anregungen für eine entsprechende Vorgehensweise in Deutschland geben.
- 259) Die Definitionsansätze von AICPA und IAASB für *Assurance Services* bzw. *Assurance Engagements* sind zwar nicht deckungsgleich, für die Grundproblematik können die Unterschiede hier jedoch vernachlässigt werden. Vgl. zu ISA 100 *Assurance Engagements* ausführlich Kirsch/Dohrn, *WPg* 2001 S. 425-440. ISA 100 legt ein Rahmenkonzept für *Assurance Engagements* auf, dass jedoch in weiten Teilen noch ausfüllungsbedürftig ist. Zur Begriffsabgrenzung der *Assurance Services* nach den Ansätzen des AICPA und des IAASB vgl. ausführlich Marten/Köhler, *WPg* 2001 S. 435-440; dieser Beitrag zeigt auch den Wandel des Marktes für Wirtschaftsprüferdienstleistungen auf und geht detailliert auf die Entwicklung der *Assurance Services* in den USA ein. Vgl. zu dieser Thematik auch ausführlich Ruhnke, in: Lachnit/Freidank (Hrsg.), *Investororientierte Unternehmenspublizität*, 2000, S. 335-356.
- 260) „Keeping pace with change is the only way to ensure accountants do not become irrelevant.“, IFAC, *The Hong Kong Accountant* January 2002, S. 26.
- 261) So werden z.B. WebTrust-Prüfungen auf der Grundlage der zwischen dem IDW und dem AICPA und dem Canadian Institute of Certified Public Accountants (CICA) abgeschlossenen Lizenzvereinbarung durchgeführt, vgl. IDW PS 890.4 und Heese, in: Richter (Hrsg.), *Theorie und Praxis der Wirtschaftsprüfung III*, 2002, S. 127-130. Außerdem dient das im Juli 2002 konstituierte *International Innovation Networks* (IIN), dem das IDW neben dem AICPA, dem CICA und zahlreichen europäischen Berufsorganisationen angehört, der gemeinsamen Produktentwicklung und -vermarktung im Dienstleistungsbereich der Wirtschaftsprüfung, vgl. IDW, FN-IDW 2002 S. 706-707.
- 262) Leibfried, *Rechnungslegung von Wachstumsunternehmen*, 2002, S. 244.
- 263) Der Ausspruch von Gorbatschow „wer zu spät kommt, den bestraft das Leben“ erhält für die Accountancy Profession eine neue Dimension: Wenn der Markt real-time-information nachfragt, steigt die Gefahr erheblich „zu spät zu kommen“.
- 264) Vgl. die ausführlichen Informationen unter <http://www.xbrl.org>. Vgl. auch Spengler, *FB* 2002 S. 687; Mayer-Pries/Gröner, *FB* 2002 S. 44.
- 265) Das non-profit consortium XBRL International wurde vom AICPA ins Leben gerufen und nach wie vor von einem AICPA-Votreter als CEO und President geführt. Vgl. auch die weiterführenden Informationen und Publikationen unter <http://www.aicpa.org> [Suchbegriff: XBRL].