

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 I)<sup>1)</sup> –

**Dipl. Kfm. Ralph Brinkmann, 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.**

## I. Einleitung

Die Accountancy Profession befindet sich in der Krise – national und international. Bilanzskandale und damit verbundene Vertrauensverluste am Kapitalmarkt sowie die Sorge um den dringend benötigten, hochqualifizierten Nachwuchs<sup>2)</sup> infolge der abnehmenden Attraktivität des Berufes<sup>3)</sup> haben zu umfassenden Reformüberlegungen geführt. Die Ursachen möglicher Systemschwächen werden heftig diskutiert, die Forderungen, diese Schwächen zu beheben, rütteln an den Grundfesten des Berufsstands<sup>4)</sup>. Neben den Bestrebungen, wirksame Enforcement-Mechanismen zur Einhaltung sowohl der Rechnungslegungsstandards als auch der Normen für die Abschlussprüfung zu installieren<sup>5)</sup>, ist die Anpassung der Ausbildung der Accountancy Profession an die veränderten – internationalen – Rahmenbedingungen von herausragender Bedeutung. Der *Information-Overload* verursacht durch die Errungenschaften des zunehmend wissensbasierten Informationszeitalters und die Flut von neuen sowie in immer kürzeren Zeitabständen geänderten nationalen und internationalen Standards und Vorschriften stellt alle Kapitalmarktakteure vor bisher nicht gekannte Herausforderungen und Risiken. Sinn und Zweck der Rechnungslegung und Abschlussprüfung als Darstellung und Bestätigung von überwiegend vergangenheitsorientierten Daten werden im Hinblick auf ihre Relevanz für die Investoren (*decision usefulness*) als alleinige Informa-

- 1) Teil II des Beitrags erscheint in der Ausgabe März 2003 der KoR. Die Autoren danken dem Chairman des Education Committee der German CPA Society e.V. Herrn WP/StB/CPA Dipl.-Kfm. Jörg Müller für wertvolle Hinweise. Die Ausführungen berücksichtigen den Stand Mitte Dezember 2002. Sämtliche Internetquellen beziehen sich auf den Stand am 15. 12. 2002. Eine Langfassung dieses Beitrags mit ausführlicheren Quellenangaben kann ab März 2003 unter <http://www.GCPAS.org> abgerufen werden (The GCPAS Letter – Fachorgan der German CPA Society e.V. – Sonderausgabe Education Committee März 2003).
- 2) Vgl. z.B. Baetge/Ballwieser/Böcking, WPg 2001 S. 1138; Kämpfer, FAZ 7. 4. 2001 S. 67. Einstellungsbeschränkungen und z.T. Entlassungen bei Prüfungsgesellschaften sind nur temporär. Der Bedarf wird weiter steigen. Die Studentenzahlen an den deutschen Universitäten im Bereich WP und Rechnungswesen sind dagegen stark zurückgegangen, vgl. FAZ 14. 5. 2001 S. 17.
- 3) Die Accountancy Profession ist bei der Rekrutierung von Berufsnachwuchs einem starken Wettbewerb mit Investmentbanken, Wachstumsunternehmen, Unternehmensberatungen und internationalen Konzernen ausgesetzt, vgl. Maas, WPg 2001 S. 1153. Die Konkurrenten entscheiden diesen Wettbewerb wegen höherer Einstiegsgehälter und der nicht vorhandenen Hürde des Berufsexamens häufig für sich.
- 4) Vgl. z.B. die acht Forderungen an die Wirtschaftsprüfung von Baetge/Heidemann, FAZ 15. 7. 2002 S. 20, sowie Kley (Finanzvorstand Lufthansa), FAZ 11. 11. 2002 S. 22, mit der Forderung nach externer Rotation des Abschlussprüfers. Die z.T. von der Presse schlagzeilenträchtig aber häufig unqualifiziert geschürte Kritik am Berufsstand ist nur teilweise berechtigt. Vgl. zu Reformbedarf des wirtschaftsprüfenden Berufsstandes umfassend auch Küting, FAZ 25. 11. 2002 S. 24. Zum US-amerikanischen Sarbanes-Oxley Act of 2002 (SOA) vgl. z.B. Bertschinger/Schaad, Der Schweizer Treuhänder 2002 S. 883-888; Lenz, BB 2002 S. 2270-2275; Lanfermann/Maul, DB 2002 S. 1725-1732. Zu regelmäßig aktualisierten Informationen zum SOA vgl. <http://www.aicpa.org/Sarbanes/index.htm>.
- 5) Ruhnke (KoR 2002 S. 165) sieht darin zu Recht die „Achillesferse“. Zur zentralen Bedeutung wirksamer Enforcement-Mechanismen für die Funktionsfähigkeit der Kapitalmärkte vgl. auch Ward, Boosting Market Confidence Following the Fall-out from Enron, 2002 S. 2-3 (<http://www.ifac.org>).

tionsinstrumente zunehmend in Frage gestellt – die Nachfrage nach *real time information* und mit ihr nach *real time audits* und *continual audits* und weiteren *Assurance Services* steigt<sup>6)</sup>. Insb. für die Young Professionals als Entscheidungsträger von morgen gilt es, die Weichen richtig zu stellen – in Richtung Internationalisierung<sup>7)</sup>.

Vor diesem Hintergrund beleuchtet dieser Beitrag die Notwendigkeit der Internationalisierung der Ausbildung der Accountancy Profession. In Teil I werden neben den Hintergründen für die Reform der US-Uniform-CPA-Examination (US-Berufsexamen) ab 2004 insb. die Veränderungen bezüglich der Prüfungsdurchführung und der fachlichen Prüfungsinhalte des Berufsexamens dargestellt. Daran anschließend gehen wir in Teil II – im Anschluss an einige Anmerkungen zur aktuellen Diskussion in der Krise – vergleichend auf ausgewählte Reformansätze des deutschen WP-Berufsexamens ein. Dabei berücksichtigen wir den Stand internationaler gegenseitiger Anerkennungen von Berufsqualifikationen und internationaler Zusammenarbeit von Berufsorganisationen und skizzieren mögliche Entwicklungen. Wir verdeutlichen das umfassende Tätigkeitsspektrum der US-CPAs auch in Deutschland und stellen die Frage, ob diese Qualifikation in bisheriger Ermangelung einer „*International CPA-Qualification*“ in den Zeiten der kapitalmarktorientierten Rechnungslegung auch für Abschlussrelevanter und Abschlussprüfer in Deutschland von der „*Kür*“ zur „*Pflicht*“ werden könnte. Die Zahl der in Deutschland tätigen CPAs nimmt mit steigender Geschwindigkeit ebenso zu<sup>8)</sup>, wie ihre Bedeutung aufgrund ihrer Ausbildung in US-amerikanischen bilanziellen, steuerlichen und wirtschaftsrechtlichen Fragen<sup>9)</sup>. Der US-amerikanische Berufsstand hat in der Vergangenheit die Entwicklungen in Rechnungslegung und Prüfung weltweit (auch in Deutschland) nachhaltig geprägt und wird dies auch in Zukunft tun<sup>10)</sup>. In Deutschland wird der Berufsstand der CPAs seit April 2000 durch die GCPAS – German CPA Society – Verband der Certified Public Accountants in Deutschland e.V. vertreten<sup>11)</sup>.

## II. Reform der US-Uniform-CPA-Examination<sup>12)</sup>

### 1. Hintergrund der Reform

Die Reform ist keine unmittelbare Reaktion auf die Bilanzskandale, sondern wurde wesentlich früher eingeleitet. Auslöser der Reformbemühungen ist neben der abnehmenden Attraktivität der Accountancy Profession für den beruflichen Nachwuchs in den USA<sup>13)</sup> insb. die Notwendigkeit, Form und Inhalt des Examens an die sich rasch verändernden Umweltbedingungen anzupassen<sup>14)</sup>. Auch die fachliche Qualität der Examensteilnehmer wird zunehmend kritisiert<sup>15)</sup>. Dies führte aber keineswegs zu einer Herabsetzung der Anforderungen im Examen<sup>16)</sup>. Die Zuständigkeit für die Zusammenstellung, Durchführung und Bewertung der Uniform-CPA-Examination liegt beim Board of Examiners (BOE) des AICPA. Die jeweiligen State Boards of

Accountancy aller fünfzig US-Bundesstaaten sowie des District of Columbia, Guam, Puerto Rico und der US Virgin Islands, die in der National Association of State Boards of Accountancy (NASBA)<sup>17)</sup> zusammengeschlossen sind, ver-

- 6) Vgl. zu diesen Problemkreisen Sun, *Taking on the Big Issues*, in: *The Hongkong Accountant* 6/2002 S. 5; Leach, *The Auditor of Tomorrow: the Case for New Competencies and Broader Qualifications* (Speaker, Workshop Three, 19. 11. 2002: *Re-inventing the auditor*, 16th World Congress of Accountants Hong Kong 18. – 21. 11. 2002, (ppt-Präsentation S. 7), <http://www.wcoa2002.com>, der 16th World Congress wurde unter dem Generalthema „*Knowledge-based Economy and the Accountant*“ veranstaltet).
- 7) „*The information and knowledge age is redefining world trade and commerce. Economic liberalisation, globalisation and information technology are breaking down borders, barriers and boundaries. These new developments present the accounting profession with many opportunities and challenges*“, Sun, a.a.O. (Fn. 6), S. 5. Nachdrücklich auch Schrempf, in: Krystek/Zur (Hrsg.), *Handbuch Internationalisierung*, 2. Aufl. 2002, S. V: „*Wer im Wettbewerb steht, muss sich heute an globalen Kriterien messen. Wahrnehmung von Zukunftschancen bedeutet deswegen unweigerlich Internationalisierung.*“
- 8) Vgl. z.B. Siegel/Rückle/Sigloch, *BB* 2001 S. 1085; Lück/Bungartz/Henke, *BB* 2002 S. 1089.
- 9) Vgl. Hömberg, *WPg* 2002 S. 724, der im Zusammenhang mit der Diskussion um die Reform des deutschen Wirtschaftsprüferexamens auch auf den international entstehenden Wettbewerb betreffend die Zulassungswege zum Wirtschaftsprüferberuf hinweist.
- 10) „*Vor Sarbanes-Oxley gibt es kein Entrinnen*“, Creutz, *Handelsblatt* 20. 22. 2002 S. R2. Die durch das Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz (KapAEG) erfolgte Anerkennung der US-GAAP als international anerkannte Rechnungslegungsgrundsätze i.S.d. § 292a Abs. 2 Nr. 2a HGB und die Verpflichtung zur Rechnungslegung nach US-GAAP (oder IAS/IFRS) im „*Premium Segment*“ der Deutschen Börse sprechen eine deutliche Sprache. Im WP-Bereich ist insb. der risikoorientierte Prüfungsansatz anglo-amerikanischer Prägung Beleg für diese Entwicklung. Das IDW bemüht sich, bei der Transformation der International Standards on Auditing (ISA) in deutsche Prüfungsgrundsätze „gleichzeitig auch die US GAAS in allen wesentlichen Belangen mit einzubeziehen“ (Jacob, *WPg* 2001 S. 241).
- 11) Die GCPAS hat sich die Aufgabe gestellt, in Analogie zum American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) die Belange der CPAs in Deutschland zu bündeln und zu artikulieren, Facharbeit in allen für den Berufsstand relevanten Themenbereichen zu leisten und den beruflichen Nachwuchs zu fördern sowie für die praktizierenden CPAs in Deutschland laufende Weiterbildungsangebote bereitzustellen. Vgl. <http://www.GCPAS.org>.
- 12) Zur Wahrung des sprachlichen Kontextes wird nachfolgend z.T. auf Übersetzungen der Originalquellen verzichtet.
- 13) Bisher galt die CPA-Prüfung in den USA als eine der beliebtesten und anerkanntesten Fachprüfungen im Wirtschaftsbereich, vgl. Nadig, *Der Schweizer Treuhänder* 1999 S. 78. Die Zahl der Examenkandidaten ist jedoch trotz der erhöhten Nachfrage nach Accountants rückläufig. Während in 1988 noch rd. 140 000 (vgl. Holder/Mills, *JoA* 3/2002 S. 57) und in 1996 immerhin noch rd. 122 000 (vgl. Booker/Brenner/Blum, *JoA* 1/1998, <http://www.aicpa.org>) Kandidaten am CPA-Examen teilgenommen haben, waren es in 2000 nur noch 115 493 (vgl. Deines, *JoA* 9/2002 S. 68). Vgl. zu den Gründen und der zahlenmäßigen Entwicklung im Einzelnen Education Update in *JoA* 11/2002 S. 68-79. Entgegen diesem Trend in den USA steigt die Kandidatenzahl aus dem Ausland. So haben allein im Mai 1999 (also an einem der beiden halbjährlichen Examenstermine) mehr als 4000 ausländische Kandidaten aus 19 Ländern am Examen teilgenommen, vgl. News Report, *JoA* 12/2000 (<http://www.aicpa.org>). Da sich der Boom auf das US-amerikanische CPA-Examen gerade in den letzten Jahren erheblich verstärkt hat, dürfte sich die Anzahl ausländischer Kandidaten mittlerweile noch wesentlich erhöht haben.

(Fußnoten 14 bis 17 auf S. 86).

wenden dieses *einheitliche Examen*, um die fachlichen Kenntnisse der CPA-Kandidaten zu beurteilen. Die American Institutes for Research (AIR) haben in Zusammenarbeit mit dem AICPA Examinations Team und der Content Oversight Task Force (COTF) des BOE des AICPA 1999/2000 die Studie *Practice Analysis of Certified Public Accountants*<sup>18)</sup> durchgeführt mit dem Ziel, den konkreten Reformbedarf der Uniform CPA Examination zu ermitteln<sup>19)</sup>. Die practice analysis ist ein in den USA anerkanntes und gängiges Instrument, um für lizenzierte Berufsstände in regelmäßigen Abständen<sup>20)</sup> die Gültigkeit und Angemessenheit der Prüfungsinhalte (*content validity*) der Berufsexamen für die Anforderungen der Praxis des jeweiligen Berufsstandes zu überprüfen. Die Studie<sup>21)</sup> verfolgte dabei zwei Hauptziele:

- Umfassende Beschreibung der Aufgaben (*tasks*), die von CPA-Berufseinsteigern ausgeführt werden, und der Fachkenntnisse (*knowledge*) und sonstigen Fähigkeiten (*skills*), die für eine erfolgreiche Berufsausübung für CPA-Berufseinsteiger erforderlich sind.
- Beschaffung der Daten, die für Anpassungen und Modernisierungen der fachlichen Prüfungsinhalte zukünftiger CPA-Examen erforderlich sind.

Die im Rahmen dieser Studie ermittelten Daten<sup>22)</sup> dienen dem AICPA dazu, die Prüfungsinhalte in der Uniform-CPA-Examination entsprechend den Erfordernissen der Praxis weiterzuentwickeln. Gleichwohl ist sich das AICPA der „Halbwertszeit“ der Studienergebnisse bewusst und hat deshalb einen *updating plan*<sup>23)</sup> entwickelt, um über die *practice analysis information* auf dem jeweils aktuellen Stand verfügen zu können. Die Ergebnisse der regelmäßigen Aktualisierungen werden in Zukunft zur Anpassung und Modernisierung der Prüfungsinhalte (*content specifications*) für die Uniform-CPA-Examination verwendet<sup>24)</sup>.

## 2. Inhalte der Reform<sup>25)</sup>

Auf Basis der Ergebnisse der o.g. practice analysis wurden die Reformen des Berufsexamens in Angriff genommen, deren Kernpunkte die Art der Prüfungsdurchführung und die fachlichen Prüfungsinhalte betreffen. Die Inhalte der Reform wurden dabei in einem umfassenden *due process* mit der Gelegenheit zur Stellungnahme zu den Reformvorschlägen entwickelt<sup>26)</sup>. Die Reform hat wegen des erheblichen Koordinationsaufwands bei 54 US-Bundesstaaten und Territorien ohne Zweifel den Charakter eines Großprojekts. Die Vorsitzende des BOE des AICPA, Olivia Kirtley, betont die Notwendigkeit des reformierten Examens für den Berufsstand zusammenfassend wie folgt:

„CPA Examination content must reflect the current environment to do its job of protecting the public interest. Today's business world has changed, CPAs' roles are changing, and the CPA exam must change accordingly to fulfill its mission. The changes proposed – better testing of candidates' analytical, communication and research skills, and focus on integration of knowledge instead of memorization – will help the profession meet the challenges of an increasingly complex world and keep its well-earned place as a protector of the public interest and maintain the public's trust“<sup>27)</sup>.

Diese durchaus hohen Erwartungen sollen durch die Umstellung auf ein computerbasiertes

- 14) Die Examensreform reiht sich in die vielfältigen Bemühungen des AICPA ein, den CPA-Berufsstand für die geänderten Rahmenbedingungen und den zunehmenden Wettbewerb mit anderen Dienstleistungsanbietern national wie international zu rüsten. Insb. das Großprojekt „CPA-Vision Project – 2011 and Beyond“ ist in diesem Zusammenhang zu nennen, vgl. AICPA Annual-Report 1998/1999 S. 7-14 (<http://www.aicpa.org>). Zu ausführlichen Informationen zu diesem Projekt vgl. <http://www.aicpa.org/vision/index.htm>.
- 15) Vgl. Nearon, *The CPA Journal* 10/2002 (<http://www.nysscpa.org>).
- 16) Während in der Vergangenheit noch von einer Erfolgsquote (Bestehen aller vier Prüfungsteile im Rahmen eines Examenstermins) von ca. 25-30% auszugehen war (vgl. Hofmann, DB 1989 S. 640), dürfte sich diese nach inoffiziellen Angaben in der Zwischenzeit auf unter 10% reduziert haben.
- 17) Vgl. <http://www.nasba.org>.
- 18) Der *Practice Analysis of Certified Public Accountants Report* kann unter <http://www.cpa-exam.org> abgerufen werden.
- 19) Vgl. zu den nachfolgenden Informationen insb. den *Exposure Draft „Proposed Structure and Content Specifications for the Uniform CPA Examination“* des BOE des AICPA vom 28. 2. 2001 (<http://www.cpa-exam.org>) sowie die am 14. 6. 2002 endgültig vom BOE des AICPA verabschiedete *Uniform CPA Examination Policy Decision „Structure, Length, and Examination Content Specifications for the Uniform CPA Examination“* (<http://www.cpa-exam.org>).
- 20) Die letzte umfassende practice analysis für den CPA-Berufsstand wurde in 1990 abgeschlossen. Ende der neunziger Jahre wurden darüber hinaus zwei sog. *targeted practice analysis studies* durchgeführt, die der Überprüfung der content validity bzgl. der Prüfungsinhalte in den Bereichen Information Technology sowie General Business Knowledge dienten.
- 21) Vgl. eingehend GCPAS, a.a.O. (Fn. 1).
- 22) Die Studie führte zu dem Ergebnis, dass bezüglich der skill requirements (insb. computational skills, reasoning skills, active listening sowie interpersonal skills) die größte Übereinstimmung für alle beruflichen Tätigkeitsbereiche der CPAs festgestellt wurde. Auch im Hinblick auf die knowledge requirements wurden wesentliche Übereinstimmungen für die verschiedenen beruflichen Tätigkeitsbereiche der CPAs festgestellt, wobei neben unbedingt erforderlichen Kenntnissen in mathematics and standards for presentation and disclosure in financial statements unabhängig von den einzelnen Tätigkeitsbereichen der CPAs ein hoher Bedarf an Kenntnissen in den Bereichen general business knowledge, law and ethics ermittelt wurde. Die größten Unterschiede ergaben sich (erwartungsgemäß) bei den tasks der CPAs in den einzelnen Tätigkeitsbereichen.
- 23) Vgl. Appendix 21 zum *Practice Analysis of Certified Public Accountants Report*.
- 24) Vgl. dazu <http://www.aicpa.org/members/div/examiner/paexsum.htm>.
- 25) Die Zulassungsvoraussetzungen sind von der Reform nicht betroffen. Wie bisher werden die Zulassungsbestimmungen von den State Boards of Accountancy der einzelnen Bundesstaaten und Territorien festgelegt. Trotz der Harmonisierungsbemühungen durch den Uniform Accountancy Act und die Uniform Accountancy Act Rules (3rd Edition, Revised 11/2002, published by the AICPA and NASBA, <http://www.aicpa.org/states/uaentry.htm>), bestehen noch teilweise erhebliche Unterschiede bzgl. der Voraussetzungen zur Prüfungszulassung in den einzelnen Bundesstaaten. Vgl. zu den Implikationen dieser Unterschiede insb. für ausländische Examenkandidaten mit Angaben zu den Anforderungen der foreign credential evaluation und der zunehmenden Bedeutung des sog. 150-hour education-requirement GCPAS, a.a.O. (Fn. 1) sowie Brinkmann/Leibfried, KoR 2001 S. 57-58. Sowohl die German CPA Society e.V. (Kontakt über <http://www.GCPAS.org>) als auch Anbieter von Vorbereitungskursen unterstützen ausländische Interessenten bei Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der Prüfungszulassung, verbindliche Auskünfte können jedoch nur die einzelnen State Boards of Accountancy erteilen.

Examen und Veränderungen in Struktur, Länge und Inhalt des Exams realisiert werden. Die folgenden Ausführungen beziehen sich v.a. auf die diesbezüglich bisher beschlossenen Neuerungen<sup>28)</sup>.

#### a) Computer Based Examination<sup>29)</sup>

Das gemeinsame AICPA/NASBA Computerization Implementation Committee (CIC) hat die Aufgabe, die Umstellung in enger Zusammenarbeit mit dem BOE des AICPA zu organisieren. Durch die Umstellung auf eine *Computer Based Examination* (CBE) sollen zahlreiche konkrete Vorteile<sup>30)</sup> realisiert werden. Eine wesentliche Zielsetzung des CPA-Exams ist ein „*comprehensive assessment of the entry-level knowledge and skills required of CPAs*“<sup>31)</sup>. Abb. 1<sup>32)</sup> verdeutlicht den Wandel des Anforderungsprofils an CPAs im Zeitablauf der vergangenen Jahrzehnte. Chart I illustriert die Anforderungen in der Vergangenheit, Chart II die gegenwärtigen und zukünftigen Anforderungen. Der Größenunterschied der beiden Charts illustriert den generellen Anstieg der erforderlichen Kenntnisse und Fähigkeiten:

*Professional knowledge* – in der Vergangenheit die Hauptanforderung – repräsentiert heute und in der Zukunft einen relativ geringeren, gleichwohl weiterhin bedeutsamen Anteil am Gesamtanforderungsprofil der CPAs. *Communication, technological, und research skills* sowie *the ability to analyze and organize information, and to apply judgment* stehen heute im Gesamtanforderungsprofil der CPAs gleichwertig neben dem *professional knowledge*, ihr relativer Anteil wird sich in der Zukunft weiter verstärken. Durch das computerbasierte Examen sollen den Berufsanfängern die Anforderungen der Praxis bereits im Examen abverlangt werden. Die Entscheidung des CIC zugunsten eines computerbasierenden Exams basiert zusammenfassend auf den folgenden sechs wesentlichen Vorteilen dieser Prüfungsmethode<sup>33)</sup>:

- „CBT offers the optimum approach for testing the skills of communication, research, analysis, organization, understanding, and judgment and allows easy, cost-efficiency access to research and other tools and aids.
- CBT allows the candidate to evaluate real-life case studies through the use of simulations, which can be interactive and which require candidates to demonstrate their knowledge and skills of integration across subject areas.
- CBT offers candidates and employers flexibility in scheduling the examination time. No longer are candidates and employers tied to two days during the first week of May and November.
- CBT offers relevant and improved study aids (diagnostics). A critical aspect of any licensure exam is the feedback that the test-taker receives after completing the test. A computer-based test will provide improved relevant feedback to the candidates that will help their understanding of their performance in the underlying subject areas and skills.
- CBT allows new questions to be added and deleted from the item bank throughout the year.
- In addition, as other major high-stakes licensing examinations move from paper to computer, it is difficult to justify why the Uniform CPA Examination remains in paper form. As corporate America

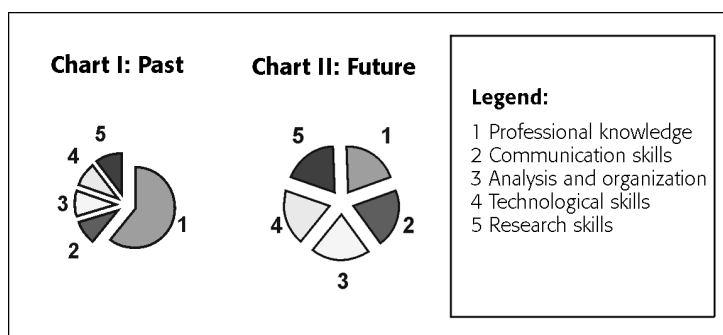


Abb. 1: Knowledge and Skills Required of Entry-Level CPAs

*continues to increase its reliance on information technology, all CPAs, including entry-level CPAs, will need to be able to demonstrate technology skills. A computer-based examination is more in concert with this critical skills“.*

Die Beschreibung der erweiterten Prüfungsmöglichkeiten durch ein computerbasiertes Examen,

26) Das AICPA hat eine Internetseite eingerichtet, auf der alle Informationen zusammengestellt sind, welche die Reform und deren umfangreiche Entstehungsgeschichte betreffen und aus denen auch die möglichen Alternativen hervorgehen, die bei der Diskussion um die erforderlichen Anpassungen im Hinblick auf die Struktur und die Inhalte des Exams zur Disposition standen. Vgl. dazu <http://www.cpa-exam.org>.

27) The CPA Exam Alert May/June 2002, S. 1 und 7, <http://www.cpa-exam.org>.

28) Zu den Prüfungsinhalten der bisherigen Paper & Pencil Examination, die nach derzeitigem Kenntnisstand letztmalig zum Examenstermin November 2003 relevant sein wird, vgl. Brinkmann/Leibfried, KoR 2001 S. 59-61. In diesem Zusammenhang weisen wir auf die überarbeitete Version der Uniform Certified Public Accountant Examination Candidate Brochure hin, die von den Kandidaten für die Vorbereitung auf das Examen in 2003 unbedingt berücksichtigt werden sollte (<http://www.cpa-exam.org>). Der Umstellungstermin auf die Computer-Based-Examination wurde mehrfach verschoben. Noch kürzlich war eine Umstellung bereits im November 2003 geplant. Da diese (veraltete) Information im Internet an verschiedenen Stellen noch erscheint, möchten wir klarstellen, dass auf unsere Anfrage hin Avava Goldman (AICPA-Senior Technical Manager, Examinations) bestätigt hat, dass die Umstellung nunmehr auf Anfang 2004 verschoben wurde. Da weitere Verzögerungen des Umstellungsprozesses nach Aussagen des AICPA zwar unwahrscheinlich sind, aber nicht ausgeschlossen werden können, ist es dringend anzuraten, den aktuellen Stand regelmäßig über <http://www.cpa-exam.org> in Erfahrung zu bringen.

29) Computer-Based Testing (CBT) wird in den USA bereits für zahlreiche Berufsexamen (z.B. Certified Management Accountant (CMA), Architekten, Wertpapierhändler sowie in einigen medizinischen Berufen) eingesetzt. Vgl. zu dieser Prüfungsmethode umfassend Mills/Potenza/Fremer, *Computer-Based Testing: Building the Foundation for Future Assessments*, 2002.

30) 1. Enable testing of higher-level cognitive skills, 2. Permit integration of real-world entry-level requirements, 3. Provide flexibility and convenience to candidates, 4. Offer greater consistency in evaluation, 5. Help save time in administration, grading and reporting, 6. Provide added exam security.

31) Vgl. zu folgenden Ausführungen (einschließlich wörtlicher Zitate) o.g. Briefing Paper No. 2, 2001 S. 3-6.

32) In Anlehnung an o.g. Briefing Paper No. 2, 2001 S. 4.

33) Dabei wird deutlich, dass die Umstellung nicht nur eine Verschärfung der Anforderungen für die Examenkandidaten mit sich bringen wird, sondern durch die flexible und technische Durchführung des Exams auch dem Servicegedanken gegenüber den Examenkandidaten, deren Arbeitgebern und der Öffentlichkeit im Allgemeinen, die auf die Fähigkeiten der CPAs vertraut, in Zeiten rückläufigen Interesses des Nachwuchses an dem Berufsstand ausreichend Rechnung getragen wird.

Weight	Paper-and-Pencil Examination (PPE)	Computer-Based Examination (CBE)	Weight
100%	<b>Auditing (AUDIT)</b>	<b>Auditing &amp; Attestation (AUAT)</b>	100%
100%	<b>Financial Accounting &amp; Reporting (FARE)</b> – Business enterprises	<b>Financial Accounting &amp; Reporting (FARE)</b> – Business enterprises – Governmental entities – Not-for-profit organizations	80% 10% 10%
60% 30% 10%	<b>Accounting &amp; Reporting (ARE)</b> – Taxation – Governmental and Not-for Profit Organizations – Managerial (measurement)	<b>Regulation (REG)</b> – Taxation – Law & Professional Responsibilities (all areas other than Business Structure)	60% 40%
20% 80%	<b>Law &amp; Professional Responsibilities (LPR)</b> – Business Structure – All areas other than Business Structure	<b>Business Environment &amp; Concepts (BEC)</b> – Business Structure – Measurement (managerial) – All other areas than Business Structure and Measurement ( <b>not separately tested on current Paper-and-Pencil Examination</b> )	20% 10% 70%

Tab. 1

wie sie durch das CIC konkretisiert wurden<sup>34)</sup>, erscheinen z.T. etwas mechanisch. Dennoch korrigieren sie die in den Umfragen zur *practice analysis* identifizierten bisherigen Ausbildungsmängel. Die Vorteile dieser erweiterten Möglichkeiten werden erst nach Lektüre der nachstehenden Ausführungen zu Struktur, Länge und Prüfungsinhalten im Gesamtkontext der Examensreform deutlich<sup>35)</sup>. Insgesamt ist davon auszugehen, dass die mit der Umstellung auf die CBE verbundenen erhöhten Anforderungen im Examen das leider immer noch weitläufig verbreitete unzutreffende Image der Mitglieder der Accountancy Profession als „Erbsenzähler“, „Hakelmacher“ und „wandelnde Lexika“ weiter revidieren können und dadurch gerade hochqualifizierter Nachwuchs für den Berufsstand begeistert werden kann<sup>36)</sup>.

#### b) Struktur, Dauer und Prüfungsinhalte des Exams<sup>37)</sup>

Das BOE des AICPA hat im Juni 2002 in Form von *policy decisions for structure, length, and examination content specifications for the computer-based Uniform CPA Examination* wesentliche Reformen für das CPA-Examen beschlossen, die jedoch erst mit der Einführung des computerbasierten Exams Anfang 2004 wirksam werden. *Policy decisions* des AICPA bzgl. Inhalt, Durchführung und Bewertung des Exams sind für die State Boards of Accountancy verbindlich, da diese dem AICPA die Autorität für diesen Bereich übertragen haben, um eine einheitliches Berufsexamen in den USA sicherzustellen<sup>38)</sup>. Zusammenfassend formuliert das BOE seine Erwartungen an diese *policy decisions* wie folgt:

„The BOE believes that these policy decisions will best support the mission of the computer-based Uniform CPA Examination, which is to admit individuals into the profession only after they have demonstrated the entry-level knowledge and skills necessary to protect the public interest in a rapidly changing business and financial environment“<sup>39)</sup>.

##### aa) Examination Structure

Das BOE formuliert die Anforderungen an eine reformierte Examensstruktur in Analogie zu den Erwartungen an eine Abschlussprüfung:

34) „1. Under CBT, new stimuli can be included, such as online accounting reference materials, archived financial reports, and audio-visual clips, 2. Examinees can further use online tools, such as spreadsheets, accounting packages, financial calculators, and graphical analysis packages, 3. In addition to mimicking traditional multiple-choice response formats using check boxes, „radio“ buttons, and open-ended answers using text input boxes, new input mechanisms are possible on the computer, including pull-down lists, drag-and-drop, online word processing with formatting capabilities, spreadsheets-like grid controls, and other features, 4. These mechanisms can be creatively combined to produce many new types of items, such as case-based simulations in which the examinee is presented with a series of problems to solve or „products“ to produce, given a particular business scenario.“ Vgl. o.g. Briefing Paper No. 2, 2001 S. 14.

35) Dennoch erkennt man schon an dieser Stelle die Ähnlichkeit zu den praktischen Anforderungen der softwarebasierten Prüfungsansätze der großen Prüfungsgesellschaften und der täglichen Arbeit in den Abteilungen Rechnungswesen und Controlling der Unternehmen. Da diese Fähigkeiten, die man zumindest teilweise als selbstverständlich voraussetzen möchte, gerade in internen Schulungen der Prüfungsgesellschaften und Unternehmen häufig zu finden sind, besteht hier offenbar ein Nachholbedarf.

36) Der Berufsstand wird sich dabei weiterhin insb. im Wettbewerb um den Nachwuchs mit den Consultants behaupten müssen. Dabei weichen die hohen Grundanforderungen an Consultants, die BCG-Direktor Just Schürmann in der FAZ 23. 11. 2002 S. 57 prägnant ausführt, nicht wesentlich von denen, die an Accountants gestellt werden, ab: „Die Arbeit in einer strategischen Unternehmensberatung [wie auch im Accounting Bereich und dabei insb. in der Wirtschaftsprüfung; d. Verf.] konfrontiert ständig mit komplexen Fragestellungen. Wer Probleme schnell erfassen, in Einzelaspekte zerlegen und logisch gliedern kann, der verfügt über die Grundkompetenz eines Beraters schlechthin: eine ausgeprägte Fähigkeit zur Analyse und zur Strukturierung. Jeder Consultant [und Accountant, d. Verf.] sollte zudem ein gutes Gespür haben für Wichtiges und Unwichtiges, für Zusammenhänge und Wechselwirkungen“.

37) Vgl. zu den folgenden Ausführungen insb. AICPA, *Structure, Length, and Examination Content Specifications for the Uniform CPA Examination*, 14. 6. 2002, <http://www.cpa-exam.org>.

38) Der Verabschiedung der Neuregelungen durch das BOE des AICPA ging eine umfassende Auswertung der zahlreichen Vorstudien voran, die alle unter <http://www.cpa-exam.org> bzw. <http://www.aicpa.org> abrufbar sind. Darüber hinaus wurden die Empfehlungen des Psychometric Oversight Committee berücksichtigt, vgl. zu dessen Bedeutung und Aufgaben das o.g. Briefing Paper No. 2, 2001 S. 23.

39) AICPA, a.a.O. (Fn. 46), S. 1.

<b>AUAT</b>	This section covers knowledge of auditing procedures, generally accepted auditing standards and other standards related to attest engagements, and the skills needed to apply that knowledge in those engagements.
<b>FARE</b>	This section covers knowledge of generally accepted accounting principles for business enterprises, not-for-profit organizations, and governmental entities, and the skills needed to apply that knowledge.
<b>REG</b>	This section covers knowledge of federal taxation, ethics, professional and legal responsibilities, and business law, and the skills needed to apply that knowledge.
<b>BEC</b>	This section covers knowledge of the general business environment and business concepts that candidates need to know in order to understand the underlying business reasons for and accounting implications of business transactions, and the skills needed to apply that knowledge.

Tab. 2

„The BOE believes that the CPA examination’s structure should relate to its primary objective of protecting the public interest in a cost-effective manner“<sup>40)</sup>.

Das Examen ist weiterhin in vier Teilgebiete gegliedert, gleichwohl ergeben sich im Vergleich zur bisherigen Struktur erhebliche Änderungen. Tab. 1 gibt einen Überblick über die neue im Vergleich zur bisherigen Struktur und zeigt auch die Gewichtung innerhalb der einzelnen Prüfungsfächer auf.

Auf Basis der Ergebnisse der practice analysis setzt die *Computer-Based Examination (CBE)* auch inhaltlich neue Schwerpunkte durch *increased emphasis on information technology and business knowledge with a broadened scope in the audit area*. Darüber hinaus liegt die Betonung im CBE auf *increased skills testing and a stronger emphasis on the integration of knowledge*. Im Vergleich zur *Paper-and-Pencil Examination (PPE)* wurde im CBE eine Neugestaltung der vier<sup>41)</sup> Teilgebiete durch Umgliederungen von Teilgebieten sowie Erweiterungen des Prüfungsstoffs vorgenommen. Tab. 2 gibt die inhaltliche Beschreibung der vier Teilgebiete des CBE in Kurzform wieder.

bb) Examination Length

Im Anschluss an die Entscheidung über die Struktur des Examens wurde die Prüfungsdauer adressiert. Nach Beratungen mit dem AICPA Psychometric Oversight Committee und externen Forschungseinrichtungen sowie Berücksichtigung der Stellungnahmen zu den Exposure Drafts und Briefing Papers hat das BOE eine Gesamtdauer des Examens von *vierzehn Stunden* beschlossen, die im Vergleich zum bisherigen Examen wie in Tab. 3 dargestellt auf die einzelnen Teilgebiete aufgeteilt wird.

Revised Computer-based Uniform CPA Examination				
Total length (hours)	AUAT	FARE	REG	BEC
<b>14</b>	<b>4,5</b>	<b>4</b>	<b>3</b>	<b>2,5</b>
Paper & Pencil Uniform CPA Examination				
Total length (hours)	AUDIT	FARE	ARE	LPR
<b>15,5</b>	<b>4,5</b>	<b>4,5</b>	<b>3,5</b>	<b>3</b>

Tab. 3

Die ebenfalls diskutierte Variante einer Prüfungsdauer von insgesamt zwölf Stunden wurde nach entsprechender Evaluierung abgelehnt, da

diese die Anforderungen an die *validity* und *reliability* der Examensergebnisse nicht erfüllen kann<sup>42)</sup>. Dem gegenüber bestätigten die Evaluierungen, dass eine Prüfungsdauer von 14 Stunden die Anforderungen erfüllen wird<sup>43)</sup>.

cc) Prüfungsinhalte<sup>44)</sup>

Auch die konkreten, detaillierten Vorgaben der Prüfungsinhalte in den vier Teilgebieten (*sections*) der neuen Examensstruktur basieren insb. auf den Ergebnissen der *practice analysis*. Um eine effiziente Prüfungsvorbereitung und eine an den Anforderungen ausgerichtete Prioritätensetzung zu ermöglichen, behält das AICPA auch nach der Reform das bisherige Konzept bei, als *framework for testing knowledge and skills on the Uniform CPA Examination* einen Überblick über die möglichen Prüfungsinhalte in den sog. *CPA Examinations Content Specifications* zu geben. Jedes Teilgebiet wird zudem (wie bisher) in *major content areas* unterteilt<sup>45)</sup>. Jedes *major content area* ist in sog. *groups* unterteilt, die wiederum in *topics* aufgeteilt sind<sup>46)</sup>. Das AICPA weist jedoch ausdrücklich darauf hin, dass die

40) AICPA, a.a.O. (Fn. 46), S. 2.  
 41) Obwohl auch Modelle mit einem, zwei oder drei Prüfungsfächern diskutiert wurden, ist das Content Committee zu dem Ergebnis gekommen, dass vier unabhängig voneinander bewertete Prüfungsfächer erforderlich sind, um zu verhindern, dass fachliche Schwächen in unerlässlichen Gebieten durch Stärken in anderen Gebieten ausgeglichen werden können. Vgl. ausführlich zur Begründung der Beibehaltung von vier Prüfungsfächern und der erfolgten inhaltlichen Aufteilung dieser vier Prüfungsfächer GCPAS, a.a.O. (Fn. 1).  
 42) Vgl. zu diesen Anforderungen und zu einer ausführlichen Begründung der verkürzten Prüfungsdauer GCPAS, a.a.O. (Fn. 1).  
 43) Vgl. zu den Evaluierungskriterien und -methoden im Einzelnen AICPA, a.a.O. (Fn. 46), S. 4-6. Eine leicht verkürzte Prüfungsdauer kann auch durch Wegfall bzw. Verkürzung bestimmter „handwerklicher“ Tätigkeiten durch die Computernutzung im Examen gerechtfertigt werden.  
 44) Vgl. zu nachfolgenden Ausführungen insb. die am 14. 6. 2002 endgültig vom BOE des AICPA verabschiedete Uniform CPA Examination Policy Decision, AICPA, a.a.O. (Fn. 46). Die teilweise geänderten und erweiterten inhaltlichen Konkretisierungen der Examensanforderungen treten erst mit der Einführung der computerized examination (voraussichtlich) Anfang 2004 in Kraft. Zu den bisherigen Prüfungsinhalten, die in jedem Fall für die Examenstermine Mai und November 2003 noch Gültigkeit haben, vgl. CPA Uniform CPA Examination Candidate Brochure (<http://www.cpa-exam.org>) und Brinkmann/Leibfried, KoR 2001 S. 59-61.  
 45) Während der Hinweis auf die Gewichtung der major content areas im Examen bisher in eindeutigen Prozentangaben erfolgte, werden nun Prozentbandbreiten angegeben.  
 46) Die folgenden Ausführungen beschränken sich im Wesentlichen auf die major content areas. Die vollständigen, sehr detaillierten Konkretisierungen der Examensanforderungen in den vier Prüfungsfächern sind unter <http://www.cpa-exam.org> abrufbar.

Angabe als *group* bzw. *topic* keinen Anhaltspunkt für die Gewichtung im Examen darstellt. Insgesamt stellt diese Vorgehensweise u.E. einen sinnvollen Mittelweg dar, die Konzentration auf das Wesentliche bei der Examensvorbereitung zu fördern, ohne die Examensinhalte im Einzelnen kalkulieren zu können. Ferner werden vom AICPA zu jedem Teilgebiet Studienempfehlungen im Hinblick auf die bei der Vorbereitung zu verwendenden offiziellen Standards sowie – sehr allgemein gehaltene – Literaturhinweise gegeben<sup>47)</sup>. In der Praxis werden sich die Anbieter von Vorbereitungskursen auf die geänderten Anforderungen einstellen, sodass (wie bisher) nur wenige Kandidaten die Examensvorbereitung ausschließlich durch Literaturstudium wagen werden. Ein wesentlicher Vorteil des neuen Prüfungssystems liegt darin, dass bereits bei der Vorbereitung die für die Berufspraxis so wichtigen gesetzlichen Vorschriften und Standards zu berücksichtigen sind<sup>48)</sup>. Da diese im computerbasierten Examen in der Form von *online-research-tools* zur Verfügung gestellt werden, geht es in Zukunft aber weniger darum, die umfangreichen Vorschriften und Standards auswendig zu lernen, als vielmehr (wie in der Berufspraxis) darum, die für den Sachverhalt relevanten Vorschriften in den Datenbanken recherchieren und anwenden zu können. Im Klartext wird gefordert, „zu wissen, wo was steht“<sup>49)</sup>. Das Ziel, ein noch praxisrelevanteres Berufsexamen bereitzustellen, verfolgt das AICPA zudem dadurch, dass anwendungsfähige Kenntnisse der nachfolgend konkretisierten Prüfungsinhalte durch Fallstudien nachzuweisen sind.

#### (1) Auditing & Attestation (AUAT)

Im Prüfungsgebiet *Auditing & Attestation* werden Kenntnisse der Prüfungsverfahren (*auditing procedures*), der Prüfungsgrundsätze (*auditing standards generally accepted in the United States of America – GAAS*) und weiterer Standards im Zusammenhang mit Prüfungsdienstleistungen (*other standards related to attest engagements*) sowie die erforderlichen Fähigkeiten (*skills*) zu deren Anwendung bei Abschlussprüfungen (*audit engagements*) und anderen Prüfungsdienstleistungen (*other attestation engagements*) verlangt<sup>50)</sup>. Die fünf *major content areas* orientieren sich inhaltlich am Ablauf der wirtschaftsprüfenden Berufstätigkeit:

- Plan the engagement, evaluate the prospective client and engagement, decide whether to accept or continue the client and the engagement, and enter into an agreement with the client (22% -28%)
- Consider internal control on both manual and computerized environments (12% - 18%)<sup>51)</sup>
- Obtain and document information to form a basis for conclusions (32% -38%)
- Review the engagement to provide reasonable assurance that objectives are achieved and evaluate information obtained to reach and to document engagement conclusions (8% -12%)
- Prepare communications to satisfy engagement objectives (12% -18%)

Die Gewichtung der einzelnen *major content areas* wurde teilweise geändert<sup>52)</sup>. Darüber hinaus sind gegenüber den bisherigen Examensanforderungen weitere *groups* und *topics* in die

*CPA Examinations Content Specifications* aufgenommen worden<sup>53)</sup>. Insgesamt ist der Umfang der Prüfungsinhalte gestiegen. Auch weiterhin sind umfassende Kenntnisse in *Auditing & Attestation* insb. für diejenigen CPA-Kandidaten von Bedeutung, die im Anschluss an das Berufsexamen im wirtschaftsprüfenden Berufsstand tätig werden wollen. U.E. bestehen keine Zweifel daran, dass – auch unter Berücksichtigung der zeitlichen Gewichtung innerhalb des gesamten Examens als mit 4,5 Stunden längste Teildisziplin – *Auditing & Attestation* noch mehr als bisher zur „Königsdisziplin“ im CPA-Examen avancieren dürfte.

#### (2) Financial Accounting & Reporting (FARE)

Das Prüfungsgebiet *Financial Accounting & Reporting* umfasst nach der Reform Kenntnisse der Rechnungslegungsvorschriften für privatwirtschaftliche Unternehmen mit Gewinnerzielungs-

47) Vgl. die wesentlichen AICPA-Empfehlungen zu den einzelnen Prüfungsfächern in GCPAS, a.a.O. (Fn. 1).

48) Vgl. zur Kritik an der bisherigen Vorgehensweise, auf die Kenntnis der Fundstellen im Examen weitgehend zu verzichten, Brinkmann/Leibfried, KoR 2001 S. 59. Erfahrungsgemäß bestehen bei den Examenskandidaten häufig Unsicherheiten bezüglich der zu dem jeweiligen Examenstermin relevanten fachlichen Regelungen und gesetzlichen Vorschriften. Diesbezüglich bestehen klare Vorgaben, die in der Uniform CPA Examination Candidate Brochure auf S. 7 unter „effective dates of pronouncements“ festgelegt sind (<http://www.cpa-exam.org>). Diese Regelungen müssen von den Kandidaten zwingend beachtet werden. Da neue bzw. geänderte Vorschriften und Standards grundsätzlich sechs Monate nach Veröffentlichung bzw. Inkrafttreten examensrelevant sind, ist von einer Vorbereitung mit veralteten Unterlagen abzuraten.

49) Da der Zeitdruck im Examen auch in Zukunft hoch sein wird, muss sich die Prüfungsvorbereitung diesbezüglich darauf konzentrieren, die relevanten Vorschriften und Standards in ihrem Aufbau zu kennen und die Datenbankrecherche zu üben.

50) *Attestation engagements* sowie *other assurance services* waren auch bisher Prüfungsgegenstand, vgl. Brinkmann/Leibfried, KoR 2001 S. 59. Zur Klarstellung, dass die Anforderungen im Examen entsprechend der praktischen Berufstätigkeit weit über die klassische Abschlussprüfung hinausgehen, wurde die Bezeichnung erweitert. Vgl. zur Kritik an der dennoch unscharfen weil unvollständigen Bezeichnung *Auditing & Attestation* und zu den Auswirkungen der Tätigkeit des gem. Sarbanes-Oxley-Act of 2002 (Sec. 101-109 SOA) in den USA errichteten Public Company Accounting Oversight Board auf die examensrelevanten Standards die Ausführungen in GCPAS, a.a.O. (Fn. 1).

51) Dieser Bereich, der im Rahmen des risikoorientierten Prüfungsansatzes zunehmend an Bedeutung gewinnt, war früher im erstgenannten *major content area* enthalten und erhält durch die Klassifizierung als eigenständiges *major content area* eine deutliche Aufwertung.

52) Das vierte *major content area* wird gegenüber der früheren Gewichtung von 5% mit einer Bandbreite von jetzt 8%-12% aufgewertet, das fünfte *major content area* wird mit einer Bandbreite von 8%-12% gegenüber bisher 20% weniger gewichtet.

53) So z.B. die *groups H*. „perform procedures for accounting and review services engagements“ und *I*. „perform procedures for attestation engagements“ im dritten *major content area* und die *groups D*. „consider whether substantial doubt about an entity's ability to continue as a going concern exists“ und *E*. „consider other information in documents containing audited financial statements“ im vierten *major content area*. Bereits bisher wurden derartige Fragestellungen im Examen behandelt, durch die Klassifizierung als *group* erhalten sie jedoch entsprechend der gestiegenen Bedeutung in der Praxis auch eine Aufwertung im CPA-Examen.

absicht, für öffentliche Einrichtungen und Not-for-Profit Organizations (*accounting principles generally accepted in the United States of America [GAAP] for business enterprises, not-for-profit organizations, and governmental entities*). Darüber hinaus werden verstärkt die erforderlichen Fähigkeiten (skills) zu deren Anwendung geprüft. Inhaltlich ist *Financial Accounting & Reporting* in die folgenden fünf *major content areas* gegliedert<sup>54)</sup>:

- Concepts and standards for financial statements (17%-23%)
- Typical items: recognition, measurement, valuation and presentation in financial statements in conformity with GAAP (27%-33%)
- Specific types of transactions and events: recognition, measurement, valuation, and presentation in financial statements in conformity with GAAP (27%-33%)
- Accounting and reporting for governmental entities (8%-12%)
- Accounting and reporting for nongovernmental not-for-profit organizations (8%-12%)

### (3) Regulation (REG)

Das neu definierte Prüfungsgebiet *Regulation* ist in folgende zwei Hauptgebiete unterteilt:

- Ethics, Professional and Legal Responsibilities, and Business Law
- Federal Taxation

Dem ersten Hauptgebiet sind zwei *major content areas* zugeordnet:

- Ethics and professional and legal responsibilities (15%-20%)
- Business Law (20%-25%)<sup>55)</sup>

Dieser Bereich umfasst Kenntnisse der Berufsgrundsätze und sonstiger rechtlicher Verpflichtungen der Berufsträger (*CPA's professional and legal responsibilities*) sowie über rechtliche Auswirkungen von Geschäftsvorfällen mit engem Bezug zu Rechnungslegung und Prüfung (*legal implications of business transactions, particularly as they relate to accounting and auditing*). Wie bisher betreffen die relevanten Rechtsquellen grundsätzlich federal and widely adopted uniform laws<sup>56)</sup>.

Dem zweiten Hauptgebiet US-Bundessteuern sind folgende vier *major content areas* zugeordnet:

- Federal tax procedures and accounting issues (8%-12%)
- Federal taxation of property transactions (8%-12%)
- Federal taxation – individuals (12%-18%)
- Federal taxation – entities<sup>57)</sup> (22%-28%)

### (4) Business Environment & Concepts (BEC)

Die Anforderungen in diesem neu definierten Prüfungsfach<sup>58)</sup> formuliert das AICPA wie folgt: *The Business Environment & Concepts section tests knowledge of general business environment and business concepts that candidates need to know in order to understand the underlying business reasons for and accounting implications of transactions, and the skills needed to apply that knowledge in performing financial statement audit and attestation engagements and other functions normally performed by CPAs that affect the public interest. Business Environment*

& *Concepts* ist dabei inhaltlich in fünf *major content areas* eingeteilt:

- Business structure (17%-23%)<sup>59)</sup>
- Economic concepts essential to obtaining an understanding of an entity's business and industry (8%-12%)
- Financial management (17%-23%)<sup>60)</sup>
- Information technology (IT) implications in the business environment (22%-28%)<sup>61)</sup>
- Planning and measurement (22%-28%)

Die wesentliche Neuerung liegt neben dem klaren Fokus auf IT-Kenntnissen in der Einführung des *major content area economic concepts essential to obtaining an understanding of an entity's business and industry*, das in folgende vier *groups* unterteilt ist:

- Business cycles and reasons for business fluctuations.
- Economic measures and reasons for changes in the economy, such as inflation, deflation and interest rate changes.
- Market influences on business strategies, including selling, supply chain, and customer management strategies.

54) Das AICPA gibt den Examenkandidaten in *FARE* neuerdings einen Katalog an die Hand über die Art und Weise, in der die fachlichen Kenntnisse und Fähigkeiten im Examen nachzuweisen sind. Vgl. zu diesem Katalog, der den praktischen Bezug der Anforderungen verdeutlicht, *GCPAS, a.a.O. (Fn. 1)*.

55) Die *groups* in *Business Law* umfassen: *Agency* (Vertretungsrecht), *Contracts* (Vertragsrecht), *Debtor-creditor relationships* (Schuldrecht und Insolvenzrecht), *Governmental regulation of business* (dabei insb. das US-amerikanische Kapitalmarktrecht), *Uniform Commercial Code* (Handelsrecht) und *Real property* (including insurance). Das *Gesellschaftsrecht* wurde in das Prüfungsfach *Business Environment and Concepts* (s.u.) umgegliedert.

56) Sofern für eine bestimmte Rechtsfrage kein federal or uniform law existiert, richten sich die entsprechenden Prüfungsfragen auf Kenntnisse der in der Mehrheit der US-Bundesstaaten und Territorien geltenden rechtlichen Regelungen zu dieser Rechtsfrage. Prüfungsfragen im Zusammenhang mit den Berufsgrundsätzen (*professional ethics*) beziehen sich auch weiterhin ausschließlich auf die Regelungen im *AICPA Code of Professional Conduct*, da dieser für alle US-Bundesstaaten und Territorien Gültigkeit besitzt.

57) Die Prüfungsfragen zur Unternehmensbesteuerung betreffen neben Einzelunternehmen sog. *subchapter C corporations*, *subchapter S corporations*, *partnerships* sowie *trusts*.

58) Zur Notwendigkeit der inhaltlichen Erweiterung des CPA-Examins um bestimmte betriebs- und volkswirtschaftliche Themengebiete vgl. ausführlich Muenzen/Greenberg/Sawtell, *Uniform CPA Examination Content Specifications Update Study: General Business Knowledge Required by CPAs in Public Accounting, May 2000, m.w.N.*, <http://www.cpa-exam.org>.

59) Einschließlich Gesellschaftsrecht.

60) Der bisher (im Prüfungsgebiet ARE) mit 10% auch u.E. (vgl. Brinkmann/Leibfried, *KoR* 2001 S. 60) nicht ausreichend gewichtete Bereich *managerial accounting* ist mit Einführung der neuen *major content areas financial management and planning and measurement* sowohl inhaltlich erweitert als auch prozentual mit einer Bandbreite von insgesamt 39%-51% erheblich aufgewertet worden.

61) Das *major content area information technology implications in the business environment* war bereits vor der Reform Prüfungsbestandteil (innerhalb des Faches *AUDIT*), erfährt aber durch die Reform ebenfalls eine inhaltliche Erweiterung und prozentuale Aufwertung. Die Anforderungen der Berufspraxis in diesem Bereich waren ebenfalls Gegenstand einer empirischen Studie, vgl. Muenzen/Greenberg, *Uniform CPA Examination Content Specifications Update Study: Information Technology Knowledge Required by CPAs in Public Accounting, March 1999*, <http://www.aicpa.org>.

- Implications to business of dealings in foreign currencies, hedging and exchange rate fluctuations.

### c) Prüfungsdurchführung, Bewertung und Übergangsregelungen<sup>62)</sup>

Das BOE hat im Sommer 2002 mit den *model policies for granting of credit & transitioning for the computer-based CPA Examination* endgültige Empfehlungen zur Bewertung der Prüfungsleistungen und zu den Übergangsregelungen verabschiedet. Dabei handelt es sich um unverbindliche Empfehlungen an die State Boards of Accountancy der US-Bundesstaaten und Territorien, da diese die Gesetzgebungshoheit zur Regelung der Zulassung zum Examen und zum Beruf durch Zertifizierung bzw. Lizenzierung haben<sup>63)</sup>. Die *model policies* sind das Ergebnis eines *due process*<sup>64)</sup>, in dem insb. den State Boards of Accountancy die Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben wurde<sup>65)</sup>.

#### aa) Prüfungsdurchführung und Granting of Credit

Bisher gilt in den meisten Bundesstaaten die Regelung, dass Kandidaten, die zum ersten Mal am Examen teilnehmen, die Prüfung in allen vier Prüfungsfächern an einem der beiden halbjährlichen Examenstermine im Mai oder November absolvieren müssen<sup>66)</sup>. Es ist nicht erforderlich, alle Prüfungsgebiete auf einmal zu bestehen. Sog. *conditional credits* können gewährt werden, wenn in mindestens zwei Prüfungsgebieten die (im Zuständigkeitsbereich des AICPA liegende und deshalb für alle Bundesstaaten einheitlich vorgegebene) *passing rate* von 75% erreicht wird. In diesem Fall verlangen zahlreiche Bundesstaaten allerdings, dass in den nicht bestandenen Prüfungsgebieten zumindest ein sog. *floor* von 50% der Gesamtpunktzahl erreicht wird. Dies setzt eine solide Grundkenntnis in allen Prüfungsgebieten voraus. Hat ein Kandidat *conditional credits* erworben, muss er alle noch nicht bestandenen Prüfungsgebiete innerhalb eines bestimmt Zeitraums<sup>67)</sup> bestehen. Wird diese Voraussetzung nicht erfüllt, verfallen alle bisher erworbenen *conditional credits* in allen Prüfungsgebieten und die Prüfung muss erneut in vollem Umfang absolviert werden. Mit Umstellung auf das computerbasierte Examen sehen die Empfehlungen des AICPA die folgenden wesentlichen Änderungen vor:

- Die Examenskandidaten können die Prüfung in jedem der vier Prüfungsfächer einzeln ablegen und auch die Reihenfolge frei bestimmen.
- Die Kandidaten erhalten für jedes bestandene Prüfungsfach für die Dauer von 18 Monaten einen *credit* und zwar unabhängig von der Punktzahl, die in nicht bestandenen Prüfungsfächern erzielt wurde und auch unabhängig davon, ob bisher überhaupt ein weiteres Prüfungsfach absolviert wurde.
- Wird die Prüfung in einem Fach nicht bestanden, kann diese nicht in demselben sog. *examination window*<sup>68)</sup> von drei Monaten wiederholt werden.
- Die Prüfung muss in allen vier Fächern innerhalb einer sog. *rolling eighteen-month period* bestanden werden. Diese beginnt mit dem Datum, an dem die erste Teilprüfung bestanden wurde.
- Gelingt es einem Kandidaten nicht, die Prüfung in allen vier Fächern innerhalb von 18 Monaten zu bestehen, verfällt der *credit* für bereits bestandene Prüfungsfächer, die vor mehr als 18 Monaten be-

standen wurden. Die Prüfung in diesem Fach muss dann wiederholt werden, wobei auch für die Wiederholung das Zeitfenster von 18 Monaten für das Bestehen aller vier Prüfungsfächer eingehalten werden muss.

Die bisherige Regelung einer Mindestpunktzahl in nicht bestandenen Fächern (*floor*) soll nach den Empfehlungen des AICPA folglich ebenso entfallen, wie die Forderung, alle Prüfungsfächer in einer bestimmten Reihenfolge an zwei aufeinanderfolgenden Tagen zu absolvieren<sup>69)</sup>. Aus dem Blickwinkel der bisherigen Anforderungen, die durch das zweitägige Examen mit einer Dauer von 15,5 Stunden (innerhalb von 33 Stunden) durchaus einige physische und psychische Belastungen für die Kandidaten bedeuten<sup>70)</sup>, stellt sich die Frage, ob die Examensanforderungen durch die Neuregelung möglicherweise verringert werden. Das AICPA schließt dies mit einer ausführlichen Begründung unter Hervorhebung der Vorteile der geänderten Empfehlungen aus<sup>71)</sup>. Unter Würdigung der Argumente des AICPA<sup>72)</sup> zu den empfohlenen Änderungen sehen wir keine Gefahr für die Ausbildungsqualität zukünftiger Berufsträger. Die Vorteile überwiegen den vermeintlichen

62) Vgl. zu den folgenden Ausführungen insb. AICPA, *Model Policies for Granting of Credit & Transitioning for the Computer Based Uniform CPA Examination*, 14. 6. 2002, <http://www.cpa-exam.org>.

63) Das AICPA betont jedoch, dass die möglichst einheitliche Umsetzung der Empfehlungen in den US-Bundesstaaten für die Harmonisierung des Berufsstandes innerhalb der USA von großer Bedeutung ist.

64) Der *due process* hat zu keinen wesentlichen Änderungen gegenüber dem *Exposure Draft* geführt. Dennoch bleibt es abzuwarten, inwieweit die 54 US-State Boards of Accountancy die Empfehlungen einheitlich umsetzen werden. Zur Auswahl des Bundesstaats, in dem das Examen abgelegt werden soll, ist es deshalb weiterhin zwingend erforderlich, auch die diesbezüglichen einzelstaatlichen Regelungen (vgl. <http://www.nasba.org>) gründlich auszuwerten.

65) Zur Entstehungsgeschichte der Empfehlungen vgl. <http://www.cpa-exam.org>.

66) Eine Ausnahme stellt z.B. Kalifornien dar. Dort kann das Examen gesplittet werden. Dies erhöht zwar die Erfolgchancen der Kandidaten im Examen, ist aber im Hinblick auf die Berufsausübung nicht von Vorteil. Wegen der geringeren Anforderungen gilt Kalifornien als sog. *bullet state*. Dies bedeutet, dass zahlreiche andere Bundesstaaten die CPA-Qualifikation aus Kalifornien nicht als gleichwertig anerkennen und deshalb im Rahmen der reciprocity requirements die Zulassung zur Berufsausübung in einem anderen Bundesstaat als Kalifornien häufig nicht gewährt wird.

67) Der Zeitraum wird von den einzelnen Bundesstaaten vorgegeben. I.d.R. sind drei Jahre vorgesehen.

68) Nach derzeitigem Kenntnisstand soll das Examen vier mal pro Jahr in Zeitfenstern von jeweils drei Monaten angeboten werden. Dabei stehen jeweils nur zwei Monate zur Ablegung der Prüfung zur Verfügung, ein Monat ist für Prüfungen gesperrt und entfällt auf administrative Aufgaben wie insb. die Überarbeitung und Erneuerung der Datenbank der Prüfungsfragen im computerbasierten Examen.

69) Vgl. zur bisherigen Regelung Brinkmann/Leibfried, *KoR* 2001 S. 58.

70) Kandidaten, die das Examen nicht mit einem längeren USA-Aufenthalt (Vorbereitungskurs vor Ort und/oder Praktikum bzw. berufliche Tätigkeit) verbinden, berichten häufig über erheblichen Leistungsabfall im Examen infolge der kurzfristigen Zeitemstellung mit entsprechenden negativen Konsequenzen für den Prüfungserfolg.

71) Vgl. Garrett, *The CPA Exam Alert January/February 2002*, S. 2, <http://www.cpa-exam.org>.

72) Vgl. zur ausführlichen Begründung des AICPA die Erläuterungen in GCPAS, a.a.O. (Fn. 1).

Nachteil, dass das bisherige „harte“ kompakte Zwei-Tages-Examen aufgegeben wird. Die Flexibilisierung<sup>73)</sup> und zeitliche Streckung des Prüfungsverfahrens kann in Zukunft sowohl von den Examenkandidaten wie auch insb. von deren Arbeitgebern genutzt werden, um die Anforderungen an ein Berufsexamen besser als bisher mit den Gegebenheiten der praktischen Berufstätigkeit kompatibel zu gestalten<sup>74)</sup>. Zudem fördert die Verkürzung der maximalen Zeitspanne, die zur Ablegung des Gesamtexamens zur Verfügung steht, von bisher i.d.R. drei Jahren auf 18 Monate eine zielstrebige Ablegung des Exams. Vorbehaltlich zukünftiger Änderungen<sup>75)</sup> bleibt es für den Erwerb der CPA-Qualifikation als Grundvoraussetzung dabei, dass alle vier Prüfungsfächer mindestens mit der *passing rate* von 75% bestanden werden müssen. Es bleibt zu hoffen, dass die State Boards of Accountancy die Empfehlungen des AICPA möglichst in einheitlicher Form umsetzen.

#### bb) Transitioning (Übergangsregelungen)

Die Empfehlungen des AICPA im Zusammenhang mit dem Übergang von der *Paper & Pencil Examination* zur *Computer-Based Examination* sind insb. für die Kandidaten relevant, die sich bei Einführung der CBE bereits im Examenprozess befinden, jedoch noch nicht alle Teilprüfungen erfolgreich abgeschlossen haben<sup>76)</sup>. Die Empfehlungen lauten wie folgt<sup>77)</sup>:

- Den Kandidaten, die *conditional credits* für Prüfungsfächer im Rahmen der *Paper & Pencil Examination* erworben haben, werden diese nach dem in Tab. 4 aufgezeigten Schema auf die Prüfungsfächer der *Computer-Based Examination* angerechnet.

Paper-and-Pencil Examination (PPE)	Computer-Based Examination (CBE)
Auditing (AUDIT)	Auditing & Attestation (AU-AT)
Financial Accounting & Reporting (FARE)	Financial Accounting & Reporting (FARE)
Accounting & Reporting (ARE)	Regulation (REG)
Business Law & Professional Responsibilities (LRP)	Business Environment & Concepts (BEC)

Tab. 4

- Den Kandidaten, die zum Zeitpunkt der Einführung der CBE durch das Bestehen von Teilgebieten einen *conditional status* erreicht haben, wird eine Übergangsperiode (*transition period*) eingeräumt, innerhalb derer sie die noch ausstehenden Prüfungsgebiete absolvieren können. Die *transition period* ist definiert als entweder der Zeitraum oder die maximale Anzahl der Teilnahmemöglichkeiten, die den Kandidaten nach den bisherigen Regelungen<sup>78)</sup> der PPE noch zustehen<sup>79)</sup>. Diese Regelung soll sicherstellen, dass *conditional candidates* durch den Übergang auf die CBE nicht benachteiligt werden.
- Wenn es einem Kandidaten mit *conditional status* nicht gelingt, innerhalb der *transition period* alle noch ausstehenden Prüfungsfächer zu bestehen, verfallen alle *credits*, die im Rahmen der PPE erworben wurden. Während der *transition period* im Rahmen des CBE bestandene Teilgebiete fallen grundsätzlich unter die für die CBE eingeführte

o.g. *granting of credit recommendation*, wobei als Übergangsregelung für *credits*, die im Rahmen der PPE erworben wurden, nicht die „Verfallgrenze“ von 18 Monaten, sondern die *transition period* von i.d.R. insgesamt drei Jahren gilt.

Über die Angemessenheit von Übergangsregelungen lässt sich generell trefflich streiten. Auch die Transition Task Force des AICPA verkennt dies nicht<sup>80)</sup>. Das AICPA rechtfertigt die Empfehlung mit folgenden Hauptargumenten<sup>81)</sup>:

- Die *transitioning recommendation* stellt die Gleichbehandlung der Examenkandidaten bestmöglich sicher. Bei anderen Alternativen hätten einige Kandidaten insgesamt 4 und andere insgesamt 5 Prüfungsfächer absolvieren müssen. Au-

73) Für ausländische Examenkandidaten ergeben sich insofern keine Nachteile gegenüber der bisherigen Regelung, als das Examen weiterhin auf Wunsch auch an zwei aufeinanderfolgenden Tagen durch entsprechende Terminvereinbarung abgelegt werden kann. U.E. ist es jedoch wesentlich sinnvoller, das CPA-Examen mit einem beruflich relevanten längeren USA-Aufenthalt zu verbinden, siehe dazu auch Teil II dieses Beitrags. In diesem Fall kommen auch ausländische Kandidaten in den Genuss der angebotenen Flexibilität.

74) Für die Personaleinsatzplanung in den Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die gerade in der busy season nach wie vor erheblichen Zwängen unterliegt, eröffnet diese Regelung ganz neue Möglichkeiten. In anderen Tätigkeitsbereichen, wie z.B. in Rechnungslegung und Controlling, in denen längere Freistellungszeiten, mit denen die Wirtschaftsprüfungsbranche schon immer konfrontiert war, eher unbekannt sind und wegen dauerhafter beruflicher Verpflichtungen der Mitarbeiter im Tagesgeschäft (im Gegensatz zum Projekteinsatz in der Wirtschaftsprüfung) häufig überhaupt nicht umgesetzt werden konnten, steht weit mehr Personen als bisher die Qualifikation zum CPA offen. Die in zahlreichen beruflichen Einsatzbereichen (auch im Mittelstand) ständig zunehmende Bedeutung der CPA-Qualifikation verdeutlichen wir in Teil II dieses Beitrags.

75) Die Angemessenheit einer einheitlichen *passing rate* von 75% für die unterschiedlichen Arten von Prüfungsfragen und -methoden (*multiple-choice, simulations, etc.*) im computerbasierten Examen wird derzeit untersucht. Vgl. dazu *The CPA Exam Alert August/September 2002* S. 5, <http://www.cpa-exam.org>. Derzeit ist noch nicht absehbar, ob sich die *passing rate* von 75% pro Prüfungsfach überhaupt und wenn ja sofort mit Einführung der CBE in 2004 ändern wird. Denkbar sind unterschiedliche *passing rates* in Abhängigkeit von der Art der Prüfungsfrage (z.B. *multiple-choice* versus *simulations*).

76) Betroffen sind gerade auch die Kandidaten, die an den Examensterminen Mai und November 2003 letztmalig an der *Paper & Pencil Examination* teilnehmen werden und bei der ersten Exameneteilnahme nicht alle vier Prüfungsfächer bestehen. Das AICPA kann derzeit noch nicht absehen, ob es in 2003 wegen möglicher Unsicherheiten im Hinblick auf das computerbasierte Examen ab 2004 zu einem „Ansturm“ von Examenkandidaten kommen wird. Unmittelbar nach Einführung des computerbasierten Exams schließt das AICPA einen temporären signifikanten Rückgang der Examenkandidaten aufgrund eines „wait and see approach“ der potentiellen Kandidaten nicht aus. Durch umfassende Informationsmaßnahmen versucht das AICPA Unsicherheiten abzubauen, um starke Schwankungen der Teilnehmerzahlen zu vermeiden (vgl. dazu die umfassenden Informationen unter <http://www.cpa-exam.org>).

77) Vgl. AICPA, *The CPA Exam Alert May/June 2002*, S. 3, <http://www.cpa-exam.org>.

78) Diese Regelungen weichen in den einzelnen US-Bundesstaaten z.T. erheblich voneinander ab.

79) Relevant ist das Kriterium, das zuerst – durch Zeitablauf oder weitere Fehlversuche – erreicht wird.

80) „Because of the significant differences in the two examinations, a perfect transition is not possible“, *Briefing Paper No. 2*.

81) Vgl. Garrett, *The CPA Exam Alert January/February 2002*, S. 2, <http://www.cpa-exam.org>.

ßerdem werden den *conditional candidates* der PPE keine Rechte rückwirkend entzogen, die ihnen nach derzeitigen Regelungen zustehen.

- Die Übergangsregelung hält den Verwaltungsaufwand für die State Boards of Accountancy in erträglichen Grenzen.

Das AICPA hat beispielhafte Konstellationen, die sich aus den Übergangsregelungen ergeben können, bereits kommuniziert<sup>82)</sup>. Allerdings sind die Beispiele auf die Ebene der Prüfungsfächer begrenzt und geben keinen Aufschluss darüber, ob alle Kandidaten in jedem Fall in allen *major content areas* geprüft werden. Überlegungen zu den möglichen Konstellationen, die sich aufgrund der inhaltlichen Umgliederungen in der Examensstruktur ergeben, zeigen, dass dies nicht gewährleistet ist. Zusammenfassend<sup>83)</sup> gilt, dass einerseits alle Kandidaten in den für den Berufsstand sehr wichtigen Fächern AUDIT bzw. AUAT und FARE (*for business enterprises*) lückenlos geprüft werden, es andererseits aufgrund der Anrechnungsregelungen aber möglich ist, in den *major content areas governmental accounting, accounting for-not-for profit organizations, managerial accounting* und (besonders schwerwiegend) *ethics, professional and legal responsibilities* sowie *business law*<sup>84)</sup> ungeprüft zu bleiben. Dies kann in Abhängigkeit von der beruflichen Tätigkeit der Kandidaten zu unbefriedigenden Ergebnissen führen<sup>85)</sup>. Insgesamt<sup>86)</sup> dürften die Auswirkungen in der Praxis wegen der zeitlich begrenzten Übergangsregelung aber ohne übermäßige negative Folgen bleiben<sup>87)</sup>.

#### d) Ausblick auf noch anstehende Maßnahmen

Wenn auch wie oben dargelegt wesentliche Entscheidungen bereits getroffen wurden, sind bis zur geplanten Einführung der reformierten US-Uniform-CPA-Examination in 2004 noch zahlreiche Aufgaben zu erfüllen und Detailfragen zu klären<sup>88)</sup>. Nachfolgend soll lediglich ein kurzer Überblick gegeben werden.

##### aa) Organisatorische Umsetzung des computerbasierten Examens

Am 28. 5. 2002 haben AICPA und NASBA mit dem auf IT-Testverfahren spezialisierten Unternehmen Prometric<sup>89)</sup> eine Vereinbarung<sup>90)</sup> mit dem Ziel geschlossen, die Infrastruktur für das computerbasierte Examen durch den externen Serviceprovider Prometric bereitstellen zu lassen. Prometric soll das computerbasierte Examen in mehr als 300 *testing center* in den USA anbieten<sup>91)</sup>. Während das AICPA auch für die CBE die Prüfungsfragen erstellen und die einzelnen Prüfungsteile bewerten wird, sind NASBA und insb. die State Boards of Accountancy unverändert für die sonstige Administration des Berufsexamens zuständig. Da die Umstellung auf die CBE auch unter Kostengesichtspunkten<sup>92)</sup> zu Veränderungen führen wird<sup>93)</sup>, hat das CIC drei Alternativmodelle vorgeschlagen, um den State Boards of Accountancy die größtmögliche Flexibilität<sup>94)</sup> bei der Administration des Examens zu ermöglichen<sup>95)</sup>:

- *Model 1: Prometric provides complete delivery (Prometric is the delivery vendor for the computer-based CPA Examination).*

- *Model 2: State board provides testing site(s); Prometric supplies equipment and maintenance.*

82) Vgl. AICPA, Appendix I und II zum Exposure Draft Proposed Model Policies for Conditioning and Transitioning for the Uniform CPA Examination and Proposed Revisions to Rules 5-1 to 5-10 relating to the Uniform Accountancy Act vom 20. 11. 2001, <http://www.cpa-exam.org>. Der Exposure Draft enthält auch Szenarien wesentlich strengerer Regelungen bzgl. der Gewährung von CBE-credits für Examenleistungen, die in der PPE erbracht wurden. Diese Szenarien wurden verworfen, da sie die Kandidaten der Übergangsphase unangemessen benachteiligt hätten.

83) Vgl. zur Herleitung der nachfolgenden Beispiele die Langfassung dieses Beitrags, GCPAS, a.a.O. (Fn. 1).

84) Mit Ausnahme des Gesellschaftsrechtes, dass auch unter Berücksichtigung der Anrechnungsregelungen in jedem Fall erfolgreich nachgewiesen werden muss.

85) Bewerber für eine Tätigkeit in der Wirtschaftsprüfung sollten durch Vorlage ihres diagnostic report in jedem Fall nachweisen, dass sie in den für den Berufsstand so wichtigen Bereichen ethics und professional and legal responsibilities eine erfolgreiche Prüfung abgelegt haben. Der diagnostic report ist eine detaillierte Auswertung der Prüfungsleistungen des einzelnen Kandidaten nach major content areas und groups, der den Kandidaten zusammen mit dem Prüfungsergebnis übermittelt wird.

86) Aufgrund der Anrechnungsregelungen kann es auch zu Doppelprüfungen in einzelnen Fachgebieten kommen. Vgl. dazu die Beispiele in GCPAS, a.a.O. (Fn. 1).

87) Dennoch kann die vereinfachte Vorgehensweise, ganze – nach der Umstrukturierung nicht mehr inhaltsgeiche – Prüfungsfächer als Anrechnungskriterium zu verwenden, kritisiert werden. Gerade in einem computerbasierten Examen, in dem die einzelnen major content areas in Form von EDV-Modulen unabhängig voneinander geprüft werden, hätten sowohl Lücken als auch Doppelprüfungen vermieden werden können. Eine Anrechnung von Teilleistungen bezogen auf die major content areas einzelner Prüfungsfächer des PPE auf die neustrukturierten Prüfungsfächer der CBE wäre nach unserer Einschätzung computergestützt voraussichtlich nicht mit einem unvermeidbaren Mehraufwand verbunden.

88) Das AICPA informiert die am CPA-Examen interessierten Kreise fortlaufend über die weiteren Entwicklungen, vgl. <http://www.aicpa.org> und insb. <http://www.cpa-exam.org>.

89) „Prometric is a leading worldwide provider of comprehensive technology-based testing and assessment services. Prometric provides a complete technology-based testing services solution to sponsors and administrators of large-volume tests.“, <http://www.prometric.com>. „As part of The Thomson Corporation, Prometric is the global leader in technology-enabled testing and assessment services for information technology certification, academic admissions, and professional licensure and certifications. Prometric delivers standardized tests for more than 200 clients, in more than 25 languages, over the web or through a network of more than 4800 testing centers in more than 140 countries.“, <http://www.aicpa.org/news/2002/p052802.htm>.

90) Vgl. Press-Release: AICPA, NASBA and Prometric Sign Contract for New Computerized CPA Exam, <http://www.aicpa.org/news/2002/p052802.htm> sowie Thomas, The CPA Exam Alert August/September 2002 S. 3, <http://www.cpa-exam.org>.

91) Dabei soll das Examen innerhalb der o.g. vier examination windows pro Jahr jeweils an bis zu sechs Tagen pro Woche angeboten werden.

92) Vgl. zu den Fees and Cost Considerations bereits Briefing Paper No. 2, S. 17-19.

93) Die Gebühren für das computerbasierte Examen bestehen aus drei Komponenten: 1. Gebühr des AICPA für die Erstellung und Bewertung pro Prüfungsgebiet, 2. Gebühren der State Boards of Accountancy für das Zulassungsverfahren und die Administration, 3. Gebühr pro Stunde für die Nutzung der computerbasierten Infrastruktur im jeweiligen testing center durch die Prüfungskandidaten. Vgl. The CPA Exam Alert July/August 2001 S. 2, <http://www.cpa-exam.org>. Prüfungskandidaten müssen sich über die noch festzulegenden Gebühren und Einzelheiten der Prüfungsdurchführung beim State Board of Accountancy des jeweiligen Bundesstaates ihrer Wahl informieren.

(Fußnoten 94 und 95 auf S. 95).

- *Model 3: State board provides site(s), equipment and maintenance.*

Von zentraler Bedeutung für ausländische Prüfungskandidaten ist die Entscheidung von AICPA und NASBA, dass die Ablegung des Examens auch weiterhin ausschließlich innerhalb der Bundesstaaten und Territorien der USA möglich sein wird<sup>96)</sup>.

Im Zusammenhang mit der Einführung der CBE steht gerade für die Examenskandidaten und für deren Ausbilder an den Hochschulen sowie für die Anbieter von Vorbereitungskursen die Frage im Vordergrund, wie eine zielgerichtete Examensvorbereitung unter Berücksichtigung der veränderten Anforderungen erfolgen kann. Um hier ausreichend Hilfestellung zu leisten, hat das CIC des AICPA eine Educators Task Force eingerichtet, die eng mit der American Accounting Association (AAA) zusammenarbeitet<sup>97)</sup>, um insb. die akademische Ausbildung an den erhöhten Anforderungen der CBE auszurichten und die Examenskandidaten rechtzeitig mit konkreten Vorbereitungsunterlagen und Beispielen der Anforderungen in der CBE zu versorgen<sup>98)</sup>. Eine wesentliche Voraussetzung für die CBE, in deren Rahmen für die einzelnen Examenskandidaten aus einer Datenbank von Prüfungsfragen individuelle Examen zusammengestellt werden sollen, ist die Erstellung einer umfassenden Datenbank von Prüfungsfragen<sup>99)</sup> und deren laufende Erweiterung und Aktualisierung (*content development*)<sup>100)</sup>. Darüber hinaus müssen Angemessenheit und Funktionsfähigkeit der Prüfungsdatenbank vor Einführung der CBE einem umfassenden Test unterzogen werden<sup>101)</sup>. Schließlich befinden sich noch viele weitere administrative Detailfragen bezüglich der einzelnen Phasen des Prüfungsprozesses in Klärung<sup>102)</sup>, welche die Examenskandidaten unmittelbar betreffen und eine zeitnahe Überwachung der laufend aktualisierten Informationen des AICPA erforderlich machen.

bb) *Sicherheitsaspekte eines computerbasierten Examens*<sup>103)</sup>

„Security surrounding the Uniform CPA Examination is one of the most critical issues being considered by the CIC“<sup>104)</sup>. Entsprechend viel Aufmerksamkeit wird diesem Bereich gewidmet. Das CIC hebt einerseits die sicherheitsrelevanten Vorteile einer CBE gegenüber einer PPE hervor, unterschätzt aber keineswegs die zusätzlichen Risiken, die sich im Zusammenhang mit einem computerbasierten Examen ergeben<sup>105)</sup>. Die Sicherheitsaspekte müssen vor dem Hintergrund gesehen werden, dass es sich bei dem CPA-Examen um ein Großprojekt mit über 100 000 Teilnehmern pro Jahr und entsprechendem administrativem Aufwand handelt. Das AICPA BOE Operations Committee (OC) befasst sich gegenwärtig mit einer Evaluierung der Systeme von Prometric und den sicherheitsrelevanten Prozessen. Auf Basis der Ergebnisse dieser Evaluierung wird das OC Empfehlungen im Hinblick auf *security policies and procedures* abgeben<sup>106)</sup>.

cc) *Legislative Issues*<sup>107)</sup>

Die Einführung der CBE hat in vielen US-Jurisdictions rechtliche Auswirkungen. Wesentliche

Unterschiede in der Gesetzgebung und den Verwaltungsvorschriften der einzelnen Bundesstaaten bezüglich der Zulassung zum Examen, der maximalen Prüfungsgebühren, der Anerkennung von Teilprüfungsleistungen (*conditioning*), der Regelungen der Wiederholungsmög-

94) In der Entscheidung, welches Modell gewählt werden wird, sind die einzelnen State Boards of Accountancy grundsätzlich frei. Siehe aber Abschn. II. 2. d) cc) *Legislative Issues* die Erläuterungen zu möglichen rechtlichen Barrieren für die Einführung einer CBE in den einzelnen US-Jurisdictions.

95) Vgl. *The CPA Exam Alert July/August 2001* S. 2, <http://www.cpa-exam.org>.

96) Vgl. *CPA Computer-Based Examination FAQs*, <http://www.cpa-exam.org>. Für die ebenfalls diskutierte Variante, das Examen auch in anderen Ländern abzunehmen, hat sich keine Mehrheit gefunden. Innerhalb der Grenzen der USA soll die Flexibilität auch für Examenskandidaten allerdings mittelfristig derart erhöht werden, dass die CBE ohne Unterbrechung ganzjährig auf Anfrage der Kandidaten abgelegt werden kann: „Initially the computerized Examination will be offered in four, three-month windows. The ultimate goal is continuous testing on demand.“, *The CPA Exam Alert July/August 2001* S. 3, <http://www.cpa-exam.org>. Die organisatorischen Rahmenbedingungen, um wie geplant bereits ab 2004 bei rechtzeitiger „Buchung“ des Prüfungstermins den Kandidaten die Auswahl von Prüfungsdatum und testing center zu ermöglichen, müssen noch geschaffen werden.

97) Vgl. *Treacy, The CPA Exam Alert January/February 2002* S. 5, <http://www.cpa-exam.org>.

98) Eine Darstellung der Anforderungen an die Prüfung in Form von simulations steht bereits zur Verfügung, vgl. *An introduction to simulations is now available*, <http://www.cpa-exam.org>. Weitere Examensmaterialien (tutorials and practice materials) sollen in Kürze (unter <http://www.cpa-exam.org>) zur Verfügung stehen, vgl. *DeVore, The CPA Exam Alert May/June 2002* S. 4, <http://www.cpa-exam.org>.

99) Bis zur Einführung der CBE in 2004 sollen ca. 10 000 multiple choice questions und ca. 500 simulations entwickelt werden, vgl. *Briefing Paper No. 2*, S. 23. Die Prüfungsfragen werden auch im Rahmen der CBE nicht veröffentlicht, es bleibt bei der in 1996 eingeführten Vorgehensweise des non-disclosed exam. Zur Unterstützung der Examensvorbereitung werden lediglich ausgewählte Prüfungsfragen veröffentlicht, die jedoch in dieser Form in zukünftigen Examen nicht mehr gestellt werden.

100) Das AICPA hat sowohl die Mitglieder des Berufsstands als auch Educators zur Mitwirkung bei dieser umfassenden Aufgabe aufgerufen, vgl. *The CPA Exam Alert January/February 2002*, S. 6-7, <http://www.cpa-exam.org>. Offenbar ist sich der US-amerikanische Berufsstand seiner diesbezüglichen Verantwortung bewusst: die Resonanz auf die Anfrage des AICPA war sehr hoch. Vgl. *The CPA Exam Alert May/June 2002* S. 6, <http://www.cpa-exam.org>.

101) In diesem Zusammenhang hat das AICPA eine Pre-Test Task Force eingesetzt. Vgl. zum *Procedere des Pretesting* ausführlich GCPAS, a.a.O. (Fn. 1).

102) Angesprochen sind folgende Phasen: 1. Candidate Application and Authorization for Testing, 2. Appointment to Test, 3. Test Center Preparation, 4. Test Administration, 5. Post-Testing Processing, 6. Score Reporting; vgl. zu den einzelnen Fragestellungen und alternativen Vorschlägen zu deren Handhabung bereits *Briefing Paper No. 2*, S. 9.

103) Vgl. zu den nachfolgenden Informationen *Briefing Paper No. 2*, S. 20-21; *The CPA Exam Alert July/August 2001* S. 2, <http://www.cpa-exam.org>.

104) *Briefing Paper No. 2*, S. 20.

105) Vgl. die Liste sicherheitsrelevanter Vorteile und zusätzlicher Risiken der CBE in GCPAS, a.a.O. (Fn. 1).

106) Aus verschiedenen Gründen wurde der Termin der Umsetzung der CBE bereits mehrfach verschoben. Es kann derzeit nicht ausgeschlossen werden, dass es zu einer weiteren Verzögerung kommt, wenn nach Einschätzung von AICPA und NASBA die sicherheitsrelevanten Risiken des CBE noch nicht in angemessenem Umfang kontrolliert werden können.

107) Vgl. zu den nachfolgenden Ausführungen insb. *Briefing Paper No. 2*, S. 22 und 24.

lichkeit des Examens und der generellen Administration des Berufsexamens müssen im Lichte des computerbasierten Examens überprüft und – soweit möglich bzw. durchsetzbar – angepasst werden<sup>108</sup>). Der Uniform Accountancy Act (UAA) ist für die im Hinblick auf die Einführung der CBE erforderliche Harmonisierung der Regelungen in den Einzelstaaten von erheblicher Bedeutung. Der UAA ist ein sog. Modellgesetz, das mit dem Ziel der Harmonisierung den einzelnen US-Jurisdictions als Richtlinie bei der Gestaltung der den Berufsstand betreffenden Gesetze, Verordnungen und Verwaltungsvorschriften im jeweiligen Bundesstaat dienen soll. Die das CPA-Examen betreffende UAA-Section wurde vom CIC zur Anpassung an die Erfordernisse der CBE überarbeitet. Die Änderungen wurden mittlerweile von den Boards of Directors von AICPA und NASBA genehmigt<sup>109</sup>). Für die einzelnen State Boards of Accountancy ist das UAA jedoch nicht verbindlich, sondern hat als Modellgesetz nur Empfehlungscharakter. Dennoch betont das CIC die Notwendigkeit zur möglichst einheitlichen Umsetzung des UAA in Bundesstaatenrecht<sup>110</sup>). Es bleibt abzuwarten, inwieweit die einzelnen US-Jurisdictions diesen Empfehlungen folgen werden. Dass jedoch die überarbeitete Version des UAA und der UAA Rules auch vom Board of Directors der NASBA genehmigt wurden, deutet auf einen gewissen Konsens der Bundesstaaten hin. Die Möglichkeit, den Berufsstand und hier insb. das CPA-Examen betreffen-

de Detailregelungen außerhalb des langwierigen Gesetzgebungsverfahrens in sog. *rules* zu regeln, dürfte auch für die State Boards of Accountancy eine willkommene Flexibilisierung darstellen. Dennoch kann auch hier die Empfehlung an die Examenskandidaten nur lauten, die diesbezüglichen Entwicklungen in den für die Ablegung des CPA-Examens in Betracht kommenden Bundesstaaten zu verfolgen.

(Fortsetzung im nächsten Heft)

108) Die Identifizierung möglicher rechtlicher Barrieren soll so rechtzeitig abgeschlossen werden, dass erforderliche Änderungen der rechtlichen Rahmenbedingungen in einzelnen US-Jurisdictions noch vor Einführung der CBE erfolgen können. Vgl. Treacy, *The CPA Exam Alert January/February 2002* S. 5, <http://www.cpa-exam.org>.

109) Vgl. die aktuelle Fassung des Uniform Accountancy Act and Uniform Accountancy Rules (3rd Edition, Revised 11/2002, published by the AICPA and NASBA, <http://www.aicpa.org/states/uaaentry.htm>) sowie die ergänzenden Informationen unter Uniform Accountancy Act – Issue Briefs, Talking Points, Q & A's, <http://www.aicpa.org/states/uaa/briefs//index.htm>. Vgl. auch AICPA – Highlights of Board of Directors' September Meeting, *The CPA Letter* 11/2002 S. 6.

110) „Regardless of whether state boards adopt the revised UAA language literally, the CIC strongly recommends that they adhere to the underlying premises that govern the revised wording by continuing to recognize the need for uniformity and keeping the statute language as general as possible to allow for needed flexibility (relegating to the rules specific matters such as passing standards and conditioning requirements)“, *The CPA Exam Alert July/August 2001* S. 2-3, <http://www.cpa-exam.org>.