

Ralph Brinkmann / Peter Leibfried

## Der Berufsstand der US-amerikanischen Certified Public Accountants und dessen zunehmende Bedeutung in Deutschland

### I. Einleitung<sup>1)</sup>

Die Dynamik der Internationalisierung der Wirtschaft hat den wirtschaftsprüfenden Berufsstand seit jeher vor ständig neue Herausforderungen gestellt<sup>2)</sup>. In der jüngeren Vergangenheit setzt sich diese Entwicklung durch die rasante Internationalisierung der Kapitalmärkte fort. Die Geschwindigkeit, mit der steigende Anforderungen zu erfüllen sind, nimmt dabei – im Wesentlichen bedingt durch die Errungenschaften des Informationszeitalters – ständig zu. Dabei spielt insbesondere die zunehmende Bedeutung der internationalen Rechnungslegungsvorschriften IAS und US-GAAP eine große Rolle, die wiederum steigende Anforderungen im Hinblick auf die Prüfungsgrundsatzsysteme, nach denen diese Rechnungslegung geprüft werden sollte (International Standards on Auditing [ISA] bzw. United States Generally Accepted Auditing Standards [US-GAAS])<sup>3)</sup>, mit

sich bringen. Die Auswirkungen der internationalen Rechnungslegung beschränken sich dabei jedoch nicht nur auf die Wirtschaftsprüfer, sondern haben naturgemäß weitreichende Folgen für die rechnungslegenden Unternehmen und die innerhalb dieser Unternehmen mit der Rechnungslegung betrauten Personen.

**Dipl. Kfm. Ralph Brinkmann ist Prüfungsleiter in einer großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in Frankfurt.**

**Dipl. Oec. Peter Leibfried, MBA, CPA, ist Vorstand der German CPA Society e.V. und Gründer einer auf internationale Rechnungslegung spezialisierten Beratungsgesellschaft in Stuttgart.**

1) Im Folgenden werden für Zwecke der Analyse des Berufsstands der CPAs die International Accounting Standards (IAS) und die United States Generally Accepted Accounting Principles (US-GAAP) unter Vernachlässigung der gegenwärtig noch bestehenden Unterschiede gemeinsam betrachtet. Angesichts der zu beobachtenden Tendenz einer inhaltlichen Annäherung (s. hierzu auch Abschnitt IV. 1.) ist diese Vereinfachung für die vorliegenden Zwecke jedoch als angemessen zu bezeichnen.

2) Vgl. Meinhardt, in: FS Havermann, 1995, S. 459.

3) Vgl. Böcking/Orth/Brinkmann, WPg 2000 S. 217.

Tab. 1:

	1988	1990	1992	1994	1996	1998	2000
Total AICPA Membership (excluding student and other affiliates)	272 479	295 633	308 280	318 829	328 214	332 355	337 454
Public Accounting	46,5%	44,5%	42,6%	41,3%	40,4%	39,6%	39,4%
Business & Industry	39,6%	40,4%	40,6%	40,9%	42,3%	43,9%	46,4%
Education	2,7%	2,7%	2,4%	2,4%	2,4%	2,4%	2,3%
Government	3,6%	3,7%	4,1%	4,4%	4,4%	4,4%	4,2%
Retired & Miscellaneous	7,6%	8,7%	10,3%	11,0%	10,5%	9,7%	7,7%

Vor diesem Hintergrund beleuchtet dieser Beitrag die zunehmende Bedeutung des Berufsstands der Certified Public Accountants (CPAs), die aufgrund ihrer Ausbildung in US-amerikanischen bilanziellen, steuerlichen und wirtschaftsrechtlichen Fragen offensichtlich geeignet sind, Aufgabenstellungen in diesen Bereichen zu erfüllen. Die Tätigkeit der CPAs überschreitet dabei zunehmend die US-amerikanischen Grenzen.

Aufbauend auf einer Darstellung des Berufsstands der CPAs in den USA und einem Überblick über die Zulassungsvoraussetzungen, die Prüfungsdurchführung und insbesondere die fachlichen Prüfungsinhalte des Berufsexamens zum CPA wird die praktische Bedeutung der CPAs in Deutschland diskutiert. Schwerpunkte dieser Diskussion bilden die Praxis der internationalen Rechnungslegung und die Entwicklung des Berufsstands der CPAs in Deutschland sowie verschiedene praktische Tätigkeitsfelder für CPAs innerhalb und außerhalb der Wirtschaftsprüfung. Darüber hinaus wird die im April 2000 neu gegründete German CPA Society – Verband der Certified Public Accountants in Deutschland e.V. (GCPAS) vorgestellt.

**Die Zulassungsbestimmungen werden von den State Boards of Accountancy der einzelnen Bundesstaaten und Territorien festgelegt, eine einheitliche Regelung für die Vereinigten Staaten existiert bisher nicht.**

## II. Certified Public Accountants in den USA

### 1. Bedeutung, Aufgaben und Tätigkeitsfelder der CPAs in den USA

Die beruflichen Einsatzmöglichkeiten für CPAs sind vielfältig und beschränken sich keinesfalls nur auf die Wirtschaftsprüfung. Das American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) nennt als „Career Paths“ für CPAs die folgenden Tätigkeitsbereiche<sup>4)</sup>:

1. Public Practice (Wirtschaftsprüfung / Steuerberatung)
2. Business/Industry (freie Wirtschaft)
3. Government (Staatsdienst)
4. Non-Profit (gemeinnützige Organisationen)
5. Education (Bildungswesen)

Die Verteilung der CPAs, die Mitglied im AICPA sind<sup>5)</sup>, auf die verschiedenen beruflichen Tätigkeiten ergibt sich aus Tab. 1<sup>6)</sup>:

In 2000 waren demnach mehr als die Hälfte der aktiv tätigen CPAs, die als Mitglied des AICPA erfasst waren, nicht im klassischen Bereich der Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung, sondern in anderen Bereichen tätig. Die meisten CPAs sind heute in der freien Wirtschaft anzutreffen.

Derzeit existieren in den USA über 46 000 „public accounting firms“ aller Größenklassen von der kleinen lokalen Kanzlei bis hin zu den bekannten großen internationalen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften. Der Umfang an Dienstleistungen, den CPAs in „public practice“ erbringen, umfasst insbesondere folgende Bereiche:

- Auditing
- Assurance Services
- Environmental Accounting
- Forensic Accounting
- Information Technology Services
- International Accounting
- Consulting Services
- Personal Financial Planning
- Tax Advisory Service

CPAs im Bereich „Business & Industry“ sind für Unternehmen aller Größenklassen von Familienunternehmen bis zu Fortune-500-Companies tätig. Die vielfältigen Einsatzmöglichkeiten umfassen die Bereiche Financial Management, Financial Reporting, Internal Auditing, Management Accounting, Non-Financial Positions und Tax Planning. Darüber hinaus ist ein Teil der CPAs im öffentlichen Sektor (Government) tätig. Eine für den Berufsstand wichtige Aufgabe erfüllen zudem die CPAs, die in der Aus- und Weiterbildung tätig sind (insbes. an Universitäten).

### 2. Die Organisation des Berufsstands der CPAs in den USA

Die hoheitliche Aufsicht über die Mitglieder des Berufsstands in den USA liegt in den Händen der einzelnen US-amerikanischen Bundesstaaten, die diese durch sog. State Boards of Accountancy oder spezielle Departments of Professional Regulation ausüben.<sup>7)</sup> Die Zuständigkeit dieser Organe umfasst vor allem die Zulassung zum Berufsexamen (vgl. Abschn. III. 1.) sowie die anschließende Bestellung, die Einhaltung der

4) Vgl. <http://www.aicpa.org/nolimits/jobs/paths/index.htm> (Stand: 28. 12. 2000). An dieser Stelle finden sich auch detaillierte Beschreibungen der einzelnen Tätigkeitsbereiche. Zu Stellenbeschreibungen der einzelnen von CPAs besetzbaren Positionen vgl. <http://www.aicpa.org/nolimits/job/position/index.htm> (Stand: 28. 12. 2000).

5) Die Mitgliedschaft im AICPA ist freiwillig. Deshalb ist die Gesamtzahl der CPAs höher als in der nachstehenden Tabelle angegeben.

6) Vgl. AICPA, Annual Report 1999-2000 S. 19. Eine Aufteilung der Mitgliedschaften im AICPA sowie der Mitgliedschaften in den State CPA Societies auf die einzelnen Bundesstaaten findet sich unter <http://www.aicpa.org/state/dig99/tabulate.htm> (Stand: 27. 1. 2001). Demnach verfügten zum 1. 8. 2000 insgesamt 389 661 CPAs über eine State CPA Society Membership.

7) Dabei beschränkt sich die Zuständigkeit auf die jeweils in einem Staat tätigen einzelnen CPAs sowie Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die sich somit in jedem Staat, in dem sie tätig sind, registrieren lassen müssen (vgl. Eddy, JoA January 2001 S. 76).

einzelstaatlich gesetzlich geregelten Grundsätze der Berufsausübung und Titelführung sowie ggf. Sanktionsmaßnahmen bei Verletzung der bestehenden Bestimmungen<sup>8)</sup>. In Ergänzung zu diesen staatlichen Organen erfüllen das 1887 gegründete AICPA sowie in den Einzelstaaten die jeweiligen State CPA Societies wichtige berufsständische Aufgaben. Das AICPA bildet dabei keine eigentliche Dachorganisation, sondern steht unabhängig auf nationaler Ebene neben den einzelstaatlich organisierten State CPA Societies<sup>9)</sup>. Die Aufgaben des AICPA sowie der State CPA Societies bestehen insbesondere in der Vertretung der Interessen des Berufsstands in staatlichen Gremien sowie in der Öffentlichkeit, in der Sicherstellung einer hohen berufsständischen Ethik und möglichst einheitlicher Standards der Berufsausübung, der Aus- und Weiterbildung sowie der Förderung des Nachwuchses<sup>10)</sup>. Die hohe praktische Bedeutung dieser Organisationen ergibt sich insbesondere aus deren Anforderungen an die kontinuierliche Weiterbildung ihrer Mitglieder (vgl. Abschn. III. 6.) sowie aus disziplinarischen Maßnahmen im Rahmen der Durchsetzung der entsprechenden Codes of Professional Conduct<sup>11)</sup>. Die Mitgliedschaft sowohl im AICPA als auch in den einzelnen State CPA Societies ist freiwillig, in der Praxis jedoch absolut üblich<sup>12)</sup>. Für die Mehrzahl der in den USA tätigen CPAs sind somit sowohl die Anforderungen des AICPA sowie der jeweiligen State CPA Society und des State Boards of Accountancy des jeweiligen Bundesstaats zu beachten, die – trotz vielfältiger Bemühungen – noch immer nicht vollständig aufeinander abgestimmt sind<sup>13)</sup>.

### III. Das Berufsexamen zum CPA und Voraussetzungen der Berufsausübung<sup>14)</sup>

#### 1. Zulassungsvoraussetzungen

Die Zulassungsbestimmungen werden von den State Boards of Accountancy der einzelnen Bundesstaaten und Territorien festgelegt, eine einheitliche Regelung für die Vereinigten Staaten existiert bisher nicht. Die Voraussetzungen zur Prüfungszulassung der einzelnen Bundesstaaten unterscheiden sich teilweise erheblich. Detaillierte Informationen sind bei den jeweiligen State Boards of Accountancy erhältlich<sup>15)</sup>. Ausländische Kandidaten müssen, bevor Sie die Bewerbung zur Prüfungszulassung beim jeweiligen State Board of Accountancy einreichen können, zunächst eine den Erfordernissen des jeweiligen Bundesstaats entsprechende Vorbildung nachweisen. Die meisten Bundesstaaten haben die Durchführung dieses Prozesses der „foreign academic credential evaluation“ auf „education evaluation services“ übertragen. Nur bestimmte Bundesstaaten kommen als Examenort für ausländische Kandidaten in Frage<sup>16)</sup>. In der Vergangenheit haben zahlreiche ausländische Kandidaten Bewerbungen in mehreren Bundesstaaten eingereicht, da Unsicherheiten bestanden, ob die jeweilige Vorbildung für eine Zulassung ausreichend war<sup>17)</sup>. Bisher war für deutsche Kandidaten ein wirtschaftswissenschaftliches Hochschulstudium mit einer Mindestzahl an Semesterwochenstunden in

Rechnungswesen, Prüfungslehre und Wirtschaftsrecht i.d.R. ausreichend, um die Zulassungsvoraussetzungen zu erfüllen. Auch ein Fachhochschulstudium bzw. der Abschluss an einer Berufsakademie eröffnete oftmals den Weg zur Zulassung zum Examen, da ein dem Bachelor-Degree gleichwertiger Hochschulabschluss anerkannt wurde. Das AICPA ist grundsätzlich um eine einheitliche und hochwertige Vorbildung der CPA-Kandidaten bemüht. Bereits im Januar 1988 hat das AICPA daher beschlossen, dass alle neuen Mitglieder ab dem Jahr 2000 eine universitäre Vorbildung von zumindest 150 Semesterwochenstunden („150-hour education-requirement“)<sup>18)</sup> nachweisen müssen<sup>19)</sup>. Durch eine Einbindung dieser Voraussetzung in die Satzung des AICPA („bylaws“)<sup>20)</sup> wurde die Um-

8) Vgl. Schoenfeld, in: Coenenberg/v. Wysocki (Hrsg.), *HWRv*, 2. Aufl. 1992, Sp. 2331.

9) „The states ... all have independent CPA Societies. The AICPA assists any and all of these societies with individual, regional, or nation-wide activities“ (<http://www.aicpa.org/about/faq005.htm>, Stand 6. 2. 2001).

10) Vgl. AICPA Mission Statement (<http://www.aicpa.org/about/mission.htm>, Stand 6. 2. 2001).

11) Die entsprechenden Maßnahmen sowie Details über die betreffenden Fälle werden für die Öffentlichkeit zugänglich im Internet bereitgestellt, vgl. [www.aicpa.org/pubs/cpaltr/index.htm](http://www.aicpa.org/pubs/cpaltr/index.htm) (Stand 6. 2. 2001).

12) Sofern sich ein CPA oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft nicht freiwillig der Aufsicht durch das AICPA oder die zuständige State CPA Society unterworfen hat, werden hinsichtlich disziplinarischer Maßnahmen erforderlichenfalls die State Boards of Accountancy tätig (vgl. Schoenfeld, in: Coenenberg/v. Wysocki (Hrsg.), *HWRv*, 2. Aufl. 1992, Sp. 2331).

13) Vgl. Eddy, *JoA* January 2001 S. 76.

14) Zur Wahrung des sprachlichen Kontext wird nachfolgend teilweise auf Übersetzungen der Originalquellen und dabei insbesondere des AICPA zu den Prüfungsinhalten verzichtet.

15) Das AICPA hat unter <http://www.aicpa.org/states/info/index.htm> (Stand: 28. 1. 2001) eine Liste mit Informationen zu allen Bundesstaaten und Territorien veröffentlicht, die u.a. Links zu allen State Boards of Accountancy enthält.

16) So ist in zahlreichen Bundesstaaten der Wohnsitz oder Arbeitsplatz in dem jeweiligen Bundesstaat als Zulassungsvoraussetzung vorgegeben. In den vergangenen Jahren wurden deutsche CPA-Kandidaten, die in den USA über keinen Wohnsitz bzw. Arbeitsplatz verfügten, insbesondere in den Staaten California, Colorado, Delaware, Illinois, Montana, New Hampshire, Oregon und Washington zum CPA-Examen zugelassen.

17) Die konkreten Vorbildungsvoraussetzungen müssen zu jedem Examenstermin neu überprüft werden. So hat beispielsweise Delaware seine „educational requirements“ mit Wirkung für das CPA Examen im Mai 2001 geändert und verlangt nunmehr ausdrücklich den Nachweis von einigen Semesterwochenstunden in US Federal Taxation für die Zulassung zur Prüfung. Vgl. <http://www.nasba.org/webpages.nsf/pages/exams> (Stand: 28. 1. 2001). Damit dürfte Delaware für einen großen Teil der deutschen Bewerber in Zukunft nicht mehr in Frage kommen.

18) Das 150-hour requirement geht auf einen Untersuchungsbericht des vom AICPA eingesetzten „Special Committee on Standards of Professional Conduct for Certified Public Accountants“ (Anderson Committee) aus dem Jahre 1986 zurück. Vgl. Anderson/Ellyson, *JoA* September 1986 S. 100-102.

19) Vgl. <http://www.aicpa.org/nolimits/become/150hr/150hr/150bkg.htm> (Stand: 28. 12. 2000). Zu Detailfragen bzgl. des 150-hour requirement vgl. <http://www.aicpa.org/nolimits/become/150hr/index.htm> (Stand 28. 12. 2000) und <http://www.aicpa.org/nolimits/become/150hr/150hr/150faq.htm> (Stand: 31. 12. 2000).

20) Vgl. Section 220.01-2.2.4 der AICPA-Bylaws „Requirements for Admission to Membership“.

setzung dieser Zulassungsvoraussetzung, die weiterhin in der Hoheit der Einzelstaaten liegt, beschleunigt<sup>21)</sup>.

**Im Rahmen der Entscheidungsfindung, in welchem Bundesstaat ein Bewerber das CPA-Examen ablegen will, müssen die unterschiedlichen Regelungen in den einzelnen in Frage kommenden Bundesstaaten gründlich analysiert werden.**

## 2. Prüfungsdurchführung und Bewertung<sup>22)</sup>

Das Board of Examiners des AICPA ist für die Zusammenstellung, Durchführung und Bewertung der Uniform-CPA-Examination zuständig. Die jeweiligen State Boards of Accountancy aller fünfzig US-Bundesstaaten sowie des District of Columbia, Guam, Puerto Rico und der US Virgin Islands verwenden dieses einheitliche Examen, um die fachlichen Kenntnisse der CPA-Kandidaten zu beurteilen. Dieses Verfahren stellt die Einheitlichkeit der Leistungsnachweise, die CPA-Kandidaten als Grundvoraussetzung für den Zugang zum Berufsstand erbringen müssen, und deren Bewertung nach einheitlichen Standards sicher. Das aus vier getrennten Teilen bestehenden Examen kann zweimal pro Jahr an festgelegten Terminen<sup>23)</sup> ausschließlich in den USA und ausschließlich in englischer Sprache abgelegt werden. Im CPA-Examen wird ausschließlich ein schriftlicher Leistungsnachweis verlangt. Eine dem schriftlichen Examen folgende mündliche Prüfung (wie z.B. im Rahmen des deutschen Wirtschaftsprüferexamens gem. § 12 Abs. 2 WPO zwingend erforderlich) existiert nicht<sup>24)</sup>. Die nachfolgende Tabelle vermittelt einen Überblick über die Aufteilung der Examensinhalte auf die Prüfungstage<sup>25)</sup>.

Tab. 2:

Prüfungsgebiet	Stunden	Tag	Uhrzeit
Business Law & Professional Responsibilities	3,0	Mittwoch	9.00–12.00
Auditing	4,5	Mittwoch	13.30–18.00
Accounting & Reporting – Taxation, Managerial and Governmental and Not-for-Profit Organizations	3,5	Donnerstag	8.30–12.00
Financial Accounting & Reporting	4,5	Donnerstag	13.30–18.00

Innerhalb der einzelnen Prüfungsgebiete werden bis zu drei verschiedene Fragetypen verwendet: „Four-Option Multiple-Choice Questions“, „Other Objective Answer Format“<sup>26)</sup> und „Essay Questions or Problems“<sup>27) 28)</sup>. In der Vergangenheit wurden alle Prüfungsfragen und Musterantworten nachträglich veröffentlicht<sup>29)</sup>. Seit 1998 ist das CPA-Examen „nondisclosed“, was Auswirkungen auf die Prüfungsvorbereitung hat (vgl. Abschn. III. 4.). Examensteilnehmer müssen im Examen ein „candidate confidentiality statement“ unterzeichnen, dass sie über den Inhalt der Prüfung Verschwiegenheit bewahren<sup>30)</sup>.

Jedes Prüfungsgebiet wird getrennt bewertet. Die „passing grade“ für jedes Gebiet beträgt für alle Bundesstaaten einheitlich 75 %<sup>31)</sup>. Unterschiedliche Regelungen bestehen im Hinblick auf die Anzahl der Prüfungsgebiete, die im

Examen zu belegen sind. In aller Regel müssen Kandidaten, die zum ersten Mal am Examen teilnehmen, alle vier Prüfungsgebiete absolvieren<sup>32)</sup>. Es ist dagegen nicht erforderlich, alle vier Prüfungsgebiete auf einmal zu bestehen. Sog. „conditional credits“ können gewährt werden, wenn in mindestens zwei Prüfungsgebieten die „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 bestimmten Zeitraums<sup>33)</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. Im Rahmen der Entscheidungsfindung, in welchem Bundes-

- 21) Eine Übersicht der Bundesstaaten, die das 150-hour requirement bereits umgesetzt haben bzw. die zukünftige Umsetzung bereits beschlossen haben, findet sich unter <http://www.aicpa.org/states/uaa/150chart.htm> (Stand: 28. 12. 2000). Demnach hatten am 28. 12. 2000 bereits 33 Staaten die Regelung umgesetzt. Weitere 15 Staaten hatten deren zukünftige Umsetzung bereits beschlossen, wovon in 7 Staaten die Umsetzung zum 1. 1. 2001 in Kraft getreten ist. Von den von deutschen CPA-Kandidaten in der Vergangenheit bevorzugt ausgewählten Staaten betrifft dies Illinois (ab 1. 1. 2001), Montana (ab 1. 7. 1997), Oregon (ab 1. 1. 2000), Washington (ab 1. 7. 2000). Colorado hat dagegen die ursprüngliche beschlossene Umsetzung ab 2002 zurückgenommen und verbleibt bis auf weiteres beim 120-hour requirement, vgl. <http://www.dora.state.co.us/accountants/#Update> (Stand: 28. 1. 2001).
- 22) Vgl. zu den nachfolgenden Informationen insbesondere die AICPA Uniform Certified Public Accountant Examination Candidate Brochure, die u.a. beim AICPA angefordert werden kann.
- 23) Jeweils am ersten Mittwoch und Donnerstag im Mai und November. In 2001 finden die Examen am 2./3. 5. und am 7./8. 11. statt.
- 24) Dies kann kritisiert werden, da eine mündliche Prüfung geeignet ist, neben der fachlichen auch die persönliche Eignung des Kandidaten für den Wirtschaftsprüferberuf zu beurteilen. Aufgrund der hohen Teilnehmerzahl am CPA-Examen in den USA sind einer mündlichen Prüfung jedoch auch administrative Grenzen gesetzt.
- 25) Vgl. <http://www.aicpa.org/edu/candsumm.htm> (Stand 28. 12. 2000).
- 26) Dabei handelt es sich i.d.R. um kurze Textaufgaben, deren Lösungen wie bei den Multiple Choice Questions angekreuzt werden.
- 27) Dieser Fragentyp verlangt Antworten in der Form komplexer Rechnungen und Texte. Anhand dieses Fragetyps sollen auch die „writing skills“ der Examenskandidaten beurteilt werden. Jedoch entfallen nur 5% der dieser für den „non-native-speaker“ i.d.R. schwierigsten Fragenkategorie zugeordneten Gesamtpunktzahl auf die „writing skills“.
- 28) Vgl. <http://www.aicpa.org/edu/candsumm.htm> (Stand 28. 12. 2000) zur Gewichtung der einzelnen Fragetypen in den einzelnen Prüfungsgebieten.
- 29) Vgl. Schoenfeld, in: Coenenberg/v. Wsocki (Hrsg.), HWRv, 2. Aufl. 1992, Sp. 2337.
- 30) Verstöße werden hart geahndet: So sind die Annullierung des Prüfungsergebnisses, der Ausschluss von zukünftigen Prüfungen sowie zivil- und strafrechtliche Sanktionen möglich.
- 31) Die Punktevergabe erfolgt nicht linear.
- 32) Eine Ausnahme stellt z.B. Kalifornien dar. Dort kann das Examen gesplittet werden.
- 33) Der Zeitraum wird von den einzelnen Bundesstaaten vorgegeben. In aller Regel sind drei Jahre vorgesehen.

staat ein Bewerber das CPA-Examen ablegen will, müssen die unterschiedlichen Regelungen in den einzelnen in Frage kommenden Bundesstaaten daher gründlich analysiert werden. Das CPA-Examen kann beliebig oft wiederholt werden.

### 3. Prüfungsinhalte<sup>34)</sup>

Das AICPA formuliert die hohen Anforderungen an den Berufsstand der CPAs zusammenfassend wie folgt:

„CPAs must be broadly educated professionals who are technically competent and who possess the analytical abilities, communications, and interpersonal skills, and cultural awareness that will enable them to serve the public in a complex and changing environment“<sup>35)</sup>.

Die Berufsbezeichnung als Certified Public Accountant könnte vermuten lassen, dass CPAs ausschließlich Experten im Bereich des Rechnungswesens sind. Wenn auch Rechnungslegung und Prüfung i.d.R. die Kernkompetenzen eines CPA darstellen, ist die Ausbildung den praktischen Erfordernissen entsprechend wesentlich umfassender. Die Prüfungsinhalte des Uniform CPA Exam wurden vom AICPA im Wesentlichen auf Basis der Ergebnisse von zwei Studien der „public accounting practice“ und der Einschätzungen praktizierender sowie in der Lehre tätiger CPAs in den USA erstellt. Dadurch finden sowohl die praktischen als auch die theoretischen Anforderungen im Examen Berücksichtigung. Das AICPA hat eine detaillierte Übersicht der Prüfungsinhalte veröffentlicht, an der sich Examenskandidaten orientieren können. Das Examen ist in die folgenden vier Teilgebiete gegliedert:

- Auditing (AUDIT)
- Financial Accounting & Reporting (FARE)
- Accounting & Reporting – Taxation, Managerial, and Governmental and Not-for-Profit Organizations (ARE)
- Business Law and Professional Responsibilities (LPR)

Um eine effiziente Prüfungsvorbereitung und eine an den Anforderungen ausgerichtete Prioritätensetzung zu ermöglichen, wird jedes Teilgebiet zudem in „major content areas“ unterteilt und deren jeweilige Gewichtung im Examen in Prozent angegeben. Zu jedem Teilgebiet gibt das AICPA Studienempfehlungen im Hinblick auf die bei der Vorbereitung zu verwendenden offiziellen Standards sowie – sehr allgemein gehaltene – Literaturhinweise. Auch wenn im CPA-Examen Kenntnisse genauer Fundstellen offizieller Standards eher selten verlangt werden, ist es dringend anzuraten, bei der Vorbereitung die jeweiligen Standards zu lesen, um den Umgang mit diesen bereits frühzeitig zu erlernen. Nur auf diese Weise können die erworbenen Kenntnisse in der späteren Berufspraxis effektiv umgesetzt werden<sup>36)</sup>.

#### a) Auditing (AUDIT)<sup>37)</sup>

Im Prüfungsgebiet „AUDIT“ werden Kenntnisse der Prüfungsgrundsätze (generally accepted auditing standards – US-GAAS), der Prüfungsver-

fahren (procedures) sowie erforderliche Fähigkeiten zu deren Anwendung bei Abschlussprüfungen (audit engagements) und anderen Prüfungsaufträgen (other attestation engagements) verlangt. Der ständig zunehmenden Bedeutung von EDV-gestützten Prüfungsverfahren entsprechend, deckt dieses Prüfungsgebiet auch IT-Kenntnisse und deren Anwendung bei Abschlussprüfungen und anderen Prüfungsaufträgen ab. Die vier „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 (40%)
- Obtain and document information to form a basis for conclusions (35%)
- Review the engagement to provide reasonable assurance that objectives are achieved and evaluate information obtained to reach and to document engagement conclusions (5%)<sup>38)</sup>
- Prepare communications to satisfy engagement objectives (20%)<sup>39)</sup>

**Wenn auch Rechnungslegung und Prüfung i.d.R. die Kernkompetenzen eines CPA darstellen, ist die Ausbildung den praktischen Erfordernissen entsprechend wesentlich umfassender.**

Umfassende Kenntnisse in „AUDIT“ sind insbesondere für diejenigen CPA-Kandidaten von Bedeutung, die im Anschluss an das Berufsexamen im wirtschaftsprüfenden Berufsstand tätig werden wollen.

#### b) Financial Accounting & Reporting (FARE)<sup>40)</sup>

Das Prüfungsgebiet „FARE“ umfasst Kenntnisse der Rechnungslegungsvorschriften für privat-

34) Vgl. zu den nachfolgenden Informationen insbesondere die AICPA Uniform Certified Public Accountant Examination Candidate Brochure, die u.a. beim AICPA angefordert werden kann.

35) <http://www.aicpa.org/nolimits/become/courses/index.htm> (Stand 28. 12. 2000).

36) Die Anbieter von Vorbereitungskursen, deren Fokus sich vorwiegend auf die erfolgreiche Absolvierung des Exams und weniger auf die Umsetzung der Kenntnisse in der späteren Berufspraxis richtet, tragen diesem Aspekt häufig nur unzureichend Rechnung.

37) Als „Suggested Publications to Study“ gibt das AICPA in diesem Prüfungsgebiet z.B. an: AICPA Statements on Auditing Standards and Interpretations, AICPA Audit and Accounting Guidelines, textbooks and articles on auditing and other assurance services.

38) Einschl. der Durchführung analytischer Prüfungshandlungen („perform analytical procedures“). U.E. ist dieser wichtige Teilbereich mit 5% nicht ausreichend gewichtet.

39) Behandelt werden die Teilgebiete „Prepare reports“ (z.B. reports on audited financial statements, reports on prospective financial information), „Prepare letters and other required communication (z.B. errors and fraud, illegal acts)“ sowie „Other matters“ (z.B. subsequent discovery of facts existing at the date of the auditor's report).

40) „Suggested Publications to Study“ sind in diesem Prüfungsgebiet z.B.: Financial Accounting Standards Board (FASB) Statements of Financial Accounting Standards and Interpretations, Accounting Principles Board Opinions and AICPA Accounting Research Bulletins, FASB Statements of Financial Accounting Concepts, books and articles on accounting.

wirtschaftliche Unternehmen mit Gewinnerzielungsabsicht (generally accepted accounting principles (US-GAAP) for business enterprises) und die Fähigkeit zu deren Anwendung im Rahmen von Wirtschaftsprüfungsaufträgen. Inhaltlich ist „FARE“ in die folgenden drei „major content areas“ gegliedert:

- Concepts and Standards for financial statements (20%)
- Recognition, measurement, valuation, and presentation of typical items in financial statements in conformity with generally accepted accounting principles (40%)
- Recognition, measurement, valuation, and presentation of specific types of transactions and events in financial statements in conformity with generally accepted accounting principles (40%)<sup>41)</sup>

**c) Accounting & Reporting – Taxation, Managerial, and Governmental and Not-for-Profit Organizations (ARE)**

Zur Ablegung des Prüfungsgebietes „ARE“ sind steuerliche Kenntnisse (federal income, estate, and gift taxation), Kenntnisse in Kosten- und Leistungsrechnung, Controlling und Finanzplanung (managerial accounting) sowie Kenntnisse der für öffentliche Einrichtungen (governmental organizations) und Not-for-Profit Organizations relevanten Rechnungslegungsgrundsätze erforderlich. „ARE“ ist somit wiederum in drei weitere Prüfungsfächer unterteilt.

**Die Durchfallquoten im CPA-Examen sind sehr hoch. Nur etwa 20-25% der Kandidaten bestehen alle vier Prüfungsgebiete bei der ersten Examensteilnahme.**

*aa) Federal Taxation<sup>42)</sup>*

Die vier „major content areas“ im Prüfungsfach US-Bundessteuern, das mit einem Anteil von insgesamt 60% das wichtigste Teilgebiet von „ARE“ ist, beinhalten:

- Federal taxation – individuals (20%)
- Federal taxation – corporations (20%)
- Federal taxation – partnerships (10%)
- Federal taxation – estates and trusts, exempt organizations, and preparers' responsibilities (10%)

Die Bedeutung von steuerlichen Kenntnissen für CPA-Kandidaten wird vom AICPA ausdrücklich betont:

„Students who plan to work with financial problems should obtain adequate knowledge of taxes and their impact on decision making. Tax theory gives students an understanding of the evolution of taxation concepts and the tax system employed in the U.S. and the role of taxation as a source of revenue, among other things“<sup>43)</sup>.

Die Bedeutung fundierter Kenntnisse im US-amerikanischen Steuerrecht steigt aufgrund der zunehmenden Internationalisierung auch für ausländische CPA-Kandidaten. Die steuerlich relevanten Verflechtungen zwischen Unternehmen, die sowohl in Deutschland als auch in den USA tätig sind, haben für CPAs in beinahe allen möglichen beruflichen Einsatzgebieten Bedeutung. So können in der Wirtschaftsprüfung tätige CPAs steuerliche Risiken im Zusammenhang

mit grenzüberschreitenden Transaktionen dank dieser Kenntnisse besser einschätzen und bei der Prüfungsplanung berücksichtigen. Im Umfeld der internationalen Steuerberatung tätige CPAs können im Zusammenhang mit US-Investitionen nur dann kompetente Beratung bei der Steuerplanung leisten, wenn sie im US-amerikanischen Steuerrecht ausgebildet sind. Mitarbeiter der Steuerabteilungen international tätiger Unternehmen mit steuerlich relevanten Anknüpfungspunkten in die USA können diese Kenntnisse bei der unternehmensinternen Steuerplanung einsetzen.

*bb) Governmental and Not-for-Profit Organizations<sup>44)</sup>*

Das Fachgebiet umfasst das „major content area“ „Accounting for governmental and not-for-profit organizations“, das in die Teilgebiete „Governmental entities“<sup>45)</sup> und „Nongovernmental not-for-profit organizations“ untergliedert ist und insgesamt einen Anteil von 30% innerhalb von „ARE“ ausmacht.

*cc) Managerial Accounting<sup>46)</sup>*

Das „major content area“ „Managerial Accounting“ umfasst insgesamt 12 Teilgebiete<sup>47)</sup> und ist u.E. mit einem Anteil von nur 10% an „ARE“ nicht ausreichend gewichtet, um den praktischen Erfordernissen in der Wirtschaftsprüfung und im Controlling gerecht zu werden.

**d) Business Law and Professional Responsibilities (LPR)<sup>48)</sup>**

Das Fachgebiet „LPR“ behandelt Fragestellungen im Zusammenhang mit den Berufsgrundsätzen (CPAs professional responsibilities) sowie

41) Wichtige und besonders praxisrelevante Prüfungsthemen in diesem Bereich sind: accounting changes and correction of errors, business combinations, cash flow components, extraordinary items, financial instruments, related parties, research and development cost, segment reporting.

42) Als „Suggested Publications to Study“ nennt das AICPA insbesondere: Internal Revenue Code and Income Tax Regulations, AICPA Statements on Responsibilities in Tax Practice, Income tax textbooks. Einen Vergleich der US-amerikanischen mit der deutschen Rechtslage bzgl. der Handels- und Steuerbilanz liefern Lischer/Märkl, WPK-Mitt. Sonderheft Juni 1997 S. 91-119, mit ihrem Beitrag zur Conformity Between Financial Accounting and Tax Accounting in the United States and Germany.

43) <http://www.aicpa.org/nolimits/become/courses/index.htm> (Stand 28. 12. 2000).

44) „Suggested Publications to Study“ für diesen Bereich sind insbesondere: Governmental Accounting Standards Board (GASB) Statements, Interpretations, and Technical Bulletins, Government Finance Officers Association Governmental Accounting, Auditing, and Financial Reporting (the „Blue Book“).

45) Prüfungsinhalte sind z.B. Accounting and financial reporting for state and local governments und Uses of fund accounting.

46) Abgesehen von allgemeinen Literaturhinweisen wie „Accounting periodicals“ gibt das AICPA für diesen Bereich keine Hinweise.

47) Darunter z.B.: standard costing and flexible budgeting, cost-volume-profit analysis, capital budgeting, product and service pricing.

48) Das AICPA gibt u.a. folgende Studienempfehlungen: AICPA Code of Professional Conduct, AICPA Statements on Auditing Standards dealing explicitly with proficiency, independence, and due care, pronouncements of the Independence Standards Board.

rechtliche Auswirkungen von Geschäftsvorfällen mit engem Bezug zu Rechnungslegung und Prüfung (legal implications of business transactions, particularly as they relate to accounting and auditing). „LPR“ umfasst sieben „major content areas“:

- Professional and legal responsibilities (15%)
- Business organizations (20%)
- Contracts (10%)
- Debtor-creditor relationship (10%)
- Government regulation of business (15%)<sup>49)</sup>
- Uniform commercial code (20%)
- Property (10%)

Im Hinblick auf die zu berücksichtigenden Rechtsquellen behandelt „LPR“ grundsätzlich „federal and widely adopted uniform laws.“ Sofern für eine bestimmte Rechtsfrage kein „federal or uniform law“ existiert, richten sich entsprechende 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 ausschließlich auf die Regelungen im AICPA Code of Professional Conduct, da dieser für alle US-Bundesstaaten und Territorien Gültigkeit besitzt, während „codes of other organizations and jurisdictions“<sup>50)</sup> u.U. nur eingeschränkte Gültigkeit besitzen.

Ausländische CPA-Kandidaten und dabei insbesondere Kandidaten aus Ländern, die nicht dem anglo-amerikanischen Rechtskreis angehören, sollten zunächst eine Einführung in das anglo-amerikanische Recht studieren, bevor sie sich Detailfragen des US-Rechts widmen. Ein Grundverständnis der konzeptionellen Unterschiede zwischen den Rechtssystemen des kontinentaleuropäischen Code-Law und des anglo-amerikanischen Case-Law bzw. Common-Law trägt zum Verständnis der Fragestellungen im CPA-Examen wesentlich bei. Über die Examensanforderungen hinaus bietet sich für die Kandidaten, die beruflich im internationalen Umfeld tätig sind, eine grundlegende Beschäftigung mit Fragestellungen der Rechtsvergleichung und des internationalen Privatrechts an<sup>51)</sup>.

#### 4. Prüfungsvorbereitung und Erfolgsaussichten für ausländische CPA-Kandidaten

Die Durchfallquoten im CPA-Examen sind sehr hoch. Nur etwa 20-25% der Kandidaten bestehen alle vier Prüfungsgebiete bei der ersten Examensteilnahme. Dies ist jedoch maßgeblich dadurch bedingt, dass die Prüfung beliebig oft wiederholt werden kann und keine wesentlichen Prüfungsgebühren anfallen<sup>52)</sup>. Die vergangenen Jahre haben gezeigt, dass ausländische Bewerber mit viel Erfolg an der Prüfung teilnehmen können; so waren mehrfach deutsche Kandidaten unter den „State Top 20“, in einem Fall sogar auf Position drei in den gesamten Vereinigten Staaten. Dies lässt darauf schließen, dass die überwiegende Zahl der deutschen CPA-Kandidaten die Prüfungsvorbereitung mit großer Sorgfalt betreibt. Die erforderliche Vorbereitungszeit ist jedoch von den persönlichen Voraussetzungen der jeweiligen Kandidaten abhängig. Bei der

Festlegung der eigenen Vorbereitungszeit sind insbesondere die folgenden vier Faktoren entscheidend:

##### a) Englischkenntnisse

Auch wenn keine mündliche Prüfung erfolgt und das Examen überwiegend aus Multiple Choice bzw. ähnlichen Fragen besteht, dürfen die Anforderungen an die Englischkenntnisse nicht unterschätzt werden. Das Examen ist für „native speaker“ konzipiert. Während des Exams ist deshalb eine hohe Geschwindigkeit bei der Aufnahme und Verarbeitung der englischen Aufgabenstellungen Grundvoraussetzung, um den Prüfungsstoff in der vorgegebenen Zeit bewältigen zu können. Bei den Essay-Aufgaben ist zudem zu beachten, dass den Korrektoren nicht bekannt ist, ob ein Kandidat „native speaker“ ist, da die Korrektur über anonymisierte Teilnehmernummern erfolgt. Eine wohlwollende Berücksichtigung der Prüfungsleistungen von Ausländern im Hinblick auf sprachliche Defizite ist somit von vornherein ausgeschlossen. Die Dauer der Vorbereitungszeit wird außerdem dadurch beeinflusst, dass die Aufnahme und Verarbeitung von Informationen in einer fremden Sprache den Lernenden wesentlich schneller ermüdet.

**Von entscheidender Bedeutung für eine erfolgreiche Prüfungsvorbereitung ist die Kenntnis der zu dem jeweiligen Examenstermin relevanten fachlichen Regelungen.**

##### b) Vorkenntnisse in den Prüfungsgebieten

Die individuellen Vorkenntnisse in den einzelnen Prüfungsgebieten beeinflussen die erforderliche Vorbereitungszeit wesentlich. Grundvoraussetzung sind fundierte Kenntnisse im betrieblichen Rechnungswesen und dabei insbesondere die Beherrschung der Buchführungstechniken. Berufliche Praxis ist zur Teilnahme am CPA-Examen nicht erforderlich, gleichwohl sehr sinnvoll, da wie dargestellt die Examensinhalte an den praktischen Erfordernissen ausgerichtet sind. Insbesondere Mitarbeiter in großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und im Rechnungswesen international tätiger Konzerne werden in der praktischen Berufstätigkeit und in internen Schulungen häufig mit US-GAAP und z.T. auch mit US-GAAS konfrontiert, was im Hinblick auf die Prüfungsvorbereitung von Vorteil ist<sup>53)</sup>.

49) Von besonderer Bedeutung ist hier der Themenkreis „federal securities acts“ als Teildisziplin des US-amerikanischen Kapitalmarktrechts.

50) Damit sind insbesondere Regelungen zu den Berufsgrundsätzen in den einzelnen Bundesstaaten gemeint.

51) Vgl. z.B. Koch/Magnus/Winkler von Mohrenfels, IPR und Rechtsvergleichung, 2. Aufl. 1996, S. 235-283 mit weiteren Literaturhinweisen zum Recht der USA.

52) Jährlich nehmen insgesamt weit über 100 000 Kandidaten an den beiden Prüfungsterminen am Examen teil. Viele Amerikaner nehmen zudem ohne jegliche Berufspraxis unmittelbar nach der universitären oder sonstigen Ausbildung an dem Examen teil.

53) Seit zumindest die internationale Rechnungslegung zunehmend Einzug in deutsche Hörsäle hält, bringen Studenten dieser Fachrichtung heutzutage bereits gute Vorkenntnisse aus ihrem Studium mit, praktische Erfahrungen ersetzen diese jedoch nicht.

### c) Individuelle Präferenzen bei der Auswahl von Vorbereitungskursen

Es gibt eine große Anzahl von Anbietern, die Vorbereitungskurse und -materialien für das CPA-Examen bereitstellen. Über das Internet können die meisten Angebote auch aus dem Ausland bezogen bzw. genutzt werden. Als Vorbereitungsmethoden kommen insbesondere Präsenzkurse<sup>54)</sup>, CD-ROM- oder Online-Kurse sowie Literaturstudium bzw. eine Kombination dieser Methoden in Frage. Eine allgemeine Empfehlung im Hinblick auf die Vorbereitungsmethode ist nicht sinnvoll. Hilfestellung bei der Auswahl geeigneter Ansätze können im Einzelfall Kandidaten leisten, die das CPA-Examen bereits erfolgreich abgelegt haben. Das AICPA enthält sich zur Vermeidung von Interessenskonflikten jeglicher Empfehlung einzelner Kursanbieter, stellt jedoch eine Auswahl von Kursanbietern zur Verfügung, an denen sich die Kandidaten orientieren können<sup>55)</sup>. Da die Prüfungsaufgaben seit einigen Jahren nicht mehr veröffentlicht werden, ist es sinnvoll, auf einen Anbieter zurückzugreifen, der zumindest in den Vereinigten Staaten über eine ausreichende Erfahrung verfügt, um die Vorbereitung gezielt auf relevante Themengebiete zu begrenzen. Die Kosten variieren je nach Anbieter zwischen ca. 1000 DM und über 10 000 DM<sup>56)</sup>. Das AICPA bietet zusätzlich einen „Candidate Kit“ an, der insbesondere die „Selected Questions and Unofficial Answers Indexed to Content Specification Outlines“ enthält<sup>57)</sup>.

**Das AICPA hat 1999 eine Studie durchgeführt mit dem Ziel, einen möglichen Reformbedarf der Uniform CPA Examination zu ermitteln. Die geplante Reform wird zu erhöhten Anforderungen und insbesondere einer verstärkten Einbeziehung von Information Technology führen.**

Anhand dieser ausgewählten Fragen aus früheren Examen können sich die Kandidaten ein Bild über die Form und den Schwierigkeitsgrad der im CPA-Examen gestellten Fragen machen. Das AICPA weist jedoch ausdrücklich darauf hin, dass die hier veröffentlichten Fragen in zukünftigen Examen nicht mehr gestellt werden.

Von entscheidender Bedeutung für eine erfolgreiche Prüfungsvorbereitung ist die Kenntnis der zu dem jeweiligen Examenstermin relevanten fachlichen Regelungen. Für das „effective date of pronouncements“ existieren eindeutige Vorgaben, die von den Kandidaten zwingend beachtet werden müssen<sup>58)</sup>, sodass eine Vorbereitung mit der Literatur des vorangegangenen Prüfungstermins nicht zu empfehlen ist.

### d) Cultural fit

Abschließend muss gesagt werden, dass das Ablegen eines Berufsexamens in einer anderen Sprache und in einem anderen Kulturkreis, den die Kandidaten häufig nur für den Zeitraum des Examens aufsuchen, generell erhöhte Anforderungen an die physische und psychische Belastbarkeit der Kandidaten stellt, die nicht unterschätzt werden dürfen.

Erfahrungsgemäß sind daher diejenigen Kandidaten in der Prüfung erfolgreicher, die in der

Vergangenheit z.B. durch einen Studienaufenthalt oder ein Praktikum in den USA bereits einmal intensiveren Kontakt mit der anglo-amerikanischen Realität jenseits einer reinen Urlaubsreise gewagt haben.

## 5. Geplante Reform des CPA-Examens

Das AICPA hat 1999 eine Studie durchgeführt mit dem Ziel, einen möglichen Reformbedarf der Uniform CPA Examination zu ermitteln. Die Content Oversight Task Force des AICPA wertet diese Studie derzeit aus und wird auf Basis der Ergebnisse dieser Auswertung dem Board of Examiners des AICPA Empfehlungen bezüglich Struktur und Inhalt eines reformierten CPA-Examens geben. Die geplante Reform wird zu erhöhten Anforderungen und insbesondere einer verstärkten Einbeziehung von Information Technology führen:

*„The new CPA Examination is expected to include assessment of higher-order skills, such as critical thinking, research and use of technology to perform work. To help accomplish this objective, the new exam will be administered by computer“<sup>59)</sup>.*

Der Präsident des AICPA, *Barry C. Melancon*, betont die Notwendigkeit, Form und Inhalt des Examens an die sich rasch veränderten Umweltbedingungen anzupassen:

*„In order to safeguard the public interest, today’s CPAs must understand business practices completely, use technology effectively, research authoritative literature and clearly communicate their conclusions. We are rapidly approaching a time when the paper-based exam will not be able to protect the public interest adequately“<sup>60)</sup>.*

Das AICPA plant deshalb, das vollständig auf Computer umgestellte Examen bereits 2003 einzuführen. Zu diesem Zweck wurde im November 2000 eine entsprechende Vereinbarung mit dem auf IT-Testverfahren spezialisierten Unternehmen Prometric geschlossen. Nach Einführung des „computerized exams“ soll die Anzahl der Examenstermine von bisher zwei auf bis zu vier pro Jahr erhöht werden und die Examen sowohl in „testing centers“ der Firma Prometric als auch an weiteren Prüfungsorten durchgeführt werden. Das Examen soll bis zu sechs

54) Bei den Präsenzkursen ist zwischen Wochenendkursen und Blockkursen zu unterscheiden. Beide Kursarten decken i.d.R. die gleichen Inhalte ab. Die Kandidaten haben die Möglichkeit, ihre persönliche berufliche Situation (mögliche Freistellungszeiten etc.) bei der Auswahl zu berücksichtigen. Blockkurse können in den USA unmittelbar vor dem Examen besucht werden. In Deutschland bietet bisher ein Anbieter sowohl Blockkurse (z.B. für den Examenstermin im November fünf Wochen im September und Oktober) als auch Samstagskurse (z.B. für den Examenstermin im November 15 Samstage von Juli bis Oktober) an.

55) Vgl. <http://www.aicpa.org/nolimits/become/exam/prepare/index.htm> (Stand: 28. 12. 2000).

56) Ohne Kosten für Flug und Unterbringung.

57) Vgl. <http://www.aicpa.org/nolimits/become/exam/prepare/index.htm> (Stand: 28. 12. 2000).

58) Zu den Einzelheiten vgl. <http://www.aicpa.org/edu/candpron.htm> (Stand: 28. 12. 2000).

59) AICPA, Annual Report 1999-2000 S. 13.

60) [http://www.electronicaccountant.com/news/110700\\_3.htm](http://www.electronicaccountant.com/news/110700_3.htm) (Stand: 24. 1. 2001).

mal pro Examenswoche angeboten werden<sup>61</sup>). Ausländische Kandidaten müssen sich auf diese Entwicklung rechtzeitig einstellen und ihre Vorbereitung entsprechend ausrichten. Ob das CPA-Examen in der neuen Form auch außerhalb der Vereinigten Staaten abgelegt werden kann, ist noch völlig offen. Einige Anbieter von Vorbereitungskursen bemühen sich derzeit darum, diese Möglichkeit zu schaffen.

#### 6. Certificate, License und Continuing Professional Education requirements

Die Unterscheidung zwischen „Certificate“ und „License“ ist für die Beurteilung der Befugnisse eines CPA von entscheidender Bedeutung. Der Inhaber eines „Certificate“ hat das Uniform CPA Exam erfolgreich bestanden und dadurch – neben dem Qualifikationsnachweis – das Recht erworben, Mitglied des AICPA und/oder der jeweiligen State CPA Society zu werden. Der Inhaber einer „License“ ist befugt, als CPA in „public practice“ tätig zu werden und hat insbesondere die Befugnis, „auditor's reports“ zu unterzeichnen. Die State Boards of Accountancy der einzelnen Bundesstaaten und Territorien sind für die Ausstellung von „Certificates“ und/oder „Licenses“ zuständig. Die Regelungen in den einzelnen Staaten unterscheiden sich teilweise in wesentlichen Gesichtspunkten. Das AICPA hat deshalb zusammen mit der NASBA (National Association of State Boards of Accountancy) mit dem *Digest of State Accountancy Laws and State Board Regulations* eine Zusammenfassung und Gegenüberstellung der entsprechenden Regelungen erstellt<sup>62</sup>). Von Bedeutung ist zudem die Unterscheidung in sog. „one-tier states“ und „two-tier states“. „Two-tier states“ unterscheiden explizit zwischen „certificate-requirements“ und „license-requirements“. Unmittelbar bzw. nach einem bestimmten Zeitabschnitt nach Bestehen des CPA-Examens erhält man das „Certificate“ und kann im Anschluss daran die „experience requirements“ erfüllen, um die „license to practice in public accounting“ zu erhalten. Bundesstaaten, die unmittelbar nach Bestehen des Examens das „Certificate“ ausstellen, sind insbesondere für die Kandidaten geeignet, die nicht in den USA als Wirtschaftsprüfer tätig werden wollen und deshalb keine „License“ benötigen, sondern z.B. in Wirtschaftsprüfungsunternehmen in ihrem Heimatstaat oder in der freien Wirtschaft den CPA-Titel als zusätzlichen Befähigungsnachweis tragen wollen. In „One-tier states“ müssen die Kandidaten sowohl das Examen bestehen als auch die erforderliche Berufspraxis nachweisen, um sowohl das „Certificate“ als auch „die License“ zu erhalten. Da die Einordnung als „one-tier state“ oder „two-tier-state“ von zahlreichen Faktoren bestimmt wird, empfiehlt das AICPA im Zweifel das State Board of Accountancy des betreffenden Staats zu kontaktieren, um eine verbindliche Auskunft zu erhalten<sup>63</sup>). Das AICPA hat im Internet einen Auszug aus dem *Digest of State Accountancy Laws and State Board Regulations* veröffentlicht, in dem die „CPA Certificate to Practice Requirements“ in tabellarischer Form für alle Bundesstaaten/Territorien zusammengefasst sind<sup>64</sup>). Insbesondere Kandidaten, die als

CPA „in public practice“ tätig werden wollen, sollten bereits bei der Auswahl des Bundesstaates, in dem das Examen abgelegt werden soll, die konkreten Regelungen der einzelnen Staaten bzgl. Certificate und License beachten. Ausländische Kandidaten müssen bzgl. der Führung des CPA-Titels die jeweiligen Regelungen des für sie zuständigen Bundesstaates zwingend beachten<sup>65</sup>).

**Der Inhaber eines „Certificate“ hat das Uniform CPA Exam erfolgreich bestanden und dadurch das Recht erworben, Mitglied des AICPA zu werden. Der Inhaber einer „License“ ist befugt, als CPA in „public practice“ tätig zu werden und hat insbesondere die Befugnis, „auditor's reports“ zu unterzeichnen.**

CPAs müssen in regelmäßigen Abständen Nachweise ihrer berufsbegleitenden Weiterbildung erbringen (Continuing Professional Education – CPE). CPAs, die sich durch freiwillige Mitgliedschaft im AICPA verpflichtet haben, die Bestimmungen der Satzung („bylaws“) des AICPA einzuhalten, müssen sowohl die sie betreffenden bundesstaatlichen Regelungen<sup>66</sup> zur berufsbegleitenden Weiterbildung als auch die Regelungen des AICPA<sup>67</sup> beachten<sup>68</sup>). Die Continuing Professional Education Division des AICPA hatte ab 1990 gültige neue Standards zu den Weiterbildungserfordernissen (CPE-Standards) herausgegeben<sup>69</sup>). Die Nichterfüllung der Weiterbildungserfordernisse führt zum Lizenzentzug und Verlust der Mitgliedschaft im AICPA<sup>70</sup>). Änderungen der CPE Requirements des AICPA sind mit Wirkung zum 1. 1. 2001 in

61) Vgl. [http://www.electronicaccountant.com/news/110700\\_3.htm](http://www.electronicaccountant.com/news/110700_3.htm) (Stand: 24. 1. 2001).

62) Das *Digest of State Accountancy Laws and State Board Regulations* (Aufl. 2000) kann über <http://www.aicpa.org/states/uaa/digest.htm> (Stand: 28. 12. 2000) bezogen werden.

63) Vgl. <http://www.aicpa.org/nolimits/become/edureq/index.htm> (Stand: 28. 12. 2000).

64) Vgl. <http://www.aicpa.org/states/uaa/digest/htm> (Stand: 28. 1. 2001).

65) So sieht z.B. der *Illinois Public Accounting Act* in Par. 450 Sec. 1. 1. vor, dass der CPA-Titel nach Erhalt des Certificate, welches in Illinois unmittelbar nach dem Bestehen des CPA-Examens ausgestellt wird, geführt werden darf. An gleicher Stelle wird jedoch ausdrücklich klargestellt, dass das Certificate nicht zur Berufsausübung in „public accounting practice“ berechtigt. Die Testierfähigkeit kann nur nach Nachweis der „experience requirements“ durch die Ausstellung der License erlangt werden.

66) Auskünfte über die jeweiligen CPE-Requirements geben die State Boards of Accountancy und die CPA State Societies der einzelnen Bundesstaaten/Territorien. Zugang zu den Internetseiten dieser Organisationen erhält man über <http://www.aicpa.org/states/index.htm> (Stand: 28. 1. 2001).

67) „Members of the Institute shall complete continuing professional education requirements established by Council“, AICPA Bylaws Section 230-2.3.3. Zu Einzelfragen bzgl. der CPE Requirements des AICPA vgl. [http://www.aicpa.org/about/cpe\\_q\\_a.htm](http://www.aicpa.org/about/cpe_q_a.htm) (Stand: 27. 1. 2001).

68) Vgl. Daley/Lach, JoA, February 1990 S. 66-67.

69) Vgl. Schoenfeld, in: Coenberg/v. Wysocki (Hrsg.) *HWRev*, 2. Aufl. 1992, Sp. 2337. Die Anforderungen sind unterschiedlich, je nachdem, ob ein CPA in „public practice“ tätig ist oder nicht. Vgl. zur einer kritischen Würdigung der Aus- und Weiterbildung der CPAs in den USA umfassend Lück/Siebert, *WPK-Mitt.* 1993 S. 43-45.

70) Vgl. Schoenfeld, in: Coenberg/v. Wysocki (Hrsg.) *HWRev*, 2. Aufl. 1992, Sp. 2337.

Kraft getreten<sup>71</sup>). Zusammen mit der National Association of State Boards of Accountancy (NASBA) hat das AICPA zudem weitere Reformen der CPE-Standards vorgeschlagen<sup>72</sup>).

#### IV. Die praktische Bedeutung der Certified Public Accountants in Deutschland

##### 1. Praxis der Rechnungslegung nach IAS und US-GAAP in Deutschland

Die deutsche Praxis der Rechnungslegung unterliegt seit einigen Jahren einem mittlerweile nicht mehr zu übersehenden Trend zur Internationalisierung, der sich in jüngster Zeit von einer langsamen evolutorischen Entwicklung der Rechnungslegung zu einer regelrecht stürmischen Revolution entwickelt hat<sup>73</sup>), deren Konsequenzen für die tägliche Praxis der deutschen Bilanzierung erst allmählich in vollem Umfang deutlich werden. Im Einzelnen sind hierbei die folgenden Tendenzen zu benennen:

**Das AICPA hatte ab 1990 gültige neue Standards zu den Weiterbildungserfordernissen (CPE-Standards) herausgegeben. Die Nichterfüllung der Weiterbildungserfordernisse führt zum Lizenzentzug und Verlust der Mitgliedschaft im AICPA.**

##### a) Wandel im Selbstverständnis der Finanzkommunikation

Zum Ende eines Jahrhunderts, während dessen Aktionäre von den Vorständen der Unternehmen vor allem als „dumm und frech“ bezeichnet wurden<sup>74</sup>), hat das Aufleben der Aktienmärkte nach angelsächsischem Vorbild und der daraus resultierende Wettbewerb um Kapital auch in Deutschland dazu geführt, dass sich Unternehmen in zunehmenden Maße um eine dezidiert offene und investorenorientierte Finanzkommunikation bemühen. Wissenschaft und Praxis sind sich darüber einig, dass die Anwendung internationaler Standards der Rechnungslegung hierbei einen erheblichen Beitrag leisten kann<sup>75</sup>).

##### b) Änderungen in den gesetzlichen Anforderungen

Rechnungslegung nach IAS oder US-GAAP war in der Vergangenheit für die nach einem dieser Standards bilanzierenden Unternehmen eine zusätzliche Belastung, die neben den ohnehin bestehenden steuerlichen und handelsrechtlichen Berichtspflichten zu erfüllen war. Mit Erlass des § 292a HGB sind zumindest börsennotierte Mutterunternehmen, die einen Abschluss nach anerkannten internationalen Standards erstellen, von der Konzernabschlusspflicht nach deutschem Recht befreit<sup>76</sup>). Während die Pflicht zur Erstellung von Einzelabschlüssen aller Konzerngesellschaften (einschließlich der Muttergesellschaft) fortbesteht, stellt diese Vorschrift doch eine bedeutende Erleichterung bei der Anwendung von IAS oder US-GAAP dar.

##### c) Zunehmende Annäherung von IAS und US GAAP

Noch Mitte der 90er Jahre waren die IAS primär kontinentaleuropäisch geprägt und unterschieden sich durch eine große Zahl von Wahlrechten und Erleichterungsvorschriften ganz erheblich

von den als streng und kompromisslos geltenden US-GAAP. Mit der zunehmenden Professionalisierung des IASC und dessen Bestreben, in Übereinkunft mit der internationalen Vereinigung der Börsenaufsichtsbehörden (IOSCO) mit einem Abschluss nach IAS die Eintrittskarte zu allen wichtigen Börsenplätzen der Welt zu erlangen<sup>77</sup>), wurden die Unterschiede zwischen beiden Systemen in zunehmendem Maße geringer, und auch der Deutsche Standardisierungsrat (DSR) plädiert bereits heute für eine vollständige internationale Angleichung von IAS und US-GAAP<sup>78</sup>). Die bisherige Entwicklung deutet darauf hin, dass die Stärke des amerikanischen Kapitalmarkts und der US-amerikanischen Börsenaufsicht sowie die aktuellen Aktivitäten im Rahmen der G4+1-Gruppe die endgültige Ausgestaltung der IAS hierbei immer mehr in Richtung der US-GAAP beeinflussen werden<sup>79</sup>).

##### d) Wachsende Zahl der nach internationalen Standards bilanzierenden Unternehmen aller Größenklassen

Durch das rasche Wachstum des Neuen Marktes, dessen Regelwerk die Erstellung von Abschlüssen nach IAS oder US-GAAP verlangt<sup>80</sup>), hat die Zahl der nach diesen Standards bilanzierenden kleinen und mittleren Unternehmen die Anzahl der entsprechenden Großunternehmen inzwischen bei weitem überholt. Zusätzlich sind IAS oder US-GAAP ab 2002 auch am SMAX anzuwenden<sup>81</sup>). Darüber hinaus bereitet sich eine zunehmende Anzahl mittelständischer Unternehmen durch die Umstellung auf internationale Rechnungslegung auf ausländische Investoren oder einen Management-Buy-In im Zuge der immer häufiger werdenden Nachfolgeregelungen vor. Zu erwähnen ist auch, dass viele in Deutschland befindliche Tochtergesellschaften internationaler Konzerne ihre interne Berichterstattung nach IAS und US-GAAP vornehmen und so zumindest Überleitungsrechnungen und zusätzliche Angaben zur Verfügung stellen müssen. In verstärktem Maße ist auch zu beobachten, dass eine Umstellung der Rechnungslegung auf IAS oder US-GAAP unternommen wird, um die Effektivität des Rechnungswesens als unternehmerisches Steuerungselement durch die im Zuge einer Umstellung erfolgende Annäherung interner und externer Steuerungsgrößen zu erhöhen<sup>82</sup>).

71) Vgl. AICPA-Bylaws Section 230R-2.3.3.

72) Vgl. AICPA, Annual Report 1999/2000 S. 13.

73) Vgl. Krawitz/Albrecht/Büttgen, WPg 2000 S. 541; Knorr, FB 2000 Beil. 1 (KoR) S. I.

74) So ein vielzitatierter Ausspruch des Berliner Bankiers Carl Fürstenberg (1850-1933).

75) Vgl. Küting, FAZ v. 13. 03. 2000 S. 30; Behr/Gusinde, Schweizer Treuhänder 1999 S. 153-160.

76) Vgl. BGBl. I 1998 S. 707.

77) Vgl. Blanchet/Crooch, in: Küting/Langenbucher (Hrsg.), Internationale Rechnungslegung, 1999, S. 3-11.

78) Vgl. FAZ v. 21. 6. 2000 S. 20. Zudem unterstützt das IDW mit dem Ziel einer Stärkung der Aussagekraft der Rechnungslegung eine Anpassung der deutschen Konzernrechnungslegungsvorschriften an internationale Grundsätze, vgl. FN-IDW 2001, S. 50.

79) Vgl. Küting, Schweizer Treuhänder 2000 S. 160.

80) Vgl. Regelwerk Neuer Markt Abschn. 7.2.2.

81) Vgl. Regelwerk SMAX Abschnitt 3.2.

82) Vgl. Bruns, in: Küting/Langenbucher (Hrsg.), Internationale Rechnungslegung, 1999, S. 592-596.

### e) Auswirkungen auf die Praxis

Im Ergebnis wird deutlich, dass innerhalb kürzester Zeit in einer Vielzahl von Unternehmen sowohl auf Seiten der Anwender als auch auf Seiten der Abschlussprüfer fundiertes Know-how der internationalen Rechnungslegung nach IAS und US-GAAP in ganz erheblichem Umfang erforderlich wurde. Als Konsequenz sind IAS und US-GAAP in Deutschland heute nicht mehr länger die alleinige Domäne von Bilanzierungsexperten in Stabsabteilungen internationaler Konzerne und Spezialistentteams internationaler Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, sondern alltägliches Handwerkszeug für eine große Anzahl bislang rein nach deutschen Standards ausgebildeter Diplomkaufleute, Bilanzbuchhalter, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater.

Der Erwerb der entsprechenden Spezialkenntnisse stellt diese Berufsgruppen jedoch vor eine ganz erhebliche Herausforderung, da schon die bisher üblicherweise angestrebte generalistische Ausbildung einen in der Praxis recht schwierig umzusetzenden Spagat zwischen Handelsrecht, Gesellschaftsrecht, betriebswirtschaftlichen Kenntnissen und steuerlichen Sachverhalten erforderlich machte. Die sich hieraus ergebenden Anforderungen sind um so bedeutungsvoller, als die meisten nach IAS oder US-GAAP bilanzierenden Unternehmen Rechnungslegung eben nicht mehr länger als „notwendiges Übel“ betrachten, sondern die nach internationalen Standards gewonnenen Zahlen aktiv zur Finanzkommunikation, für die Kapitalgewinnung und zur wertorientierten Steuerung ihrer Unternehmen einsetzen. Die Fälle der am Neuen Markt notierten Gesellschaften Metabox AG sowie EM.TV AG, bei denen die vom deutschen Recht stark abweichenden internationalen Konsolidierungsvorschriften zu erheblichen Anpassungen der bereits veröffentlichten (und teilweise testierten) Quartals- bzw. Jahresabschlüsse geführt haben<sup>83)</sup>, sind hierfür unrühmliche, aber öffentlich bekannte Beispiele. Die Dunkelziffer dürfte hier erheblich höher liegen und die mangelhafte Qualität der Anwendung internationaler Rechnungslegung lässt nach *Küting* nur den resignativen Schluss zu, „wer sich mit der internationalen Rechnungslegung eine Verbesserung der Aussagefähigkeit erhofft“ habe, sehe sich „in vielen Fällen getäuscht“<sup>84)</sup>.

Der offenkundig quantitativ wie qualitativ erhebliche Know-how-Bedarf im Bereich internationaler Rechnungslegung erfordert eine gezielte Einbindung der darin ausgebildeten und erfahrenen Certified Public Accountants. Diese Entwicklung führt gegenwärtig zu einem starken Wachstum des Berufsstands in Deutschland.

### 2. Entwicklung der CPAs in Deutschland

Certified Public Accountants waren in Deutschland bereits seit Beginn der verstärkten Internationalisierung der deutschen Wirtschaft im Laufe der 60er Jahre aktiv, wobei ihre Zahl sich jedoch am Anfang im niedrigeren zweistelligen Bereich bewegt haben dürfte<sup>85)</sup>. In den meisten Fällen handelte es sich dabei um US-amerikanische Staatsbürger, die im Dienste des US-Militärs oder großer amerikanischer Konzerne in den deutschen Stützpunkten und Tochtergesell-

schaften für wirtschaftliche Aufgabenstellungen aller Art eingesetzt wurden. Außerhalb ihrer festen Anstellung erfolgte – auch aufgrund der nicht vorhandenen Nachfrage – praktisch kein eigenständiger beruflicher Auftritt. Mit zunehmender internationaler Verflechtung hat auch die Anzahl der so beschäftigten CPAs kontinuierlich zugenommen, ist jedoch bis heute nicht von wesentlicher zahlenmäßiger Bedeutung. Der Grund hierfür dürfte darin liegen, dass ein längerer Aufenthalt im Ausland oftmals der Entwicklung der Karriere im Heimatland nicht unbedingt dienlich ist<sup>86)</sup>.

**Innerhalb kürzester Zeit wurde in einer Vielzahl von deutschen Unternehmen sowohl auf Seiten der Anwender als auch auf Seiten der Abschlussprüfer fundiertes Know-how der internationalen Rechnungslegung nach IAS und US-GAAP in ganz erheblichem Umfang erforderlich.**

Insbesondere durch das Wachstum und die verstärkte Internationalisierung großer Wirtschaftsprüfungsgesellschaften<sup>87)</sup> waren seit Anfang der 90er Jahre vereinzelt auch deutsche Staatsangehörige mit einem CPA-Abschluss anzutreffen, den diese üblicherweise während eines längeren Aufenthalts in den Vereinigten Staaten erworben hatten. Die Einbindung dieser deutschen CPAs erfolgte – den damaligen Anwendern internationaler Standards entsprechend – jedoch praktisch ausschließlich in den Stabsabteilungen internationaler Großunternehmen und den Fachabteilungen der diese Unternehmen betreuenden Wirtschaftsprüfungsgesellschaften; ein eigenständiger beruflicher Auftritt am Markt fand i.d.R. nicht statt. Die Gesamtzahl dieser deutschen CPAs der „ersten Generation“ dürfte bundesweit unter einhundert Personen liegen.

Die sich seit dem Aufleben des Neuen Marktes ergebende Dynamik bei der Internationalisierung der deutschen Rechnungslegung hat diese zuvor in Deutschland recht unbedeutende Stellung des Berufsabschlusses als CPA seit 1999 dramatisch aufgewertet<sup>88)</sup>. Die German CPA Society e.V. (GCPAS)<sup>89)</sup> geht davon aus, dass sich seither zu jedem der zwei Mal jährlich stattfindenden Prüfungstermine durchschnittlich 150 deutsche Examenskandidaten in die USA begeben und die entsprechenden Prüfungen mit überdurchschnittlichem Erfolg abgelegt haben. Dies bedeutet, dass der Berufsstand in Deutschland im Frühjahr 2001 bereits rund 600 Mitglieder umfassen dürfte.

83) Vgl. Fockenbrock/Zdral, *Capital* 20/2000 S. 75-76, sowie *Handelsblatt* v. 4. 12. 2000, S. 28.

84) Interview in Fockenbrock/Zdral, *Capital* 20/2000 S. 68.

85) Genaue Zahlen über den Berufsstand werden bislang statistisch nicht erfasst, da in Deutschland keine einheitliche berufsständische Organisation besteht und die Mitgliedschaft in der German CPA Society freiwilliger Natur ist.

86) Vgl. Großfeld, *WPg* 1998 S. 635.

87) Vgl. zur Herausbildung multinationaler Wirtschaftsprüfungsgesellschaften bereits Lück/Holzer, *DB* 1981 S. 1989-1993 und 2037-2041.

88) Im Jahre 1997 erfolgten am Neuen Markt 17 Börsengänge, in 1998 41, in 1999 138 und in 2000 156.

89) Vgl. die Website der Vereinigung unter <http://www.GCPAS.de> (Stand 28. 1. 2001).

Bemerkenswert erscheint, dass die Prüfungskandidaten der „zweiten Generation“ sich zu einem großen Teil aus jungen Mitarbeitern großer Wirtschaftsprüfungsunternehmen rekrutieren. Hierfür scheinen bei näherer Betrachtung zwei Ursachen maßgeblich zu sein:

- **Frühzeitige Wahrnehmung des Trends zur internationalen Rechnungslegung:** Durch ihre Tätigkeit bei der Prüfung und Beratung der immer größer werdenden Zahl nach IAS oder US-GAAP bilanzierender Unternehmen<sup>90)</sup> haben die schon zu Beginn ihrer beruflichen Laufbahn auf einen extrem dynamischen Wachstumsbereich treffenden Mitarbeiter den sich offensichtlich abzeichnenden Trend der Internationalisierung frühzeitig erkannt und streben an, die erworbene Kompetenz durch den Abschluss als CPA zu vertiefen und auch extern zu dokumentieren<sup>91)</sup>.

**Die German CPA Society e.V. geht davon aus, dass sich seit 1999 zu jedem der zwei Mal jährlich stattfindenden Prüfungstermine durchschnittlich 150 deutsche Examenkandidaten in die USA begeben und die Prüfungen mit überdurchschnittlichem Erfolg abgelegt haben.**

- **Certified Public Accountant als geeignete Ergänzung zum Wirtschaftsprüfer:** Traditionell führte die berufliche Entwicklung zum Wirtschaftsprüfer in den vergangenen Jahren i.d.R. über die Qualifikation zum Steuerberater. Aus Sicht der Examenkandidaten hat dies insbes. den Vorteil, dass steuerliche Prüfungsinhalte aus der Steuerberaterprüfung beim Wirtschaftsprüferexamen anerkannt und daher erlassen werden können (§ 13 Wirtschaftsprüferordnung). Trotz dieses Vorteils ist der Weg über eine Doppelqualifikation gerade bei denjenigen Kandidaten für den Wirtschaftsprüfer nicht unbedingt beliebt, deren berufliche Neigung eher bei den betriebswirtschaftlichen als bei den juristischen Fragestellungen liegt. Darüber hinaus sind – zur Bündelung und Steigerung der entsprechenden Kompetenzen – insbesondere in großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften die einzelnen Mitarbeiter i.d.R. weitgehend spezialisiert und entweder prüfend oder steuerberatend tätig. Vor diesem Hintergrund bietet sich der Abschluss als CPA in vielen Fällen als sinnvolle Alternative zu einem dem Wirtschaftsprüferexamen vorgeschalteten Steuerberaterexamen an<sup>92)</sup>

Neben den jungen Mitarbeitern aus Wirtschaftsprüfungsgesellschaften interessieren sich gegenwärtig vor allem die Anwender aus den Wachstumsunternehmen der IT-, Medien- und Biotechnologie-Branchen sowie aus den Tochtergesellschaften internationaler Konzerne für den Abschluss zum CPA. Hierbei stellt sich jedoch häufig das Problem, dass die für eine Zulassung zur Prüfung als CPA erforderlichen Zugangsvoraussetzungen nicht erfüllt sind, wobei das Erfordernis eines abgeschlossenen Hochschulstudiums insbesondere bei einer großen Zahl IAS und US-GAAP praktizierender Bilanzbuchhalter oftmals die wesentliche Hürde darstellt.

Als Alternative zum CPA in der freien Wirtschaft wird daher oftmals der Certified Management Accountant (CMA) genannt, der interessierten Personen grundsätzlich auch ohne Hochschulstudium zugänglich ist, sofern alternative Voraussetzungen erfüllt sind<sup>93)</sup>. Hierbei ist jedoch zu beachten, dass Lehr- und Prüfungsstoff im Rahmen des CMA hinsichtlich des vermittelten Wissens über angewandte internationale Bilanzierung deutlich hinter dem zurückbleibt, was für einen CPA erforderlich ist<sup>94)</sup>.

### 3. Praktische Tätigkeiten für deutsche CPAs

#### a) Unterstützung bei der Prüfung internationaler Abschlüsse

Für in Übereinstimmung mit deutschem Handelsrecht erstellte Konzern- und Einzelabschlüsse besteht gemäß § 316 HGB die Prüfungspflicht durch einen Abschlussprüfer. Hierbei handelt es sich um eine Vorbehaltsaufgabe für Wirtschaftsprüfer bzw. Wirtschaftsprüfungsgesellschaften<sup>95)</sup>. Über die nach § 292a HGB vom deutschen Konzernabschluss befreiende Wirkung eines internationalen Abschlusses ergibt sich eine Prüfungspflicht somit auch für gemäß § 292a HGB nach IAS oder US-GAAP erstellte Konzernabschlüsse. CPAs können daher – unabhängig von den ihnen im US-Bundesstaat ihrer Herkunft zustehenden Rechten – bislang<sup>96)</sup> in Deutschland keine Abschlussprüfer-

90) Hierbei sind nicht nur die Unternehmen der „New Economy“, sondern auch innovative Unternehmen der traditionellen „Old Economy“ zu erwähnen.

91) So weist Großfeld eindrucksvoll auf den sich abzeichnenden Trend hin: „Vermitteln die langjährige Fixierung auf das Steuerrecht und die überbordenden Examenanforderungen die nötige Einstellung auf globale Kapitalmärkte? Kommen unsere jungen Menschen früh genug damit in Berührung? Es fällt auf, dass die Wirtschaftsprüfer viele junge Leute verlieren. Die jungen Talente wollen ... nicht mehr ... gegenüber ausländischen Kollegen alters- und karrieremäßig zurückfallen“ (WPg 2001 S. 138).

92) Während dies sicherlich für die Mehrzahl der in den Prüfungsabteilungen großer Gesellschaften tätigen Mitarbeiter zutrifft, mag in Einzelfällen, z.B. bei auf US-Steuerrecht spezialisierten Steuerberatern, gerade die Doppelqualifikation zum Steuerberater und CPA sinnvoll sein.

93) Vgl. die Zulassungsvoraussetzung auf der Website des „Institute of Management Accountants“ (IMA) unter [www.imanet.org](http://www.imanet.org).

94) Vgl. die Prüfungsinhalte der Prüfung zum CPA (Website des AICPA) sowie der Prüfung zum CMA (Website des IMA). So ist der Prüfungsteil „Financial Accounting“ im Examen zum CPA schon von der Zeit her ein Drittel länger als im CMA, darüber hinaus sind die im CPA mit eigenen Prüfungsteilen versehenen Gebiete des US-amerikanischen Wirtschafts- und Steuerrechts sowie der Abschlussprüfung im CMA praktisch nicht enthalten, wirken sich in der Praxis jedoch indirekt ganz erheblich auf die Bilanzierung nach internationalen Standards aus.

95) Gemäß § 319 Abs. 1 HGB kann die Abschlussprüfung von Jahresabschlüssen und Lageberichten bei mittelgroßen Gesellschaften mit beschränkter Haftung (§ 267 Abs. 2 HGB) oder von mittelgroßen Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a Abs. 1 HGB auch durch vereidigte Buchprüfer oder Buchprüfungsgesellschaften erfolgen.

96) Jedoch warnt Großfeld in einem jüngst erschienen Aufsatz wie folgt: „Viele fühlen sich sicher auf ihrem deutschen ‚Balkon‘, von dem aus sich das Getümmel der Welt gelassen betrachten lässt. ... Die Definition dieser Glücklichen haben wir in der Hand über die Wirtschaftsprüferordnung, die uns ein Hort nationaler Professionalität ist. Diese Deiche wollen wir noch halten; aber das kleine Wörtchen ‚noch‘ deutet schon Zweifel an“ (WPg 2001 S. 129).

gen vornehmen und Bestätigungsvermerke erteilen<sup>97)</sup>.

Deutsche Abschlussprüfer, die Jahresabschlüsse nach vom HGB abweichenden Rechnungslegungsstandards prüfen und testieren, sind verpflichtet, sich die hierfür erforderliche Sachkenntnis anzueignen<sup>98)</sup>. Bei einer sachgerechten Anwendung der IAS und US-GAAP sind dann jedoch viel mehr sprachliche, kulturelle und konzeptionelle Hürden zu überwinden, als sich auf den ersten Blick vermuten ließe<sup>99)</sup>: So sind „die amerikanischen Rechtsbegriffe, Verwaltungsvorschriften und Entscheidungen ... mit größter Vorsicht zu benutzen und geben wörtlich genommen bestenfalls Rohmaterial ... Ohne Kenntnis des Stellenwertes dieser Vorschriften und ihrer Anwendung in ihrer eigenen Umwelt ... dürfen keine vorschnellen Schlüsse gezogen werden“<sup>100)</sup>. Auf dem Weg zu einer internationalen, global einheitlichen Rechnungslegung erlebt diese Rechnungslegung somit zwangsläufig auch eine international fundierte Auslegung, die sich nur bei Kenntnis der entsprechenden Hintergründe verstehen lässt. Regionale Prägungen haben hier – unabhängig davon, ob sich schlussendlich die IAS oder US-GAAP durchsetzen werden – auch nach dem Willen des Präsidenten des deutschen Standardisierungsrats (DSR), *Havermann*, keinen Platz: „Wir müssen die Rechnungslegung stärker auf den Kapitalmarkt ausrichten. Da es weltweit nur einen Kapitalmarkt gibt, hat eine regionale Betrachtung keine Existenzberechtigung. Wir brauchen eine einheitliche internationale Rechnungslegung“<sup>101)</sup>.

An diesem Punkt scheint daher die Zusammenarbeit des auf deutsches Handels-, Steuer- und Gesellschaftsrecht spezialisierten Wirtschaftsprüfers mit einem auf internationaler Bühne und im Geiste kapitalmarktorientierter Rechnungslegung ausgebildeten<sup>102)</sup> CPA die optimale Lösung zur Prüfung und Beratung der nach IAS und US GAAP bilanzierenden deutschen Unternehmen. Der schon bisher auf Seiten der Wirtschaftsprüfer nur durch eine zunehmende berufliche Spezialisierung zu bewältigende fachliche Spagat zwischen den einzelnen deutschen Rechtsgebieten verlangt somit eine weitere Spezialisierung auch auf die Bereiche IAS und US GAAP sowie auf die bei der Prüfung u.U. relevanten International Standards on Auditing (ISA)<sup>103)</sup> und US Generally Accepted Auditing Standards (US-GAAS). Dieser Spezialisierung kann am Besten durch einen teamorientierten Zusammenschluss deutscher Wirtschaftsprüfer mit umfassend ausgebildeten und erfahrenen CPAs Rechnung getragen werden. Auf Seiten der CPAs sind hier sowohl die erfahrenen Berufsträger der „ersten Generation“ als auch außergewöhnlich qualifizierte CPAs der „zweiten Generation“ gefragt, die neben reinem „Lehrbuchwissen“ auch über die entsprechenden kulturellen und konzeptionellen Erfahrungen verfügen. Unter diesen Voraussetzungen ist dann auch eine Doppelqualifikation eines deutschen Wirtschaftsprüfers zum amerikanischen CPA sinnvoll. Um hier im Interesse einer Verringerung der vielzitierten „Erwartungslücke“<sup>104)</sup>, die in diesem Zusammenhang teilweise die Dimension

einer „internationalen Erwartungslücke“<sup>105)</sup> annimmt, und einer weiteren Fortentwicklung des deutschen Kapitalmarkts weitere Rechtssicherheit zu schaffen, ist daher wohl auch zu überlegen, ob nicht jede Prüfung eines US-GAAP-Abschlusses unter dem verbindlichen Erfordernis der Einbeziehung eines CPA stehen sollte<sup>106)</sup>.

Nach jüngsten Vorgaben ist für bei der SEC registrierte ausländische Unternehmen (foreign registrants) nicht nur die Übereinstimmung des Jahresabschlusses mit den US-GAAP, sondern auch die Berücksichtigung der US-amerikani-

97) Deshalb kann der CPA die Absolvierung des Examens zum deutschen Wirtschaftsprüfer für die Mitarbeiter von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die eine langfristige Karriere im Prüfungsbereich anstreben, auf absehbare Zeit nicht ersetzen. Der CPA stellt wie dargestellt in diesem Fall vielmehr eine sinnvolle Zusatzqualifikation dar.

98) Vgl. § 4 Abs. 2 Berufssatzung der WPK.

99) Vgl. Großfeld, WPg 1998 S. 627.

100) Stiefel, Deutsch-amerikanische Juristenvereinigung, Newsletter 31, 1985 S. 65-66.

101) FAZ v. 21. 6. 2000 S. 20.

102) So weist Großfeld eindrücklich darauf hin, dass „bloßes Lesen fremdsprachiger Texte ... der sicherste Weg zum Irrtum“ sei (WPg 1998 S. 631) und nur derjenige internationale Gedankengut wirklich beherrschen könne, der sich eine zeitlang auch im entsprechenden kulturellen Umfeld bewegt habe. Reines Literaturstudium bezeichnet er denn auch als „gelehrte Stallfütterung ...“, die allenfalls für das Studium im Alter“ reiche.

103) Vgl. Freidank, FAZ v. 17. 1. 2000 S. 25.

104) Der Umstand, dass die Erwartungen der Adressaten über Art, Umfang und Zielsetzung der Abschlussprüfung häufig von dem abweichen, was die Abschlussprüfung tatsächlich zu leisten imstande und nach ihrem gesetzlichen Auftrag zu leisten verpflichtet ist, wird traditionell mit dem Begriff Erwartungslücke beschrieben. Vgl. Forster, WPg 1994 S. 789; Helbling, Der Schweizer Treuhänder 1996 S. 181. Das Testat wird von den Adressaten häufig als Gütesiegel für die wirtschaftliche Lage und damit als Garantie für die Überlebensfähigkeit oder sogar die Profitabilität des geprüften Unternehmens missverstanden. Außerdem richten sich die Erwartungen irrtümlicherweise darauf, dass Unregelmäßigkeiten vollständig aufgedeckt werden können. Vgl. Marschdorf, DStR 1995 S. 111; Ludwig, in: FS Havermann, 1995, S. 399. Vgl. zur Problematik der Erwartungslücke umfassend Clemm, WPg 1984 S. 645-655; Clemm, WPK-Mitt. 1995 S. 65-78; Biener, in: FS Havermann, 1995, S. 37-63; Ruhnke/Deters, ZfB 1997 S. 923-947. Zur Würdigung des KonTraG vor dem Hintergrund der Erwartungslücke vgl. Böcking/Orth, WPg 1998 S. 351-364; Wolz, WPK-Mitt. 1998 S. 122-135. Aktuell vgl. insbesondere Orth, Abschlussprüfung und Corporate Governance: vom Financial Audit zum Business Audit vor dem Hintergrund der Erwartungslücke, 2000.

105) Böcking/Orth/Brinkmann, WPg 2000 S. 218. Die internationale Erwartungslücke beruht auf Missverständnissen über Art, Umfang und Zielsetzung einer auf Basis nationaler Prüfungsgrundsätze durchgeführten, aber für Zwecke internationaler Kapitalmärkte bestimmten Abschlussprüfung. Vgl. zu dieser Thematik im Zusammenhang mit den IAS außerdem umfassend Herring, Die Prüfung IAS-konformer Konzernabschlüsse: Besonderheiten vor dem Hintergrund der Erwartungslücke bei der Abschlussprüfung, 2000.

106) Während insbesondere die Big-Five-Wirtschaftsprüfungsgesellschaften durch die enge Einbindung in internationale Netzwerke ein derartiges Erfordernis relativ problemlos in die Tat umsetzen können und interne Richtlinien dies in aller Regel bereits heute schon erfordern, stellt die Einbeziehung eines qualifizierten CPAs vor allem für die große Zahl kleiner und mittlerer Wirtschaftsprüfungsgesellschaften ein schwer überwindbares Hindernis dar. Aufgrund der insbesondere anfänglich noch geringen Anzahl internationaler Abschlüsse in der Mandantschaft ist in diesen Fällen auch davon auszugehen, dass die Festanstellung eines eigenen CPAs aus wirtschaftlichen Gründen kaum in Frage kommen wird.

schen Prüfungsstandards US-GAAS uneingeschränkt zu bestätigen<sup>107)</sup>. Die Einbindung eines in den entsprechenden Regelungen erfahrenen CPAs erscheint hier nahezu unausweichlich.

Zu ergänzen ist, dass die Unterstützung durch einen CPA nicht nur bei der (noch) relativ geringen Anzahl der einen vollumfänglichen internationalen Abschluss erstellenden deutschen Unternehmen eine Rolle spielt, sondern auch bei der zahlenmäßig viel größeren Gruppe der deutschen Tochtergesellschaften internationaler Konzerne von erheblicher praktischer Relevanz ist. Die ausländischen Wirtschaftsprüfer der entsprechenden Muttergesellschaften verlangen dabei i.d.R. die Prüfung eines nach IAS oder US-GAAP erstellten internen Reportings sowie zusätzlich die Bestätigung der Einhaltung internationaler Prüfungsstandards<sup>108)</sup>. Die Einbindung eines CPAs scheint auch hier geboten und kann die Einhaltung internationaler Normen auch für die ausländischen Geschäftspartner überzeugend dokumentieren<sup>109)</sup>.

**Aufgrund seines fundierten Verständnisses für US-amerikanische Sachverhalte kann der CPA vor allem die Rolle eines Mediators zwischen kontinentaleuropäischen und angelsächsischen Finanzkreisen übernehmen.**

#### b) Abschlusserstellung und betriebswirtschaftliche Beratung

Jenseits der Unterstützung deutscher Wirtschaftsprüfer bei der Prüfung bereits erstellter Abschlüsse nach internationalen Standards ergeben sich für den Berufsstand der CPAs umfangreiche Tätigkeitsfelder insbesondere in den Bereichen der Abschlusserstellung und der betriebswirtschaftlichen Beratung.

#### aa) Unterstützung bei der Abschlusserstellung nach internationalen Standards

Die Ausbildung der in den meisten deutschen Unternehmen für die Abschlusserstellung verantwortlichen Personen enthielt bis vor wenigen Jahren in den meisten Fällen nahezu keine Inhalte in Zusammenhang mit den IAS oder US-GAAP. Als Konsequenz hieraus ist heute eine große Anzahl nur nach deutschem Handelsrecht ausgebildeter Diplomkaufleute und Bilanzbuchhalter damit beschäftigt, unter Einsatz ihres guten beruflichen Rufs ganze Jahresabschlüsse nach internationalen Standards zu erstellen und ihren Geschäftsführern und Abschlussprüfern vorzulegen. Da der Wirtschaftsprüfer hier – um seine standesrechtlich zwingend erforderliche Unabhängigkeit bei der Prüfung nicht zu gefährden<sup>110)</sup> nicht in die Erstellung mit eingreifen kann, ergibt sich bei den meisten nach IAS oder US-GAAP bilanzierenden Unternehmen ein erheblicher Bedarf an beratenden und die Erstellung unterstützenden Tätigkeiten, der wiederum optimal durch CPAs und deren Mitarbeiter abgedeckt werden kann. Zu betonen ist in diesem Zusammenhang, dass die Mithilfe bei der Erstellung internationaler Jahresabschlüsse im Unterschied zur Erstellung handelsrechtlicher Einzelabschlüsse nicht mit den Vorbehaltsaufgaben der Steuerberater in Konflikt gerät, da Abschlüsse nach IAS und US-

GAAP durch ihre Kapitalmarktorientierung gerade nicht Grundlage für die Besteuerung sind und somit keine Maßgeblichkeit bzw. umgekehrte Maßgeblichkeit zu berücksichtigen ist.

#### bb) Betriebswirtschaftliche Beratung

Vergleichbar der in Abschn. II. 1. dargelegten Situation in den Vereinigten Staaten ist auch in Deutschland durchaus denkbar, dass der Berufsstand der CPAs mit zunehmender Verbreitung das Beratungsfeld der US-amerikanischen und internationalen Rechnungslegung und Prüfung immer mehr verlässt und sich anderen Themen im finanzwirtschaftlichen Umfeld zuwendet. Möglichkeiten, an die hier zu denken wäre, sind die private Vermögensverwaltung und Finanzplanung, die Finanzanalyse oder klassische betriebswirtschaftliche Beratung im Finanz- und Rechnungswesen. Die Entwicklung in den Vereinigten Staaten zeigt, dass der Berufsabschluss als CPA eben gerade durch seine Eigenschaft als generalistisch ausgerichtet, hochangesehener Kompetenznachweis im Finanzbereich hier eine äußerst vielseitige Einsetzbarkeit besitzt.

#### c) CPAs in der freien Wirtschaft

Neben der beratenden oder prüfenden Tätigkeit ergeben sich insbesondere aus der zunehmenden Internationalisierung der Wirtschaft weitere umfangreiche Tätigkeitsgebiete, für die der Abschluss als CPA eine hilfreiche berufliche Qualifikation darstellt.

Aufgrund seines fundierten Verständnisses für US-amerikanische finanzwirtschaftliche, steuerliche und rechtliche Sachverhalte kann der CPA vor allem die Rolle eines Mediators zwischen kontinentaleuropäischen und angelsächsischen

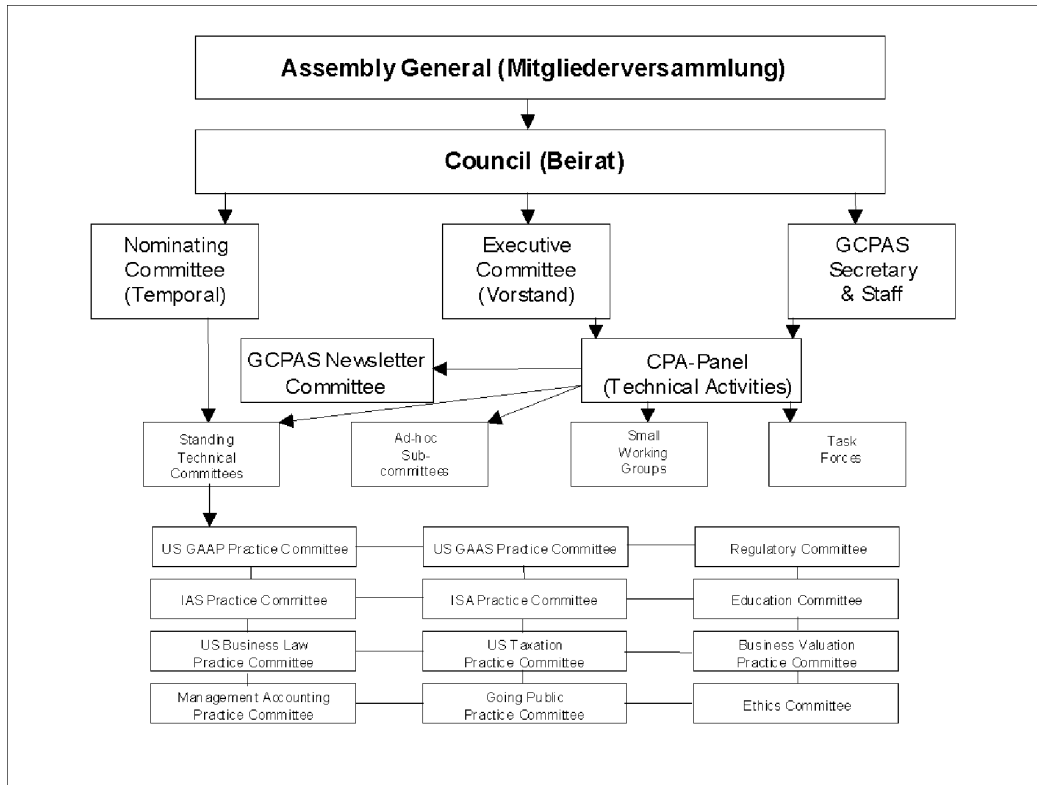
<sup>107)</sup> Diese Regelung betrifft die Formulierungen in bestimmten Foreign Auditor's Reports für SEC-Filings von foreign registrants nach dem 30. 9. 2000. Demnach akzeptiert die SEC nicht mehr wie bisher Formulierungen, die eine Prüfung nach „home-country GAAS“ bestätigen, die in allen wesentlichen Aspekten den US-GAAS entsprechen. Es muss ausdrücklich die Durchführung der Prüfung nach US-GAAS bestätigt werden. Vgl. SEC-Final Rule International Disclosure Standards Release Nos. 33-7745, 34-41936, International Series Release No. 1205 (<http://www.sec.gov/rules/final/34-41936.htm#body1>, Stand: 28. 1. 2001). Diese Regelung ist bei Filings nach Form 20-F zu beachten und bezieht sich auf „any required financial statements, including those of foreign businesses, foreign investees, and foreign guarantors under Rule 3-05, 3-09 and 3-10 of Regulation S-X.“ Olinger, <http://www.sec.gov/news/speeches/spch440.htm> (Stand 28. 1. 2001).

<sup>108)</sup> Gehen die Abschlüsse der Tochtergesellschaften in Konzernabschlüssen in den USA börsennotierter Gesellschaften ein, die bei der SEC eingereicht werden, sind die SEC-Vorschriften ohnehin zu beachten, vgl. Rückle, in: Coenenberg/v. Wysocki (Hrsg.), HWRRev, 2. Aufl. 1992, Sp. 764.

<sup>109)</sup> US-amerikanische Prüfungsunternehmen haben wegen der Verpflichtung ihrer US-amerikanischen Mandanten, konsolidierte Abschlüsse aufzustellen, und um die SEC-Berichtserfordernisse zu erfüllen bereits seit den 50er Jahren CPAs zu Prüfungen von Tochtergesellschaften dieser Mandanten im Ausland herangezogen. Dadurch sollte die Anwendung der US-GAAP in den Abschlüssen der Tochtergesellschaften (Reporting Packages) und insbesondere aus Haftungsgründen auch die Einhaltung der US-GAAS sichergestellt werden. Vgl. Schoenfeld, in: Coenenberg/v. Wysocki (Hrsg.), HWRRev, 2. Aufl. 1992, Sp. 2340-2341.

<sup>110)</sup> Vgl. eine entsprechende Verlautbarung des Vorstands der Wirtschaftsprüferkammer zur Abgrenzung von Prüfung und Erstellung in DB 1996 S. 1434.

Abb. 1: Die organisierte Struktur der German CPA Society



Finanzkreisen übernehmen. Eine derartige Funktion ist sowohl in integrierten internationalen Unternehmen als auch im täglichen Geschäftsverkehr mit unternehmensexternen Parteien von Nutzen. Durch seine international anerkannte Reputation hilft der CPA darüber hinaus, auf internationalem Parkett als kompetenter und adäquater Gesprächspartner anerkannt zu werden. Dies erleichtert sowohl Entsendungen in ausländische Tochtergesellschaften deutscher Mutterunternehmen als auch die Mitarbeit in den deutschen Tochtergesellschaften angelsächsischer Konzerne. In Investor Relations-Funktionen kann der CPA die fachliche Kompetenz des entsprechenden Mitarbeiters im Bereich der internationalen Rechnungslegung unterstreichen und in Funktionen im Controlling fördert die Kenntnis kapitalmarktorientierter Rechnungslegung das Verständnis für Fragestellungen im Zusammenhang mit der Annäherung interner und externer Größen der Unternehmenssteuerung.

Darüber hinaus ergibt sich aus der Anwendung internationaler Standards in einer großen Anzahl von Unternehmen der Bedarf nach einem dauerhaften Inourcing des entsprechenden Know-hows im Bereich IAS oder US-GAAP. Während der Einstieg der betreffenden Personen hier oftmals über das Projektmanagement einer Umstellung der Rechnungslegung erfolgen dürfte, so verfügen die entsprechenden Mitarbeiter nach erfolgreichem Projektabschluss i.d.R. sowohl über die entsprechenden detaillierten Kenntnisse der Prozesse des Unternehmens als auch über den erforderlichen Erfolgsnachweis, um dauerhaft eine Führungsposition im Finanz- und Rechnungswesen zu übernehmen. Aufgrund ihres Ausbildungshintergrunds scheinen auch für diese Laufbahn CPAs besonders geeignet zu sein.

#### 4. Die German CPA Society – Verband der Certified Public Accountants in Deutschland e.V. (GCPAS)<sup>111)</sup>

In Ergänzung zum amerikanischen AICPA sind in allen US-amerikanischen Einzelstaaten die in den entsprechenden Staaten lizenzierten CPAs in sog. „State CPA Societies“ organisiert. In Analogie zum AICPA ist es deren Aufgabe, die Belange der CPAs zu bündeln und zu artikulieren, sich um den beruflichen Nachwuchs zu kümmern und für die praktizierenden CPAs laufende Weiterbildungsangebote bereitzustellen.

Vor diesem Hintergrund ist die im April 2000 erfolgte Gründung der German CPA Society e.V. (GCPAS) ein weiterer logischer Schritt zur Professionalisierung des Berufsstands auch in Deutschland. Das Programm der GCPAS umfasst dabei – ähnlich wie ihre amerikanischen Vorbilder – die Funktion als Sprachrohr der in Deutschland tätigen CPAs<sup>112)</sup>, die berufliche Weiterbildung, die Förderung des Nachwuchses sowie die generelle Unterstützung der Anwendung und Weiterentwicklung einer kapitalmarktorientierten Rechnungslegung in Deutschland. Die organisatorische Struktur der GCPAS<sup>113)</sup> (vgl. Abb. 1) lehnt sich dabei an das bisher in der Praxis bewährte und international

<sup>111)</sup> Website unter <http://www.GCPAS.de>.

<sup>112)</sup> Das verbindende Element im Rahmen der German CPA Society ist dabei in keinem Fall die deutsche Nationalität, sondern das Berufsziel oder der bereits erfolgreich abgelegte Abschluss als Certified Public Accountant. Die GCPAS steht somit allen Nationalitäten offen und verfügt bereits heute über eine ganze Anzahl ausländischer Mitglieder, die in Deutschland beruflich tätig sind.

<sup>113)</sup> Die vollständige Umsetzung der Struktur und Besetzung der Positionen ist für die zweite Jahreshälfte 2001 geplant.

anerkannte Modell der International Federation of Accountants (IFAC) an<sup>114)</sup>.

Die einmal jährlich stattfindende Mitgliederversammlung stellt das oberste Organ der Vereinigung dar und ist für Änderungen der Satzung, die Festsetzung der Beiträge sowie die Wahl der Mitglieder des GCPAS-Councils verantwortlich. Mitglieder können sowohl natürliche als auch juristische Personen sein. Um zum Nutzen einer kapitalmarktorientierten Rechnungslegung und zur Förderung des beruflichen Nachwuchses ein möglichst breites Forum zu schaffen, steht die GCPAS – wie in ähnlicher Form das AICPA auch – nicht nur zugelassenen CPAs, sondern auch anderen Funktionsträgern im Bereich der Rechnungslegung offen, die sich für die Anwendung internationaler Standards in Deutschland interessieren. Im Frühjahr 2001 verfügt die GCPAS über rund 120 Mitglieder, von denen rund ein Drittel die Berufsbezeichnung eines CPAs führen und umfasst Mitarbeiter aller großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sowie zahlreicher Industrieunternehmen und innovativer mittelständischer Unternehmen. Auch sind bereits mehrere auf internationale Rechnungslegung spezialisierte Wirtschaftsprüfungs- und Unternehmensberatungsgesellschaften als Firmenmitglieder beigetreten. Der damit erreichte Organisationsgrad liegt bereits heute deutlich über dem anderer Berufsgruppen, und es ist davon auszugehen, dass in naher Zukunft die Mehrzahl der Berufsträger in Deutschland Mitglied der German CPA Society sein werden.

Der GCPAS-Council übernimmt die Funktion eines Beirats, der die laufende Leitungs- und Überwachungsfunktion über die Geschäftstätigkeit der GCPAS besitzt. Der Council besteht aus maximal neun Mitgliedern, die aus der Mitte der Mitglieder der GCPAS zu wählen sind und denen jeweils maximal zwei fachliche Berater zur Seite gestellt werden können, die jedoch kein eigenes Stimmrecht besitzen. Der Council erfüllt seine tägliche Arbeit mittels eines aus seiner Mitte gewählten Executive Committees, das den nach außen in Erscheinung tretenden Vorstand der GCPAS verkörpert. Ihm steht zur Erfüllung seiner Aufgaben das Sekretariat der GCPAS mit administrativen und fachlichen Kräften zur Verfügung. Zur Steuerung der fachlichen Arbeit setzt das Executive Committee der GCPAS ein sog. CPA-Panel ein, das die Tätigkeiten der Arbeitsgruppen<sup>115)</sup> organisiert und überwacht. Die Besetzung der Standing Technical Committees erfolgt dabei jedoch direkt durch den GCPAS-Council, der zu diesem Zweck ein nur periodisch tätiges Nominating Committee bildet, das sich nach Besetzung der erforderlichen Positionen wieder auflöst. Dadurch wird die weitgehende Unabhängigkeit der fachlichen Arbeit der GCPAS von der operativen Geschäftsführung und deren Einbindung in die breite Basis der Mitglieder dauerhaft gesichert. Das CPA-Panel ist darüber hinaus für die Herausgabe und Weiterentwicklung des regelmäßig erscheinenden Publikationsorgans der GCPAS verantwortlich<sup>116)</sup>.

## V. Zusammenfassung

Die eingeleitete Internationalisierung der Rechnungslegung in Deutschland führt insbesondere

auf Ebene der Umsetzung internationaler Standards in der täglichen Praxis zu einer Vielzahl von Veränderungen und zu einem erheblichen Know-how-Bedarf bei allen an der Wertschöpfungskette finanzwirtschaftlicher Informationen beteiligten Parteien. Darüber hinaus trägt die ständig weiter voranschreitende Internationalisierung der Wirtschaft dazu bei, dass auch internationale Unterschiede in rechtlichen oder steuerlichen Fragen eine immer wichtigere Rolle spielen.

Die vorstehenden Ausführungen haben gezeigt, dass amerikanische CPAs bei der Bewältigung der aus dieser Entwicklung resultierenden Aufgaben eine in zunehmendem Maße wichtige Rolle übernehmen können. Aufgrund ihrer anspruchsvollen, generalistischen und zutiefst angelsächsisch geprägten Ausbildung sind praxiserfahrene CPAs sehr gut dazu geeignet, mit ihrem Fachwissen und ihrem Verständnis für anglo-amerikanische Denkweisen einen Beitrag zur erfolgreichen Internationalisierung der Abschlussprüfung sowie kaufmännischer Funktionen wie Rechnungslegung und Controlling in der Industrie zu leisten. Das Ablegen des hierzu erforderlichen Berufsexamens stellt insbesondere angesichts der Fülle des zu bewältigenden Stoffs und der an vielen Stellen bestehenden grundsätzlichen Unterschiede zu europäischen Rechtssystemen eine nicht zu unterschätzende Hürde dar, ist jedoch bei entsprechender Vorbereitung und Erfahrung durchaus zu bewältigen.

Aus Sicht des deutschen Berufsstands der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer stellen die US-amerikanischen CPAs keine direkte Konkurrenz dar. Im Dienste der weiteren Internationalisierung und Harmonisierung der kapitalmarktorientierten Rechnungslegung und Prüfung ist eine gegenseitige Ergänzung der jeweiligen Kompetenzen durch eine fruchtbare Zusammenarbeit jedoch wünschenswert. Für besonders qualifizierte Mitarbeiter von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften bietet sich zudem die Doppelqualifikation zum Wirtschaftsprüfer und CPA an. Es ist daher davon auszugehen, dass der Berufsstand der CPAs in den kommenden Jahren auch in Deutschland ganz erheblich an Bedeutung gewinnen wird.

114) Anlässlich der Mitgliederversammlung der IFAC am 24. 5. 2000 in Edinburgh wurden die Struktur und die Arbeitsweise betreffende Satzungsänderungen beschlossen. Diese Änderungen waren erforderlich, um die ständig steigenden Anforderungen an die IFAC als Weltorganisation erfüllen zu können. Vgl. zur neuen Struktur und Arbeitsweise der IFAC sowie zu weiteren Reformplänen Kaminski, in: WP-HdB, 12. Aufl. 2000, Abschn. B., S. 154-155; WPK-Mitt. 2000, S. 163 sowie <http://www.ifac.org> (Stand 28. 1. 2001). Eine Übertragung dieser strukturellen Reformen auf die GCPAS als nationale Interessensvertretung der CPAs in Deutschland war nicht erforderlich, die frühere Organisationsstruktur der IFAC deckt die Anforderungen an die GCPAS in vollem Umfang ab.

115) Die GCPAS wird die Ziele und Aufgaben der Standing Technical Committees als wichtigste und dauerhaft einzurichtende Fachausschüsse in sog. Terms of References festlegen. Weiterhin werden je nach Erfordernis temporäre Ad-hoc Subcommittees, Small Working Groups und Task Forces eingesetzt werden, um spezielle aktuelle Probleme zu bearbeiten.

116) Die Veröffentlichungen der GCPAS erscheinen im Rahmen des „The GCPAS Letter“.