UIT HET BUITENLAND

GENERALLY ACCEPTED AUDITING STANDARDS

Uitgave American Institute of Accountants 1954

door Drs. E. J. Flipse

In Augustus 1954 is door het Committee on Auditing Procedure van het Amerikaans Instituut een rapport gereedgekomen, dat onder bovenstaande titel is gepubliceerd. De onder-titel is: „Their Significance and Scope".

A. Ontwikkeling.

Alvorens de inhoud van deze brochure nader te behandelen moge enig inzicht gegeven worden van de voorgeschiedenis. Deze is deels in vroegere jaargangen van het M.A.B. behandeld, maar gezien de grote spreiding van deze publicaties, zowel in de tijd als in de wijze van aanpak, volgt hier een kort overzicht.

a. Vroegere *M.A.B.*-publicaties hier van belang zijnde:
   1947: Ch. Hageman: Trends in auditing and reporting;
   1947: Drs. D. E. Beutinck: Statements on auditing procedure;
   1952: D. P. Porrey: Enige aantekeningen omtrent de ontwikkeling van „Auditing procedures and Standards" in Amerika;
   1953: G. P. J. Hogeweg: Codification of Statements on auditing procedure.

b. Vroegere publicaties van de zijde van het *A.I.A.* terzake.
   Het „historical preface" van de brochure zelf, maakt het gemakkelijk hier met een enkele aanduiding te volstaan.
   In 1917 werd het A.I.A. door de federale „Trade Commission" gevraagd een overzicht te willen geven aangaande balansonderzoeken. Dit memorandum werd in het Federal Reserve Bulletin van April 1917 gepubliceerd en daarna in brochure-vorm gebracht onder de naam: „Uniform Accounting: a Tentative Proposal Submitted by the Federal Reserve Board". Deze naam werd in 1918 veranderd in: „Approved Methods for the Preparation of Balancesheet Statements".
   1929: Tien jaar later. Wederom onder auspiciën van een ander lichaam, verzorgde het A.I.A. een herziening van de publicatie, welke thans de naam kreeg: Verification of Financial Statements.
   Dit betekende principieel het kiezen van een andere richting zoals reeds uit de titelvergelijking kan worden afgeleid. De poging om een uniforme werkwijze en techniek voor alle practijkgevallen te vinden, werd opgegeven. In 1917 gaf men als doel aan: „het verkrijgen van een uniform systeem van boekhouden, te aanvaarden door industrie- en handelsondernemingen."
   In 1927 komt de verificatie losser te staan van het boekhoudsysteem, wordt zelfs voornaamste onderwerp van behandeling en wordt de titel van het geschrift. Naast de balans komt de betekenis van de verlies- en winstrekening nu naar voren.
   Dit boekje in deze vorm was in ons land aanleiding o.a. tot discussie aangaande de plaats en betekenis van de interne contrôle. Ook de betekenis van „tests" als contrôlemiddel kwam de aandacht vragen.
   In deze brochure was nl. gesteld, dat de accountant had te beoordelen in hoeverre de interne contrôle hem veroorloofde met „tests" te vol-

staan dan wel dat alle of een groot deel van de transacties onderzocht zouden moeten worden.
1936: Opnieuw een revisie. Nu geschiedt de publicatie door het A.I.A. zelfstandig. De titel ondergaat wederom een wijziging. Het boekje heet nu: *„Examination of Financial Statements by Independent Public Accountants"*. Ook nu speelt de verhouding *interne-externe* controle de grootste rol. Het woord verificatie durft men niet meer aan. Het wordt „onderzoek".
Met deze publicatie had men het principieel opgegeven de accountant een receptenboek te geven voor zijn handelen in de practijk. Naast de principiële opvatting aangaande de betekenis van het werk van de accountant, kwamen andere publicaties, welke de techniek in bepaalde gevallen behandelde.
Het A.I.A. gaf deze als „Statements on Auditing Procedure", welke verschenen van 1939 tot 1949 en samengebundeld werden in „Codefication of Statements on Auditing Procedure" in 1951.
Daarnaast werd de literatuur verrijkt met:

Case Studies in Auditing Procedure
Internal Control
Case Studies in Internal Control
Audits by C.P.A.'s
Audits of Savings and Loan Associations

1947: De publicatie van de A.I.A.: „Tentative statement of Auditing Standards - Their Generally Accepted Significance and Scope", werd in 1949 door een nieuwe publicatie aangevuld, nl. „die aangaande het accountantsrapport, wanneer *geen* oordeel gegeven kan worden". Deze belangrijke aanvulling, zomede het regelmatig uitkomen van de Statements on Auditing Procedure, hierboven genoemd, waren aanleiding voor het A.I.A. het geschrift aangaande de grondslagen nogmaals op stapel te zetten. Het werd nu geen „proeve" meer (het woord tentative verviel) en wij hebben nu voor ons de „Generally Accepted Auditing Standards". Hier komt een scherpe scheiding van „Standards" en „Procedures".
De auditing standards hebben betrekking:
op de vakkwaliteiten van de accountant
op zijn keuze van de uitvoeringswijze van zijn onderzoek
op zijn wijze van rapportering hierover.
„Auditing Standards" wordt omschreven als:
„..... may be regarded as the underlying principles of auditing which control the nature and extent of the evidence to be obtained by means of auditing procedures....."

B. Achtergrond.

Behalve de historie van de publicaties dienen wij ons ook een beeld te hebben gevormd van de omstandigheden, waaronder, en de samenleving, waarin onze collega's aan de andere zijde van de Oceaan werken en deze publicaties het licht doen zien. Eerst dan is o.i. de waarde van deze publicatie te beoordelen.
In de verschillende staten van de U.S.A. gelden verschillende rechtsregels en ook verschillende eisen al dan niet wettelijk voor het accountantsberoep. De A.I.A. tracht nu mede door haar publicaties te komen tot een

accountantsstand in dit uitgestrekte gebied, welke aan een algemene norm van bekwaamheid en deskundigheid voldoet.

Terecht gaat men er niet van uit, dat „met het ambt" ook „het verstand" zal komen.

De ongeordende (althans niet centraal geleide) ontwikkeling van het beroep in het geheel van de U.S.A., welk gebied anderzijds als een economische eenheid kan worden gezien, is als één der oorzaken te beschouwen voor publicaties als de thans besprokene.

Vragen wij ons maar eens af hoe en wat er zou moeten geschieden in West-Europa, indien de economische integratie hier op korte termijn zou worden verwezenlijkt en het betalings- en credietverkeer vrij-Europees zou worden. Welke zorgen zouden er zijn voor het verkrijgen van een goed werkende accountantsstand. De technische wijze van verwerkelijking van een streven tot verkrijgen van een algemeen niveau voor beroepsopvatting en beroepsuitoefening zou voor West-Europa door de taalverschillen nog een enigszins andere aanpak behoeven, maar de wezenlijke ontwikkeling zal bezwaarlijk anders kunnen zijn, nl.

het bepalen van de principiële plaats van het beroep en daarnaast het propageren van algemeen te aanvaarden normen voor de beroepsuitoefening.

Wanneer we het onderhavige geschrift zien tegen deze achtergrond, krijgt het zijn waarde, ook voor ons als Nederlandse accountants. Geïsoleerd bezien tegenover de stand van het beroep in Nederland is het boekje niet veelzeggend. Internationaal gezien echter is het zeer belangrijk. Indien de Nederlandse accountants zich bewust zijn van de te verwachten consequenties voor het beroep van een economische integratie van West-Europa, zullen zij het werk van de A.I.A. met belangstelling volgen.

C. *De inhoud van de brochure.*

Zoals hiervoor reeds aangeduid worden de grondslagen behandeld in drie delen, te weten:

General Standards
Standards of Field Work
Standards of Reporting.

Onder General Standards worden behandeld de objectieve-, subjectieve- en technische voorwaarden voor de beroepsuitoefening, nl. respectievelijk de vereiste vakbekwaamheid, de vereiste onafhankelijkheid en geestelijke houding en ten slotte de vereiste zorgvuldigheid bij de uitoefening van het werk en de voorbereiding van het rapport.

Ten aanzien van de vereiste vakbekwaamheid worden enkele opmerkingen gemaakt, die aansluiten bij een kwestie, welke ook in Nederland aan de orde is, nl. of er meerdere klassen van accountants kunnen zijn. Positief stelt het A.I.A.:

„The business welfare of the public cannot tolerate a two-level status with respect to auditing standards any more than its hygienic welfare can tolerate a dual degree of medical service".

Hier zal bij de bespreking niet verder ingegaan behoeven te worden op het verschil tussen de Angelsaksische landen en Nederland bij de aanpak van de plaatsbepaling van de accountant.

In Nederland hebben wij het voorrecht, dat gezocht is bij een aansluiting aan de organisatie-leer, waardoor een theoretisch fundament werd verkregen. De benadering vanuit de praktijk in Amerika heeft niet tot ver

verwijderde conclusies geleid. Slechts op een zéér belangrijk punt is een volkomen andere zienswijze te signaleren en dat is op het punt van het waardeoordeel door de accountant af te geven. Waar wij in Nederland uitgaan van de accountant als zijnde mede een bedrijfseconomische deskundige, *moeten* wij wel stellen, dat het waarderingsprobleem voor de accountant geen onbekend terrein is.

Uiteraard maken wij de restrictie, dat hij geen expert is voor het waarderen, maar wel dat hij een oordeel heeft aangaande de waarderingsmaatstaven, welke in elk geval dienen te worden aangelegd. De accountant is dientengevolge verplicht na te gaan of de grondslagen voor de waardering bij een balanspost juist zijn gekozen en heeft daar q.q. een oordeel over.

In Amerika stelt men dit anders. Uitgaande van dezelfde gedachte nl. dat de accountant geen taxateur is, komt men er toe te zeggen, dat de accountant „no overriding judgment" uitoefent „as to the valuation judgment of either directors or others charged with appraising functions in so far as long-time (or so-called permanent) investments or fixed assets, tangible or intangible, are concerned" (marktwaarden kan hij wèl vergelijken!).

Aan het einde van de betreffende alinea neemt men echter toch weer een stap in onze richting, maar nu weinig gefundeerd, met de slotzin:

„This does not, however, imply any surrender on his part of his right of judgment exercise where conflicting bases of valuation may be involved".

Daarnaast zouden wij verschillende passages in de brochure hier kritisch kunnen gaan bespreken, zoals het onderdeel gewijd aan de „relative risk" begrepen in het contrôleprogramma, zulks in tegenstelling met onze eis van een contrôle-programma dat volledig aansluit op het doel van het onderzoek. Ook hier ziet men het verschil in benadering van een probleem.

Deze recensie leent zich o.i. echter niet hiertoe. Het streven van het A.I.A. tot het geven van een algemeen fundament voor het beroep verdient onze hulde. Bij het lezen gaat men steeds meer de fundering vanuit de bedrijfseconomie als een voorrecht gevoelen voor de vaderlandse accountantsstand.

Het A.I.A. geeft door de publicatie van deze brochure duidelijk van haar streven blijk om te komen tot een uniforme beroepsuitoefening *niet* door uniforme werkprogramma's, maar door uniform gefundeerde keuze van werktechnieken bij verschillende omstandigheden. „Circumstances alter cases". Elk geval vraagt het persoonlijk oordeel van de accountant aangaande de te volgen weg [1]).

Nabeschouwing.

De hoop mag hier uitgesproken worden, dat het voorbeeld van het A.I.A. voor de verschillende nationale accountantsorganisaties in de West-Europese landen aanleiding zal zijn de hoofden bij elkaar te steken en zich te bezinnen op een uniforme beroepsopvatting en -uitoefening. Mogelijk kunnen de organisatoren van het a.s. Internationale Accountantscongres in deze richting een weg helpen openen.

[1]) In dit verband verdient een herlezing van de inleiding van P. J. H. J. Bos voor de Accountantsdag 1954 aanbeveling.