

SPIEGEL DER ACCOUNTANCY IN AMERIKA:
ANNUAL MEETING PAPERS 1954 III *)

door Drs. R. Burgert

Herman W. Bevis verrijkt ons met *Some Historical Notes on Extensions of Auditing Procedure*. Zoals bekend geacht mag worden, hebben de in 1939 ingevoerde „extensions” betrekking op de aanwezigheid van de accountant bij de inventarisatie van de voorraden en op de controle van de debiteurensaldi door middel van saldobestemmingen. Het onderwerp van Mr. Bevis vertelt ons niets nieuws, maar het blijkt nuttig nog eens beknoot de ontwikkeling gade te slaan.

De geschiedenis begint met het *Federal Reserve Bulletin van 1917*. Hierin ontbreekt de verwijzing naar het (subjectieve) oordeel van de accountant omtrent de keuze der controlemiddelen. „Physical contact with inventories” staat op de voorgrond:

- a. Is er een voorraadadministratie, en vond bij de controle geen inventarisatie plaats, vergelijk dan de uitkomsten van de laatste inventarisatie met de voorraadadministratie; indien geen recente vergelijking mogelijk is, kies dan een aantal posten van betekenis en vergelijk daarvan de boekvoorraad met de werkelijke voorraad.
- b. Is er geen voorraadadministratie, dan moet inventarisatie plaats vinden bij voorkeur onder leiding van de accountant. Vervolgens moeten dezelfde „tests” worden toegepast om de betrouwbaarheid der uitkomsten te verifiëren als in het geval, dat de inventarisatie plaats vond vóór de accountant ter plaatse was.

Het Bulletin van 1929 introduceerde de gedachte, dat de keuze der controlemiddelen afhangt van de omstandigheden en beheerst wordt door des accountants „skill and experience”. Het verschaft ons tevens de bekende stelling: „the auditor is not a valuer.....”. Zijn verantwoordelijkheid voor hoeveelheden, kwaliteit en conditie is groter naarmate er minder technische kennis vereist is en er zich minder „substantial difficulties” voordoen. Zo mogelijk moet de accountant vóór de inventarisatie plaats vindt deelnemen aan de keuze der methode van voorraad opnemen, of tenminste de gelegenheid hebben *vooraaf* te critiseren. De aanwijzing sub a uit 1917 blijft gehandhaafd.

Het eerste bulletin onder de naam van het Institute uit 1936 betekende een nog verdere verwijdering van de inventarisatie door de accountant. Het stelt, dat de verantwoordelijkheid voor quantiteit, kwaliteit en conditie wisselt met de omstandigheden, maar de accountant moet „rely *principally* for information..... upon the responsible officers and employees”. Redelijk onderzoek en steekproeven ter vaststelling van het feit, dat de quantiteiten zorgvuldig zijn vastgesteld en dat de kwaliteit daarbij tevens in aanmerking is genomen, is eigenlijk de kern van het recept.

Tot 1936 is de evolutie dus te typeren als een terugtrekkende beweging van het inventarisatiefront, gepaard gaande met een opmars naar de aanvaarding van „the accountant's judgment” als enig recept. Bij de vorming van dit oordeel speelt de doeltreffendheid der interne controle een belangrijke rol. Tenslotte gaf de Mc Kesson-case de stoot tot de in de aanhef weergegeven „extension”. Van Nederlands standpunt bezien is het merk-

*) I en II zijn geplaatst in het september en oktobernummer van dit blad, jaargang 1955.

waardig te noemen, dat het vraagstuk van de inventarisatie als controle-middel niet geplaatst is in het kader van de controle der goederenbeweging in zijn geheel, maar echt gezien wordt als een onderdeel van de balanscontrole: men doelt steeds op inventarisatie van de balansvoorraad. Tussentijdse inventarisaties kent men alleen als maatregel van interne controle. Verder, en dat geldt niet alleen voor de Amerikaanse opvattingen en ontwikkeling, is het toch eigenlijk merkwaardig, dat we alleen spreken van inventarisatie van voorraden. Is recherche bij het kadaster naar eigendom en bezwaardheid van onroerend goed, kasopname, controle van saldi van giraal geld, controle op het bestaan van vorderingen (zelfs door middel van saldobiljetten) niet eveneens te betitelen als „inventarisatie”? Is inventarisatie niet elke positieve controle om vast te stellen, dat hetgeen volgens de administratie aanwezig behoort te zijn, ook inderdaad aanwezig is? Inventarisatie is een soort universeel controlemiddel, waarvan frequentie en techniek wisselt met de aard, economische betekenis en, last but not least met de mate van fungibiliteit en „steelbaarheid”. Het is dus o.i. niet vreemd, dat naast het vraagstuk van de inventarisatie van voorraden tevens het middel tot „inventarisatie” van debiteurensaldi: saldobiljetten, aan de orde komt. In 1917 beschouwde men „payment (as) the best proof that an account was good at the date of the audit”. Slechts voor openstaande posten kwamen saldobiljetten als „optional” controlemiddel in aanmerking. Merkwaardigerwijs acht men het middel in 1917 niet belangrijk voor „large concerns”, omdat daar het gevaar van boeking van ontvangsten op verkeerde rekeningen zeer gering is! In 1929 promoveert het saldobiljet van een „optional” controlemiddel tot het *beste* controlemiddel, maar nog steeds van minder belang voor „large concerns” om de bovengegeven reden. In 1936 vervalt de sterke nadruk op de afloopcontrole, het saldobiljet komt meer op de voorgrond, met het reeds bekende verhaal omtrent de grote ondernemingen en de afhankelijkheid van de toestemming van de client. In 1939 bracht de Mc Kesson-case de saldobiljettencontrole tot haar huidige positie. Hier alleen een *bespoediging* van een ontwikkeling, die reeds in gang was, in tegenstelling tot de wijze, waarop de inventarisatie van voorraden als verplicht controlemiddel naar voren kwam.

Reeds spoedig meldde zich het probleem van de wijze van rapportering in geval de voorgeschreven „procedures” niet of niet ten volle zijn toegepast. Bij ons zou dit rapporteringsprobleem niet in dezelfde mate bestaan: er zou eerder dan in Amerika geen basis zijn voor een goedkeurende verklaring en een voorbehoud zou in dit verband al heel spoedig „de strekking der verklaring te niet doen”. Hadden de accountants al de neiging om „disclosure of the omission of the extended procedures” achterwege te laten, wanneer zij „not practicable and reasonable” waren en wanneer andere methoden tot voldoende zekerheid konden leiden, de S.E.C. dreef „full disclosure” door. De voortgezette studie van het „Committee on auditing procedure” bracht aan het licht, dat niet één geschrift (Extensions of auditing procedures) tegelijkertijd kon dienen als een gids voor de accountant enerzijds en als informatiebron voor derden anderzijds. Vandaar de onderscheiding tussen „auditing standards” en „auditing procedures”. De inleider komt gelukkig tot een duidelijke onderscheiding tussen beide, soms mysterieus lijkende, begrippen. „Auditing procedures = acts to be performed”, wisselend naar de omstandigheden.

„Auditing standards” = maatstaven voor de kwaliteit van de uitvoering der „procedures” en de doelstelling der „procedures”. „prevailing in all circumstances”.

Vastlegging der overal en altijd geldende „standards” resulteerde in de belangrijke publicatie „Generally Accepted Auditing Standards”. Omtrent de „procedures”, immers wisselend naar de omstandigheden, ontstond geen publicatie „of the sweeping type”, maar, echt Amerikaans, een reeks van publicaties, die eigenlijk alle het kenmerk dragen van „case-studies”.

Tenslotte geeft de inleider nog zijn visie op enige „major questions”:

1. Aanvaardt de accountant geen grotere verantwoordelijkheid (velen bij ons zouden de voorkeur geven aan: wekt hij geen groter vertrouwen...) voor de technische aspecten van de voorraad dan overeenkomt met zijn deskundigheid? Hier blijkt, dat de plicht tot inventarisatie van voorraden niet al te stringent moet worden opgevat. Het „zelf opnemen” blijkt plaats te moeten maken voor het zich vertrouwd maken met de planning en de wijze van uitvoering der inventarisatie, aangevuld met het onderzoek ter plaatse naar de doeltreffendheid der uitvoering. „Responsibility for taking the inventory remained with the client”. Inleider's typering van de aard van de werkzaamheden van de accountant ten aanzien van de inventarisatie lijkt ons belangrijker dan zijn conclusie t.a.v. de bij de client verblijvende verantwoordelijkheid. Deze, immers, is toch altijd primair, die van de accountant voor de juistheid der jaarrekening is altijd secundair.

2. Te kostbaar voor de client? Ook hier blijkt een „zinvol” retireren van het maximum: niet *zelf* voorraad opnemen, geen bevestiging van *alle* saldi, ongeacht de risicospreiding, niet alle werkzaamheden op of nabij de balansdatum, maar veel op „interim dates, as a phase of checking on the effectiveness of the internal control”, de zgn. negatieve saldobevestiging is „reasonable and practicable in large areas”.

3. Het antwoord op de derde vraag, n.l. of de doeltreffendheid der „extended procedures” niet overdreven wordt, gaat in dezelfde richting, n.l. de erkenning, dat in de Amerikaanse praktijk de kwaliteit van de interne controle principieel de belangrijkste factor is, waarop des accountants overtuiging van juistheid wordt gebaseerd: „..... the extensions are basically *additional* procedures designed to confirm the validity of the client's records and their representation.”

4. Wanneer zijn de „extended procedures not practicable and reasonable?” Volgens de inleider zelden, echter naar de mening van de client veel vaker. Dan zal de accountant zijn capaciteiten om te overtuigen, op te voeden, ten toon moeten spreiden. Het alternatief, n.l. afgaan op de mening van de client, wordt weliswaar als „dangerous indeed” gekwalificeerd, maar het weigeren der verklaring komt blijkbaar niet direct in aanmerking; er wordt althans niet over gesproken. Zeer interessant is de mededeling van de inleider, dat het gebruik van saldobiljetten inderdaad meer en meer „impracticable” wordt door het toenemen der rekeningloze debiteuren administraties. „Electronic data processing methods” zullen deze gevallen nog belangrijk doen toenemen. Wij hebben blijkbaar nog een zeer ruim studieterrain voor ons liggen, waarop de Amerikanen reeds lang en breed aan het pionieren zijn!

5. De inleider noemt de vraag, of niet onnodig veel nadruk is gelegd op de plicht, om in de verklaring te refereren aan de „extended procedures” een „valid question” wanneer ze „unpracticable or unreasonable” zijn. Zijn er andere middelen, sticht dan geen nodeloze verwarring bij de lezers van de verklaring, is eigenlijk zijn advies. Hij wijst er echter met nadruk op, dat het altijd de accountant is, die deze omissie moet rechtvaardigen. Overigens is het duidelijk, dat het niet toepassen der „extensions” minder erg gevonden wordt, dan het niet vermelden dezer omissie in de verklaring. In

Amerika is er blijkbaar geen enkele twijfel omtrent het antwoord op de vraag, waardoor de verantwoordelijkheid van de accountant geschapen wordt: door de functie, dan wel door de verklaring.

John C. Martin houdt ons bezig over *Long form Audit Reports: Selection and Presentation of Material*.

Voor zover ons bekend, behandelt de inleider een materie, die ten onzent nooit onderwerp van gedachtenwisseling is geweest. Ook de literatuur schept ons niet de gelegenheid om een indruk te krijgen van wat men zou kunnen noemen de minimum standaardinhoud van een uitvoerig accountantsrapport. Het is daardoor gevaarlijk, vergelijkingen te maken tussen de door de inleider zeer aanbevolen inhoud enerzijds en wat men de Nederlandse praktijk zou kunnen noemen anderzijds. Wij zullen ons niet op dit gevaarlijke pad wagen en ons beperken tot enkele typische, in het uitvoerige rapport volgens de inleider op te nemen gegevens of onderwerpen.

De balans neemt in Amerika nog altijd blijkbaar een zo dominerende positie in, dat ze als pièce de resistance in zeer gedetailleerde vorm (scontro) wordt opgenomen zonder vergelijkende cijfers. Daarnaast wordt een „two year balance-sheet” in meer gecomprimeerde vorm, hetzij tussen de overige „statements”, hetzij in de tekst van het rapport, opgenomen. Bij het toelichtend commentaar beveelt de inleider de voorstelling in hoofdsecties aan, kennelijk in verticale opstelling:

current assets
— current liabilities
working capital
+ other assets
.....
— long term liabilities
share-holders equity

Inderdaad voldoet de verticale opstelling zeer goed, wanneer men zich tot doel stelt om a.h.w. tezamen met de client zijn balans te lezen. Zij heeft echter één gevaarlijke kant, n.l. dat zij misschien verleidt tot het beschouwen van de liquiditeit in b.v. een industrieel bedrijf alsof het een bank was.

De inleider toont zich verbaasd over de grote frequentie, waarmee het zgn. „funds statement” in rapporten voorkomt; het geeft een beeld van de „financial operations”, uitlopende in de toeneming of vermindering van het „working capital”. Terecht wordt gewezen op het belang van een duidelijk antwoord op de vraag, waar de winsten bleven.

In de „comment-section” wil de inleider opnemen een hoofdstuk over: Geschiedenis en Organisatie, waarbij wij ons afvragen of er bij elk rapport voldoende stof beschikbaar is om daar telkens maar weer iets wetenswaardigs over te schrijven.

Opmerkelijk is de aanbeveling om een overzicht te maken van de lopende verzekeringen; wanneer er echter ergens een onvoldoende dekking zou bestaan, geeft de inleider de voorkeur aan een separate brief!

Waarschijnlijk niet gebruikelijk bij ons is de vermelding van het laatste jaar, waarover controle van de zijde van de fiscus plaats vond, met de daardoor ontstane naheffing. Het zou ondeugend zijn te vragen, of dit gebeurt ter aanduiding van de kans op het bestaan van sluimerende belasting-schulden!

Het bovenstaande kan de indruk wekken, dat de Resultatenrekening

wordt verwaarloosd. Dat is stellig niet het geval, maar wij vonden er weinig opmerkelijks bij.

Beschouwingen als die van de inleider zijn ongetwijfeld van belang. Tenslotte is het rapport het enige concreet waarneembare produkt van de accountantsarbeid. Ook deze inleider geeft ons aan het eind van zijn betoog nog wijze raad: „Write to express, not to impress.”

The Accounting Firm's Own Records is het onderwerp van Mr. J. T. Koeling. Wij hebben er niets opmerkelijks in gelezen, of het moest zijn de bespreking van de vraag of een ponskaartenadministratie voor de eigen boekhouding wellicht voordelen biedt!

Assisting Small Business with Management Advisory Services is een veelbelovende titel, maar helaas worden deze beloftes niet vervuld. Mr. Albert Christen biedt ons niet meer dan enkele „cases”, waarin de accountant met succes „management-problems” tot oplossing bracht en tenslotte een geval, waarin een eigenwijze, onervaren beroepsgenoot zijn eigen glazen ingooide door verzet te bieden tegen het raadplegen van een wijzer collega, die tenslotte op vrij eenvoudige wijze bijdroeg tot overwinning der moeilijkheden. Neen, deze voordracht zou zelfs tijdens het borreluur bij ons niet boeien.

Alfred N. Goldsmith, Consulting Engineer, gunt ons een blik in de wereld van morgen in zijn voordracht:

The Electronic Industry: its Present and its Future.

Des sprekers indrukwekkend betoog geeft ons enig inzicht in de betekenis van de ontwikkeling der electronica voor onze samenleving. Ons beperkende tot de toepassingen, die het meest tot accountants spreken, komen we het eerst tot de „computing machines”. Hier vermeldt hij het geval van berekeningen langs electronische weg voor 120 ingewikkelde actuariële tafels. De machine had nodig 104 uur, aangevuld met 1443 menselijke arbeidsuren. Zonder electronische hulpmiddelen zou men naar schatting 28.000 menselijke arbeidsuren nodig gehad hebben. De kosten der berekeningen werden met electronische machines geschat op \$ 15.000,—, zonder machines op \$ 200.000,—! Voor het leerstuk van de organisatie der onderneming is van belang de waarschijnlijkheid van automatische winkels en fabrieken, comfortabele automatische restaurants. De goederenstroom door een fabriek, de produktie der goederen zelf zal in toenemende mate vereenvoudigd en geautomatiseerd worden door electronische machines. In de sprookjesachtige electronische wereld van morgen zal veel menselijke arbeid vervangen zijn door machines. Niet in dezelfde mate de accountantsarbeid: ... „The human statisticians, accountants and analysts will long be the sole masters of their profession,, the electronic machine will be no substitute for them but only their convenient and reliable servant.” Een electronische schaakspeler zal misschien onoverwinnelijk zijn voor een menselijk kampioen, maar op het terrein der wetenschappen, die het menselijk handelen tot object hebben, is de toepassing der electronica veel moeilijker, doordat de wetten, die het menselijk handelen beheersen, zo moeilijk te definiëren zijn en te veel belangrijke uitzonderingen kennen.

We komen meer op vakgebied door de voordracht van Paul E. Hamman: *How Electronic Systems Will Affect Accounting*. Er wordt reeds enige jaren gebruik gemaakt van electronische machines in combinatie met „con-

ventionele" ponskaarten. De ontwikkeling gaat echter in de richting van de eliminering van ten minste enige gebruikelijke geschreven overzichten en originele documenten. Daarbij speelt de magneetband een grote rol: een rol magneetband van 10 inch diameter en minder dan één inch dik kan evenveel gegevens vasthouden als 25000 ponskaarten! Het nut van de „electronic computer" beperkt zich niet tot een veel en veel snellere oplossing van allerlei rekenvraagstukken, maar strekt zich bovendien uit tot de capaciteit „to receive information and data of many kinds — alphabetical or numeral — and sort it out, rearrange it, add to it, compare it, store it, look it up quickly, and write it out as required".

Ten aanzien van de gedachte, dat het slechts gaat om verbetering van de ponskaarten-techniek, merkt de inleider op, dat bij ponskaarten de kaarten door de mens in- en uit de achtereenvolgende machines gebracht moeten worden, terwijl bij de elektronische machines de opeenvolgende bewerkingen automatisch plaats vinden. Verder is het verschil, dat elektronische machines alternatieve bewerkingen kunnen kiezen, afhankelijk van de antwoorden, verkregen op voltooide bewerkingen in tussenstadia. Bovendien zijn, ter verdere vermindering van de menselijke arbeid, machines in ontwikkeling, die gewoon drukwerk kunnen lezen! Interessant is inleider's mededeling, dat bij de ontstane samenwerking tussen accountants en technici is gebleken, dat de laatsten zich zeer verbaasd hebben over de moeilijkheid om aan te geven aan welke eisen een bepaald systeem van boekhouden moet voldoen en om de werkelijke aard te bepalen van de bewerkingen, welke de machines zouden moeten verrichten! Ook de terminologie biedt moeilijkheden, doordat vaak dezelfde uitdrukkingen voor de verschillende specialisten een andere betekenis hebben. De toepassing van automatische werkwijzen op ons terrein wordt bemoeilijkt, doordat elke werkwijze opgewassen moet zijn tegen vele uitzonderingen, er is sprake van erg veel beoordelingswerk naast de toepassing van standaard-regels. Ervaring, gewoonte en precedenten hadden veel invloed bij de opbouw der administratieve organisatie in concrete gevallen!

De inleider wijst op twee verschillende types machines: „special purpose machines" t.o. „all purpose machines". Een indrukwekkend voorbeeld van de eerste is de mechanisatie van de plaatsreservering en verkoop van tickets van de Am. Airlines voor New York. Reserveringen voor ca 10.000 vluchten geschieden door de verkoopkantoren d.m.v. een apparaat ter grootte van een telmachine na het inwerpen van een metalen plaatje. Het antwoord d.m.v. een lichtsignaal, afkomstig van de Centrale op het vliegveld La Guardia komt binnen $\frac{1}{4}$ seconde. De vastlegging van de verkoop geschiedt op soortgelijke wijze!

De kleinere „electronic computers" (nog meer dan 1.000 „vacuum tubes", als gebruikt worden in radio- en televisietoestellen!) zijn reeds enige jaren in gebruik, in combinatie met ponskaarten-installaties. Inleider noemt huurprijzen van \$2 à 4.000,— per maand.

„Large scale computers" worden voor vele doeleinden geconstrueerd: 15.000 buizen — koopprijs \$ 1 à 2.000.000,—, maandhuur \$ 20 à 40.000,—. Er wordt op gewezen, dat er vele ponskaarteninstallaties gebruikt worden, die duurder zijn. Eén van deze machines is wellicht in staat het werk te doen van 100 à 300 employees. Het benodigde bedieningspersoneel belooft van 12 tot 25 personen bij 2 ploegen, w.o. 3 tot 5 onderhoudstechnici, 5 tot 6 „programers" (het geven van de instructies aan de machine voor elk soort werk) en voor de bediening van de machine 3 tot 6 personen. Het voorbereidend werk, aan de in gebruikstelling voorafgaande, schat de inleider

op 25 à 35 man-jaren! Een analyse van het bestaande systeem neemt daarbij een belangrijke plaats in. Het blijkt zelden duidelijk te zijn, of dat bestaande systeem wel beantwoordt aan alle eisen, in elk concreet geval te stellen.

Het behoeft geen verwondering te wekken, dat in Amerika de accountantsfirma's ingenieurs, mathematici e.d. in dienst nemen. Na lezing van Mr. Hamman's voordracht en vooral na het schrijven van het bovenstaande voelen wij ons als iemand, die meepraat over een specialiteit, waarvan hij geen verstand heeft. Deze usurpatie moge vergeven zijn, alleen al om ook anderen zich te doen realiseren, dat er een terrein voor studie en praktijk open ligt, dat de gehele persoon opeist en waarbij aan verdere specialisatie wel niet te ontkomen zal zijn. De controlerende accountants — krijgen zij niet enigszins het gevoel tot de „classe improductive” te behoren? — behoeven volgens de inleider niet ongerust te zijn: de controletechniek kon het ponskaartensysteem aan, de eliminering van vele „written records” door het gebruik van elektronische machines zal waarschijnlijk evenmin tot ernstige moeilijkheden leiden.

A Good Public Relations Program On a Small Budget is een belangwekkende voordracht van Mr. Elliot C. Serotta. Voor zover wij weten is een dergelijk onderwerp bij ons nooit zo uitdrukkelijk aan de orde geweest. Wellicht is de organisatie van de Accountantsdag door het N.I.v.A. de enige belangrijke activiteit op dit gebied in ons land. De inleider heeft echter niet alleen het oog op de „public relations” van de stand, maar ook op die van de individuele beroepsgenoot. De laatste doordringt hij van de noodzaak „to make friends”. Zijn programma omvat:

1. de pers: publicaties omtrent statuten en reglementen, nauwe samenwerking met uitgevers van plaatselijke bladen, publicaties omtrent activiteit op nationaal niveau;
Inderdaad, samenwerking met de pers zou bij ons ook nuttig zijn, al was het alleen maar om een juist gebruik van de titel „accountant” in nare berichten te propagieren.
2. radio en televisie: programma's in het „tax-season”, zelfs gezamenlijk met fiscale autoriteiten, vertoning van de A.I.A. film;
3. spreekbeurten, te vervullen door accountants voor allerlei maatschappelijke groeperingen;
4. deelneming door accountants aan het openbaar leven;
5. het uitdragen op alle manieren bij alle gelegenheden van „the professional dignity and ethics: Integrity — Education — Knowledge and Intelligence — Independence”.

De strijd met de advocaten wordt ook gevoerd op het televisiescherm: het wekelijkse televisie-programma „This is the law” houdt de inleider zijn gehoor als een soort uitdaging voor! Het zou ons te ver voeren de voorbeelden van de inleider alle weer te geven. Voor de lezer met enige fantasie is dat ook niet nodig. Belangrijk is wel te constateren, dat een zeer groot deel der activiteit zich richt op het gebied der belastingen. Het vierde punt is tevens blijkbaar het zwakke punt, hoewel de inleider zich daarover verbaast. Bij ons is de situatie wellicht zo, dat punt 4 vrijwel het enige punt is, maar dat wil nog niet zeggen, dat er in dit vlak veel van de Nederlandse accountants uitgaat. Wanneer we onze blik richten op de beoefenaren van andere vrije beroepen, dan krijgen we toch de indruk, dat zij meer presteren dan wij. Speelt de wijze van opleiding wellicht een rol, of gaat het „gemiddelde accountantskarakter” gebukt onder een tekort aan *savoir vivre*?

How to Combat Legislation Unfavourable to the Profession? is een vraag, welke door Mr. Homer J. Henning behandeld wordt. Uit zijn voordracht blijkt, dat ook in Amerika het vraagstuk van een wettelijke regeling, al bestaan er reeds in vele staten zulke wetten, nog niet tot een alle geïnteresseerden bevredigende oplossing gekomen is. Onder die geïnteresseerden ontmoeten we ongeveer dezelfde groepen als bij ons: C.P.A.'s, P.A.'s en nog vele anderen en ook deze vele anderen doen hetzelfde als bij ons: „...joining societies of public accountants... to satisfy the desire for fellowship and recognition, ... and many of these societies have made it their business to seek legislation providing for the registration and licensing of public accountants”. Over het „how to combat” lezen we niet veel, dat wij niet evenzo organiseren, maar daarnaast valt op de afkeer van een „fight at long range: ... see the bill's sponsor, the chairman of the committee considering it, members of that committee and other key legislators”. Hebben wij dezelfde afkeer en gebruiken wij ook wel dezelfde wapens, echter zonder daar zo openlijk over te spreken? Weer een prijzenswaardige openhartigheid!

How to Stimulate Effective Committee Work door James Cockburn Jr. In deze voordracht vinden we slechts enkele interessante punten. Het eerste is de vermelding van een „organization manual”, omvattende:

1. Uiteenzetting van de vorming van commissies en hun functie in het geheel der organisatie.
2. Instructie voor de voorzitters.
3. Instructie voor de leden.
4. Instructie omtrent notulen, continuïteit, organisatie.
5. Instructie omtrent de verhouding tot de vaste staf.
6. Werkprogramma.

Het blijkt dus, dat de commissies degelijk georganiseerd worden en deze organisatie vindt dan nog zijn overkoepeling in een „Committee on Committees”!

Organizing the Chapters of a State Society is het onderwerp van William J. von Minden. Voor het N.I.v.A. is hier niet veel van te leren, behalve, dat de „public relations” weer zeer bewust in het oog worden gehouden. Welke kring is „gepresenteerd” bij een diner, bijgewoond door „many people prominent in business, banking and the professions” en waar was „the resulting press coverage excellent”?

Deferral vs Charge-Off of Research and Development Costs. Het is Mr. Thomas G. Higgins, die ons dus toch nog op een bedrijfseconomisch onderwerp vergast. Of gaat het om de formulering van een accounting-principle? T.a.v. industriële ondernemingen komt het betoog van Mr. Higgins niet verder dan Schmalenbach's Prinzip der Vorsicht. Zijn recept kan kort weergegeven worden: „charge-off”, tenzij er redelijke zekerheid bestaat omtrent toekomstige opbrengsten. Voor de zeer grote ondernemingen wijst hij nog op de bekende mogelijkheid, dat activering of direct als kosten opnemen de winst nauwelijks beïnvloedt. Fiscaal bestaat sedert 1953 de vrijheid bedoelde uitgaven niet te activeren, mits dit tot bestendige gedragslijn wordt gekozen. Aangezien de enige Nederlandse „oil and gas industry” reeds gebruik maakt van de diensten van een Nederlandse accountant, lijkt het wel overbodig de overigen lastig te vallen met de typische problemen op dit gebied.

Disclosure and Accounting for Current Value of Lifo Inventories door John Peoples.

Moet het verschil tussen het bedrag, waarvoor een volgens het lifostelsel „gewaardeerde” voorraad op de balans verschijnt en de „current value” van die voorraad openbaar gemaakt worden? De S.E.C. oordeelde in principe van wel, hield echter niet in alle gevallen voet bij stuk. Een ontwerp-bulletin van het „Committee on Accounting Procedure” met hetzelfde standpunt lokte meer verzet dan ooit te voren van de zijde van „corporate controllers”, zodat het niet is uitgegeven. Daarna vroeg ook de S.E.C. niet langer „full disclosure”. De Inleider laat nu alle argumenten pro en contra de revue passeren.

Te veel werk — te bezwaarlijk voor de controlerende accountant — er zijn te veel manieren om de „current value” vast te stellen — wekt de indruk, dat de winst feitelijk hoger is — schept moeilijkheden met „labor”, zie daar voorbeelden van argumenten, die duidelijk de praktische benadering van bedrijfseconomische kwesties in Amerika illustreren. Dat deze wijze van aanpakken ook zijn bezwaren heeft, blijkt even duidelijk: men constateert, dat de argumenten pro en contra elkaar in evenwicht houden, waarmee er niets gebeurt!

Slechts één argument contra bevat een aanwijzing, dat het probleem eigenlijk in een veel breder vlak ligt: waarom de voorraad tegen „current value” opnemen en niet de overige activa? Tenslotte komt de inleider met een motief, dat wel onze sympathie heeft: het jaarverslag is gericht tot de „average American investor”, maak het hem niet te moeilijk! En wellicht bereikt men het laatste het beste door de balans zonder commentaar te maken zoals deze moet zijn.

The Applicability Of Generally Accepted Accounting Principles wordt besproken door Clifford V. Heimbucher. De inleider spreekt eerst langdurig over de vraag, wat accounting principles eigenlijk zijn; wij beluisteren daarin geluiden, welke ons in verband met ons dierbare „goede koopmansgebruik” niet onbekend zijn. Hij geeft dan de volgende definitie, welke volledige vermelding wellicht zijn nut heeft:

„..... gen. acc. acc. pr. are rules of action which serve as guides in making accounting decisions and which have the following attributes

1. Flexibility to meet varying and alternative conditions.
2. Usefulness and intelligibility to all who rely on accounting information.
3. Basis of authoritative support.
4. Compatibility with a fair presentation of the information involved.

De vraag, welke de inleider wil beantwoorden is, of de acc. principles ook gelden buiten de commerciële sfeer. Het Committee on Accounting Procedure gaf in Bulletin 43 („Restatement and Revision”) te kennen, dat haar meningen en aanbevelingen, tenzij het tegendeel blijkt, in de eerste plaats betrekking hebben op „business enterprises organized for profit”. De inleider wil hieruit niet concluderen, dat de principles niet behoren te worden gevolgd in andere gevallen. Hij meent, dat de generally accepted acc. principles overal en alom hun invloed hebben en dan kan men gevallen ontmoeten, waarover „a study by an authoritative group” niet beschikbaar is. De accountant zal dan zelfstandig zijn beslissingen moeten nemen, waarbij hij zich zal moeten laten leiden door de vraag, of de feitelijk toegepaste principles in soortgelijke gevallen „truly accepted” zijn, dan wel of zij leiden tot „a fair presentation of the information involved”. Het Committee

on Terminology is het daarmee niet eens, het verdedigt op historische gronden de wenselijkheid de toepassing te beperken tot de commerciële sfeer. Het blijkt, dat men voornamelijk denkt aan wat wij twee boekhoudstelsels noemen:

de commerciële boekhouding (income determination on accrual basis) en de kameraalstijl (cash-basis).

De inleider wijst er bovendien op, dat de „area of authoritative research” groter wordt: er zijn publicaties van „recommended accounting principles” voor overheidsorganisaties en voor „College and University Administration”. Voor het laatste gebied wordt tevens door de betreffende autoriteiten gesteld, dat de accountants de gebruikelijke verklaring moeten geven, dus met het gebruik van de woorden „in conformity with generally accepted accounting principles”. Hij voelt er niets voor daaraan toe te voegen „for college and university accounting”. Deze hele discussie is een demonstratie van de bezwaren, verbonden aan wat we zouden kunnen noemen een nadere codificatie van het goede koopmansgebruik. Deze tast de zelfstandigheid van het accountantsoordeel aan en schept onzekerheid omtrent de niet gecodificeerde gevallen, en in de zo rijk geschakeerde werkelijkheid moeten dat er wel vele zijn. Wij hebben waarschijnlijk nooit ingezien, dat het moeilijk te beoordelen is of een rekening van een overheidsorgaan of van een schoolvereniging b.v. wel op de juiste grondslagen is opgebouwd!

Nog zijn wij niet aan het eind. De bekende Edward B. Wilcox verzorgt de laatste inleiding:

Conflicting Methods of Accounting For Construction Contracts.

Het aan de orde gestelde probleem is de winstbepaling bij aanneming van allerlei langlopende constructiewerken. Twee methoden van winstbepaling worden tegenover elkaar gesteld: de „percentage-of-completion method” en de „completed-contract-method”, termen, die voor zichzelf spreken. Het zou ons te ver voeren het gedegen betoog op de voet te volgen; het is echter interessant enkele gezichtspunten naar voren te brengen, waarbij andermaal de openhartigheid opvalt.

De aannemers geven als regel in verband met de betaling der termijnen aan de architect een splitsing op van de totale aanneemsom. Daarbij wordt de gedragslijn van „loading of early stages” toegepast: het aandikken van de eerste termijnen ten koste van de latere is het doel, aantrekkelijk voor de aannemer uit financieringsoogpunt, maar ook een middel om het vaak als ongemotiveerd gevoelde gebruik, om van elke termijn een deel in te houden, te ondergraven. Er ontstaat daardoor de situatie, dat bij de aannemer te activeren vorderingen of daarop ontvangen betalingen niet gerealiseerde winst inhouden. Dit is voor de inleider zeer belangrijk in verband met potentiële belastingdruk daarop, waarbij hij terecht uitgaat van de veronderstelling, dat in het aannemingsbedrijf de balans vaak grotere betekenis heeft dan elders wel het geval is. Hij wijst er op, dat de aard van het bedrijf, het daaraan inherente gebrek aan regelmaat, een zekere discontinuïteit, de betekenis van de resultatenrekening verminderen. Bovendien gaat het meestal om besloten vennootschappen. Financieringsproblemen staan op de voorgrond. „Segregation between items representing unearned income and liabilities either to owners or for income taxes are significant” Beide methoden van winstbepaling bieden deze moeilijkheid.

„The percentage-of-completion method” kan nog op verschillende wijzen worden toegepast:

1. Men gaat uit van de ontvangen termijnen en stelt daar tegenover de kosten, gemaakt t/m het voortgangsstadium, dat door de laatste geautoriseerde termijn wordt gedekt. Gevaar: „loading of early stages”!
2. Bepaal het %, dat de som van de tot de balansdatum gemaakte kosten uitmaakt van de totale voorcalculatie en stel tegenover deze kosten hetzelfde % van de aanneemsom. Hier worden verschillen tussen werkelijke kosten en voorgerecalculeerde kosten verwaarloosd.
3. Tegenover de werkelijke kosten wordt een deel van de totale aanneemsom gesteld, weergegeven door de breuk: voorgerecalculeerde kosten gereedgekomen deel, gedeeld door totale voorcalculatie.
4. Na vaststelling van de nog te maken kosten op balansdatum wordt een totaal winst begroot; druk deze winst uit in een % van de totale kosten en boek een winst op het gereedgekomen deel op basis van dat winstpercentage. De inleider geeft hier uiting aan de bekende afkeer der Amerikanen van schattingen: „highly subjective and difficult to verify”!

De laatste methode beschouwt uitdrukkelijk het aannemingscontract als een onverbrekkelijk geheel. Het komt dicht bij de o.i. ten onzent meer toegepaste regel: waardeer het onderhanden werk op de opbrengst, verminderd met nog te maken kosten, maar niet hoger dan de som der kosten. Wilcox zelf ziet ook in, dat de „percentage-of-completion method” strijdig is met het zien van elk contract als een ondeelbaar geheel.

Ten aanzien van de „completed contract method” komt de inleider ook op de onderscheiding tussen „period cost” en „product cost”, welke onderscheiding bij ons als regel niet zo sterk op de voorgrond treedt. Bij weinige zeer langdurige contracten zou er veel voor te zeggen zijn de „period cost” onder de waarde van het onderhanden werk te activeren. Ook wijst hij op de noodzaak, dat bij interne tarieven van hulpafdelingen, waarin winst begrepen is, de op deze wijze in het onderhanden werk opgenomen winstbedragen gestorneerd moeten worden.

Bij beide methodes moet volgens de inleider rekening gehouden worden met verliezen, welke zich reeds hebben voorgedaan; hij ziet hierin bij beide methodes een inconsequentie, echter van dezelfde aard als het waarderen van voorraden in voorkoop tegen lagere marktprijs.

Een goed voorbeeld van een grondige case-studie!

Slotbeschouwing.

We zijn nu volledig uitgekeken op de spiegel der accountancy in Amerika. Wellicht hebben wij teveel aandacht geschonken aan details van het steeds wisselende beeld en daarom is het nuttig te trachten enkele saillante punten nog eens afzonderlijk naar voren te brengen.

1. Het is zeer opvallend, dat de Amerikaanse accountants uitermate veel gewicht hechten aan hun werkzaamheden op fiscaal gebied. Van conflicten met de functie van „vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer” blijkt niets. Is het eigenlijk niet zo, dat de belastingwerkzaamheden op de meeste Nederlandse kantoren eveneens zeer belangrijk zijn? Zou het niet nuttig zijn hiernaar op Amerikaanse wijze een enquête in te stellen? Misschien zou deze verrassende uitkomsten bieden en dwingen tot hernieuwde overweging voor hen, die menen, dat behandeling van belastingzaken onverenigbaar is met de controlefunctie.

Wat meer vertrouwen in de inductieve methode is voor de Nederlandse

accountancy niet kwaad, anderzijds hadden wij gelegenheid te signaleren, dat „over there” het gevaar van een te veel aan casuistische beschouwingen niet denkbeeldig is.

2. Hoe moet een jaarrekening opgesteld zijn om in aanmerking te komen voor een goedkeurende accountantsverklaring? Ons antwoord is kort, maar vaag: het goede koopmansgebruik. De Amerikanen hebben een in eerste instantie even vaag criterium: de *generally accepted accounting principles*; de bulletins echter van het A.I.A. geven daaraan een zeer concrete inhoud. Prof. Pruyt heeft ten onzent de vraag gesteld, of de accountantsverklaringen niet altijd „geclausuleerd” moeten zijn, waarmee hij bedoelde, dat tot uitdrukking gebracht moest worden, hoe de winstberekening heeft plaats gevonden, omdat een objectief winstbegrip niet bestaat. De verwijzing naar de *generally accepted accounting principles* houdt stellig iets in van zo'n clausulering, maar is deze doeltreffend? Wij wagen het dit te betwijfelen. Ten aanzien van de afschrijving op vaste activa zijn de *accounting principles* nog duidelijk, maar ten aanzien van de waardering van goederen-voorraden is het *lifo*-stelsel naast de oudere stelsels tevens opgerukt tot het gebied der „*accepted principles*”. Of zien wij over het hoofd, dat geen enkele codificatie voor alle tijden gemaakt kan zijn? De Amerikaanse situatie heeft echter dit aantrekkelijke: de accountants *zelf* worstelen met de problemen bij de formulering der *accounting principles*, getuige b.v. de strijd om het *lifostelsel*, terwijl bij ons de theoretici de pas markeren.

Tegenover het aantrekkelijke, het gevaar, dat men ook komt tot uitvoerige verhandelingen over vraagstukken, die in wezen niet zeer moeilijk zijn, maar alleen ontstaan, omdat er geen „*authoritative research*” heeft plaats gevonden. Het zelfstandig oordeel van het individu moet wel op de achtergrond raken.

3. Welke controlewerkzaamheden moeten verricht zijn om een goedkeurende verklaring te kunnen afgeven? Hier ligt een parallel met punt 2: wij hebben niet meer dan een vaagheid, de Amerikanen hun „*auditing standards*” en „*auditing procedures*”. Wellicht hebben wij dank zij onze veel geprezen „*theoretische controleleer*” daaraan minder behoefte, maar die behoefte zou zich wel eens veel sterker kunnen doen gevoelen, wanneer ook bij ons de interne controle als basis voor de verklaring in betekenis zou gaan toenemen. Juist dan immers komt het subjectieve oordeel meer op de voorgrond en dan is de behoefte aan steun in „*standards*” en „*procedures*” veel begrijpelijker. Hier speelt wellicht ook het karakter een rol: wij zeggen niet graag in details hoe we het zelf in de praktijk doen, de Amerikanen generen zich daar kennelijk niet voor.

4. Op het terrein van de organisatie van het beroep ontmoetten we veel bekende klanken. Voor ons is volkomen nieuw de „*collectieve reclame*” met alle moderne middelen.

5. De inductieve instelling der Amerikanen brengt tevens mede, dat zij zeer geïnteresseerd zijn in het oordeel van anderen over de kwaliteit van — en behoefte aan — de accountantsarbeid. Zelfs de enquête wordt daarbij toegepast.

6. Wij hebben geconstateerd, dat de bij ons dood gewaande onderscheiding in publieke/private taak in Amerika eigenlijk als vanzelfsprekend wordt erkend. Daarbij sluit aan de opvatting, dat het de verklaring is, welke de verantwoordelijkheid bepaalt en niet de functie. Zou er bij ons op dit punt geen grote divergentie kunnen bestaan tussen theorie en praktijk? De Amerikanen zouden beslist een enquête houden!