

IETS OVER DE INVLOED VAN DE ACCOUNTANCY IN DE VERENIGDE STATEN EN IN NEDERLAND OP THEORIE EN PRACTIJK IN INDONESIA

door Drs. W. H. Makaliwe*

Op 15 december 1962 promoveerde de heer Suhadji Hadibroto, Master of Business Administration (Michigan), aan de economische faculteit der Universitas Indonesia te Djakarta tot doctor in de economie op een proefschrift, dat blijkens de titel een vergelijking beoogde te geven tussen theorie en praktijk der accountancy in de Verenigde Staten en in Nederland, alsmede haar invloed op de ontwikkeling van het accountantsberoep in Indonesië¹⁾. Als promotor trad op Carl Thomas Devine, enige tijd gasthoogleraar te Djakarta en schrijver van een bekend werk over „cost accounting”. Door bemiddeling van de secretaris der senaat van de Hasanuddin universiteit te Makassar, de heer Drs. Abdul Hafid, kregen wij de gelegenheid van deze dissertatie - een unicum op haar gebied in Indonesië, waarvan kennisname ook voor Nederlandse lezers de moeite waard lijkt - kennis te nemen, waaraan de hierna volgende beschouwing is gewijd.

De tekst is in negen hoofdstukken verdeeld, gevolgd door een vrij groot aantal bijlagen. Allereerst wordt getracht een omschrijving te geven van het begrip „accounting” (hoofdstuk I). De schrijver verstaat daaronder „every activity belonging to the accountant's duty to provide financial and operating information to the various interested parties”. Hij komt dan ook niet tot een scherp onderscheid tussen „accounting” en „accountancy”. Hiertegenover stelt hij de Nederlandse termen „boekhouden”, „administratie” en „accountancy” (in engere zin enkel het werkteurterrein van de

openbare accountant omvattend).²⁾ De hoofdstukken II tot en met IV bevatten een overzicht van de theorieën op dit gebied, die in Amerika en in Nederland opgang hebben gemaakt, welke vervolgens nader op hun mérites worden beoordeeld. In dezelfde volgorde behandelen de hoofdstukken V, VI en VII de praktijk van het accountantsberoep in beide staten. In hoofdstuk VIII bespreekt de schrijver enkele problemen rondom de uitoefening van dat beroep hier te lande. Ten slotte volgt een samenvatting van het voorgaande, benevens enkele conclusies.

Bezien wij thans enkele kernpunten uit schrijvers betoog nader.

Als voornaamste probleem noemt hij voor Indonesië: (1) de steeds toenemende mate van overheidsbemoeienis met het economisch bestel, (2) het grote aantal bedrijven dat van staatswege wordt beheerd en gecontroleerd en zodoende een afzonderlijk sociaal-economisch verschijnsel vormt, (3) het nijpend tekort aan bevoegde accountants en (4) gemeten naar technische vaardigheid is de Indonesische accountant momenteel de mindere van zijn buitenlandse confrater (inzonderheid voor wat betreft de meer ontwikkelde landen). Uit de stellingenlijst blijkt dat Hadibroto in theoretisch opzicht een pragmatische aanpak de meest doeltreffende acht voor Indonesië. In dit verband voert hij enkele argumenten aan, welke als volgt kunnen worden samengevat. De „behavioral theory”, in Amerika welbekend en voor wat betreft de leer der accountancy onder andere naar voren gebracht in recente publicaties van Devine, is naar schrijvers opvatting ruimer van opzet en eenvoudiger van toepassing dan de bekende „leer van het gewekte vertrouwen”, welke door Limperg is ontwikkeld. In aansluiting hierop bespreekt Hadibroto verschillende waardeeringsprincipes, zoals het LIFO-systeem en de vervangingswaardetheorie. Deze laatste is volgens hem minder gemakkelijk hanteerbaar dan de z.g. periodieke „price level adjustments”

²⁾ de hiertoe aangehaalde definities zijn respectievelijk ontleend aan - mogelijk wat verouderde - uitgaven van

- A. J. A. Prange, *Leerboek der Bedrijfsadministratie*, Deel I (Tweede Druk), N.V. Uitg. Mij v/h G. Delwel, 's-Gravenhage, 1953, blz. 43.

- M. J. v. d. Ploeg, *De Administratie als Hulpmiddel bij het Bedrijfsbeheer* (Tweede Druk), N. Samsom N.V., Alphen a/d Rijn, z.j.

- B. M. de Groot, *Algemene Beginselen der Accountancy*, Uitg. Mij W. de Haan, Utrecht, 1950, blz. 2.

*) docent aan de economische faculteit der Hasanuddin staatsuniversiteit te Makassar, Indonesië

¹⁾ Suhadji Hadibroto, *A Comparative Study of American and Dutch Accountancy and their Impact on the Profession in Indonesia*, Universitas Indonesia, Djakarta, 1962, V + 267 blz., 15 bijlagen.

(uitgaande van de historische uitgaafprijs). Daarnaast noemt hij enkele andere Amerikaanse theorieën, welke overigens ook elders, zij het onder afwijkende benamingen, bekend zijn, zoals de enigszins verouderde „*proprietary theory*”, de „*entity theory*” welke de onderneming als zelfstandig economisch subject ziet (in de Verenigde Staten onder andere aangehangen door Paton, Littleton, Moonitz en de American Institute of Certified Public Accountants) en de „*fund theory*” van Vatter. De meeste theorieën, met uitzondering van het „*behaviorisme*”, leggen te veel de nadruk op de inkomensvorming in de onderneming. Zelf ziet Hadibroto, gelijk zijn definitie aantoon, in de accountancy voornamelijk een „*information system*” voor de verschillende belanghebbende groepen. Met enkele andere schrijvers (zoals Rietveldt, destijds hoogleraar te Djakarta) is hij van mening, dat het „goed koopmansgebruik” - alhoewel door de wetgever hier te lande erkend, getuige onder andere de toelichting op de wet no. 19 van 1960 betreffende het staatsbedrijf - voor velerlei interpretatie vatbaar is, weshalve hij de voorkeur geeft aan schriftelijk vastgelegde normen en regelen, zoals de „*generally accepted accounting principles*” in de Verenigde Staten, die naar gelang van behoefte kunnen worden herzien. In de praktijk kan de gulden middenweg bewandeld worden, bijvoorbeeld in het geval van de bovengenoemde wet, welke waardering van de balansposten toelaat volgens aanschafprijs, vervangingswaarde, ijzeren voorraadstelsel of een ander systeem. Minder fraai achten wij zijn bewering, dat de toepassing van de vervangingswaardetheorie in Amerika (nog) niet als „*generally accepted principle*” wordt erkend en daarom vooralsnog geen navolging verdient. Meer overtuigend is naar ons gevoelen de verklaring van Hussein Kartasasmita, hoofd der inspectie van financiën te Djakarta (afgestudeerd aan de Belastingacademie te Rotterdam), dat eventuele herwaarderingswinst als gevolg van toepassing van genoemd principe in Indonesië aan belastingheffing onderhevig is.³⁾ De fiscus hier te lande heeft de vervangingswaardetheorie totnogtoe steeds uitdrukkelijk afgewezen, zich daarbij beroepend op de thans reeds jaren

heersende inflatietoestand, waarbij verschijnselen als belastingontduiking middels onderen overfacturering een nagenoeg chronisch karakter hebben aangenomen. Genoemde functionaris is van mening, dat beide, de Nederlandse vertrouwenstheorie zowel als de Amerikaanse „*behavioral theory*”, in Indonesië onder dergelijke omstandigheden niet tot volledige ontblooiing zullen kunnen komen. Evenals Hadibroto pleit ook Kartasasmita voor de invoering van algemene richtlijnen voor de Indonesische accountant, analoog aan de „Ereregelen” van het Nederlands Instituut van Accountants en de „*Rules of Professional Conduct*” van de American Institute of CPAs. Het ontbreken hiervan kan tot gevolg hebben, dat de accountant hier te lande bij het formuleren van zijn oordeel belemmerd wordt door de vrees, dat zijn cliënten kunnen worden „afgesnoept” door een meer toeschietelijke collega, hetgeen onherroepelijk afbreuk doet aan de waarde van de accountantsverklaring.

Uit het betoog van de beide schrijvers valt af te leiden, dat in Indonesië voornamelijk drie onderscheidene groepen van deskundigen zich met problemen rondom de belastingaangifte en accountancy-perikelen onledig houden, namelijk (1) de openbare accountants, (2) de belastingaccountants en (3) de talrijke administratiekantoren en belastingconsulenten. De functies van „*controller*” en „*internal auditor*” zijn hier vrijwel onbekend. Voor de - veruit de meerderheid vormende - middelgrote en kleinbedrijven valt de nadruk bijna uitsluitend op het vaststellen van (een zo laag mogelijk) belastbaar jaarlijks inkomen, hetgeen vanzelfsprekend weinig bevorderlijk is voor een gezonde ontwikkeling van het accountantsberoep.

Hadibroto schrijft dat in Nederland geen juiste vertaling bekend is voor „*controllership*”. Gaarne hadden wij daarom zijn mening willen horen omtrent het vak „inrichtingsleer”, waarover in zijn boek met geen woord gerept wordt. „*Accounting systems*” vertaalt hij ergens met „administratie”; nog beter zou misschien zijn „administratieve organisatie” (zie *M.A.B.*, 34e jrg., mei, 1960, blz. 177). Op het gebied van de terminologie verklaart hij zich verder een voorstander van het gebruik van afzonderlijke benamingen voor de verschillende soorten „*reserves*”, respectievelijk in de vorm van hulprekeningen van kapitaal, rekeningen van schuld en transitorische posten. Hij komt echter niet verder dan tot het in de Amerikaanse literatuur gangbare onderscheid tussen „*reserve*”, „*allowance*” en „*deferred credit*”, zonder zelfs een poging te doen

³⁾ Hussein Kartasasmita, „Sedikit tentang Perpadjakan dan Akuntansi (Iets over Belastingheffing en Accountancy)”, tekst van een lezing voor de I.A.I. (Ikatan Akuntan Indonesia = Bond van Indonesische Accountants, opgenomen in *Madjalah Perusahaan Negara* (Tijdschrift voor het Staatsbedrijf), Vol. III No. 31 (juli, 1963).

Indonesische synoniemen voor genoemde termen ingang te doen vinden. Naar aanleiding van de verschillende voorbeelden van balansen en resultatenberekeningen, waarmee zijn dissertatie is verlucht, keert de schrijver zich tegen de splitsing tussen verlies- en winststaat en exploitatierekening, welke hij weinig in overeenstemming acht met de doelstellingen van een „*information system*”. Hij verklaart zich een voorstander van de „*multiple step*”-methode, welke als volgt kan worden weergegeven:

Income Statement	
For Year ended December 31, 19--	
Net Sales	.....
Cost of Goods Sold	.....
Gross Margin	.....
General and Admin. Expenses	.....
Depreciation	.....
Net Income from Operation	.....
Other Income	.....
Net Income before Tax	.....
Income Tax	.....
Net Income after Tax	.....

Hadibroto beroept zich daarbij op Spinoza Carella, die zich gunstig over deze wijze van berekening schijnt te hebben uitgelaten in zijn *Inleiding tot de Leer van de Accountantscontrole* (Leiden: Tweede Druk, Stenfert Kroese, 1951).

Uitgaande van het beginsel van scheiding tussen beheer en eigendom ziet de schrijver punten van overeenkomst tussen het Amerikaanse grootbedrijf en de staatsondernemingen in Indonesië (merendeels genationaliseerde bedrijven omvattend). Anderzijds verheelt hij niet de - overigens weinig scherp belichte - bijzondere plaats, welke laatstgenoemde organisaties in een op socialistische leest geschoeide maatschappij innemen.

Het bekende decimale rekeningstelsel (oorspronkelijk door Schmalenbach ontwikkeld, in Nederland ingevoerd en verder uitgewerkt door onder andere N.V. Philips), volgens Hadibroto de ruggegraat van de Moderne Bedrijfsadministratie in Nederland (dat het ook in andere landen van West-Europa veelvuldig wordt toegepast vermeldt hij niet), ziet hij enkel als een alternatieve mogelijkheid op het gebied van de „*standard cost accounting*”. Hij verwijt dit stelsel als afgerond geheel zijn starheid, hetgeen naar zijn mening een frappante tegenstelling vormt op het feit, dat de accountant in Nederland bij zijn werkzaam-

heden uiteindelijk meer armslag geniet dan bijvoorbeeld zijn Amerikaanse vakgenoot.

Met betrekking tot de uitoefening van het accountantsberoep in Indonesië beveelt Hadibroto het gebruik aan van de Amerikaanse „*long form report*”, die overigens nagenoeg identiek geacht kan worden aan de verklaring welke gemeenlijk hier te lande wordt afgegeven (de Amerikaanse verklaring bevat echter geen beschrijving van bij het onderzoek betrokken boekhoudkundige procedures). Tenslotte breekt hij een lans voor het gebruik van steekproeven bij het accountantsonderzoek (in Nederland schijnt deze mogelijkheid voor het eerst omstreeks 1931 door Belle naar voren te zijn gebracht).

Uit schrijvers betoog blijkt overduidelijk het ontstellend tekort aan voldoende onderlegde en ervaren accountants in Indonesië (in 1962 waren circa 60 accountants geregistreerd; het aantal benodigde krachten werd door een gezaghebbende bron becijferd op niet minder dan 10.000). Naast de activiteiten der Ikatan Akuntan Indonesia (I.A.I.), waarbij nagenoeg alle accountants in Indonesië zijn aangesloten, noemt de schrijver enkele organisaties in andere landen, zoals de AICPAs en de N.I.v.A. Helaas maakt hij slechts een enkele maal melding van de V.A.G.A., alhoewel de I.A.I., die bijna uitsluitend academici onder haar leden telt, vermoedelijk dichter staat bij de V.A.G.A. dan bij de N.I.v.A.

Schrijvers opvatting, dat bezien uit economisch oogpunt („*social cost*”) de Amerikaanse methode voor Indonesië de voorkeur verdient, aangezien het studieprogramma aan de Universitas Indonesia (de enige instelling die tot dusverre hier te lande accountants heeft afgeleverd) hierop is afgestemd, vormt naar ons gevoelen nog geen bewijs, dat dit systeem inderdaad de meeste voordelen biedt.⁴⁾ Hadibroto vreest voor verwijdering tussen theorie en praktijk van de accountancy, indien de band tussen deze leer en de bedrijfshuishoudkunde te nauw wordt aangehaald. Hij beschouwt de in Nederland gangbare theorie als tamelijk „esoterisch” (blz. 241) en meent tegelijkertijd dat in genoemd land de nadruk meer wordt gelegd op technische aspecten dan op problemen van principiële aard, bijvoorbeeld betreffende de vakterminologie, de wijze van opzet van verlies- en winstrekening en balans, alsmede de reeds genoemde „*principles of accounting*”. Overigens moet hij het nut wel erkennen van een vertrouwenstheorie: „The Dutch profession has established its Confidence Theory as a basis for its justification to serve the business community. American ac-

countants through their behavioral theorists are trying to construct a similar theoretical foundation" (blz. 202).

Onder de bijlagen bevindt zich een overzicht van de boekhoudkundige procedures die men kan aantreffen in Chinese, Indische, Arabische en Japanse zaken (ontleend aan een in 1937 door de Dienst der Belastingen te Batavia uitgegeven boekje). Verder zijn mede opgenomen excerpten uit het *Reglement van Arbeid* van het N.I.v.A., de *Rules of Professional Conduct* van de AICPAs, de *Auditing Standards* gelijk vastgesteld door de A.I.A. Committee on Auditing Procedures, en de eisen betreffende de te bestuderen stof voor de examens boekhouden A en B, en het examen M.B.A., een nogal bonte verzameling.

Samenvattend kunnen wij zeggen, dat het werk van Suhadji Hadibroto ons niet in alle

opzichten bevredigd heeft. De auteur betreurt zelf, dat hij geen Nederlandse literatuur na 1957 heeft kunnen raadplegen (met uitzondering van enkele artikelen van de hand van Goudekot en Kraaijenhof in *The Journal of Accountancy* van januari en juli 1960). De Amerikaanse vakgeschriften zijn vermeld tot begin 1962. In weerwil van deze en andere tekortkomingen blijft het boek uiterst lezenswaardig, temeer waar de schrijver zich hiermee, zoals reeds eerder opgemerkt, heeft opgeworpen als pionier bij de wetenschappelijke beoefening van de leer der accountancy in Indonesië. De verschillende punten die hij te berde brengt, zijn het overdenken waard. Zijn betoog sluit overigens nauw aan bij de meer recente publicaties van zijn promotor, Devine, waarvan enkele zijn uitgegeven door de Djakarta School of Economics.

⁴⁾ De opleiding tot accountant werd - oorspronkelijk op post-doctoraal niveau - in 1955 opengesteld aan de Universitas Indonesia te Djakarta; in 1957 konden de eerste diploma's worden uitgereikt. Sedert 1958 volgt men er - met enige modificaties - het Amerikaanse systeem. Als hoogleraar in de accountancy traden achtereenvolgens op J. C. Rietveldt (1957-1958), Soemardjo Tjitrosidojo (1960-1962) en de Amerikaanse gasthoogleraren Robert Dinman (1958-1962) en Carl T. Devine (1961-1963). Daarnaast opende ook het departement van financiën de gelegenheid tot studie voor het accountantsdiploma (1960). Kort daarop volgden de Padjadjaran universiteit te Bandung (vanaf 1961/1962), de universiteit van Noord-Sumatra te Medan en de Airlangga universiteit te Surabaya (met ingang van het academisch jaar 1962/1963). De accountantstitel is wettelijk beschermd bij Undang-undang No. 34 van 1954. Van de weinige nog in leven zijnde Indonesische accountants die voor de Tweede Wereldoorlog hun diploma verwierven, kunnen genoemd worden de beide professoren Dr. Aboetari en Drs. Tan Eng Oen, alsmede Dr. Teng Sioen Tjang en Dr. Tio Poo Tjiang (Suhadji Hadibroto, *op. cit.*, blz. 193-196).