

## UIT HET BUITENLAND

### „ACCOUNTING-RESEARCH" IN DE VERENIGDE STATEN

door Drs. K. Kruisbrink

Het maartnummer van „The journal of accountancy" bevat een redactionele beschouwing, getiteld „New solutions for new problems", waarin ter sprake wordt gebracht de kritiek, die in de Verenigde Staten van verschillende zijden wordt uitgeoefend op „conventional accounting".

Deze kritiek houdt enerzijds verband met het onderzoek, dat in het midden van 1956 op verzoek van de New Yorkse effectenbeurs door een commissie van het Amerikaanse Instituut van Accountants werd ingesteld naar de methoden van kostenberekening en winstcalculatie (accounting practices) bij de Spoorwegen en die in andere bedrijfstakken.

In maart 1957 werd door de betreffende commissie verslag uitgebracht; daarin werd vastgesteld, dat bij de Spoorwegen inderdaad aanmerkelijk afwijkende methoden werden toegepast (uitvoerige verslagen hieromtrent zijn opgenomen in de rubriek „Official releases" van november 1957 en maart 1958).

Bij de beleggers is dientengevolge onrust ontstaan, omdat twee gelijksoortige ondernemingen een verschillende winst zouden kunnen becijferen „because they followed different approved accounting methods and yet the financial statements would still carry the public accountants approval".

Een ander kritisch geluid beluistert de redactie bij sommige bedrijfsleiders: de administratie blijkt niet altijd als „a tool of management" te worden beschouwd. Sommigen spreken over een „theoretical pedantic approach", en dat dientengevolge „business management is little influenced by book-keeping practices".

Deze twijfel aan de juistheid van de administratieve praktijken en daarmee tevens aan de financiële verslaggeving van de ondernemingen, heeft geleid tot een reeks van artikelen in „The journal of accountancy" door diverse prominente figuren w.o. de voormalige en huidige voorzitter van het A.I. of C.P.A. 1)

De schrijvers richten zich in het bijzonder op twee aspecten van het vraagstuk:

1. Welk is de betekenis van de verwijzing in de Amerikaanse accountantsverklaring naar het begrip „algemeen aanvaarde administratieve beginselen"? Wekt de verklaring geen te hoge verwachtingen in het maatschappelijk verkeer?
2. Heeft de inhoud en de codificatie van dit begrip de dynamische ontwikkeling in het maatschappelijk bestel wel bij kunnen houden? Kan men nog wel spreken van *algemeen* aanvaarde administratieve beginselen?

Het gewetensonderzoek naar de betekenis van de algemeen aanvaarde administratieve beginselen in de accountantsverklaring valt vrijwel samen met de viering van het feit, dat 25 jaar geleden de Amerikaanse verklaring op dit punt werd uitgebreid. G. O. May herinnert er in dit verband aan, dat het toenmaals de bedoeling was, dat alle geregistreerde ondernemingen hun

1) M. G. Eaton, Financial reporting in a changing society (aug. '57)

S. J. Broad, The applicability of generally accepted accounting principles (sept. '57)

G. O. May, Income accounting (juni '57) en General accepted principles of accounting (jan. '58)

A. R. Jennings, Present day challenges in Financial reporting (jan. '58)

„methods of accounting” in hoofdlijnen openbaar zouden maken. In de accountantsverklaring kon dan daarnaar verwezen worden, waarbij het voorts noodzakelijk was, dat de „accounting methods” ook algemeen aanvaard waren, hetzij wegens een wettelijk voorschrift, dan wel op grond van het algemeen erkende gebruik.

Thans is het zo - aldus May - dat de verwijzing naar de algemeen aanvaarde administratieve beginselen in vele gevallen niet juist geacht moet worden, aangezien degene die van de verklaring kennis neemt, niet in staat is na te gaan wat onder deze beginselen moet worden verstaan.

A. R. Jennings wijst er echter in zijn beschouwing op, dat de introductie van het begrip „general accepted accounting principles” naast het doel de voorlichting omtrent de jaarstukken te verbeteren, nog een tweede betekenis had. Het diende tevens om de accountant steun te verschaffen bij zijn beoordeling van de jaarrekening.

In dit opzicht heeft het „Committee on accounting procedure” veel werk verzet; tot op heden werden door deze commissie 48 accounting research bulletins uitgegeven. Daarbij stelde zij zich tot taak: „the development and recognition of generally accepted accounting principles through the issuance of opinions and recommendations that would serve as a criteria for determining the suitability of accounting practices reflected in financial statements”.

Ondanks de belangrijke activiteiten van genoemde commissie meent M. G. Eaton, dat de „general accepted accounting principles” nog slechts zeer algemeen geformuleerde beginselen zijn. Ten aanzien van tal van vraagstukken bestaan z.i. nog verschillen van opvatting en van uniformiteit in de verslaggeving is vrijwel geen sprake.

Voor de accountantsverklaring ligt daarmee het zwaartepunt bij de uitspraak, dat de beginselen zijn toegepast „on a basis consistent with that of the preceding year”.

Als belangrijke vraagstukken die nog wachten op nader onderzoek noemt Eaton o.m.

- de samenstelling van geconsolideerde jaarrekeningen.
- de waardering van immateriële activa.
- de verschillen tussen de commerciële- en fiscale winstberekening.
- de verbetering van de jaarverslaggeving.

Zowel Jennings als Eaton bepleiten een actie van het Amerikaanse instituut om te komen tot een systematische en voortgezette studie van de vraagstukken verband houdende met de ontwikkeling van de administratieve beginselen.

Dit onderzoek zou niet uitsluitend in handen dienen te zijn van praktizerende accountants, zoals dit thans het geval is met de leden van het „Committee on accounting procedure”.

Het onderzoekingswerk vult een volledige dagtaak; een afzonderlijk bureau - als een staforgaan van het Instituut - beschikkende over enige bekwame specialisten zou zich hiermede moeten belasten.

Jennings formuleert het aldus: „development of accounting principles should be regarded as in the nature of pure research”.

Ook andere schrijvers in het „Journal” zijn van mening, dat de Amerikaanse accountants er niet in geslaagd zijn „to keep pace with the great new developments in the field of financial accounting”.

Een en ander heeft er thans toe geleid, dat het Amerikaanse Instituut een commissie heeft ingesteld „to study a new approach to accounting research”. Taak van deze commissie is niet voor de administratieve vraag-

stukken zélf een oplossing te vinden, doch aan te geven op welke wijze een systematische studie van de „accounting principles” zou kunnen worden aangevat.

Het kennis nemen van de problemen waarmede de buitenlandse beroepsorganisaties zich geconfronteerd zien, doet de behoefte opkomen vergelijkingen te maken met de verhoudingen hier te lande.

Daar is vooreerst de belangrijke betekenis, die in de Verenigde Staten wordt toegekend aan de algemeen aanvaarde administratieve beginselen.

Drs. R. Burgert merkte hierover op (in M.A.B. september 1955), dat de accountantsstand in ons land opmerkelijk weinig moeite doet om het equivalente begrip „goed koopmansgebruik” concrete inhoud te geven en om het publiek te informeren omtrent de vraag wat wél en wat niét goed koopmansgebruik is. Op grond van zijn bedrijfseconomische studie wordt de accountant geacht aan het begrip goed koopmansgebruik in alle voorkomende gevallen praktische inhoud te kunnen geven, aldus drs. Burgert.

Men zou zich niettemin kunnen voorstellen, dat in verband met de voortgaande ontwikkeling van de bedrijfseconomie ook de accountantsstand haar inzichten inzake belangrijke vraagstukken op dit gebied eens wat nadrukkelijker zou formuleren.

Daarnaast is er de voorgenomen inschakeling in de V.S. van een afzonderlijke Instituuts-studiedienst. Dit plan bergt ongetwijfeld gevaren in zich daar de betrokken specialisten in zeker opzicht buiten het beroep komen te staan. Aantrekkelijk is echter het aspect, dat de productiviteit door deze arbeidsverdeling vermoedelijk verhoogd zal worden.