

AMERIKAANSE  
"GENERALLY ACCEPTED ACCOUNTING PRINCIPLES"

door Prof. Dr. H. J. van der Schroeff

*Ter inleiding*

De redactie van dit blad heeft mij gevraagd een inleiding te willen schrijven voor een speciaal nummer, gewijd aan de *Accounting Research Study* No. 7, uitgegeven door het *American Institute of Certified Public Accountants*. Dit lijvige boekwerk (469 blz.), dat het vorig jaar verscheen, draagt de titel "Inventory of generally accepted accounting principles for business enterprises".

Indien men mij toestaat met de deur in huis te vallen, wil ik als mijn mening uitspreken, dat ik de verschijning van deze studie een belangrijke gebeurtenis acht, niet alleen voor het Amerikaanse, maar ook voor het Nederlandse accountantsberoep. Al mogen de opvattingen, die in Amerikaanse kring omtrent een aantal kardinale beroepsvraagstukken worden gehuldigd, niet op alle punten - zoals uit de volgende artikelen zal blijken - met de Nederlandse vakinzichten overeenkomen, de betekenis van deze publicatie is er niet minder om. Deze studie biedt de mogelijkheid om beter dan voorheen kennis te nemen van de inzichten en zienswijzen, welke grosso modo in Amerikaanse vakkringen omtrent een aantal fundamentele vraagstukken bestaan. Dit moet niet alleen bevorderlijk worden geacht voor het verkrijgen van het juiste inzicht in de verklaringen van de Amerikaanse beroepsgenoten, maar ook voor de mogelijkheid, welke uitwisseling van gedachten zal kunnen bieden om tot een zo groot mogelijke eenheid van vakstandpunten te komen. Gezien de betrekkingen van vele Nederlandse bedrijven en daarmee van vele Nederlandse accountants met de Verenigde Staten, is een grotere unificatie van opvattingen, dan wel kennis en begrip omtrent bestaande verschillen een zaak van wezenlijke betekenis.

*Doel en strekking van de studie*

Wat beoogt deze researchstudie? Het is van belang er onmiddellijk op te wijzen, dat deze publicatie niet het „officiële” standpunt aangeeft van de *Accounting Principles Board*, het comité, dat - zo men weet - de enige instantie is in het American Institute, die bevoegd is uitspraken te doen terzake van door de leden te volgen gedragslijnen en toe te passen „accounting principles”. In dit opzicht heeft deze researchstudie een andere strekking, maar tevens ook een andere draagwijdte dan de *Accounting Research Bulletins*, die geregeld door bedoelde Board worden gepubliceerd.

In vele toonaarden wordt in het voorwoord, de inleiding, en op andere plaatsen van de onderhavige studie vermeld, dat de daarin neergelegde inzichten, conclusies en aanbevelingen voor rekening komen van de samenstellers van dit boekwerk. "Its publication by the American Institute of CPA's - zo ontlenu wij aan het geleidewoord - does not in any way constitute official endorsement or approval of the conclusions reached or the opinions expressed". De verantwoordelijkheid voor de studie komt voor rekening van de Director of Accounting Research, ten tijde van de samenstelling van het rapport *Paul Grady*. De publicatie wil algemene voorlichting geven en slechts informatief en tentatief zijn; zij is niet te beschouwen als een uitspraak van het Instituut.

## *Aard van het geschrift*

Ook al wordt de publicatie met „research study” aangeduid, zij is dat in feite niet. De naam research is niet op haar plaats. Het woord „Inventory” in de titel van de studie drukt de bedoeling beter uit, n.l. een verzameling van in de Amerikaanse beroepsuitoefening gehuldigde opvattingen omtrent vakvraagstukken, zonder dat deze de betekenis hebben van een officieel standpunt van de zijde van het Institute. De studie beoogt geen codificatie, maar een inventarisatie van hedendaagse opvattingen, mede gezien in het licht van toekomstige ontwikkelingen. Zij wil een overzicht bieden. zij het - zo wordt nadrukkelijk gezegd - dat het geschrift niet bedoeld is als een encyclopedie van de accountancy.

## *De algemene opzet van het boek*

Voor de lezer, die het boekwerk niet (of nog niet) in handen heeft gehad, dan wel nog geen gelegenheid heeft gevonden dit te bestuderen, moge wellicht een uiteenzetting omtrent de algemene opzet van belang zijn. Afgezien van het gebruikelijke voorwerk (voorwoord en inleiding met de nodige „thankgivings” aan al degenen, die aan het project hebben medegewerkt) en van de appendix met commentaren van de leden van het *Project Advisory Committee*, bestaat de studie uit een elftal hoofdstukken, waarvan de eerste drie een inleidend karakter dragen.

In het eerste hoofdstuk vindt men de functie uiteengezet, welke „accounting” voor het bedrijfsleven (business enterprises) heeft. Wat onder „accounting” valt te verstaan, wordt op blz. 4 in een langademige definitie in zorgvuldig gekozen woorden aangegeven, een formulering, die met vele definities gemeen heeft, dat men na kennismaking daarvan - om met *Faust* te spreken - „klug ist wie zuvor”. Vervolgens wordt aandacht besteed aan de verhouding van „accounting” tegenover de „Board of Directors and Management”, de „Stock Exchanges”, de „Securities and Exchange Commissions”, de „Regulatory Agencies and Federal Commissions”, terwijl tenslotte de functie en taak van de eerder genoemde Accounting Principles Board wordt beschreven.

De titel van het tweede hoofdstuk „Basic Concepts” roept meer verwachtingen op dan door de inhoud worden gedekt, hetgeen voor mij de reden vormt om er ter wille van de beperking aan voorbij te gaan.

In hoofdstuk 3 wordt getracht uiteen te zetten, wat onder „generally accepted accounting principles” moet worden verstaan, waarbij zich alle significante moeilijkheden voordoen, die aan zulk een omschrijving inherent zijn. Wij sluiten ons aan bij de opmerking van collega *Diephuis* in zijn bijdrage in dit nummer, waarbij hij erop wijst, dat „algemeen *aanvaard*” niet identiek is met „algemeen *toegepast*”. Het gaat om het eerste, niet om het laatste.

De kern van de studie wordt gevormd door de hoofdstukken 4 t/m 8, die ieder een sectie vormen, waarin een bepaald aspect van de problematiek wordt behandeld. Om de lezer de draad van de opzet van het boek mede te geven, zij vermeld, dat iedere sectie verdeeld is in de bespreking van een aantal grondregels (principles), welke genummerd zijn A1, A2 enz., B1, B2 en zo vervolgens. Deze nummering zal men terugvinden in het synoptische overzicht, dat wij samenstelden als bijlage van dit artikel.

### *De indeling van de studie*

De problematiek, die de kern van de studie vormt, wordt gevonden - wij zeiden het reeds - in de hoofdstukken 4 t/m 8, die achtereenvolgens de titel dragen:

- Ch. 4, Income and Expense (section A),
- „ 5, Equity (section B),
- „ 6, Assets (section C),
- „ 7, Liabilities (section D),
- „ 8, Financial Statements (section E).

Toegevoegde hoofdstukken zijn nog:

- Ch. 9, Price-level changes,
- „ 10, Alternative methods and significant points,
- „ 11, Terminology bulletins of the AICPA.

Behalve de eerder genoemde commentaren sluiten een overzicht van de „Location of Bulletins Cited” en een bibliografie de studie af.

### *De sectiegewijze behandeling van de „principles”*

Zoals boven aangegeven is de behandeling van de stof ondergebracht in een vijftal secties.

*Sectie A* (Income and Expense) geeft aanwijzingen omtrent de verantwoording van inkomen, kosten en uitgaven, waarbij voldaan moet worden aan de eis, dat de verkopen, opbrengsten, kosten, uitgaven op zodanige wijze in de resultatenrekening worden opgenomen en verwerkt, dat deze een trouw beeld geven (to present fairly) van het resultaat van de betreffende periode(n).

Een aantal standpunten, die het rapport tegenover dit vraagstuk inneemt, vindt men in het voorliggende nummer van dit blad behandeld door de heren:

*F. F. van Doorne*: Afschrijvingen en andere uitgestelde kosten (A3 en 4),

*J. A. Burggraaff*: Voorzieningen in de jaarrekening (A5),

*Prof. A. A. de Jong*: De presentatie van buitengewone baten en lasten in de jaarrekening (A6 en 7),

*Drs. K. Kruisbrink*: De voorstelling van leasing-contracten in de jaarrekening (A8),

*G. van Erp*: De invloed van wijzigingen in waarderingssystemen op de accountantsverklaring (A9).

*Sectie B* (Equity) stelt als eis (objective), dat de financiële verantwoording op een zodanige wijze dient te geschieden, dat een duidelijk beeld wordt gegeven van de verhouding eigen en vreemd vermogen en een inzicht wordt verkregen in de daarin optredende wijzigingen.

Over de in deze sectie gegeven aanbevelingen vindt men in dit nummer een beschouwing van de hand van de heer *F. van Amerongen*.

*Sectie C* (Assets) behandelt de waardering van vlottende en vaste activa en van immateriële activa. De gezichtspunten, die het rapport ten aanzien van de wijze van waardering van de vlottende, c.q. vaste activa naar voren brengt worden besproken in de bijdragen van de heren *H. D. Gelderloos* en *J. C. Wisse*.

*Sectie D* (Liabilities) gaat in op de verplichtingen, welke zodanig in de balans moeten worden opgevoerd, dat deze een „fair presentation” geven van de finan-

ciële positie van de onderneming aan het begin en aan het einde van de verslagperiode.

*Sectie E* (Financial Statements) houdt zich bezig met de vaststelling van de richtlijnen met betrekking tot het opstellen van de jaarrekening en van de daarbij behorende informatie in het jaarverslag. Een bespreking van deze richtlijnen kan men aantreffen in het artikel, dat *Prof. G. Diephuis* voor dit speciale nummer schreef.

*Hoofdstuk 9* Price-level changes: Status of statements reporting financial effects of price-level changes.

Op te merken valt, dat dit hoogst belangrijke onderwerp, waaromtrent men een aantal „accounting principles” zou verwachten, in dit studierapport geen sectie vormt, maar slechts een hoofdstukje, dat niet meer dan een tiental blz. van dit omvangrijke boekwerk beslaat. In dit rapport zal men ook vergeefs naar conclusies te dezer zake zoeken, hetgeen wellicht valt toe te schrijven aan de omstandigheid, dat de „Accounting Research Division” betrekkelijk kort tevoren (1963) een rapport, handelende over „Reporting the financial effects of price-level changes” het licht heeft doen zien. Het is een gelukkige gedachte van *Drs. W. van Bruinessen* om in zijn bijdrage over de invloed van veranderingen in de koopkracht van het geld op de vermogens- en winstbepaling ook de beschouwingen van de eerder verschenen „Accounting Research Study” no. 6 op te nemen.

*Een evaluatie van het studierapport*

Hoe ik over deze publicatie denk, bleek reeds uit de aanhef van dit artikel, waarin ik de verschijning van deze studie een belangrijke gebeurtenis noemde. In dit geschrift ligt een grote kennis besloten van de praktijk van de beroepsuitoefening. Ook al zouden wij bij de Nederlandse vakopvattingen ongetwijfeld hier en daar andere normen aanleggen, het ware te wensen, dat het Wetenschappelijk Bureau van het Nederlands Instituut van Accountants in staat zou zijn op niet te lange termijn eens een „inventaris” op te stellen van de in de Nederlandse accountantspraktijk algemeen aanvaarde, althans gangbare principes.

Het staat voor mij vast, dat, indien wij te onzent eens zulk een poging zouden ondernemen, de taak welke wij ons zouden opleggen ongetwijfeld belangrijk moeilijker zou zijn dan die welke het Research Bureau van het American Institute in zijn studie heeft vervuld. Ik wil de waardering, die ik hierboven heb uitgesproken, niet terugnemen wanneer ik een tweetal kritische geluiden laat volgen.

*Een kritische opmerking*

De eerste opmerking is deze, dat ik de inhoud van het studierapport niet evenredig vind met zijn omvang. Dit komt duidelijk tot uitdrukking, indien men de conclusies samenvat, waartoe dit lijvig boekwerk komt. Er staat zoveel in dit rapport, zoveel uitweidingen en verwijzingen worden gemaakt, zoveel commentaren gegeven, dat men op de duur - althans naar mijn oordeel - door de bomen het bos niet meer ziet. Tenslotte gaat men zich afvragen tot welke conclusies, c.q. aanbevelingen, al deze beschouwingen leiden.

Omdat de conclusies dreigen in de massa van de tekst te verdrinken, verzamelden wij deze in een appendix van dit artikel. Wanneer wij de „principles” van

verschillende secties bezien, worden wij hier en daar geplaatst voor uitspraken, die voor een vakman een open deur betekenen, althans van zodanige evidentie zijn, dat ze nauwelijks zoveel blz. tekst wettigen. Om een voorbeeld te geven: wij doen een willekeurige greep en kiezen principle A-3, waarin staat aangegeven: "Appropriate charges should be made for depreciation and depletion of fixed assets and for amortization of other deferred costs". De juistheid van dit principle zal wel niemand in twijfel trekken; het gaat erom wat een „appropriate charge” is.

### *Een bedenking*

De tweede kritische opmerking draagt in zich het karakter van een bedenking. Deze betreft de vereenvoudiging, die men in de „accounting principles” heeft aangebracht door zich uitsluitend te richten op de „historical dollar accounting’. Een bekende Amerikaanse slogan is “try to simplify the problem”. Maar „vereenvoudigingen” mogen geen vertekening worden van het probleem waarvoor men zich ziet geplaatst. Het is overduidelijk, dat dit rapport met een boogje om het probleem van de vervangingswaarde heen loopt en daarmee om tal van vraagstukken, waarover het Nederlandse beroep zich het hoofd breekt.

### *Een pluim voor de Nederlandse accountants*

Evenals dit het geval was op de slotzitting van het laatste in New York gehouden „International Accountants Congres” wordt in dit studierapport de Nederlandse accountants een pluim op de hoed gestoken. Tezelfdertijd wordt een verklaring gegeven voor de terughoudendheid van de Amerikaanse beroepsgenoten. Men leze (blz. 56 van het rapport):

“It will be noted that the summary is specifically related to historical dollar accounting. This has been done to simplify the presentation and also because, despite its limitations, historical dollar accounting is generally followed in the United States. This again illustrates how accounting is influenced by business thought. In the Netherlands, business managements place great importance on current costs. Accounting principles in that country include procedures for reflecting price-level changes in the basic accounts. The emphasis in business thinking in the United States in regard to inflation has been to seek income tax allowance of price-level depreciation before price-level adjustments are made in the accounts. Accordingly, for this and other reasons, we remain for the most part on an historical dollar basis for accounting. Such differences in business economic thinking and in political climate will make it difficult ever to reach full agreement on accounting principles on an international scale.”

Wij nemen dit citaat op zonder commentaar; alsof in Nederland de fiscus de vervangingswaarde aanvaardt.

### *Tot besluit*

Met het bovenstaande heb ik met een paar algemene opmerkingen mijn oordeel willen geven. Het rapport biedt veel, zelfs veel dat naar mijn overtuiging, omdat het betrekkelijk open deuren zijn, gevoegelijk had kunnen worden gemist. Anderzijds mist men in deze studie een belangrijk deel van de bedrijfseconomische problematiek, doordat goeddeels is voorbijgegaan aan het vraagstuk van de waardering en van de winstbepaling. Naar mijn oordeel zijn de „principles” meer comptabel georiënteerd dan bedrijfseconomisch geanalyseerd en gefundeerd.

De lezer oordele echter zelf, nadat hij de in dit nummer opgenomen artikelen heeft gelezen.