

SRI LANKA: ECONOMISCHE STRUCTUUR EN ACCOUNTANTSBEROEP

door J. H. J. Achten

In december 1976 heeft een groep van 25 doctoraalstudenten van de Economische Faculteit van de Universiteit van Amsterdam een studiereis gemaakt naar Sri Lanka. Dit artikel is een weergave van de indrukken die van belang geacht kunnen worden voor de lezerskring van dit blad.

A. Geschiedenis en bevolking

Sri Lanka ligt rond de 7° Noorderbreedte, omvat ca. 60.000 km² - dat is bijna 2 maal Nederland - met een snelgroeïende bevolking van ca. 13 miljoen.

Het land is achtereenvolgens door Portugal, de Republiek der Zeven Provinciën en Engeland gekoloniseerd geweest. In 1948 werd het onder de koloniale naam Ceylon onafhankelijk. In 1972 werd het een republiek binnen het Gemeenebest. Bij deze wijziging werd tevens de naam omgezet in Sri Lanka. De voornaamste bevolkingsgroep, de Sinhalezen, zijn het land steeds Lanka blijven noemen; Sri kan zowel met mooi als heilig vertaald worden.

De bevolking bestaat voor 70% uit Boeddhistische Sinhalezen met hun eigen taal, het Sinhala, dat hoofdtal is. Daarnaast komen voor ca. 25% Tamils, deels van oudsher, deels door de Britten geïmporteerd uit het Indiase Madras om op de plantages te werken.

B. Economische structuur

Sri Lanka is een land met een zg. duale economie. Enerzijds is er de plantagesector met thee en rubber, gebaseerd op economisch rendement en met produkten die vooral voor export bestemd zijn, anderzijds bestaat de economie uit zelfverzorgende landbouw, vooral rijstbouw op padie-landen. Deze scheiding zit ook sociaal diep verankerd.

Door de thee-export had het land in het verleden een, naar Aziatische maatstaven, hoge welvaart en dit uitte zich onder meer in een rijstsubsiëring. Deze is door de Britten tijdens de 2e wereldoorlog om politieke redenen ingevoerd en nooit helemaal afgeschaft.

In 1958 werd de kapitaalexport aan banden gelegd. Eigenaren konden derhalve niet meer de opbrengst van een verkochte plantage het land uit krijgen. Wellicht mede daardoor liepen de investeringen drastisch terug, herplantingsprogramma's liepen achter. Vooral na de landhervormingswet van 1972 was sprake van een netto desinvestering, omdat spoedig de nationalisatie verwacht werd. Pas in 1975 vervulde deze profetie zichzelf en werden de plantages inderdaad genationaliseerd. Het was gewoon nodig geworden voor het behoud, los van nationalistische en politieke motieven. Deze laatste zijn wel van groter invloed op andere nationalisaties, zoals in de banksector. Tezamen met het beslag dat de rijstsubsiëring op het overheidsbudget legt, is er sprake van een grote overheidssector.

C. Geschiedenis van het accountantsberoep

In het begin van de twintiger jaren vestigden zich de eerste accountantskantoren in het toenmalige Ceylon. Het waren Engelse kantoren: Ford, Rhodes, Thornton & Co en Turquand, Youngs & Co, gevolgd door een derde (Pope & Co) die inmiddels verdwenen is. Pas daarna vestigde zich het eerste binnenlandse kantoor.

Genoemde Engelse kantoren zijn nu de enige overgebleven buitenlandse kantoren in Sri Lanka. Zij zijn zelfstandig en zijn door een personele unie met de „moeder” kantoren verbonden. Andere buitenlandse kantoren laten zich door deze kantoren vertegenwoordigen. Deze kantoren zijn elk goed voor ca. 10% van het Sri Lankese accountantsberoep, in personen uitgedrukt.

De eerste decennia was de weg naar de beroepuitoefening geheel buitenlands. Er bestond geen binnenlandse instelling waar men voor accountant kon studeren. Deze studie kon slechts bij een buitenlands instituut gevolgd worden. De eerste binnenlandse regeling van het accountantsberoep kwam onder de Companies (Auditors) Regulations in 1941 tot stand. Daartoe werd een Accountancy Board of Ceylon opgezet, die kandidaten examineerde.

De definitieve inrichting van het accountantsberoep geschiedde pas eind 1959, toen bij wet „the Institute of Chartered Accountants of Ceylon” werd opgericht. Hier sloten zich ca. 100 Chartered Accountants (CA) van buitenlandse makelij bij aan, benevens een 25-tal dat het examen van de nu opgeheven Accountancy Board had gepasseerd en nu de afzonderlijke, lagere status van Registered Accountant and Auditor (RA) kreeg. 5 jaar later werden de overgebleven RA's door wijziging van de wet, liefdevol als CA opgenomen in het Instituut. De CA's zijn verder verdeeld in Fellow Chartered Accountant (FCA) en Associate Chartered Accountant (ACA). Om zich FCA te mogen noemen is tot onlangs een aaneengesloten praktijkervaring als accountant van 5 jaar vereist. Inmiddels is deze eis gewijzigd in een examen.

Eveneens tot voor kort gold een systeem van „articled clerks”. Opleiding en tewerkstelling werden geregeld door het Instituut, onder meer in beperkende zin: per CA was een maximum aantal „articled clerks” toegestaan. In een commentaar bij de afschaffing wordt de mening geuit, dat het desbetreffende systeem een overblijfsel van het middeleeuwse gildensysteem was (Accountant¹) 1975-II). Eind 1975 was het Instituut uitgegroeid tot ruim 500 CA's, waarvan een derde FCA.

Het bestuur van het Instituut bestaat uit een president en 11 gewone leden. 6 gewone leden worden door de minister van handel voor één jaar benoemd, de overigen en de president worden door de leden gekozen. De president overlegt weliswaar met de minister over de mogelijke benoemingen, maar zijn voorstellen zijn niet bindend. De minister heeft het recht naar eigen inzicht bestuursleden te benoemen en maakt daar meer of minder gebruik van. Deze houding is politiek niet zonder betekenis.

D. Het accountantsberoep in deze economie

1. Conservatisme

De ontwikkeling van de Sri Lankese economie is turbulent geweest en zij is het nog. Dit heeft zijn uitwerking niet gemist op het accountantsberoep aldaar. Ontstaan in een koloniale tijd en uit de behoeften van de koloniale machthebbers

¹) Orgaan van het Institute of Chartered Accountants of Sri Lanka.

heeft zij het odium als zijnde een onderdeel van de oude gevestigde machten, nooit helemaal van zich af kunnen schudden. In gesprekken met hoge ambtenaren en politici wordt snel gewezen in de richting van de accountants als aanduiding van conservatisme in het land. Op bescheiden wijze komt dit tot uiting in officiële commentaren die tamelijk verdedigend van aard zijn. Zo wordt vastgesteld dat de onafhankelijkheid van het beroep in een conceptie gezien wordt die afkomstig is uit liberalisme en verlichting, in plaats van een conceptie die uitgaat van een onafhankelijkheid van het kapitaal zelf, zoals dat hoort in een land waar alles van iedereen is (Accountant 1975-I). Een half jaar later wordt opgemerkt dat de wijzigingen die het land de afgelopen 20 jaar heeft ondergaan, onvoldoende hebben doorgewerkt in het accountantsberoep en dat bepaalde voorgestelde wijzigingen eigenlijk te laat zijn (Accountant 1975-II).

De verbondenheid met het verleden wordt sterk geïllustreerd met de taal: in 1956, 3 jaar vóór de oprichting van het Instituut, werd het Engels als eerste taal vervangen door het Sinhala. De maatschappelijke bovenlaag, waaronder de accountants, bleef en veelal blijft Engels spreken. De jaarverslagen van het Instituut bleven tot en met 1973 uitsluitend in de Engelse taal geschreven. Pas vanaf 1974 deden het Sinhala en het Tamil hun intrede. Eveneens pas in deze periode kwamen leerboeken in het Sinhala en het Tamil ter beschikking.

2. *Gisting*

In de zeventiger jaren kwam het accountantsberoep in een gistingsproces te verkeren. De banden met het verleden werden lossere. Deels kwamen de veranderingen door overheidsingrijpen, deels door veranderingen binnen de kring der beroepsuitoefenaren. Een katalyserende werking komt op naam van een document uit het einde van 1972, handelend over de toen in te voeren landhervormingswet, opgesteld door enkele leden van het Instituut, onder individuele verantwoordelijkheid van een hunner. Het document bevatte 9 pagina's met interpretatiemogelijkheden van deze wet. Ofschoon de daarin genoemde punten vaak louter formeel-juridisch waren, konden ze overigens worden uitgelegd als suggesties om de wet in een bepaalde richting uit te leggen. Dit paste helemaal in het bestaande beeld van een bolwerk van conservatisme, zoals de accountants door velen werden gezien.

Een volgende bron van wrijving tussen regering en Instituut werd de „sessional paper 9 1974” van het parlement met de omvangrijke naam „Report of the committee on duties, responsibilities and standards of professional accountants and auditors to the public accounts committee”. Hierin werden vérgaande eisen geformuleerd betreffende omvang en diepgang van te publiceren jaarstukken. Voorts kwam een allang sluimerende wrijving met de regering tot uiting in een serie wijzigingen in de Institute of Chartered Accountants Act, die in 1975 wetskracht kregen. De belangrijkste wijzigingen waren: afschaffing van het instituut van de „articled clerks”; invoering van de exameneis om FCA te worden, wellicht door een equivalent van de PhD-degree, maar dat moet nog uitgewerkt worden; afschaffing van de opleiding via de universiteit, vooral van regionaal belang omdat alleen de Colombo-vestiging van de universiteit een „department of business administration” (een wat denigrerend equivalent van onze bedrijfseconomie) als studierichting heeft; maar bovenal, de introductie van de „licentiate”. Dat is een tussenniveau, qua beschrijving vergelijkbaar met onze accountant-administratie.

consulent. Het belangrijkste motief was dat door de vergrote openbare sector een grote behoefte aan management in deze sector ontstaan was, dat de CA's daarvoor te weinig mankracht leverden en dat overigens hun niveau hoger was dan vereist. Bevestiging dat de invoering van dit tussenniveau door pressie van de regering tot stand is gekomen, komt niet verder dan in privé-gesprekken tot uiting. Wel is in een regeringsrapport uit 1974 over de zg. „brain drain” gesteld dat het lage aantal afgestudeerde accountants te wijten was aan vele restrictieve maatregelen en aan onzuivere beroepsuitoefening.

Deze wrijvingen bereikten hun climax toen de minister van handel, bij de benoeming van de bestuursleden van het Instituut voor 1975, volledig van zijn benoemingsrecht gebruik maakte en alle 6 kandidaten zelf aanzocht. De gevolgen waren hevige interne conflicten. Herhaaldelijk kwam het binnen het bestuur tot een stemming, die was dan 6-6, zodat de stem van de president de doorslag moest geven. Voor het bestuur voor 1976 zocht de minister het meer in accountants die gesteld waren op een goede harmonie. De lucht is nu een stuk opgeklaard. Boven genoemd document over de landhervormingswet wordt nu van beide zijden betreurd; de discussies over „sessional paper 9 1974” worden zakelijker en meer gezien in het licht van de concurrentiepositie die de nu zelfstandige economie (vooral thee) in de wereldeconomie inneemt.

3. *Westers*

Ondanks alle verschuivingen is steeds de westerse ziel herkenbaar. Zelfs in bovengenoemde „sessional paper 9-1974” wordt op meerdere plaatsen het Amerikaanse beroep en de Amerikaanse gedragsregels ten voorbeeld gesteld. De eerder genoemde standpunten waarin onder meer een ander soort onafhankelijkheid van het beroep wordt bepleit, hebben niet, in ieder geval nog niet, tot andere, niet-westerse beroepsopvattingen en -uitoefeningen geleid.

De beroepsuitoefening is juridisch naar Britse stijl geregeld: alle bedrijven met beperkte aansprakelijkheid zijn verplicht hun jaarstukken door accountants te laten onderzoeken. Maar voor het feitelijk functioneren van de accountant in het maatschappelijk verkeer, de politieke druk en de historisch gegroeide „credibility gap” blijkt een juridische benadering van het accountantsberoep onvoldoende; die verschijnselen kunnen we beter verklaren met de in ons land geldende theorie van de accountant als vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer.

E. De accountant in Sri Lanka

1. *De opleiding*

De hedendaagse in Sri Lanka functionerende accountant kan van verschillende huize zijn: van een der Britse instituten, van de opleiding van vóór 1960, of na 1960 tot nu toe van de opleiding via de universiteit. Wie nu accountant wil worden zal de universiteit overslaan. De desbetreffende universitaire graad verkort de accountantsstudie met slechts één jaar en brengt ze op drie jaar.

Toelating als student geschiedt normaliter na de middelbare school met zg. „advanced level”. Dit hogere niveau is een kopstudie en is eigenlijk bedoeld als voorbereidende klassen voor de universiteit. Voor de accountantsopleiding moet daar in ieder geval wiskunde bij zijn en tevens (tot nu toe) Engels; dit laatste vak

wordt niet meer verplicht nu alle belangrijke studieboeken in de eigen talen overgezet zijn.

Na een jaar doet de student een voorbereidend examen. Weer na een jaar kan hij het „licentiate”-examen afleggen. Om echter als „licentiate of the Institute” te worden ingeschreven, moet hij na het voorbereidend examen 2 jaar praktijkervaring hebben opgedaan. Zonder deze praktijkervaring mag hij wel examen doen: een tegemoetkoming aan studenten die geen werk konden vinden. Als ingeschreven „licentiate” kan hij functioneren als tussen-niveau-accountant. De belangstelling hiervoor is groot: meer dan 3.000 studenten waren daarvoor in 1976 aan de slag.

Na het verkrijgen van de praktijkervaring kunnen de „licentiates” het associate examen afleggen en wel in twee fasen. Om echter als ACA te worden ingeschreven, zijn opnieuw 2 jaar praktijkervaring vereist, tezamen dus 4 jaar. Iemand die in 4 jaar afstudeert, moet dus nog minimaal een jaar wachten op zijn inschrijving. Daarna kan de ACA zich via een examen als FCA specialiseren, maar de vereisten daarvoor zijn nog niet uitgewerkt.

De feitelijk benodigde tijd is altijd langer geweest dan de normatieve. Als belangrijkste oorzaak zag het Instituut de negatieve selectie van de studenten: het waren veelal degenen die niet aan de toelatingseisen van de meest begeerde „Medical and Engineering Faculty” hadden voldaan. Door de ont koppeling van de universiteit hoopt het op betere resultaten.

2. *Het functioneren als accountant*

Na inschrijving als accountant functioneert hij in een maatschappij die een aantal verschillen met de onze toont. Zo is de automatisering van geen betekenis in Sri Lanka. Daarentegen roept de grote openbare sector nieuwe behoeften op het gebied van de management audit op. Na de overname van de plantages was weinig controle op de bedrijfsvoering mogelijk: het technisch zeer geavanceerde Tea Research Institute gaat pas in 1977 een landbouweconoom in dienst nemen; de calculaties die tot nu toe impliciet aan technische adviezen ten grondslag lagen, waren globaal en steeds marginaal uitgevoerd. Ook in de „sessional paper 9-1974” wordt sterk aangedrongen op een oordeel over de efficiënte benutting van de aangewende middelen. Thans is de situatie zo dat het gewoonte is in de gewone accountantsrapporten de aandacht te vestigen op bepaalde gevallen van feilen van het management. Dit gebeurt alleen positief: aan een oordeel of het management niet een grotere activiteit had moeten ontplooiën e.d. is men nog niet toe.

De ruimere functie van de accountant sluit goed aan bij de veelheid van taken, die steeds door het accountantsberoep in Sri Lanka zijn verzorgd. Zo organiseert het Instituut regelmatig congressen over onderwerpen die niet direct met het accountantsberoep te maken hebben, zoals „Management op theeplantages”. Verder verrichten de accountantskantoren meerdere taken behalve de accountants-taak: administratie, opleiding, management, adviezen, secretariaat bij liquidaties en belastingen; deze laatste is het omvangrijkste: door de grootte van de openbare sector zijn ook de belastingen hoog.

De gedrags- en beroepsregels voor de accountant zijn ongeveer in de trant die we ook in ons land tegen komen, maar veel gedetailleerder en met uitgebreide beschrijvingen van normen over zijn werk. De meest opvallende verschillen zijn:

de vertrouwelijke rol van de accountant geldt niet voor de rechtbank; de beperkingen in self-promoting gaan zo ver dat zelfs een firma naam niet op visitekaartjes mag voorkomen en dat in personeelsadvertenties geen apart lettertype gebruikt mag worden voor de firma naam. Verder is de meest opvallende regel over de verklaring van de accountant, het mogelijke gebruik van een goedkeurende verklaring voor een significant deel der verantwoording, terwijl het totaal oordeel onthoudend dan wel afkeurend is.

3. De toekomst

In de toekomst van het accountantsberoep op Sri Lanka speelt de reeds vaker genoemde „sessional paper 9-1974” een belangrijke rol. De belangrijkste aanbevelingen hieruit zijn:

- Registratie en publikatie der jaarstukken van de grotere bedrijven dient in een voorgeschreven vorm te geschieden, met vérgaande detaillering: 33 soorten activa, zowel voor historische kosten als (geschatte) vervangingswaarden, toegelicht met 15 nadere specificaties.
- Voor de kleinere bedrijven richtlijnen in dit opzicht.
- Opzet van een comité uit het Instituut voor formulering, publikatie en handhaving van de naleving van „accounting principles”.
- Formele regelingen voor niet-openbare accountants.
- Uitbreiding van de accountantsfunctie tot een oordeel over de efficiënte benutting van de aangewende middelen en een (algemeen geformuleerde) plicht tot aangifte bij afwijking van deze en andere - vooral legale - normen; een wettelijke controle op de uitoefening van de functie.
- Keuze voor een analytische benadering.
- Opleiding door het Instituut voor vier verschillende niveaus: boekhouders, accountants van midden niveau, top-accountants en specialisten; de bestaande opleiding is te Engels („modelled on the British pattern”).

Voor een deel zijn deze aanbevelingen al realiteit: een soort management-audit betreffende aangewende middelen en de „licentiate”. Na een aanvankelijk hevig meningsverschil tussen regering en Instituut is de discussie in zakelijker vaarwater gekomen, zozeer dat individuele accountants van mening zijn dat een regeringswisseling - in mei 1977 moeten parlamentsverkiezingen komen - nauwelijks verandering zal brengen in de definitieve voorstellen.

F. Conclusie

Wij hebben kennis gemaakt met een land dat in enkele decennia sterk veranderd is en met een accountantsberoep dat al deze veranderingen in sterke mate ondergaan heeft. Van oorsprong onderdeel van een koloniaal stelsel wordt het nu voor de taak gesteld de helpende hand te bieden aan een economie die steeds meer haar eigen weg inslaat. Deze veranderingen komen niet zonder pijn tot stand, maar de periode van uitgesproken conflicten lijkt nu achter de rug. Er is een type midden-niveau-accountant op komst en de toekomst moet leren in hoeverre in de veronderstelde behoefte wordt voorzien en hoe de verhouding tussen „licentiate” en „echte” accountants zich zal ontwikkelen.