

HET ACCOUNTANTSBEROEP IN ZUID- EN OOST-AZIË (slot)

door Drs. Jac. Krikke

JAPAN

- I. De ontwikkeling van het beroep
- II. De beroepsorganisatie
- III. De verplichte controles
- IV. Beroepsproblemen

I. De ontwikkeling van het beroep

Het accountantsberoep was in Japan vóór 1948 van weinig betekenis.

De behoefte aan externe controle wordt voor het eerst genoemd na 1909, het jaar van het faillissement van een Japanse suikerraffinaderij, het zgn. Nitto-schandaal, waardoor aandeelhouders grote verliezen leden. Onder hen was een aantal Engelsen en de Britse ambassadeur in Japan deed de uitspraak dat de déconfiture voorkomen had kunnen worden indien openbare accountants controle hadden uitgeoefend op de financiële gestie der onderneming. Vanaf dat jaar werd herhaaldelijk gepoogd via een wet een beroepsregeling in het leven te roepen. Eerst in 1927 gelukte dit; deze wet was echter zeer onvolledig en heeft in het geheel niet aan de verwachtingen beantwoord. In feite werd slechts een titel ingesteld: alle personen die een graad hadden van een universiteit, college of handels-school en in het kader van hun opleiding het vak „accounting” hadden gevolgd, kregen het recht zich - zonder enig examen - te laten registreren als „Keirishi” („Keiri” = „accounting” en „shi” = dit als beroep uitoefenend).

Tot 1948, toen de wet werd ingetrokken, hadden 25.683 personen de kwalificatie „Keirishi” verkregen. Minder dan 10 % van dit aantal oefende actief het beroep uit en slechts een heel enkele verrichtte onafhankelijke, externe controles. Deze laatste kwamen nauwelijks voor in het Japanse bedrijfsleven. Hierop bestond een uitzondering voor publiekrechtelijke lichamen en door hen geëxploiteerde instellingen als scholen en ziekenhuizen en voor een aantal liefdadige instellingen die subsidies van de Overheid ontvingen. Reeds sedert 1889 kenden deze lichamen en instellingen verplichte externe controle

In 1948 kwamen achtereenvolgens tot stand „*The Securities and Exchange Law*” en „*The Certified Public Accountants Law*”.

Laatstbedoelde wet introduceerde de titel „*Konin Kaikeishi*”, hetgeen betekent „officieel erkend openbaar accountant”¹⁾). De wet beoogde een grondige hervorming en een optrekking van het beroep tot het niveau van de Verenigde Staten en Engeland. Zij vestigde in Japan een systeem dat veel overeenkomst vertoonde met het Amerikaanse CPA-systeem, schreef de exameneisen voor, regelde de uitoefening van het beroep en regelde ook de tucht.

Er zijn in Japan vier categorieën personen op accountantsgebied werkzaam:

- 1 CPA's,
- 2 Assistant CPA's,
- 3 Foreign CPA's,
- 4 Registered Public Accountants.

¹⁾ De vertaling met „CPA” is niet geheel juist, maar zij wordt - evenals de beide eerder genoemde en ook verder nog te noemen vertalingen - in de Amerikaanse literatuur regelmatig gehanteerd en zal onderstaand ook verder worden gebezigd.

Men mag het beroep slechts uitoefenen als men geregistreerd is bij het Ministerie van Financiën; de registratie moet iedere 3 jaar vernieuwd worden.

ad 1 en 2. Er bestaat een „CPA-Examination Committee”, fungerend onder auspiciën van het Ministerie van Financiën en bestaande uit overheidsambtenaren, hoogleraren en practiserende accountants, allen benoemd door de Minister van Financiën. Ingevolge de wet worden onder leiding van deze commissie regelmatig examens afgenomen.

De examenstructuur herinnert aan Engeland, aangezien men de onderscheiding heeft tussen

preliminary,
intermediate en
final examination.

De slagingspercentages zijn laag. Van bijvoorbeeld 1955 tot in de zestiger jaren schommelt dit percentage voor de beide eerste examens tussen de 8 en 15 procent terwijl het voor het „final examination” iets hoger ligt. De aantallen kandidaten zijn voor het „intermediate” het grootst (tussen de 2.000 en 3.000), voor het „final” variëren zij van 100 tot 1400²⁾. Zonder verder op de inhoud van de examens in te gaan, wordt vermeld dat het „intermediate” omvat bedrijfseconomie, handelsrecht, boekhouden, theorie en praktijk van „accounting”, „cost accounting” en „auditing”.

Zij die voor dit examen zijn geslaagd, kunnen zich bij het M. v. F. laten registreren als „Kaikeishi Ho”, d.w.z. als „Assistant CPA”, ook wel vertaald als „Junior CPA”³⁾.

De „assistant CPA” kan:

a. De beroepsopleiding voortzetten en zich voorbereiden op het „final examination”, dat vier vakken heeft:

- accounting practices,
- auditing,
- financial analyses,
- taxes.

Tot dit examen wordt men alleen toegelaten als men kan aantonen in totaal 3 jaar in de praktijk gewerkt te hebben, waarvan de laatste 2 jaar in dienst van een CPA. Onder bepaalde voorwaarden kan „in dienst van een CPA” vervangen worden door andere administratieve ervaring.

b. De beroepsopleiding stopzetten. Hij mag het openbare beroep uitoefenen, maar *niet* de verplichte controles verrichten die de „Securities and Exchange Law” voorschrijft.

De situatie is, dat er ruim 2200 „assistant CPA's” zijn, dat de meesten in dienst zijn van CPA's en dat enkelen een eigen kantoor hebben.

ad 3. Personen die in andere landen aan eisen voldoen die overeenkomen met de

²⁾ Gegevens ontleend aan „CPA's in Japan”, uitgave 1962 van het „Japanese Institute of CPA's”, blz. 6.

³⁾ In het verslag van het in 1961 te Zürich gehouden U.E.C.-congres komt de vertaling „Hilfsprüfer” voor („Probleme neuzeitlicher Unternehmensführung”, blz. 247).

opleidingseisen welke in Japan aan de „Konin Kaikeishi” gesteld worden en verder een voldoende kennis van de Japanse wetgeving op het gebied van de „accounting” hebben, mogen hier werkzaam zijn.

Daartoe wordt vanwege het M. v. F. een mondeling onderzoek ingesteld. Als dit gunstig verloopt - lang niet alle aanvragen worden geaccepteerd - mogen zij in Japan het openbare beroep uitoefenen; zij zijn verplicht zich daarbij te bedienen van de titel „Gaikoku Konin Kaikeishi”, hetgeen als „Foreign CPA” wordt vertaald.

Hun aantal bedraagt slechts enkele tientallen; zij hebben zich georganiseerd in de „Association of Foreign CPA's in Japan”.

ad 4. Zij die onder de wet van 1927 „Keirishi” geworden waren, konden zich laten herregistreren als „Keirishi” in de betekenis van „registered public accountants” en mochten daarna het beroep voortzetten behalve dat het hun *niet* is toegestaan de verplichte controles te verrichten welke de wet op de „S.E.C.” voorschrijft.

Overigens moet worden opgemerkt dat slechts een kleine minderheid (circa 15 0/0) opnieuw geregistreerd is. Aangezien bovendien de herregistratie eenmalig was, is hier sprake van een uitstervende groep.

II. De beroepsorganisatie

Het „*Japanese Institute of Certified Public Accountants*” is in oktober 1949 opgericht door een aantal „CPA's”. Het Instituut heeft regionale afdelingen en doet, ondermeer door een aantal commissies, aan research.

Er zijn bijna 2100 „CPA's” in Japan, daarvan zijn ruim 1750 lid van het Instituut. Van de 2200 „assistant CPA's” zijn circa 700 als „associate members” bij het Instituut aangesloten.

Het Instituut heeft, ten behoeve van zijn leden, tot stand gebracht een model voor een met opdrachtgevers te sluiten overeenkomst tot controle alsmede tariefenscalen. Het bedoelde model werd opgesteld in samenwerking met de Japanse „Federation of Business Organizations”.

III. De verplichte controles

„The Securities and Exchange Law” van 1948 en de maatregelen die daarna op basis van deze wet door het M. v. F. zijn afgekondigd, schrijven voor dat Japanse „Kabushiki Kaishas” (afgekort als „K.K.'s” = N.V.'s) van een bepaalde omvang - in het algemeen een aandelenkapitaal van 100.000.000 Yen, ofwel circa *f* 1.000.000,— of meer - wier aandelen aan effectenbeurzen zijn genoteerd, jaarlijks een verslag moeten opmaken en bij het M.v.F. indienen. Dit verslag moet ondermeer de financiële jaarstukken bevatten die moeten zijn gecontroleerd door een onafhankelijke „CPA”. Het M.v.F. vereist bovendien dat het rapport van de accountant aan hem moet worden overgelegd; dit rapport moet ondermeer bevatten het oordeel over de jaarstukken en een - tamelijk gedetailleerde - samenvatting van het verrichte controlewerk.

Het M. v. F. heeft ingesteld een „Business Accounting Council” die „Audit standards”, „Working rules for conduct of audits” en „Reporting standards” heeft gepubliceerd. De status van deze normen en regels wordt, in vertaling, aldus

omschreven: „... while they bind no one legally, they are the standards every professional auditor should abide by”⁴⁾). Deze in feite dus door de *Overheid* gepubliceerde normen kunnen beschouwd worden als wettelijk vastgestelde „general accepted auditing and reporting standards”. Op de inhoud ervan wordt niet ingegaan omdat zij in belangrijke mate overeenstemmen met die welke - *door de beroepsorganisatie!* - in de Verenigde Staten ingang hebben gevonden en aanvaard zijn.

In dit verband moet worden vermeld de afkondiging door het Japanse Instituut in 1950 van „Rules of Professional Ethics”. De organisatie legt in „Notes” zijn zienswijze t.a.v. de techniek en ethiek van de beroepsarbeid vast. Onderdeel van de „Notes” zijn de „Bulletins on Auditing”. Het Instituut *werkt echter nauw samen met het M. v. F.* teneinde de verdere opbouw en doorwerking van de eerder bedoelde controlenormen en van „accounting principles” te bevorderen. Uit enkele geschriften werd de indruk verkregen dat de Instituutsaandacht op dit gebied haar zwaartepunt in de laatstaangeduide richting heeft.

IV. Beroepsproblemen

Om het beroep nader te karakteriseren zou het volgende kunnen worden opgemerkt.

1 Toen de S.E.C.-wetgeving in 1948 tot stand kwam, ontstond ineens een versterkte vraag naar accountants terwijl in die zelfde tijd - o.m. door de examen-eisen - het aanbod afnam. Men zou kunnen zeggen, dat de invoering van deze wet een wat ruwe maatregel was en in geen enkel opzicht het karakter had van een consolidatie van gegroeide verhoudingen.

Het is een nadeel dat de accountancy en de controle ingevolge de wetgeving m.b.t. de „Securities and Exchange Commission” in zo korte tijd moesten worden gecreëerd en niet een natuurlijk ontwikkelingsproces konden doorlopen.

2 Een gegeven uit 1962 vermeldt dat er 1882 naamloze vennootschappen zijn die hun financiële stukken deponeren bij het M. v. F. en dat het aantal accountants, dat van deze n.v.'s een opdracht tot controle had, 581 bedroeg. Controle ingevolge de wet op de S.E.C. is - hoezeer bedenkend dat aan de kantoren van bedoelde accountants andere accountants verbonden zijn - in belangrijke mate geconcentreerd bij een minderheid van gevestigde CPA's en vele jongere accountants slagen er niet in dit soort controles te verkrijgen⁵⁾.

3 Bijna 1900 naamloze vennootschappen zijn ingevolge de grens van 100 miljoen Yen verplicht hun jaarstukken te doen controleren door een onafhankelijk accountant. Verschillende schrijvers zijn van mening dat deze grens moet worden verlaagd teneinde de controleplicht aan meer bedrijven op te leggen.

4 „Our CPA's are greatly handicapped by professional individualism”, zo zegt het onder 2 geciteerde geschrift van het Japanse Instituut.

De meeste accountantskantoren zijn relatief klein van omvang. Het gebrek aan toegelaten vormen van *samenwerking* met andere CPA's - b.v. in een maatschap - doet zich sterk en toenemend gevoelen, met name wat betreft de grotere controles. Een wet die de maatschapsvorm mogelijk moet maken, werd in 1965 overwogen.

⁴⁾ „Professional Accounting in 25 countries”, hoofdstuk 23: „Japan”, blz. 13.

⁵⁾ „CPA's in Japan”, blz. 7.

- 5 Hoewel het begrip voor de beroepsaanduiding „Konin Kaikeishi” toeneemt, moet enerzijds gezegd worden dat de positie van de „K.K.shis” moet worden versterkt om hun onafhankelijkheid en integriteit te verzekeren en moet anderzijds worden opgemerkt dat het bedrijfsleven nog te weinig doordrongen is van de waarde en de betekenis van het fungeren door accountants als *onafhankelijk controledeskundige*. „The audit certificate by the Certified Public Accountant can not be said popular in Japan”, schreef Takezaki in 1962⁶).
- 6 „Vrijwillige controles” zijn in Japan nog schaars.
- 7 Het aantal „CPA's” in Japan bedraagt omstreeks 2100 en dit aantal zou aanzienlijk groter moeten zijn als de beroepsuitoefening bevredigend zou willen zijn. Het is ook te betreuren dat deze 2100 personen zich niet allen hebben aangesloten bij het Japanse Instituut dat 1750 leden telt.
- 8 Een van de maatregelen tot verbetering van de beroepssituatie zou zijn de honoraria voor „CPA's” te verhogen. Een gevestigde beroepsgenoot en zijn assistent ontvangen samen niet meer dan f 4200,— per jaar aan inkomen uit een gewone controle. De controles zijn dus noodzakelijkerwijs oppervlakkig en het komt zelden voor dat een „CPA” of zijn assistent ter plaatse inventariseert, in de fabrieken komt, interviews met mensen in het bedrijf houdt en andere essentiële beroepspllichten vervult.⁷)
- 9 Het is merkwaardig dat in dit economisch zo belangrijke land de ontwikkeling van het openbare accountantsberoep daarmee geen gelijke tred heeft gehouden.

⁶) T. Takezaki in „Accounting and the world economy”, blz. 27. Prae-advies Achtste Internationaal Accountantscongres 1962, New York.

⁷) Punt 8 is ontleend aan „The Japan Stock Journal” van 19 april 1965.