

## UIT HET BUITENLAND

### Britain faces new problems

Onder deze titel is in *The Accountant* van 2 November het verslag van een lezing opgenomen, gehouden door Sir Harold G. Howitt, den vroegeren voorzitter van het Institute of Chartered Accountants voor het American Institute of Accountants ter gelegenheid van het feit, dat voor 50 jaar de eerste C.P.A. degree door den Staat New York werd verleend. Allereerst werd de nationalisatie van de industrie besproken. De Bank of England, de kolenmijnen en het burgerlijk luchtverkeer zijn reeds genationaliseerd. Plannen bestaan voor gas- en electriciteitsvoorziening, voor spoorwegen en wegverkeer op den langen afstand, voor ijzer- en staalindustrie, voor telegraaf en draadloze telegrafie en voor de gezondheidsdiensten. De laatstgenoemde is het eerste voorbeeld van een nationalisatie van een beroep, namelijk dat van dokters.

De overgang was des te gemakkelijker als een gevolg van de controlemaatregelen veroorzaakt door den oorlog. Het kan zelfs zijn, dat het motief der economische controle, namelijk het aanwenden van de beschikbare arbeidskracht en materialen op de meest effectieve wijze (ongeacht de kosten) de continueering van deze principes in vreedstijd heeft vergemakkelijkt.

De kwestie der schadeloosstelling van de bezitters is van vitale betekenis en naar een rechtvaardige oplossing wordt gezocht. In het geval van de Bank of England werd dit probleem opgelost door de uitgifte van gouvernementeele obligaties dragende een rente gelijk aan de vroegere gemiddelde dividenden. Deze basis werd wel becritiseerd, omdat geen rekening was gehouden met de vorming van vrije reserves noch met de winsten waaruit zij werden gevormd.

In het geval der kolenmijnen werd de regeling der vergoeding overgelaten aan een arbitrair tribunaal, bestaande uit twee rechters van het High Court en een accountant. Dit tribunaal sprak zich uit voor de bepaling van de inkomsten welke normaliter zouden blijven bestaan en de kapitalisatie daarvan tegen een behoorlijken rentevoet.

Complicaties treden op over de vraag, zelfs bij de kolenmijnen, welke bezittingen genationaliseerd zullen worden en welke niet. Hoe verder de nationalisatie voortschrijdt op het gebied der fabrikaten, hoe groter deze complicaties worden en de moeilijkheden in het geval der ijzer- en staalindustrie zijn nog niet ernstig aangepakt.

Waar zooals in het geval der kolenmijnen de voornaamste post de loonkosten is, moet het succes of het falen der nationalisatie afhangen van de medewerking der arbeiders. Het is mogelijk, dat indien deze medewerking wordt verleend, de besparingen op loonkosten en de besparingen van rente op staatsobligaties vergeleken met de vroegere opbrengst in dividenden enz. aan de eigenaren belangrijk zullen zijn. De toekomst zal het leeren.

Sir Howitt besprak voorts de wijze van administreeën en door wie de controle zal worden uitgeoefend. Hiervoor verwijs ik naar hetgeen reeds vroeger in deze Rubriek werd vermeld.

Hij merkte verder op: Als accountants zijn wij ook geïnteresseerd in de techniek van de controle van deze semi gouvernementeele organisaties. De bedoeling der verschillende wetten is, dat door den verantwoordelijken Minister het Rijk controle zal houden op de politiek met betrek-

king tot de gevallen van nationaal belang, doch dat zij het bewind zal delegeren aan verschillende Besturen, samengesteld uit zaken- en vakmensen, waaronder accountants en uit arbeidersvertegenwoordigers. Zulk een opzet verlangt natuurlijk van beide zijden een groote mate van medewerking: van de zijde van het Gouvernement zich niet te mengen in het bestuur en zich door het Parlement of de Pers niet op dit pad te laten dringen, van de zijde van de Besturen om de gevoeligheden, die onafscheidelijk aan dezen vorm van gezamenlijke controle zijn verbonden met tact te behandelen.

Daarna behandelde de spreker de samenwerking der verschillende vereenigingen in Groot Brittannië teneinde tot een regeling van het beroep te komen. Hij merkte hierbij op, dat de buitenlandsche accountantsvereenigingen, indien hiertoe de wensch te kennen werd gegeven in Groot Brittannië zouden kunnen worden geregistreerd als „recognised body”. In dat geval zou elk lid, die de vereischte stage in een accountantskantoor had doorgebracht en die een zaak in Groot Brittannië zou willen openen, in staat zijn een vergunning te verkrijgen en zich daar een Public Accountant kunnen noemen. Naar sprekers meening is dit slechts het begin van de samenwerking. Het is zeer te hopen, dat accountants zich zouden aansluiten en er voor zouden zorgen, dat hun beroep zoover als het kan op een uniforme basis zou zijn gevestigd. Hij zou zich gelukkig prijzen, indien een conferentie tot dat doel zou meewerken en hij kon niet inzien waarom hiertoe geen specifiek mechanisme in het leven zou worden geroepen, in den vorm van gezamenlijke comités of indien noodzakelijk door briefwisseling.

Sir Harold Howitt ging hierna over tot de bespreking van de recente ontwikkeling van het beroep in Groot Brittannië. The Council of the Institute of Chartered Accountants begon in 1942 een serie Recommendations on Accounting Principles te publiceeren. Deze Recommendations zijn vrijwel algemeen welkom geheeten. Tot nu zijn elf Recommendations gepubliceerd. Eenige hiervan hadden betrekking op oorlogsschade en belastingen, doch andere hadden betrekking op algemeene onderwerpen als:

Moeten dividenden, rente van obligaties en andere kosten worden gepubliceerd voor af na den aftrek van income tax.

De juiste behandeling van voorgestelde winstuitkeeringen.

Reserves en voorzieningen (bestemmingsreserves).

Filiaalbedrijven en geconsolideerde rekeningen.

Vorm der Balans en Verlies- en Winstrekening.

Afschrijving van vaste activa.

Waardeering van den inventaris.

Intusschen kwam de Commissie onder leiding van Mr. Justice Cohen met zijn voorstellen.

Deze voorstellen zijn reeds genoegzaam besproken, zoodat ik deze als bekend mag veronderstellen en ik over kan gaan tot de vermelding van hetgeen Sir Howitt in het midden bracht over Accountants Responsibilities.

Een steeds grooter wordend deel van onze leden verlaat de rangen van de Accountantspractijk en gaat naar industrie en handel. Dit is een waardevolle ontwikkeling zoowel voor de industrie als voor het beroep. Intusschen stelt het problemen wat betreft de status en de wijze van

vertegenwoordiging der „industrieele” leden in de commissies der vereenigingen. Het stelt ook problemen in salarismnormen, speciaal wat betrefd leden en articed clerks, die van het leger terugkeeren, want accountantskantoren kunnen in het begin niet mededingen tegen de aanbiedingen van de zijde van de industrie.

De public accountant staat bloot aan druk van verschillende kanten; van politici om een bepaalde richting te kiezen, van statistici om gegevens te verstrekken, van aandeelhouders om het bestuur der onderneming te becritiseeren. Als auditors moeten wij alle druk weerstaan en gelijk de schoenmaker bij onze leest blijven.

Door zoo te doen zullen wij op den duur het best de belangen van onze cliënten, van de gemeenschap en evenzeer van onszelf dienen.

## Winstbepaling

In *The Accountant* van 16 November geeft de Redactie een beschouwing over de winstbepaling, waaruit blijkt, dat men de bezwaren van de conventioneele waardeeringswijze „at cost or lower market value” zeer goed inziet. Ik heb het volgende aan dit artikel ontleend.

Als accountants erkennen wij, dat het nut van onze winstbepalingen afhangt van de samenstelling van den voor korten termijn opgestelden en in beknopten vorm gegoten staat, die wij de winst- en verliesrekening noemen. Wij beginnen in te zien, dat deze rekening een behoorlijke aanwijzing moet geven van de werkelijke winstmogelijkheden van een in werking zijnde onderneming *onder de voorwaarden, die gedurende de periode, waarop deze betrekking heeft*, bestaan. Deze winsten worden bepaald door een juiste en consequente toepassing van aanvaardbare methoden. Men stelt tegenover elkaar huidige inspanningen en voordeelen, huidige offers en bereikte resultaten, doch daar is een critieke factor, waarmede nog rekening moet worden gehouden en dat is de huidige noodzakelijkheid om een aantal vroegere offers te gebruiken en te vervangen, welke offers ons gedeeltelijk in staat stelden om de huidige operaties te bewerkstelligen. De historische waardeeringsbasis heeft geleid tot het verbergen van de werkelijke waarde van de te vervangen vermogensdeelen en vroeger of later zal het accountantsberoep geroepen worden de basis der afschrijvingen te herzien. Het is duidelijk, dat een soort *adjustment account* moet worden toegevoegd, als het vermogen van de onderneming tot instandhouding van haar vast kapitaal uit de loopende winsten op een behoorlijke schatting wil berusten. Ook het effect van snelle technische wijzigingen op de winstrekeningen kunnen op deze wijze gezien worden. Voorts moet aandacht besteed worden aan het netelige vraagstuk van de waardeering van den ijzeren voorraad.

Uit het bovenstaande volgt, dat afschrijving een vitale kwestie vormt voor de winstbepaling in samenhang tot de grootte der werkelijk gebruikte vaste kapitaaleenheden. Tot dusver hebben wij te doen gehad met een periode van stijgende prijzen, doch bij vallende prijzen is het niet moeilijk de nadeelen van een aanpassingsproces in te zien, indien de historische kostprijs als maatstaf van de instandhouding van het kapitaal is gebruikt.

De conventioneele waardeering van inventaris at cost or market houdt geen voldoende rekening met basisvoorraden benodigd tot in stand houden van omzetten. Bovendien leidt het tot grotere winsten in infla-

tionistische perioden en tot lagere winsten in deflationistische tijden dan het geval zou zijn indien begin- en eindvoorraden waren vastgenageld aan standaardprijzen. Mr. G. O. May in *Twenty-five years of Accounting Responsibility* zegt: „it must be admitted that the cost or market basis is designed primarily to afford a sound balance sheet value, and that some change of method, or some change in the form of presentation of results, may be called for at this time, when the income account is becoming recognised as potentially, at least more significant than the balance sheet.”

## Accountantsverklaringen

In het nummer d.d. 2 November van *The Accountant* komt het volgende sarcastische ingezonden stuk voor:

Inzender vond tot zijn verbazing een accountantsverklaring waarin voorkwam: „We have not inspected the title deeds of the property.” Hij vond, dat voor dergelijke verklaringen een toekomst was weggelegd en hij zag al een verklaring van de volgende inhoud: „I have audited the above balance sheet and have not examined the title deeds or the investments. I have verified neither the bank balance nor the cash in hand. I have accepted the list of debtors and creditors as produced by the accountant and I am informed that vouchers are held for all payments made. I have obtained such information and explanations as I felt disposed to ask for and, provided both sides add up to the same total I am of opinion etc.”.

In ernst was hij benieuwd of de auditor gerechtigd is een verklaring te geven zoals in het begin vermeld, zonder minstens hiervoor zijn redenen op te geven. Hij wist, dat dit de auditor niet ontheft van zijn verantwoordelijkheid, doch hij vroeg zich af of het fair is tegenover aandeelhouders. De verklaring is afgegeven door een welbekende Londensche firma van Chartered Accountants.

## Trends in Auditing and Reporting

In het Augustusnummer van *The New York Certified Public Accountant* komt onder dezen titel een artikel voor van de hand van Dr. Joseph J. Klein C.P.A. Het is de weergave van een lezing, die gehouden is voor een kring van accountants, die uit den oorlog waren teruggekeerd en welke ten doel had hen op de hoogte te stellen van de wijzigingen, die in de opvattingen hadden plaats gehad gedurende den tijd dat zij afwezig waren. Hij begon met een historisch overzicht van de ontwikkeling van het beroep te geven. De auditor gaf reeds lang geleden volledig en gedetailleerd onderzoek van alle transacties op. Een vijf en twintig jaar geleden werd de steekproef erkend als de algemeen toegepaste methode. Vooral Montgomery was de voorvechter van dit systeem. De Ultramares zaak en later de Mc. Kesson & Robbins zaak gaf aanleiding meer nadruk te leggen op de materiele juistheid van de voorraden en de vorderingen. Deze laatste zaak gaf eveneens aanleiding om meer aandacht te besteden aan de goede werking der interne controle. Onderzoek naar de betrouwbaarheid van de geboekte posten kan uitmaken in hoeverre steekproeven kunnen worden toegepast. Personeelsmoeilijkheden gedurende

den oorlog legden den nadruk op het nut van de analytische beschouwing der rekeningen. Om de betrouwbaarheid van steekproeven te ondersteunen, kan een analytisch onderzoek leiden tot de ontdekking van belangrijke ongewone posten. Er zijn verschillende vormen van dergelijke analyses: (1) vergelijking van werkelijke met begrootte cijfers, (2) vergelijking van kosten met verkoopen en andere belangrijke verhoudingscijfers van het loopende jaar met die van het vorig jaar, (3) bepaling van bruto winst, (4) vergelijking van fabrikaten met verbruik grondstoffen, (5) vergelijking van werkelijke productiekosten met vooraf bepaalde standaarden en schattingen. Wij beginnen liever dan eindigen met de analyse der rekeningen, omdat het doel der „short cut“ is het aanwijzen van feiten welke een meer gedetailleerd onderzoek vereischen.

De schrijver behandelt dan het begrip „Auditing Standards“ en komt tot de conclusie, dat er heden noch een definitie, noch een bepaling, tenminste geen, waarover een algemeene overeenstemming verkregen is, bestaat.

Trots het gemis van een definitie, zijn wij voortgegaan in onze „short form reports“ de categorische verklaring op te nemen, dat „our examination was made in accordance with generally accepted auditing standards applicable in the circumstances and included all procedures which we considered necessary“.

Indien iemand er niet spoedig in slaagt om een aannemelijke definitie te produceeren, doen wij er misschien beter aan geen tijd te verknoeien door te trachten het blijkbaar ondefinieerbare te definieeren en officieele goedkeuring zien te verkrijgen om de verklaring in onze rapporten bijv. als volgt te doen luiden:

„In our examination we employed all applicable and generally accepted auditing procedures which we considered necessary“.

Het vraagstuk der auditing standards heeft twee aspecten n.l. een objectief en een subjectief aspect. Het subjectieve aspect heeft betrekking op de bekwaamheid en de onafhankelijkheid van den accountant. Het objectieve aspect heeft betrekking op de opstelling van het werkprogramma, op de wijze van onderzoek en op de wijze van rapporteeren.

Bij het opstellen van het werkprogramma moet de accountant goed op de hoogte komen van de administratie en de interne controle bij den cliënt. Dit werk kan het best worden uitgevoerd in den loop van het boekjaar. De wijze van het onderzoek hangt af van de betrouwbaarheid van de interne controle. Gedurende den oorlog waren cliënten dikwijls niet in staat om een behoorlijk interne controle te blijven voeren en dit leidde noodzakelijkerwijze tot groote moeilijkheden bij den accountant wiens personeelsmoeilijkheden zeer groot waren. Gepoogd werd, en over het algemeen met succes, de vooroorlogse werkwijze te handhaven. Zoo werd over de voorraden gerapporteerd, hoewel opname in natura onmogelijk was, hetzij door een Gouvernementsvoorschrift, hetzij door het continu in bedrijf zijn der fabrieken. Zoo ook met de vorderingen, waarvan het grootste deel uit vorderingen op den Staat bestonden, van welke geen goedkeuring was te verkrijgen.

Wat het rapporteeren betreft, waren er groote moeilijkheden. Gouvernementeel contracten moesten worden beëindigd en in vele gevallen moest het accountantsrapport worden uitgebracht op een tijdstip, dat de finale vergoeding nog niet was geregeld. Voorts waren er gecompliceerde belastingvraagstukken. Dikwijls waren restituties sinds 1940 niet geregeld. Door de voordeelige regelingen inzake teruggave van verliezen en credi-

teeringen van excess profits, konden de winsten van vorige perioden niet worden bepaald. Strenge straffen waren gesteld op prijsovertredingen. Indien de accountant bewijzen vond, dat overtredingen hadden plaats gehad, moest de relatie accountant cliënt worden gerespecteerd. In menig geval moest de accountant zich een oordeel vormen over de toereikendheid der gevormde reserves en hij kon niet vergen, dat de reserve zoo zou worden opgevoerd, dat er een strafvervolgung uit zou voortvloeien. In sommige gevallen was het wijzer voor den accountant zich terug te trekken.

T.a.v. de accountantsverklaringen merkt de schrijver op, dat vóór den oorlog de volgende verklaring gebruikelijk was:

„We have examined the Balance Sheet of ..... and the Income and Profit and Loss and Earned Surplus Statement for the year then ended, have reviewed the system of internal control and the accounting procedures of the companies and, without making a detailed audit of the transactions, have examined or tested accounting records of the companies and other supporting evidence, by methods and to the extent we deemed appropriate. Our examination was made in accordance with generally accepted auditing standards applicable in the circumstances, and included all procedures which we considered necessary.

In our opinion, the accompanying Balance Sheet and the related Income and Profit and Loss and Earned Surplus Statement present fairly the position of ..... at ..... and the results of the operations for the year ended on that date, in conformity with generally accepted accounting principles applied, on a basis consistent with that of the preceding year.

Deze verklaring moet worden gewijzigd, indien er uitzonderingen of afwijkingen hebben plaats gehad. Na het woord necessary kwam dan „except that it was not practicable to confirm the receivables from departments of the U.S. Government as to which receivables we have been satisfied by means of other auditing procedures.

Een dergelijk voorbehoud wordt gemaakt, indien „it was not practicable to observe physical inventory quantities”.

Sinds einde 1942 is het gewoonte geworden om in de verklaring de afwijking van de uitgebreide werkwijze met betrekking tot de verificatie van de voorraden en de saldobestemming der vorderingen op te nemen, ongeacht of een dergelijke werkwijze praktisch en redelijk is en zelfs indien de onafhankelijke accountant zich op andere wijze heeft overtuigd. Hij waagt de vraag te laten rijzen waarom de verklaring geen reden opgeeft waarom „accepted procedures were not employed”. Hij doet dit aan de hand van een aangetroffen verklaring: ..... and without making a detailed audit of the transactions, have examined or tested accounting records of the corporation and other supporting evidence by methods and to the extent we deemed appropriate ..... We did not circularize the customers since we were able to verify the balances by other methods which were considered adequate.

De schrijver geeft hierna een historisch overzicht over den vorm waarin accountantsverklaringen werden gegoten. De woorden „auditing standards” werden in het begin van 1941 gebruikt. Twee jaar hieraan voorafgaande kwam het korte rapport (verklaring) in zwang, doch er werd toen geen melding gemaakt van „auditing standards”. Nog vroeger en slechts in enkele gevallen vóór 1937 maakte de verklaring melding van „information and explanations” van bestuurders en employées en er werd niet naar de werking van interne controle verwezen. Toen kwam in de

verklaring veelal de volgende zin voor „accepted principles of accountancy consistently maintained during the year under review”. Later eerst werd gewezen op de gelijke opvattingen tusschen het loopende en het vorige jaar. Vóór 1930 bestond er geen vaste vorm voor de verklaring.

Terugkeerende op „accounting standards” of „procedures” welk woord de schrijver prefereert, stelt hij, dat de accountant moet beslissen, welke werkzaamheden hij moet verrichten. Dit hangt samen met een aantal factoren.

1. De materieële belangrijkheid van den post met betrekking tot het totaalcijfer.
2. Het gevaar van vergissingen.
3. De verhouding tusschen de kosten der uitvoering en het nuttig effect hetgeen mag worden verwacht.

Men moet zich op deze wijze realiseeren, dat er altijd evenwicht blijft bestaan tusschen inspanning en resultaat, waarbij aan het oordeel van den auditor dient te worden gelaten, welke werkmethode van geval tot geval zal moeten worden toegepast. De accountant zal zich moeten overtuigen, dat de gevolgde principes de juiste zijn en belangrijker nog, dat er een vaste lijn is in de toepassing van deze principes. Zoowel gedurende het loopende jaar als ten aanzien van het vorige jaar. Indien er een belangrijke afwijking bestaat, moet dit in het rapport worden gemeld. In oorlogstijd is meer de nadruk gelegd op volledige vermelding van alle belangrijke en ter zake dienende feiten. Er is een voorschrift van het Institute of C.P.A., dat luidt:

In expressing an opinion on representations in financial statements which he has examined, a member shall be held guilty of an act discreditable to the profession if:

- a. He fails to disclose a material fact known to him which is not disclosed in the financial statements but disclosure of which is necessary to make the financial statements not misleading.

Eens, niet 'zoo lang geleden, was de opvatting, scheen althans te zijn: „if in doubt, leave it out”. Nu kan gezegd worden, dat de heerschende motiveering juist het omgekeerde beeld vertoont.

Tenslotte wijdt de schrijver uit over de gevolgde accountantstechniek gedurende den oorlog. Personeelsmoeilijkheden maakten het noodzakelijk het werk over het geheele jaar te verdeelen, hetgeen vele voordeelen medebracht.

De tendens om natuurlijke fiscale jaren te creëren, verschillend van het kalenderjaar, een behoefte welke in acuten vorm gedurende den oorlog werd gerealiseerd, kan tot een permanente verbetering leiden.

Gedurende den oorlog werd het gebruikelijk het personeel van den client met inbegrip van de interne controlediensten in te schakelen voor het samenstellen van schema's, analyses, nagaan van de openstaande posten en dergelijke werkzaamheden. Hierdoor werd veel tijd bespaard, welke de accountant kon gebruiken met checken van de vouchers. Het is niet onwaarschijnlijk, dat deze samenwerking zal worden voortgezet.

Voorts heeft er een groote mate van specialisatie plaats gehad. Zelfs in kleinere kantoren werd het efficient geoordeeld om de verantwoordelijkheid onder te verdeelen, zoodat een of meer assistenten expert zou worden op het gebied van belastingen, sociale wetten, loonstabilisatie, kostprijadministratie, wettelijke voorschriften e.d. Het is mogelijk, dat deze soort specialisatie niet zal en niet kan worden beëindigd. Het beroep heeft zich veel moeite gegeven om tot het beste middel te komen om leden op te leiden voor gespecialiseerde werkzaamheden. CH. H.