

„ACCOUNTING PRINCIPLES” IN DE BRANDING

door F. M. A. Karelse

Wie kennis heeft genomen van de Amerikaanse vakliteratuur van de laatste jaren, is stellig niet onkundig gebleven van zekere gebeurtenissen, welke de gemoederen van onze overzeese beroepsgenoten in heftige beroering hebben gebracht.

Ik doel hier op de tegenstellingen, welke in Amerikaanse accountantskringen aan het licht zijn getreden rondom de toepassing van de z.g. „generally accepted accounting principles” in de jaarrekeningen van Amerikaanse vennootschappen.

Zoals bekend mag worden verondersteld, houdt de Amerikaanse accountantsverklaring o.m. de bevestiging in, dat de jaarstukken zijn opgesteld met inachtneming van „generally accepted accounting principles” (verder korthedshalve aangeduid met g.a.a.p.).

Het is bepaald interessant en nuttig om het zoeklicht te richten op de ontwikkeling, die zich in de U.S.A. met betrekking tot de „accounting principles”¹⁾ aan het voltrekken is.

In deze bijdrage zal getracht worden aan de hand van de beschikbare Amerikaanse literatuur een beeld te schetsen van bedoelde ontwikkeling, van de bestaande controverse en van de oorzaken en achtergronden daarvan.

I. DE STRIJD ONTBRAND

De research op het gebied van de „Accounting” is sedert 1959 door het American Institute of Certified Public Accountants (A.I.C.P.A.) opgedragen aan een onafhankelijke Accounting Principles Board (A.P.B.) die als enige instantie de bevoegdheid heeft uitspraken te doen omtrent de aanvaardbaarheid van „accounting principles”.

De A.P.B. omvat 21 leden, waarvan 13 de accountantspraktijk uitoefenende accountants, 3 docenten in „accounting”, 3 vertegenwoordigers van het bedrijfsleven, 1 overheidsvertegenwoordiger en de leider van de researchafdeling van het A.I.C.P.A. Zij werkt nauw samen met de Accounting Research Division van het A.I.C.P.A.

De resultaten van haar studies worden gepubliceerd in de vorm van z.g. Opinions, waarvan er tot nog toe 5 zijn verschenen.

De uitspraken vervat in de Opinion No. 2 van december 1962 en No. 4 van maart 1964 vormden de directe aanleiding tot het uitbreken van een conflict. Zij waren a.h.w. de lont, die de explosieve lading van reeds lange tijd bestaande diepgaande meningsverschillen in Amerikaanse accountantskringen tot ontploffing bracht. Beide Opinions handelen over g.a.a.p. in acht te nemen bij de verwerking van het z.g. „investment credit” (een belastingfaciliteit, in grote lijnen te vergelijken met onze investeringsaftrek) in de jaarrekeningen van Amerikaanse vennootschappen. In Opinion no. 2 sprak de Board zijn voorkeur uit voor een spreiding van de belastingbesparing uit het „investment credit” over de jaren gedurende welke het activum in kwestie in gebruik is en bestemde deze methode in feite tot de enige „generally accepted” methode.

¹⁾ In deze bijdrage zijn vaktermen en -begrippen, welke naar de mening van schrijver in het Engels beter de „locale kleur” typeren onvertaald gelaten.

De methode, waarbij het belastingvoordeel als bate ineens in het jaar van ontstaan (verwerving van het activum) wordt verantwoord, werd afgewezen, hoewel deze methode in de praktijk ruime toepassing bleek te vinden.

Tegen deze uitspraak rees een storm van protest. Drie grote kantoren, behorende tot de „big eight”, wier vertegenwoordigers deel uitmaakten van de oppositie in de Board, besloten zich niet aan de uitspraak te conformeren doch hun eigen weg te gaan.

Het is duidelijk, dat daarmee de positie en het gezag van de Board in het geding waren gebracht.

Om het beeld volledig te maken, in maart 1964 publiceerde de A.P.B. Opinion no. 4 (amending no. 2). Met deze Opinion ging de Board in feite volledig overstag. Verklaard werd, dat in het licht van de sedert de publicatie van Opinion no. 2 aan het licht gekomen feiten de gedane uitspraak niet die ondersteuning had verworven, welke voorwaarde werd geacht voor een doeltreffend functioneren daarvan. Op grond van de stelling, dat „the authority of opinions of this Board rests upon their general acceptability” liet de Board zijn in Opinion no. 2 uitgesproken voorkeur los en verklaarde de besproken methode, waarbij het belastingvoordeel als bate van het jaar van ontstaan ten gunste van de verlies- en winstrekening wordt gebracht eveneens aanvaardbaar.

Opinion no. 2 kwam tot stand met de minimaal vereiste $\frac{2}{3}$ meerderheid van 14 stemmen; één lid stemde onder voorbehoud voor, terwijl 6 leden tegenstemden. Opinion no. 4 werd aanvaard met 15 stemmen voor, waarvan 8 onder voorbehoud en 5 stemmen tegen.

Tot zover de feiten. Wie de moeite neemt de Opinions in kwestie rustig te bestuderen, komt al spoedig tot de conclusie, dat hier principiële vraagstukken aan de orde zijn van een belang ver uitgaande boven dat van een omstreden incidentele uitspraak in de kwestie van het „investment credit”.

In de uitspraken van de Board weerspiegelt zich de impasse, waarin het Amerikaanse accountantsberoep is komen te verkeren. Reeds lang sluimerende tegenstellingen zijn in alle felheid aan het licht getreden en het beroep ziet zich geplaatst voor een dilemma, waarvan de oplossing bepalend kan zijn voor de koers, die in de toekomst zal worden gevaren.

II. WAAR HET OM GAAT

De door Board en oppositie in de zaak van de investeringsfaciliteit gebezigde, vaak in felle bewoordingen vervatte, argumenten kunnen in hoofdzaak om enkele principiële geschilpunten worden gegroepeerd:

- a. moet er zijn vrijheid of gebondenheid bij de toepassing van „accounting principles” in de jaarrekeningen van vennootschappen.
- b. werkwijze en positie van de A.P.B. en het gezag van haar uitspraken.

Deze punten waren bepaald niet nieuw. Reeds lange tijd vormden zij in Amerikaanse accountantskringen een latent aanwezige bron van onenigheid, waarbij de tegenstellingen zich naarmate de ontevredenheid groeide hoe langer hoe meer toespitsten.

Om dit in te zien, is het nuttig een ogenblik stil te staan bij de ontwikkelingen en gebeurtenissen, welke aan de instelling van de A.P.B. voorafgingen.

De consequentie van een ontwikkeling

Het begrip g.a.a.p. dateert uit de jaren 1932/33, toen het bestuur van de New Yorkse Stock Exchange - nog onder de indruk van de beruchte beurscrash - zich tezamen met het American Institute of Accountants (thans American Institute of Certified Public Accountants) begon te beraden over maatregelen strekkende tot verbetering van de tot dan nog veelal onvoldoende verantwoording en verslaglegging van Amerikaanse vennootschappen. De door het A.I.A. gedane voorstellen met betrekking tot de inhoud van de accountantsverklaring werden door het beursbestuur overgenomen, waarmede in feite het begrip g.a.a.p. zijn intrede deed.²⁾

Het begrip g.a.a.p. was vooral in de beginjaren rijkelijk vaag, een vlag die een wel zeer heterogene lading van in de praktijk toegepaste soms dubieuze „accounting principles” dekte. In accountantskringen werd daarom al zeer spoedig de behoefte gevoeld aan een omlijning en concretisering met het doel „to narrow areas of difference and inconsistency in accounting” en minder juiste praktijken uit te bannen.

De wenselijkheid van een nadere uitwerking leidde in 1938 tot de instelling door het A.I.A. van het „Committee on Accounting Procedures” (C.A.P.). In de jaren 1939-1959 publiceerde de C.A.P. 51 Accounting Research Bulletins over een grote verscheidenheid van onderwerpen op het terrein van de „accounting”.

Mede door het werk van de C.A.P. - gericht als dit was op het elimineren van excessen en dubieuze praktijken op het gebied van de toepassing van „accounting principles” - werd veel bereikt met betrekking tot een verbetering van de verantwoording door en verslaglegging van Amerikaanse vennootschappen. Niettemin viel er in accountantskringen een groeiend onbehagen te constateren over de onvoldoend geachte vorderingen van de C.A.P. Aanpak van de problemen en werkwijze ontmoetten in toenemende mate kritiek, die men in het kort als volgt zou kunnen samenvatten:

1. de uitspraken van de C.A.P. droegen veelal het karakter van een compromis.
2. de uitspraken van de C.A.P. waren in feite aanbevelingen en geen voorschriften.
3. tegenover de onder de maat geoordeelde afgewezen „principles” en „practices” ontstond een overvloed van aanvaardbaar geachte alternatieven.

De zo gegroeide situatie kon op de duur in de ogen van vele beroepsgenoten niet gehandhaafd blijven. Een veelheid van aanvaarde beginselen en methoden had haar intrede gedaan, daarmede bijdragend tot de verwarring onder de belanghebbenden bij en lezers van financiële verslagen. De door velen beoogde grotere uniformiteit en vergelijkbaarheid van cijfers van verschillende ondernemingen was in velerlei opzicht een vrome wens gebleven.

Geleidelijk aan brak het inzicht baan, dat nieuwe wegen moesten worden ingeslagen om de impasse waarin het beroep was komen te verkeren te doorbreken. Men dient daarbij te bedenken, dat de enorme economische expansie in de U.S.A. een sterke uitbreiding had gebracht van de kringen van belanghebbenden bij een betrouwbare financiële verslaglegging van vennootschappen. Het

²⁾ Volledigheidshalve dient opgemerkt te worden, dat in de door het A.I.A. gesuggereerde accountantsverklaring de formulering „accepted principles of accounting” voorkwam. Het woord „generally” werd hier eerst later aan toegevoegd.

aantal aandelenbezitters was in de jaren na de tweede wereldoorlog verveelvoudigd. Via institutionele beleggers raakte een steeds groeiend deel van de Amerikaanse bevolking ook indirect geïnteresseerd bij het wel en wee van het bedrijfsleven. Ook de machtige vakbonden bliezen hun partij mee. Door financiële pers en via andere spreekbuizen werd in toenemende mate aandrang uitgeoefend om een einde te maken aan de verward geachte situatie. Doen en laten van de accountantsstand kwam steeds meer in het zoeklicht van de publieke belangstelling te staan.

Vooraanstaande accountants zagen in, dat het beroep in zijn ontwikkeling in een fase was getreden, die een geheel andere aanpak van de problemen noodzakelijk maakte.

Het was onder deze omstandigheden, dat het A.I.C.P.A. in 1959 besloot tot instelling van de Accounting Principles Board met als opdracht „to determine appropriate practice and to narrow the areas of difference and inconsistency in practice”.

Gaan wij tegen de bovengeschetste achtergrond thans nader in op de controversiële punten in kwestie.

Vrijheid of gebondenheid

Moet er zijn een vrijheid, waarin iedere individuele onderneming en haar accountant zal bepalen welke „accounting principles” in een concrete situatie als „generally accepted” kunnen worden aangemerkt en toegepast of dienen ter verkrijging van meerdere uniformiteit door de collectiviteit van accountants aan haar leden bepaalde voorschriften of richtlijnen te worden gegeven met betrekking tot wat al of niet aanvaardbaar mag worden genoemd? Zie hier de kernvraag, die in alle discussies doorklinkt.

Om misverstand te voorkomen: het gaat niet om absolute vrijheid of absolute gebondenheid. Er bestaat geen verschil van mening over de noodzaak om excessen, zoals die in het verleden wel voorkwamen, te elimineren. Dit blijkt ook wel daaruit, dat alle betrokkenen instemden met de instelling van de A.P.B. en de formulering van haar opdracht. Of echter de interpretatie van bedoelde opdracht en de verwachtingen ten aanzien van de te maken vorderingen gelijk gericht waren, is aan gerede twijfel onderhevig.

De voorstanders van de uniformiteit - ontevreden als zij waren met de door de C.A.P. in 20-jarige arbeid bereikte resultaten - zagen in de A.P.B. het middel om de lang begeerde uniformiteit op korte termijn te verwezenlijken. De uitspraak van Opinion no. 2 lag daarom geheel in de lijn van hun bedoelingen en verwachtingen. Opinion no. 4, waarmee de A.P.B. in afwijking van het door haar oorspronkelijk ingenomen standpunt weer meerdere alternatieven introduceerde, betekende een grote teleurstelling voor deze groep. Men zag daarin een terugzetten van de klok en een voortgaan op de heilloos geachte weg, die men met de instelling van de A.P.B. meende te hebben verlaten.

Uniformiteit en daardoor vergelijkbaarheid van de jaarrekeningen van vennootschappen ziet men in de huidige maatschappelijke structuur als een strikte noodzaak. Men meent, dat accountants in het belang van de positie en de ontwikkeling van het beroep in de Amerikaanse samenleving niet langer kunnen en mogen voorbijgaan aan de aandrang, die door overheid, financiële pers, vak-

bonden en publieke opinie wordt uitgeoefend om het tekort aan uniformiteit in de verslaggeving van Amerikaanse vennootschappen op te heffen. Werkwijze van C.A.P. en A.P.B. hebben - zo stelt deze groep - veel onjuiste praktijken onmogelijk gemaakt; in de plaats daarvan zijn echter maar al te veel aanvaarde alternatieven ontstaan, waardoor iedere zinvolle beoordeling en vergelijking van de vermogenspositie en de resultaten van verschillende ondernemingen illusoir is.

Hun tegenstanders oordelen, dat uniformiteit in de bovenbedoelde zin een fictie is; zij geloven, dat een dergelijke uniformiteit onbestaanbaar en ongewenst is, omdat deze geen ruimte laat voor toepassing van aan verschillende omstandigheden en situaties bij een grote verscheidenheid van ondernemingen aangepaste beginselen en methoden. Zij wensen geen receptenboek, doch willen tezamen met hun cliënten in elk specifiek geval op grond van eigen ervaring, vakbekwaamheid en verantwoordelijkheid een keuze maken uit toelaatbaar geachte alternatieven. De uitspraak van Opinion no. 4 beantwoordde daarom geheel aan hun verlangens.

Uit het bovenstaande mag niet geconcludeerd worden, dat deze groep nu ook ieder streven naar uniformiteit afwijst. Men staat een ontwikkeling voor, waarin langs wegen van geleidelijkheid het aantal thans nog in de praktijk gehanteerde oplossingen zal verminderen en de nu nog veelal sterk divergerende meningen naar elkaar toe zullen groeien, zonder dat echter ooit een 100%-uniformiteit zal kunnen worden bereikt. Het accent ligt in deze opvatting voor het huidige moment echter veel meer op de „disclosure” in balans, verlies- en winstrekening en/of toelichting van de toegepaste methoden. Als aan de eis van de „full disclosure” is voldaan - aldus dit standpunt - behoeft tegen het gebruik van alternatieve aan de concrete situatie aangepaste, aanvaardbaar geachte beginselen en methoden geen bezwaar te bestaan.

In het bovenstaande zijn de meningen van partijen opzettelijk enigszins in zwart-wittekening weergegeven. Natuurlijk bestaan er nuances. Onder de voorstanders van de gebondenheid gaat Mr. Spacek van Arthur Andersen & Co. vermoedelijk wel het verst. In een gerucht makende rede gehouden voor The New York Society of Security Analysts op 30 september 1964 (zie Journal of Accountancy d.d. november 1964), aan welke rede door de Amerikaanse pers opvallend veel aandacht werd besteed, stelt hij dat het accountantsberoep volledig is tekort geschoten in het vaststellen van duidelijke niet voor tweeërlei uitleg vatbaar zijnde „accepted accounting principles and practices”. Hij spreekt over het gebruik van „double standard accounting” waardoor het voor de beleggers bij het nemen van hun beleggingsbeslissingen volkomen uitgesloten is zich door vergelijking van de resultaten en de vermogenspositie van ondernemingen een betrouwbaar oordeel te vormen omtrent de merites van de verschillende fondsen. Ook de „Security Analysts” kunnen hen hierbij onvoldoende steunen, daar deze zich met dezelfde problemen van gebrek aan uniformiteit en vergelijkbaarheid geconfronteerd zien.

Spacek ziet als enige oplossing de instelling van een „Federally established Court of Accounting Principles”. Dit lichaam zou geheel los moeten staan van het accountantsberoep en vergaande bevoegdheden dienen te hebben.

Zonder het met dit extreme standpunt eens te zijn, moet dunkt mij toch wel gesteld worden, dat de huidige situatie voor het Amerikaanse accountantsberoep

weinig bevredigend is te achten. Als ik het goed zie, is er eigenlijk sedert de instelling van de A.P.B. in de richting van meerdere uniformiteit nog weinig vordering gemaakt.

Het beroep, het bedrijfsleven, de S.E.C. en het beleggerspubliek zien zich nog steeds geconfronteerd met een grote verscheidenheid van aanvaardbaar geachte mogelijkheden. Dat dit aan een vergelijkbaarheid van de jaarrekeningen van vennootschappen afbreuk doet, behoeft geen betoog.

Zelfs in de jaarrekeningen van ondernemingen in dezelfde branche, werkende onder dezelfde of althans vergelijkbare omstandigheden, blijkt er ten aanzien van de toegepaste „accounting principles” bij de waardering van activa en passiva in de balans en de winstbepaling veelal een zodanige divergentie te bestaan, dat de getoonde resultaten onvergelijkbaar zijn. Illustratief in dit verband is hetgeen „Business Week” van 26 januari 1963 opmerkt met betrekking tot de jaarrekeningen van een drietal olie-maatschappijen. Dit blad citeert een uitspraak van de hierboven genoemde Mr. Spacek:

„He (dit is S) thinks it's „absurd” that his firm should certify the statements of three major oil companies - Superior, Texaco and Skelly - as being in accord with generally accepted principles, when each accounts for drilling costs in a different manner - and each method can make millions of dollars difference in net income reported for shareholders”.

„Full disclosure” van de toegepaste principles door middel van een toelichting in de jaarstukken lost m.i. het probleem in kwestie niet afdoende op. De toelichting kan immers veelal slechts summier zijn en is door haar technische karakter voor niet-deskundigen vaak onleesbaar.

Het is zeer de vraag of men op den duur zal kunnen voorbijgaan aan de aan drang, welke in toenemende mate wordt uitgeoefend om een grotere uniformiteit tot stand te brengen. Het is stellig niet denkbeeldig, dat bij het uitblijven van voldoende vorderingen in deze richting de S.E.C. zich onder overheidsdruk gedwongen zal zien in te grijpen onder prijsgeving van haar traditionele politiek van niet-inmenging en coöperatie met het beroep.

Deze ontwikkeling zou m.i. zeer te betreuren zijn. Het zou het paard achter de wagen spannen zijn als in de huidige fase van ontwikkeling door ingrijpen van bovenaf getracht zou worden absolute of zeer vergaande uniformiteit tot stand te brengen. Het is een utopie te veronderstellen, dat deze door middel van een „receptenboek” zou kunnen worden opgelegd. Gevreesd moet worden, dat langs deze weg niet meer dan een schijnuniformiteit in het leven geroepen zou worden, die de wezenlijke blijvende verschillen niet zou wegnemen, doch deze alleen zou verhullen. Dit nog afgezien van de vraag of een gelijkvormigheid als beoogd door de meest extreme voorstanders daarvan wel ooit realiseerbaar zal zijn zonder de verschillende aard en structuur van de ondernemingen en de omstandigheden waaronder zij werken geweld aan te doen.

Hiermede wil niet gezegd zijn, dat het niet dringend noodzakelijk zou zijn, dat het beroep tezamen met bedrijfsleven en S.E.C. alle zeilen bijzet om langs de weg van een natuurlijke groei en ontwikkeling, gebaseerd op een intensieve research, althans een zodanige eenheid in opvattingen te scheppen dat nodeloos bestaande verschillen worden geëlimineerd. Of zelfs deze beperktere doelstelling tijdig zal kunnen worden bereikt, moet gezien de huidige positie en werkwijze van de A.P.B. worden betwijfeld.

Werkwijze en positie van de A.P.B. en het gezag van haar uitspraken

De aanpak van de problemen door de vroegere C.A.P. was casuïstisch, primair gebaseerd op in de praktijk voorkomende methoden en gericht op de oplossing van zich in de praktijk voordoende moeilijkheden. Het gevolg was, dat er zodoende een verzameling van losse uitspraken ontstond over verschillende onderwerpen, waaraan in feite een gemeenschappelijke theoretische basisconceptie ontbrak. Het behoeft dan ook niet te verwonderen, dat vroegere ad hoc uitspraken dikwijls geen blijvende oplossing bleken te bieden en in een later stadium meermalen moesten worden ingetrokken of herzien.

Het ontbreken van een theoretische fundering is naar mijn mening er mede de oorzaak van geweest, dat de C.A.P. in de twintig jaar van haar bestaan in feite niet is geslaagd in het formuleren van richtlijnen, die een blijvende basis vormen voor de toepassing van „accounting principles” in de jaarrekening. Het hanteren van praktijkervaringen zonder toetsing aan bedrijfseconomische normen heeft stellig de weg naar de vooruitgang geblokkeerd.

Met de instelling van de A.P.B. en de regeling van haar werkwijze (samenwerking met de Accounting Research Division enz.) werd bewust gekozen voor een meer wetenschappelijke aanpak van de problemen. Men vraagt zich echter af wat daarvan terecht komt als men als motivering van het gewijzigde standpunt van de Board in de zaak van het „investment credit” in Opinion no. 4 leest:

„The Authority of Opinions of this Board rests upon their general acceptability. The Board, in the light of events and developments occurring since the issuance of Opinion no. 2, has determined that its conclusions as there expressed have not attained the degree of acceptability which it believes is necessary to make the Opinion effective”.

Als de Board spreekt over gebeurtenissen en ontwikkelingen, bedoelt zij, dat haar gebleken is dat in de praktijk een groot aantal vennootschappen het „investment credit” behandelt als een bate van het jaar van ontstaan. Daar komt nog bij, dat ook de S.E.C. zich naar de praktijk bleek te richten en genoemde behandeling van de investeringsaftrek acceptabel achtte.

De „general acceptability” wordt door de Board dus duidelijk aan de praktijkervaringen afgemeten zonder toetsing aan theoretisch juist geachte normen. Geen wonder dat deze concessie aan de praktijk een grote teleurstelling betekende voor de voorstanders van een wetenschappelijke benadering van de problemen.

Ongeacht de inhoud van de uitspraak, stemden meerdere leden tegen en wel uitsluitend op grond van de overweging, dat de Board de haar opgedragen taak niet kan volbrengen en dat iedere wezenlijke vooruitgang uitgesloten moet worden geacht indien de Board steeds de bestaande praktijk volgt in plaats van daaraan leiding te geven.

Het zich op de praktijk oriënteren heeft ook consequenties voor het gezag van de uitspraken van de Board.

De uitspraken van de Board dragen in de regel het karakter van aanbevelingen. De in elke Opinion voorkomende „Note” vermeldt te dien aanzien het volgende:

„Opinions present the considered opinion of at least two-thirds of the members of the Accounting Principles Board, reached on a formal vote after examination of the subject matter. Except where formal adoption by the Council or the

membership of the Institute has been asked and secured, the authority of the opinions rests upon their general acceptability. While it is recognized that general rules may be subject to exception, the burden of justifying departures from the Board's recommendations must be assumed by those who adopt other practices. Recommendations of the Board are not intended to be retroactive nor applicable to immaterial items".

Het gezag van de aanbevelingen berust derhalve op hun aan praktijkervaringen getoetste „general acceptability". Het kan niet anders of deze binding aan de praktijk moet een belemmering zijn voor een oordeelsvorming op objectieve gronden. De leden van de Board zullen zich steeds afvragen hoe zij een uitspraak van de Board kunnen „verkopen" aan hun collega's/vakgenoten en aan hun cliënten.

Het behoeft dan ook geen verwondering te wekken dat de uitspraken van de Board, evenals die van de vroegere C.A.P. veelal op een compromis zijn gebaseerd, mede als gevolg van de omstandigheid dat voor het tot stand komen van een uitspraak een minimum aantal stemmen is vereist. Daaruit is ook te verklaren, dat er in de loop van de jaren een veelheid van aanvaardbaar geachte alternatieven is ontstaan. Men kon of wilde geen keuze maken, huiverig als men was om algemeen toegepaste methoden te veroordelen. De uitspraken gaven vaak „elk wat wils".

Het ziet er dunkt mij nog niet naar uit, dat de A.P.B. ten deze een andere koers is gaan varen. Waarschijnlijk heeft zij daarvoor ook de kans nog niet gekregen. Men kan zich niet aan de indruk onttrekken, dat de Board zich in een lastige situatie ziet geplaatst. Enerzijds wordt van haar verwacht, dat zij op een redelijke termijn haar mening zal geven over bepaalde zich in de beroepsuitoefening voordoende problemen. Anderzijds ziet men in, dat het opbouwen van een theorie en het scheppen van daarop gebaseerde normen een werk van lange adem is.

Het komt mij voor, dat de Board zich bij het doen van uitspraken een wijze zelfbeperking zal dienen op te leggen en dat zij zich in nauwe samenwerking met het wetenschappelijk onderwijs en de Accounting Research Division van het A.I.C.P.A. vóór alles zal moeten toelleggen op het formuleren van theoretische normen, gebaseerd op de bedrijfseconomische wetenschap. Zolang men daar nog niet in is geslaagd zal het de Board moeilijk vallen met voldoende gezag ondubbelzinnige uitspraken te doen, die door bedrijfsleven, overheid en accountantsberoep worden aanvaard.

III. RECENTE ONTWIKKELINGEN EN SAMENVATTING

In het bovenstaande werden werkwijze en positie van de A.P.B. besproken. Het beeld zou echter niet volledig zijn indien stilzwijgend zou worden voorbijgegaan aan de recentelijk door het A.I.C.P.A. ondernomen stappen, strekkende tot versteviging van de positie van de A.P.B. en het gezag van haar uitspraken.

Het Journal of Accountancy van november 1964 geeft hiervan een overzicht. In zijn zitting van 2 oktober 1964 heeft het bestuur van het A.I.C.P.A. een aantal voorstellen aanvaard van de in het voorjaar 1964 ingestelde „Special Committee on Opinions of the A.P.B."

De aanvaarde voorstellen en aanbevelingen komen in grote lijnen op het volgende neer:

1. „generally accepted accounting principles” zijn alleen die beginselen, waarvoor „substantial authoritative support” bestaat.
2. de Opinions van de A.P.B. hebben „substantial authoritative support”.
3. „Substantial authoritative support” kan ook bestaan voor „accounting principles”, welke afwijken van de Opinions van de A.P.B.
4. Indien in jaarstukken „accounting principles” zijn toegepast, die tot wezenlijk andere uitkomsten hebben geleid dan bij toepassing van de door de A.P.B. in haar Opinions als „accepted” aanbevolen beginselen en methoden moet een lid van het A.I.C.P.A. beoordelen of de gehanteerde „accounting principles” „substantial authoritative support” genieten.

In geval het lid van mening is, dat dit niet het geval is of dat de gebruikte „accounting principles” in de situatie in kwestie niet toegepast hadden mogen worden, zal hij zich van een goedkeurende verklaring moeten onthouden of een verklaring met voorbehoud moeten afgeven. Indien het lid van mening is, dat voor de gebezigde methode wel voldoende „substantial authoritative support” bestaat, zal hij een goedkeurende verklaring kunnen afgeven, doch in zijn rapport moeten vermelden, dat de toegepaste „accounting principles” afwijken van die aanbevolen door de A.P.B. resp. er op moeten toezien, dat zijn cliënt in de toelichting op de jaarstukken daarvan melding maakt. In beide gevallen zal een indicatie opgenomen moeten worden van de invloed van de afwijking op de financiële uitkomsten.

Vatten wij onze voorlopige indrukken van het hierboven weergegevene samen:

- a. de nieuwe regeling is naar het schijnt een nadere uitwerking en concretisering van de in alle tot nog toe verschenen Opinions voorkomende „Note” (waarvan de inhoud in het voorgaande werd weergegeven). De Opinions hebben daarmede naar buiten een sterkere formele grondslag gekregen.
- b. in materieel opzicht echter lijkt er weinig veranderd. Aangenomen mag wel worden, dat de uitspraken van de Board - zeker zo lang er meerdere alternatieven als „accepted” worden aangemerkt - de meest gangbare praktijkopvattingen zullen dekken. Na het gebeurde met de Opinions No. 2 en No. 4 zal de A.P.B. in de toekomst wel zeer voorzichtig zijn bij het doen van uitspraken, waarvoor in de praktijk geen voldoende steun wordt ondervonden. Het komt mij daarom voor, dat in de praktijk slechts in een relatief klein aantal gevallen afwijkingen van de Opinions met dienovereenkomstige signalering in accountantsrapport of toelichting bij de jaarrekening zullen voorkomen.

Zie ik het goed, dan worden door de recente besluiten van het A.I.C.P.A.-bestuur de conclusies, waartoe ik in het voorgaande kwam, niet aangetast.

Maken wij thans de balans op. Geconstateerd moet dan worden, dat het Amerikaanse accountantsberoep in belangrijke mate heeft bijgedragen tot een verbetering in de financiële verantwoording en verslaglegging van Amerikaanse vennootschappen.

De uitspraken van C.A.P. en A.P.B. hebben er enerzijds toe geleid, dat on-

geoorloofde praktijken bij de toepassing van „accounting principles” werden geëlimineerd. Anderzijds echter zien het bedrijfsleven en het beroep zich geconfronteerd met een overvloed aan aanvaarde beginselen en methoden. Een belangrijke oorzaak daarvan is m.i. gelegen in het ontbreken van objectieve op de bedrijfseconomische theorie gebaseerde normen, waaraan „accounting principles” kunnen worden getoetst. In de plaats daarvan werden en worden teveel de meest voorkomende praktijkopvattingen als maatstaf gehanteerd. Het bewandelen van deze weg kan niet leiden tot een verdere verheffing van het niveau van de beroepsuitoefening en dat van de financiële verslaglegging.

Mede daardoor is de door velen voorgestane uniformiteit en vergelijkbaarheid van de jaarverslagen van vennootschappen een utopie gebleven. Het is de vraag of het accountantsberoep nog lang weerstand zal kunnen bieden aan de steeds groeiende aandrang uit de kringen van beleggers, financiële analisten, overheid enz. tot het verwezenlijken van een grotere uniformiteit.

Werkelijke uniformiteit op essentiële gebieden kan echter niet tot stand worden gebracht zonder dat eerst een voldoende sterke theoretische grondslag voor de „accounting” is gelegd. Het uitvaardigen van bovenaf van voorschriften zou in dit stadium van de ontwikkeling slechts kunnen leiden tot een uniformiteit in schijn, die wezenlijke verschillen camoufleert. Men zal daarom met kracht en voortvarendheid de research op het gebied van de „accounting” verder moeten voortzetten. Het is een gelukkige omstandigheid dat in steeds bredere kringen de noodzakelijkheid hiervan wordt ingezien (zie in dit verband het interessante, door het A.I.C.P.A. uitgegeven, boekje van de C.P.A. Reed K. Storey, getiteld „The search for Accounting Principles, to day's problems in perspective”).³⁾

De ontwikkeling van de theoretische basisconceptie zal naar mijn mening automatisch tot grotere uniformiteit leiden.

IV. PARALLEL MET NEDERLANDSE VERHOUDINGEN

Onwillekeurig doet zich na het voorgaande de behoefte gevoelen aan een vergelijking van de beschreven situatie in de U.S.A. met die in Nederland. Wellicht zou hier stof liggen voor een afzonderlijk artikel. Ik volsta hier met het aanstippen van enkele markante punten van verschil:

1. De ontwikkeling in de U.S.A. is gekenmerkt door voortgaande intensieve bemoeiingen van het A.I.C.P.A. (vroeger van het A.I.A.) terzake van het definiëren en formuleren van „accounting principles” toe te passen in de jaarrekeningen van ondernemingen. Opvallend groot is de actieve rol, die het accountantsberoep hierin speelt. Het doet voor Nederlandse verhoudingen en begrippen wel wat wonderlijk aan, dat zo weinig het soevereine recht van de leiding van de onderneming om in eigen verantwoordelijkheid te bepalen, welke methoden en beginselen in haar jaarrekening zullen worden toegepast, wordt beklemtoond. Het heeft de schijn, dat de zeggenschap van het bedrijfsleven in deze materie, die hem toch wel primair regardeert, gering is. In de A.P.B. is het bedrijfsleven slechts met drie leden vertegenwoordigd.

Een en ander hangt natuurlijk ten nauwste samen met de voor onze begrippen vrij ver gaande overheidsbemoeiingen met de jaarrekeningen van vennootschappen en de politiek, welke de S.E.C. tot dusverre heeft gevoerd op het terrein van het definiëren van „accounting principles”.

³⁾ Een uittreksel uit dit boekje komt voor in het Journal of Accountancy van juni 1964.

De S.E.C. steunt te dien aanzien in vrij belangrijke mate op het accountantsberoep, dat zich als taak ziet toebedeeld het formuleren van g.a.a.p., waarvan de toepassing in de praktijk moet worden geconstateerd en via de accountantsverklaring bevestigd.

Eenzijds heeft dit het accountantsberoep in betekenis en aanzien doen winnen; anderzijds kan men zich afvragen of de positie van de accountant tegenover het bedrijfsleven niet wordt verzwakt naarmate bij het vorderen in de richting van de uniformiteit het opstellen van de jaarrekening door de verantwoordelijke leiding van de onderneming meer en meer wordt een toepassing van uniforme van overheidswege gesanctioneerde spelregels.

De ontwikkeling in Nederland is een geheel andere geweest. Centraal bij ons stond en staat het recht en de verantwoordelijkheid van het bedrijfsleven om die beginselen toe te passen, welke in overeenstemming met goed koopmansgebruik worden geacht. Zoals bekend, zijn de Nederlandse wettelijke bepalingen in dit opzicht zeer summier.

Het Nederlandse accountantsberoep als zodanig heeft zich tot dusverre onthouden van het doen van aanbevelingen en bewust een passieve houding aangenomen, zich daarbij op het standpunt stellende, dat het opstellen van jaarrekeningen primair een zaak van het bedrijfsleven is. Dat de individuele accountant in zijn relatie tot zijn opdrachtgever in de loop van de jaren er het zijne toe heeft bijgedragen om goede beginselen van balanswaardering en winstbepaling ingang te doen vinden - daarbij gesteund door zijn opleiding en zijn beroepsorganisatie - doet aan het bovenstaande niets af. Het Nederlandse bedrijfsleven heeft in toenemende mate zijn verantwoordelijkheid op dit terrein onderkend. Gewezen zij slechts op de door de werkgeversbonden gepubliceerde aanbevelingen met betrekking tot vorm en inhoud van de jaarstukken, aan het opstellen waarvan individuele accountants hun medewerking gaven.

2. Zoals bleek, zijn in de U.S.A. ondanks de reeds tientallen jaren voortdurende bemoeiingen van accountantsberoep en overheid (S.E.C.) in de richting van uniformiteit nog weinig indrukwekkende vorderingen gemaakt. Bij de oorzaken daarvan is uitvoerig stil gestaan.

De vraag ligt voor de hand of wij in ons land bij het ontbreken van dergelijke inspanningen relatief achterop zijn geraakt. Het komt mij voor, dat dit niet het geval is. Dat hier te lande ondanks het ontbreken van een bewust op dit doel gericht streven stellig behoorlijke vorderingen zijn gemaakt naar een grotere uniformiteit en vergelijkbaarheid, vindt zijn verklaring dunkt mij voornamelijk in de ontwikkeling van de bedrijfseconomie en de daaraan ontleende normen, die geleidelijk aan langs natuurlijke weg in volle vrijheid bij bedrijfsleven en accountants ingang hebben gevonden. Waarmede bepaaldelijk niet gezegd wil zijn, dat er op dit gebied bij ons niets meer te wensen zou zijn overgebleven.

Grotere uniformiteit is ook uit internationaal standpunt bezien noodzakelijk. In een in economisch opzicht steeds kleiner wordende wereld met groeiende internationale economische betrekkingen zal er op het gebied van de „accounting” één „taal” moeten groeien. Wij Nederlanders zullen in internationaal verband onze bijdrage daarvoor moeten leveren. Daaraan parallel lopend, dient de ontwikkeling in bedoelde richting in ons eigen land stellig meer dan tot nog toe krachtig gestimuleerd en bespoedigd te worden door bewust op dit doel afgestemde activiteiten.