UIT HET BUITENLAND

AFWIJKINGEN VAN DE STANDAARDVERKLARING: INCIDENT OF TREND?

door J. A. Burggraaff

1 In beroepskringen aan de overzijde van de Atlantische Oceaan is enige opschudding ontstaan, doordat vooraanstaande accountantskantoren in enkele gevallen bij de redactie van hun verklaring afweken van de standaard-terminologie. Zoals bekend bestaat de verklaring, welke in Amerikaanse jaarverslagen wordt opgenomen, uit een paragraaf, die het object en de wijze van onderzoek aanduidt, gevolgd door de z.g. opinion-paragraph, luidend:

> „In our opinion, the accompanying balance-sheet and statement(s) of income and surplus present fairly the financial position of X Company at December 31, 19 . . ., and the results of its operations for the year then ended, in conformity with generally accepted accounting principles applied on a basis consistent with that of the preceding year".

De bewoordingen van deze verklaring zijn aanbevolen door de Amerikaanse beroepsorganisatie, en worden nagenoeg algemeen door de beroepsbeoefenaren in de Verenigde Staten gebezigd.

2 En thans zijn een drietal gevallen in de pers gesignaleerd, waarin aan de „opinion-paragraph" een uitbreiding wordt gegeven. Tot goed begrip moge eerst een korte weergave van deze gevallen worden gegeven.

Het eerste geval betrof de jaarrekening van een vennootschap, die in het betreffende boekjaar een belangrijke bate tot verantwoording bracht, die een incidenteel karakter had. Zij werd in de jaarrekening afzonderlijk als zodanig tot uitdrukking gebracht. Bij de weergave van de winst per aandeel - een cijfer dat in vrijwel geen enkel Amerikaans jaarverslag ontbreekt - waren verscheidene cijfers gegeven, zowel inclusief als exclusief de incidentele bate. De accountants nu deelden in hun verklaring vóór de opinion-paragraph mede, welk cijfer naar hun oordeel vergelijkbaar was met de winst per aandeel over het voorgaande boekjaar.

Het tweede geval betrof een openbaar-nutsbedrijf, dat in meerdere Staten van de Unie werkzaam was. Voor bedrijven van deze aard gelden overheidsvoorschriften, die mede de wijze van winstbepaling en verslaglegging regelen. De betreffende vennootschap nu had zich te gedragen naar de voorschriften zowel van een der Staten als van de Unie, welke voorschriften echter op een aantal punten met elkander in strijd waren. Het Bestuur der vennootschap loste dit dilemma op door in het jaarverslag twee balansen en resultatenrekeningen op te nemen, het ene stel opgemaakt naar de Staatsrichtlijnen en het andere naar de Federale richtlijnen. Deze stukken lieten onderling een belangrijke afwijking zien wat het vermogen per balansdatum betreft. De accountants nu deelden in hun verklaring mede, welk van de beide stellen jaarstukken zij achtten te zijn opgemaakt in overeenstemming met „generally accepted accounting principles".

Het derde geval betrof een vennootschap, die belangrijke bedragen wegens voorraden, research- en ontwikkelingskosten in haar balans had geactiveerd. De accountants wezen er in hun verklaring op, dat deze activa slechts te realiseren

waren door verkopen in de toekomst; dat de realiseerbaarheid afhankelijk was van een verbetering in de marktsituatie voor de betreffende producten, en voorts van een substantiële toename der omzetten van de vennootschap. Aangezien die realiseerbaarheid thans niet te bepalen was, behielden de accountants zich een oordeel voor ten aanzien van de stukken in hun geheel, daaraan toevoegende dat zij zich konden verenigen met bepaalde, nader aangeduide posten in de jaarrekening, neerkomende op alle posten voorzover niet in verband staande met voorraden, research- en ontwikkelingskosten, vermogen en winst.

3 Naar het mij voorkomt verdienen deze gevallen, en hun signalering in de Amerikaanse vakpers, de aandacht. Ofschoon de Vertrouwenstheorie in de Verenigde Staten geen gemeengoed is, ja zelfs nauwelijks bekend, past de handelwijze van de accountants in deze gevallen wonderwel in de gedachtengang, die te onzent door Prof. Limperg is ontwikkeld. De accountant, zo luidt de leer, heeft zijn arbeid zó te verrichten en van de uitkomsten zódanig mededeling te doen, dat beantwoord wordt aan de rationele behoeften van het maatschappelijk verkeer. De taak wordt in eerste aanleg niet bepaald door de bewoordingen van de opdracht, noch door die van de verklaring, doch door de functie die de accountant beoogt te vervullen. Welnu, naar ik meen geeft de handelwijze van onze Amerikaanse collega's blijk van eenzelfde gedachtengang. Zij hebben er zich niet mee vergenoegd om een verklaring in de traditionele bewoordingen af te leggen, doch hebben zich rekenschap gegeven van de wezenlijke behoeften van het publiek. Die behoefte ging in de besproken gevallen verder dan de wetenschap dat de jaarrekening was onderzocht en in overeenstemming bevonden met „generally accepted accounting principles". In het eerste geval diende het publiek te weten welk cijfer moest worden gezien als de „normale" winst per aandeel; in het tweede geval, welke jaarrekening als maatstafgevend moest worden gezien; in het derde geval, dat de jaarrekening een hoge wissel op een onzekere toekomst bevatte. Deze behoeften werden door de uitbreiding van de verklaring vervuld.

4 In een redactioneel commentaar [1]) wordt de vraag gesteld, of hier van een incident moet worden gesproken dan wel van een symptoom van een nieuwe ontwikkeling. Wat daarvan zij, bij kennisneming van de Amerikaanse vakperiodieken blijkt, dat herhaaldelijk stemmen opgaan, die zich keren tegen een formalistische opvatting van de accountantsfunctie en pleiten voor een benadering vanuit de behoeften van het verkeer. De gedachte wint veld, dat ten principale niet de jaarrekening en de geijkte verklaring doel van het onderzoek zijn, maar de impressie, die de gerapporteerde feiten en cijfers op het publiek maken, en de gevolgtrekkingen, waartoe die feiten en cijfers leiden. Het is duidelijk, dat deze benadering wel enige consequenties zal hebben voor de conceptie, die onze Amerikaanse collega's totdusver van hun verantwoordelijkheid hadden.

5 De besproken gevallen geven aanleiding nog even stil te staan bij het voor en tegen van de standaard-verklaring, al kan uiteraard geen sprake zijn van een uitputtende behandeling. In de Verenigde Staten wordt, zoals reeds gezegd, een standaardredactie gehanteerd. Als bezwaar wordt wel genoemd, dat de termen

[1]) Journal of Accountancy, juni 1965.

door het vele gebruik afgesleten raken, waardoor hun wezenlijke betekenis tot de lezer niet meer doordringt. En voorts, dat de standaardverklaring een keurslijf vormt, dat geen ruimte laat voor nuanceringen in het oordeel. In Nederland kennen wij geen standaardredactie, met als gevolg dat het oordeel van de accountant wordt gegeven in bewoordingen die van kantoor tot kantoor en soms zelfs van cliënt tot cliënt uiteenlopen. Hiertegen is wel als bezwaar beluisterd, dat de verschillen in bewoordingen door de lezer niet worden begrepen: hij ziet het als woordenspel, en denkt dat het allemaal toch op hetzelfde neer komt. Met als gevolg, dat een nuancering van wezenlijk belang onopgemerkt aan de lezer voorbijgaat.

Naar uit de besproken gevallen duidelijk wordt, heeft de standaard-verklaring althans dit voordeel, dat iedere afwijking van de gebruikelijke tekst onmiddellijk de volle aandacht trekt. Het kan niet anders, of de lezer merkt die afwijking op; hij weet dat er een gewichtige reden voor die afwijking is; en hij wordt uitgenodigd zich te verdiepen in de betekenis van die afwijking. En omgekeerd zal de accountant, wetende dat elke afwijking de aandacht trekt, er niet aan ontkomen om zijn mededeling zo duidelijk en bevattelijk te redigeren, dat iedereen - en niet alleen de insider - haar betekenis en draagwijdte kan begrijpen.