

„UIT HET BUITENLAND”

HET ACCOUNTANTSBEROEP IN FRANKRIJK (II)

door Drs. Jac. Krikke

Het vorige artikel eindigde met de mededeling dat in april 1960 verschenen is een *rapport over de controle van jaarrekeningen*, welk rapport is gepubliceerd door de Ordre National des Experts Comptables et des Comptables Agréés.¹⁾

De bedoeling van de onderstaande *verkorte* weergave is vooral, de aandacht op dit rapport te vestigen.

In een redactioneel artikel in de „Revue Française de Comptabilité” van juni 1960 (het driemaandelijks orgaan van de Ordre) schrijft de heer J. Trial, voorzitter van de Conseil Supérieur van de Ordre hierover dat het probleem van de certificering van jaarrekeningen „le problème d’actualité pour la France” is. Het is zeer gewenst dat er m.b.t. bepaalde categorieën ondernemingen een voorschrift komt voor verplichte controle van de jaarstukken en ondertekening hiervan door een accountant. Een factor die hiervoor belangrijk is, is het in 1957 door de „Conseil National de Comptabilité” gegeven en afgekondigde „Plan Comptable Général”, tot stand gekomen met de medewerking van vele leden van de Ordre, dat ook dank zij hun activiteit in vele ondernemingen ingang kan vinden.

N.B. de wet van 28 december 1959 (wet met betrekking tot fiscale hervormingen) bepaalt o.m. dat „comités professionnels” zullen worden ingesteld om de algemene regels van de „normalisation comptable” aan te passen aan de behoeften en middelen van industriële en commerciële ondernemingen, rekening houdende met de aard van hun werkzaamheid en hun mogelijkheden. Een termijn van 5 jaar is vastgesteld voor toepassing van deze bepaling.

Het is - aldus de heer Trial - voor de toekomst mogelijk te bepalen of een balans is opgebouwd volgens en beantwoordt aan de principes en regels van het „Plan Comptable Général 1957” en of de verschillende bepalingen voor de waardebepaling van zijn verschillende onderdelen in acht zijn genomen. Op deze wijze is de certificering van balansen mogelijk geworden. („Ainsi la certification des bilans est devenue possible”).

Het is tegen deze achtergrond dat de Ordre thans - daartoe in het bijzonder gebracht door de algemene vergadering in 1957 in Lille - een rapport over deze materie heeft gepubliceerd.

In de inleiding (hoofdstuk I) tot het rapport wordt gezegd dat de leden van de Ordre, hetzij ze een jaarrekening opstellen, hetzij ze deze controleren, moeten zorgen dat de jaarrekening een getrouw beeld van de financiële positie en de resultaten geeft. Om wat betreft de controle tot deze overtuiging te komen, is een aantal controle-werkzaamheden nodig. Hiervan wordt - uiteraard bedenkende dat de controlewerkzaamheden per bedrijf kunnen verschillen - het volgende korte schema gegeven.

Eerste fase: Bestudering van de aard en werkzaamheid van de onderneming:
analyse van zijn juridische structuur
analyse van zijn boekhouding en verdere administratieve organisatie.

¹⁾ De publicatie vond plaats in de „Revue Française de Comptabilité” van april 1960.

De werkzaamheden in deze fase zullen o.m. aan het licht moeten brengen het al dan niet bestaan van interne controle, de risico's van fouten, verliezen, onjuistheden etc. die de administratie in zich kan bergen. Deze voorbereidende arbeid is ook behulpzaam bij het bepalen van de omvang welke de controlewerkzaamheden moeten hebben.

Tweede fase: De controlewerkzaamheden houden in:

- enerzijds: de controle op het bestaan en de aanwezigheid van alle balansposten;
het onderzoek van de „méthodes d'inventaire” en van de interne controle;
de verificatie van de waardering van de verschillende onderdelen van de balans.
- anderzijds: het onderzoek en de verificatie van de exploitatie- en de verlies- en winstrekening.

Tenslotte (maar dit is een nevendoeel): met het oog op het vaststellen van de juistheid van de exploitatierekening en van de uitvoering van beslissingen of richtlijnen:

- verificatie van de toepassing en uitvoering op comptabel gebied van beleidsbeslissingen van de algemene vergadering, de directie etc.;
- verificatie van de juistheid van de administratieve gegevens m.b.t. de verplichtingen die de onderneming heeft aangegaan.

Hoofdstuk II is getiteld „Aanbevelingen m.b.t. de uitvoering van controlewerkzaamheden”.

Dit hoofdstuk begint met de mededeling dat zowel de balans als de exploitatierekening en de resultatenrekening gecontroleerd moeten worden.

Controle van de balans

Om vast te stellen of de balans juist is, is het noodzakelijk

- a. te vergelijken alle balansposten enerzijds met alle specificaties („inventaires”) en extra comptabele gegevens van de bedoelde balansposten anderzijds;
- b. te beoordelen de juistheid van genoemde specificaties;
- c. het nagaan van de waarderingen;
- d. te verifiëren de indeling van de verschillende posten van de actief- en passiefzijde van de balans;
- e. te verifiëren de voorstelling welke de rekeningen van het eigen vermogen („comptes de situation nette”) geven.

Deze rekeningen moeten zo nauwkeurig mogelijk de oorsprong van het eigen vermogen aangeven.

In het vervolg van het rapport wordt dan gehandeld over de controlemiddelen van de accountant t.a.v. de genoemde punten.

Informatie- en controlemiddelen van de controleur

1. Vergelijking van de balansposten met de specificaties („inventaires”) en extra comptabele gegevens van de bedoelde balansposten.

Beoordeling moet plaats vinden van de specificaties die betrekking moeten hebben op alle actief- en passiefposten van de balans. De controleur moet bijzon-

dere aandacht schenken aan schulden t.o. de eigenaren, de directie of de medewerkers van de onderneming op grond van b.v. contracten die hun een deel in de winst verlenen, aan vaststaande of waarschijnlijke verplichtingen als gevolg van processen etc. en aan risico's die voortvloeien uit verbintenissen die de onderneming t.o. derden heeft aangegaan. De controleur moet zich in verband hiermede oriënteren t.a.v. overeenkomsten etc. die gewoonlijk niet uit de balans zijn af te leiden maar toch van grote invloed kunnen zijn op de financiële positie.

2. De beoordeling van de juistheid van de specificaties („inventaires”).

Het onderzoek naar het ontstaan van vorderingen en schulden kan verschillende onjuistheden aan het licht brengen. De doeltreffendheid van de controle van deze rekeningen zou vergroot kunnen worden door „questionnaires” aan deze derden te sturen. Dit controlemiddel dat ongebruikelijk is in Frankrijk en dat de accountant alleen met toestemming van de onderneming kan toepassen, kan tot grotere zekerheid bijdragen.

Wat betreft de onroerende en roerende goederen, zal de controleur de overlegging eisen van de specificaties getekend door de personen die deze opgemaakt hebben. Hij zal nog kennis nemen van de koop- en verkoopacten van de onroerende en immateriële goederen en van de verzekeringscontracten. Hij zal ook de stukken bestuderen die betrekking hebben op de wijzigingen in de situatie m.b.t. onroerende goederen in de periode waarover zijn onderzoek zich uitstrekt.

In alle gevallen kunnen steekproeven de controleur bij het vormen van zijn oordeel behulpzaam zijn. Voor de beoordeling zijn tenslotte van belang de bestudering van verkoopgewoonten, bedrijfsvergelijkingen ter analysering van geconstateerde afwijkingen en de vergelijking met statistische gegevens.

3. Controle van de waarderingen.

Ten aanzien van de waarderingen wordt met name gewezen op de noodzakelijkheid van het vaststellen dat de waarderingmethoden in beginsel ongewijzigd gehandhaafd zijn en dat afwijkingen in detail moeten worden beoordeeld. Verder wordt er op gewezen dat de systemen van afschrijving op de onroerende goederen beoordeeld moeten worden en dat de accountant aandacht moet schenken aan de consequenties van bepaalde fiscale voorschriften.

4. Controle van de voorstelling van de activa en passiva op de balans.

Het is belangrijk dat de wijze waarop de balans opgesteld wordt, niet gewijzigd wordt t.o.v. het vorige jaar en dat zij de „règles traditionnelles” in acht neemt die betrekking hebben op de rubricering, o.m. naar de grotere of minder grote liquiditeit of opeisbaarheid van de actief- en passiefposten.

5. Controle van de voorstelling van het zuivere vermogen („situation nette”) op de balans.

Controle van de exploitatierekening („compte de la gestion”) en de verlies- en winstrekening

De winst of het verlies dat op de balans voorkomt, is verkregen door een berekening waarvan een meer of minder gedetailleerde analyse wordt gemaakt in de exploitatierekening en de verlies- en winstrekening.

1. Het nagaan van activiteiten, transacties en gebeurtenissen.

Wanneer de accountant zou willen concluderen dat dit resultaat het werkelijke

resultaat van de onderneming is, moet hij nog weten dat alle activiteiten en transacties van de onderneming goed en zonder fouten of vervalsingen administratief zijn verwerkt. De accountant moet na beëindiging van zijn controle kunnen bevestigen dat de door de administratie verwerkte transacties een juiste titel hebben, voor de juiste waarde geboekt zijn en dat alle transacties van de onderneming op de juiste wijze administratief verwerkt zijn. Dit onderzoek zal moeilijkheden opleveren; het zal voor de accountant b.v. moeilijk zijn de exactheid van de bedragen en de waarden te verifiëren en nog moeilijker het onderzoek van eventuele leemten.

2. Controle van de betrouwbaarheid van de exploitatierekening.

Om deze controle te doen uitmonden in een conclusie die zo stellig en nauwkeurig mogelijk is, moet een serie onderzoeken verricht worden:

a. Het vergelijken van de „opérations enregistrées” met de onderliggende bescheiden („pièces justificatives”) en de beoordeling van de authenticiteit van deze documenten.

De onderliggende bescheiden worden gevormd door alle documenten opgemaakt door derden: specificaties van leveranties, facturen, cheques, vrachtbrieven, ontvangsten brieven etc. Als „justifiant” voor de realiteit van een „opération” worden ook beschouwd bepaalde documenten die in het bedrijf opgemaakt worden: facturen aan cliënten, specificaties van ontvangsten, arbeidskaarten, produktiekaarten, betaalstaten, leveringslijsten, incassostatens etc.

b. Onderzoek van de „opérations” die niet duidelijk steunen op bescheiden.

De „justifications” van deze „opérations” beginnen bij bepaalde externe documenten; zij kunnen ook vergemakkelijkt worden door het bestaan van een administratieve organisatie die een doelmatige scheiding heeft van de instanties die fiat-teren en de instanties die de financiën beheren.

Ook wanneer vergelijkingen met vroegere perioden of bepaalde normen uit b.v. bedrijfsvergelijkingen behulpzaam kunnen zijn bij het vormen van een mening, blijft het toch zo dat het oordeel van de accountant vrijwel altijd in belangrijke mate subjectief zal zijn en slechts met voorzichtigheid moet worden uitgesproken.

c. Verificatie van de aanvaardbaarheid van de kostenbestedingen en van de hoedanigheid van de daarmee verworven produktieve prestaties.

Deze verificaties worden - aldus het rapport - verricht om een zo groot mogelijke zekerheid te krijgen dat geen enkel deel van het actief van de onderneming en geen enkel onderdeel van zijn activiteit, vrijwillig of onvrijwillig, is verduisterd, vervreemd of daarvan een ongerechtvaardigd gebruik is gemaakt. De oordeelsvorming door de verificateur en de inlichtingen die hij hiervoor moet verkrijgen, worden in belangrijke mate bevorderd o.m. door het toepassen van frequente en doeltreffende interne controles, de scheiding van functies zoals bovengenoemd, het bestaan van budgetten, plannen en programma's.

De controleur kan bij dit alles en ook bij eventueel gebrek aan voldoende andere onderzoeksmogelijkheden zijn toevlucht nemen („avoir recours”) tot:

- steekproeven betreffende bepaalde producten;
- vergelijkingen tussen verschillende ontvangst- en uitgaafposten wanneer er tussen hen bepaalde relaties bestaan;
- vergelijkingen met de resultaten van vroegere perioden, met normen die het

beroep ontwikkeld heeft of die ten aanzien van ondernemingen van die bedrijfstak bekend zijn.

3. Het constateren van waardedalingen en van de eventuele herwaardering van posten die eerder gedeprecieerd waren.
4. Mutaties in de resultaten.

Ten aanzien hiervan behoort de accountant er zorg voor te dragen dat deze mutaties duidelijk zijn weergegeven opdat allen die er bij geïnteresseerd zijn, exact geïnformeerd kunnen worden inzake de werkelijke toestand en werkelijke resultaten van de onderneming .

Hoofdstuk III bespreekt het controle-rapport en de verklaring.

De beroepsgenoot die de door hem noodzakelijk geachte controle-werkzaamheden heeft verricht en die zich een oordeel over de betrouwbaarheid van de rekeningen heeft gevormd, moet - aldus het rapport - van zijn controle verslag uitbrengen en een verklaring afgeven, hetzij goedkeurend hetzij afkeurend. In het laatste geval zal hij de redenen daarvoor moeten aangeven.

De controleur heeft slechts de keuze tussen het geven van de bedoelde goedkeuring en het weigeren daarvan. Met name zal hij niet de rekeningen kunnen goedkeuren en tegelijkertijd in zijn verklaring zoveel reserves aanbrengen dat aan zijn goedkeuring iedere waarde wordt ontnomen.

Het certificeren van balansen is - aldus vervolgt het rapport - een ernstige zaak, voor de onderneming in de eerste plaats, voor de controleur daarna ook, omdat hij de zware verantwoordelijkheid draagt voor het geven van een gekwalificeerd advies. Het certificeren van balansen moet noodzakelijkerwijs leiden tot een evolutie in de gewoonten en techniek van de controle. Ook al is een duidelijke en stellige conclusie van de controleur nodig opdat het certificaat bij de balans zijn volle waarde zal hebben, niet minder groot is - zowel voor de onderneming als voor andere belanghebbenden - het belang van een gedetailleerde uiteenzetting van de bevindingen, waarnemingen, critieken en suggesties van de controleur als resultaat waarvan hij zijn oordeel gevormd heeft.

Om deze reden eindigt de taak van de controleur met het opstellen van twee stukken:

het ene bestemd om overgelegd te worden bij de aanbidding van de balans of de onderzochte rekeningen, in het kort aangevende de algemene condities waaronder de opdracht is uitgevoerd en uitlopende op het verlenen of weigeren van de goedkeuring en, in het laatste geval, aangevende de redenen waarom dit het geval is (als voorbeelden van het laatste worden onder meer genoemd:

de interne controle van de onderneming is onvoldoende om de onmisbare steekproeven toe te staan; de administratieve organisatie is onvoldoende en laat geen behoorlijke controle toe; de waarderingsmaatstaven van verschillende posten hebben niet de instemming van de accountant);

een ander stuk - in principe alleen bestemd voor de onderneming - waarin zijn gepreciseerd de omvang van de onderzoeken van de controleur en de aard van zijn bevindingen.

Tenslotte geeft de Ordre een model voor het eerstbedoelde stuk (de verklaring), zowel wanneer deze goedkeurend als wanneer zij afkeurend is. Zij merkt hierbij op dat dit model als „quasi intangible” moet worden beschouwd.