DE INVLOED VAN WIJZIGINGEN IN WAARDERINGSSYSTEMEN OP DE ACCOUNTANTSVERKLARING

door G. van Erp

Het verzoek van de redactie van dit maandblad een bijdrage te leveren over een hoofdstuk van „Inventory of generally accepted accounting principles for business enterprises" werd door mij gaarne aanvaard.
In het hiernavolgende zal worden besproken Principle A 9 (Hoofdstuk IV) luidende als volgt:

„If accounting principles in the determination of periodic results have not been consistently maintained, the effect of the change should be stated."

Alvorens nader hierop in te gaan moge ik hier (wellicht ten overvloede) vermelden wat hieromtrent is opgenomen in de generally accepted auditing standards van the American Institute of Certified Public Accountants, nader onder de Standards of Reporting:

1. The report shall state whether the financial statements are presented in accordance with generally accepted principles of accounting.
2. The report shall state whether such principles have been consistently observed in the current period in relation to the preceding period."

In de Statements on Auditing Procedure no 33 (pagina 42) wordt aan de „consistency" nader inhoud gegeven t.w.:

„(1) to give assurance that the comparability of financial statements as between periods has not been materially affected by changes in the accounting principles employed or in the method of their application; or
(2) if comparability has been materially affected by such changes, to require a statement of the nature of the changes and their effects on the financial statements."

Hieruit blijkt duidelijk het voorschrift, dat veranderingen in de waarderingssystemen dienen te worden vermeld in de accountantsverklaring op een zodanige manier, dat daaruit valt op te maken de aard van die veranderingen en de invloed daarvan op de financiële stukken.

Van bijzondere betekenis wordt de „consistency" bij het vergelijken van financiële stukken, waarbij vanzelfsprekend wordt bedoeld stukken van dezelfde vennootschap. Een vergelijking van jaarstukken van twee verschillende vennootschappen zonder meer, is van geen enkele betekenis als over de wijze van waardering en wat daarmede verband houdt geen uniformiteit bestaat. Het bestaan daarvan kan niet worden aangenomen en de publikaties daaromtrent zeggen in het algemeen ook weinig.

In de reeds eerder genoemde Statements on Auditing Procedure no 33 wordt aan die vergelijkbaarheid veel aandacht geschonken, waarbij nadrukkelijk wordt gesteld, dat de onmogelijkheid van vergelijking ook door andere oorzaken kan zijn veroorzaakt dan door afwijkingen van de bestendige gedragslijn.

De volgende veranderingen worden (pag. 43) genoemd:

„a) a change in accounting principles employed,
b) changed conditions which necessitate accounting changes but which do not involve changes in the accounting principles employed,
c) changed conditions unrelated to accounting."

Alleen de onder a) genoemde verandering heeft een materiële invloed op de accountantsverklaring, de beide andere zullen niet worden opgenomen in de accountantsverklaring; echter een vermelding bij de financiële stukken is voor een juiste voorstelling van zaken vereist.

Die verandering kan als volgt tot uitdrukking worden gebracht:
1) In de „opinion paragraph" wordt verwezen naar een opmerking terzake bij de financiële stukken, waarin een volledige omschrijving is gegeven van de aard en het effect van de verandering.
2) In de verklaring van de accountant wordt het genoemde onder 1) opgenomen.

IN WELKE GEVALLEN IS NU SPRAKE VAN ZODANIGE WIJZIGINGEN IN WAARDERINGSSYSTEMEN, DAT DAARVAN INVLOED UITGAAT OP DE ACCOUNTANTSVERKLARING?

A Een verandering in de tot nu toe gebruikelijke waarderingsmaatstaven

Dit geval doet zich voor indien het bestuur der vennootschap overgaat van een bepaald systeem van waardering op een ander systeem, waarbij beide systemen aanvaardbaar zijn. De redenen waarom een ander systeem wordt gevolgd behoeven niet te worden aangegeven, met uitzondering van wijziging in het systeem van afschrijving en wijziging in de basis waarop de toeneming van een pensioenvoorziening wordt bepaald.

B Wijzigingen ten gevolge van veranderde omstandigheden

Deze wijzigingen spreken eigenlijk voor zich zelf, als voorbeeld moge hier dienen een wijziging in de vaststelling van de residu-waarde van fabrieksgebouwen, machines e.d.

Ook in het geval, dat voor de eerste keer een waarderingssysteem wordt toegepast, dient hiervan mededeling te worden gedaan. Hierbij is te denken aan o.m. het verwerven van aandelen in een dochter-onderneming, het voor het eerst opnemen van een pensioenvoorziening e.d.

Het is gewenst een dergelijke wijziging op te nemen in de financiële stukken, en niet afzonderlijk in de accountantsverklaring, omdat een en ander niet van invloed is op het oordeel van de accountant over de bestendige gedragslijn.

C Gevolgen van hergroepering der rekeningen

In het algemeen zal een hergroepering der rekeningen resulteren in een gebrek aan vergelijkingsmogelijkheden, doch niet van voldoende invloed zijn voor afzonder-

lijke mededelingen in de accountantsverklaring; een toelichting in de financiële stukken dient vanzelfsprekend wel te geschieden.

HET TOT UITDRUKKING BRENGEN IN DE ACCOUNTANTSVERKLARING VAN EEN WIJZIGING IN DE WAARDERINGSGRONDSLAGEN

Indien een wijziging van de waarderingsgrondslagen plaats vindt gedurende het jaar of de jaren, welke worden gecontroleerd zal de accountant daarover moeten rapporteren, indien de wijziging van materiële invloed is op de financiële positie en of de resultaten, waarbij het effect van een en ander tot uitdrukking moet worden gebracht. Bovendien dient de relatie te worden aangegeven tot de verschuldigde belastingen.

Hier moge nog worden vermeld, dat er ook een verandering kan zijn waarbij overgegaan wordt van een algemeen aanvaard waarderingssysteem op een ander. In dit geval behoeft de accountant niet aan te geven dat hij de wijziging accepteert, doch hij mag het wel.

Een ander geval wordt het wanneer wordt overgegaan tot een waarderingsgrondslag welke niet algemeen aanvaard is. In de Statements on Auditing Procedure no 33 wordt als voorbeeld aangegeven hoe een dergelijke wijziging door de accountant kan worden gerapporteerd:

Qualified Opinion

(Opinion paragraph)
„In our opinion, except for (brief description of the change and its effect) as explained in Note . . ., a practice which we believe is at variance with generally accepted accounting principles, the accompanying statements present fairly the financial position of X Company at October 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."

Adverse Opinion

(Middle paragraph)
„The company has heretofore followed the practice of (brief description of prior practice) and has now adopted the practice of (brief description of new practice).
As a result of this change, reported net income for the year ended October 31, 19 , and retained earnings as of that date, are each $ greater than they otherwise would have been."

(Opinion paragraph)
„In view of the materiality of the effect of the above noted change to a practice which we believe is at variance with generally accepted accounting principles, we are of the opinion that the financial statements do not present fairly the

financial position of X Company at October 31, 19 , or the results of operations for the year then ended, in conformity with generally accepted accounting principles."

Indien de accountant zijn eerste rapport moet uitbrengen over een vennootschap kunnen zich ten aanzien van de waarderingsgrondslagen vier mogelijkheden voordoen:

a. Indien het de eerste verslag-periode van een nieuw gevestigde vennootschap betreft kan er geen gewag worden gemaakt van een bestendige gedragslijn, omdat er geen vergelijking met een vorige periode mogelijk is.

b. Bij zijn eerste onderzoek bij een gevestigde onderneming zal de accountant zich moeten overtuigen van de gebruikte waarderingsgrondslagen in het lopende en in het voorafgaande jaar. Zijn dezelfde grondslagen gebruikt en zijn deze algemeen aanvaardbaar dan kan de gebruikelijke formulering worden gevolgd.

c. Het is ook denkbaar, dat de accountant in de onmogelijkheid komt te verkeren zich bij zijn eerste onderzoek een oordeel te vormen over de toepassing van waarderingsgrondslagen in het verleden en het jaar waarover de controle zich uitstrekt. Hiervan moet melding worden gemaakt in het verslag van de accountant en dit kan als volgt geschieden:

„..... and such other auditing procedures as we considered necessary in the circumstances, except as indicated in the following paragraph.
Because of major inadequacies in the company's accounting records for the previous year, it was not practicable to extend our auditing procedures sufficiently to enable us to express an opinion on the statement(s) of income and retained earnings for the year ended (current year) or on the consistency of application of accounting principles with the preceding year.
In our opinion, the accompanying balance sheet presents fairly the financial position of the X Company as of (current year end) in conformity with generally accepted accounting principles."

d. De accountant kan bij zijn eerste onderzoek tot de conclusie komen, dat de overzichten van vorige jaren zijn samengesteld op een manier die niet de juiste financiële positie en/of het resultaat van de werkzaamheden in die jaren weergaven. Het opnemen van vergelijkende cijfers in het accountantsverslag heeft dan geen zin. Wel moet een verklaring worden gegeven waarom de vergelijkende cijfers ontbreken.

SLOTOPMERKING

Tot slot moge nog enige aandacht worden gewijd aan de opvattingen in ons land.

In het Reglement van Arbeid van het Nederlands Instituut van Accountants is ten aanzien van de verklaring met betrekking tot de jaarrekening vermeld: (art. 16 lid2): „Deze verklaring houdt de bevestiging in, dat de jaarrekening is opgemaakt volgens goed koopmansgebruik en betreft mede het bestaan en de waardering der activa en passiva en de omschrijving van de posten."

Zoals blijkt, wordt hier niet de dringende eis gesteld van een nadrukkelijk tot uitdrukking brengen van het volgen van een bestendige gedragslijn ten aanzien van de waarderingsgrondslagen.

Op deze materie is echter wel de aandacht gevestigd. Dit blijkt onder meer uit het rapport uitgebracht door de Commissie van Advies in Beroepsaangelegenheden (C.A.B.) van het Nederlands Instituut van Accountants over „Stille en geheime reserves" en de opmerkingen daaromtrent in de door de gezamenlijke werkgeversverbonden uitgebrachte rapporten over de verslaglegging van naamloze vennootschappen.

In het *voorontwerp van een wet op de jaarrekening van de ondernemingen* (art. 5 lid 2) wordt voorgesteld een wijziging in de waarderingsgrondslagen uitdrukkelijk te doen vermelden (indien zij van wezenlijk belang is), onder mededeling van de invloed van de wijziging op het jaarresultaat en het vermogen.

Het wil mij voorkomen, dat, afgezien van mogelijk wettelijke voorschriften, in het jaarverslag dient te worden vermeld, de invloed van een wijziging in de waarderingsgrondslagen. Zo dit niet het geval is zal dit in de accountantsverklaring tot uitdrukking moeten komen.