

VERGELIJKENDE CIJFERS IN HET JAARVERSLAG

door J. de Jong, econ. drs.

Inleiding

Meer en meer ondernemingen, geroepen tot een publieke verslaggeving, gaan er toe over vergelijkende cijfers te publiceren, hetzij door naast de jaarrekening over het verslagjaar de getallen van het voorgaande verslagjaar op te nemen, hetzij door afzonderlijke vergelijkende overzichten bij de jaarrekening te voegen. Uiteraard gaan in deze ontwikkeling de grote ondernemingen vooraan, doch het verschijnsel beperkt zich geenszins daartoe. Tekenend is in dit verband, dat ook de Commissie Jaarverslaggeving van de vier grote werkgeversorganisaties in haar publicatie „Het Jaarverslag” aanbeveelt, „de cijfers van het vorige jaar ter vergelijking op te nemen”.

Door het opnemen van vergelijkende cijfers komt geen nieuw element in de materiële inhoud van de verslaggeving. De lezer van een jaarverslag kan immers steeds de over voorgaande jaren uitgebrachte verslagen raadplegen. Het opnemen van vergelijkingsgegevens betekent echter wel een nieuw element in de vorm der verslaggeving; een element, waaraan behoefte blijkt te bestaan. Het is daarom nuttig, dat men het opnemen van zodanige gegevens bepleit.

Omdat deze gegevens voorkomen in het jaarverslag, waarin als regel ook de accountantsverklaring over de jaarrekening van het verslagjaar is opgenomen, dient de accountant zich af te vragen, of, en zo ja, welke (nieuwe) verantwoordelijkheid hieruit voor hem voortvloeit.

Met deze vraag houdt dit artikel zich bezig.

Behandeling van het vraagstuk

Indien de leiding van een onderneming besluit tot het afdrukken van vergelijkende cijfers naast die, welke op het verslagjaar betrekking hebben, rijst de vraag, welke verplichtingen deze leiding door het verlenen van die service op zich neemt. Met andere woorden: wat verwacht in dat geval het maatschappelijk verkeer van deze leiding?

De lezer van de publicatie verwacht:

- a. dat als vergelijkende cijfers inderdaad de cijfers van de overeenkomstige posten van de jaarrekening van het voorgaande jaar zijn opgenomen;
- b. dat indien in het verslagjaar een wijziging is aangebracht in de grondslagen voor de opstelling van de jaarrekening, daarvan door de leiding mededeling wordt gedaan;
- c. dat alsdan wordt aangegeven of de vergelijkende cijfers dusdanig zijn aangepast, dat zij met de cijfers over het verslagjaar vergeleken kunnen worden;
- d. dat de invloed van de wijzigingen zal worden medegedeeld.

Door opname van vergelijkende cijfers in het jaarverslag stelt de leiding van de onderneming zich ervoor verantwoordelijk, dat aan bovenomschreven verwachtingen wordt voldaan.

Uit het voorgaande vloeit voort, welke de aanvullende inhoud moet zijn van het oordeel, dat de accountant in zijn verklaring omtrent de verslaggeving door de leiding geeft: het omvat mede dat hij heeft nagegaan, of de verstrekking van vergelijkingsgegevens door de leiding met zodanige zorgvuldigheid is geschied als in het maatschappelijk verkeer betaamt.

Deze norm geldt echter voor het jaarverslag als geheel. In ieder jaarverslag komen gegevens en mededelingen voor, waarvan de accountant moet volstaan met na te gaan of ze met de nodige zorgvuldigheid zijn opgesteld. Dit nagaan verricht hij in eerste instantie als een „service” aan de client, teneinde hem attent te maken op eventuele onjuiste of ongewenste mededelingen of voorstellingen. Aldus voorkomt hij, dat de leiding de van haar verwachte zorgvuldigheid niet betracht. Voorts gaat de accountant dit na om zichzelf ervan te overtuigen, dat de leiding van de onderneming zich met de vereiste zorgvuldigheid van deze taak kwijt. Zou hij hierbij constateren, dat dit niet het geval is en zou ook in het overleg de leiding hiertoe niet bereid blijken, dan moet de accountant zich beraden op de vraag of hij zijn naam aan deze verslaglegging zal verbinden.

Ik meen derhalve dat de verwachting van het maatschappelijk verkeer omtrent de taak van de accountant niet verder gaat dan dat hij heeft getoetst of de vergelijkingsgegevens met zorgvuldigheid zijn opgesteld. Dit impliceert niet, dat de accountant behoeft vast te stellen of deze cijfers als zodanig juist zijn.

Behandeling van het vraagstuk door de C.A.B.

Het onderhavige vraagstuk is in studie geweest bij de Commissie van Advies inzake Beroepsaangelegenheden van het Nederlands Instituut van Accountants, zulks naar aanleiding van een door enige Instituutsliden bij het Bestuur ingediende vraag. Genoemde Commissie meent, dat terzake van de vergelijkingsgegevens „artikel 14 (van het Reglement van Arbeid) overeenkomstig toepasbaar te achten” is.

Indien dit standpunt juist is, heeft het tot gevolg — zoals in de discussies door de collega's A. Th. de Lange en L. J. M. Roozen terecht is gesteld — dat de vergelijkende cijfers aan een volkomen controle onderworpen moeten worden. Is het echter wel juist de accountant's verantwoordelijkheid op artikel 14 te baseren?

Het 1e lid van dit artikel luidt: „Indien een stuk, waarop de goedkeurende verklaring van een lid betrekking heeft, deel uitmaakt van een stel van bescheiden en door gezamenlijke openbaarmaking dezer bescheiden van deze samenhang blijkt, wordt de verklaring geacht mede betrekking te hebben op de mededelingen, welke in de overige bescheiden worden gedaan ter toelichting van de inhoud van het stuk, waarop de goedkeurende verklaring rechtstreeks betrekking heeft, alsmede op de nadere gegevens, welke in de overige bescheiden worden verschaft met betrekking tot de inhoud van dat stuk”.

Zijn de vergelijkingsgegevens „toelichtingen” in de zin van artikel 14? ¹⁾

Prof. Limperg heeft op de Buitengewone Algemene Vergadering van 7 december 1946, waarin het onderhavige artikel werd behandeld, omtrent de in artikel 14 bedoelde „toelichtingen” het volgende gezegd: „Nu gelieve men goed te lezen wat er staat” „Het gaat om een samenstel van bescheiden, bescheiden die bij elkaar behoren, die gezamenlijk een ge-

¹⁾ Taalkundig gezien is „toelichten”: begrijpelijk maken, duidelijk maken, ophelderen. Een „toelichting” is een opheldering, een verduidelijking. Per definitie vormt dan ook de toelichting een onverbreekelijk geheel met het object, waarover de toelichting handelt; een zelfstandig bestaan, een zelfstandige betekenis heeft de toelichting niet. Bij vergelijkingsgegevens ligt de zaak geheel anders: twee zelfstandige objecten, met name twee jaarrekeningen, worden naast elkaar gesteld, met elkaar vergeleken. Beide objecten hebben ieder afzonderlijk een eigen betekenis en worden nu — met een geheel rationele doelstelling — naast elkaar gesteld.

heel vormen. Het gaat in waarheid om niets anders dan de jaarrekening, die gepubliceerd wordt in het jaarverslag, waarbij in het bijzonder moet worden gedacht aan de omstandigheid, dat door de directie in het jaarverslag nadere gegevens worden verstrekt. Ik meen, dat de accountant, die zijn handtekening onder de jaarrekening zet, gehouden is zich er rekenschap van te geven, wat daarnaast bij *datzelfde* stuk, in *datzelfde* stel van bescheiden wordt gezegd omtrent *dezelfde* gegevens en *dezelfde* getallen, die hij certificeert". (cursivering van mij).

Artikel 14 regelt dus — en bedoelt uitsluitend te regelen — de draagwijdte van de verklaring, indien de „overige bescheiden" toelichtingen behelzen omtrent de (gecertificeerde) jaarrekening van het verslagjaar. In principe — aldus artikel 14 — heeft de verklaring van de accountant uitsluitend betrekking op de jaarrekening. Om te voorkomen, dat aan de betekenis van de verklaring wordt tekort gedaan indien de „overige gegevens" het door de enkele jaarrekening gegeven beeld moduleren, moet de accountantsverklaring deze gegevens mede omvatten. Voorbeelden: specificaties van verzamelposten, toelichtingen omtrent waarderingssystemen, toelichtingen omtrent deelnemingen.

Hiermee wil geenszins gezegd zijn, dat de vergelijkende cijfers een minder belangrijk of onbelangrijk element van de verslaggeving vormen. Tot een goede verslaggeving behoort het op de meest doelmatige wijze verstrekken van inzicht in ontwikkeling en tendenzen. De accountant draagt hiervoor een — hierboven geformuleerde — verantwoordelijkheid. Deze kan echter niet worden ontleend aan artikel 14.

Aan genoemd artikel een dusdanige uitleg te geven, dat het voor de vergelijkingsgegevens van toepassing is (het daarbij dus een inhoud en betekenis gevende, welke bij de opstelling ervan niet is bedoeld en bij de aanvaarding ervan niet is voorzien) komt mij noch voor de beroepsontwikkeling noch voor de toepassing der tuchtrechtspraak als verantwoord voor, mede omdat alsdan ongelijksoortige grootheden onder één artikel worden gebracht.

Het voorgaande leidt tot de conclusie, dat de vraag naar de verantwoordelijkheid van de accountant voor de vergelijkende cijfers in het jaarverslag niet kan worden benaderd van artikel 14 uit. Het trekken van een conclusie omtrent de controle van vergelijkende cijfers uit het gestelde in art. 14 is derhalve niet terzake dienend.

BUITENLANDSE OPVATTINGEN

Engeland en Duitsland

De opvatting van de Engelse en Duitse vakgenoten omtrent het onderhavige probleem is (nog) niet duidelijk geformuleerd. Ook in de vakliteratuur in deze landen komt het probleem niet ter sprake.

Verenigde staten

Terzake van het onderhavige vraagstuk biedt ook de Amerikaanse vakliteratuur weinig. In de vorm, waarin het in Nederland aan de orde is gesteld, is het ook in de V.S. nimmer besproken. Wel heeft men veel aandacht besteed aan de „consistency". Zodra de „generally accepted accounting principles" niet zijn toegepast „on a basis consistent with that of the preceding year", dient de accountant hiervan in zijn verklaring mededeling te doen. Voorts zij gewezen op Rule 3.07 van Regulation S-X van

de S.E.C., welke voorschrijft, dat „any change in accounting principle or practice, or in the method of applying any accounting principle or practice, made during any period for which financial statements are filed, which affects comparability of such financial statements with those of prior or future periods, and the effect thereof upon the net income for each period of which financial statements are filed, shall be disclosed in a note to the appropriate financial statements”.

In Amerikaanse vakkringen ziet men de vraag omtrent de verantwoordelijkheid van de accountant voor de vergelijkende overzichten niet als een probleem: men assisteert de client door dergelijke overzichten na te gaan, doch aanvaardt daarmee geen enkele verantwoordelijkheid voor deze overzichten. Richtlijnen zijn hiervoor niet geformuleerd; uit informatie terzake hiervan ingewonnen bij een vooraanstaand collega in de V.S. citeer ik: „It is generally understood that material of this nature is not covered by the certificate”.
