

DE ROL VAN DE ACCOUNTANT BIJ HET VOORZIEN IN DE INFORMATIEBEHOEFTE

door H. D. Gelderloos

I. Inleiding

De behoefte aan informatie over ondernemingen bij anderen dan de leiding doet de vraag ontstaan of en zo ja hoe daarin moet of kan worden voorzien. Een bijzondere functie in de analyse van en de voorziening in informatie-behoefte valt in de praktijk toe aan de accountant. Uit hoofde van zijn functie zien wij de accountant in onze samenleving optreden als degene die door anderen opgestelde verantwoordingen certificeert ten behoeve van personen of instanties aan wie die verantwoording wordt verstrekt.

Een fraaie omschrijving van wat onder een verantwoording dient te worden verstaan werd tijdens de buitengewone bijeenkomst van de ledenvergadering van het Nederlands Instituut van Registeraccountants gehouden in september 1973 gesuggereerd door drs. R. Flothuis, die met het volgende ontwerp kwam:

Onder een verantwoording wordt verstaan een stuk of samenstel van stukken bevattende cijfermatige en verbale informatie, uitgaande van een rekenplichtige persoon of een rekenplichtig orgaan, dienende tot het geven van rekenschap omtrent het gevoerde beheer aan personen of organen die bevoegd zijn voor dit beheer décharge te verlenen of anderszins gerechtigd zijn informatie te ontvangen, waarbij voldaan is aan de procedurevoorschriften die terzake van het afleggen van de verantwoording zijn gesteld."

Deze begripsomschrijving behelst een aantal essentiële punten die voor de in dit nummer ter discussie gestelde materie van belang kunnen zijn.

Wij noemen als zodanig:

- a. naast cijfermatige ook verbale informatie
- b. het bestaan van een rekenplicht over een beheer
- c. het recht tot het doen afleggen van rekenschap over zulk een beheer
- d. het bestaan van andere gerechtigden op informatie dan degenen die gerechtigd zijn tot het doen afleggen van rekenschap
- e. het bestaan van procedurevoorschriften terzake van het afleggen van verantwoording.

Gekoppeld aan de exponent van de werkzaamheden van accountants, te weten de verklaring, naar huidige voorschriften zijnde:

„een schriftelijke mededeling van een accountant inhoudende de uitkomst van een onderzoek naar de getrouwheid van een verantwoording”, valt uit het voorgaande af te leiden dat de activiteiten van een optredende accountant tot een veredeling van de gegeven verantwoording kunnen leiden.

Accountants optredend in interne functies worden als regel minder of op andere wijze geconfronteerd met informatiebehoefte van anderen dan de leiding. Hoewel de werkzaamheden en daarmee de verklaringen van interne accountants van betekenis kunnen zijn voor externe accountants en bepaalde „derden”, lijkt het rationeel in het onderstaande waar de accountant ten tonele komt, primair te denken aan de externe of openbare accountant.

Overleg over de onderhavige materie tussen de interne en de externe accountant zal er als regel toe kunnen bijdragen dat de van externe zijde ingebrachte suggesties ten behoeve van de ondernemingsleiding doelmatig kunnen worden geëvalueerd.

Met het voorgaande is de strategische positie van de accountant in het gehele verkeer rond de bevrediging van informatiebehoeften inleidend aangegeven.

Sprekend over informatiebehoeften kan onderscheid worden gemaakt in twee verschillende groepen van vragers van informatie: intern en extern, gezien vanuit de positie van de onderneming. Waar in dit nummer de behoefte aan informatie van anderen dan de ondernemingsleiding aan de orde wordt gesteld, zal in hoofdzaak sprake zijn van externe informatiebehoefte. Kortheidshalve zal de toevoeging „extern” in deze bijdrage niet systematisch worden herhaald. Voor bepaalde informatievragers anders dan de leiding kan de vraag worden gesteld of zij „extern” zijn. Te denken is hier aan de positie van werknemers c.q. hun vertegenwoordiging in ondernemingsraden. Het probleem van deze bepaling van plaats zal hier niet nader worden behandeld.

II. Verscheidenheid in oorsprong van informatiebehoefte

Uit de voorgaande artikelen valt af te leiden dat de individuele onderneming kan worden geconfronteerd met een veelheid en een gevarieerdheid van behoeften aan informatie haar betreffende. Deze behoefte bestaat of kan bestaan bij vragers van informatie:

- a. die belangen hebben die parallel lopen met die van de onderneming zelf;
- b. die belangen hebben die tegengesteld zijn aan die van de onderneming in kwestie;
- c. die neutraal zijn ten opzichte van de belangen van de individuele onderneming.

Onder belangen dienen in dit verband niet alleen financiële belangen te worden verstaan, doch ook minder kwantitatief te rangschikken belangen als milieu, levensgeluk, zekerheid en dergelijke.

In de voorgaande artikelen in dit nummer wordt een scala van informatievragers gepresenteerd. Omtrent de juiste classificatie van de vragers van informatie kan bij de ondernemingsleiding onzekerheid of misverstand bestaan. Anderzijds is het ook niet uitgesloten dat ten aanzien van de aanwezig geachte informatiebehoefte bij degenen die deze behoefte hebben of uitspreken slechts van een vermeend belang bij die informatie sprake is.

De erkenning van de behoefte aan informatie en de noodzaak daaraan te voldoen is sterk tijd- en plaatsgebonden. In sommige landen is bijvoorbeeld de erkenning van het recht op informatie van debiteuren en crediteuren duidelijk verder gevorderd dan hier te lande.

Voorts kan het voorkomen dat het ingaan door de ondernemingsleiding op de vraag van bepaalde zijde om informatie tengevolge heeft dat de informatie, indien verstrekt, ten voordeel kan strekken van andere groepen van informatievragers aan wie de ondernemingsleiding nooit rechtstreeks informatie zou hebben verschaft. Anders gezegd: in bepaalde gevallen zal aan de

ontvanger van informatie een onderneming betreffende vooral in het belang van de onderneming zelf al dan niet tijdelijk geheimhouding kunnen worden opgelegd.

Het bestek van dit artikel biedt geen gelegenheid de matrix van informatievragers en de door hen gevraagde informatie gesystematiseerd te behandelen.

Uit het voorgaande blijkt wel dat van een eenvoudige en ongedifferentieerde benadering van gesignaleerde informatiebehoeften geen sprake kan zijn.

Wat kan de accountant doen om het voorzien in informatiebehoeften optimaal te doen geschieden? Anders gezegd: wat mag op grond van zijn deskundigheid van de accountant terzake van de bevrediging van genoemde behoeften worden verwacht?

Zijn optreden kan verband houden met drie aspecten van deze zaak en wel:

- a. de analyse van de informatiebehoefte
- b. de doelmatige voorziening in die behoefte
- c. een oordeel over de getrouwheid van de verstrekte informatie.

In de paragrafen III, IV en V zal op elk van deze aspecten nader worden ingegaan.

Het komt gewenst voor eerst aandacht te schenken aan de verhouding tussen de accountant en de ondernemingsleiding. De ondernemingsleiding is het adres waartoe de informatievragers zich richt en de bron van waaruit op die vragen antwoord wordt gegeven. De verhouding tussen de accountant en die leiding kan voor een optimale voorziening in de informatiebehoefte van wezenlijk belang zijn.

In beroepskringen hier te lande wordt de accountant vrij algemeen gezien als de vertrouwensman van enerzijds degene(n) ten behoeve waarvan hij een door derden gevoerd beheer controleert en anderzijds de gecontroleerde zelf. Van de accountant wordt verwacht dat hij de uit dit enerzijds versus anderzijds voortvloeiende dubbelzinnigheid in harmonie weet te brengen. De achtergrond van de dubbelfunctie is de overweging dat de accountant door zijn optreden in de controlerende functie ten behoeve van derden een zodanig bijzondere positie inneemt, dat de bedrijfsleiding geneigd zal zijn ook ten eigen behoeve bij dezelfde accountant om advies aan te kloppen.

Historisch gezien is de volgorde in het totstandkomen van genoemde vertrouwensrelaties veelal andersom en wel in dien zin dat de bedrijfsleiding zich van de diensten van een accountant voorzag en wel primair ten eigen behoeve. Pas in een later stadium toen ook bij derden financiële en andere belangen ontstonden waarvoor de reeds optredende accountant van dienst kon zijn, is de publieke functie ontstaan. Het is dan ook uitzondering indien tussen bedrijfsleiding en accountant niet een vertrouwensrelatie bestaat. De bedrijfsleiding zal geneigd zijn de accountant geen gegevens te onthouden die voor een goede oordeelsvorming nuttig zijn. Echter zal de bedrijfsleiding erop rekenen dat het aan de accountant geschonken vertrouwen niet wordt ge- of misbruikt ten behoeve van informatie aan derden.

III. De accountant en de analyse van de informatiebehoefte

De behoefte aan informatie over een onderneming kan, zoals hiervoor is beschreven, door een diversiteit van vragers worden gevoeld. Alvorens de eventuele rol van de accountant bij de voorziening in de informatiebehoefte te behandelen is het gewenst na te gaan of en hoe hij bij de analyse van de behoefte aan informatie een nuttige functie kan vervullen.

Het is duidelijk dat de behoefte aan informatie niet steeds in een uitgebreide en gemotiveerde vorm tot de bedrijfsleiding overkomt. Het is dikwijls zo, dat de informatiebehoefte niet specifiek ergens op tafel wordt gelegd, doch dat op mindere of meerdere afstand van de ondernemingsleiding door de informatievragers wordt gesteld dat bepaalde informatie wordt gewenst, of zelfs meer geponeerd dat genoemde leiding deze informatie desnoods ongevraagd behoort te verschaffen. Of nog sterker: doordat de betreffende problemen nog te weinig zijn geconcretiseerd, is het soms moeilijk de gewenste informatie duidelijk te formuleren. In het algemeen zal de ondernemingsleiding bereid zijn ook voor de niet rechtstreeks tot haar gerichte vragen haar oor te luisteren te leggen.

Door de gevarieerdheid van werkelijke en vermeende belangen en de wijze waarop de vragen worden geformuleerd, zal dikwijls niet te voorkomen zijn dat zelfs de meest welwillende ondernemingsleiding in verlegenheid raakt. Immers de gestelde vragen kunnen zoals ook uit de voorgaande artikelen blijkt dermate indringend en van verschillende aard zijn, dat de vraag kan rijzen of het ingaan daarop niet tot een zodanige mate van openheid zou leiden dat de belangen van de onderneming zelve in gevaar komen. Dit te meer door de verscheidenheid van kringen waaruit de behoefte aan informatie naar voren komt. Dit kan het bezwaarlijk maken daarop geïsoleerd hetzij in het openbaar, hetzij in meer besloten overleg met de betrokken geïnteresseerden, in te gaan. Het is niet gewenst het risico te lopen, dat door samenvoeging van delen van de legpuzzel door belanghebbenden conclusies kunnen worden getrokken, die geheel of ten dele onjuist zijn en/of voor de onderneming minder gewenst.

De gevraagde informatie kan in twee hoofdgroepen worden gesplitst:

- a. Kwalitatieve informatie, waarbij valt te denken aan technische aspecten van gefabriceerde produkten, gebruikte grondstoffen, afvalstoffen, milieuverontreinigende processen en dergelijke;
- b. Kwantitatieve informatie, waarbij behalve aan factoren als vermogensbeslag en bedrijfsuitkomsten, aantallen werknemers e.d. is te denken aan punten als ontwikkeling der loonquote, bezettingscijfers, marktaandelen, voorgenomen investeringen, toekomstverwachtingen, spreiding van afzet, afhankelijkheid van grondstoffenmarkten en dergelijke.

De accountant zal in de gevarieerdheid van zijn praktijk op meerdere punten in aanraking kunnen komen met het verzoek om meer informatie dan door wet of gewoonte minimaal wordt geëist. Hij kan daardoor in de gelegenheid zijn de vraag om informatie van de zich bij het ondernemingsgebeuren betrokken voelende kringen ten behoeve van de bedrijfsleiding te evalueren en te adviseren of en op grond van welke algemene of specifieke rationele overweging het gewenst is daarop in te gaan. Zijn algemene ervaring in het op

elkaar afstemmen van informatiebehoefte en de verzorging van informatie zal hem daarbij ten dienste staan. Het is gewenst te bevorderen dat deze service in de contacten met de ondernemingsleiding door de accountant aan de orde wordt gesteld.

Door een goede afweging tezamen met de ondernemingsleiding van de gewenstheid om tot verstrekking van bepaalde gegevens over te gaan, de daaraan verbonden bezwaren eveneens in de beoordeling betreffend, kan een doelmatig informatiepatroon ontstaan dat, hoewel eventueel in onderdelen aan bepaalde informatievragers verstrekt, in haar totaliteit een geïntegreerd beeld van de onderneming en haar activiteiten geeft. Dat deze informatie niet alleen tot financiële en economische gegevens beperkt behoeft te zijn is duidelijk. Bij dit beoordelingsproces kunnen zich in het bijzonder ten aanzien van de informatie over technische en commerciële gegevens situaties voordoen waarbij de kennis en ervaring van de accountant minder specifiek doch alleen in algemene zin zich manifesteert. Bij de afweging van deze factoren zal inbreng van in- of externe specialistische deskundigheden van nut kunnen zijn, zij het dat het gewenst blijft - en de accountant zou hierbij een nuttige functie kunnen hebben - de specifieke informatie in te passen in eerdergenoemd geïntegreerd informatiepatroon.

Indien de bedrijfsleiding niet in staat is of zich niet in staat acht zelfstandig al dan niet met behulp van eigen staf tot een afweging te komen van pro's en contra's van de delen en de totaliteit van informatiebehoefte waarop zal worden ingegaan, zal de accountant derhalve van dienst kunnen zijn. Hij heeft daarbij als regel het voordeel van een meer gevarieerd contact met vraag en aanbod in het veld van de informatie en daardoor zou hij aan meer optimale afstemming van de behoefte aan informatie en de bereidheid deze te verschaffen kunnen meewerken, deze zelfs kunnen stimuleren.

De geschiedenis leert dat van een gemeenschappelijke en algemeen aanvaarde norm voor wat als redelijke informatiebehoefte kan worden gezien niet altijd sprake is geweest. Eerst vrij recent zijn ten aanzien van vorm en inhoud van de jaarrekeningen van ondernemingen wettelijke normen gesteld. Gedurende vele tientallen jaren heeft het bedrijfsleven hier te lande zich in de jaarverslaggeving gericht naar de in de praktijk gegroeide normen, waarvan genoemde wettelijke regeling in grote lijnen een codificatie is. De wettelijke regeling voor de jaarrekening van Nederlandse ondernemingen bevat in hoofdzaak vormvoorschriften zonder daarbij anders dan zeer vaag aan te geven wat de grenzen zijn van wat als aanvaardbaar kan worden beschouwd.

Van overheidswege is tijdens de totstandkoming van de wettelijke regeling in Nederland een beroep gedaan op het georganiseerde bedrijfsleven, waaronder te verstaan verenigingen van werkgevers en werknemers, in overleg met de accountantsstand te komen tot formulering van normen voor de jaarverslaggeving van materiële betekenis, zoals waarderingsgrondslagen, grondslagen van winstberekening e.d. Dit daarna geïnstitueerde tripartite-overleg (werkgevers - werknemers en accountants) functioneert reeds enige tijd en als resultaat daarvan beginnen ook de materiële normen waarnaar jaarrekeningen van ondernemingen behoren te worden opgesteld meer en meer gestalte te krijgen, hoewel de bandbreedte tot dusver belangrijk groter is dan door velen werd verwacht.

Het bestaan van normen als hiervoor bedoeld heeft als voordeel dat meer uniformiteit in opvatting groeit tussen bedrijfsleven en accountants. Als bedenking kan worden genoemd, dat een in gemeen overleg tot stand gekomen norm te lang als een aanvaardbaar minimum wordt gezien, hetgeen verstarring in de ontwikkeling als negatief bij-produkt kan doen ontstaan. Hoewel er bezwaren tegen vaststelling en vastlegging van toetsingsnormen zullen blijven bestaan, het kunnen beschikken over deze normen kan in de praktijk belangrijke voordelen hebben.

Het terrein waarop de normen die hiervoor zijn genoemd betrekking hebben is in hoofdzaak het financieel-economische. De vraag rijst of de samenstelling van het tripartite-overleg niet toch een te eenzijdige onderkenning van mogelijke informatiebehoeften tengevolge heeft. Door de omstandigheid dat zowel financiële pers, beleggingsanalisten en vertegenwoordigers van andere belangengroepen en mogelijk de overheid niet in dit overleg participeren, kan ten onrechte de indruk worden gewekt, dat afscherming van bepaalde belangen wordt beoogd, althans dat een kans daarop bestaat. Hier tegenover kan worden gesteld, dat het tripartite-overleg is gericht op het zoeken van de grenzen van aanvaardbare normen voor de voorgeschreven financiële verslaglegging, terwijl de analyse van andere bestaande en nieuwe informatiebehoeften niet in de taakstelling is begrepen.

Deze weerlegging betekent tegelijkertijd de constatering, dat de noodzaak te komen tot minimum-normen voor informatie op andere gebieden dan het financieel-economisch terrein vrijwel nog niet is onderkend, laat staan dat aan de omschrijving van die normen wordt gewerkt. Niettemin zou de ontwikkeling in zodanige richting kunnen gaan, dat de jaarverslaggeving, die een belangrijk deel bevat van wat hiervoor is aangeduid als een geïntegreerd informatiesysteem, wordt uitgebreid met deelinformatie op andere terreinen die voor andere groepen dan uitsluitend financieel geïnteresseerden relevant is. De analyse van deze additionele informatie op andere terreinen zou object van onderzoek kunnen zijn voor op andere wijze samengestelde dan wel met vertegenwoordigers van andere belangengroepen aangevulde werkgroepen.

Als voorbeelden van additionele informatie die middels het jaarverslag aan belanghebbenden zou kunnen worden doorgegeven zouden kunnen worden genoemd:

- a. Gegevens over herkomst en besteding van middelen, een informatie waarover in kringen van geldgevers, beleggingsanalisten e.d. belangstelling bestaat;
- b. Gegevens over de financiële injectie door de betrokken onderneming middels aankopen, uitbesteding van werk, loonbetaling, subsidies aan lokale of regionale activiteiten etc. in bepaalde landen of delen daarvan gedaan;
- c. Gegevens in absolute of relatieve vorm van kosten van opleiding, vorming, scholing en omscholing van personeel;
- d. Gegevens omtrent de aan research bestede kosten, eventueel verdeeld naar activiteiten of produktgroepen;
- e. Verwachtingen over ontwikkelingen in algemene zin toegespitst op eigen branche en onderneming.

Hierbij zij opgemerkt, dat de instanties die recht doen gelden op informatie in de tijd gezien in aantal en betekenis toenemen. Te denken valt hier

bijvoorbeeld aan ondernemingsraden, toezichthoudende instanties bij fusies en overname van bedrijven, centrale overlegorganen en dergelijke.

IV. De accountant en de voorziening in de informatiebehoefte

Behalve ten behoeve van de analyse van de informatiebehoefte kan de accountant ook een rationele functie vervullen in de begeleiding van de informatieverzorging, zoals deze onder verantwoordelijkheid van de ondernemingsleiding is opgezet. Deze begeleiding kan gericht zijn op een aantal facetten van deze verzorging en wel op:

- a. De totstandkoming van de informatie
- b. De doelmatigheid van deze totstandkoming
- c. De juistheid van de informatie
- d. De verstrekking aan de goede geadresseerden.

Waar als in het voorgaande hoofdstuk is beschreven, als resultante van de vraag naar informatie en bereidheid tot het verstrekken daarvan wordt bepaald welke informatie aan wie zal worden verstrekt, is de informatieverzorging zelve verder een kwestie van de keuze van de juiste methoden en technieken.

De accountant optredend in de algemene functie wordt door velen geacht mede verantwoordelijkheid te dragen voor de goede inrichting en werking van de administratieve organisatie. Deze soms als neventaak beschouwde consequentie van het optreden in de algemene functie wordt daarvan dan een integrerend bestanddeel. Dit met name omdat de accountant mag worden geacht op het terrein van administratieve organisatie en controle over de nodige deskundigheid te beschikken.

In die hoedanigheid neemt hij in zijn controlerende functie waar hoe de organisatie is opgezet en hoe zij functioneert. Hij is daardoor in staat lacunes en feilen van een organisatie te signaleren. Bij de huidige stand van de toepassing van administratieve technieken is kennisneming van opzet en werking van de interne organisatie een onontbeerlijk hulpmiddel in het onderzoek van de accountant ter verkrijging van een oordeel over een verantwoording. Optredend in de controlerende functie in engere zin zal de accountant dan ook steeds meer gehouden zijn mede de kwaliteit en goede werking van de administratieve organisatie te bezien. Dit houdt derhalve mede de verantwoordelijkheid in, de hierboven sub a tot en met d genoemde aspecten voor wat de totstandkoming van de informatieverzorging betreft op adequate wijze te begeleiden.

Een bijzonder aspect kan zich hierbij voordoen ten aanzien van de verschaffing van informatie die, hoewel gevraagd, niet of nog niet aanwezig is, dan wel slechts met relatief veel extra kosten kan worden verkregen. De ondernemingsleiding zal in een dergelijke situatie in overleg met de accountant nut en offer van dergelijke additionele informatie moeten afwegen. Op rationele gronden zal alsdan eventueel op de verzoeken om de betreffende informatie niet worden ingegaan.

V. Het accountantsoordeel over de getrouwheid van de verstrekte informatie

De door de controlerend accountant af te geven verklaring zal in het algemeen gericht zijn op het geven van een oordeel over de getrouwheid van door anderen verstrekte informatie gezien in het licht van de met die verstrekking beoogde doeleinden. Indien deze beide elementen, de informatie en de doelstelling, niet met elkaar harmoniëren, zal de accountant die een kwaliteitsoordeel over de informatie verschaft, daarvan in zijn verklaring kunnen doen blijken. De accountantsverklaring is geen doelmatig middel om verbeterde c.q. aanvullende informatie te verschaffen naast de informatie die in de gecontroleerde verantwoording wordt verstrekt. Dit gebrek aan doelmatigheid komt voort uit het feit dat in een normaal verkeer tussen de gecontroleerde en de accountant eerstgenoemde vóór de afgifte van de accountantsverklaring de inhoud van die verklaring behoort te kennen. Kennisname van de inhoud van de af te geven verklaring moet primair voor de leiding van het gecontroleerde bedrijf aanleiding kunnen zijn eigener beweging de in de verantwoording gegeven informatie te wijzigen of uit te breiden. Beduchtheid van de gecontroleerde als gevolg van onbekendheid met de inhoud van de af te geven accountantsverklaring en daarin op te nemen aanvullende informatie moet irrationeel worden geacht en daarom worden uitgesloten.

Het kwaliteitsoordeel behoort in de accountantsverklaring zodanig geformuleerd te zijn dat de ontvanger van de informatie, waarop dat oordeel betrekking heeft, een duidelijk zicht krijgt op de al dan niet bestaande getrouwheid van die informatie. Indien het kwaliteitsoordeel van de accountant indiceert dat de getrouwheid van de verstrekte informatie ver of te ver van de gestelde norm afwijkt respectievelijk onvolledig is, zal hij in overleg met de verstrekker van de gegevens trachten hierin verbetering te doen brengen. De rol van de accountant manifesteert zich wat dit betreft veelal alleen binnenskamers. Als regel zullen informatievragers in zo'n geval geneigd zijn om zodanige informatie te verzoeken dat ernstige defecten in de getrouwheid der verantwoording worden geëlimineerd.

Eén punt terzake van dit element in de begeleiding van de informatieverzorging kan niet duidelijk genoeg worden gesteld: indien de verstrekte informatie al dan niet opzettelijk niet juist of - wat in dit verband soms hetzelfde betekent - niet volledig is, is de accountant niet degene die deze onjuistheid c.q. onvolledigheid kan corrigeren door het verstrekken van verbeterde of aanvullende informatie. Zijn taak terzake is beperkt tot het vermelden van de motieven voor het afgeven van een andere dan een geheel goedkeurende verklaring bij de verantwoording van de gecontroleerde. Het spreekt vanzelf dat de accountant de gecontroleerde alsdan zal confronteren met de gevolgen van gebreken in de af te leggen verantwoording voor de inhoud van de af te geven accountantsverklaring. Middels dit contact kunnen in de praktijk dikwijls verschillen van inzicht tussen de gecontroleerde en de accountant worden overbrugd. Van dit contact kan derhalve een preventieve werking uitgaan die tot het bijstellen van de af te geven verantwoording en verklaring kunnen leiden.

De uitbreiding van te verstrekken informatie in de zin zoals in dit en voorgaande artikelen aan de orde gesteld, kan veelal zonder bezwaar mede

object van accountantscontrole vormen. Of de additionele informatie tezamen met en geïncorporeerd in het financiële jaarverslag, dan wel in het bij sommige ondernemingen reeds bestaande sociale jaarverslag of geheel geïsoleerd wordt verstrekt, is daarbij in feite irrelevant.

Voor de controlerend accountant zal de wetenschap dat bepaalde facetten van de jaarrekening in de vorm van deelinformatie zullen worden verstrekt en een accountantsoordeel daarbij wordt gevraagd, betekenen dat zijn werkzaamheden mede daarop gericht moeten zijn. Indien een dergelijke situatie zich voordoet zal de accountant trachten door een juiste evaluatie van de informatiebehoefte zich een indruk te vormen van de betekenis van de door hem afgegeven verklaring voor het inzicht van de informatieverkrijg.

In dit verband is het noodzakelijk dat de accountant zich bewust is van de veranderingen die zich met een grote regelmaat doch vaak ook sneller dan men denkt, in de maatschappelijke verhoudingen voordoen. De behoefte aan informatie die verder gaat dan hetgeen tot dusver gebruikelijk wordt verstrekt, kan zich mede richten op gegevens en verwachtingen terzake van de ontwikkeling in de toekomst. Informatie terzake van toekomstverwachtingen impliceert uiteraard mede de bereidheid tot het doen van nadere mededelingen, zodra blijkt dat de werkelijke ontwikkeling in relatief belangrijke mate van de prognose afwijkt.

Het zal de lezer duidelijk zijn dat aan dergelijke informatie toegevoegde accountantsverklaringen op z'n best betrekking kunnen hebben op de aanwezigheid en doelmatigheid van de organisatie en procedures terzake van de totstandkoming van dergelijke verwachtingen. Een dergelijke verklaring dekt uiteraard niet de zakelijke inzichten en de imponderabilia die door de ondernemingsleiding in haar verwachtingen behoren te zijn verdisconteerd. Het is duidelijk dat het onderkennen van het onderscheid tussen genoemde elementen, die ten dele wel en ten dele niet object van het accountantsonderzoek zijn geweest, voor lezers van aan die verwachtingen toegevoegde verklaringen bezwaarlijk moet worden geacht. Op grond daarvan is het voorshands niet doelmatig dat accountants tot certificering van toekomstparagrafen overgaan, althans niet op gelijke wijze, met gelijke bewoordingen en met gelijke doelstelling als voor de certificering van jaarrekeningen gebruikelijk. Echter het is niet voor onmogelijk te houden dat binnen afzienbare tijd deze materie in zodanige mate in discussie komt, respectievelijk zal zijn geweest, dat een mening hierover is uitgekristalliseerd, die veler instemming heeft.