

DE VERVROEGING VAN DE JAARREKENING EN DE CONTROLE- TECHNIEK VAN DE ACCOUNTANT

door Prof. G. L. Groeneveld

Nadat in het prae-advies voor de Accountantsdag van 1953 de vervroeging van de jaarrekening was behandeld als een der nieuwe tendenties in de gepubliceerde jaarrekening, is meermalen gebleken dat er belangstelling bestond voor een nadere beschouwing van de gevolgen die de vervroeging voor de controletechniek van de accountant zou hebben. Het M.A.B. bleef trouwens niet zonder bijdragen over diverse aspecten van de versnelde verslaggeving, maar een zekere afronding mijnerzijds met een behandeling van de vraag, of en in hoeverre de controletechniek van de accountant aan de eisen tot vervroegde publicatie van de jaarrekening kan worden aangepast, bleef verzonken in de veelheid van activiteiten die het beroepsleven met zich brengt en zou zeker nog niet aan de oppervlakte zijn gekomen, indien niet enige collega's bereid gevonden waren over dit vraagstuk mee te denken en hun overwegingen en conclusies op schrift te stellen. Uitgaande van een gemeenschappelijk uitgangspunt hebben zij, ieder voor zich, de gevolgen voor de controletechniek voor een bepaalde groep van werkzaamheden nagegaan. Aldus is een geheel ontstaan, waarin ondanks het gemeenschappelijk overleg, een individuele karakteristiek van de onderdelen aan stijl en benaderingswijze zeker kenbaar zal zijn. Zo dit al aan de homogeniteit afbreuk mocht hebben gedaan, mogen wij toch hopen dat in individualiteit en frisheid der onderdelen daarvoor een compensatie wordt gevonden.

**
*

De tendentie tot vervroeging van de extern gerichte verslaggeving staat niet op zich zelf, maar staat in een zekere wisselwerking tot het streven naar verbetering en versnelling van de interne financiële informatie.

De interne overzichten hebben in de laatste decennia voortdurend aan belangrijkheid gewonnen door het gecompliceerder worden van het bedrijfsgebeuren en de groei van de individuele bedrijfseenheden. Mede daardoor ontstaat behoefte aan een nadere bezinning op bedrijfseconomische vraagstukken, voornamelijk die met betrekking tot winstbepaling, kostprijsbepaling, vermogensinstandhouding en financiering.

Door de administratieve diensten is gezocht naar kenmerkende gegevens, die voor de leiding van belang zijn. Hierbij is gebleken, dat behoefte bestaat zowel aan een prospectieve oriëntering, waaraan de werkelijkheid later kan worden getoetst, als aan een aantal frequent beschikbare grootheden (absoluut en relatief), betrekking hebbend op de stand en/of ontwikkeling van o.a.:

- omzetten, winstmarges, kosten
- liquiditeit, investeringen, afschrijvingen
- bezettingsgraden, voorraden
- kredieten en hun termijnen (actief en passief).

Verder ontstond behoefte om subalterne niveaus te doordringen van het belang van de resultaten van hun activiteit. Tezelfdertijd vereiste de ontwikkeling in het maatschappelijk verkeer op een hoger peil brengen en een vervroeging van

de externe verslaggeving, hetgeen weer een stimulans vormde tot verbetering van de interne verslaggeving.

De middelen, die ter voldoening aan de gevoelde behoefte aan gegevens, hun tijdigheid, frequentie en betrouwbaarheid, toepassing hebben gevonden, kunnen als volgt worden aangegeven:

- 1e. organisatorische maatregelen binnen de administratieve afdelingen, zoals:
 - a. gebruik van uniforme boekingsinstructies en formulieren en uniforme richtlijnen voor de verschillende gelijksoortige bedrijfseenheden;
 - b. gebruik van dienstregelingen (timetables) op alle niveaus van administratie;
 - c. interne controle;
 - d. machinale verwerking van gegevens.
- 2e. begrotingen (overkoepelende en deelbegrotingen), meerjarenplannen.
- 3e. standaarden, t.b.v. kostprijzen, bewaking van efficientie en bezetting.
- 4e. continuele registratie van de waarden van aktiva, gepaard gaande met permanent partiële inventarisaties van voorraden en vorderingen.
- 5e. continuele voorziening voor risico's (in voorraden, debiteuren, garantieverplichtingen), waardeverminderingen en stootsgewijs verschuldigd wordende verplichtingen (b.v. belastingen), alsmede continuele registratie van transitoria.

De verbetering van het cijfermateriaal ten behoeve van de leiding is voor de accountant als controleur van groot belang. Ook zijn inzicht kan worden verdiept, omdat hij nu een mate van gegevens kan verkrijgen, die hem bij een niet daarop toegespitste administratie voor een belangrijk deel moest ontbreken. Het mocht voordien dan zo zijn, dat hij - o.a. ten behoeve van zijn oordeel omtrent de volledige verantwoording der opbrengsten - bepaalde verbandscontroles instelde en specificaties maakte, zijn inzicht in deelresultaten en over korte perioden was vaak uiterst beperkt. Van groot belang voor de accountant is de periodiciteit, waarmede nu de specificatie van de resultaten en van de vermogenspositie wordt verkregen. Door de „dynamisering” van de administratie, zoals deze ontwikkeling wel wordt aangeduid, kan hij zich een oordeel vormen omtrent het verloop van resultaten, aktiva en passiva gedurende een boekjaar en gedurende de eerste perioden daarna. De gelijkmatigheid van het verloop van deze gegevens, mede ten opzichte van de verwachtingen daaromtrent, kan op zichzelf en bij voorbaat reeds het vermoeden van juistheid opleveren, dat voor de accountant van groot gewicht is. Anderzijds kan het constateren van afwijkingen in het verloop van deze gegevens de accountant aanwijzingen geven over punten, waarop hij zijn aandacht in het bijzonder moet richten. Hierbij kan zowel het verschijnsel dat deze afwijking heeft veroorzaakt als de daaraan in de interne verslaggeving gegeven voorstelling, onderwerp van zijn - vroegtijdige - beschouwing zijn. Deze beschouwing zal hem helpen om met zijn oordeel over de jaarrekening ten aanzien van het gesignaleerde verschijnsel bijtijds gereed te zijn.

In het voorgaande was sprake van verbandscontroles van de accountant om de zekerheid over de volledige verantwoording van opbrengsten te verkrijgen; daarbij stelde hij terecht de eis van simultaneïteit voor zijn verifikatie van de met de goederenbeweging verband houdende aktiva en passiva. De daarbij passende be-

rekeningen konden in vele gevallen slechts na afloop van een boekjaar en in elk geval slechts met geringe frequentie gedurende een boekjaar worden gemaakt. De oorzaak lag meestentijds hierin, dat voor dit doel geschikte gegevens over de voorraden tussentijds niet beschikbaar waren of slechts ten koste van bijzondere inspanning konden worden verkregen. De ontwikkeling in de administratieve organisatie heeft er niet slechts toe geleid dat deze gegevens met grotere frequentie ter beschikking kwamen, maar heeft ook bewerkstelligd dat de controle op de opbrengsten in de boekhouding werd verankerd (te denken valt aan normstellingen verwerkt in standaardprijzen, partiële kreditering, boeking van de bruto-winst bij verkoop, etc.).

De drang tot vervroegde publikatie brengt voor de accountant de noodzaak met zich zo vroeg mogelijk met zijn oordeel over de jaarrekening gereed te zijn. Daartoe zal onderzocht moeten worden of een grotere spreiding van de accountantswerkzaamheden over de periode tussen de aanvang van het boekjaar en de publikatiedatum mogelijk is. Hierbij dient in de eerste plaats te worden gedacht aan een vervroeging uit de opeenhoping van werkzaamheden die na afloop van het boekjaar plegen te worden verricht. Daarom moet worden nagegaan of een deel van deze werkzaamheden tijdens het boekjaar zou kunnen plaatsvinden.

De werkzaamheden, die na afloop van het boekjaar plegen te worden verricht, bestaan naast een vervolg van de (zoveel mogelijk reeds tijdens het boekjaar à jour te brengen) controle van doorlopend gemaakte boekingen uit de zgn. balanswerkzaamheden. Bij het onderzoek naar de mogelijkheden van vervroeging van gedeelten van deze balanswerkzaamheden, in het bijzonder van die met een massaal karakter, naar een tijdstip tijdens het boekjaar, dient de accountant zich bewust te zijn, dat hij een deel van zijn zekerheid opoffert door het prijsgeven van de simultaneïteit van zijn waarnemingen. Hoe groot dit deel is en of het zo groot is dat het een beletsel is om - nog steeds op goede gronden - een oordeel omtrent de jaarrekening te geven, kan niet algemeen worden gesteld. Wel kan een opsomming worden gegeven van de voorwaarden, waaraan moet zijn voldaan om de opgeofferde zekerheid minimaal te doen zijn. In elk individueel geval zal dan moeten worden nagegaan of in voldoende mate aan deze voorwaarden is voldaan om van de oordeelsvorming op goede gronden te kunnen blijven spreken. Dit houdt in, dat uitbreiding zal moeten worden gegeven aan de overwegingen op grond waarvan b.v. de partieel roulerende voorraadopneming reeds lange tijd gemotiveerd is. Daarbij kan ervan worden uitgegaan, dat het maatschappelijk verkeer niet is geïnteresseerd in de maatregelen waaruit de gewenste zekerheid voortvloeit. De accountant zal moeten beoordelen of deze maatregelen voldoende effect hebben. Hierbij zal hij in acht kunnen nemen, dat een jaarrekening niet mag worden gezien als een exakte bepaling van financiële positie en resultaten, maar dat naar de huidige opvattingen in maatschappij en beroep de betrouwbaarheid van het met 't verslag gegeven beeld, waarin toleranties worden aanvaard, tot norm is geworden.

Bij de opsomming van de voorwaarden voor vervroeging van controlehandelingen zal steeds weer worden gesproken over een goede administratieve organisatie en in het bijzonder over een goede interne controle. Inderdaad moet hierin de grondslag worden gezien, waarop de accountant zijn besluiten in dit opzicht mag baseren. Voor een groot deel zijn de eisen die door de accountant aan de administratie moeten worden gesteld, gelijk aan die welke moeten zijn vervuld om een vervroegde publikatie mogelijk te maken.

De algemene kenmerken van een administratieve organisatie als hier bedoeld zijn de volgende:

- 1e. Een zodanige funktieverdeling binnen de organisatie, dat een goede bewaking van de tot het bedrijf behorende waarden wordt bereikt, o.m. door een scheiding tussen beheer, bewaring en registratie.
- 2e. Een goede taakverdeling binnen de administratie en hantering van een duidelijk stel van regelen voor de verantwoordings-, boekings- en waarderingswijzen.
- 3e. Het frequent verschijnen van interne overzichten van de financiële positie, met een verklaring van haar ontwikkeling.
- 4e. Het frequent verschijnen van gedetailleerde interne overzichten van de resultaten, met een verklaring van de oorzaken van afwijkingen ten opzichte van gestelde normen.

Indien de organisatie aan bovengenoemde kenmerken voldoet, wordt de accountant de mogelijkheid geboden om de opgeofferde zekerheid als gevolg van het verbreken van de simultaneïteit op een aanvaardbaar minimum te brengen. Door het beoordelen van de tussentijdse overzichten en van de daarbij gegeven analyses kan hij namelijk de periode die verloopt tussen het moment van waarneming en de balansdatum zodanig overbruggen, dat de verbroken simultaneïteit wordt hersteld. De overzichten over de eerste perioden van het nieuwe jaar kunnen in dit systeem van waarneming worden betrokken.



In het voorafgaande zijn de algemene eisen geformuleerd die de accountant in het kader van zijn overwegingen tot vervroeging van gedeelten van zijn „balanswerkzaamheden” aan de administratie moet stellen. In aansluiting hierop volgt een nadere uitwerking van de mogelijkheden tot vervroeging met betrekking tot die controle-werkzaamheden, die massaal van karakter zijn. Deze uitwerkingen geven meer in detail de voorwaarden waaraan de administratieve organisatie zal moeten voldoen en verder gedachten over de vraag welke handelingen de accountant tijdens het boekjaar zou kunnen verrichten en welke hij na afloop van het boekjaar ter uitvoering zou overhouden.

De opsomming der meest voorkomende „balanswerkzaamheden” luidt:

- Inventarisatie van voorraden en controle van hun waardering.
- Ontstaans- en afloopcontrole resp. saldobiljettencontrole van vorderingen, alsmede beoordeling van hun waardering.
- Kadastrale en hypothecaire recherche met betrekking tot onroerende goederen, controle van hun waardering (w.o. afschrijving).
- Controle op het bestaan van overige duurzame activa en hun waardering (w.o. afschrijving).
- Controle op het bestaan en de waardering van liquide middelen, effecten, etc.
- Controle op de volledigheid respectievelijk schatting van passiva.

Bij de nadere uitwerking is om twee redenen beperking betracht. Ten eerste zijn werkzaamheden die geacht kunnen worden alleen incidenteel een grote omvang te hebben slechts summier behandeld. Ten tweede zijn werkzaamheden die weliswaar in verscheidene gevallen, doch dan bij specifieke bedrijven (zoals verzekeringsmaatschappijen en banken) in massale omvang voorkomen, in het geheel niet behandeld; zo daartoe aanleiding wordt gevonden, zou daarover een afzonderlijke studie kunnen worden ondernomen.