

HET ZELFSTANDIG BALANSONDERZOEK*)

*Reaktie op artikel J. M. Vecht in
Handboek Accountancy april 1971*

door C. Broeksma

In het Handboek Accountancy¹⁾ heeft J. M. Vecht in het artikel „De accountantsverklaring bij investigations” tot uitdrukking gebracht dat hij het niet eens is met de opvatting, neergelegd in mijn artikel in de bundel Stramien²⁾, dat onder bepaalde omstandigheden een goedkeurende verklaring kan worden gegeven als sluitstuk van een z.g. zelfstandig balansonderzoek.

Ik maak gaarne gebruik van de mij door de redactie van het M.A.B. geboden gelegenheid om mijn bezwaren tegen de opvatting van Vecht in discussie te brengen.

Ik richt mij daarbij in het bijzonder tegen de categorische uitspraak van Vecht op pag. 1347 van het eerdergenoemde Handboek waarin hij zegt:

„Wij kunnen niet inzien, dat een zelfstandig onderzoek (van een op zichzelf staande balans), ook als het eenmalig wordt verricht, tot een goedkeurende verklaring kan leiden”.

In mijn door Vecht aangehaalde artikel heb ik uiteengezet dat zich slechts betrekkelijk weinig gevallen zullen voordoen, waarin de accountant doelmatig de opdracht tot een zelfstandig balansonderzoek zal kunnen uitvoeren en derhalve kan aanvaarden.

In het voetspoor van Limperg heb ik in algemene zin aangeduid dat een dergelijke behoefte zich vooral zal voordoen, wanneer de continuïteit van de eigen activiteiten van een bedrijfshuishouding op een of andere wijze is of wordt verbroken zoals bij inbreng, fusie, surséance, faillissement e.d., waaraan ik heb toegevoegd dat deze mogelijkheid zich ook kan voordoen indien een huishouding voor het eerst tot het instellen van accountantscontrole overgaat of indien de continuïteit van de rechtsvorm is verbroken.

Bij een dergelijke continuïteitsverbreking wordt een oude periode afgesloten; gedetailleerde cijfers over het verleden zullen niet de primaire belangstelling van de opdrachtgever hebben; het gaat hem vooral om de vermogenspositie, waarmede het verleden wordt afgesloten.

Wanneer wij er nu van uitgaan dat in de bovengenoemde gevallen een opdracht tot het instellen van een zelfstandig balansonderzoek door de accountant kan worden aanvaard (hetgeen ook niet door Vecht wordt bestreden), dan moet tevens van te voren hebben vastgestaan, dat de opdracht ook doelmatig kan worden uitgevoerd.

En het aanvaarden van de opdracht tot een zelfstandig balansonderzoek kan m.i. niet anders betekenen dan dat de accountant op grond van het hem voorgelegde feitenmateriaal in beginsel in staat moet zijn om de vermogens-

*) Dit artikel werd ons toegezonden in december 1971.

1) Alphen aan den Rijn - Brussel, 1971, blz. 1346 t/m 1348

2) Alphen aan den Rijn - Brussel, 1967, blz. 263 t/m 275

positie vast te stellen en derhalve in beginsel ook in staat moet zijn om daaromtrent een goedkeurende verklaring af te geven.

In het hiernavolgende betoog zal ik trachten aan te tonen, waarom ik in zulk een geval een goedkeurende verklaring wel aanvaardbaar acht.

Daarbij moet worden vooropgesteld dat uiteraard van te voren zal moeten vaststaan dat de administratieve organisatie en het samenstel van interne controle maatregelen van de betrokken bedrijfshuishouding zodanig zijn geregeld, dat niet alleen de juistheid en volledigheid, de aanwezigheid, de waardering en de omschrijving van de activa op grond van eigen waarneming door de accountant kan worden geverifieerd, doch ook - en vooral - dat de juistheid en volledigheid van de verplichtingen kan worden vastgesteld.

Deze eisen gelden overigens niet alleen voor een eenmalig onderzoek naar een vermogenspositie, doch evenzeer voor in continuïteit uitgevoerde balanscontroles als onderdeel van de doorlopende controle van de jaarrekening.

Indien aan deze eisen is voldaan en indien het onderzoek overigens geen verhinderingen oplevert, die het verifiëren van de balans in de weg staan, zal naar mijn mening bij deze balans door de accountant in principe een goedkeurende verklaring kunnen worden afgegeven.

Daarbij moet worden onderkend, dat er vele huishoudingen zullen zijn, waarbij de omvang van de verplichtingen slechts kan worden vastgesteld, nadat een diepgaand onderzoek naar het bedrijfsgebeuren heeft plaatsgevonden en dit kan er in bepaalde gevallen wellicht toe leiden dat men praktisch de gehele resultatenrekening van het afgelopen jaar zal hebben moeten onderzoeken om de omvang van de verplichtingen per balansdatum te kunnen vaststellen.

Ik heb in mijn aangehaalde artikel in Stramien³⁾ hierop ook gewezen en de accountant zal dan ook m.i. vóór de aanvang van zijn arbeid moeten overwegen of een dergelijk uitgebreid onderzoek wel doelmatig geacht kan worden in het kader van zijn opdracht tot certificering van de balanspositie.

Vanzelfsprekend zal de accountant geen goedkeurende verklaring bij een balans kunnen afgeven, als hij onvoldoende zekerheid omtrent de juistheid daarvan heeft kunnen krijgen, maar dit geldt voor ieder geval waarin de gewenste zekerheid ontbreekt.

Ik kom nu aan het punt, waarop naar mijn mening Vecht te snel tot zijn conclusie komt, dat een zelfstandig (balans)onderzoek niet tot een goedkeurende verklaring kan leiden.

Hij zegt n.l.⁴⁾:

„Naar onze mening zal de lezer van de accountantsverklaring bij een balans, waarbij geen resultatenrekening is gevoegd, mogen aannemen, dat het accountantscertificaat mede omvat een oordeel over de juistheid van het *getoonde* resultaat”. (cursivering van mij)

Ik meen dat hier nu juist het misverstand schuilt, omdat, indien het resultaat over het afgelopen jaar in zulk een balans inderdaad niet door de

³⁾ T.a.p. blz. 268 e.v.

⁴⁾ T.a.p. blz. 1348

accountant kon worden geverifieerd, en dit resultaat niettemin afzonderlijk in de balans getoond zou worden, de accountant alsdan uiteraard alleen een goedkeurende verklaring kan geven onder het voorbehoud van het daarin getoonde jaarresultaat.

Indien de evenbedoelde balans vergezeld zou gaan van de resultatenrekening, zou de accountant zich daarnaast van een oordeel over de bij de balans overgelegde resultatenrekening moeten onthouden, als hij deze niet in zijn zelfstandig balansonderzoek heeft behoeven te betrekken en er dan ook geen oordeel over heeft kunnen verkrijgen.

Hoewel deze punten in mijn artikel wel waren aangeduid, ben ik er hier toch nog nader op ingegaan om voor de lezer het verband tussen de beide opvattingen duidelijk te maken.

Nu zou men zich bij dit alles kunnen afvragen of het eenmalig balansonderzoek, dat toch vrij sporadisch voorkomt, wel van voldoende belang is om er de bomen voor te hebben omgehakt, waarvan het papier van dit tijdschrift is vervaardigd.

Ik dacht dat dit belang er zeker is voor die gevallen, waarbij de accountants van Nederland in de komende periode door de nieuwe wetgeving te maken krijgen met huishoudingen die voor het eerst tot het instellen van accountantscontrole zullen overgaan.

Vooropgezet dat het mogelijk zal zijn om de juistheid en volledigheid van activa en passiva en derhalve van het saldo vermogen door eigen onderzoek vast te stellen, acht ik het geven van een goedkeurende verklaring bij de beginbalans volkomen aanvaardbaar, zij het dat daarbij een voorbehoud gemaakt zal moeten worden voor het jaarresultaat, voorzover dit gegeven in die balans specifiek is vermeld; de accountant zal zich bovendien van een oordeel over de resultatenrekening moeten onthouden, indien deze in samenhang met de balans wordt gepubliceerd en de accountant deze in het kader van het balansonderzoek niet volledig heeft kunnen of behoeven te onderzoeken.

Het in deze controle betrekken van de resultatenrekening over het afgelopen jaar zal vooral nodig zijn in de gevallen, waarbij de winstrekening een belangrijke invloed op de vermogenstoestand uitoefent.

Dit zal echter - behoudens in zeldzame uitzonderingsgevallen die zich wellicht alleen bij b.v. effectenbeleggingsmaatschappijen of spaarbanken e.d. kunnen voordoen - niet kunnen leiden tot het achteraf certificeren van het resultaat over het laatstverlopen boekjaar.

Maar dit neemt niet weg dat de verklaring bij de balans dan toch een goedkeuring kan inhouden.