

PUBLICATIE VAN VERSPILLING EN INEFFICIENCIES IN DE JAARREKENING?

door E. Beekman

Het debat, dat zich op de laatste accountantsdag van het N.I.V.A. naar aanleiding van het prae-advies van collega Bos ontspon, had geheel betrekking op de principiële grondslagen, waarop de inleider zijn betoog had opgebouwd. Hierdoor kon het mogelijk zijn, dat een bepaalde passage — in het kader van het prae-advies van ondergeschikte betekenis — aan de aandacht van de vergadering ontsnapte. Daar dit onderdeel echter wel van groot belang geacht dient te worden voor de opvattingen omtrent de verslaglegging, lijkt het nuttig hierop terug te komen.

He betreft het volgende betoog (pag. 14/15 van het prae-advies): „De jaarrekening omvat, naast het totale verslag van het gevoerde beheer en de vermelding van het behaalde economische resultaat, tevens de verantwoording van de bewaarders. Ten aanzien van de quantitative verantwoording der bewaarders, welke achter de in de jaarrekening opgenomen bedragen schuil gaan, verwacht men in principe van de accountant geen waarschijnlijkheids-, doch een zekerheidsoordeel. Hij zal dus binnen de mate, waarin de vaktechniek en het economisch motief dit mogelijk maken, zekerheid moeten verkrijgen niet alleen ten aanzien van het bestaan der op de balans opgenomen bezittingen, doch ook dat deze in overeenstemming zijn met datgene, wat aanwezig moest zijn; voorts dat de schulden en verplichtingen volledig op de balans tot uitdrukking komen. *Indien waarden verloren zijn gegaan door verspillingen of inefficiencies dient dit uit de verlies- en winstrekening te blijken.*” (cursivering van mij).

Collega Bos acht het dus noodzakelijk dat in de gepubliceerde resultatenrekening, de verliezen uit hoofde van verspilling en inefficiencies afzonderlijk worden opgenomen. Wil hij deze eis beperken tot verspilling van materiaal of wil hij ook verliezen als gevolg van inefficiënte tijdsbesteding afzonderlijk gepubliceerd zien? Hoe dit ook zij, geconstateerd moet worden, dat geen gepubliceerd jaarverslag momenteel aan deze eis voldoet. Zelfs de ondernemingen, die het meest progressief zijn met betrekking tot hun mededeelzaamheid aan aandeelhouders, verstrekken dergelijke gegevens niet. Op zich zelf is zulks nog niet voldoende om de eis, die de prae-adviseur heeft gesteld, af te wijzen.

Nu zijn er belangrijke bezwaren in te brengen tegen de publicatie van verspillingen en efficiency-verschillen. Door deze prijs te geven aan de openbaarheid, maakt men ze tot voorwerp van discussie in de algemene vergadering van aandeelhouders en in de pers. En zijn nu algemene vergadering en pers wel de meest geschikte instanties om een oordeel over deze materie uit te spreken? Bovendien zal publicatie en discussie in het openbaar van verspillingen en inefficiencies in vele gevallen niet in het belang zijn van de onderneming en derhalve evenmin van haar aandeelhouders.

Voorts realiseren men zich, dat cijfers omtrent verspillingen en inefficiencies afgeleid worden uit technische, kwantitatieve normen. De op geld gewaardeerde afwijking van de norm kan haar oorsprong vinden in werkelijke inefficiency, maar ook in onjuiste of te weinig verfijnde normen of in een verkeerde hantering van de normen in de praktijk. De omstandigheid, dat geen afwijking van de norm wordt geconstateerd, houdt niet altijd in, dat er efficiënt gewerkt wordt. Verspillingen kunnen gecompens

seerd worden met overschotten. Lagere bedrijfsleiders en arbeiders weten soms met groot vernuft de normencontrôle te ontgaan door gebruik te maken van de spelingen of van een bij de normstelling veronderstelde uniformiteit in het werk, die in wezen niet geheel aanwezig is.

De bedrijfsleider beseft als regel de relatieve betekenis van de normen. Hij gebruikt de gesignaleerde afwijkingen als indicaties voor verder onderzoek. Ook zijn deze gegevens niet zijn enig observatiemiddel maar hij gebruikt ze in combinatie met zijn overige waarnemingen. De normen en de afwijkingen daarvan zullen vooral gehanteerd worden in verband met de individuele productieorders of in verband met een korte tijdsfase uit het productieproces. Zij zijn een typisch instrument in handen van de dagelijkse bedrijfsleiding. Het is onjuist dit instrument in handen te geven van de aandeelhouders en van de pers. Onjuist en onnodig. Want aandeelhouders beschikken door het instituut van commissarissen over een waarnemingsorgaan, dat desgewenst wel kennis kan nemen van de werktechniek van de bedrijfsleiding en van de bronnen van verspilling en inefficiency.

Gegeven dit instituut, dient de resultatenrekening om de aandeelhouders in te lichten omtrent het economisch resultaat van het gevoerde beheer. Hierbij is die deaillering vereist, die nodig is om het bedrijfsresultaat scherp te kunnen onderkennen en te kunnen separeren van niet bedrijfsmatige winsten en verliezen.

Voorts zou men de accountant, die zijn goedkeurende verklaring zou moeten hechten aan een, als door collega Bos verlangde geanalyseerde resultatenrekening, voor een moeilijke, zo niet onuitvoerbare taak stellen. Hij zou zich een oordeel moeten vormen omtrent de juistheid van de technische normen en omtrent de juiste toepassing daarvan in de praktijk. Want zijn verklaring is hier „geen waarschijnlijkheids- doch een zekerheidsoordeel”. In het voorafgaande hebben wij betoogd, dat de geconstateerde afwijkingen, steeds in relatie met andere feiten en omstandigheden moeten worden beschouwd; een zekerheidsoordeel is in vele gevallen onmogelijk.

Heeft de accountant dan in het geheel geen taak te vervullen ten aanzien van de verspillingen en inefficiëncies? Ook naar het oordeel van schrijver dezès kan de accountant, in nauwe samenwerking met andere deskundigen in of buiten de onderneming, een belangrijke bijdrage leveren tot de verfijning van het waarnemingsinstrument van de bedrijfsleiding en tot de interpretatie van de geconstateerde afwijkingen. Maar dit werk vericht de accountant als vertrouwensman van de leiding, waarover collega Bos het op pag. 16 van zijn referaat heeft. Voorts spelen de normen en de afwijkingen een belangrijke rol bij de cijferbeoordeling, die weer een onderdeel is van het controleprogramma. Bij deze cijferbeoordeling kan de accountant dermate grote lacunes ontdekken, dat hij voortgezet onderzoek noodzakelijk acht of dat hij zelfs zijn goedkeurende verklaring niet afgeeft. Maar dit is iets anders dan publicatie van de verspillingen en inefficiëncies, welke collega Bos voorstaat.