

DYNAMISERING VAN DE ACCOUNTANTSCONTROLE IN VERBAND MET DE VERVROEGDE VERSLAGLEGGING

Voorjaarsconferentie N.I.v.A. 1963

door J. P. van Rossem

Het is een goede gedachte geweest de op 24 en 25 mei j.l. te Noordwijk gehouden conferentie voor N.I.v.A.-leden te wijden aan een zo levend probleem als bovenstaand is weergegeven. Wellicht mede daardoor kon de heer H. Gerritsen als voorzitter van het instituut in zijn openingswoord vermelden, dat voor de eerste maal meer dan 100 aanmeldingen waren ontvangen. Gezien het succesvolle verloop van de tot dusverre gehouden bijeenkomsten zullen de conferenties in de toekomst waarschijnlijk nog meer aan belangstelling winnen.

Zoals door de voorzitter van het N.I.v.A. en door de conferentie leider, de heer H. D. de Leeuw, nog eens werd onderstreept, is het niet de bedoeling van vergaderingen als de onderhavige te komen tot conclusies, terwijl evenmin notulering en publicatie van een volledig verslag plaatsvindt. Een en ander houdt in, dat in meerdere mate een vrije discussie kan plaatsvinden waarbij een ieder een eerder door hemzelf uitgesproken mening kan corrigeren. De enige doeltreffende wijze om zo goed mogelijk omtrent het behandelde te worden geïnformeerd, is dan ook het bijwonen van de conferenties.

De heer H. W. Hageman had zorggedragen voor een hecht doortimmerde probleemstelling, welke door hem in de plenaire openingszitting van enige toelichting werd voorzien. Nadien vonden tussen 11.00 en 12.00 uur, alsmede van 14.00 tot 17.00 uur de discussies plaats in acht groepen van elk dertien deelnemers. Het komt mij voor, dat de taak van die rapporteurs en groepsleiders, die tijdens het opstellen van de groepsrapporten na afloop van de discussies een goed gezicht hadden op de langs de boulevard wandelende of op het terras gezeten deelnemers, extra zwaar is geweest. Daarbij durf ik niet eens te denken aan de conferentie-leiding, die tot zeer laat bezig is geweest met het vergelijken van de rapporten en het verzamelen van de meest kenmerkende verschilpunten. Uit de plenaire vergadering van zaterdagochtend is wel gebleken, dat ook op dit punt de organisatie feilloos heeft gewerkt.

Voordat ik overga tot het weergeven van enige indrukken van de meer vaktechnische zijde van de conferentie, wil ik toch ook nog gewag maken van het aan het eind van de gezamenlijke lunch van zaterdagmiddag voorgedragen proza, waarin niet minder dan 73 namen van deelnemers waren verwerkt. Deze „dynamisering van de accountantscontrole” suggereert de vergelijking met het afsluiten van de bijeenkomst met vuurwerk, zij het dan van enigszins zwaar kaliber.

Het is vanzelfsprekend, dat in het kader van deze korte beschouwing geen enkele poging zal worden gedaan om naar een ook maar enigszins volledige weergave te streven van hetgeen aan de orde is geweest. Ik zal mij dan ook beperken tot enkele indrukken van de behandelde stof.

De vooraf aan de deelnemers toegezonden „probleemstelling” was in twee hoofdstukken ingedeeld, t.w. een begripsbepaling en een in zeven punten onderverdeelde eigenlijke probleemstelling. Uit de begripsbepaling bleek, dat onder verslaggeving diende te worden verstaan de door de leiding van een onderneming - bij wijze van verantwoording - aan het maatschappelijk verkeer verstrekte in-

formaties omtrent financiële positie en resultaten van de onderneming. Aangezien daaronder zowel het jaarverslag als de verslagen met een kortere periodiciteit tijdens het boekjaar waren begrepen, was duidelijk, dat hetgeen veelal als tussen-tijdse overzichten wordt betiteld (een tot dusverre in dit verband niet of nauwelijks in de literatuur behandeld onderwerp) als „nieuw” element in het probleem was betrokken. Het is daarom dan ook consequent, dat onder vervroegde verslaglegging werd verstaan „de in het maatschappelijk verkeer waarneembare tendentie tot:

1. Verkorting van de „normale” tijdsduur tussen de balansdatum en de publicatie van het jaarverslag;
2. Verkorting van de periodiciteit der publicaties.”

Uit de gegeven begripsbepaling van accountantscontrole bleek, dat geen beperking tot de openbare accountant was gemaakt, zodat het probleem zowel voor de „interne” als de „externe” accountant gold.

Uiteraard was de administratieve organisatie der te controleren onderneming in de probleemstelling betrokken, nl. in die zin, dat gevraagd werd aan welke eisen de administratieve organisatie diende te voldoen om een vervroegde verslaglegging mogelijk te maken. Daaraan vastgeknoopt was de vraag of en zo ja op welke punten die eisen de normaliter aan de administratieve organisatie te stellen overtreffen. Het is m.i. een kenmerk van de snelle aanpassing aan een ontwikkeling, dat de laatstgenoemde vraag overwegend ontkennend werd beantwoord. Met andere woorden: vele collega's zijn van mening, dat aan een administratieve organisatie „normaliter” zulke eisen moeten worden gesteld, dat een vervroegde verslaglegging (zonder bijzondere ingrepen) mogelijk is. De eerste vraag was door één der discussiegroepen vrij uitgebreid en concreet behandeld. Een goed gevonden en terecht voorop geplaatste eis werd omschreven met de woorden, dat mentaliteit en deskundigheid aanwezig moeten zijn. Als voorbeelden werden genoemd de sfeer en de onmiddellijke reactie op knelpunten. Het spreekt vanzelf, dat hierbij de meer bekende punten, zoals permanence de l'inventaire, een efficiënt systeem van periodieke posten, dynamische voorzieningen voor risico's, permanent partiële inventarisaties en het werken met normen in de administratie naar voren kwamen. Toch is het goed nog eens geconfronteerd te worden met zaken, die al te gemakkelijk als „bekend” worden verondersteld, zodat de door diezelfde groep gestelde eisen, t.w. een perfect formulierenstelsel en het à jour houden van de administratie zeker ook vermelding waard zijn.

Vervolgens werd de probleemstelling gericht op de taakuitvoering van de accountant ten aanzien van de vervroegde jaarverslaggeving. In de eerste plaats werd gevraagd welke specifieke problemen bij de taakuitvoering ontstaan. Daarna werden de begrippen spreiding en vervroeging van controlewerkzaamheden geïntroduceerd. Naar aanleiding hiervan ontstond zich in de plenaire slotzitting een interessante discussie over de simultaneïteit van controlehandelingen. Het bleek, dat een te starre interpretatie van dit begrip moeilijkheden zou kunnen opleveren. Immers, bij spreiding van controlehandelingen over het jaar zou men de verschillende onderdelen van de controle wellicht niet op één moment kunnen uitvoeren, zodat gevreesd werd, dat de simultaneïteit zou worden doorbroken. Ziet men simultaneïteit in de betekenis van het waarborgen van de effectiviteit van een controlehandeling door het uitvoeren van meerdere controles op of per

hetzelfde moment, dan zal men ook bij spreiding van de controlehandelingen over het boekjaar de noodzakelijk geachte simultaneïteit moeten en kunnen toepassen.

Ter zake van de (integrale) vervroeging van controlehandelingen dient men zich nog af te vragen per welk tijdstip men dan de „balanswerkzaamheden” dient te verrichten. Hierover was in één van de discussiegroepen gesteld, dat de maximale fout in de periode tussen dat tijdstip en de balansdatum niet groter zou mogen zijn dan de aanvaardbaar geachte tolerantie in de jaarrekening. Een naar mijn mening interessante gedachte, waarover uiteraard nog veel te zeggen valt als alleen nog maar gedacht wordt aan de kwantificering van maximale fout en tolerantie.

Bij de afweging van eventuele voorkeur voor spreiding of vervroeging der werkzaamheden werd de aandacht gevestigd op de aard en de kwaliteit van de administratieve organisatie. Bij spreiding staat wel op de voorgrond, dat men zich in meerdere mate richt op toetsing van de organisatie. De aard en kwaliteit van de administratieve organisatie zal in het algemeen een aanwijzing zijn voor de keuze van vervroeging of spreiding. Daarnaast valt te bedenken, dat bij een algehele vervroeging opnieuw pieken in de bezetting van de accountant kunnen ontstaan.

De bespreking van de techniek van de accountantscontrole leidde overigens nog tot de opmerking, dat er in meerdere mate gebruik zou moeten worden gemaakt van hoger gekwalificeerd personeel. Dit zou kunnen inhouden, dat men denkt aan een vergroting van het beoordelende werk en derhalve een vermindering van de massale detailcontrole. Ook dit probleem is naar mijn mening een nadere beschouwing waard.

De aard van de te controleren onderneming was eveneens in de probleemstelling betrokken. Vooral ten aanzien van bepaalde praktische problemen (zoals in de gevallen waar de waardering een grote rol speelt) zouden bij de dynamisering wel moeilijkheden kunnen rijzen. Een principiële probleem werd daarin overigens veelal niet gezien.

Punt V van de probleemstelling vermeldde ter afsluiting van de problemen met betrekking tot de jaarverslaggeving een tiental onderdelen van de balans, waartomtrent men diende aan te geven hoe in de praktijk de controle op het bestaan, respectievelijk de volledigheid en de waardering zou moeten worden geëffectueerd. Hiervan memoreer ik slechts de levendige discussie over de vraag of de accountant de effecten (als beleggingsobject) per de balansdatum integraal dient te inventariseren, of dat men dit integraal op een aan de balansdatum voorafgaand moment kan doen, of dat ook deze waarneming partieel roulerend gedurende het boekjaar kan worden verricht. In dit verband kwamen o.m. ter sprake de verwachting van het maatschappelijk verkeer en de vraag of zulk een inventarisatie moet worden gezien als een toetsing van de organisatie of als een actie met het doel de aanwezigheid der fondsen zelfstandig vast te stellen. Ook hierover zal het laatste woord nog wel niet zijn gezegd.

Bij de bespreking van de vraag of de controle op handelsdebiteuren integraal zou moeten worden vervroegd, of dat een spreiding van de werkzaamheden zou moeten plaatsvinden, werd er nog eens op gewezen, dat een spreiding niet behoeft in te houden, dat per de balansdatum in het geheel geen werkzaamheden meer (behoeven te) worden verricht.

Daarnaast rees het probleem of bij een negatieve controle (zoals die ter zake van handelcrediteuren) de mogelijkheid tot spreiding van de werkzaamheden nog wel aanwezig was. Bij de discussie hierover bleken de meningen verdeeld.

Tot slot van dit onderdeel wil ik nog wijzen op de praktische moeilijkheid, welke werd gesignaleerd bij de gedynamiseerde controle op de verschuldigde kosten. De wijze van aanpak zou namelijk anders moeten zijn bij periodieke posten dan bij incidentele posten.

De beide laatste punten van de probleemstelling betroffen de „tussentijds” gepubliceerde verslagen. De daarbij aan de orde gestelde vragen, t.w. of de openbare accountant te dien aanzien - ook indien hij bij die verslagen geen verklaring afgeeft - verantwoordelijkheid draagt en of zijn controle in verband daarmee aanpassing behoeft, hebben - uiteraard - niet tot conclusies geleid doch veeleer een nieuw probleem gesteld, waarover wellicht wel een afzonderlijke vergadering zou kunnen worden gehouden. De beschikbare tijd was te gering om dit punt voldoende aandacht te geven.

Het is uit het vorenstaande wel duidelijk, dat in feite meer problemen zijn gesteld dan dat conclusies zijn bereikt. Het stellen van problemen dient echter nog steeds vooraf te gaan aan de oplossing ervan, waaruit moge blijken, dat ten aanzien van het aan de orde geweest zijnde onderwerp een belangrijke bijdrage tot de beroepsontwikkeling is geleverd.