

PUBLICATIE VAN VERSPILLING EN INEFFICIËNCIES IN DE JAARREKENING?

door P. J. H. J. Bos

Met verwondering nam ik kennis van het in het Januari-nummer van het M.A.B. opgenomen artikel „Publicatie van verspilling en inefficiëncies in de jaarrekening?” van de hand van collega Beekman.

Schrijver sluit hier aan op een, zoals hij zelf reeds aangeeft, in het kader van het door mij uitgebrachte prae-advies op de accountantsdag ondergeschikte passage uit dit prae-advies. Hij onderstreept in het door hem gegeven citaat één zin, namelijk:

„Indien waarden verloren zijn gegaan door verspillingen of inefficiëntie dient dit uit de jaarrekening te blijken”.

Indien collega Beekman aanleiding had gevonden dit onderwerp los van mijn prae-advies te bespreken en zijn eigen mening te geven, had ik geen enkele aanleiding gehad hierop te reageren en zou er met belangstelling kennis van hebben genomen.

Thans meen ik echter te moeten protesteren tegen de onjuiste indruk die wordt gewekt, doordat één passage wordt geïsoleerd uit het gehele betoog; de algemene opmerking die schrijver aanhaalt was in een ander verband gegeven en hield geen onvoorwaardelijk geldend voorschrift in. Het betekende de formulering van een algemeen beginsel, voor welke toepassing op een concreet geval uiteraard ook deskundigheid nodig is.

Collega Beekman vermeldt dat de bedrijfsleider als regel de relatieve betekenis van de normen beseft, en mocht dus aannemen, dat dit ook bij mij het geval is.

De door schrijver gemaakte opmerkingen liggen grotendeels op het terrein van de administratieve organisatie; het gestelde probleem heb ik in mijn prae-advies niet behandeld. Voor mijn opvatting in deze moge ik verwijzen naar het artikel van mijn hand „De administratie als instrument voor de technische leiding”, gepubliceerd in het tijdschrift „Economie” van Juli 1953.

Ik releveer hieruit, dat men door de invoering van efficiëntie- en kostenstandaards een *maatstaf* verkrijgt voor de *beoordeling* van de kosten. In aansluiting op het aangehaalde artikel moge ik vermelden, dat ik bij de opleiding, zowel bij de behandeling van de bedrijfsbegroting als van de algemene leer der administratieve organisatie, er steeds op heb gewezen, dat men ook intern niet te snel moet spreken van inefficiëntie.

Bij de vaststelling der normen — respectievelijk voor de prestaties per bedrijfsdrukte-eenheid en voor de kosten per bedrijfsdrukte-eenheid — dient het oordeel van de verantwoordelijke functionaris te worden gevraagd, mede omdat het gewenst is, dat de taakstelling ook wordt aangepast. Deze normen betreffen gemiddelden, die in de toekomst verwacht mogen worden bij de bestaande graad van inefficiëntie van het bedrijf.

Ook afgezien van verschillen in de grootte van de orders zijn afwijkingen naar boven zowel als naar beneden dus te verwachten. Hoewel een nadelig saldo in een bepaalde periode onder de gestelde voorwaarden intern als inefficiëntie mag worden weergegeven, zal men de afwijkingen vanzelfsprekend analyseren. Ik heb dit in voornoemd artikel op meerdere plaatsen uitdrukkelijk gesteld.

Uit relatief geringe afwijkingen mag men zeker niet concluderen dat inefficiënt is gewerkt, terwijl ook de graad van inefficiëntie, waarop de normen zijn gebaseerd hierbij niet buiten beschouwing mag blijven.

Voorzoverre geen kostenstandaards zijn resp. konden worden vastgesteld, zal een verschil tussen voor- en nacalculatie ook intern niet als efficiëntie-verschil mogen worden weergegeven. Ook dit verschil zal eerst moeten worden geanalyseerd.

Ik volsta met de vermelding, dat de betekenis der normen en de analyse der verschillen in de leer van de administratieve organisatie en in de vele werken over de bedrijfsbegroting uitvoerig worden besproken en ik met bovenstaande opmerkingen hieraan niets nieuws heb toegevoegd.

Ik moge er collega Beekman voorts op wijzen, dat hij ten onrechte stelt, dat ik t.a.v. de normen en verschillen heb gesproken van een zekerheidsoordeel. Dit is niet het geval.

Een uitwerking van de door de accountant te verrichten controle-werkzaamheden moet, als vermeld in mijn prae-advies, m.i. zijn plaats vinden bij de uitwerking van de controle van industriële ondernemingen, deze uitwerking heb ik op de accountantsdag evenmin gegeven.

Op blz. 17 van het prae-advies vermeldde ik echter — bij de summiere bespreking van de verschillende de accountants ten dienste staande controlemiddelen — als tweede factor ter bepaling van de rationele norm, waarbij de derde factor (het economisch motief) nog buiten beschouwing werd gelaten, sub verbandscontrole:

„Ook dit controlemiddel, hoe waardevol ook, is op zichzelf niet onfeilbaar; de mate waarin tot juistheid kan worden geconcludeerd is afhankelijk van twee factoren:

1. in hoeverre de juistheid vaststaat van het gegeven, waaraan men het te controleren bedrag toetst.
2. binnen welke grenzen het verhoudingsgetal, hetwelk men als basis neemt, objectief vaststaat”, en voorts:

„T.a.v. het sub 2 genoemde wijs ik er op, dat naar gelang de grenzen waarbinnen het verhoudingsgetal (b.v. een technisch rendementscijfer) kan worden beoordeeld, ruimer liggen, een grotere marge van onzekerheid blijft bestaan.”

Op blz. 14 van het prae-advies stelde ik wel, dat men t.a.v. de kwantitatieve verantwoording der bewaarders *in principe* een zekerheidsoordeel verwacht. Dit oordeel wordt echter verkregen door het systematische geheel van werkzaamheden, terwijl ook hier een absolute zekerheid nimmer bereikbaar zal zijn en ook niet wordt nagestreefd. Ik heb steeds gesproken van een rationele norm.

Wanneer collega Beekman de door hem uit mijn prae-advies geciteerde passage had gezien in verband met het gehele betoog, zou hem niet ontgaan zijn, dat ik op blz. 13 t/m 16 de economische betekenis van de jaarrekening heb besproken als eerste factor ter vaststelling van de rationele norm voor opdrachten tot controle van de jaarrekening. Ik heb voorts onderscheiden naar de informatie die de interne en die de gepubliceerde jaarrekening moet geven. In dit verband moge ik de aandacht vragen voor het op blz. 13/14 van het prae-advies gestelde.

Hier is vermeld, dat diegenen, die van de gepubliceerde jaarrekening kennis nemen, weliswaar geen recht hebben op een volledige doch wel op een volkomen informatie.

Ik vermeldde voorts op blz. 14, dus direct voorafgaande aan de geciteerde alinea, dat nimmer absolute juistheid kan worden verwacht, doch dat de verantwoordelijkheid van de accountant zich ertoe beperkt, dat een juist beeld wordt gegeven.

Indien collega Beekman zijn citaat had aangevuld met de in het prae-

advies onmiddellijk hierop volgende alinea, zou hij reeds direct een juistere indruk hebben gegeven van mijn mening. Deze alinea luidt:

„Overigens draagt de accountant, in zijn functie van vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer alleen verantwoordelijkheid voor het beeld, hetwelk de jaarrekening oproept. Ook voor hem is de controle der administratie slechts een hulpmiddel; de juistheid van de vele informaties, welke de administratie verstrekt, behoeft hij in deze slechts vast te stellen in de mate als voor zijn doel nodig is.”

Op blz. 16 vermeldde ik voorts, dat bij de controle van de gepubliceerde jaarrekening de afwijkingen t.o.v. de interne jaarrekening zullen worden *beoordeeld*. Voorts moge ik er nogmaals op wijzen, dat ik voor de opbouw van de leer der controle als uitgangspunt heb gekozen de rationele norm, waarbij *primaire* wordt afgezien van wat de accountants de facto verrichten.

Bij de vraag of in een zich in de praktijk voordoend concreet geval de accountant al of niet kan tekenen en in hoeverre hij de doorvoering van hetgeen hij wenselijk oordeelt, zal eisen, is de geldende norm uiteraard wel van belang, evenals voor de tuchtrechtspraak.

Na het voorgaande zal het duidelijk zijn, dat collega Beekman met de door hem geciteerde passage ten onrechte de indruk wekt, dat ik de eis heb gesteld, dat in de gepubliceerde jaarrekening elke intern geregistreerde verspilling of inefficiëntie moet blijken.

Vanzelfsprekend moet de mate waarin de verspilling of inefficiëntie vaststaat benevens het relatieve belang hierbij in aanmerking worden genomen. Het moet m.i. ieder duidelijk zijn, dat het juiste beeld van de jaarrekening eerst in geding komt, als de verspilling of inefficiëntie relatief belangrijk is. Men kan toch moeilijk stellen, dat diegenen, die van de gepubliceerde jaarrekening kennis nemen, recht hebben op informatie terzake van intern geregistreerde inefficiëntie, die als zodanig nog niet vaststaat of die het beeld van de jaarrekening niet vervormen.

Dit is echter wel het geval indien belangrijke verschillen blijken, waarbij ook de mogelijkheid van diefstal of verduistering niet uitgeschakeld kan worden. Het niet vermelden in de jaarrekening kan — en onder omstandigheden moet — dan een goedkeurende verklaring in de weg staan.

Hoewel de accountant zeker een open oog zal hebben voor het gevaar van mogelijke repercussies in de vergadering van aandeelhouders of in de pers, houdt de verwijzing naar het belang van de onderneming en derhalve van de aandeelhouders een gevaarlijk argument in. Dat het mededelen van het uiteindelijke resultaat van een serie waarnemingen zou betekenen, dat men het instrument van waarneming zelve uit handen geeft, vermag ik niet in te zien. Overigens meen ik, dat collega Beekman er wel van overtuigd kan zijn, dat in de praktijk de accountants deze materie zeer voorzichtig zullen hanteren.

Naar aanleiding van het door collega Beekman in de laatste alinea gestelde merk ik nog op, dat de bijdrage die de accountant kan leveren tot de verfijning van het waarnemingsinstrument van de bedrijfsleiding en de interpretatie van de geconstateerde afwijkingen niet alleen wordt gegeven in zijn functie van vertrouwensman van de leiding.

Het verband tussen het materialenverbruik en de verantwoorde productie is het belangrijkste controlemiddel bij de materiële controle op het materiaalverbruik en op de volledigheid der productie, zij het ook dat de andere controle-werkzaamheden mede van belang zijn.

Ook hier moet het systematische geheel der controlewerkzaamheden in het oog worden gehouden (stroom en zwakkere tegenstroom). Ook hier

blijkt dat een goede administratieve organisatie, omvattende de maatregelen van interne controle, een noodzakelijke voorwaarde is. In aansluiting hierop wil ik tevens de vraag van Heer Beekman beantwoorden. Verspillingen en inefficiëntie komen zeker niet alleen voor bij het materiaalverbruik. Ook t.a.v. de andere kosten-factoren dienen de gebrachte offers in principe gesplitst te worden in kosten en onkosten en ook t.a.v. deze splitsing bieden de kostenstandaards het aangewezen hulpmiddel. De door mij op blz. 17 genoemde marge van onzekerheid is voor de factor materialen echter veelal het kleinst. De verbandscontrole tussen materiaalverbruik en productie is dan ook veelal sterker dan die tussen de overige kostenfactoren en de productie.

Voorts zal, indien inefficiëntie t.a.v. de materialen naar voren komt, veel eerder twijfel rijzen aan de juistheid van de quantitative verantwoording der bewaarders, in welk verband ik de door collega Beekman onderstreepte zin had opgenomen.

Ik moge resumeren, dat er tussen collega Beekman en mij geen belangrijk meningsverschil bestaat, doch dat ik er tegen protesteer, dat hij, in plaats van te volstaan met het geven van zijn eigen beschouwingen over dit onderwerp, aansluit op een door mij terloops gemaakte opmerking en door een onvolledig citaat mijn mening onjuist weergeeft. Daar de op het gegeven citaat volgende alinea begon met het woord „Overigens”, had deze mede moeten worden geciteerd.