

## GEBRUIK VAN VERKLARINGEN VAN BUITENLANDSE ACCOUNTANTS TE VERANTWOORDEN?

*door J. Uiterlinden*

In „De Accountant” van december 1969 (76ste jaargang no. 4) komt een belangwekkend rapport voor van de commissie buitenlandse beroepsaangelegenheden (C.B.B.) van het N.I.v.R.A. De overwegingen en conclusies van die commissie werden door het Instituutsbestuur ter kennis van de leden gebracht, met de woorden van de preambule „als discussiemateriaal en daardoor als bijdrage tot de meningsvorming”. Een kort woord van de redactie van „De Accountant” in hetzelfde nummer wekt de lezers op van eigen zienswijze naar aanleiding van het C.B.B.-rapport te doen blijken. Bij een zo duidelijke uitnodiging achten wij ons geroepen om te reageren. Naar wij vertrouwen zullen de samenstellers van de „N.I.v.R.A.-berichten” zich niet te kort gedaan voelen, dat wij daardoor geen beroep hebben gedaan op de kolommen van dat medium. Er zou dan wellicht teveel van de beschikbare plaatsruimte zijn opgeëist, terwijl ook het forum te specialistisch zou zijn geweest. Het ter discussie gebrachte vraagstuk raakt immer niet slechts de controlerende accountants, doch ook de leiding van internationale ondernemingen en uiteindelijk het belegend publiek.

Wij zijn het, zo moge alreeds duidelijk zijn, met de conclusies van het C.B.B.-rapport niet eens. Wel met een belangrijk deel van de tekst van het rapport. In dat deel behandelt de commissie de maatregelen die moeten worden uitgevoerd door een concernaccountant, die van de verklaring van een buitenlandse accountant terzake van een deelbelang gebruik moet maken. Waar onze gedachtenwegen zich scheiden is niet moeilijk aan te geven: daar waar de vraag aan de orde is of de concernaccountant, ook al heeft hij met de buitenlandse collega over diens werk op de door C.B.B. beschreven wijze contact gehad, een even gefundeerd oordeel kan hebben over de concernverantwoording als geheel, als hij het deelbelang zelf gecontroleerd zou hebben.

Ons antwoord op deze vraag luidt ontkennend. Daaruit vloeit voort dat wij afwijkende denkbeelden hebben over hetgeen de verklaring van de concernaccountant ten deze moet vermelden en deze denkbeelden aan de lezer wensen voor te leggen. Vastgesteld hebbende dat de concernaccountant behoefte heeft aan een steviger greep op de controle van de deelbelangen in het buitenland, willen wij er een pleidooi voor voeren dat de concernaccountant de controle in het buitenland zo mogelijk zelf ter hand neemt. Tenslotte voelen wij ons verplicht, als logisch vervolg in onze gedachtengang, te stellen dat de beroepsregelen aan registeraccountants associatie met buitenlandse accountants niet integraal zouden mogen blijven verbieden. Zo eindigt onze beschouwing met een oplossing, die redenerend vanuit het belang van het maatschappelijk verkeer bij doelmatig georganiseerde dienstverlening door accountants en bij een oordeelsvorming op hoog beroepsniveau, een openbreken van de huidige beroepsreglementering verlangt.

Alvorens ons betoeg te beginnen willen wij een onduidelijkheid belichten die in ons taalgebruik terzake van „de accountant” schuilt en alreeds in de vorige alinea verwarring zou kunnen hebben teweeggebracht. Deze onduidelijkheid is dat letterlijk „de accountant” één persoon lijkt te betreffen. In feite is er nimmer, bij een concern van enige omvang, één persoon met de controle van de verantwoording belast, maar is het een accountantskantoor, waarin een aantal gekwalificeerde accountants samenwerken, dat de controleopdracht uitvoert. Het is de hechte organisatie van dat kantoor, die een centraal geleide uitvoering van gecoördineerd geplande controlemaatregelen met een goed gewogen oordeel over de voorgelegde concernverantwoording waarborgt. Zowel in het voorafgaande als in hetgeen hierna volgt, dient zo „de accountant” te worden verstaan.

Op dit punt aangekomen moet wel een samenvatting van het rapport van de C.B.B. worden gegeven, terwille van diegenen onder de lezers die niet over de tekst ervan beschikken. Na een inleidend en historisch overzicht stelt de commissie zich in hoofdzaak de volgende twee vragen:

- 1 Aan welke eisen dient de verklaring te voldoen van een register-accountant, die - voor een in het buitenland verricht deel van het onderzoek - gebruik maakt van de verklaring van een buitenlands accountant?
- 2 Aan welke voorwaarden dient de arbeid te voldoen van de register-accountant, die gebruik maakt van de verklaring van een buitenlandse accountant en kan aan die voorwaarden worden voldaan?

De commissie vervolgt met de zinvolle opmerking, dat zij zich heeft beperkt tot het geval, waarbij een verklaring wordt gegeven bij de jaarrekening van een internationaal concern, dit o.a. om de beschouwingen binnen een duidelijk referentiekader te houden. Bij het beantwoorden van de eerste vraag stelt de commissie, dat de mededeling door de concernaccountant in zijn verklaring over het gebruikmaken van de verklaring van een buitenlands accountant, met het oogmerk daarmee een leemte in zijn oordeel aan te geven, ondoelmatig is te achten. Wij laten het voor dit moment bij de kanttekening dat het evenmin doelmatig is, iets schoon te noemen, dat een smet heeft.

De tweede vraag krijgt het antwoord dat bij de huidige stand van de ontwikkeling past: overeenstemming tussen de concernaccountant en de buitenlandse accountant over de te hanteren grondslagen en het verkrijgen van de overtuiging, dat de grondslagen in het specifieke geval zijn toegepast. Het onderzoek door de concernaccountant omvat derhalve de controlemaatregelen, de oordeelsvorming van de buitenlandse accountant met betrekking tot de vastgestelde feiten en de rubricering en waardering in de jaarrekening. Deze gegevens kunnen worden geput uit het controleprogramma, het controlerapport van de accountant en de verslaggeving door de bedrijfsleiding, terwijl in de praktijk overleg met de buitenlandse collega veelal noodzakelijk zal zijn.

Een opsomming, hoewel kort gehouden, waarmee wij ons geheel kunnen verenigen en die door ons te anderer plaatse<sup>1</sup>) uitvoerig aan de orde is

1 Stramien (Kluwer en Samsom, 1967), blz. 121 e.v.

gesteld. Wij gaven echter een belichting - die de commissie nalaat - van de overblijvende bezwaren: geen eigen regie over de betrokken werkzaamheden, misverstanden door andere opleiding, gewoonten, taal, plaatselijke wetgeving, beroepsregelen, verschillend tuchtrecht, moeilijkheden door grote geografische afstanden en scherp gestelde tijdschema's, met als laatste middel voor de concernaccountant de uitvoering van eigen aanvullend onderzoek ter plaatse, dat om allerlei redenen weinig doelmatig lijkt. Als dit onderzoek al niet afstuit op redenen van nationale trots van de collega's, is het namelijk meestal slechts achteraf uit te voeren.

Het is alsof de commissie er behoefte aan heeft de bezwaren te bagatelliseren om maar aan een „schone” verklaring te komen. De commissie zegt namelijk: „De belemmeringen van praktische aard welke in het verleden zwaar hebben gewogen bij het aanvaarden van een verantwoordelijkheid beperkende mededelingsplicht in de reglementering zijn weliswaar niet geheel opgeheven, maar hebben een andere betekenis gekregen. Enerzijds zijn de coördinatiemogelijkheden met buitenlandse accountants op allerlei relevante aspecten van de beroepsuitoefening sindsdien verbeterd; anderzijds acht de commissie de omvang en intensiteit van de verwachtingen van het nationale en internationale maatschappelijke verkeer thans van zodanige aard, dat stringentere voorwaarden aan de functieervulling moeten worden gesteld.”

De commissie ziet voor een handhaving van de mededelingsplicht in de accountantsverklaring van het feit dat bij het onderzoek van de verklaringen van buitenlandse accountants is gebruik gemaakt, niet meer voldoende grond. Wij zien deze wel!

Langjarige ervaring met de beoordeling van werkzaamheden van buitenlandse accountants leiden ons tot deze zienswijze. Let wel, niet omdat de buitenlandse accountants minder goede vaklieden behoeven te zijn dan de nederlandse (het omgekeerde komt zeker voor), maar vanwege de hiervoor genoemde bezwaren van gebrek aan eigen regie en de vele bronnen van misverstanden. De concernaccountant kan niet verplicht worden tot meer dan een afgeleid oordeel terzake van de betrokken deelbelangen. Daarvan moet hij dan ook in zijn verklaring een aanduiding geven.

De commissie lijkt steun te zoeken bij de opvattingen die met betrekking tot dit vraagstuk heersen in de Verenigde Staten, Engeland en Canada. Zij voegt zelfs een bijlage met een weergave uit geraadpleegde bronnen bij haar rapport. Het is spijtig dat zij blijkbaar niet de beschikking had over het boekje getiteld: „Using the work and report of another auditor”, dat na gezamenlijke studie vanwege de beroepsorganisaties uit de V.S., Groot-Brittannië en Canada onlangs het licht zag en juli 1969 werd gedateerd. Het komt ons waardevol voor het laatste onderdeel, dat de conclusies inhoudt, hieronder onverkort te doen volgen: „The members of the Accountants International Study Group arrived at the following conclusions based on their comparative study of the practices in the three nations of using work and report of another auditor:

First, in each country there are circumstances where one auditor can appropriately use the work and report of another auditor. Second, where a

primary auditor is reporting on financial statements and the audit work on one more branches or subsidiaries is performed by another auditor, procedures and methods for evaluating another auditor's work appropriate to the circumstances should be followed by the primary auditor before using that work. The procedures and methods will normally include those described in paragraphs 24 to 30 of this Study.

Third, reference to the use of the work and report of another auditor in a primary auditor's report is not considered in any of the three nations to be a qualification of the opinion unless additional wording specifically indicates to the contrary. Fourth, while the wording of reports varies between the countries, where reference is made to the fact that some part of the enterprise was audited by other than the primary auditor, the size of the segment examined by the other auditor is not usually indicated. One of the purposes of such a reference is to demarcate the scope of examination and for this to be meaningful it would seem logical for the shareholder of the parent company to be told how much of the enterprise has been examined by others. An appropriate standard of measurement (e.g., by reference to assets, liabilities, sales and/or net income) might be left to the judgment of the primary auditor. It is suggested that the various Institutes in the three nations consider whether reporting practices might not usefully be changed to make this information available.

Fifth, while reporting practices vary and legal responsibilities may differ among the three nations, there appears to be no difference in the understanding of the auditors in those nations that, provided due care is exercised by the primary auditor before using the work and report of another auditor, the primary auditor should not be held responsible for results of negligence on the part of a secondary auditor. In our opinion this is a proper measure of the primary auditor's responsibility and any extension of this responsibility would neither be warranted nor be in the public interest."

Het moge reeds de aandacht getrokken hebben dat deze studiegroep spreekt van another auditor en daarbij in zijn conclusies geen bijzondere vermelding maakt van buitenlandse accountants. Hun buitenland is natuurlijk relatief zoveel kleiner dan het onze en hun binnenland heeft zulke afstanden dat wij daarin wel dé verklaring van het gesignaleerde zullen moeten zoeken. Toch is het bijzonder aspekt van het buitenland in punt 8 van de studie even aangeraakt, wanneer wordt gezegd:

„Where a cliënt has branch operations in a foreign country, a more difficult problem may be posed for the auditor because the engagement of a foreign auditor involves the assessment of the latter's ability as an accountant, without the confidence engendered by common membership in the same professional body. The primary auditor must also assure himself that the foreign auditor has a sufficient knowledge of accounting principles and auditing standards of the country in which the head office is situated."

Het moment is nu gekomen om de vraag op te werpen of aan de begrijpelijke wens tot een „schone" accountantsverklaring niet op een andere wijze kan

worden tegemoet gekomen. Zou namelijk niet de casuspositie dienen te worden gewijzigd? Terwille van een eigen geheel schone verklaring heeft de concernaccountant, zo betoogden wij, bij het gebruik maken van de verklaring van een buitenlands collega, te weinig aan eigen oordeel. Hij heeft behoefte aan een steviger greep op zijn controleobject als geheel. Daarbij lijkt het de moeite waard tevens naar de controlebehoeften van de concernleiding te kijken. Deze zal weliswaar geen accountant van de ene nationaliteit als vakbekwamer behoeven te verkiezen boven een andere, maar wel behoefte moeten gevoelen aan uniformiteit in interpretatie van concernvoorschriften en -informatie en aan een eenduidigheid in controleconceptie en -uitvoering. Beide overwegingen pleiten ervoor de controleopdrachten terzake van buitenlandse deelbelangen zoveel mogelijk in handen te leggen van de concernaccountant.

Deze constatering is voor de beroepsstand van een klein land als het onze een uitdaging. Zeker nu wij langzaam (?), zeker en onvermijdelijk, meer en meer gaan deel uitmaken van het veel groter Europese economische geheel en dit op zich weer met vele strengen verbonden blijft, en verder wordt, aan de overige vrije wereld. Ons nederlandse beroep moet de grenzen over en daarmee tegelijk een deel van het exclusief nationale embleem prijsgeven. Een goede dienstverlening buiten onze huidige grenzen vereist nu eenmaal meer dan een kennis van taal en wetgeving, zij vereist een integreren in de lokale gemeenschap. Zij kan slechts optimaal fungeren wanneer collega's van het vreemde land tot onze kantoororganisaties toetreden. Daarbij moeten hun geen mindere kansen worden geboden dan aan nederlanders, met andere woorden zij moeten ook vennoten kunnen zijn. Ideaal lijkt de toestand waarbij op den duur in een kantoor buiten onze landsgrenzen nederlandse vakgenoten en buitenlandse vakgenoten in onderling overleg praktiseren. Het hoogste vakniveau van beiden moet daarbij voor elk individueel vakgebied beslissend worden. De betrokken nederlandse accountants kunnen dan ook de collectieve verantwoordelijkheid ex artikel 15 Regelen Beroepsuitoefening Registeraccountants in de meest uitgebreide zin dragen.

Het verbod van associatie met buitenlanders (artikelen 22 Regelen Beroepsuitoefening Registeraccountants) staat daarbij in de weg. Het belemmert de schaalvergroting in het accountantsberoep, die binnenslands gaande is, haar natuurlijk vervolg over de grenzen te nemen. Wat zeker zo ernstig is: het belemmert een goede dienstverlening aan het steeds internationaler wordende bedrijfsleven.

Er zal naar andere wegen dan een absoluut verbod tot associatie moeten worden gezocht, zonder de oorspronkelijke doelstelling van het verbod geheel uit het oog te verliezen. De belangrijkste doelstelling moet zijn geweest de nederlandse accountant te behoeden voor de gevaren van de minderheidspositie, waarin bij zo'n associatie de vertegenwoordiger van een klein land nogal gemakkelijk geraakt. Een beroepsorganisatie moet uiteraard waken voor het behoud van een hoog niveau van beroepsuitoefening. Dat onze beroepsorganisatie bij de beschouwing van de gevaren van de minderheidspositie bij internationale associaties tot een verbodsbepaling kwam is daarom verklaarbaar. Vandaag de dag moet echter worden vastgesteld dat de

regeling op dit punt te weinig ruimte laat tot ontplooiing van de krachten van deze tijd.

Het is hier niet de plaats om dieper op deze materie in te gaan. De Commissie Herziening Beroepsregelen van het N.I.v.R.A., die met voortvarendheid haar veelomvattende taak is begonnen, zal ongetwijfeld gezette aandacht aan de wens tot het openen van de associatiemogelijkheden met buitenlandse collega's geven. Haar zij de wijsheid toegewenst om het goede midden te vinden tussen de behoeften van het heden en de vrezes van het verleden.