

ACCOUNTANTSVERKLARINGEN BIJ ONDERNEMINGEN DIE IN INDONESIA WERKZAAM ZIJN

door A. B. Frielink

De C.A.B. heeft onder dagtekening februari 1959 een rapport aan het bestuur van het N.I.v.A. uitgebracht inzake de vraag welke de gevolgen zijn van de in Indonesië tegen het Nederlandse bedrijfsleven genomen maatregelen voor de accountantsverklaringen bij ondernemingen die daar werkzaam zijn ¹⁾. Met de karakterisering van de situatie die na december 1957 is ontstaan, zoals de C.A.B. die geeft, zal een ieder wel akkoord kunnen gaan. De analyse die de C.A.B. dan laat volgen ten aanzien van de wezenlijke invloed die de wijziging van omstandigheden op de mogelijkheid tot het geven van een verklaring omtrent de jaarrekening heeft, verdient veel waardering. Velen zullen een en ander wel zo ongeveer hebben aan gevoeld; de duidelijke analyse geeft dat gevoel dan een hechte steun en een onmisbare nadere precisering.

Anders staat het - naar mij voorkomt - met de consequenties die de C.A.B. aan deze analyse verbindt. Deze zijn al te formalistisch bezien, niet geheel op de realiteit afgestemd en kunnen leiden tot hypocritische formuleringen. Het propageren van verklaringen die noch goedkeurend noch afkeurend zijn, zal de waardering van het maatschappelijk verkeer voor de accountantsarbeid niet doen toenemen.

De C.A.B. geeft in overweging om, ingeval het niet te beoordelen Indonesische belang relatief groot is en daartegenover geen voorzieningen van een ongeveer even groot bedrag zijn getroffen, een „mededeling” van de accountant van de volgende strekking in het jaarverslag te doen opnemen:

dat hij er zich van overtuigd heeft dat de activa en passiva, voor zover deze behoren tot het bedrijfsdeel buiten Indonesië, in de balans zijn opgenomen en dat hij zich met de waardering ervan kan verenigen; dat hij de winst- en verliesrekening, die uitsluitend betrekking heeft op het beheer buiten Indonesië, heeft gecontroleerd en akkoord bevonden;

dat hij bij de jaarrekening geen goedkeurende verklaring kan geven, omdat de waardering van het belang in Indonesië zich aan zijn beoordeling onttrekt.

De C.A.B. verwijst bij haar motivering van deze „mededeling” naar art. 12 R.v.A., dat geen voorbehoud toestaat dat de strekking van de verklaring teniet doet of hieraan wezenlijk afbreuk doet.

Als wij nu trachten te analyseren wat de „mededeling” hierboven geciteerd in feite behelst, valt niet anders te concluderen dan:

1. dat de „mededeling” een verklaring in de zin van art. 1 R.v.A. is, wordende hierin immers een oordeel uitgesproken (is er een speciale reden waarom de C.A.B. dit consequent een „mededeling” noemt?);
2. dat alle posten van de jaarrekening, behalve die betreffende het belang in Indonesië (en daarmee dus ook behalve het vermogen), zijn nagezien en akkoord bevonden;
3. dat de terzake kundige lezer uit deze verklaring dus niet anders kan lezen dan een goedkeurende verklaring met betrekking tot de jaarrekening onder voorbehoud van de waardering van de post(en) betreffende

¹⁾ De Accountant 65; 7, april 1959 blz. 21.

Indonesië, welke goedkeurende verklaring met voorbehoud in strijd met de dwingende vormvoorschriften van art. 11, lid 1 R.v.A. is geformuleerd;

4. dat immers een mededeling enerzijds inhoudende dat bepaalde posten van de balans en dat de gehele winst- en verliesrekening akkoord zijn bevonden, anderzijds inhoudende dat bij de jaarrekening geen goedkeurende verklaring kan worden gegeven, slechts kan worden verstaan hetzij als in zichzelf strijdig („ik heb akkoordbevonden; dit is geen goedkeurende verklaring”), hetzij als een goedkeurende verklaring met betrekking tot een deel der jaarrekening, of, hetgeen op hetzelfde neer komt, als een goedkeurende verklaring met betrekking tot de jaarrekening onder voorbehoud van de juistheid van een deel (i.c. van de waardering van het belang Indonesië).

Hoezeer wellicht aan de letter van het R.v.A. met de door de C.A.B. gegeven oplossing voldaan moge zijn, aan de strekking van het R.v.A. wordt in niet geringe mate afbreuk gedaan. Het is overigens mijn vaste overtuiging dat elke publicatie van de mededeling „dat geen goedkeurende verklaring kan worden gegeven” om welke reden en in welke omstandigheden dan ook, tot soortgelijke afbreuk aan de strekking van het R.v.A. moet leiden. Een dergelijke mededeling kan alleen haar nut hebben in een verslag dat aan de opdrachtgevers wordt uitgebracht en waarin meer omstandig de redenen van het achterwege blijven van de goedkeurende verklaring kunnen worden uiteengezet.

Tot zover de kritische opmerkingen, waartegenover een positief element moet worden gesteld.

Dit positieve element zou ik willen putten uit de redegeving van de „mededeling” boven geciteerd: er is geen goedkeurende verklaring mogelijk „omdat de waardering van het belang in Indonesië zich aan zijn beoordeling onttrekt”. Op de keper beschouwd is dit niet zuiver geformuleerd: niet de waardering onttrekt zich aan des accountants oordeel (hij weet precies hoe de waardering tot stand is gekomen en kan daar dus over oordelen), doch de *juistheid* van de waardering onttrekt zich aan zijn beoordeling.

Nu geldt dit laatste voor meer actiefposten: goodwill, auteursrechten, octrooien en patenten, gronden, sommige voorraden, deelnemingen, incourante effecten worden in vele gevallen volgens bepaalde systemen gewaardeerd, doch of deze waardering juist is onttrekt zich veelal aan het oordeel van de accountant. Geen accountant zal er echter behoefte aan hebben hiervoor een voorbehoud in zijn verklaring op te nemen of - indien het belang dier posten relatief groot is - mede te delen dat hij daarom geen goedkeurende verklaring kan geven. Dat is ook niet nodig omdat de toelichting of het directie-verslag de grondslagen van de waardering dient te vermelden en ieder terzake kundige weet dat voor dergelijke activa geen objectief „juiste” waardering bestaat. Hoeveel te meer geldt deze algemene wetenschappen aanzien van de belangen in Indonesië. Natuurlijk dient de toelichting of het directie-verslag een uiteenzetting omtrent de situatie t.a.v. het Indonesische belang te bevatten. Als de directie daarbij aandeelhouders voorstelt de boekwaarde van dit belang in stand te houden en in afwachting van meer definitieve gegevens ook geen voorzieningen te treffen, zie ik geen aanleiding voor de accountant een goedkeurende verklaring te weigeren of een af te geven goedkeurende verklaring te versieren met een voorbehoud. Als de directie een onware of halfware voorstelling van zaken in haar verslag zou geven, komt noch een goedkeurende verklaring met of zonder voor-

behoud, noch een mededeling van „niet-goedkeurende verklaring” in datzelfde stel van bescheiden in aanmerking.

Met andere woorden: Ook als het belang Indonesië relatief groot is en geen voorzieningen zijn getroffen, kan het onderzoek naar de activa en passiva en de resultaten buiten Indonesië leiden tot een „schone” verklaring, mits het directieverslag over een en ander voldoende uitsluitel geeft. Zou men voorzichtigheidshalve, in analogie met wat de C.A.B. indertijd heeft voorgesteld t.a.v. de verklaring bij levensverzekeringsmaatschappijen, in de verklaring een aanwijzing omtrent de onzekerheid van het belang in Indonesië willen hebben, dan ware deze te formuleren b.v.:

„Nagezien en akkoord bevonden, onder aantekening dat het belang in Indonesië wegens de daaromtrent heersende onzekerheid, is gewaardeerd op dezelfde wijze als op de vorige jaarrekening.”