

VAKTECHNISCHE EISEN TE STELLEN AAN VORM EN INHOUD VAN DE ACCOUNTANTSVERKLARING

door drs. K. Kruisbrink

I Inleiding

Het thema voor het negende internationale accountantscongres, dat in september 1967 te Parijs zal worden gehouden, luidt: *Les nouveaux horizons de la comptabilité*.

De nieuwe perspectieven, die zich voor de accountancy openen vinden hun stimulans in een tweetal factoren, die in de afgelopen jaren steeds meer hun stempel op de ontwikkeling van de accountancy hebben gedrukt t.w. de uitbreiding van het arsenaal aan technische hulpmiddelen dat voor de administratieve verslaglegging beschikbaar is, en de steeds toenemende internationale contacten in het economische verkeer.

Gezien de belangrijke rol, die de accountant in het economische leven vervult is het onvermijdelijk, dat hij betrokken raakt bij de intensivering van het internationale economische verkeer. De problematiek die hieraan voor de accountant verbonden is, is veelzijdig. In zijn functie van openbaar accountant, belast met de controle van de jaarrekening van een onderneming zijn het twee vraagstukken die in het bijzonder naar voren treden, t.w. (1) de inhoud van het begrip goed koopmansgebruik (de *accounting principles*) en (2) de beginselen van de accountantscontrole en de controle-techniek.

Omtrent beide onderwerpen lopen de opvattingen internationaal uiteen. In zijn beroepsuitoefening wordt de accountant hiermede geconfronteerd, met name wanneer hem de controle is opgedragen van een onderneming met vestigingen in verschillende landen. Immers, het oordeel, dat de accountant met betrekking tot een jaarrekening afgeeft, heeft in het algemeen een tweetal aspecten t.w.: het bedrijfseconomische en het controle-technische.

Zijn oordeel omtrent het bedrijfseconomische aspect, richt zich op de vraag of de jaarrekening die hem ter beoordeling wordt voorgelegd een in bedrijfseconomisch opzicht juist beeld geeft, m.a.w. is opgesteld met inachtneming van algemeen aanvaarde „*accounting principles*”.

Het tweede aspect betreft de vraag of de accountant zijn oordeel heeft kunnen baseren op een deugdelijke grondslag zulks met inachtneming van de normen die hiervoor hetzij uit hoofde van wettelijke of wel beroepsreglementaire bepalingen gelden.

Bij de vorming en formulering van zijn oordeel zal de accountant in aanmerking moeten nemen, dat de normen ten aanzien van het bedrijfseconomische en ten aanzien van het controle-technische aspect van land tot land verschillen tonen.

Indien de harmonisatie van de „*accounting principles*” en van de „*auditing principles*” reeds zou zijn verwezenlijkt, zou de geschetste problematiek vanzelf tot oplossing zijn gebracht, doch voorshands mogen de verwachtingen dienaangaande niet te hoog worden gesteld. Zulks temeer, omdat de inzichten zoals die in de verschillende landen bestaan tendele reeds in wettelijke regelingen hun codificatie hebben gevonden.

De omstandigheid, dat de opvattingen met betrekking, tot de „*accounting*” en „*auditing principles*” van land tot land verschillen tonen, heeft, zoals opgemerkt,

zijn consequentie voor de wijze waarop de accountant zijn oordeel formuleert en kenbaar maakt. Tendele vindt één en ander zijn weerslag in de wettelijk voorgeschreven formulering van de accountantsverklaring.

Het is van belang dit verschijnsel (d.i. de van land tot land verschillend geformuleerde accountantsverklaring) ook te bezien van uit het oogpunt van het maatschappelijk verkeer. De openbaar accountant ontleent zijn functie aan de behoefte, die er in het maatschappelijk verkeer bestaat aan zijn deskundig en onafhankelijk oordeel. De accountantsverklaring is het centrale punt in de accountantsactiviteit; men zegt wel: de accountantsverklaring is het instrument waarmee de accountantsfunctie werkt in het maatschappelijk verkeer.

Deze werking wordt in belangrijke mate bepaald door de duidelijkheid van de verklaring voor de lezer. De verklaring moet door de lezer begrepen (kunnen) worden. De inhoud van de verklaring moet zodanig zijn, dat er geen misverstand kan bestaan omtrent het werkelijke oordeel van de accountant.

Zolang de jaarverslagen met jaarrekening en accountantsverklaring vrijwel uitsluitend circuleren in een nationale lezerskring, gewent men zich aan de (vaste) formuleringen, welke door de accountants voor hun verklaring worden gebruikt. Zodra echter - als uitvloeisel van de toeneming van het internationale economische verkeer - de accountantsverklaring een internationale spreiding verkrijgt wordt het maatschappelijke verkeer met uiteenlopende formuleringen geconfronteerd, met alle misverstanden, die daaruit kunnen voortvloeien.

De Duitse belegger, die uit de accountantsverklaring van een Engelse accountant bij een jaarrekening van een Engels concern verneemt dat deze accountant van mening is, dat de jaarrekening de informatie verschaft „required by the Companies Act”, zal aan deze mededeling even weinig behoefte hebben, als de Engelse belegger die in het omgekeerde geval leest, dat de jaarrekening in overeenstemming met de „gesetzlichen Vorschriften” is opgesteld.

Voor internationaal gebruik leveren deze verklaringen moeilijkheden op. Voorzover men uit de verklaring kan afleiden, dat het oordeel goedkeurend is, zal het bezwaar niet onoverkomelijk zijn. De wettelijke voorschriften zullen - naar men moet aannemen - er wel op gericht zijn er voor te zorgen dat de jaarrekening een betrouwbaar beeld geeft van vermogenspositie en resultaten.

De moeilijkheden beginnen eerst recht als de accountant géén onvoorwaardelijk goedkeurende verklaring kan geven, een voorbehoud maakt of in enig ander opzicht zijn verklaring clauseert. Alsdan wordt de kans groot, dat de nationale formulering internationaal tot onduidelijkheid voor de lezer leidt.

Dit moet bijzonder bezwaarlijk worden geacht - gezien ons uitgangspunt, dat de accountantsverklaring het instrument is waarmee de functie wordt vervuld. Een onduidelijke verklaring betekent dan immers, dat de functie onvolkomen wordt vervuld.

II Probleemstelling

Het probleem kan als volgt worden gekenschetst: aan welke vereisten moet de accountantsverklaring voldoen opdat, ook internationaal, de lezer van de verklaring deze duidelijk begrijpt en bij hem in geen enkel opzicht misverstand kan rijzen omtrent het oordeel dat de accountant uitspreekt?

Men zou deze probleemstelling terzijde kunnen stellen op grond van de overweging, dat eerst internationale uniformiteit zou moeten zijn verkregen omtrent

het vraagstuk van de „accounting principles” en van de „auditing principles”. Een harmonisatie ten aanzien van deze twee onderwerpen zou, in deze gedachten-gang, wellicht min of meer automatisch in een gelijklopende verklaring kunnen resulteren.

De vraag is echter of zulks inderdaad het geval zal zijn. Het zal blijken, dat de vaktechnische eisen die aan vorm en inhoud van de accountantsverklaring kunnen worden gesteld niet uitsluitend samenhangen met het standpunt, dat wordt inge-nomen ten aanzien van accounting principles en auditing principles en daarvan maar in zekere mate afhankelijk is. Bovendien spelen bij de formulering van de accountantsverklaring nog andere factoren een rol.

Voorts zij opgemerkt, dat het van belang kan zijn het vraagstuk van de har-monisatie van de beroepsopvattingen van verschillende kanten tegelijk aan te vatten. De moeizaamheid, waarmede met betrekking tot de harmonisatie van de beroepsopvattingen voortgang wordt gemaakt rechtvaardigt dit.

Resumerend zal het onderzoek derhalve worden gericht op de vaktechnische eisen, die zijn te stellen aan vorm en inhoud van de accountantsverklaring, met dien verstande, dat alleen de verklaring met betrekking tot de jaarrekening in beschouwing zal worden genomen, aangezien het met name déze verklaring is welke internationale verspreiding ondervindt.

In Nederland is in de loop der jaren door het accountantsberoep betrekkelijk veel aandacht geschonken aan het vraagstuk van de redactie van de accountants-verklaring. Een en ander vindt zijn weerslag in het zgn. reglement van arbeid van het Nederlands Instituut van Accountants waarin van de 17 artikelen er een acht-tal is gewijd aan de accountantsverklaring. In dit verband zij vermeld, dat in Nederland de tekst van de verklaring niet bij de wet of anderszins in voorge-schreven.

Ook in de Nederlandse accountantsliteratuur werd aan het vraagstuk ruime aandacht geschonken (zie m.n. prof. Dr. Th. Limperg Verzameld werk Bedrijfs-economie deel VI).

III Algemene karakteristiek van de Accountantsverklaring

Wat betreft de vorm van de accountantsverklaring zal men in het algemeen dienen te verlangen, dat deze voldoet aan de volgende drie vereisten: duidelijkheid, be-knoptheid en volkomenheid.

Met betrekking tot elk van deze drie - ogenschijnlijk vanzelfsprekende - eigen-schappen een korte toelichting.

De *duidelijkheid* van een verklaring wordt verkregen, indien de lezer in het *publieke* verkeer de strekking van de verklaring volledig kan begrijpen. Dit be-tekent dat een verklaring die een bepaalde deskundigheid of voorkennis of zelfs in-side information omtrent het gecontroleerde bedrijf veronderstelt niet duidelijk is.

Voorts zal de redactie van de verklaring bij de lezer geen twijfel mogen laten ten aanzien van de goedkeurende strekking. Van een in circulatie gebrachte ver-klaring verwacht de lezer, dat het een goedkeurende zal zijn. Zo zulks niet het geval is mag dienaangaande geen twijfel bestaan.

Het vereiste van beknoptheid sluit aan op die van de duidelijkheid. In dit ver-band moge in herinnering gebracht worden een passage uit het prae-advies van Mr. G. F. Saunders getiteld „The accounting practice” geschreven voor het Inter-nationale accountantscongres te Londen in 1952: „the length of the certificate

required under the Companies Act 1948, tends to confuse shareholders in that so many positive features are emphasised in a straight forward case that when any negative points are included their presence tends to be overlooked”.

Hier ligt inderdaad de kern van de zaak: hoe minder mededelingen de verklaring bevat des te duidelijker zal ze tot de lezer spreken.

Een opsomming van de door de accountants verrichte controlewerkzaamheden zal niet in een verklaring behoren te worden opgenomen: de lezer - als niet deskundige op het gebied van de accountantscontrole - zal met die wetenschap niets kunnen aanvangen.

Evenmin heeft het daarom zin om in de verklaring te vermelden welke controle-handelingen (die overigens usantieel zouden zijn) achterwege zijn gebleven. Welke betekenis zal de lezer moeten toekennen aan de mededeling in de verklaring, dat de debiteurencontrole niet door middel van saldobevestigingen heeft plaats gevonden? Het brengt een element van onzekerheid in de verklaring, dat de lezer niet zal kunnen oplossen. Voor hem is de essentiële vraag: is de verklaring van een goedkeurende of afkeurende strekking. De accountant zal moeten uitmaken of het gebrek in zijn controle voor het totaalbeeld van zodanige importantie was, dat het een goedkeuring in de weg staat.

Tenslotte het aspect van de *volkomenheid*, d.w.z. er mogen in de verklaring geen leemten zijn. Er mogen geen mededelingen achterwege worden gelaten, die voor de rationele werking van de verklaring niet gemist kunnen worden.

Zo zal een eventueel voorbehoud, dat de accountant aan zijn oordeel verbindt, deel moeten uitmaken van de verklaring zelve.

Ook mag de accountant geen mededeling in zijn verklaring weglaten omdat hij deze mededeling al bij een vorige verklaring heeft opgenomen en veronderstelt, dat de inhoud van die vorige verklaring bij de lezer nog wel bekend zal zijn. Het is noodzakelijk, dat iedere verklaring als een afzonderlijk en op zichzelf staand stuk wordt geredigeerd.

Tot zover enkele algemene desiderata met betrekking tot de vorm van de accountantsverklaring. Tegen deze achtergrond zal het vraagstuk van de *inhoud* van de accountantsverklaring dienen te worden onderzocht.

In het algemeen heeft de inhoud van de accountantsverklaring betrekking op de verrichte controle-arbeid, terwijl daarnaast een oordeel wordt uitgesproken over de juistheid van het beeld dat de jaarrekening verschaft.

In Nederland waar de accountant niet verplicht is de door een wet of andere regeling voorgeschreven formulering te volgen, is men van oordeel, dat de goedkeurende verklaring het best tot zijn recht komt in zo min mogelijk bewoordingen; de hiervoor genoemde algemene vereisten van duidelijkheid en beknoptheid wezen hier reeds op.

Wat derhalve het controle-technische gedeelte van de onbeperkt goedkeurende accountantsverklaring betreft zou - althans naar Nederlandse opvattingen - kunnen worden volstaan met bijvoorbeeld „gecontroleerd en akkoord bevonden”. Al hetgeen in de verklaring méér zou worden medegedeeld, leidt de aandacht af van de hoofdzaak en, voorzover het controle-technische toelichtingen betreft, confronteert het de lezer met zaken waaromtrent hij niet deskundig is en derhalve de strekking niet kan overzien.

Een complicatie doet zich voor, indien een beperking ten aanzien van de goedkeuring tot uitdrukking moet worden gebracht. De oorzaak hiervan ligt in de omstandigheid, dat de goedkeurende verklaring niet altijd een volkomen goedkeuring kan inhouden, zonder dat overigens de bezwaren tegen de betrokken jaarrekening of de onvolkomenheden in het onderzoek van dien aard behoeven te zijn, dat de goedkeurende verklaring niet kan worden afgegeven.

Voor de duidelijkheid van de verklaring is het noodzakelijk, dat dit negatieve element in de verklaring zorgvuldig wordt geformuleerd. Voorts is het van belang, dat wordt ingezien, dat een dergelijk voorbehoud in de verklaring alleen betrekking kan hebben op bezwaren tegen de jaarrekening of onvolkomenheden in het accountantsonderzoek van bijkomstige aard. Een eventueel voorbehoud mag de strekking van de goedkeurende verklaring niet wezenlijk aantasten.

Teneinde te voorkomen, dat de bewoordingen van het voorbehoud misverstand kunnen wekken of ten onrechte gebruikt worden voor gevallen, waarin meer wordt afgekeurd dan goedgekeurd, zijn in het reglement van arbeid van het Nederlands Instituut van Accountants een aantal dwingende bepalingen opgenomen. De essentie van deze bepalingen is als volgt samen te vatten.

- een voorbehoud moet schriftelijk worden gemaakt onder gebruikmaking van de woorden „onder het voorbehoud”. De omschrijving van het voorbehoud moet deel uitmaken van de goedkeurende verklaring.
- het voorbehoud moet worden gemaakt met zodanige omschrijving van de bedenkingen, dat de draagwijdte van het voorbehoud duidelijk blijkt.
- het is niet toegestaan, een goedkeurende verklaring met een voorbehoud af te geven, indien dit voorbehoud de strekking van de verklaring teniet doet of aan deze strekking wezenlijk afbreuk doet.

Het voorschrift, dat de draagwijdte uit het voorbehoud duidelijk moet blijken betekent een belangrijke beperking in de mogelijkheid om van deze formulering gebruik te maken. In het algemeen zal de draagwijdte van een voorbehoud slechts cijfermatig tot uitdrukking kunnen worden gebracht d.w.z. het voorbehoud moet in het algemeen kwantificeerbaar zijn. Een dergelijke situatie kan zich voordoen, indien de accountant bezwaar heeft tegen de waardering van een bepaalde balanspost in de jaarrekening. De accountant zal in een dergelijk geval kunnen aangeven op welk bedrag naar zijn mening de waardering gesteld had moeten worden. Indien het cijfermatig verschil met de in de jaarrekening toegepaste waardering geen wezenlijke invloed heeft op het totale beeld van de jaarrekening kan de accountant voor een dergelijk onderdeel een voorbehoud maken waarvan de draagwijdte duidelijk is aan te geven. De situatie kan zich overigens ook voordoen, dat de draagwijdte zonder kwantificering voldoende duidelijk is (b.v. als aan een bepaald statutair of ander voorschrift niet de hand is gehouden).

Met name dit aspect (betr. de kwantificeerbaarheid van de draagwijdte van het voorbehoud) kan voor de redactie van een accountantsverklaring die internationaal begrepen dient te worden, van veel betekenis zijn.

De opvatting terzake van de omstandigheden waaronder een voorbehoud op op zijn plaats is lopen uiteen. Voor een belangrijk deel is dit gevolg van verschil van inzicht op het gebied van de techniek van de accountantscontrole. Internationale uniformiteit op dit punt zal niet gemakkelijk zijn te verwezenlijken.

Hoe zeer de techniek van de accountantscontrole van land tot land ook ver-

schillen moge tonen, zulks komt niet in de openbaarheid zolang de accountant van mening is, dat hij op grond van zijn onderzoek akkoord kan gaan met de gepubliceerde jaarrekening. Zodra echter de accountant een voorbehoud maakt - en de omstandigheden die daartoe aanleiding geven zullen voorshands van land tot land kunnen verschillen - blijft voor de lezer ten allen tijde de vraag welke de maximale consequentie van het voorbehoud is.

De accountant mag niet méér in het voorbehoud leggen, dan de lezer (in welk land ook) kan begrijpen. Om deze onzekerheid op te heffen is een kwantificering, resp. nauwkeurige omschrijving van het voorbehoud, waaruit de draagwijdte ervan blijkt, onmisbaar.

In het voorgaande is nader ingegaan op de plaats en de betekenis van het voorbehoud. Hiervoor is te meer reden, omdat een afkeurende verklaring in het maatschappelijk verkeer slechts weinig zal voorkomen, aangezien zij direct in strijd is met wat de verklaring beoogt.

Tot zover wat betreft de inhoud van de accountantsverklaring voorzover betrekking hebbende op de verrichte controle-arbeid.

Daarnaast zal in de verklaring veelal een oordeel moeten worden uitgesproken over de juistheid van het beeld, dat de jaarrekening verschaft.

Van een juist beeld zal sprake zijn, als de jaarrekening tenminste de volgende gegevens bevat:

- 1 een zodanige specificatie van het resultaat, dat inzicht wordt verkregen in de samenstelling hiervan en in de rentabiliteit van het in de onderneming geïnvesteerde vermogen
- 2 een zodanige specificatie van activa en passiva alsmede toelichting omtrent de toegepaste waarderingsgrondslagen, dat inzicht wordt verkregen in de samenstelling van het in de onderneming geïnvesteerde vermogen alsook in de solvabiliteit en liquiditeit.

De vraag of een jaarrekening inderdaad aan bovenstaande criteria voldoet en derhalve een juist beeld geeft, zal alleen bevestigend kunnen worden beantwoord, indien zij is opgesteld met inachtneming van algemeen als juist aanvaarde bedrijfseconomische beginselen (generally accepted accounting principles).

In Nederland is men er steeds van uitgegaan, dat een goedkeurende verklaring noodzakelijkerwijs impliceert, dat het beeld van de jaarrekening juist is, d.w.z. opgesteld is met inachtneming van algemeen aanvaarde bedrijfseconomische beginselen.

Dit blijkt ook uit het al eerdergenoemde Nederlandse reglement van arbeid, dat bepaalt dat een goedkeurende verklaring de bevestiging inhoudt, dat de jaarrekening is opgemaakt volgens goed koopmansgebruik.

Vanuit dit standpunt kan men stellen, dat een expliciete verwijzing in de verklaring naar algemeen aanvaarde bedrijfseconomische beginselen overbodig is.

Vandaar de in Nederland in gebruik zijnde zeer korte verklaring „gecontroleerd en akkoord bevonden”.

De laatste jaren zijn er in Nederland echter ook andere opvattingen naar voren gekomen, in die zin, dat men de zo juist genoemde korte verklaring (gecontroleerd en akkoord bevonden) te absoluut geformuleerd acht, waardoor niet voldoende tot uitdrukking komt, dat het gegeven beeld in zijn cijfermatige nauwkeurigheid nooit volmaakt kan zijn en dat voorts bij de samenstelling van de jaarrekening

een keuze gemaakt is uit verschillende - elk voor zich aanvaardbare - bedrijfs-economische beginselen.

Deze zienswijze is naar mijn mening juist, zij het, dat de relativering van de verklaring niet zover mag gaan, dat daardoor twijfel zou worden gewekt aan de zekerheid van het oordeel, dat in de verklaring wordt uitgesproken.

Nochthans blijft waar, dat een expliciete verwijzing naar algemeen aanvaarde bedrijfseconomische beginselen, op grond van hetgeen eerder werd betoogd niet noodzakelijk is te achten.

Op grond van het vorenstaande zou de goedkeurende accountantsverklaring als volgt kunnen worden geformuleerd:

„Wij verklaren, dat wij de jaarrekening van de N.V. over het boekjaar . . . hebben gecontroleerd. Naar onze mening geeft deze jaarrekening een juist beeld van de vermogenspositie van de vennootschap per 31 december 19. . en van de resultaten van het op die datum geëindigde boekjaar.”

Hoewel de redactie van bovenstaande verklaring gezuiverd is van controle-technische en andere elementen, die - zeker in het internationale verkeer - tot misverstanden en onduidelijkheden zouden kunnen leiden, zal, zolang het vraagstuk van de harmonisatie van de auditing en accounting principles niet tot oplossing is gebracht, door de accountants in de verschillende landen een afwijkende interpretatie kunnen worden gegeven van wat als een „juist beeld” is te beschouwen. Men kan zich derhalve afvragen of deze verklaring wel is te gebruiken, zolang de harmonisatie niet tot stand is gebracht; zij zou immers een harmonisatie kunnen suggereren, die in feite niet bestaat en uit dien hoofde misleidend kunnen werken.

Aan deze kwestie werd aandacht geschonken door G. G. Mueller in een artikel „The international significance of financial statements” in de voorjaarseditie 1965 van „The Illinois C.P.A.”

Schrijver concludeerde terecht, dat - zolang de beoogde harmonisatie nog niet tot stand is gebracht - uit iedere verklaring de oorsprong duidelijk moet blijken. De redactie van de verklaringen kan uniform zijn, mits de oorsprong van de verklaring (domicile identification) duidelijk is aangegeven, opdat het (internationale) maatschappelijk verkeer zich deze bijzondere omstandigheid realiseert.

Inderdaad is het noodzakelijk, dat de accountant die de verklaring ondertekent melding maakt van de accountantsorganisatie waartoe hij behoort. Niet zozeer de geografische vestigingsplaats van de accountant is in dit opzicht van betekenis, als wel de beroepsorganisatie waarvan hij lid is.

Een belangrijk punt in dit verband is voorts, dat de accountant erop toeziet, dat in de toelichting op een jaarrekening een duidelijke uiteenzetting voorkomt, van de toegepaste waarderingsgrondslagen en dat de in de jaarrekening gehanteerde rubriceringen en daarop aansluitende specificaties een zo duidelijk mogelijk inzicht geven.

Wat de inhoud van de verklaring betreft zij tenslotte opgemerkt dat een mededeling omtrent de juiste toepassing van statutaire en wettelijke bepalingen in het internationale verkeer geen zelfstandige betekenis heeft aangezien deze formele bepalingen in het algemeen alleen in het nationale verkeer een rol spelen.

IV Bijzondere aspecten van de accountantsverklaring

Tenslotte zij nog aandacht geschonken aan enkele bijzondere aspecten t.w.

- a. de draagwijdte van de goedgekeurde verklaring
- b. de mededeling omtrent het gebruik maken door de accountant van de arbeid van anderen ten behoeve van zijn verklaring
- c. de mededeling van anderen omtrent de uitkomsten van het accountantsonderzoek
- d. de ondertekening van de verklaring.

ad a.

De omstandigheid, dat de accountantsverklaring bij de jaarrekening meestentijds wordt gepubliceerd in een jaarverslag (of prospectus), waarin ook andere gegevens omtrent het gecontroleerde bedrijf zijn opgenomen doet de vraag rijzen hoe de verhouding is van de verklaring tot die informatie, waarop de verklaring formeel geen betrekking heeft. M.a.w. welke verantwoordelijkheid draagt de accountant voor de informatie, die de directie verschaft in de toelichting die zij geeft op de jaarrekening zelve en de algemene beschouwingen omtrent de gang van zaken in het bedrijf.

Door deze gegevens tracht de directie een nader inzicht te geven en daardoor het beeld, dat met de jaarrekening is gegeven aan te vullen. De situatie kan zich echter voordoen, dat door deze aanvullende informatie het beeld dat de jaarrekening oproept, gewijzigd wordt en in die gevallen meestal in gunstige zin.

Het zal duidelijk zijn, dat de accountant hier een zekere verantwoordelijkheid draagt. De lezer van een jaarverslag van een onderneming, verwacht - terecht - dat de goedkeurende verklaring de goedkeuring inhoudt van de jaarrekening, zoals die wordt toegelicht in het jaarverslag en zoals deze in samenhang met de overige informatie in het verslag wordt gelezen.

In het reglement van arbeid is dit principe vastgelegd in een afzonderlijk artikel, waarin is bepaald, dat wanneer een stuk, waarop de goedkeurende verklaring betrekking heeft, deel uitmaakt van een stel bescheiden en door gezamenlijke publicatie dezer bescheiden van deze samenhang blijkt, de verklaring geacht wordt mede betrekking te hebben op de informatie die in de vorige bescheiden wordt gegeven tot toelichting van de inhoud van het stuk, waarop de goedkeurende verklaring rechtstreeks betrekking heeft.

Uiteraard zal de vraag rijzen hoe dit principe in de praktijk zal moeten worden toegepast.

Alleerst kan men zich afvragen of de verantwoordelijkheid van de accountant zich ook uitstrekt tot de gegevens ten aanzien waarvan de accountant geen deskundigheid bezit. Hierop past een ontkennend antwoord; niemand zal verwachten, dat de accountant de juistheid van bepaalde technische informatie, die buiten het terrein van zijn deskundigheid ligt, voor zijn rekening neemt.

Een ander punt is: hoe draagt de accountant kennis van datgene wat de directie voornemens is in het jaarverslag als aanvullende informatie mede te delen.

In de praktijk lost dit punt zich meestal eenvoudig op, doordat de accountant op zijn verzoek in de gelegenheid wordt gesteld kennis te nemen van het concept van het jaarverslag.

ad b.

De accountant zal in sommige gevallen ten behoeve van zijn verklaring gebruik maken van de arbeid van anderen. Deze „anderen” kunnen zowel vakgenoten,

alsook deskundigen op een ander gebied zijn. Van deze laatste deskundigen zal de accountant gebruik moeten maken indien hun gespecialiseerde kennis, waarover de accountant zelf niet beschikt, noodzakelijk is om tot een oordeel met betrekking tot een onderzoek van de jaarrekening te komen.

Alleen indien het een belangrijke post van de jaarrekening betreft zal hier een probleem kunnen rijzen, dat met de formulering van de accountantsverklaring in verband kan worden gebracht.

Een dergelijke situatie doet zich o.a. voor indien de accountant belast is met de controle van de jaarrekening van een levensverzekeringsbedrijf. De accountant zal in het algemeen niet de actuariële kennis bezitten die nodig is om de wiskundige reserve te kunnen verifiëren.

In Nederland is het in die gevallen gebruikelijk, dat de accountant er in zijn verklaring melding van maakt, dat de berekening van de wiskundige reserve door een (met name genoemde) actuaris is verricht.

Het genoemde voorbeeld is overigens een van de weinige gevallen waarin men naar de arbeid van een deskundige pleegt te verwijzen.

Het is juist te achten, dat slechts weinig gebruik gemaakt wordt van de mogelijkheid om in de verklaring oordeelvellingen van anderen in het verkeer te brengen. Het is immers ongewenst, dat in de accountantsverklaring mededelingen worden opgenomen van anderen, waarvoor de accountant - door gebrek aan deskundigheid - geen zelfde verantwoordelijkheid kan dragen, als voor de mededelingen omtrent de uitkomsten van zijn eigen arbeid.

Dit standpunt vindt zijn weerslag in het eerder genoemde reglement van arbeid, waarin is bepaald „dat het niet toegestaan is in de accountantsverklaringen andere mededelingen te doen dan die welke betrekking hebben op de eigen arbeid, tenzij met nauwkeurige omschrijving van de bron waaruit die mededelingen zijn geput en met inachtneming van de vereiste zorgvuldigheid ten aanzien van het gebruik van die bron”.

Dit laatste betekent, dat in Nederland de accountant wel verantwoordelijkheid heeft voor de keuze van de deskundige.

Daarnaast kent men in Nederland het reglementair voorschrift, dat voorzover bij het onderzoek gebruik gemaakt is van de verklaring van een in het buitenland gevestigde accountant van deze omstandigheid in de verklaring melding moet worden gemaakt.

Hier ligt een overeenkomstig vraagstuk als in hoofdstuk III aan de orde kwam, waar werd geconcludeerd dat zolang de harmonisatie van „auditing” en „accounting principles” niet tot stand is gebracht, het doelmatig is de accountantsverklaringen te domiciliëren.

Dit impliceert, dat wanneer een accountant voor een onderdeel van zijn onderzoek gebruik maakt van de arbeid van een buitenlandse collega hij van deze omstandigheid ook melding maakt in zijn verklaring, opdat het maatschappelijk verkeer zich deze bijzondere omstandigheid realiseert.

ad c.

Kwam bij sub b ter spake de mededeling door de accountant in zijn verklaring van het gebruik maken van de arbeid van anderen, ook de omgekeerde situatie kan zich voordoen, t.w. dat door anderen mededeling wordt gedaan van de door de accountant verrichte arbeid. Gedoeld wordt op die gevallen, waarin de accoun-

tantsverklaring zelve niet in het jaarverslag wordt opgenomen, maar alleen in het verslag van commissarissen of directie wordt medegedeeld dat een al of niet met name genoemde accountant de jaarstukken heeft gecontroleerd, soms onder vermelding, dat hij zich met de cijfers akkoord verklaard zou hebben.

Een analoog geval doet zich voor, indien commissarissen in hun pre-advies mededelen, dat zij na kennisneming van het door de accountant overgelegde rapport aandeelhouders voorstellen de overgelegde jaarrekening vast te stellen.

Het is duidelijk, dat deze gang van zaken - die overigens automatisch wordt uitgeschakeld, indien de onderneming op grond van een wettelijk voorschrift verplicht is haar jaarstukken aan accountantscontrole te onderwerpen - ontoelaatbaar is.

Immers de functie van de accountant eist, dat hij in staat wordt gesteld zelfstandig zijn oordeel omtrent de jaarrekening te geven. Het maatschappelijk verkeer heeft geen behoefte aan accountantscontrole wanneer het de accountant niet vergund is om van zijn mening rechtstreeks te doen blijken.

ad d.

Tenslotte een enkele opmerking over het vraagstuk van de ondertekening van de accountantsverklaring.

In Nederland kent men de beroepsuitoefening onder een gemeenschappelijke naam en in deze gevallen komt zowel voor de ondertekening van de verklaring met de gemeenschappelijke naam, alsook de ondertekening met de persoonlijke naam van de vennoot die de verklaring afgeeft, geplaatst onder de gemeenschappelijke naam.

De tweede wijze van ondertekening van de verklaring komt in Nederland tenminste even frequent voor als de eerste. Beide standpunten worden verdedigd.

De voorstanders van de ondertekening met de persoonlijke naam (toegevoegd aan de gemeenschappelijke naam) achten het van veel belang, dat degene die de leiding van het onderzoek heeft gehad zelf als zodanig in de openbaarheid treedt, zulks ter beklemtoning van het persoonlijk element in de beroepsuitoefening.

Dit heeft tot gevolg, dat de verklaringen die op hetzelfde tijdstip door dezelfde maatschap worden afgegeven op verschillende wijze worden getekend.

Nog afgezien van de principiële aspecten van deze kwestie, kan men zich afvragen in hoeverre in het internationale verkeer aan die - wisselende - persoonsnamen betekenis moet worden toegekend. Internationaal gezien zal het primair gaan om het vertrouwen, dat in de gemeenschappelijke naam wordt gesteld. Dit vertrouwen zal worden versterkt, naarmate de gemeenschappelijke naam veelvuldiger in het verkeer komt en de continuïteit in het gebruik van die naam groter is. Juist in de internationale verhoudingen zal aan de toevoeging van de persoonsnaam betrekkelijk weinig betekenis kunnen worden gehecht, aangezien voor de lezer van de gepubliceerde verklaring het gebruik van een onveranderde naam door degene die de functie vervult, gewenst is.

oktober 1965