

## IETS OVER ACCOUNTANTSVERKLARINGEN

door G. P. J. Hogeweg

Het is bekend, dat in Nederland geen formule is voorgeschreven voor de accountantsverklaring in tegenstelling tot Engeland en Amerika, waar wel bepaalde formulierverklaringen in gebruik zijn; in Engeland als gevolg van de voorschriften in bijlage 9 van de Companies Act 1948 en in Amerika als gevolg van de voorschriften, uitgevaardigd door het A.I.A in samenwerking en overleg met de S.E.C.

Het zal niet nodig zijn de inhoud van deze verklaringen hier weer te geven. Zij wijken onderling niet onbelangrijk af, maar in beide vindt men voorgeschreven, dat de accountant zijn opinie over de overgelegde stukken duidelijk moet formuleren, een nuttig voorschrift, waartegen Nederlandse accountants blijkens gepubliceerde verklaringen (natuurlijk veelal onbewust) nog wel eens zondigen. Nu is het waar, dat art. 13 van het Reglement van Arbeid van het Nederlands Instituut van Accountants uitdrukkelijk bepaalt, dat:

Indien een lid een stuk afgeeft of doet afgeven, dat zijn naam of de naam waaronder hij de praktijk uitoefent vermeldt op zodanige wijze, dat de indruk gewekt wordt, dat dit stuk van hem afkomstig is, wordt dit stuk, tenzij daaruit het tegendeel blijkt, geacht een goedkeurende verklaring omtrent de inhoud van het stuk in te houden, ook indien dit stuk niet door hem ondertekend is. De bepalingen van de artikelen 11 en 12 vinden overeenkomstige toepassing.

### *Toelichting.*

Het komt voor, dat een accountant als slotstuk van enige arbeid zelf een stuk opmaakt en zulks mededeelt, zonder dat hij uitdrukkelijk zegt, dat hij het stuk juist bevonden heeft. Zulk een mededeling moet als een goedkeurende verklaring worden beschouwd, zodat alle bepalingen betreffende de verklaringen op dat stuk van toepassing zijn, tenzij uit de mededeling of uit het stuk uitdrukkelijk blijkt, dat een goedkeurende verklaring niet wordt bedoeld.

En in art. 11 wordt de betekenis van de goedkeurende verklaring omschreven. Zij wordt geacht een volledige goedkeuring in te houden van het stuk, waarop de verklaring betrekking heeft, tenzij uitdrukkelijk en met gebruikmaking van de woorden „onder het voorbehoud” het tegendeel wordt vermeld. De omschrijving van het voorbehoud moet deel uitmaken van de goedkeurende verklaring en de draagwijdte van het voorbehoud moet duidelijk blijken.

Uit dit samenstel van bepalingen zou kunnen volgen, dat een uitdrukkelijke opinie door de accountant niet meer behoeft te worden gegeven, omdat immers art. 13 R. v. A. van toepassing is, maar in het maatschappelijke verkeer moet omtrent de draagwijdte van de accountantsverklaring geen twijfel kunnen rijzen en de accountant doet dus goed de naar zijn mening mogelijke goedkeuring duidelijk te vermelden, wanneer hij zijn verklaring uitvoeriger wil geven, dan door het plaatsen van de enkele handtekening. Wanneer die geplaatst wordt onder de woorden „Gecontroleerd en accoord bevonden” is de goedkeuring volkomen duidelijk. Misverstand, zoals zo herhaaldelijk mogelijk lijkt uit wat meer uitvoerige verklaringen, is dan uitgesloten, maar natuurlijk is deze vorm van de

verklaring alleen mogelijk als er geen voorbehoud gemaakt moet worden of toelichtingen gewenst zijn.

Herhaaldelijk treft men nog in gepubliceerde verklaringen woorden aan als „Wij merken hierbij op ...”. Dit mag naar het voorschrift van art. 11 R. v. A. geen voorbehoud zijn, want dan zou dat woord uitdrukkelijk gebruikt moeten zijn, maar toch krijgt de lezer dan mogelijkwijs de indruk, dat iets afgedaan wordt aan de volledige goedkeuring, terwijl toch vooraf gaat een zin als „Wij hebben gecontroleerd en accoord bevonden”. Zulk een twijfel mag de accountantsverklaring niet doen ontstaan, immers een eerste eis is, dat zij duidelijk moet zijn. Ook verwijzing naar een niet gepubliceerd rapport lijkt mij onjuist. De accountant, die dit doet, bedoelt dikwijls alleen maar mede te delen, dat dit rapport bestaat, niet dat daarin afwijkende mededelingen van zijn gepubliceerde goedkeurende verklaring voorkomen, maar de mededeling geeft aanleiding tot onzekerheid en is bovendien overbodig. De commissarissen hebben van dat uitvoeriger rapport kennis genomen en voor het publiek is het niet bestemd, en daarom is het ongewenst er in het publiek melding van te maken.

Een andere verwijzing, die nog wel eens in gepubliceerde verklaringen wordt aangetroffen, is naar de toelichting van de Directie bij de balans, veelal in verband met de maatstaf voor de waardering van de bezittingen. Ook deze is m.i. onnodig en verwarringwekkend. Als de accountant een goedkeurende verklaring afgeeft, gaat hij accoord met de waarderingen van de bezittingen en dus met de toelichting, die de Directie daarover geeft. Hij kan zijn verantwoordelijkheid niet beperken door die verwijzing en de indruk kan ontstaan, dat dit de bedoeling van de verwijzing is. Wanneer dus een verwijzing wenselijk geacht wordt, zou die het best gegeven kunnen worden met een zin als bijv. deze: „Wij kunnen ons met de in de toelichting omschreven waardering der activa verenigen”.

De mededelingen, die somtijds over de waardebepaling worden gedaan, geven trouwens herhaaldelijk aanleiding tot vragen, bijv. deze „de aandelen in onderhorige maatschappijen en de effecten zijn opgenomen tegen de boekwaarde”. De vraag rijst of hiermede een beperking van de balans-goedkeuring, die in de verklaring voorafgaat, is bedoeld. Een vraag, die niet had mogen rijzen.

Persoonlijk vind ik het een gelukkig feit, dat meer en meer door de Nederlandse accountants gebroken wordt met de gewoonte van het opnemen in de verklaring van enkele door hen verrichte werkzaamheden, zoals vele jaren gebruikelijk is geweest bij de jaarrekeningen van hypotheekbanken. Deze natuurlijk zeer onvolledige opsomming van verrichte werkzaamheden moge in de eerste jaren van deze eeuw zijn nut gehad hebben, toen een paar maal een fraude bij hypotheekbanken ontdekt was, die de accountants bij vollediger controle eerder hadden moeten vinden. Zij is nu toch wel geheel uit de tijd. Toch treft men deze opsomming nog bij enkele hypotheekbanken in de gepubliceerde verklaring aan. Moge verdere overweging de desbetreffende directies en accountants tot afschaffing daarvan doen besluiten.

Ik zou de aandacht van de Nederlandse accountants wel eens willen vestigen op het voorschrift in Amerika, waar in de gestandaardiseerde verklaring uitdrukkelijk moet worden vermeld, of voor de waardebepaling van activa hetzelfde systeem is gevolgd als in de voorafgaande jaarrekening. In geen van de vele accountantsverklaringen, die ik heb nagegaan, is een opmerking omtrent opgewijzigde waardebepaling voor de balans

opgenomen. Toch lijkt het mij waarschijnlijk, dat dit wel eens zal zijn voorgekomen, na de verhandelingen in de literatuur over een toepassing van de vervangingswaarde of na de concessie in de belastingvoorschriften omtrent toepassing van het lifo-systeem. Zulk een verandering van het systeem van waardebepaling voor de balans kan grote invloed hebben op het getoonde winstcijfer en het zou dus voor de accountantsverklaring van belang kunnen zijn de aandacht op de systeemverandering te vestigen.

Met enige aarzeling maak ik hier de opmerking, dat het mij voorkomt, dat het ongewenst is de accountantsverklaring in briefvorm af te leggen.

Gewenst lijkt mij de algemene vorm van een zelfstandige verklaring.

De verklaring is immers niet bedoeld voor de geadresseerden alleen (de Raad van Commissarissen) maar is bestemd voor het maatschappelijke verkeer. Met de standing van het beroep in strijd acht ik het, dat, indien de briefvorm gekozen wordt, ondertekend wordt onder de woorden „Uw dw. dienaren”.

En nu een enkel woord over de z.g. „blinde” accountantsverklaringen. Deze kunnen in twee soorten verdeeld worden, n.l.:

- 1e. de anonieme blinde verklaring, d.i. een mededeling van de commissarissen, dat zij na kennisneming van het verslag van hun accountant, tot goedkeuring van de jaarrekening adviseren;
- 2e. dezelfde mededeling met vermelding van de naam van het accountantskantoor, maar zonder vermelding van de verklaring.

Hoewel zowel de ene als de andere vorm ongewenst is, omdat de deskundige zelf zijn verklaring dient af te leggen, als medegedeeld wordt, dat een deskundige heeft medegewerkt, is de eerste toch nog meer afkeurenswaard, omdat, ook gezien de grote gradatie van „accountants” in Nederland, een dergelijke mededeling geheel nietszeggend is.

Bij de 2e soort „blinde” verklaring bestaat tenminste voor de desbetreffende accountant nog de mogelijkheid om in het openbaar te protesteren tegen het gebruik van zijn naam, wanneer hij essentiële bezwaren tegen de jaarrekening heeft gemaakt, of als een nodig geacht voorbehoud niet wordt medegedeeld. Aangenaam is het te mogen constateren, dat reeds in vele publicaties, waar vroeger een blinde verklaring in voorkwam, thans een verklaring van de accountant zelf is opgenomen, sedert van de zijde van het N.I.v.A. bezwaren zijn ingebracht.

Eigenlijk is er nog een derde vorm, waarin van accountantsmedewerking wordt melding gemaakt, zonder dat zijn verklaring wordt gepubliceerd. Het komt voor, dat op de eerste pagina van een jaarverslag onder de lijst van namen van commissarissen en directie ook de naam van een accountant of van zijn kantoor wordt vermeld, zonder dat verder iets blijkt van zijn werkzaamheid. Ook in het rapport van commissarissen komt in de door mij bedoelde gevallen geen enkele verwijzing voor naar het resultaat waartoe de accountant is gekomen. De bedoeling van het vermelden van de accountant is ongetwijfeld om meer vertrouwen te wekken, maar dat vertrouwen, als het al ontstaat, is toch ongemotiveerd als de accountant niet zelf aan het maatschappelijke verkeer mededeelt hoe zijn opinie over de gepubliceerde stukken luidt.

In het bijzonder wil ik nog de aandacht vestigen op een accountantsverklaring, die in Nederland weinig voorkomt, in tegenstelling tot bijv. de Angelsaksische landen, waar die verklaring algemeen wordt geëist. Ik bedoel de verklaring in een prospectus.

In bijlage 4, part. II van de Companies Act 1948 wordt het accoun-

tantsrapport voorgeschreven, alsook dat dit rapport de winsten en verliezen van de laatste vijf jaar moet bevatten en de laatste opgemaakte balans aan het prospectus voorafgaande. Voor bijzondere gevallen zijn verdere voorschriften gegeven.

In Amerika eist de S.E.C. een accountantsrapport bij het prospectus, alvorens toestemming tot publiceren wordt gegeven. Deze accountant moet schriftelijk toestemming geven, dat zijn rapport bij het prospectus wordt gepubliceerd.

Bij ons verschijnen prospecti bijna steeds zonder vermelding van accountantswerkzaamheden. In een in 1951 verschenen prospectus bij de uitgifte van aandelen van een onzer grootste ondernemingen, deelde de directie mede, tot welke conclusie de accountant bij de controle van de in het prospectus opgenomen jaarrekening was gekomen. In het jaarverslag waarin de jaarrekening was gepubliceerd, stond de eigen verklaring van de accountant afgedrukt en elke belanghebbende kon zich dus van de overeenstemming van beide mededelingen overtuigen, maar toch lijkt mij de Angelsaksische gewoonte om de eigen verklaring in het prospectus op te nemen, te verkiezen.