ACCOUNTANTSVERKLARINGEN BIJ JAARREKENINGEN VAN IN INDONESIË WERKZAME ONDERNEMINGEN

door J. M. Vecht

In het M.A.B. van oktober 1959 heeft de heer *A. B. Frielink* een beschouwing gewijd aan accountantsverklaringen bij jaarrekeningen van in Indonesië werkzame ondernemingen. [1]) Hij gaat daarbij uit van het CAB-rapport van februari 1959, dat de vraag behandelt welke de gevolgen zijn van de in Indonesië tegen het Nederlandse bedrijfsleven genomen maatregelen voor de accountantsverklaringen bij ondernemingen die daar werkzaam zijn. [2])

Het moet m.i. worden toegejuicht, dat door *Frielink* deze materie in het M.A.B. ter discussie is gesteld, ook al is het aantal geheel of gedeeltelijk in Indonesië werkzame ondernemingen relatief gering. Daaronder is een aantal naamloze vennootschappen die een jaarverslag publiceren waarin een accountantsverklaring is afgedrukt. Zowel goedkeurende verklaringen, al of niet met een voorbehoud, als niet-goedkeurende verklaringen blijken in deze jaarverslagen voor te komen. Het artikel van *Frielink* is nu een welkome aanleiding zich nogmaals te bezinnen op de vraag, of de accountant een verklaring kan afgeven bij de jaarrekening van - geheel of voor een deel - in Indonesië werkzame ondernemingen en zo ja, wat voor soort verklaring dat dan dient te zijn.

Frielink's artikel valt in twee gedeelten uiteen. In het eerste gedeelte geeft hij een aantal kritische opmerkingen met betrekking tot bovengenoemd CAB-rapport. Het tweede deel bevat een positief element; daarin wordt een uitspraak gedaan over de gedragslijn welke voor de betrekkelijke accountantsverklaringen moet worden gevolgd. Over beide delen van het artikel zijn enkele opmerkingen te maken.

Allereerst moge in herinnering worden gebracht, dat het CAB-rapport de volgende mogelijkheden onderscheidt:

1. een goedkeurende verklaring kan worden afgegeven, indien het belang in Indonesië relatief gering is, indien het geheel of nagenoeg geheel is afgeschreven dan wel indien tot een gelijk of nagenoeg gelijk bedrag in het credit van de balans een voorziening voor het betreffende belang is gevormd;
2. een goedkeurende verklaring met voorbehoud is mogelijk, waarbij het criterium van artikel 12 R.v.A. moet worden aangelegd;
3. een niet-goedkeurende verklaring voor de overblijvende gevallen. Dat wil dus zeggen: voor al die gevallen, waarin het Indonesisch belang relatief van betekenis is, geen afschrijving van of voorziening voor dit belang heeft plaatsgevonden en een voorbehoud, gelet op het voorschrift van artikel 12 R.v.A., niet kan worden gemaakt.

De CAB beveelt nu voor deze derde mogelijkheid een bepaalde formulering van de verklaring aan. Deze komt neer op de vermelding, dat de accountant de jaarrekening voor het niet op Indonesië betrekking hebbende deel heeft gecontroleerd en akkoord bevonden; omdat de waardering van het Indonesische belang

[1]) A. B. Frielink, „Accountantsverklaringen bij ondernemingen die in Indonesië werkzaam zijn", m.a.b. okt. 1959 no. 9, pag. 399/401.

[2]) „De Accountant", april 1959 no. 7, pag. 21/24.

zich aan zijn oordeel onttrekt, kan geen goedkeurende verklaring omtrent het geheel worden gegeven. *Frielink* stelt nu, dat dit voor de terzake kundige lezer een goedkeurende verklaring met betrekking tot de jaarrekening is, onder voorbehoud van de waardering van de post(en) betreffende Indonesië. Een dergelijke verklaring is z.i. in strijd met de dwingende vormvoorschriften van artikel 11, 1e lid, R.v.A. Bovendien acht hij de tekst welke de CAB aanbeveelt, in zichzelf strijdig: „ik heb akkoord bevonden; dit is geen goedkeurende verklaring". Algemeen gesteld is het trouwens zijn overtuiging dat elke mededeling, dat „geen goedkeurende verklaring kan worden gegeven" om welke reden en in welke omstandigheden dan ook, afbreuk doet aan de strekking van het R.v.A. Een dergelijke mededeling zou alleen nut hebben in een verslag aan opdrachtgevers, „waarin meer omstandig de redenen van het achterwege blijven van de goedkeurende verklaring kunnen worden uiteengezet". Naar mijn mening behoeft een niet-goedkeurende verklaring geen afbreuk te doen aan het Reglement van Arbeid. Onder een dergelijke verklaring wordt verstaan de mededeling van de accountant dat hij, hetzij omdat hem de nodige gegevens hebben ontbroken - waarvan niet van de wil van opdrachtgever of accountant afhankelijke omstandigheden oorzaak waren - hetzij omdat de controle-techniek in een bepaald geval niet toereikend was, zich van het geven van een oordeel onthoudt. Het herhaald afgeven van een dergelijke verklaring moet verwerpelijk worden geacht. Gestreefd zal moeten worden naar het wegnemen van de oorzaken die het afgeven van een dergelijk „no opinion certificate" noodzakelijk maken. Kunnen deze oorzaken niet worden opgeheven, dan zal de accountant moeten afzien van het verstrekken van een - i.c. niet-goedkeurende - verklaring. Het gevaar, dat het maatschappelijk verkeer aan een herhaaldelijk afgegeven niet-goedkeurende verklaring bepaalde ongerechtvaardigde verwachtingen zou kunnen ontlenen moet nl. vermeden worden.

Op grond van artikel 9, 1e lid R.v.A. is het afgeven van een dergelijke verklaring in incidentele gevallen n.m.m. verdedigbaar. De mededeling, dat op bepaalde gronden een oordeel niet mogelijk is, kan een juist beeld van de uitkomst van de accountantsarbeid geven. Betreft het bovenstaande niet-goedkeurende verklaringen in het algemeen, met betrekking tot jaarrekeningen van in Indonesië werkzame ondernemingen in het bijzonder, mag worden aangenomen dat hierbij vroeger goedkeurende verklaringen konden worden afgegeven. Bekende oorzaken hebben er nu toe geleid, dat dit niet langer mogelijk is, althans in een aantal gevallen. Een niet-goedkeurende verklaring zal in dergelijke gevallen het maatschappelijk verkeer meer aanspreken, dan het zonder meer weglaten van een verklaring bij de jaarrekening.

De door de CAB voorgestelde tekst lijkt mij in dat geval niet inzichzelf strijdig. De CAB stelt *niet:* ik heb akkoord bevonden, doch dit is geen goedkeurende verklaring. Gesteld wordt: hoewel een deel van de jaarrekening akkoord is kan op met name genoemde gronden geen oordeel over het beeld van de jaarrekening-als-geheel worden uitgesproken. Ongerechtvaardigde verwachtingen worden niet gewekt; in duidelijke termen wordt het maatschappelijk verkeer te verstaan gegeven dat en waarom een oordeel niet mogelijk is.

Teneinde echter in de toekomst geen groter vertrouwen te wekken dan gerechtvaardigd zal de accountant ernaar moeten streven om in plaats van de niet-goedkeurende verklaring tot een goedkeurende verklaring te komen. Dat betekent voor niet-goedkeurende verklaringen bij jaarrekeningen van in Indonesië werkzame

ondernemingen, dat een relatief groot Indonesisch belang ten spoedigste zal moeten worden afgeschreven, dan wel dat een voorziening ter grootte van dat belang zal moeten worden gevormd. Ter certificering blijft dan over de jaarrekening waarin een beeld wordt gegeven van het buiten Indonesië werkzame vermogen en het daarmee behaalde resultaat. In de meeste gevallen zal hierbij wel een goedkeurende verklaring kunnen worden afgegeven.

Frielink merkt echter in het tweede deel van zijn artikel op: „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 uitsluitsel geeft".

Hij stelt dan de volgende tekst van de verklaring voor: „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".

Naar mijn mening zal het directieverslag in het algemeen geen voldoende uitsluitsel kunnen geven of, zoals *Frielink* stelt, „een uiteenzetting omtrent de situatie van het Indonesisch belang" kunnen bevatten. Evenmin als de accountant weet de directie, welke schade aan de eigendommen in Indonesië is toegebracht, misschien nog dagelijks wordt toegebracht, en welke maatregelen de Indonesische Regering tegen Nederlandse eigendommen in petto heeft.

Het is zelfs de vraag, of in een aantal gevallen de directies nog wel weten wat er van hun eigendommen in Indonesië overgebleven is. Van het „bestaan en de waardering der activa en passiva", waarop de goedkeurende verklaring (ex artikel 16, 2e lid R.v.A.) mede betrekking heeft, is ten aanzien van Indonesische belangen in veel gevallen geen verstandig woord te zeggen.

In dat licht bezien is de mededeling, dat op dezelfde wijze is gewaardeerd als op de vorige jaarrekening, weinig meer dan een frase. Een dergelijke mededeling kan al te gemakkelijk de verwachting wekken dat het Indonesisch belang in tenminste dezelfde omvang aanwezig is en tenminste evenveel waard is als voorgaand(e) jaar(en). Een verwachting die in feite door weinig concreets gewettigd behoeft te zijn. Voor de accountant geldt dan bovendien nog, dat „niet van een „deugdelijke grondslag" kan worden gesproken, indien de accountant, wanneer het een relatief groot belang betreft, geen onderzoek „ter plaatse" heeft ingesteld, noch ook terzake gebruik gemaakt heeft van de mogelijkheden van artikel 7, lid 1 of artikel 8, lid 1 van het R.v.A." [3])

Samenvattend meen ik dan ook dat, conform de opinie van de CAB, voor al die gevallen, waarin het Indonesisch belang relatief van betekenis is en geen afschrijving van of voorziening voor en ter grootte van dit belang heeft plaatsgevonden, incidenteel een niet-goedkeurende verklaring op zijn plaats is. Indien de directie niet bereid of in staat is, in de toekomst een voorziening voor dit belang te vormen of het belang af te schrijven, zal geen verklaring meer kunnen worden afgegeven, tenzij de accountant door onderzoek „ter plaatse" of door gebruik te maken van de mogelijkheden van artikel 7, lid 1 of artikel 8, lid 1, R.v.A. een „deugdelijke grondslag" voor een goedkeurende verklaring kan leggen.

[3]) Rapport CAB, „De Accountant", juli 1952 no. 10; zie ook Studievergadering, „De Accountant", mei 1953, no. 7.