

Bijlage behorende bij de brief van het bestuur van het NIVRA aan de Staatssecretaris van Economische Zaken d.d. 13 augustus 1985.

MEMORANDUM van Prof.dr. A.B. Frielink, registeraccountant, inzake de verhouding tussen openbaar accountant en zijn opdrachtgever.

In de meeste gevallen is de opdrachtgever van de openbare accountant dezelfde (rechts)persoon als degene wiens financiële rekening en verantwoording door de accountant wordt gecontroleerd. Dit geldt in het bijzonder voor de controle van jaarrekeningen van N.V.'s, B.V.'s, Coöperatieve verenigingen en Onderlinge waarborgmaatschappijen, waartoe de navolgende bespreking is beperkt.

De doelstelling van de controle door een openbare accountant is het verzekeren dat de gepubliceerde jaarrekening van een N.V. e.d., getrouw de grootte en samenstelling van vermogen en resultaat weergeeft. Het wat archaisch aandoende woord "getrouw" heeft betrekking op enerzijds de betrouwbaarheid, anderzijds de toereikendheid van de jaarrekening. 'Betrouwbaar' in de zin dat alles wat in de jaarrekening staat ook de werkelijkheid weergeeft, zonder dat het om exacte nauwkeurigheid (in centen of gehele guldens) gaat. 'Toereikend' in de zin dat alles in de jaarrekening staat wat voor een goed begrip van de financiële positie en de resultaten van de rechtspersoon nodig is. Dit laatste heeft vooral betrekking op hetgeen in de toelichting van de jaarrekening en de overige gegevens moet worden vermeld. De wet (titel 8 van boek 2 B.W.) geeft een opsomming van wat in ieder geval vermeld moet worden; dit is niet uitputtend, want volgens art. 362, lid 4, moeten zo nodig 'gegevens ter aanvulling' worden verstrekt, of moet van de voorschriften van andere artikelen worden afgeweken. Degene die de jaarrekening opstelt (in het algemeen het bestuur van een rechtspersoon) moet zich dus afvragen welke aanvulling of afwijking eventueel nodig is en de openbare accountant moet controleren of aanvulling of afwijking terecht is gedaan of nagelaten.

De verklaring van de openbare accountant omtrent de getrouwheid van de jaarrekening heeft in de eerste plaats betekenis voor anderen dan het bestuur van de rechtspersoon. Bij wat grotere N.V.'s is die groep van 'anderen' zo groot en soms onbepaald, dat kan worden gesproken van: het publiek. Dit omvat dan allen die belang hebben of kunnen krijgen bij het wel en wee van de N.V. en daarom uit de jaarrekening zich een getrouw beeld daarvan moeten kunnen vormen. Het is duidelijk dat deze beeldvorming alleen mogelijk is indien de jaarrekening getrouw (betrouwbaar en toereikend) is. Hierbij moet volledigheidshalve worden aangetekend dat niet alles wat voor de vorming van een getrouw beeld van het wel en wee nodig is, uit de jaarrekening kan worden afgeleid. Een voorbeeld is de kwaliteit van de leiding. Uit de jaarrekening blijkt wel welke resultaten in de afgelopen periode zijn behaald, maar of deze een gevolg waren van een prima (of juist uiterst zwakke) leiding, dan wel van toevallig gunstige (of juist ongunstige) omstandigheden waarop de leiding geen invloed had, daarover geeft de jaarrekening geen uitsluitsel.

Het feit dat opdrachtgever van de openbare accountant en gecontroleerde N.V. dezelfde rechtspersonen zijn, kan aanleiding geven tot twijfel aan de onafhankelijkheid in het oordeel van de openbare accountant omtrent de getrouwheid van de jaarrekening. Het is immers niet uitgesloten dat het belang van de rechtspersoon (zoals het bestuur en/of de Raad van Commissarissen dat ziet) met zich mee zou brengen dat een andere (meestal gunstiger) voorstelling van zaken wordt gegeven dan met de werkelijkheid overeenkomt. Het is de taak van de openbare accountant dat te verhinderen, door correctie te eisen voordat hij zijn verklaring geeft. Maar, zeggen sommigen, die accountant identificeert zich gemakkelijk te veel met de bedrijfsleiding van zijn opdrachtgever (de N.V.). Hij is daarbij financieel afhankelijk - aldus dezelfde stemmen - van zijn opdrachtgever, want als hij 'te lastig' is, zou hij de opdracht wel eens kunnen verliezen.

De dualistische positie van de openbare accountant is door het Nederlandse accountantsberoep al vroeg onderkend. Nadat in de periode voor en tijdens de eerste wereldoorlog felle discussies zijn gevoerd, is in de twintiger jaren vrijwel algemeen in het accountantsberoep aanvaard dat de publieke taak van de openbare accountant alle andere taken of overwegingen moet overheersen. Sindsdien is in alle opleidingen tot (register)accountant, in de regelgeving en in publikaties voorbereid door commissies van het NIVA en het NIVRA, dit uitgangspunt gehandhaafd en uitgedragen. Het komt er op neer dat in alle gevallen

waarin het belang van de N.V. en de belangen van het publiek (in de ruime zin die daaraan hierboven is gegeven) onderling strijdig zijn, de publieksbelangen de doorslag moeten geven. Het publiek heeft er steeds belang bij dat eerlijk en waarheidsgetrouw in de jaarrekening wordt gerapporteerd, d.w.z. dat de jaarrekening getrouw vermogen en resultaat weergeeft. Dat te verzekeren is de eerste taak van de openbare accountant. Alle andere taken die hij eventueel opgedragen krijgt, kan hij slechts aanvaarden indien zij die eerste taak niet frusteren.

Nu dient men te bedenken dat de vraag of een jaarrekening in deze zin getrouw is, geen zwart-wit-vraag is. Het gaat steeds om het afwegen van verschillende mogelijkheden en het schatten van de kans dat het gunstiger of juist ongunstiger zal blijken te zijn dan uit de jaarrekening volgens een bepaalde mogelijkheid opgesteld, valt af te leiden. Dit is voornamelijk een gevolg van de omstandigheid dat verwachte ontwikkelingen zo'n grote invloed kunnen hebben op de opstelling van de jaarrekening. Als een onderneming voor een half jaar voorraad van haar produkten in huis heeft, kan waardering van die voorraad tegen kostprijs alleen maar verantwoord zijn indien de redelijke verwachting bestaat dat die voorraad in het komende halfjaar tegen normale prijzen kan worden afgezet. Meestal heeft men voor het opstellen van de jaarrekening uit het omzetverloop in de inmiddels verstreken maanden al een indicatie over de redelijkheid van deze verwachting. Veel moeilijker wordt het ten aanzien van langlopende projecten. Soms duurt het enkele jaren voordat indicaties kunnen worden verkregen over de rentabiliteit van deze projecten waarin grote sommen zijn geïnvesteerd. Bij elke tussenvallende jaarrekening is het dan een zaak van wikken en wegen van de tot dan toe bekende gegevens, om te bepalen of er reeds verlies op het project moet worden verantwoord, en zo ja, tot welk bedrag. Zekerheid hierover is niet te verkrijgen omdat succes of mislukking nu eenmaal in de schoot der toekomst verborgen zijn. Dat wikken en wegen is een taak van de bedrijfsleiding die met de opstelling van de jaarrekening belast is. De openbare accountant zal moeten nagaan of alle beschikbare gegevens daarbij op de juiste wijze zijn betrokken en of de conclusies van de bedrijfsleiding ten aanzien van het al dan niet verantwoorden van verlies redelijk zijn geweest. Uiteraard zal de Raad van Commissarissen op grond van de informatie die hij van de bedrijfsleiding krijgt, en op grond van het accountantsoordeel, zich zelf ook een oordeel moeten vormen over de aanvaardbaarheid van de gekozen oplossing.

Op grond waarvan kan het publiek nu verwachten dat de accountant bij zijn oordeel over de aanvaardbaarheid van een gekozen waardering, niet aan de leiband van zijn opdrachtgever (i.c. vertegenwoordigd door de bedrijfsleiding) loopt? Ethische motieven (accountants zijn eerlijk; iedereen wil zijn beroep zo goed mogelijk uitoefenen) spelen hierbij wel een rol, maar zijn onvoldoende om het publiek het gewenste vertrouwen te geven. Ook regels en voorschriften, tezamen met een tuchtrechtspraak, zijn van betekenis. Maar ook deze elementen zijn op zichzelf nog onvoldoende; immers regels kunnen worden overtreden en de rechtspraak heeft alleen betekenis indien de 'pakkans' groot genoeg is. De belangrijkste reden waaruit het publiek het vertrouwen kan afleiden dat de openbare accountant voldoende kritisch zal staan tegenover argumenten van de bedrijfsleiding om een bepaalde waardering toe te passen, is dan ook gelegen in het eigen belang van de openbare accountants, hun kantoren en hun beroepsorganisatie. Zou een accountant lichtvaardig oordelen van de bedrijfsleiding accepteren (dus aan haar leiband lopen), dan loopt hij het grote risico dat dit later uitkomt. Dit zou ernstig schade toebrengen aan zijn faam en daarmee aan de mogelijkheid opdrachten te verwerven. Evenzeer schaadt dit het kantoor waaraan hij verbonden is. Mocht het verschijnsel zich vaker voordoen, dan wordt het bestaan van de gehele beroepsstand aangetast. Om dit te voorkomen zal niet alleen de individuele accountant zich niet door de bedrijfsleiding op sleeptouw laten nemen, maar zullen ook zijn partners in het accountantskantoor er systematisch op toezien dat dit niet gebeurt, en zal tenslotte de beroepsorganisatie (het NIVRA-bestuur) van de ter beschikking staande middelen gebruik maken om misslagen van deze aard te weren en beteugelen.

Voor de goede orde wordt hieraan toegevoegd dat de accountant uiteraard ook over de nodige deskundigheid moet beschikken om een kritisch oordeel over gekozen waarderingen te kunnen vormen. Aangezien aan die deskundigheid in de Nederlandse verhoudingen niet wordt getwijfeld, wordt hierop niet verder ingegaan.

Uit het zeer geringe percentage door openbare accountants goedgekeurde jaarrekeningen, waarover achteraf twijfel is gerezen, valt te concluderen, dat het Nederlandse accountantsberoep er goed in is geslaagd om aan de voorwaarden voor het publieke vertrouwen te voldoen. Van dit kleine percentage twijfelgevallen is nog weer een deel waaromtrent door de bevoegde organen is geconcludeerd dat de accountant niets te verwijten viel.

Blijft het punt van de betaling door de opdrachtgever, tevens gecontroleerde. Het valt niet te betwisten dat hieruit een belang voor de openbare accountant voortvloeit om zijn opdrachtgever 'te vriend' te houden. In de feitelijke verhoudingen is die opdrachtgever te vereenzelvigen met de bedrijfsleiding.

Indien - zoals de wet primair als mogelijkheid stelt - de openbare accountant door de algemene vergadering wordt benoemd, dan nog zal het voorstel tot benoeming (of vervanging) worden gedaan door de Raad van Commissarissen, gewoonlijk in overleg met de bestuurders. Vrijwel alle accountantskantoren hebben dit sinds jaar en dag onderkend en ter beperking van dit effect de gedragsregel toegepast geen opdrachtgevers (of groepen van verbonden opdrachtgevers) te aanvaarden die meer dan een zeker klein percentage (tussen 3 en 7%) van hun inkomsten zouden genereren. Sedert 1973 bevatten ook de Gedrags- en Beroepsregels Registeraccountants het voorschrift dat openbare accountants voor hun inkomensvorming niet duurzaam in overwegende mate afhankelijk mogen zijn van één opdrachtgever (of groep). Deze Gedrags- en Beroepsregels bevatten nog een andere - uit veel oudere reglementen overgenomen - bepaling die eveneens de positie van de openbare accountant tegenover de bedrijfsleiding versterkt. Dat is het voorschrift dat bij overgang van accountants, de 'oude' accountant aan de nieuw-aangezochte accountant alle inlichtingen moet verschaffen die de laatstgenoemde nodig heeft om de aanvaardbaarheid van de opdracht te beoordelen. Zou de wisseling van accountants door de bedrijfsleiding gewenst worden omdat de fungerende accountant weigert mee te werken aan een of andere vorm van flattering, dan zal dit feit daardoor aan de nieuw-aangezochte accountant bekend worden. Hij zal zich er dan wel voor wachten de opdracht te aanvaarden zonder zich een eigen oordeel over de handelwijze van de directie te vormen, en indien zijn oordeel eveneens afkeurend is, zal hij de opdracht weigeren.

In de discussie wordt ook nog al eens gewezen op het gevaar van 'bedrijfsblindheid' indien een openbare accountant gedurende langere tijd aan dezelfde opdracht werkzaam is. Ook hiervan moet worden gezegd dat dit in principe mogelijk is, maar dat in de meeste gevallen een individuele accountant binnen het kantoor waarin hij werkzaam is, gelijktijdig met meer opdrachten belast is, en ook telkens nieuwe opdrachten krijgt, zodat hij zich niet op één daarvan blind zal staren. Niettemin kan het te lang in dezelfde functie optreden gemakkelijk tot een zekere verstarring leiden, reden waarom sommige accountantskantoren de interne regel hebben ingevoerd dat accountants en verdere staf hoogstens 5 tot 10 jaar in dezelfde opdracht zullen fungeren. Meestal gaat dit 'vanzelf', bij

uitzondering is ingrijpen door de kantoorleiding nodig. Uiteraard is aan wisseling van bemanning een efficiency-nadeel verbonden: de nieuw ingeschakelde personen moeten worden ingewerkt. De wisseling binnen het kantoor komt de effectiviteit van de controle ten goede.

Wisseling van accountantskantoor heeft veel grotere efficiency-nadelen. De nieuwe staf moet dan immers zichzelf inwerken en kan niet steunen op de kennis die de staf van het 'oude' accountantskantoor reeds bezat. Zodanige wisseling komt dan ook sporadisch voor en dan uit andere overwegingen dan het vermijden van bedrijfsblindheid. Het zou zeker ondoelmatig en onnodig kostenverhogend werken indien periodieke wisseling van accountantskantoor verplicht zou worden.

Er is wel eens gesteld dat alle problemen ten aanzien van de verhouding tussen openbare accountant en opdrachtgever, zouden worden vermeden of opgelost, indien voor het openbare accountantsberoep een andere structuur zou worden gekozen dan de huidige vrije-beroepsvorm waarbij de verschillende accountantskantoren met elkaar in concurrentie treden.

Degenen die andere structuren in overweging geven onderschatten de problemen van gelijke of andere aard, die bij alle denkbare alternatieven opdoemen. Indien niet de aan accountantscontrole onderworpen rechtspersonen zelf opdrachtgever zijn, zal er een andere institutie moeten zijn die als opdrachtgever optreedt; immers, het publiek te wiens behoefte de openbare accountant primair functioneert, kan zelf niet als opdrachtgever optreden. Het ligt voor de hand de overheid in dit geval als opdrachtgever te zien. Het overwegende bezwaar hiertegen is dat de openbare accountant voor zijn inkomensvorming afhankelijk zou worden van één opdrachtgever, in plaats van de vele honderd-of-duizendtallen bij de huidige structuur. Nog afgezien van de mogelijkheid dat wisselende politieke invloeden de objectiviteit van de accountantscontrole zullen aantasten, wordt het voor de accountant in principe belangrijker om die ene opdrachtgever te vriend te houden dan zijn werk goed te doen. Indien het accountantshonorarium niet door de opdrachtgevende rechtspersoon wordt betaald, doch door een of andere centrale instantie, zal het deze centrale instantie niet goed mogelijk zijn de gerechtvaardigheid van het in rekening gebracht bedrag te beoordelen. Voorts dienen op een of andere wijze de fondsen ter beschikking te komen om de declaraties te voldoen. Indien dit geschiedt door een heffing bij de gecontroleerden, zal de heffingsmaatstaf bezwaarlijk rekening kunnen houden met de bewerkelijkheid van de accountantscontrole in

Ieder individueel geval. Dit zou onder meer ten gevolge hebben dat de gecontroleerde rechtspersonen er geen belang bij zouden hebben om hun administratie zodanig aan te passen dat de accountantscontrole zo efficiënt mogelijk zal kunnen worden uitgevoerd. Ook een ambtenarenstatus voor openbare accountants en hun staf heeft ernstige bezwaren, die na de achtereenvolgende rapporten over het PTT-bedrijf en de Postbank, niet meer behoeven te worden uitgemeten. Een enkel formele ambtenarenstatus, zoals voor het notarisberoep geldt, dat overigens in vrij beroep en concurrentie wordt uitgeoefend, zou niets wezenlijk aan de bestaande situatie veranderen.

Verreweg het belangrijkste bezwaar tegen het wegnemen van de opdrachtgevende bevoegdheid bij de gecontroleerde rechtspersoon, is echter van geheel andere aard. Controle van jaarrekeningen kan in het algemeen slechts effectief worden uitgeoefend, indien er tussen de controlerende accountant en de bedrijfsleiding die de jaarrekening opstelt een vertrouwensrelatie bestaat die de verschillende posities die ieder inneemt, erkent. Deze vertrouwensrelatie is onmisbaar omdat de openbare accountant slechts dan zijn werk goed kan doen, indien binnen de onderneming volstrekte openheid te zijnen aanzien bestaat (dit is ook de belangrijkste reden voor de reglementaire geheimhoudingsplicht).

Zonder die openheid komt de accountant niet achter zaken die van belang (vaak groot belang) zijn voor zijn oordeel omtrent de jaarrekening, omdat die zaken (nog) niet hun weerslag hebben gevonden in de officiële administratie die de accountant natuurlijk wel ter beschikking staat. De accountant is niet geheel afhankelijk van die openheid, want sommige zaken hoort hij toch wel en andere dingen komen later in de officiële administratie terecht. Als dan blijkt dat ze niet tijdig aan de accountant zijn meegedeeld, kan en zal hij daaraan iets doen om herhaling voor de toekomst te voorkomen. In extreme gevallen zal hij zijnerzijds de opdracht opzeggen, zijn mogelijke opvolger komt dan ook van de reden van opzegging op de hoogte.

Die noodzakelijke openheid van de bedrijfsleiding (en haar ondergeschikten) kan men niet verwachten tegenover een van buitenaf opgedrongen controleur. De ervaring ten aanzien van belastingcontroleurs, rijksaccountants, loontech-nische controleurs en anderen bevestigt dit. Dat deze controlerende instanties niettemin effectief en vaak onmisbaar werk verzetten is dan ook een gevolg van het feit dat zij over inlichtingsbronnen van buiten de rechtspersoon beschikken (renseignementen, bedrijfsvergelijkingen) en dat hun controle-object beperkt van omvang is. Ook al zou de openbare accountant over soortgelijke, externe inlichtingsbronnen kunnen beschikken, dan nog zou het oordeel over de

jaarrekening als geheel daardoor slechts op onvolkomen wijze worden ondersteund.

Overal in de westerse maatschappij waar het accountantsberoep goed is ontwikkeld, treft men dan ook de samenloop van opdrachtgevende en gecontroleerde rechtspersoon aan. Deze vorm leidt ongetwijfeld tot effectievere en efficiëntere accountantscontrole dan enig denkbaar alternatief.

In bijzondere situaties kan het echter wenselijk zijn dat een belanghebbende instantie buiten de rechtspersoon zich voorziet van deskundige accountantssteun. Dit kan leiden tot een opdracht aan een openbare accountant om enigerlei vorm van accountantscontrole uit te oefenen bij een rechtspersoon waarvan de jaarrekening reeds aan accountantscontrole is onderworpen. Soms kan zonder bezwaar zo'n specifieke opdracht worden verstrekt aan dezelfde accountant als die reeds belast is met de controle van de jaarrekening. Dit geldt bijvoorbeeld in het algemeen voor de accountantscontrole van subsidie-afrekeningen. (Er wordt op gewezen dat de goedkeuring van een jaarrekening van een gesubsidieerde rechtspersoon, niet automatisch inhoudt dat de accountant ook de subsidie-afrekening heeft goedgekeurd).

In andere gevallen kan het juist gaan om te toetsen of het oordeel over de jaarrekening ook kan gelden voor de behoeften van de belanghebbende instantie. Elk oordeel is tenslotte subjectief en vanuit een ander gezichtspunt kan een andere accountant tot een - genuanceerd - ander oordeel komen. Zo kan ook het oordeel over de balanswaardering van een groot project voor het doel van de jaarrekening (getrouwe weergave van vermogen en resultaat) zeer wel positief zijn, terwijl voor een ander doel (bijv. voortzetting van subsidiëring, verkoop van een bedrijfsonderdeel, fusie) een geheel andere balanswaardering noodzakelijk is. Het is dan doelmatig met de oordeelvorming voor het specifieke doel, een andere openbare accountant te belasten dan degene die de jaarrekening goedkeurt. Deze andere accountant hoeft niet enig werk van de vaste accountant te doubleren, mits vaststaat dat de vaste accountant vrij is hem alle inlichtingen te verstrekken waarover hij beschikt.

Het verdient aanbeveling dat overheidsinstanties die subsidies en steun of dergelijke verlenen of met toezicht zijn belast, meer dan tot nu toe van deze mogelijkheid om zelf een accountant met controle vanuit een specifieke invalshoek te benoemen, gebruik maken. Het is daarom zeker niet nodig om in alle gevallen een eigen accountantsdienst in het leven te roepen. Dit verdient

slechts overweging indien daarmee een efficiëntere controle met gelijke effectiviteit kan worden bereikt.

juli 1985.

A.B. Frielink