

GRONDSLAGEN VOOR HET ACCOUNTANTSBEROEP

door Drs. C. Bakker

Als mensen, die een zelfde beroep - en wel in verschillende landen - uitoefenen, een congres houden, is het niet vanzelfsprekend, dat zij de grondslagen van dat beroep aan de orde stellen. Hoewel wij niet veel van andere beroepen dan dat van de accountant weten, menen wij te mogen veronderstellen, dat als bijv. de medici of de architecten een internationaal congres houden, zij er geen behoefte aan gevoelen om als afzonderlijk onderwerp de grondslagen van hun beroep te bespreken; zij zullen waarschijnlijk hoogstens bij de behandeling van in een ander vlak liggende vakproblemen terugkomen op de daaronder liggende grondslagen. Dat op het internationale accountantscongres de grondslagen wel als afzonderlijk, als eerste onderwerp werden behandeld, houdt ongetwijfeld verband met de jeugd van het beroep. Terwijl andere, oudere beroepen in hoofdzaak slechts te maken hebben met vraagstukken voortvloeiend uit voortschrijding van hun techniek, moet de accountant zich behalve op de problemen van zijn techniek - zoals winstbepaling, budgettering enz. - ook bezinnen op het uitgangspunt, op zijn functie en op wat met die functie verband houdt. De ontwikkeling van het accountantsberoep in de laatste halve eeuw is snel geweest; de positie van de accountant in het maatschappelijk verkeer is belangrijk veranderd, onder invloed zowel van de omstandigheden als van het door de accountants en hun organisatie gevoerd beleid.

Het kan niet anders of na zulk een snelle ontwikkeling zijn de opvattingen omtrent de functie nog niet uitgebalanceerd. Het blijft dan van belang om de ontwikkeling en de opvattingen in het eigen land voorzover mogelijk met de ontwikkeling en de opvattingen in andere landen te vergelijken.

Blijkbaar heeft het Congrescomité, terwille van de vergelijkbaarheid, aan de inleiders enige richtlijnen voor de bespreking van de „grondslagen” gegeven.

De schriftelijke inleidingen werden geleverd door:

- | | |
|------------------|---------------------------------------|
| een Engelsman: | Sir Thomas B. Robson, MBE, M.A., FCA. |
| een Amerikaan: | Carman G. Blough, M.A., LL.D., C.P.A. |
| een Zweed: | Ölar I. Cassel, Civ. Ekonom. |
| een Nederlander: | Dr. A. Th. de Lange. |
| een Duitser: | W. P. Dr. Heinrich Wollert. |

Zij volgden in hoofdzaak het volgende schema (wij vermelden de indeling van De Lange):

- I. Functie
- II. Onafhankelijkheid
- III. Verklaring en verantwoordelijkheid
- IV. Taak
- V. Vakbekwaamheid
- VI. Gedragsregels
- VII. Reglementering en toezicht
- VIII. Adviezen
- IX. Combinatie controlerende en adviserende functie.

Een der vijf inleiders, Robson, heeft, als entree tot de discussie, mondeling een „summary” gegeven. Aan de discussie hebben, behalve de vijf

inleiders enkele daartoe aangewezen „panel-leden” deelgenomen, nl.

Paul Busuttill, FMIA, uit Malta
W. L. Mc. Donald, FCA, uit Canada
U. Shein, uit Burma.

De leiding van de discussie was in Nederlandse handen, nl. in die van L. van Essen Lzn. Deze heeft aan het einde van de mondelinge behandeling een samenvatting daarvan gegeven.

Het is onvermijdelijk, dat een - noodgedwongen niet uitvoerige - behandeling van „grondslagen” hier en daar leidt tot voor een lezer of hoorder uit een ander land weinigzeggende uitspraken. Het is ook onvermijdelijk, dat vergelijking tussen de landen, zoals door Robson in zijn „summary” gedaan, soms leidt tot het constateren-zonder-meer van feitelijke verschillen, dus zonder dat oorzaken of gevolgen van die verschillen naar voren komen. Het lijkt ons een verstandig beleid van de discussieleider, dat hij niet getracht heeft in de paar uur, die voor het debat ter beschikking stonden, het gehele terrein te bestrijken en alle punten van vergelijking te doen afwerken, doch dat hij de besprekingen heeft beperkt tot enkele onderwerpen, ten aanzien waarvan men mocht verwachten, dat discussie enige verdieping van inzicht kon brengen. Wij trachten hem in dit opzicht te volgen en streven dus niet naar volledigheid, doch roeren slechts die punten aan, waar de referaten en/of de discussie een goede gelegenheid voor vergelijking boden.

Vooraf zij opgemerkt, dat bij het schrijven van deze regels een schriftelijk verslag van de mondelinge behandeling nog niet ter beschikking stond.

De inleiders stellen bij hun omschrijving van de functie in het algemeen de openbare accountant voorop en vatten bij hun verdere uitwerking meestentijds slechts hem in het oog. Zij bespreken de verschillende kanten van de accountantsfunctie nl. die van controleur en die van adviseur, in welke laatste dan mede die van administratief-deskundige is begrepen. Zij gaan in hoofdzaak in op de controlefunctie en geven, voorzover zij de adviserende functie behandelen, vooral aandacht aan de verhouding van die adviserende tot de controlerende functie. Wat de controle betreft, staat in het algemeen de controle van de jaarrekening in het centrum. Al dit min of meer beperken - tot de openbare accountant, tot de controleur, tot de jaarrekeningcontrole - is waarschijnlijk verklaarbaar uit het betrekkelijk hoge percentage dat de openbare accountants van het totaal aantal accountants, de controle-arbeid van de gehele praktijk en de jaarrekeningcontrole van de gehele controlearbeid uitmaakt. Daarnaast zal deze beperking echter ook een gevolg zijn van het feit, dat juist in de controle-functie en vooral bij de jaarrekening en in het bijzonder bij de openbare accountant er verschillende problemen rijzen, die zich niet of althans in mindere mate in de andere delen van het beroep voordoen, problemen die verband houden met de eigenaardigheid, dat de openbare accountant in zijn controle van de jaarrekening een functie vervult niet alleen voor zijn feitelijke opdrachtgevers (leiding of eigenaars van het bedrijf) maar ook voor anderen (crediteuren, aandeelhouders, enz.) en in verband daarmee los van of in voorkomende gevallen zelfs min of meer tegenover zijn feitelijke opdrachtgevers staat. In zijn slotwoord als discussieleider heeft Van Essen op deze eigenaardigheid van de accountantsverantwoordelijkheid sterk de nadruk gelegd en daaruit de behoefte van de accountant om zijn verantwoordelijkheid telkens aan nadere beschouwingen te onderwerpen verklaard.

Als reden om de grondslagen - in hoofdzaak de verantwoordelijkheid - op dit congres aan de orde te stellen, heeft de voorzitter van het Congrescomité, bij de opening van het congres, in het bijzonder genoemd, dat de sterke toeneming van de betekenis van de accountantsverklaring in het internationale verkeer een bespreking in internationaal verband wenselijk heeft gemaakt.

Bij de omschrijving van de functie vermeldt Robson¹⁾ bij de „other duties besides auditing” o.m., dat de openbare accountant „assists in the administration of deceased estates, acts as trustee in bankruptcies or as liquidator in the winding up of companies or as receiver or trustee on behalf of debenture holders”. Ook Wollert²⁾ noemt als werkzaamheden van de Wirtschaftsprüfer o.m. de werkzaamheid „..... als Liquidator, Konkurs- und Vergleichsverwalter sowie als Testamentsvollstrecker und Treuhänder”. Dit zijn vrij sterke afwijkingen van de Nederlandse beroepsontwikkeling en van de Nederlandse opvattingen. Weliswaar zijn er in Nederland te dien aanzien geen bindende voorschriften, doch het bestuur van het Nederlands Instituut van Accountants heeft indertijd in een rondschrijven van 29 mei 1945³⁾, aan de leden mededeling gedaan van zijn opvatting, dat in het algemeen beheersfuncties voor de openbare accountant ongewenst zijn, zulks naar aanleiding van de benoemingen van beroepsgenoten als „beheerders” voor het na de oorlog ingestelde Beheersinstituut. De Raad van Tucht heeft in 1953⁴⁾ in het geval van benoeming van een accountant tot faillissementscurator als oordeel uitgesproken „dat het ongewenst is dat de accountant in één bedrijf een beheersfunctie uitoefent en tegelijkertijd bij andere bedrijven zijn controlerende en adviserende taak vervult”, doch constateerde, dat er geen uitdrukkelijk verbod in deze is; in deze zelfde zaak overwoog de hogere instantie, de Raad van Beroep, dat hij het niet op zijn weg achtte te liggen „een algemene uitspraak te doen omtrent de al of niet wenselijkheid, dat een lid van het Instituut zekere functies, waaronder mede begrepen die van curator in een faillissement, bekleedt”. Wij menen, dat mag worden aangenomen, dat genoemde werkzaamheden in Nederland in het algemeen niet geacht worden te liggen op de weg van de accountant. Ook al vormt de administratieve taak soms een betrekkelijk groot deel van een dergelijk beheer, het overige deel van dat beheer - bijv. het commerciële deel - maakt het ongewenst, dat de openbare accountant een dergelijke functie aanvaardt. Wellicht moet daar waar de neiging bestaat om een accountant in een dergelijke functie te benoemen, dit, behalve aan zijn geschiktheid voor de administratieve taak, soms mede worden toegeschreven aan de - onjuiste - opvatting, dat men het beheer en de verantwoording van een accountant-beheerder niet door een accountant-controleur zou behoeven te laten controleren.

Een hiermede verwant vraagstuk is dat van de aanvaardbaarheid van andere beheersfuncties, bijv. in het bestuur van vennootschappen (waarin de accountant niet tevens als accountant optreedt). Robson⁵⁾ zegt:

„Many public accountants who act as directors of companies of which they are not auditors do not regard such directorships as im-

1) Robson blz. 6.

2) Wollert blz. 73.

3) Bijlagen Algemene vergadering 21 september 1945.

4) De Accountant, oktober 1953, blz. 15 e.v.

5) Robson blz. 6.

pairing their independence in their work as auditors of other companies. Some accountants, however, make a practice of not accepting directorship of any company lest knowledge acquired by them as auditors of one company might influence, or be suspected of influencing, their judgment in their capacity as directors of another company."

Het bestuur van het N.I.v.A. heeft zich in zijn bovenaangehaalde circulaire van 1945 omtrent de benoeming tot „beheerder” in zo algemene termen uitgesproken, dat de afwijzing ook op andere functies moet slaan. Trouwens in het jaarverslag 1954/55⁶⁾ heeft genoemd Bestuur onder het hoofd „Onzijdigheid van de accountant” medegedeeld, dat het aandacht had moeten besteden „aan de werkzaamheden van een tweetal leden, die, behalve de accountantspraktijk uit te oefenen, tevens fungeerden als directeur van een naamloze vennootschap” en dat het zich op het standpunt stelde, „dat dit laatste een met de onzijdigheid strijdig belang van algemene aard, als bedoeld in art. 4 lid 2 van de Ereregelen oproept”. In de jaarvergadering van 17 december 1955⁷⁾ heeft de voorzitter gezegd, dat in overleg met de Commissie voor Advies in Beroepsaangelegenheden een circulaire aan de leden in overweging was ten aanzien van het „door openbare accountants vervullen van functies van beherende aard”, van welke circulaire de algemene strekking zou zijn, „dat het bestuur van oordeel is, dat het bekleden van zodanige posities anders dan op het terrein van een zuiver charitatieve instelling de onzijdigheid van de openbare accountant in gevaar brengt.” De aangekondigde circulaire is nog niet verschenen. Bij het stellen van de ongewenstheid van het vervullen van „functies van beherende aard” kan men uitgaan van de mogelijkheid, dat de objectiviteit van de accountant in gevaar komt, indien hij een functie van beherende aard zou vervullen in een branche, waarin hij ook - in een andere onderneming - als accountant optreedt; men kan echter ook uitgaan van het standpunt, dat voor een openbaar accountant onzijdigheid en objectiviteit dermate kenmerkende en dominerende eigenschappen dienen te zijn, dat hij - en met het oog op zijn eigen houding en met het oog op de indruk bij derden - nergens, dus ook niet in andere branches, bij beheer betrokken mag zijn. Het laatstgenoemde standpunt heeft uiteraard verdergaande konsekwenties dan het eerste. De door Robson genoemde accountants, die tegen het bekleden van commissariaten door openbare accountants zijn, nemen blijkbaar het eerste standpunt in. In dit verband zij gereleveerd, dat Wollert⁸⁾ onder „wesentliche Berufsgrundsätze” in de eerste plaats noemt „die Hauptberuflichkeit”, welke hij als volgt toelicht:

„Das Postulat der Hauptberuflichkeit lässt sich dahin kennzeichnen, dass die spezifischen Prüfungs- und Beratungsaufgaben die Arbeitskraft des W.P. ganz oder überwiegend in Anspruch nehmen müssen, und der Wirtschaftsprüfer - weiterhin in seiner Eigenschaft als gesetzlicher Abschlussprüfer keinerlei hiermit nicht vereinbare Nebentätigkeiten insbesondere kaufmännischer oder gewerblicher Art, als Angestellter - sofern er nicht im Dienste einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft steht - oder als Beambter ausüben darf”.

⁶⁾ De Accountant, november 1955, blz. 32.

⁷⁾ De Accountant, oktober 1956, blz. 8.

⁸⁾ Wollert blz. 75.

Ook Cassel⁹⁾ vermeldt in dit opzicht een stringente regeling; volgens de „statutes of the chambers of commerce” mag in Zweden een „authorised public accountant - not carry on or be an active partner in a business enterprise of any kind whatsoever, nor may he hold a salaried public or private office, other than employment with an authorised public account.”

Naar aanleiding van het bovenstaande kan de vraag rijzen of de Nederlandse accountants tot reglementering of althans tot richtlijnen dienen te komen, wat betreft de benoeming van openbare accountants tot curator, executeur e.d. en tot directeur commissaris e.d.

Wat in de inleidingen en in de discussie naar voren is gebracht ten aanzien van het centrale vraagstuk van „verklaring en verantwoordelijkheid” biedt op verschillende punten gelegenheid tot vergelijking.

Robson, de Engelsman, zegt in zijn inleiding¹⁰⁾, dat de accountant als controleur „no responsibility under civil law” heeft „to third parties such as bankers and others with whom he is not in contractual relationships”. Hier valt het sterk op, dat hij de verantwoordelijkheid uit een financieel oogpunt beziet. In Duitsland vindt men ongeveer het zelfde standpunt als in Engeland; Wollert zegt¹¹⁾:

„Verletzt der Wirtschaftsprüfer seine vertraglichen Pflichten, so haftet er dem Auftraggeber - grundsätzlich jedoch nicht Dritten gegenüber - auf Ersatz des durch seine Pflichtverletzung entstandenen Schadens.”

Ook de Zweedse inleider, Cassel, bespreekt de financiële aansprakelijkheid¹²⁾:

„An accountant can be ordered to pay compensation for damage suffered by the company if he or his assistant wilfully, or by omissions in carrying out his commission, has caused the damage.”

In afwijking van Duitsland en Engeland heeft Zweden ook aansprakelijkheid tegenover derden:

„He may also be made liable for losses sustained by shareholders, creditors or other third party if he causes such losses wilfully”

De Lange bespreekt niet tegenover wie de accountant financieel aansprakelijk is. Waar hij de financiële aansprakelijkheid aanvoert, laat hij er onmiddellijk op volgen¹³⁾:

„Uit een beroepsoogpunt is de verantwoordelijkheid uiteraard veel belangrijker dan de aansprakelijkheid; de financiële gevolgen van het niet nakomen van de vaktechnische verplichtingen zijn van minder gewicht voor de accountant dan het hem opzeggen van het vertrouwen voor de toekomst.”

De Nederlandse inleider behandelt nog een ander vraagstuk betreffende verantwoordelijkheid tegenover verschillende groepen van belanghebben-

⁹⁾ Cassel blz. 30.

¹⁰⁾ Robson blz. 8.

¹¹⁾ Wollert blz. 78.

¹²⁾ Cassel blz. 27.

¹³⁾ De Lange blz. 37.

den, die geacht moeten worden op de controle van de accountant te steunen. Hij zegt¹⁴⁾):

„Men kent de publieke verklaringen voor aandeelhouders en schuldeisers en de niet-publieke-verklaringen voor commissarissen en directie De cijferopstellingen, welke aan commissarissen worden verstrekt, zijn aanzienlijk meer gedetailleerd; de gegevens, welke de directie hanteert zijn uiteraard het meest volledig Een en ander betekent dat door de afgifte van een publieke verklaring de accountant een minder ver gaande verantwoordelijkheid voor de juistheid van de gepubliceerde cijfers aanvaardt dan door het uitbrengen van een rapport aan commissarissen; dit rapport schept op zijn beurt een minder omvangrijke verantwoordelijkheid dan het rapport aan de directie.”

Wellicht zullen sommige, bijv. buitenlandse lezers hieruit slechts lezen, dat, als de accountant behalve zijn publieke verklaring omtrent de jaarrekening tevens een rapport met uitvoerige specificaties geeft, hij voor de juistheid van die specificaties verantwoordelijk is, en zullen zij dit vanzelfsprekend vinden. De aangehaalde uittaling is echter een weergave van het door de Nederlandse accountants ingenomen standpunt, dat het in het algemeen rationeel is, indien zij hun controlearbeid voor aandeelhouders enz. tegelijkertijd doen strekken ter voorziening in de behoefte, die de in zekere zin lagere geledingen in de vennootschappelijke hiërarchie hebben aan controle op het door hen bestuurd bedrijf of bedrijfsdeel en dat uit die rationaliteit voor de accountant in het algemeen de plicht voortvloeit te zorgen, dat die „lagere” geledingen de gegevens ontvangen, die zij voor hun beleid nodig hebben.

Ongetwijfeld zal ook in het buitenland de accountant, die een voor aandeelhouders of crediteuren bestemde verklaring afgeeft, in vele gevallen mede ten behoeve van de directie enz. controleren; Blough heeft bij de discussie gezegd, dat dit het geval is in de kleinere bedrijven, waar men geen interne controleur heeft. Anderzijds komt het ongetwijfeld in Nederland meermalen voor, dat de accountant naast de te publiceren verklaring geen uitvoerige rapporten aan de directie uitbrengt (in welk geval hij er zich dan, overeenkomstig het door De Lange ingenomen standpunt, van dient te overtuigen, dat de directie de nodige uitvoerige gegevens op andere wijze ontvangt, bijv. uit rapporten van de interne controleur). Niettemin lijkt het ons niet toevallig, dat deze kwestie van de accountantsverantwoordelijkheid voor de volledigheid van het cijfermatige beeld, dat de directie verkrijgt (De Lange sprak in de discussie van „verantwoordelijkheid voor wat er niet in het rapport staat”) niet is aangeroerd door de andere inleiders, merendeels uit landen, waar een verplichte controle bestaat en de accountant dus waarschijnlijk in vele gevallen beschouwd wordt zonder meer als degene die de noodzakelijke verklaring levert, en dat deze kwestie wel is aangeroerd door de accountant uit ons land, waar de accountantscontrole niet van boven af als verplichting is voorgeschreven, maar dikwijls meer of althans mede in verband met de behoefte van de leiding der bedrijven werd ingesteld.

Een ander opvallend verschil tussen een Nederlands en een buitenlands

¹⁴⁾ De Lange blz. 39

standpunt menen wij op te merken ten aanzien van de beperkingen in het onderzoek. Blough, de Amerikaan, zegt daarom¹⁵⁾:

„In his engagement of the auditor, the client sometimes limits the extent of the examination. This definitely has an influence on the accountant's responsibility, since he has no right to do what his client has forbidden him to do. On the other hand, the client cannot place limitations on the scope of the examination and also insist that the auditor take the usual responsibility for the statements.”

Als De Lange zegt¹⁶⁾:

„De inhoud van de verklaring moet gedekt zijn door een deskundig onderzoek, dat de inhoud rechtvaardigt.

Dit betekent, dat de verrichte werkzaamheden de verklaring moeten kunnen dragen.”

dan wijkt hij niet van Blough af, doch De Lange voegt er aan toe:

„Van meer belang is evenwel, dat de verklaring alleen dan geen groter vertrouwen opwekt dan gerechtvaardigd is, indien het onderzoek gericht is geweest op een rationele doelstelling. De verantwoordelijkheid voor de verklaring reikt dan ook verder dan de inhoud van de verklaring; zij strekt zich uit tot het doel van het onderzoek. Door het aanbrengen van ondoelmatige beperkingen in de doelstelling ontnemt de accountant aan de verklaring haar betekenis en wekt hij bij de ondeskundige lezer een groter vertrouwen dan op grond van de verrichte werkzaamheden gerechtvaardigd is.”

Over deze onaanvaardbaarheid van ondoelmatige beperkingen spreekt Blough niet. Evenmin als Robson, die over de controle van niet-companies, dus „sole traders and partnerships”, zegt, dat¹⁷⁾:

„.....the scope of an examination of the accounts of a private trader or firm and of the accountant's responsibility for that examination depends upon the arrangements made between the accountant and his client and upon the extent to which the client is aware of any limitations on the scope of the work done. Reports on such accounts should be so drawn that the client and any other person reading them are made aware of the responsibility, which the accountant has undertaken and should contain all the reservations necessary, whether as regards limitations imposed by the client on the scope of the work or as to the validity of the accountants or other-wise. The terms of the report should be such that a reasonably informed reader would not be led to infer that the association of the accountant's name with the accounts implies that they are more reliable than is warranted by the circumstances.”

Men mag uit dergelijke - uiteraard summier - uitspraken geen besliste conclusies ten aanzien van een verschil van opvattingen in Nederland en in het buitenland trekken. Wij zijn zelfs geneigd om aan te nemen, dat in Nederland veel controles van (niet-gepubliceerde) jaarrekeningen plaats hebben met ondoelmatige beperkingen, zoals geen-voorraadopname, geen-goederenbewegingscontrole e.d., welke controles dan, net als in het buitenland, leiden tot een afwijzen of beperken van verantwoordelijkheid.

¹⁵⁾ Blough blz. 17.

¹⁶⁾ De Lange blz. 38.

¹⁷⁾ Robson blz. 8.

Het verschil is echter, dat men in Nederland een basis heeft in de hier door De Lange weergegeven en meer dan dertig jaar geleden - op het vorige in Amsterdam gehouden internationale accountantscongres - door Limperg ontwikkelde vertrouwenstheorie. Deze theorie leerde ons, dat we er niet zijn als we maar zorgen voor overeenstemming tussen onderzoek en verklaring, doch dat het onderzoek wordt bepaald door het vertrouwen dat de verklaring - min of meer los van haar bewoordingen - in het maatschappelijk verkeer opwekt; zij dwingt ons bijv. om niet zoals Blough¹⁸⁾ zonder meer te constateren:

„If the statements are prepared from books without audit, that fact should be clearly disclosed and the auditor should make it clear that he is not in a position to take any responsibility for the fairness of the statements.”

maar ons af te vragen, of wij als accountant - die toch in het algemeen als controleur wordt gezien - met het afgeven van de bedoelde toch uiterst duidelijke verklaring („prepared from the books without audit”) niet meer vertrouwen wekken dan gerechtvaardigd is.

Limperg, die met zijn vertrouwenstheorie stond tegenover degenen, die meenden het probleem van de verantwoordelijkheid altijd te kunnen oplossen door een doelmatige formulering van de verklaring, had ten onzest ook te strijden tegen de bij velen bestaande neiging om door een verslag van de verrichte controlewerkzaamheden de verantwoordelijkheid vast te leggen en te beperken. De Lange heeft het blijkbaar nodig geoordeeld daar ook nu nog van te zeggen¹⁹⁾:

„Vermeden dient te worden een opsomming van de verrichte werkzaamheden te geven; voor de niet-deskundige lezer en zelfs veelal voor de deskundige lezer is het niet mogelijk te beoordelen, of de opsomming een beperking van de betekenis van de uitkomst van het onderzoek inhoudt.”

Men vindt dit standpunt en deze argumentering ook bij Robson²⁰⁾:

„If the auditor has done with satisfactory results all the work which was necessary to enable him to express a clear opinion, then in my view he does not help the shareholders by either a long or short description of the technical processes which he has followed.”

De andere inleiders spreken niet over deze kwestie; ook in de discussie is ze niet aangeroerd. Wellicht hebben de Engelse en de Nederlandse inleider hier en daar, in binnen- of buitenland, de neiging tot het geven van een opsomming van verrichte werkzaamheden waargenomen; wellicht ook zijn hun opmerkingen ten dele te beschouwen als een reminiscentie van de vroegere strijd.

Het meest extreme volgen van de vertrouwenstheorie is wellicht het zetten van de „blote handtekening” bij wijze van verklaring; elke eigen formulering wordt dan overbodig geacht, omdat het maatschappelijk verkeer zelf de betekenis van de verklaring (hier: de handtekening) bepaalt. In

¹⁸⁾ Blough blz. 18.

¹⁹⁾ De Lange blz. 38.

²⁰⁾ Robson blz. 8.

het buitenland is de handtekening-zonder-meer veelal niet gebruikelijk. Robson²¹⁾, deze vorm vergelijkend met de in zijn land gebruikelijke, betrekkelijk lange verklaring, zegt:

„My preference is to follow the latter course as this procedure serves to emphasise that the accounts are the responsibility of the directors, not of the independent auditor who reports upon them, and, moreover, it enables the auditor to state clearly his opinion with any reservations he wishes to make.”

Vervolgens wij kunnen nagaan heeft de blote handtekening van de accountant (in plaats van een lange verklaring) nooit tot misverstand ten aanzien van de verantwoordelijkheid van commissarissen aanleiding gegeven, en o.i. kan de blote handtekening nimmer bedoeld zijn als vervanging van een goedkeuring-met-voorbehoud.

In het verleden hebben waarschijnlijk velen in de accountant slechts degene gezien, die diende te waken voor fraude. Geleidelijk is men hem meer gaan beschouwen als de vertrouwensman in het maatschappelijk verkeer, die als objectief beoordelaar voor de juistheid van het in de jaarrekening gegeven beeld instaat. Om het misverstand, dat dit instaan-voor mede een volkomen garantie ten aanzien van fraude zou inhouden, weg te nemen, heeft Blough²²⁾ er blijkbaar de nadruk op willen leggen, dat het

„..... should also be realized that, under present day thinking in our country, the ordinary examination incident to the issuance of an opinion respecting financial statements is not designed and cannot be relied upon to disclose defalcations and similar irregularities, although their discovery frequently results. If a CPA were to attempt to discover defalcations and similar irregularities, he would have to extend his work to a point where its cost would be prohibitive. It is generally recognized that good internal control and surety bonds provide effective measures of protection from such frauds.”

en wat die „internal control” betreft zegt hij (in ander verband) ²³⁾:

„..... one of the first and most important steps in any examination is to determine the nature of the internal controls that have been set up and then to determine whether the controls are in fact functioning.”

Naar onze mening wijken de Nederlandse opvattingen in dit opzicht niet af van de Amerikaanse. Ook wij menen, dat onze controle geen afdoende waarborg tegen fraude biedt, doch dat het tot onze taak behoort - in redelijkheid - door onze controle en door ons toezicht op en organisatie van de interne controle de mogelijkheid van fraude te voorkomen of te beperken. Wat de afwijzing van verantwoordelijkheid ten aanzien van fraudes betreft, gaan wij in Nederland o.i. niet zo ver als Wollert²⁴⁾, die zegt:

„Die Prüfung von Unterschlagungen gehört weder nach dem Gesetz noch nach Auffassung des Berufes zu den Aufgaben des Abschlussprüfers; es bedarf hierzu eines besonderen Auftrages.”

In de discussie naar aanleiding van een vraag van Shein, kwamen de

²¹⁾ Robson blz. 7.

²²⁾ Blough blz. 17.

²³⁾ Blough blz. 19/20.

²⁴⁾ Wollert blz. 71.

meningen niet dicht bij elkaar; Wollert merkte o.m. op, dat zomin als de brandweer brand kan voorkomen, de accountant fraude kan voorkomen. Wij houden hem niet aan deze vergelijking, doch waar de afwijzing van de verantwoordelijkheid zo scherp gesteld wordt als hij deed, moet men zich toch afvragen, of in het internationaal verkeer omtrent dit punt geen misverstand kan ontstaan, met name of de buitenlandse lezer van een Duitse verklaring zich wel voldoende bewust is van het Duitse standpunt ten aanzien van de verantwoordelijkheid in deze.

Een onderwerp dat direct het internationale contact tussen accountants betrof, werd aangeroerd door Busuttil, die de vraag stelde, welke verantwoordelijkheid de accountant bij het afgeven van een goedkeurende verklaring bij de jaarrekening van een moedermaatschappij draagt voor de juistheid van de in die jaarrekening verwerkte gegevens van de jaarrekening van een dochteronderneming, welke jaarrekening door een buitenlandse accountant is goedgekeurd.

In het bijzonder vroeg hij, of de accountant van de moedermaatschappij zich kan beperken tot beoordeling of de keuze van de buitenlandse accountant goed was, dan wel of hij tevens met die buitenlandse accountant overleg behoort te plegen over diens werkprogram en of hij toezicht moet houden op de uitvoering van dat program.

Blough heeft hier op geantwoord, dat naar zijn mening de accountant van de moedermaatschappij de volle verantwoordelijkheid draagt en dat hij voldoende contact met de accountant van de dochtermaatschappij moet hebben om die verantwoordelijkheid te kunnen dragen; dit contact behoeft volgens hem geen „supervision” te zijn, doch „consultation”.

Merkwaardig is het, dat het vraagstuk van de collectieve-verantwoordelijkheid-bij-praktijkuitoefening-in-maatschapsverband alleen door De Lange²⁵⁾ en niet door de buitenlanders in hun referaten was aangeroerd. De veelvuldige uitoefening van de praktijk in maatschapsverband en zelfs in de vorm van het kantoor met een groot aantal vennoten, moest o.i. noodzakelijkerwijs leiden tot het bepalen van een standpunt ten aanzien van de medeverantwoordelijkheid voor het werk van de vennoot. In Nederland is de te dien aanzien gegroeide mening zelfs vastgelegd in het Reglement van Arbeid (verantwoordelijkheid, dat de arbeid van de medevennoot wat de algemene grondslagen betreft voldoet aan de bepalingen van het reglement).

Toen bij de mondelinge behandeling dit punt naar voren werd gebracht, deelde Blough - in wiens land partnerships met meer dan 100 partners voorkomen - mede, dat elke partner onbeperkt aansprakelijk is; de Amerikaanse accountant is verantwoordelijk voor de toelating van een accountant als partner en voor het werk van die partner en hij moet voldoende controle op het werk van zijn partners uitoefenen om die verantwoordelijkheid te kunnen dragen.

Waarschijnlijk staat dit standpunt praktisch niet ver af van het Nederlandse, ook al trok Blough niet, zoals ons reglement, de grens bij de „algemene grondslagen”.

De adviserende functie en de combinatie van controlerende en advise-

²⁵⁾ De Lange blz. 43.

rende functie werden door De Lange in zijn referaat betrekkelijk uitvoerig besproken²⁶⁾).

De Lange wijst op het gevaar, dat in de combinatie schuilt, n.l. dat de accountant door het geven van adviezen zijn voor de controlerende functie vereiste objectiviteit verliest. Hij meent, dat de accountant dit gevaar kan ontgaan door „niet omtrent het beleid zelf te adviseren” maar slechts zorg te dragen „dat alle voor het beleid bepalende factoren in hun juiste betekenis ter kennis van de beleidsman komen”. Of deze scheidslijn principieel en ook praktisch steeds te trekken is, zal bij de verdere ontwikkeling van het beroep waarschijnlijk nog wel meermalen besproken worden. Wat de vergelijking met het buitenland betreft, trekt het in de eerste plaats de aandacht, dat zowel de Engelse als de Duitse inleider dit vraagstuk praktisch niet aanroeren.

Niet aldus de Amerikaan. Hij behandelt, evenals De Lange de vraag²⁷⁾:

„..... whether the accountant can engage in „management services” for his client and still maintain the degree of independence which is considered essential in an audit engagement.”

Ook hij meent, dat het gevaar te ontgaan is; zijn gedachtegang is echter anders dan die van De Lange: hij meent, dat er geen gevaar dreigt als de accountant zijn „management service” maar geeft „in the form of a study, a survey or as advice” en er „no managerial decisions are made and put into effect by the accountant”. Afgaande op deze woorden distancieert de Amerikaanse accountant in zijn adviserende functie zich veel minder van het beleid dan De Lange; ook zijn volgende uitlating wijst daarop:

„Nevertheless, it must be recognized that there may be situations in which the accountant is asked to take responsibility for the conduct of some business management for a time or accepts responsibility for management action to such an extent that he would not be able to view the financial representations with sufficient objectivity to be considered independent. It seems to me that the propriety of any such relationship would have to be a matter of judgment in the individual situation and that, whenever a service to management is of such a nature that it might have a coloration of lack of independence, the accountant should choose between acting in such a consultative capacity and acting as the company's independent auditor, since he could not rightly do both.”

Men zou hieruit kunnen concluderen, dat de Amerikaanse accountant meent voorzichtig te moeten zijn met de mate, waarin hijzelf rechtstreeks bij het beleid betrokken is, en dat De Lange meent voorzichtig te moeten zijn met de mate, waarin hij het adviserende werk kan doen. Ook hier echter geldt stellig, dat men voorzichtig moet zijn met het trekken van conclusies uit beknopte uiteenzettingen van principiële standpunten.

²⁶⁾ De Lange blz. 44 e.v.

²⁷⁾ Blough blz. 24.