

DE VERKLARING BIJ EEN DEELVERANTWOORDING

door J. A. Burggraaff

1. Van de hand van drs. L. J. M. Roozen verschenen in dit maandblad een aantal artikelen, die als gemeenschappelijk kenmerk lijken te hebben, dat zij een kritische analyse geven van bepalingen, opgenomen in de Gedrags- en Beroepsregels Registeraccountants (GBR).

Het is te betreuren, dat Roozen zich destijds niet gemengd heeft in het debat dat aan de totstandkoming van deze Regelen voorafging. Dan had kunnen blijken of zijn inzichten bij de collega's bijval hadden gevonden, dan wel wegens onvoldoende steun in dat milieu zouden zijn afgewezen. Nu Roozen een andere weg ter uiteenzetting van zijn inzichten, namelijk een artikelenreeks, heeft gekozen, dienen zij die zijn inzichten niet delen zich voor hun weerwoord van hetzelfde medium te bedienen. Het is mijn opzet zulks te doen ten aanzien van de bijdrage, getiteld „De verklaring bij een deelverantwoording”.¹⁾

Ik zal daarbij geen gevolg geven aan Roozen's uitnodiging in de GBR iets anders te lezen dan er staat. Wanneer Roozen in de tweede zin van zijn artikel schrijft: „... een verantwoording voldoet aan de eraan te stellen (lees: objectieve) eisen (artikel 13, lid 1 GBR) ... of zij doet dat niet; een jaarrekening geeft een zodanig inzicht in de grootte en samenstelling van het vermogen en het resultaat van de huishouding als in de gegeven (lees: objectieve) omstandigheden vereist is (artikel 17, lid 2 GBR) ... of zij doet dat niet”, dan moet ik opmerken, dat een dergelijke willekeurige wat ongemotiveerde wijziging in een gegeven tekst niet op haar plaats is in een als wetenschappelijk bedoelde verhandeling.

2. De term Deelverantwoording komt slechts op één plaats in de GBR voor, en wel in artikel 15, lid 3. Het onderwerp, dat in dit lid aan de orde is, zomede de omstandigheid, dat in datzelfde lid tevens de term Totaalverantwoording wordt gebezigd, maken nadere definiëring voor de praktijk overbodig: een Deelverantwoording in de zin van artikel 15, lid 3 GBR is een verantwoording, die verwerkt is in, en aldus deel uitmaakt van, een andere verantwoording welke laatste wordt betiteld met: Totaalverantwoording. En artikel 15 lid 3 GBR regelt dan wat de accountant, belast met de controle van de Totaalverantwoording, te doen staat met betrekking tot de verklaring aangaande de Deelverantwoording zo die door een andere openbare accountant is afgegeven.

Ik stel vast dat collega Roozen het onderwerp van artikel 15 lid 3 GBR in zijn artikel niet behandelt; dit onderwerp, aldus Roozen (pag. 163), komt in zijn bijdrage niet aan de orde. Op zichzelf valt dit te betreuren, omdat de vraag wanneer sprake is van een Deelverantwoording in de zin van artikel 15, lid 3 GBR, bepaald stof biedt voor een uiteenzetting: is voor een geconsolideerde jaarrekening de verantwoording aangaande een niet-geconsolideerde meerderheidsdeelneming aan te merken als een Deelverantwoording? Moet de jaarrekening van een minderheidsdeelneming als een Deelverantwoording worden aangemerkt? Is alles wat voor een geconsolideerde jaarrekening als Deelverantwoording geldt dat eveneens voor de enkelvoudige jaarrekening?

¹⁾ MAB maart 1976, pag. 161 e.v.

Nu Roozen het onderwerp van artikel 15 lid 3 GBR niet behandelt, volgt daaruit dat hij de term Deelverantwoording hanteert zonder expliciete analyse van de specifieke betekenis die artikel 15, lid 3 GBR aan die term geeft. Wij moeten derhalve onderzoeken, of Roozen met de term Deelverantwoording hetzelfde dan wel een ander begrip bedoelt dan de GBR.

3. Met de term Deelverantwoording duidt Roozen aan (pag. 162): de verantwoording²⁾ over de deelhuishouding. Onder Deelhuishouding verstaat Roozen blijkens zijn inleiding (pag. 161) een huishouding die, (mits? ofschoon?) geleid door een afzonderlijk bestuur met een eigen beheersopdracht, onderdeel uitmaakt van een economische eenheid. En een Economische eenheid, aldus Roozen (pag. 161/162), wordt gekenmerkt doordat:

- a. zij feitelijk staat onder een doelbewuste, centrale leiding met één integrale beheersopdracht; en tevens:
- b. tussen de delen van de eenheid een feitelijke bedrijfseconomische verbondenheid bestaat.

Uit dit relevé is duidelijk dat alles wat in Roozen's terminologie een Deelverantwoording is, in beginsel eveneens een Deelverantwoording is in de zin van artikel 15, lid 3 GBR; en tevens, dat het omgekeerde *niet* opgaat. Immers, in een totaalverantwoording kunnen, en worden in feite, verantwoordingen verwerkt, die in Roozen's terminologie niet voor het predikaat Deelverantwoording in aanmerking komen, omdat zij:

- hetzij niet zijn de verantwoording (c.q. jaarrekening) van een huishouding;
- hetzij de verantwoording zijn van een huishouding, die behoort tot een entiteit welke niet centraal en doelbewust wordt geleid;
- hetzij de verantwoording zijn van een huishouding, die behoort tot een entiteit, welke niet is een bedrijfseconomische eenheid in de zin die Roozen daaraan blijkens de door hem gegeven voorbeelden hecht.

Ik moet concluderen, dat Roozen met Deelverantwoording niet hetzelfde bedoelt als artikel 15, lid 3 GBR; en dat zijn uiteenzettingen niet, althans niet zonder meer, relevant zijn voor de interpretatie van dat artikel. De verleiding is groot om Roozen hier te herinneren aan hetgeen hijzelf op pag. 164, regel 2-4, schreef. Ten einde het de lezer niet onnodig moeilijk te maken, zal ik mij in het verdere betoog bedienen van Roozen's minder gelukkige terminologie, en de term „deelverantwoording” hanteren wanneer het gaat om een Deelverantwoording in de zin die Roozen daaraan geeft.

4. Collega Roozen bespreekt op pag. 164 de validiteit van een „deelverantwoording”. Deze term is gedefinieerd in een eerder artikel van Roozen's hand³⁾ en wel als volgt: de validiteit van een verantwoording als meetinstrument van vermogens- en/of resultaatcomponenten houdt in dat zij *naar de vorm* geschikt, passend, bruikbaar, adequaat, geldig is met het oog op de *aard van de activiteit* terzake waarvan verantwoording wordt afgelegd (cursivering door Roozen). Op pag. 164 omschrijft Roozen de validiteitseis nader toegespitst op de jaarrekening: zij moet

²⁾ Het betoog van Roozen vestigt hier en daar de indruk dat hij in feite de jaarrekening op het oog heeft. Zie b.v. pag. 163: Een deelverantwoording, c.q. de jaarrekening van een dochter, etc.

³⁾ De verklaring bij verbreking van de continuïteit. MAB januari 1976, pag. 47.

als meetinstrument van vermogen, vermogensbestanddelen, resultaat en resultaatcomponenten naar uiterlijk, vorm en samenstelling beantwoorden aan de nominale beheersopdracht. Het trekt de aandacht, dat Roozen zich niet bedient van de bewoordingen van artikel 13, lid 1 GBR voor wat betreft verantwoordingen in het algemeen (... voldoet aan de eraan te stellen eisen), resp. van art. 17 lid 2 GBR voor wat betreft jaarrekeningen in het bijzonder (... een zodanig inzicht geeft ... als in de gegeven omstandigheden vereist is).

Het is onduidelijk of Roozen de validiteitseis in de plaats van de vereisten ex artikel 13 lid 1 resp. 17, lid 2 GBR wil stellen, dan wel de validiteitseis presenteert als een nadere precisering van die vereisten. Wat daarvan zij, ik meen dat de validiteitseis zoals Roozen die definieert eerder kritiek dan bijval verdient. Bezien wij de algemene definitie op pag. 47, dan moet de vraag rijzen: wie beslist of de verantwoording geschikt, passend etc. is? De accountant? De leiding van de huishouding? En waarom zou de vorm van de verantwoording, in verband gebracht met de aard der activiteiten, zo'n dominerende plaats moeten innemen? Welke hoedanigheid wordt eigenlijk, in samenhang met de vorm, aan vermogens en/of resultatencomponenten gemeten? Nog ernstiger bezwaar rijst tegen de validiteitseis, toegespitst op de jaarrekening: heeft degene die de nominale beheersopdracht (wat dat dan ook moge zijn) geeft daarmee tevens de beslissing omtrent uiterlijk, vorm en samenstelling van de jaarrekening? Waarom betreft Roozen de functie van meetinstrument thans niet alleen op vermogens- en resultaatcomponenten, doch tevens op vermogen en resultaat zelve? En waarom vloeien thans uit de validiteitseis niet alleen vereisten voort voor de vorm, maar tevens voor uiterlijk en samenstelling?

Mij dunkt dat het verre de voorkeur verdient om de bewoordingen van artikel 13, lid 1 en 17, lid 2 GBR te handhaven en daarmee te volstaan. Zoals Frielink⁴⁾ uitvoeriger heeft uiteengezet, spelen in „de te stellen eisen” niet alleen, en zelfs niet in de eerste plaats, de inzichten van de accountant resp. de ondernemingsleiding een rol, doch veeleer de wet, het gebruik, het doel van de verantwoording. Zo Roozen deze eisen wil vervangen door of aanvullen met een validiteitseis, dan zal hij grotere duidelijkheid moeten betrachten, en dienen aan te tonen dat de „eisen” welke in de GBR ten tonele gevoerd worden, tot onaanvaardbare gevolgtrekkingen leiden.

5. De validiteitseis, zo meent Roozen (pag. 164), brengt mede dat in de „deelverantwoording” melding moet worden gemaakt van de ondergeschiktheid aan een met name te noemen moeder. Hij verwijt in dit verband de wetgever (pag. 162) dat hij verzuimd heeft een voorschrift van die strekking in de WJO op te nemen. En hij signaleert (pag. 163) een leemte in de GBR, omdat die geen eigen aanvullende regeling bevat voor de „deelverantwoording”.

Naar het mij voorkomt is hier van een misvatting bij Roozen sprake. Daarmee wil ik niet betogen, dat ik zijn wens dat in de jaarrekening van dochterondernemingen de naam van de moeder wordt vermeld, niet zou kunnen delen. Roozen's argumentatie is evenwel ontoereikend om zijn conclusie te dragen.

Wanneer een „deelverantwoording” moet worden verwerkt als deelverantwoording (in de zin van artikel 15, lid 3 GBR) in een totaalverantwoording, zal

⁴⁾ De GBR verklaard, pag. 39/40, pag. 66/67.

zij moeten beantwoorden aan „de te stellen eisen”. Die eisen worden afgeleid uit de eisen, welke aan de totaalverantwoording worden gesteld. Daaruit volgt dat de deelverantwoording (in de zin van artikel 15, lid 3 GBR) haar betekenis uitsluitend ontleent aan haar functie, bouwsteen te zijn voor de totaalverantwoording. Ter informatie van anderen dan de centrale kan zij niet dienen: zij is niet, hoeft althans niet te zijn, een jaarrekening in de zin van artikel 17 GBR. Van een jaarrekening is immers slechts sprake, wanneer het stuk is een periodieke beheersverantwoording, opgesteld ter informatie van belanghebbenden⁵⁾.

Wanneer de Deelhuishouding een informatieplicht heeft tegenover anderen dan de centrale zal zij een jaarrekening moeten opstellen die, overeenkomstig artikel 17, lid 2 GBR „een zodanig inzicht geeft . . . als in de gegeven omstandigheden vereist is”. Die vereisten zijn, zo meen ik, geen andere dan voor iedere willekeurige onderneming gelden. Zij zijn bekend aan de leiding van de Deelhuishouding en eveneens aan de accountant. Daarbij is duidelijk, dat de status van Deelhuishouding voor de accountant specifieke problemen kan oproepen: de prijzen waartegen onderlinge leveringen worden afgerekend, het bedrag aan concernkosten waarvoor de Deelhuishouding wordt belast, vragen van de accountant een oordeel, of andere belanghebbenden daardoor niet worden beschadigd, c.q. belemmerd worden een zodanig inzicht te verkrijgen dat een verantwoord oordeel kan worden gevormd omtrent vermogen, resultaat, solvabiliteit en liquiditeit. Laatstgenoemd aspect kan er onder omstandigheden toe nopen, dat in de jaarrekening een uiteenzetting wordt gegeven van de verhoudingen binnen het concern, omdat op geen andere wijze het vereiste inzicht kan worden verschaft. Dit alles neemt echter niet weg dat, nu de deelhuishouding een jaarrekening als zelfstandige verantwoording in het verkeer brengt, dat stuk heeft te voldoen aan alle eisen, die aan de jaarrekening van een zelfstandige huishouding worden gesteld.

6. Collega Roozen gaat in zijn artikel in op „de verklaring bij een deelverantwoording”. Hij signaleert een aantal problemen die hij ontmoet, en constateert (pag. 165) dat „niet valt in te zien hoe een jaarrekening getrouw kan zijn voor een bepaald gebruik en voor andere doeleinden niet”. Hier wreekt zich de fout die Roozen’s argumentatie is binnengeslopen doordat hij zo achteloos is het begrip „deelverantwoording” in *zijn* terminologie (t.w. de - laat ik duidelijkshalve nu maar zeggen - jaarrekening van een Deelhuishouding) gelijk te stellen aan het begrip deelverantwoording dat artikel 15 lid 3 GBR hanteert. Wie zich in dat spoor begeeft moet onvermijdelijk vastlopen. Roozen’s uitweg, mededeling in de „deelverantwoording” wie de moeder is, is geen adequate oplossing: zouden daardoor de gebreken die de „deelverantwoording” beletten als zelfstandige verantwoording te fungeren, zijn opgeheven? Zouden daardoor bij de accountant bestaande bedenkingen of onzekerheden die voortvloeien uit het kenmerk van de „deelverantwoording” zijn weggenomen? Vanzelfsprekend niet.

De oplossing van de problematiek is, zo meen ik, niet moeilijk, en binnen de GBR geheel mogelijk. Daartoe is nodig dat wij afscheid nemen van Roozen’s term „deelverantwoording” en onderscheiden⁶⁾:

⁵⁾ Zie ook Frielink, De GBR verklaard, pag. 62.

⁶⁾ De hier aangebrachte onderscheiding betekent uiteraard niet dat eenzelfde stuk niet beide doeleinden tegelijkertijd kan dienen.

a. De verantwoording aangaande een onzelfstandige huishouding, welke bestemd is om als deelverantwoording te worden verwerkt in een totaalverantwoording.

b. De jaarrekening die de huishouding opstelt teneinde te voldoen aan haar zelfstandige verantwoordingsplicht.

7. In de casus sub a is in principe geen sprake van een jaarrekening, zodat artikel 17, lid 2 GBR toepassing mist, en alleen artikel 13, lid 1 GBR aan de orde is. De te stellen eisen, waarvan dat lid gewaagt vloeien voort uit de directieven van de moeder. In de betiteling van het stuk, resp. in de toelichtende mededelingen, zal tot uitdrukking moeten worden gebracht:

- dat het stuk geen jaarrekening is, doch uitsluitend is bestemd om te worden verwerkt in een totaalverantwoording;
- welke de eisen of voorschriften van de moeder zijn, die bij de opstelling in acht zijn genomen.

Mij dunkt, dat de in de praktijk aangetroffen oplossing („uitsluitend bestemd voor consolidatiedoeleinden” annex adressering aan de centrale) een en ander reeds impliciet te kennen geeft.

Zijn deze voorwaarden vervuld, dan is de deelverantwoording ondubbelzinnig en voldoet zij ook overigens aan de te stellen eisen, zodat niets een goedkeurende verklaring (met bewoordingen in de geest van art. 13, lid 1 GBR) in de weg staat. Ik kan mij voorstellen dat sommigen in de verklaring het karakter van deelverantwoording en de eisen waaraan is getoetst willen herhalen, teneinde iedere verwarring met eventuele andere stukken te voorkomen. Daartegen bestaat geen bezwaar, al is die herhaling niet nodig.

Collega Roozen brengt (pag. 165) mogelijke onzekerheden of bedenkingen te berde, die b.v. kunnen betreffen de waardering van kleindochters welke rechtstreeks vanwege de moeder worden gecontroleerd, of de belasting van de dochter met een aandeel in de concernkosten. Ik vermag niet in te zien, waarom deze en dergelijke aangelegenheden een bijzonder probleem zouden vormen. Indien de accountant op enig punt niet de zekerheid heeft dat de deelverantwoording getrouw is als bouwsteen voor de totaalverantwoording, zal hij allereerst pogen zich die zekerheid te verschaffen; in de door Roozen gesignaleerde gevallen zal contact met de concernaccountant niet zelden daartoe kunnen leiden. Slaagt die poging niet, dan zal die onzekerheid in zijn verklaring tot uitdrukking worden gebracht. Het is dan aan de centrale resp. aan de concernaccountant om vast te stellen of die onzekerheid ook op concern niveau relevant is dan wel of op dat niveau reeds op andere wijze zekerheid is verkregen aangaande het punt in kwestie.

8. In de casus, bedoeld in par. 6 sub b is sprake van een zelfstandige jaarrekening, welke, zoals hiervoor reeds werd gesteld, moet voldoen aan alle daarvoor bestaande vereisten.

Artikel 17, lid 2 GBR is van toepassing, hetgeen meebrengt dat de accountant zich heeft af te vragen, of de jaarrekening aan belanghebbenden een verantwoord oordeel mogelijk maakt, alsook of hij zich met alle in de jaarrekening opgenomen posten welke voortvloeien uit concernverhoudingen, kan verenigen. Is dat het geval, dan volgt een goedkeurende verklaring; is dat niet het geval dan wijzen artikel 13 en 14 GBR aan wat te doen staat.

Samenvatting

Evenals collega Roozen wil ik mijn conclusies in het kort samenvatten.

- 1 Het is onraadzaam om een aan de GBR ontleende term te gebruiken ter aanduiding van een ander begrip dan de GBR daarmee op het oog hebben.
- 2 De validiteitseis: le mort sans phrases.
- 3 In, resp. bij een stuk dat uitsluitend bedoeld is te fungeren als bouwsteen voor een totaalverantwoording dient het karakter van deelverantwoording tot uitdrukking te worden gebracht, alsmede de eisen en voorschriften die bij de opstelling in acht werden genomen.
- 4 De GBR in hun huidige redactie zijn toereikend voor de verklaring zowel bij de deelverantwoording als bij de zelfstandige verantwoording aangaande een onzelfstandige huishouding.