

EEN ONDERZOEK NAAR AANWEZIGHEID VAN ACCOUNTANTS- VERKLARINGEN IN JAARVERSLAGEN VAN NAAMLOZE VEN- NOOTSCHAPPEN, WELKER AANDELEN OF OBLIGATIES OFFI- CIEEL GENOTEERD ZIJN

door A. F. Lafeber

In de loop van het vorige jaar werd door mij een onderzoek ingesteld naar de aanwezigheid en tekst van accountantsverklaringen in diverse jaarverslagen. Het onderzoek strekte zich uit tot de jaarverslagen over recente jaren van 263 naamloze vennootschappen, welker aandelen of obligaties officieel genoteerd zijn.

De prijscourant van de Vereniging voor de Effectenhandel vermeldt ongeveer 600 ondernemingen. Een belangrijk aantal hiervan behoort tot de Indische ondernemingen, waarvan grotendeels nog geen verslag over recente jaren ter beschikking was. Van de resterende viel dus een grote meerderheid onder mijn onderzoek, zodat een zeer belangrijk percentage van het Nederlandse bedrijfsleven bestreken werd.

Onderstaand volgt allereerst een overzicht, waarbij is aangegeven: 1) in kolom A: het aantal verslagen, waaruit niets blijkt van accountantscontrole; 2) in kolom B: verslagen, waarin wel melding gemaakt wordt van accountantscontrole, maar geen naam van een accountant wordt genoemd; 3) in kolom C, D, E: verslagen, waaruit blijkt, dat controle is uitgeoefend door een met name genoemd accountant.

	A	B	C	D	E	
	Geen acc. verkl.	Geen naam acc.	Geen NIVA	NIVA leden	Buit.l. acc.	Totaal
Bank en Cred. inst.	14	—	—	9		23
Tram	1	—	1	2		4
Diversen	10	1	6	34		51
El. Gas	5	—	—	1		6
Hypoth. Bank	3	1	2	19		25
Handel	1	1	1	4		7
Industrie	26	7	6	78	1	118
Mijnbouw	1	—	—	2		3
Petroleum	3	—	—	1		4
Rubber en Suiker en diverse cult.	4					4
Scheepvaart	4	1	3	6		14
Scheepverb.	—	—	—	4		4
	72	11	19	160	1	263

Uit dit overzicht blijkt, dat 72,6 % van de verslagen melding maken van accountantscontrole.

Het zal geen uitvoerig betoog behoeven om de wenselijkheid te verdedigen, dat dit percentage wordt opgevoerd tot 100. De maatschappij heeft er belang bij, dat de gepubliceerde jaarverslagen mede door een accountant zijn ondertekend (de Heer R. Jonker heeft in 'n artikel in „De Naamloze Vennootschap” van Mei 1947 dit nader uiteengezet). De vraag rijst hoe deze 100 % bereikt moet worden. Het feit, dat reeds 72,6 % van de jaarverslagen melding maakt van accountantscontrole doet zien, dat slechts een minderheid zich bij een meerderheid zou be-

hoeven aan te sluiten. Zou de Vereniging voor de Effectenhandel geen maatregelen kunnen treffen om (eventueel geleidelijk) te geraken tot 100 % accountantsverklaringen?

In vroeger jaren n.l. voor de wet op de naamloze vennootschappen (1929) heeft deze vereniging niet geschroomd voorschriften uit te vaardigen t.a.v. publicatie, welke verder gingen dan de toen bestaande wetelijke voorschriften. M.i. zou het wenselijk zijn, dat zij ook thans weer de wetgever een stap voor zou zijn. Opmerking verdient nog dat in New York door het Beursbestuur reeds in 1934 maatregelen zijn getroffen (in overleg met het American Institute of Accountants) t.a.v. accountantsverklaringen in jaarverslagen van N.V.'s met ter beurse genoteerde fondsen.

Van de kolommen C, D en E vormt kolom D (NIVA-Leden) 89 %. ¹⁾

En thans de tekst van de verklaringen. Hiertoe volgt allereerst weer een overzicht:

	Tot. NIVA	Oneigenl. verkl.	Enkele handt.	Korte verkl. m. handt.	Korte verkl. z. handt.	Lange verkl. plus div.
Bank en Cred.	9	—	3	2	—	4
Tram	2	—	—	—	—	2
Diversen	34	1	9	10	4	10
El. Gas	1	—	1	—	—	—
Hyp. Bank	19	—	—	5	1	13
Handel	4	1	1	1	—	1
Industrie	78	14	27	10	13	14
Mijnbouw	2	—	1	—	—	1
Petroleum	1	—	—	—	1	—
Scheepvaart	6	—	4	—	—	2
Scheepverb.	4	1	—	1	1	1
	160	17	46	29	20	48

Zoals reeds uit dit overzicht (en nog meer uit de hierna volgende beschouwingen) blijkt is de uniformiteit in de accountantsverklaringen ver te zoeken. Toch is deze zeer gewenst; zelfs zou ik het op prijs stellen, indien het NIVA stappen zou ondernemen om b.v. tot enkele-model-verklaringen te geraken. Hoe kunnen immers de niet-deskundige lezers enig begrip van de betekenis van een accountantsverklaring verkrijgen, indien iedere verklaring weer anders luidt!

Als nadeel van zo'n voorgeschreven redactie wordt over het algemeen genoemd, dat zij moeilijk te veranderen is en daardoor de ontwikkeling van de accountancy kan remmen. Dit nadeel acht ik niet groot. Het zou groter zijn indien de redactie in een wet zou zijn vastgelegd. De richtlijnen, die in de U.S.A. door het American Institute of Accountants zijn opgesteld, zijn in de loop der jaren reeds verscheiden malen gewijzigd. Bovendien moet bedacht worden, dat alleen de preciese tekst van de verklaring niet bepalend is voor de verantwoordelijkheid van de accountant. (zie lezing Limperg in 1926).

¹⁾ Kantoren, waarin ook andere dan NIVA-leden zijn opgenomen, b.v. in enkele gevallen VAGA-leden, zijn als NIVA-leden aangemerkt.

Een belangrijke stap in de richting van uniformiteit in de accountants-verklaringen is geweest het voorschrift in het nieuwe Reglement van Arbeid t.a.v. de aankondiging van een voorbehoud (verplichte opname in een verklaring van de woorden „onder het voorbehoud”). Toch kan nog meer in deze richting gedaan worden. Gaarne neem ik aan, dat zonder enige eensgezindheid omtrent de inhoud van een verklaring en de contrôle-werkzaamheden, die eraan ten grondslag liggen codificatie moeilijk door te voeren is (hoewel het voor het maatschappelijk verkeer een onbevredigende toestand blijft) maar zei Prof. Dr. Th. Limperg Jr. niet reeds op 5 Maart 1926 in het debat op de Inleiding van Prof. R. A. Dijker dat t.a.v. hypotheekbanken codificatie misschien al wel mogelijk zou zijn?

Een groot deel van de door mij onderzochte jaarverslagen dateren nog van vóór de inwerkingtreding van het nieuwe Reglement van Arbeid. De invloed van deze bepalingen op de redacties van de accountantsverklaringen kon dus nog niet worden nagegaan.

De diverse verklaringen wil ik nu achtereenvolgens bespreken.

Oneigenlijke verklaring: (of „blinde” verklaring). Deze bestaat hieruit, dat (meestal) commissarissen in hun verslag vermelden, dat contrôle plaats vond door Deze soort verklaringen is ongewenst. Het NIVA heeft vorig jaar hierop nogmaals gewezen. De volgende redenen kunnen worden aangevoerd:

- 1e. de redactie van commissarissen maakt de verklaring dikwijls onduidelijk. B.v. indien commissarissen mededelen, dat zij na kennisname van het rapport van accountant voorstellen de jaarrekening goed te keuren, blijkt hieruit nog niet of de accountant met de jaarrekening accoord ging.

Een heel zonderling geval betreft wel het jaarverslag waar de accountant alleen maar wordt genoemd op de voorpagina onder de overige functionarissen.

- 2e. deze soort verklaringen plaatst de accountant in de positie van ondergeschikte van de commissarissen en doet aan zijn functie als onafhankelijk deskundige tekort.

Opgemerkt moet nog worden, dat ook de onder het eerste overzicht onder kolom B vermelde 11 rapporten onder deze oneigenlijke verklaringen vallen. Deze vorm komt dus nog vrij veel voor.

Enkele handtekening: De enkele handtekening is, voorzover mij bekend, een specifiek Nederlandse verklaring. De accountant geeft met zijn handtekening te kennen, dat hij met de aangeboden jaarrekening accoord gaat. Wat hij precies heeft moeten doen om deze verklaring te kunnen afgeven en wat hij precies met zijn accoordbevinding aangeeft is niet gemakkelijk in enkele woorden weer te geven. Beter dan door een omhaal van woorden geeft de accountant daarom met de enkele handtekening te kennen, dat zijn accoordbevinding moet worden uitgelegd volgens de huidige stand van de contrôleleer. Deze soort verklaring is derhalve zeer aan te bevelen en wordt ook reeds vrij veel toegepast. In deze groep bestaan nog enkele variaties: in vele gevallen vindt men een handtekening onder balans en verlies- en winstrekening (of onder ieder afzonderlijk) terwijl in verscheidene jaarverslagen ook de toelichting op de balans wordt ondertekend. Dit is echter niet altijd mogelijk. In een aantal jaarverslagen wordt deze toelichting opgenomen onder andere beschouwingen van de directie, welke niet het terrein van de

accountant betreffen. Ter wille van de uniformiteit is het daarom beter, dat de accountant nooit de toelichting ondertekent. De nieuwe bepalingen van het Reglement van Arbeid, waarvan de bedoeling is, dat deze gemeengoed van het publiek worden, bepalen uitdrukkelijk, dat hij toch voor deze toelichting verantwoordelijk is. Een tweede variatie betreft de wijze van ondertekenen. Diverse vormen zijn: simpele ondertekening (11), nagezien en accoord bevonden (22), gecontroleerd en accoord bevonden (2), accoord (1), gezien en accoord (1), bovenstaande balans en verlies- en winstrekening met toelichting, bedoeld in art. 42 W. v. K. accoord bevonden (1), in overeenstemming met de boeken en bescheiden (1), onderzocht met de boeken en bescheiden en accoord bevonden (2), heden bracht ik verslag uit aan H.H. commissarissen (1).

Behalve de drie laatste redacties, welke m.i. fout zijn, kan moeilijk enige voorkeur voor een bepaalde vorm worden uitgesproken. Terwille van de uniformiteit zou ik willen voorstellen het gebruik van „nagezien en accoord bevonden”. Deze vorm blijkt het meest ingeburgerd en biedt het voordeel, dat zij, indien noodzakelijk, nog gevolgd kan worden door „onder het voorbehoud, dat”. Een derde variatie betreft het al of niet vermelden van het NIVA-lidmaatschap. Te betreuren is, dat deze vermelding slechts in een minderheid van het aantal verslagen te vinden is.

Onder bovenstaande verklaringen bevonden zich er 4 met een voorbehoud. (1 betr. winstsaldo: balanscontrole; 1 onduidelijk voorbehoud betr. waardering aandelen; 1 betr. vorderingen op Indië; 1 betreffende niet opgenomen inventaris).

Korte verklaring: Voordelen van de korte verklaring boven de enkele handtekening zijn moeilijk te noemen. Het feit, dat zij zo veel voorkomt moet m.i. hieruit verklaard worden, dat vele commissarissen en directies (en misschien ook accountants) een aparte pagina in een jaarverslag met een groot opschrift „verklaring” meer indrukwekkend vinden dan een enkele handtekening. Uit dezen hoofde kunnen wij dan ook moeilijk pogingen aanwenden om de korte verklaring te doen verdwijnen.

Het aantal variaties is ook hier weer zeer groot. Enkele zullen worden besproken.

De eerste betreft de adressering. Van de 49 korte verklaringen luiden er 23 zonder adres, 20 waren gericht aan commissarissen, 4 aan aandeelhouders, 1 aan de N.V., 1 aan directie en commissarissen. De verklaring zonder adres is m.i. de meest juiste. De verklaring is immers bestemd voor iedere belanghebbende. Dit kunnen zijn aandeelhouders, commissarissen, directie, crediteuren enz.; in het algemeen: het maatschappelijk verkeer. Adressering aan een bepaalde categorie van personen is dus minder juist.

Een tweede variatie betreft het al of niet gezamenlijk voorkomen met een handtekening onder de balans. In 29 van de 49 gevallen stond naast de korte verklaring ook de handtekening onder de balans en V. & W. Onder deze balans en V. & W. stond dan in 16 gevallen de simpele handtekening en in 4 gevallen „nagezien en accoord bevonden”; 3 „gecontroleerd en accoord bevonden”; 2 „accoord”; 1 „gezien en accoord”; in 1 geval „geverifieerd en accoord bevonden” (m.i. minder juist), terwijl in twee gevallen de korte verklaring onder de balans stond afgedrukt.

Combinatie van handtekening en korte verklaring maakt feitelijk één van beide overbodig en het lijkt mij daarom ook juist in die gevallen, waar een korte verklaring gevraagd wordt, de handtekening onder de jaarstukken weg te laten.

En nu de eigenlijke redactie van de korte verklaring. Het is onmogelijk alle gevonden redacties te bespreken. Ik volsta daarom met een redactie te vermelden, welke m.i. juist is, terwijl ik daarna enkele onjuistheden zal trachten te signaleren. Een juiste redactie lijkt mij:

VERKLARING.

De door de directie der N.V. opgestelde resultaten-rekening over -9... sluitende met een winstsaldo ad f en balans per 31 December 19... sluitende met werd door ons onderzocht. Op grond van dit onderzoek verklaren wij, dat wij ons met deze stukken kunnen verenigen.

..... Plaats, datum

Accountantskantoor

Handtekening

leden N.I.V.A.

De toevoeging, dat ook met de toelichting op de balans accoord gegaan wordt, dient achterwege te blijven op gronden, welke reeds hierboven zijn uiteengezet.

De verklaring, dat de balans de toestand van de vennootschap juist weergeeft of dat de balans en verlies- en winstrekening juist zijn, lijkt mij te positief. Ook na de meest volkomen controle kan men dit niet verklaren. De accountant blijft een mens en zijn controlemiddelen zijn niet onbepaald. De verklaring, dat de balans de financiële toestand juist weergeeft legt m.i. te veel de nadruk op de direct realiseerbare activa.

Lange verklaring: Onder deze groep zijn allereerst opgenomen 8 verklaringen, waarin, naast de korte verklaring, dat met de jaarrekening accoord gegaan wordt, een voorbehoud is opgenomen. Deze voorbehouden waren onvermijdelijk (administratie verbrand; vorderingen op Indië; niet gecontroleerde dochterondernemingen enz.). De nieuwe bepalingen van het Reglement van Arbeid hebben reeds een zekere uniformiteit voor de aankondiging van dit voorbehoud ingevoerd door de woorden „onder het voorbehoud” voor te schrijven. Deze kunnen dan volgen achter het hierboven gegeven model van de korte verklaring.

Ik heb deze „korte verklaringen met voorbehoud” opgenomen onder de lange verklaringen. Zij hadden ook onder de groep „korte verklaringen” kunnen vallen. Ik heb echter hieronder alleen willen opnemen die verklaringen, welke zonder meer een accoordverklaring met de jaarcijfers inhouden.

De overige „lange verklaringen” (met uitzondering van drie) danken hun meerdere lengte aan diverse toevoegingen, waarvan de noodzakelijkheid sterk moet worden betwijfeld. De toevoegingen werken over het algemeen slechts verwarrend; de lezer zal zich dikwijls afvragen of de omhaal van woorden nu betekent, dat de accountant volledig met de jaarrekening accoord gaat of niet. Zo zijn er enkele verslagen, waarin wordt opgemerkt, dat de voorraden niet zijn opgenomen. Daarachter staat dan b.v. weer, dat een commissaris bij de inventarisatie aanwezig is geweest of dat de directie lijsten heeft overgelegd, welke met de administratie zijn vergeleken en dat die lijsten nagekend zijn, enz.

In één verslag wordt onder de balans verklaard: nagezien en accoord

bevonden. In de bijgevoegde verklaring is opgenomen dat de accountant de aanwezigheid en waarde der vaartuigen niet heeft kunnen vaststellen.

De hypotheekbanken hebben voor een groot deel in hun verslagen nog lange verklaringen, welke min of meer een opsomming geven van wat gedaan is: grossen gezien („behoudens die waarvan nog slechts de voorlopige notarisverklaringen konden worden overgelegd”), saldobiljetten verzonden, waarden opgenomen, ingeloste pandbrieven vernietigd, coupons geverifieerd.

In een enkel rapport worden nog opmerkingen gemaakt over samenwerking met de interne-contrôle-afdeling. Wellicht, dat men hier soms een voorbehoud bedoelt; echter is dit dan niet duidelijk vermeld.

In sommige verklaringen worden opmerkingen gemaakt over diverse balansposten (b.v. al of niet gereserveerde belastingen, oorlogsschade, waardering onroerende goederen) welke voor een juiste beoordeling van de balans wel noodzakelijk of gewenst zijn. Het betreft hier geen voorbehouden. Zij behoren echter feitelijk thuis in de toelichting van de directie en niet in de accountantsverklaring.

Een toevoeging aan de korte verklaring zonder dat dit een voorbehoud betekent, zal slechts in enkele gevallen gemotiveerd zijn. Dit zijn: 1e. opmerkingen over de controle in het buitenland, die de ondertekenende accountant niet zelf heeft kunnen verrichten (is ook geregeld in het Regl. v. Arbeid); 2e. In de verklaring van de Haagse Tramweg Mij. wordt verklaard: „In het bijzonder is nagegaan, dat de stukken zijn vastgesteld met inachtnaam van de bepalingen der overeenkomst, gesloten tussen de gemeente 's-Gravenhage en de N.V. Haagsche Buurtspoorwegen d.d.”. Deze toevoeging zal zeer waarschijnlijk speciaal gevraagd zijn en kan dan ook moeilijk vermeden worden.

Tenslotte heb ik onder deze groep nog drie bijzondere gevallen opgenomen. Het eerst betreft een onder beheer staande onderneming. De accountant vermeldt in het betreffende verslag gemotiveerd dat hij geen goedkeurende verklaring kan afgeven. Het tweede betreft een jaarverslag, waarin een volledig accountantsrapport is opgenomen. Het derde geval betrof de Ned. Bank van Zuid-Afrika, waarin een lange verklaring is opgenomen, waarvan de redactie gebonden schijnt te zijn aan de bankwet 1942 van de Unie van Zuid-Afrika.

WETSONTWERP HOUDENDE DE OPRICHTING VAN EEN INSTITUUT DER BEDRIJFSREVISOREN. INGEDIEND BIJ DE BELGISCHE KAMER DER VOLKSVERTEGENWOORDIGERS ONDER DAGTEKENING 3 DECEMBER 1947.

Memorie van toelichting.

Sedert geruime tijd doet zich in België de behoefte gevoelen, de vorming van een korps deskundigen te bevorderen, gespecialiseerd in de controle der boekhoudingen van de ondernemingen, in de vorm van een georganiseerd vrij beroep in de aard van de corporaties der „chartered accountants” of „public accountants” die in de Engelssprekende landen sinds lang hun nut hebben bewezen.

Tot de eigenlijke werkkring van de „Bedrijfsrevisoren” zou dus, afgezien van de overige als met hun functie verenigbaar geachte werkzaam-