

DE ATTESTFUNCTIE IN ONTWIKKELING

door C. Dubbeld R.A.

Inleiding

De functie die voor het accountantsberoep karakteristiek is, is de attestfunctie. Daaronder wordt doorgaans verstaan: het verrichten van onderzoeken met het doel zo mogelijk tot een oordeel te komen over de getrouwheid van verantwoordingen, d.w.z. alle opstellingen van kwantitatief voorstelbare gegevens, door of namens verantwoordingsplichtigen verstrekt (1). Voorzover de attestfunctie op financiële verantwoordingen betrekking heeft, kan zelfs van exclusiviteit ten opzichte van andere beroepen worden gesproken.

Het ligt voor de hand in een aan de accountantscontrole gewijd bijzonder nummer van dit maandblad enige beschouwingen aan deze kernfunctie te wijden en na te gaan hoe de ontwikkeling daarvan is geweest en welke perspectieven zich voor de toekomst aftekenen.

Gedurende een aantal decennia is de inhoud van de attestfunctie niet aan al te ingrijpende veranderingen onderhevig geweest. Dit wil nog niet zeggen dat de beroepsgenoten aan de attestfunctie geen aandacht hebben besteed. Integendeel, het Nederlandse accountantsberoep kenmerkt zich nu eenmaal door een gedurig onderzoek van en evenzo nimmer eindigende discussies over de theoretische grondslagen van de beroepsuitoefening. Het wil mij voorkomen dat wij dit naarstig zoeken naar het theoretisch fundament van ons beroepsmatig optreden, dat misschien ook wel een beetje uit onze landsaard voortvloeit, slechts met enkele andere beroepen gemeen hebben, zoals de reclame-adviseurs, de apothekers, en, in mindere mate, de journalisten. Het verschijnsel geeft te denken. Zou de maatschappelijke, de economische betekenis van het accountantsberoep niet vanzelfsprekend, niet logisch zijn? Opmerkelijk is dat de buitenwereld zich in de jaren waarop ik nu het oog heb, dat is tot ongeveer 1970, niet of nauwelijks met de discussies heeft ingelaten. Dat de verwachtingen van het maatschappelijk verkeer ten aanzien van het functioneren van de accountant altijd geheel overeenstemden met de inhoud en de betekenis van de functie zoals die door het accountantsberoep werden ontwikkeld, valt te betwijfelen.

Aan het begin van de zeventiger jaren ontstaat discussie rond de inhoud van de attestfunctie, zowel binnen het beroep als daarbuiten. In zo een situatie is een kritische benadering op zijn plaats.

Professor Zahn heeft in zijn rapport aan het bestuur van het NIVRA, getiteld „Het accountantsberoep onder de loep” (1975) gesteld dat de theoretische rechtvaardiging van een beroep nimmer zijn concrete, praktische bewijskracht kan vervangen. Het waarde oordeel over een beroep kan, zo vervolgt hij, nimmer alleen gebaseerd worden op de *normatieve* fundering van functies die het beroep „geacht” wordt te vervullen, dus op postulaten. Het gaat om de *werkelijke* betekenis van een beroep in een bepaalde tijd en maatschappij. Deze opvatting, die ik onderschrijf, is naar mijn mening ook van toepassing op bepleite uitbreiding van de functie-inhoud *vanuit* een beroep. Beroepen vertonen vaak

een zekere expansiviteit. De neiging om het gebied te vergroten kan voortvloeien uit verbetering van de opleiding, uitbreiding of verdieping van deskundigheden of veranderingen in de vraag naar de betreffende diensten. Of de gewijzigde functie-inhoud relevant is, wordt in laatste instantie niet door het beroep zelf bepaald maar door het maatschappelijk verkeer.

Ook een appèl tot uitbreiding van de functie *van buiten* het beroep, door de maatschappij, dient terdege op zijn merites te worden beoordeeld, alvorens er aan gehoor te geven. Afgezien van de vraag of technisch en tegen aanvaardbare kosten in de behoefte aan nieuwe diensten kan worden voorzien, dient te worden onderzocht of de door de maatschappij geuite verlangens rationeel zijn. Dit laatste geldt in het bijzonder, indien het attest zou moeten voorzien in een behoefte aan zekerheid omtrent informatie, die niet zozeer het karakter heeft van verantwoording omtrent gevoerd beheer, maar toekomstgericht is of niet van financieel-economische aard is. De behoefte aan zekerheid omtrent informatie zal bij belanghebbenden wel steeds aanwezig zijn en is te verklaren uit de betekenis van die informatie voor hun oordeelsvorming. Of in die behoefte kan en moet worden voorzien valt nog te bezien. Daarbij moet worden bedacht dat er sprake kan zijn van aan de aard van de betreffende informatie inherente onzekerheid, die niet door onderzoek en attest kan worden weggenomen, hoezeer dat door belanghebbenden bij die informatie ook wordt betreurd!

Naar een bredere attestfunctie?

De discussie rond de inhoud van de attestfunctie werd ingeleid door de publicatie in september 1971 van het bekende rapport van de NIVRA-Commissie Toekomstverkenning (CTV) getiteld: De accountant, morgen? (2)

In het rapport werd gepleit voor een sterke uitbreiding van de huidige attestfunctie. De accountant zou een veel actievere rol moeten spelen in het proces van informatieverstrekking, waarbij zowel het begrip informatie als de kring van gebruikers van die informatie zeer ruim werd opgevat. De rol van de accountant zou zich moeten ontwikkelen tot die van deskundige neutrale instantie die zich zowel de problemen van de informatiegevers als de behoeften van de informatie vragers aantrekt. Bij verschil van inzicht over inhoud, tijdstip en vorm van gewenste publikaties zou de accountant de belangen van de diverse groepen van belanghebbenden objectief tegen elkaar moeten afwegen. Aan hem kwam dus het laatste woord; hij zou zelfs onder omstandigheden zelf mededelingen moeten doen.

De hiervoor zeer beknopt weergegeven visie op de wenselijke uitbreiding van de attestfunctie werd de CTV door vele beroepsgenoten niet in dank afgenomen. De hier en daar klinkende instemmende geluiden, ook van buiten het beroep, werden luide overstemd door scherpe kritiek, die zelfs werd geuit buiten de vertrouwde media voor polemiek tussen accountants. Het zou niet zinvol zijn de argumenten tegen de door de CTV ontwikkelde visie, die deze, naar men moet constateren, niet afdoende heeft kunnen weerleggen, hier in extenso weer te geven. Ik volsta met een enkele kanttekening.

De door de CTV voorgestane inhoud van de attestfunctie moet worden geplaatst tegen de achtergrond van de ontwikkelingen in de samenleving zoals

die door de commissie destijds werden voorzien. Dit maatschappijbeeld was wat dualistisch van aard en als gevolg daarvan ook niet zo aannemelijk. De zich in de zestiger jaren sterk voordoende tendensen van inspraak en democratisering, informatie en communicatie, het meer centraal stellen van de mens en toenemende overheidsbemoeiing zouden zich namelijk onverminderd voortzetten, echter met behoud van het in de westerse wereld gebruikelijke stelsel van vrije ondernemingsgewijze produktie. Binnen dit stelsel zal de onderneming naar mijn mening informatie, voorzover daartoe niet door wettelijke of andere regelingen verplicht, niet verstrekken uitsluitend en alleen omdat daaraan bij derden behoefte bestaat. In feite vindt er steeds een afweging plaats van de consequenties van de informatieverstrekking voor het bedrijfsbeleid (bijvoorbeeld voor de concurrentie positie) versus de noodzaak tot optimalisering van de relatie met derden-belanghebbenden. Het is kort gezegd een public-relations probleem (3). Indien de gemeenschap aan de onderneming een plicht tot verantwoording en voorlichting zou opleggen, die de informatieverlangens van alle belanghebbenden volledig honoreert, zou dat hoogst waarschijnlijk het einde betekenen van ons westerse stelsel van voortbrenging. Dit spanningsveld is door de commissie onvoldoende uitgewerkt.

Aan de omstandigheid dat ook het accountantsberoep „ondernemingsgewijze” zijn diensten aanbiedt en dat er voorts van de zijde van opdrachtgevers „vrije accountantskeuze” is, werden in het toekomstrapport geen grote consequenties verbonden. De verhouding met de opdrachtgever zou wel enige wijziging ondergaan en er zouden zich tussen opdrachtgever en accountant wel interpretatieverschillen kunnen voordoen. Maar bij een juist inzicht in de rol van de opdrachtgever · optredend namens alle belanghebbenden · en bij een goede beroepsuitoefening, zou de accountant zijn positie als vertrouwensman van de leiding stellig kunnen behouden, aldus de commissie.

Dat de ondernemingsgewijze organisatie van het accountantsberoep in combinatie met de vrijheid van accountantskeuze bij de opdrachtgever nu niet bepaald een gunstig klimaat vormt voor de ontwikkeling van een sterk vermaatschappelijkte attestfunctie is door de commissie eveneens onvoldoende in haar beschouwingen betrokken.

De attestfunctie afgebakend

Men kan zich voorstellen dat er na de ontstane onrust binnen het beroep en gezien de reacties vanuit de samenleving behoefte ontstond aan een duidelijke afbakening van de huidige attestfunctie en een rustige bezinning omtrent de te verwachten ontwikkeling.

In september 1972, ongeveer een jaar na het verschijnen van het toekomstrapport, werd dan ook ingesteld de subcommissie Controle en Controlemiddelen (CCC), een subcommissie van de Commissie van Advies inzake Controlevraagstukken van het NivRA. Haar taakopdracht, voorzover voor ons onderwerp van belang, luidde:

„Het inventariseren en (zo mogelijk) evalueren van de opvattingen ten aanzien van het object (c.q. de objecten) van de controle van de jaarrekening . . .”.

Daarbij dienden onder meer de volgende vragen te worden behandeld:

1. Wat is de reikwijdte van de verklaring van de accountant, belast met de controle van de jaarrekening?
2. In hoeverre is er behoefte aan accountantsverklaringen met betrekking tot zaken die thans niet worden gedekt door de verklaring bij de jaarrekening?

In mei 1976 verschijnt een ontwerp ter discussie (4), in november 1978 gevolgd door een definitief studierapport, getiteld: De reikwijdte van de accountantsverklaring (5). De inhoud getuigt van een kritische en voorzichtige benadering en biedt een voortreffelijk uitgangspunt voor verdere meningsvorming.

Het rapport bevat een inventarisatie van de behoeften aan accountantsverklaringen, opgesomd in een vernuftig, maar helaas niet zo gemakkelijk leesbaar overzicht. In dit overzicht is vermeld in hoeverre in bepaalde behoeften reeds wordt voorzien door de jaarrekening met accountantsverklaring en of commissarissen en directie ten aanzien van deze behoeften verwachtingen mogen koesteren op grond van de controle van de jaarrekening of alleen al het fungeren van de accountant. Verder is aangegeven of een oordeel in de accountantsverklaring bij de jaarrekening of in een aparte verklaring, dan wel een zelfstandige meningsuiting mogelijk wordt geacht. Tenslotte is aangeduid of de voorwaarden voor realisatie daarvan nu reeds aanwezig zijn dan wel of aanvullende deskundigheid bij de accountant respectievelijk voorlichting aan belanghebbenden noodzakelijk is ter voorkoming dat meer vertrouwen wordt gewekt dan gerechtvaardigd is.

Op de vraag naar de reikwijdte van de accountantsverklaring bij de jaarrekening heeft de commissie een stellig antwoord gegeven: de accountantsverklaring in de gebruikelijke redactie betreft de jaarrekening, niet meer en niet minder. Impliciete betekenissen moeten vermeden en bestreden worden; zij roepen onduidelijkheid en verwarring op. Het zou van belang zijn deze opvatting, nadat gebleken is dat hierover binnen het beroep consensus bestaat, met nadruk aan het maatschappelijk verkeer kenbaar te maken. Men kan zich afvragen of dit wel zinvol is, gezien het feit dat de reikwijdte van de verklaring bij de jaarrekening aan veranderingen onderhevig is. Ik meen deze vraag bevestigend te moeten beantwoorden. De veranderingen in de attestfunctie als gevolg van nieuwe informatiebehoeften enerzijds en de mogelijkheden van accountants om in bestaande of nieuwe behoeften te voorzien anderzijds, zullen zich, de voortdurende discussies ten spijt, zeer geleidelijk voltrekken. Telkens wanneer een algemeen gebruik of wettelijk of ander voorschrift is tot stand gekomen omtrent door de onderneming te verstrekken informatie of bij de accountantsverklaring te betrekken informatie, zal opnieuw voorlichting aan het maatschappelijk verkeer nodig zijn.

Toch kunnen er, naar het inzicht van de commissie, uit de accountantsverklaring bij de jaarrekening indirect - beperkte - conclusies worden getrokken ten aanzien van aspecten als fiscale positie, voldoende assurantie van verzekerbare risico's, belangrijke rechtsgedingen, gevolgen van calamiteiten, bijzondere risico's, voortgezette kredietverlening, aanvaardbaarheid van fiscale aangiften en naleving van statuten. Het maatschappelijk verkeer mag er van uitgaan dat „geen ernstige onaangename verrassingen te duchten zijn”. Anders zouden de gevolgen in de jaarrekening of in de accountantsverklaring tot uitdrukking zijn gebracht. Eenzelfde indirecte en beperkte conclusie kan aan de accoun-

tantsverklaring bij de jaarrekening worden ontleend omtrent bedreiging van de continuïteit van de onderneming, aldus de commissie. Hier is in het bijzonder nadere voorlichting aan het maatschappelijk verkeer gewenst. Teleurstellingen kunnen zich hier gemakkelijk voordoen. Ook doet zich de vraag voor of de accountant wel is toegerust tot het signaleren van gevaren voor de continuïteit vóórdat deze duidelijk aan de dag treden. In de accountantsopleiding zou hieraan meer aandacht moeten worden besteed.

Bij de hiervoor besproken afbakening van de attestfunctie is in het bijzonder gedacht aan de publieke attestfunctie, het fungeren van de accountant ten opzichte van het maatschappelijk verkeer in ruime zin. In het rapport wordt duidelijk onderscheid gemaakt tussen deze functie en de rol van de accountant ten opzichte van de besturende en toezichthoudende organen van de onderneming. In het algemeen zal deze laatste functie breder zijn dan de publieke functie. De publieke en „private” attestfunctie worden in de discussies rond mogelijke uitbreiding van de attestfunctie soms niet scherp onderscheiden. Er wordt dan wel aangeduid waaromtrent de accountant zich zou moeten uitspreken, maar niet voor wie diens oordeel bestemd is of tot welke kring zijn oordeel beperkt zou moeten blijven. De duidelijkheid van de discussie is hier niet mee gediend. Het gaat hier om het voor de attestfunctie essentiële element *objectiviteit*. Indien het oordeel van de accountant niet steunt op een toetsing aan objectieve normen, heeft dat oordeel voor „buitenstaanders” geen betekenis. Bij toenemende subjectiviteit komen wij in het grensgebied tussen attest- en adviesfunctie. Indien subjectieve elementen, persoonlijk inzicht, interpretatie, appreciatie, in het oordeel van meer dan bijkomstige betekenis zijn, ontstaat de behoefte aan bekendheid met degene die dat oordeel geeft. Ook moet een dialoog mogelijk zijn. Eerst dan kan dat oordeel op waarde worden geschat. Dit is het geval bij het fungeren van de accountant ten opzichte van de besturende en toezichthoudende organen van de onderneming, maar niet in de relatie tot het maatschappelijk verkeer. De verklaring als enig middel tot communicatie schiet dan tekort.

De mogelijkheid tot objectieve toetsing is dan ook bepalend voor de grenzen van de publieke attestfunctie. Verlegging van deze grenzen is eerst mogelijk nadat ten aanzien van nieuwe gebieden algemeen aanvaarde normen zijn gegroeid. Ook moet vaststaan en algemeen bekend zijn wat het oordeel dienaangaande betekent. Dan wordt ook voldaan aan de universele eis dat niet meer vertrouwen wordt gewekt dan gerechtvaardigd is. Het studierapport van de CCC maant terecht tot terughoudendheid zolang beide genoemde voorwaarden nog niet zijn vervuld.

Zijn er grensverleggingen ophanden? Enkele terreinen waarop in de laatste jaren de aandacht gevestigd is, worden hierna besproken, n.l.:

- tussentijdse financiële overzichten
- prognoses
- kwaliteit van de leiding.

Ten aanzien van een ander actueel onderwerp, waarbij aan de accountant in de attesterende functie wel een rol wordt toebedacht, nl. het zogenaamde omgevingsverslag, volsta ik met een verwijzing naar een artikel in dit maandblad van de hand van A. F. Tempelaar (6).

Tussentijdse financiële overzichten

Wanneer men kennis neemt van periodieke tussentijdse berichten, zoals die thans worden gepubliceerd door ondernemingen waarvan de aandelen of certificaten aan de Amsterdamse effectenbeurs zijn genoteerd, dan kan men constateren dat de inhoud daarvan sterk uiteenloopt en dat zij niet zijn voorzien van een accountantsverklaring. De inhoud varieert van beknopte informatie inzake ontwikkeling van resultaat, vermogenspositie en orderportefeuille tot volledige · geconsolideerde · resultatenoverzichten en balanssen met toelichtingen. De op 1 augustus 1978 in werking getreden wijziging van het Fondsenreglement heeft, naar mijn indruk, tot enige uitbreiding van de in tussentijdse berichten opgenomen informatie geleid. Voorheen was voorgeschreven dat uiterlijk in de negende maand van elk boekjaar een tussentijdse publikatie werd gedaan over *de gang van zaken* gedurende de eerste helft van het lopende boekjaar. De thans geldende bepaling is iets minder vaag en verplicht de onderneming „een publicatie te doen, welke tesamen met reeds eerder gepubliceerde informaties voldoende gegevens bevat om het publiek in staat te stellen haar vermogens- en financiële situatie, alsmede haar bedrijfsresultaten over de eerste helft van het lopende boekjaar te beoordelen.” Accountantscontrole is niet voorgeschreven en het ziet er niet naar uit dat dit binnen afzienbare tijd wel het geval zal zijn. In de *Proposed minimum disclosure requirements* van de Fédération Internationale des Bourses de Valeurs is dit althans niet voorzien, evenmin als in de begin 1979 gepubliceerde ontwerp-EEG-richtlijn betreffende de periodieke informatieverstrekking door vennootschappen wier effecten in de officiële notering aan een effectenbeurs zijn opgenomen. Is de behoefte aan een accountantsoordeel bij tussentijdse berichten bij het maatschappelijk verkeer aanwezig? Uit de maatschappelijke discussies rond het fungeren van de accountant in de laatste jaren blijkt dit niet direct. Gaat men er wellicht van uit dat de accountant zonder meer verantwoordelijkheid draagt?

Over de verantwoordelijkheid van de accountant ten opzichte van directie en commissarissen lijken binnen het beroep geen grote verschillen van inzicht meer te bestaan. De opvattingen gaan in een richting waarbij de accountant, in het kader van een opdracht tot algemene controle, geacht wordt vast te stellen dat de aan commissarissen verstrekte informatie · derhalve ook de tussentijdse berichten · betrouwbaar en toereikend is.

Met betrekking tot de verantwoordelijkheid ten opzichte van het maatschappelijk verkeer valt in zekere zin een tegengestelde ontwikkeling waar te nemen. In 1965 geeft de Commissie van Advies inzake Beroepsaangelegenheden (CAB) van het NIVA als haar standpunt dat de accountant een uit zijn functie (als controleur van de jaarrekening) voortvloeiende verantwoordelijkheid in hoofdzaken zal moeten aanvaarden. Tot die hoofdzaken werden dan gerekend de werkwijze bij de samenstelling en de bestendige toepassing van grondslagen van waardering en winstbepaling. In de daarop volgende discussie in de ledenvergadering van het NIVA en in dit maandblad (7) werd aan deze opvatting nog wel wat afgedaan.

De bezwaren richtten zich tegen het verantwoordelijk houden van de accountant voor informatie die hij niet zelf heeft gecertificeerd. Tegenover anderen dan de opdrachtgever heeft de accountant bovendien geen mogelijkheid van zijn eventuele bezwaren blijkt te geven of mededeling te doen van zijn

aftreden. Gewaarschuwd werd tegen het wekken van ongerechtvaardigde verwachtingen. Het accountantsberoep zou maatregelen moeten treffen om overdreven vertrouwen · zo dat aanwezig zou zijn · tot rationele proporties terug te brengen.

De bespreking in de ledenvergadering van het NivRA in december 1977 van de discussienota van de CCV „De verantwoordelijkheid van de accountant voor tussentijdse berichten” (8) leidt niet tot eenheid van opvatting binnen het beroep.

Het zal na de voorgaande bespreking van het studierapport „Reikwijdte van de accountantsverklaring” geen verwondering wekken dat daarin een zeer concrete, duidelijke uitspraak wordt gedaan: het maatschappelijk verkeer mag aan de verklaring bij de jaarrekening geen conclusies verbinden over de betrouwbaarheid van de door de betrokken onderneming gepubliceerde tussentijdse overzichten, *zolang de accountant daarbij geen verklaring geeft*. Anders gezegd: zonder certificaat geen verantwoordelijkheid. Ik meen dat deze stellingname, anno 1980, een verstandige uitgangspositie voor verdere discussie vormt. Maar dan is het wel hoog tijd om het maatschappelijk verkeer hiervan te doordringen. Acties tegen accountants in verband met onjuist gebleken tussentijdse overzichten hebben zich hier te lande, bij mijn weten nog niet voorgedaan. Voorkomen moet worden dat bij eventuele acties steun wordt gevonden in uitingen omtrent · ten onrechte · aanvaarde impliciete of „afgeleide” verantwoordelijkheid.

Het ligt in de lijn der verwachtingen dat nationaal en internationaal geleidelijk hogere eisen aan vorm en inhoud van tussentijdse overzichten zullen worden gesteld. Naarmate deze berichten zich ontwikkelen van vage indicaties omtrent omzetten tot tussentijdse resultatenoverzichten en balansen met toelichtingen, zal de behoefte aan accountantsoordelen aangaande die berichten toenemen. In samenspraak met het maatschappelijk verkeer zal onderzocht moeten worden of in deze behoefte kan worden voorzien, ook rekening houdend met het kostenaspect. Daarbij is van belang dat als gevolg van frequentie en snelheid van publikatie met grotere toleranties moet worden gerekend dan bij de jaarrekening. Dit is niet onoverkomelijk gezien de functie van tussentijdse overzichten die voornamelijk van betekenis zijn voor de oordeelsvorming op korte termijn. Het betekent wel dat het accountantsoordeel over tussentijdse overzichten niet dezelfde reikwijdte kan hebben als de verklaring bij de jaarrekening. Ook de aard van het onderzoek, dat uit organisatorische en kostenoverwegingen niet dezelfde diepgang kan hebben als het onderzoek van de jaarrekening, leidt hier reeds toe.

Het accountantsberoep zal zo spoedig mogelijk normen moeten ontwikkelen voor de te verrichten controle-arbeid en de betekenis en de vorm van het aan het maatschappelijk verkeer kenbaar te maken oordeel. Door Prof. drs. J. D. van der Wal is hiertoe weer een aanzet gegeven (9). Ook hij wijst verantwoordelijkheid in hoofdzaken of algemene verantwoordelijkheid in de situatie waarin geen certificaat wordt gegeven, af. Evenmin acht hij het verbinden van conclusies aan het na een niet-gecertificeerd tussentijds overzicht publiceren van een jaarrekening met goedkeurende accountantsverklaring bevredigend. De verantwoordelijkheid blijkt niet uit de bewoordingen van de verklaring bij de jaarrekening en deze verklaring komt, gezien de functie van tussentijdse be-

richten, ook te laat. En hoe tot uitdrukking te brengen dat de jaarrekening wel, maar het tussentijdse overzicht niet akkoord is? Van der Wal concludeert dat een certificaat slechts mogelijk zal zijn bij grotere ondernemingen met een adequate informatiesysteem en voorts bij vergaande dynamisering van de accountants-controle en toepassing van analytische controlemethoden.

Kunnen de ontwikkelingen in het buitenland ons tot voorbeeld dienen? Het Amerikaanse instituut heeft in het voorjaar 1979 een herziene Statement vastgesteld inzake Review of Interim Financial Information (10). Een nieuw element in de opsomming van toe te passen controlemaatregelen is het verkrijgen van *written representations* van het management, onder andere inzake *its responsibility for the financial information*. Men kan zich afvragen of de review hierdoor wezenlijk wordt versterkt.

Indien de review overeenkomstig de Statement is uitgevoerd mag de accountant toestaan dat zijn rapport bij het tussentijdse overzicht wordt gepubliceerd. Het in de richtlijn gegeven voorbeeld van zulk een rapport is aanzienlijk omvangrijker dan dat in de voorgaande richtlijn en luidt als volgt:

We have made a review of (describe the information or statements reviewed) of ABC Company and consolidated subsidiaries as of September 30, 19. . and for the three-month and nine-month periods then ended, in accordance with standards established by the American Institute of Certified Public Accountants.

A review of interim financial information consists principally of obtaining an understanding of the system for the preparation of interim financial information, applying analytical review procedures to financial data, and making inquiries of persons responsible for financial and accounting matters. It is substantially less in scope than an examination in accordance with generally accepted auditing standards, the objective of which is the expression of an opinion regarding the financial statement taken as a whole. Accordingly, we do not express such an opinion.

Based on our review, we are not aware of any material modifications that should be made to the accompanying financial information (or statements) for them to be in conformity with generally accepted accounting principles.

Een vertwijfelde poging om aan het publiek duidelijk te maken welke beperkingen aan het onderzoek inherent zijn. Of het maatschappelijk verkeer hiermee tevreden is, zal nog moeten blijken.

Dat de ontwikkeling van de attestfunctie zeer langzaam verloopt kan men aan het onderwerp tussentijdse berichten gemakkelijk demonstreren. Vijftien jaar na de uitspraken van de CAB zijn wij eigenlijk nog niet veel verder. De discussie lijkt opnieuw te verzanden.

Het is dringend gewenst dat de beroepsorganisatie tot een standpuntbepaling komt. Om te beginnen zou de opvatting van de CCV, zoals weergegeven in het studierapport „De reikwijdte van de accountantsverklaring” (5), kunnen worden overgenomen. Daarmee zou de duidelijkheid voor het moment zijn gediend. Dan wordt ook een uitgangspunt gecreëerd om een mogelijke uitbreiding van de attestfunctie op bevredigende wijze te realiseren. Intensief overleg met alle belanghebbenden, informatieverschaffers en -gebruikers, is hierbij geboden.

Prognoses

Het begrip toekomst heeft iets fascinerends en dat is er misschien wel mede oorzaak van dat accountants zich in de laatste jaren veelvuldig met toekomstgerichte informatie, prognoses en de mogelijke controle daarvan hebben beziggehouden. Ten aanzien van gepubliceerde prognoses lijkt de theorie de praktijk in Nederland ver vooruit te zijn (11). In jaarverslagen treft men veelal een toekomstparagraaf aan waarin in zeer algemene bewoordingen verwachtingen over de ontwikkeling van resultaten en soms van de vermogenspositie over relatief korte perioden worden uitgesproken. Hetzelfde geldt voor emissie-prospecti, fusie- en overname-berichten. Cijfermatige opstellingen hierin blijven beperkt tot pro-forma overzichten van de vermogenspositie na fusie, waarbij soms de waarderingsgrondslagen niet eens onder dezelfde noemer zijn gebracht. Als gevolg van de definitieve 4e EEG-richtlijn zal enige formalisering van de toekomstparagraaf in jaarverslagen tot stand komen.

In de Verenigde Staten heeft de Securities and Exchange Commission (SEC) haar aanvankelijk verzet tegen publikatie van prognoses geleidelijk opgegeven. In november 1978 deelde de SEC zelfs mede het vermelden van toekomstverwachtingen in jaarverslagen en berichten aan aandeelhouders - op vrijwillige basis overigens - te willen bevorderen (12). Daarbij wordt voorgesteld wettelijke aansprakelijkheid voor deze informatie uit te sluiten, mits op redelijke basis en te goeder trouw opgesteld. De ervaringen met gepubliceerde prognoses schijnen zeer beperkt te zijn en het Amerikaanse accountantsberoep vertoont niet veel animo zich er - althans in attesterende zin - mee bezig te houden.

In het Verenigd Koninkrijk bestaat reeds een tiental jaren ervaring met gepubliceerde prognoses. In emissie-prospecti en bij een openbaar bod op de aandelen van een andere onderneming is publikatie van resultaatprognoses betreffende het lopende of, indien daarvan reeds een groot deel is verstreken, het volgende verslagjaar voorgeschreven. Accountantscontrole van de grondslagen (accounting bases) en de berekeningen is verplicht. Uit de verklaring van de accountant moet blijken dat hij geen bezwaar heeft tegen publikatie. Prof. drs. G. G. M. Bak heeft er op gewezen dat de in vergelijking tot andere landen afwijkende ontwikkelingen in het Verenigd Koninkrijk, deels kunnen worden verklaard uit de van oudsher intensieve bemoeienis van Britse accountants met publieke uitingen van hun cliënten, waaronder toekomstgerichte informatie (13). De stap was daardoor niet zo groot; de ervaringen tot dusver zijn positief.

Het is evident dat de accountant een rol kan spelen bij het proces van toekomstgerichte informatie-verstrekking binnen de onderneming ten opzichte van directie en commissarissen. Reeds in het kader van de controle van de jaarrekening heeft hij intensieve bemoeienis met het gehele informatiesysteem van de onderneming en zal hij ook tot op zekere hoogte kennisnemen van aanwezige budgetten, prognoses e.d. Bij enige accentverlegging in zijn onderzoek zal hij zich er van kunnen vergewissen of het informatie-systeem dat de toekomstgerichte informatie oplevert adequaat heeft gefunctioneerd, dat met de meest recente gegevens is gewerkt, en daaruit een evenwichtige selectie is verkregen en last but not least dat de uitkomsten niet te sterk zijn beïnvloed door de subjectieve inzichten van enkelen. Ook de formulering van prognoses en

de toelichting daarbij kan in het onderzoek worden betrokken. De vraag is niet of de prognose betrouwbaar is - dit kan niemand garanderen - maar of de prognose op verantwoorde wijze is tot stand gekomen en derhalve een toereikende basis vormt voor beleidsbepaling. De accountant zal voor deze taak wel aanvullende deskundigheden moeten verkrijgen en gebruik maken van specialisten binnen zijn kantoor. De communicatiemogelijkheden van de accountant met directie en commissarissen zijn zo ruim, dat geen misverstand behoeft te ontstaan omtrent zijn verantwoordelijkheid. Trouwens, in het algemeen kan gesteld worden dat het regelmatig verstrekken van prognoses in situaties waarin bovendien overleg daarover kan plaatsvinden (aandeelhoudersvergadering besloten vennootschap, ondernemingsraad), veel minder bezwaarlijk is dan het incidenteel publiceren daarvan bijvoorbeeld bij een publieke emissie (14).

Bestaat bij derden behoefte aan oordelen van onafhankelijke deskundigen bij gepubliceerde prognoses? Bij belanghebbenden zal zeker de wens leven de aan prognoses verbonden onzekerheden zoveel mogelijk te verkleinen. Of een accountantsoordeel daartoe bijdraagt is uit onderzoekgegevens niet duidelijk af te leiden. Uit een onderzoek in de Verenigde Staten in 1974 (15) blijkt dat 86% van de ondervraagden niet of nauwelijks waarde toekennen aan accountantsverklaringen bij prognoses. In een Amerikaanse publikatie uit 1978 (16) wordt evenwel naar een aantal bronnen verwezen, waaruit zou blijken dat een verklaring wel degelijk het oordeel over de betrouwbaarheid beïnvloedt. In het licht van de beperkte betekenis die de accountantsverklaring bij prognoses noodzakelijkerwijs moet hebben, is nader onderzoek naar de aard van de behoefte zeer wenselijk. Het is zinloos diensten te ontwikkelen, waarnaar geen vraag bestaat. Ook voor overheidsinstanties als SEC, Raad van Europese Gemeenschappen en beursbesturen, die te gelegener tijd moeten beslissen over het al of niet verplicht stellen van accountantsverklaringen bij prognoses is dit van groot belang. Voorkomen moet worden dat al te lichtvaardig de accountant bij gepubliceerde prognoses wordt betrokken.

De stelling dat de accountantsverklaring bij prognoses niet op meer betrekking kan hebben dan de deskundige en verantwoorde wijze van totstandkoming daarvan, wordt enigszins ondergraven wanneer door Bak wordt gesteld, dat de accountant ook moet beoordelen of de selectie die de ondernemingsleiding heeft gemaakt uit de veelheid van beschikbare informatie evenwichtig is (17). Kan dit zonder subjectieve wegingen? Begint hier al niet de betrokkenheid van de accountant bij de inhoudelijke aspecten van de prognoses waartegen terecht principiële bezwaren worden aangevoerd? De SEC-voorstellen stellen mij op het punt van de afbakening van de bemoeiingen van de accountant evenmin gerust. In de verklaring zou expliciet en gedetailleerd moeten worden vermeld over welke relevante bekwaamheden de beoordelaars van de prognoses beschikken en hoe het onderzoek is uitgevoerd. Wanneer de accountant zich in zijn gebruikelijke rol zou bevinden, zouden deze vragen toch niet opkomen! Ook de in de Amerikaanse literatuur voorgestelde inhoud van de verklaring bij prognoses geeft te denken. De opinion paragraph zou een mening ten aanzien van de realiteit van de veronderstellingen moeten bevatten. Dit gaat naar mijn gevoel ook verder dan een oordeel over de wijze van totstandkoming.

Het zal niet gemakkelijk zijn aan belanghebbenden, regelgevende instanties inbegrepen, duidelijk te maken welke grenzen bij accountantscontrole van prognoses moeten worden geëerbiedigd. Voor de accountant komt daar nog de moeilijkheid bij, dat die grenzen niet scherp zijn gemarkeerd.

Kwaliteit van de leiding

Bij het in de belangstelling komen van de management audit aan het eind van de zestiger jaren kwam ook de vraag aan de orde of een onafhankelijk oordeel over het gevoerde bedrijfsbeleid mogelijk zou zijn. De behoefte hieraan werd wel vernomen bij maatschappelijke groeperingen die betrokken zijn bij het wel en wee van de onderneming. Op de Accountantsdag 1975 werd dit nog eens nadrukkelijk uitgesproken door N.V.V.-voorzitter W. Kok (18). Hij stelt dat er grote behoefte bestaat aan een publiekelijk of naar bepaalde groepen belanghebbenden toe uitgesproken oordeel over het gevoerde beleid. Hij denkt daarbij aan vragen als: heeft de bedrijfsleiding de juiste beslissingen genomen, zijn die beslissingen redelijk geweest, gezien de positie van de onderneming en is op juiste of aanvaardbare wijze gereageerd op nieuwe ontwikkelingen? Hij pleit er voor de oordeelsvorming hierover systematisch in de verslaglegging op te nemen en hij acht de openbare accountant wegens zijn certificerende traditie en zijn speciale relatie met de cliënt bij uitstek geschikt voor het geven van dit oordeel.

Vanuit het accountantsberoep is de vraag of de accountant een beleidsoordeel zou kunnen geven steeds met meer of minder stelligheid ontkennend beantwoord. Daarvoor worden voornamelijk twee redenen aangevoerd.

De eerste is van principiële aard. Indien de accountant een beleidsoordeel moet geven, zal de ondernemingsleiding hem, zeker als dat in continuïteit moet geschieden, bij belangrijke beleidsbeslissingen vooraf willen raadplegen teneinde een ongunstig oordeel achteraf te voorkomen (19). De accountant zal dan onvermijdelijk bij het beleid worden betrokken en zichzelf daarmee in een positie brengen waarin het van hem gevraagde oordeel niet meer in objectiviteit en onafhankelijkheid kan worden gegeven. Het attest kan derhalve geen waarde hebben. Ook voor de gelijktijdig vervulde attestfunctie met betrekking tot de jaarrekening zou vanzelfsprekend schade te duchten zijn.

De tweede reden betreft het tot nu toe grotendeels ontbreken van normen waaraan het beleid zou kunnen worden getoetst (20). Ook deze omstandigheid verhindert een objectief oordeel. Of het mogelijk is tot ontwikkeling van normen te komen is zeer de vraag. Voor het beoordelen van het bedrijfsbeleid schiet het huidige kennispakket van de accountant in het algemeen verre te kort, zodat men alleen al daarom bij hem aan het verkeerde adres is.

Is de behoefte van het maatschappelijk verkeer aan een beleidsoordeel rationeel? J. H. Blokdijk stelt dat het beleidsoordeel maatschappelijk een ongewenste zaak is (21). De onderneming legt verantwoording af over *wat* bereikt is en niet *hoe* het bereikt is, mits binnen de door de samenleving gestelde gedragsregels is gehandeld. Er bestaat in beginsel geen verplichting tot verantwoording omtrent de toegepaste methoden voor het bereiken van de ondernemingsdoelstellingen. Daarmee zou de voor het ondernemen noodzakelijke vrijheid van handelen te zeer worden ingeperkt. Overigens meent Blokdijk dat de roep om het beleidsoordeel lijkt te verstommen (22).

De hiervoor weergegeven bezwaren zijn van fundamentele aard. Bak heeft in 1975 het oordeel over de kwaliteit van de leiding „science fiction” genoemd (23); het ziet er naar uit dat dit wel zo zal blijven.

Conclusie

De attestfunctie is in de laatste jaren gegroeid, alleen al als gevolg van de sterk toegenomen eisen ten aanzien van jaarrekening en verslaglegging. Zich aan-dienende behoeften tot uitbreiding van de publieke attestfunctie moeten ter-dege op hun ratio worden getoetst en mogen niet tot strijdigheid leiden met de essentiële elementen: deskundigheid, objectiviteit en onafhankelijkheid. De materie leent zich niet voor een al te geavanceerde benadering; daarvoor is de attestfunctie te delicaat. Overleg met belanghebbenden bij accountantsoor-delen moet worden geïntensiveerd, zodat tot een juiste behoeftenbepaling kan worden gekomen. Meer voorlichting aan belanghebbenden omtrent de bete-kenis van accountantsoordelen is wenselijk.

Literatuurverwijzing

1. H. H. J. Nordemann, De accountant in een veranderende wereld, inaugurele oratie, Van Gorcum 1972.
2. Commissie Toekomstverkenning van het NIVRA, Rapport De accountant, morgen? NIVRA 1971.
3. J. A. Burggraaff, Nogmaals: Zwijgplicht · zwijgrecht; Spreekplicht · spreekrecht, De Accountant maart 1974, blz. 312.
4. Commissie van Advies inzake Controlevraagstukken van het NIVRA, Ontwerp ter discussie I, De reik-wijde van de accountantsverklaring bij de jaarrekening en de behoefte aan accountantsverklaringen met betrekking tot zaken die niet door de accountantsverklaring bij de jaarrekening worden gedekt, NIVRA 1976.
5. College voor Beroepsvraagstukken van het NIVRA, Studierapport De reikwijde van de accountants-verklaring, NIVRA 1978.
6. A. F. Tempelaar, Gevolgen van de ontwikkeling naar vermaatschappelijking van de onderneming voor sociale verslaglegging en verantwoording, MAB september – oktober 1979, blz. 465.
7. A. B. Frielink, Welke verantwoordelijkheid draagt de accountant voor tussentijdse berichten? MAB juni 1966, blz. 230.
8. G. Timmer, Welke verantwoordelijkheid draagt de accountant voor tussentijdse berichten? MAB ok-tober 1968, blz. 412.
9. O. M. Volgenant Jr., De verantwoordelijkheid van de accountant voor tussentijdse berichten, Kort ver-slag van de discussie tijdens de ledenvergadering 1977 van het NIVRA over ontwerp ter discussie 5, De Accountant februari 1978, blz. 345.
10. J.D. van der Wal, Tussentijdse berichten en accountant, De Accountant november 1978, blz. 184 en december 1978, blz. 274.
11. AICPA Statement on Auditing Standards No. 24, Review of Interim Financial Information, AICPA 1979 (opgenomen in Uit het buitenland, NIVRA, oktober 1979).
12. Verslag Accountantsdag 1977, NIVRA geschrift 19, Kluwer 1977.
13. Securities and Exchange Commission, Release no. 5992 en 15305 d.d. 7 november 1978, SEC Docket 21 november 1978.
14. G. G. M. Bak, Accountantsverklaringen bij Prognoses, inaugurele rede, Noord-Hollandsche Uitgevers Maatschappij 1975, blz. 12.
15. G. G. M. Bak, Mogelijkheden en grenzen van de accountant bij prognoses, prae-advies Accountantsdag 1977, NIVRA 1977, blz. 15.
16. John C. Corless and Corine T. Norgaard, User reactions to CPA reports on forecasts, Journal of Ac-countancy, augustus 1974, blz. 46.
17. P. T. Elgers and G. S. May, Problems with SEC's Forecast Guidelines, CPA Journal maart 1978.
18. Zie 14, blz. 18.
19. W. Kok, De maatschappelijke behoefte aan ondernemingsinformatie, stellingen Accountantsdag 1975, NIVRA 1975, blz. 6.
20. J. H. Blokdijk, De maatschappelijke rol van de accountant, MAB november 1979, blz. 493.
21. Zie 4, blz. 36.
22. Verslag Accountantsdag 1975, NIVRA geschrift 15, Kluwer 1975, blz. 50.
23. Zie 19, blz. 494.
24. G. G. M. Bak, De accountantsfunctie in de maatschappij (2), MAB maart 1975, blz. 120.