

GEBRUIK MAKEN VAN VERKLARINGEN VAN ANDERE ACCOUNTANTS, RECENTE ONTWIKKELINGEN IN DE VERENIGDE STATEN EN NEDERLAND

door G. van Kooten)*

In juli 1971 publiceerde the Committee on Auditing Procedure van het American Institute of Certified Public Accountants statement nr. 45, getiteld „Using the work and reports of other auditors”.

Het doel van dit statement is regels te geven voor die gevallen waarin de concernaccountant voor zijn verklaring bij de verantwoording gebruik maakt van verklaringen van andere, onafhankelijke, accountants. Het dient ter vervanging van het gedeelte van het bekende statement nr. 33 waarin deze materie is geregeld, te weten de paragrafen 32 tot en met 36 van hoofdstuk 10.

De eerste regel die het statement geeft heeft betrekking op de situatie waarbij andere accountants hun verklaring hebben afgegeven bij relatief belangrijke componenten van het concern. De concernaccountant dient zich in dit geval af te vragen of hij wel als concernaccountant kan optreden. Bij de beoordeling van deze vraag dient hij in aanmerking te nemen het relatieve belang van het gedeelte van de controle dat hijzelf verricht in verhouding tot die gedeelten, verricht door anderen, zijn kennis van de verantwoording als geheel, en het belang van de door hem gecontroleerde onderdelen ten opzichte van het concern als geheel. Als de concernaccountant tot de conclusie komt dat hij als zodanig kan fungeren staat hij voor de keuze al dan niet in zijn verklaring mededeling te doen van de controle door één of meer andere accountants. Indien de concernaccountant besluit de verantwoordelijkheid te aanvaarden voor het werk van de andere accountant voorzover dat werk betrekking heeft op het geven van een verklaring door de concernaccountant bij de concernverantwoording, dient geen melding te worden gemaakt van de controle door de andere accountant. Wenst hij deze verantwoordelijkheid niet te aanvaarden, dan dient hij in zijn verklaring mededeling te doen van de controle door de andere accountant, daarmee duidelijk de „gedeelde” verantwoordelijkheid tussen hem en de andere accountant voor de verklaring bij de verantwoordingsstukken aangevende. Hoe ook de beslissing van de concernaccountant luidt, de andere accountant behoudt zijn verantwoordelijkheid voor de uitvoering van zijn eigen werk en voor zijn eigen verklaring.

Geen vermelding van verklaring van andere accountant

Indien de concernaccountant zich heeft kunnen overtuigen van de onafhankelijkheid en de vakbekwaamheid van de andere accountant en de maatregelen neemt die hij nodig acht om zeker te zijn van de aanvaardbaarheid van de controle door de andere accountant, zal hij een verklaring bij de concernverantwoording kunnen geven zonder vermelding van de controle door de

*) Dit artikel werd geschreven in november 1971.

andere accountant; deze vermelding zou bij de lezer misverstand omtrent mate van verantwoordelijkheid kunnen oproepen.

Gewoonlijk zal de concernaccountant hiertoe bereid zijn indien hetzij:

- de andere accountant een z.g. „associated or correspondent firm” is, en het werk voor de concernaccountant acceptabel is gezien de beroepsopvattingen en bekwaamheden van de ander;
- de andere accountant door de concernaccountant is aangesteld en het werk onder regie van de concernaccountant is verricht;
- de concernaccountant in de gevallen dat hij bij de benoeming van de andere accountant niet betrokken is geweest, die maatregelen kan nemen die hem overtuigen van de aanvaardbaarheid van de controle van de ander en voorts overtuigd is van de aanvaardbaarheid van de gegevens die opgenomen worden in de verantwoording waarbij hij zijn verklaring geeft;
- het door de andere accountant gecontroleerde aandeel relatief onbelangrijk is.

Wel vermelding van verklaring van andere accountant

De concernaccountant kan besluiten om in zijn verklaring mededeling te doen van de controle door de andere accountant indien hij het werk van die accountant niet of onvoldoende heeft kunnen beoordelen. Ook kan de concernaccountant daartoe besluiten indien het aandeel, gecontroleerd door de andere accountant, relatief belangrijk is.

Als de concernaccountant besluit in zijn verklaring mededeling te doen van de controle door de andere accountant, dan dient hij duidelijk, zowel in de scope- als in de opinionparagraaf, het gedeeld zijn van de verantwoordelijkheid voor het gedeelte dat hij zelf controleerde en het gedeelte gecontroleerd door de andere accountant aan te geven. De omvang van het gedeelte, gecontroleerd door de andere accountant, dient te worden aangegeven, bijv. door aandeel in of percentage van de totale activa, omzet e.d. De naam van de andere accountant mag worden vermeld, mits met zijn uitdrukkelijke toestemming en op voorwaarde dat zijn verklaring samen met die van de concernaccountant wordt gepubliceerd. Indien de concernaccountant melding maakt van de controle door een andere accountant, dient dat niet te worden opgevat als een voorbehoud maar als een aanduiding van de gedeelde verantwoordelijkheid tussen de accountants die verschillende gedeelten controleerden van de alle gedeelten omvattende verantwoording.

Maatregelen in beide gevallen

Of de concernaccountant nu melding maakt van de controle door een andere accountant of niet, in alle gevallen moet hij zich op de hoogte stellen van de reputatie op beroepsgebied en de onafhankelijkheid van de andere accountant.

Daarnaast moet hij maatregelen nemen opdat hij verzekerd kan zijn van de coördinatie van zijn werkzaamheden en die van de andere accountant om te komen tot een deugdelijke herbeoordeling van vraagstukken die van belang zijn voor de consolidatie of combinatie van de verantwoordingsstukken.

Inlichtingen omtrent de beroepsreputatie kunnen verkregen worden bij het American Institute of Certified Public Accountants of, in het geval van een buitenlandse accountant, bij diens beroepsorganisatie; voorts bij collega's, bankiers, e.d.

Men kan de andere accountant laten verklaren dat hij onafhankelijk is naar de maatstaven van het A.I.C.P.A. en, eventueel, die van de S.E.C

Door communicatie met de andere accountant kan vastgesteld worden dat deze

- ervan op de hoogte is dat de door hem gecontroleerde stukken opgenomen worden in de verantwoording waarbij de concernaccountant een verklaring afgeeft, waarvoor de concernaccountant gebruik maakt van zijn verklaring en daarvan eventueel mededeling zal doen;
- bekend is met „accounting principles generally accepted in the United States” en met „generally accepted auditing standards promulgated by the American Institute of Certified Public Accountants” en dat hij zich daar bij zijn controle en rapportering aan zal houden;
- bekend is met de voorschriften inzake in te dienen overzichten bij de S.E.C. e.d., voorzover nodig;
- weet dat een onderzoek zal worden ingesteld naar zaken als eliminering van intercompany-transacties en, eventueel, naar uniformiteit van administreren.

Indien de resultaten van vorenstaande maatregelen leiden tot de conclusie dat de concernaccountant op generlei wijze gebruik kan maken van de werkzaamheden van de andere accountant, dient hij in zijn verklaring bij de concernverantwoording een dienovereenkomstig voorbehoud te maken c.q. zich van een oordeel te onthouden. De redenen daarvoor dienen te worden vermeld, en het belang van het gedeelte van de verantwoording waarvoor zijn voorbehoud geldt dient te worden aangegeven.

Aanvullende maatregelen indien verklaring van andere accountant niet wordt vermeld

Als de concernaccountant besluit geen mededeling te doen van de controle door de andere accountant kan hij het nog nodig vinden één of meer van de volgende maatregelen te nemen:

- a. de andere accountant bezoeken en de uitgevoerde controle en de resultaten ervan bespreken;
- b. het controleprogramma van de andere accountant beoordelen;
- c. de controledossiers van de andere accountant beoordelen, incl. het oordeel over de interne controle en de conclusies m.b.t. andere belangrijke aspecten van het onderzoek.

Onder bepaalde omstandigheden kan de concernaccountant het noodzakelijk achten deel te nemen aan besprekingen inzake de verantwoording met bestuursleden van de door de andere accountant gecontroleerde dochteronderneming en/of een aanvullend onderzoek te doen op de gehele verantwoording of een deel ervan.

De vaststelling van de omvang van de te nemen aanvullende maatregelen berust bij de concernaccountant alleen, uit hoofde van zijn aanvaarding van verantwoordelijkheid voor de verklaring bij de verantwoording; zij moeten niet beschouwd worden als noodzakelijk in verband met de kwaliteit van het werk van de andere accountant.

In het statement wordt voorts aandacht besteed aan een aantal voor dit opstel niet belangrijke zaken.

Situatie binnen Nederland

Vergelijken wij het vorenstaande met de desbetreffende in Nederland geldende regelen, dan blijkt als eerste verschil dat in de Verenigde Staten de mogelijkheid bestaat gebruik te maken van verklaringen van andere accountants, zonder nadere kwalificatie, mits werkzaam in vrij beroep en ook overigens onafhankelijk.

In Nederland daarentegen mag de concernaccountant in beginsel uitsluitend gebruik maken van verklaringen van andere registeraccountants (art. 4, lid 1, Regelen Beroepsuitoefening Registeraccountants). Op deze hoofdregel is één uitzondering gemaakt, t.w. voor het geval dat de door de concernaccountant te geven verklaring ten dele betrekking heeft op een in het buitenland verricht onderzoek. In dat geval mag, indien bij de keuze van de buitenlandse accountant de nodige zorgvuldigheid is betracht, gebruik worden gemaakt van een verklaring van een buitenlandse collega (art. 4, lid 2 R.B.R.).

Lijken enerzijds de Amerikaanse voorschriften op dit punt wat ruimer, (al zal binnen de Verenigde Staten in de praktijk wel degelijk aan de kwalificaties van de betrokken collega aandacht worden geschonken), anderzijds dient bedacht te worden dat binnen Nederland niet de eis van onafhankelijkheid van de andere accountant wordt gesteld. Op grond van het feit dat het werk van de Nederlandse interne accountant, anders dan buiten onze grenzen, veelal uitmondt in een verklaring bij de verantwoording t.b.v. de bedrijfsleiding, kan de concernaccountant onder zekere voorwaarden gebruik maken van de verklaring van de interne accountant. Een tweede, belangrijker, verschil betreft de verplichting voor de registeraccountant dusdanige maatregelen te nemen dat de ongedeelde verantwoordelijkheid voor de verklaring bij de verantwoording als geheel kan worden gedragen (art. 5 R.B.R.). Aan de vermelding van de controle door een andere registeraccountant in de verklaring van de concernaccountant bestaat in dat geval geen behoefte; dat zou slechts verwarrend werken.

Vermelding van de controle van een andere accountant is echter verplicht gesteld indien gebruik wordt gemaakt van een verklaring van een buitenlandse accountant m.b.t. een in het buitenland verricht onderzoek (art. 4, lid 2 R.B.R.).

Aangezien het door velen voor onmogelijk werd gehouden in dit geval die maatregelen te kunnen nemen die het dragen van de ongedeelde verantwoordelijkheid mogelijk zouden maken, kreeg deze vermelding het karakter van een algemeen, niet kwantificeerbaar, voorbehoud, of tenminste van een

aanduiding van een deels afgeleide verantwoordelijkheid voor de verklaring bij de verantwoording als geheel.

De N.I.v.R.A.-Commissie Buitenlandse Beroepsaangelegenheden adviseert in haar in december 1969 gepubliceerd rapport¹⁾ genoemde vermelding niet meer verplicht te stellen; naar de mening van de commissie kan de concern-accountant ook in gevallen waarbij een deelcontrole door een buitenlandse accountant is verricht op grond van te nemen maatregelen de ongedeelde verantwoordelijkheid voor zijn verklaring bij de verantwoording als geheel dragen. De zienswijze van de commissie heeft kritiek ontmoet. Uiterlinden²⁾ is van mening dat wegens de mogelijkheid van misverstanden als gevolg van verschillen in opleiding, gewoonte, taal, plaatselijke wetgeving, beroepsregelen en tuchtrecht, het gebrek aan eigen regie over de desbetreffende werkzaamheden en het probleem van grote geografische afstanden, de concern-accountant onmogelijk tot meer kan worden verplicht dan een afgeleid oordeel ter zake van deze deelbelangen. Volgens hem is de oplossing eerder deze, dat het vraagstuk zoveel mogelijk wordt geëlimineerd door de controle in het buitenland toe te vertrouwen aan de concernaccountant, die dan in zijn organisatie buitenlandse collega's dient te kunnen opnemen. Daarom bepleit hij het opheffen van het verbod van associatie met buitenlanders, (art. 22 R.B.R.).

Welke zijn de maatregelen die de concernaccountant moet nemen, opdat hij de ongedeelde verantwoordelijkheid voor de verklaring bij de verantwoording als geheel kan aanvaarden? In principe moet hij in alle gevallen waarin hij gebruik maakt van een verklaring van een andere accountant volgens artikel 5 lid 1 R.B.R. een aanvullend onderzoek verrichten, dat een deugdelijke grondslag voor zijn eigen verklaring legt. Het aanvullend onderzoek kan echter achterwege blijven, indien de verklaring schriftelijk is gegeven, door een accountant, werkzaam in de openbare accountantspraktijk, en de overbodigheid van dat aanvullend onderzoek is gebleken (art. 5, lid 2 R.B.R.).

Bij het gebruik maken van een verklaring van een interne accountant dient de concernaccountant dus altijd een aanvullend onderzoek te verrichten. Dit aanvullend onderzoek verschilt functioneel en inhoudelijk met het aanvullend onderzoek bij een verklaring van een in de openbare accountantspraktijk werkzame accountant. De behandeling van dit onderwerp valt echter buiten het kader van dit opstel; in het navolgende is dan ook steeds gedacht aan de verklaringen van in de openbare accountantspraktijk werkzame accountants.

De Regelen Beroepsuitoefening Registeraccountants geven geen aanwijzingen omtrent te nemen maatregelen die de overbodigheid van het aanvullend onderzoek moeten doen blijken. De toelichting op art. 5 R.B.R. stelt in dit verband slechts dat de concernaccountant bij de beoordeling van de overbodigheid van een aanvullend onderzoek rekening dient te houden „met

¹⁾ De Accountant, december 1969.

²⁾ J. Uiterlinden: Gebruik maken van verklaringen van andere accountants te verantwoorden? M.A.B. september 1970.

alle hem bekende feiten en omstandigheden". Blijkens min of meer recente publikaties³⁾ wordt het aanvullend onderzoek geacht overbodig te zijn indien de andere accountant dusdanige controlemaatregelen heeft toegepast dat de relevante feiten te zijner kennis moeten zijn gekomen, indien hij de geconstateerde feiten juist heeft beoordeeld en indien zij een juiste neerslag hebben gevonden in de verantwoording van het deelbelang.

Om dat te kunnen constateren dient de concernaccountant het controleprogramma, de controledossiers en het rapport van de andere accountant en de verslaglegging door de bedrijfsleiding van het deelbelang te beoordelen.

De omvang van een bij deze beoordeling eventueel noodzakelijk blijkend aanvullend onderzoek wordt uiteraard door de concernaccountant bepaald.

Uit het voorgaande moge blijken dat de registeraccountant naar de geldende reglementen met aanmerkelijk zwaardere eisen te maken heeft dan zijn Amerikaanse collega, althans met regelen die hem minder keus laten. De N.I.v.R.A.-Commissie Herziening Beroepsregelen stelt in haar bulletin nr. 5, gepubliceerd in N.I.v.R.A.-berichten nr. 5 van januari 1971, voor, de regelen in Nederland ter zake te wijzigen en te doen aansluiten bij het in de Verenigde Staten geldende gebruik.

Volgens haar lijkt het niet zinvol de reglementering van het gebruik maken van verklaringen van andere accountants te beperken tot enerzijds verklaringen van registeraccountants, en anderzijds verklaringen van buitenlandse accountants omtrent buitenlandse deelonderzoeken. Ook ter zake van een binnen Nederland verricht onderzoek zou, onder zekere voorwaarden, gebruik gemaakt moeten kunnen worden van verklaringen van buitenlandse accountants. Daarnaast stelt zij voor de concernaccountant in de gevallen dat hij gebruik maakt van een verklaring van een andere accountant zelf te laten beoordelen of het wenselijk is in zijn verklaring tot uitdrukking te brengen dat zijn oordeel ten dele afgeleid tot stand is gekomen; het verdient dan aanbeveling daarbij een indicatie te geven van de omvang van het deel van de verantwoording waarop het afgeleide oordeel betrekking heeft. Ook in de visie van de C.H.B. echter zal de concernaccountant in alle gevallen een aanvullend onderzoek dienen te verrichten, tenzij de verklaring schriftelijk is gegeven door een accountant, werkzaam in de accountantspraktijk, en de overbodigheid van het aanvullende onderzoek is gebleken.

³⁾ J. Uiterlinden: Stramien blz. 121 e.v.

N.I.v.R.A.-Commissie Buitenlandse Beroepsaangelegenheden, De Accountant, december 1969, blz. 167.