

DE VERKLARING BIJ EEN DEELVERANTWOORDING

door Drs. L. J. M. Roozen

Inleiding

De Gedrags- en Beroepsregels registeraccountants (GBR) voorzien niet in de mogelijkheid om een verklaring te verstrekken, die alleen geldig is voor kennisneming door een bepaalde persoon of groep van personen.

Dat zou ook niet kunnen: 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.

Toch rijst hieruit bij de verklaring aangaande een jaarrekening een probleem, doordat de concrete inhoud van het begrip „huishouding” in de praktijk lang niet altijd vaststaat.

Een huishouding, geleid door een afzonderlijk bestuur met een eigen beheersopdracht en als zodanig verantwoordingsplichtig, kan een onderdeel uitmaken van een grotere huishouding, waarvan het centrale bestuur op zijn beurt verantwoordingsplichtig is.

Dit kan zich in allerlei juridische vormen voordoen: het „groot-koopmanschap” van een natuurlijke persoon; een vereniging met sub-verenigingen; gelieerde stichtingen; gelieerde maatschappen; coöperatieve verenigingen, samenwerkende in een centraal lichaam; een naamloze of besloten vennootschap met meerderheidsdeelnemingen in andere vennootschappen op aandelen; enz.

De juridische vormgeving is echter niet doorslaggevend.

Als een huishouding „een onderdeel uitmaakt” van een grotere huishouding, spreekt men over die grotere huishouding als van een „*economische eenheid*”, een vage term, door Prof. A. B. Frielink in „de gbr verklaard” eveneens vaag gedefinieerd als:

„juridische eenheden zoals vennootschappen, doch voorts ook juridische zelfstandigheden die zodanig zijn vervlochten dat zij vanuit economisch gezichtspunt een eenheid vormen” (t.a.p. blz. 54).

Deze definitie kenmerkt de economische eenheid niet; zij is bijvoorbeeld evenzeer van toepassing op de niet-doelbewuste organisatie van de voortbrenging in bedrijfskolommen en bedrijfstakken, welke zich realiseert via de prijsvorming op de markt: alle daartoe behorende bedrijven en uiteindelijk *alle* bedrijven vormen „uit economisch gezichtspunt een eenheid”.

Een kenmerk van de economische eenheid is, dat zij feitelijk staat onder een *doelbewuste*, centrale leiding, die met één integrale beheersopdracht terzake van die eenheid is belast.

Het gaat hier om de verhoudingen van macht („zeggenschap”) over huishoudingen, die van de economische eenheid een onderdeel uitmaken en waarvan het bestuur zijn beheersopdracht ontvangt van de centrale leiding. „Eenheid” en „integrale” beheersopdracht houden een tweede kenmerk

in: tussen de delen van de eenheid bestaat een feitelijke bedrijfseconomische verbondenheid. De economische eenheid is een *bedrijfseconomische* eenheid.

Daarvan is bijvoorbeeld niet sprake bij een verzekeringsmaatschappij, die een levensverzekeringsbedrijf en een schadeverzekeringsbedrijf omvat of bij twee verenigingen of stichtingen met één centraal bestuur, die vallen onder verschillende subsidie-régimes.

De bepaling van de grenzen van de economische eenheid - de beantwoording van de vraag wanneer hiervan (nog) wel of niet (meer) sprake is - behoort echter niet tot het onderwerp van deze bijdrage.

Daarom wordt hierna als voorbeeld genomen, een duidelijke en veel voorkomende vorm: de bedrijfseconomische eenheid in een naamloze of besloten vennootschap, die alle aandelen bezit in één of meer andere naamloze of besloten vennootschappen, hierna aangeduid met resp. „moeder” en „dochter(s)”.

Aan het begrip „economische eenheid” zijn logisch verbonden, de verantwoording over de deelhuishouding, aangeduid met de term „*deelverantwoording*” en de verantwoording over de economische eenheid, aangeduid met de term „*totaalverantwoording*”.

Een leemte in de Wet op de Jaarrekening van Ondernemingen (WJO)

De WJO verplicht een moeder tot het verstrekken van alle inlichtingen over haar dochter, die volgens die wet in de jaarrekening van de dochter moeten vóórkomen (artikel 13), *met vermelding van de naam en de zetel* van die dochter (artikel 14).

Omdat echter de wet een „onderneming” niet verplicht tot vermelding van haar aandeelhouders, behoeft bij de jaarrekening van de dochter haar onzelfstandigheid niet tot uitdrukking te komen.

Deze leemte is in beginsel van betekenis zowel voor de verantwoording in het gesloten verkeer als voor die in het publieke verkeer.

Bij een wettelijk verplichte publikatie blijkt de leemte het duidelijkst: een ieder kan bij het handelsregister kennisnemen van de namen en de zetels van alle dochters, die tot een bepaalde moeder behoren, maar nooit kan direct uit de jaarstukken van de dochter worden nagegaan of die onderneming zelfstandig is of niet.

Zelfs is dit niet mogelijk, als de moeder zich voor de dochter *niet* aansprakelijk heeft gesteld en de dochter daarom verplicht is tot publikatie van haar jaarrekening, ingericht volgens de eisen van de wet (artikel 38a WJO).

Het behoeft m.i. weinig betoog, dat het voor crediteuren (en eventuele gegadigden voor het aandeelhouderschap) van groot belang is te weten of een vennootschap die, al of niet wettelijk verplicht, met een eigen jaarrekening naar buiten treedt, zelfstandig is dan wel tot een economische eenheid behoort. Is zij niet zelfstandig, staat dan de moeder garant voor de dochter? En hoe is het gesteld met de financiële positie en resultaten van de moeder? Vinden onderlinge leveringen plaats? Belast de moeder de dochter voor concernkosten? Wat is de invloed op de belastingdruk? Wat zijn de gevolgen voor een bloeiende dochter, als de continuïteit bij de moeder is verbroken of

dreigt te worden verbroken?

Voor de beantwoording van al zulke vragen biedt de WJO het maatschappelijk verkeer geen aanknopingspunt.

Een leemte in de GBR

De GBR kennen wel de termen „economische eenheid”, „deelverantwoording” en „totaalverantwoording”, zonder ze te definiëren. De begrippen moeten worden afgeleid uit het tekstverband van artikel 15, waarin de termen voorkomen.

Uit de tweede volzin van lid 2 is wel op te maken dat met „economische eenheid” hetzelfde is bedoeld als hiervoren door mij gedefinieerd: de bepaling slaat niet op openbare accountants (zie ook Frielink t.a.p. blz. 54).

Het onderwerp van artikel 15 GBR, door Frielink (t.a.p. blz. 52) omschreven met de vraag:

„Hoe wordt een deugdelijke grondslag gevormd voor de eigen verklaring van de accountant indien reeds een andere accountant heeft gecontroleerd”,

komt in deze bijdrage niet aan de orde.

Ten aanzien van de vorm en de inhoud van de verklaring ruimen de GBR voor de deelverantwoording geen afzonderlijke plaats in.

M.i. is dit te beschouwen als een leemte, nog afgezien van de leemte in de WJO, welke wet niet voor alle huishoudingen geldt.

Van een leemte is sprake, omdat een deelverantwoording een zeer bijzondere verantwoording is, die om eigen aanvullende regeling vraagt, zoals ik hierna zal trachten aan te tonen.

„Deelverantwoording” en „deel van een verantwoording”

Het onderscheid tussen een deelverantwoording in de hiervoren gedefinieerde betekenis en een deel van een verantwoording, c.q. een „deel van een jaarrekening” als bedoeld in artikel 17 GBR, is wezenlijk.

Een deel van een jaarrekening is een niet-valide verantwoording:

„Verantwoording „als geheel” in artikel 12, lid 1, GBR (–) brengt tot uitdrukking dat de jaarrekening als periodieke beheersverantwoording wordt gezien als één, niet-deelbare verantwoording” (Frielink t.a.p. blz. 68).

Dit geldt mutatis mutandis voor alle verantwoordingen: zij voldoen niet aan de eis van de validiteit, indien zij niet integraal zijn afgestemd op de nominale beheersopdracht (zie ook mijn vorige bijdragen in dit blad).

Een deelverantwoording c.q. de jaarrekening van een dochter daarentegen is, *als zodanig gepresenteerd*, wèl een valide verantwoording: zij is afgestemd op de periodieke verantwoording van het bestuur van de dochter aan de centrale leiding van de economische eenheid. De verantwoording is een complete jaarrekening als bedoeld in artikel 17, lid 1, GBR.

De systematicus die in het alfabetisch register van „de gbr verklaard” de term „deelverantwoording” (volgend op „deel van een jaarrekening”) om-

doopte tot „deel van een verantwoording”, handelde als prototype van Limperg's verstandige leek en demonstreerde dat het gebruik van taalkundig verwante uitdrukkingen voor geheel verschillende begrippen licht tot misverstand leidt.

Hetzelfde geldt reeds lang voor de uitdrukkingen „goedkeurende verklaring” versus „goedkeuring van de jaarstukken”¹⁾). Waarom volgden de GBR toch niet de nieuwe terminologie van de wetgever: „verklaring van getrouwheid”?

Met de invoering in de GBR van het begrip „validiteit van de verantwoording” zou de dubbelzinnige term „deel van de jaarrekening” kunnen vervallen.

De validiteit van een deelverantwoording

De eis van de validiteit waaraan elke verantwoording moet voldoen houdt voor de jaarrekening in dat zij als meetinstrument van vermogen, vermogensbestanddelen, resultaat en resultaatcomponenten naar uiterlijk, vorm en samenstelling moet beantwoorden aan de nominale beheersopdracht, terzake waarvan verantwoording wordt afgelegd.

Het kenmerkende van een deelverantwoording is, dat daarmee verantwoording wordt afgelegd over een beheer, dat is afgeleid uit, afhankelijk is van, ondergeschikt is aan, een onderdeel uitmaakt van een grotere eenheid van beheer (bestuur).

De validiteitseis houdt dus voor een deelverantwoording logischerwijze in, dat die ondergeschiktheid in die verantwoording tot uitdrukking wordt gebracht. Dit kan geschieden door aan de naam van (in ons voorbeeld) de dochter toe te voegen, dat zij een dochter is van de met name te noemen moeder of te vermelden dat de jaarrekening een deelverantwoording is van de met name te noemen moeder.

Hierna is het onverschillig of de deelverantwoording alleen aan de moeder wordt overgelegd dan wel of zij ook naar buiten wordt gebracht. Dit laatste is bij verplichte publikatie het geval; de leemte van de WJO is nu opgevuld.

De jaarrekening is nu valide voor een ieder die ervan kennis neemt.

De verklaring bij een deelverantwoording

De nadere aanduiding van de jaarrekening van de dochter „als deelverantwoording van (naam en zetel van de moeder)”, behoort m.i. in de accountantsverklaring te worden overgenomen.

Hoe kan aan de eis van artikel 11, 2e volzin juncto artikel 12, lid 2, GBR, geacht worden te zijn voldaan, indien het bijzondere kenmerk van de deelverantwoording niet wordt vermeld, als niet wordt aangegeven de beperkte betekenis van de verantwoording die hetzij wordt goedgekeurd, hetzij wordt afgekeurd, hetzij niet beoordeeld kon worden?

Het zou beter zijn geweest, indien hiervoor in artikel 17 een strikte bepaling was opgenomen.

¹⁾ Zie mijn bijdrage in „De Naamlooze Vennootschap” juli/augustus 1959, blz. 76/80.

In de praktijk blijkt nl. dat de noodzakelijkheid van deze vermelding in de verklaring, door de accountant eerst wordt gevoeld, wanneer bij hem *bedenkingen* of *onzekerheden* terzake van de deelverantwoording zijn blijven bestaan, van zodanige betekenis, dat zij tot een voorbehoud, een oordeelonthouding of een afkeuring zouden moeten leiden.

In het bijzonder doet dit geval zich voor, wanneer de accountant alleen de dochter controleert en vanwege de (veelal buitenlandse) moeder een *instructie* ontvangt voor een zgn. „rapport voor consolidatiedoeleinden”.

Het kan dan zijn, dat de accountant essentiële gegevens ontbreken om tot een goedkeuring te komen (bv. de waardering van „kleindochters”, die rechtstreeks vanwege de moeder worden gecontroleerd of de belasting van de dochter met een aandeel in de concernkosten), of dat de instructie regels bevat ten aanzien van de volledigheid de specificatie, de indeling, de benaming of de waardering van de posten in balans en winst- en verliesrekening, die de accountant onjuist acht. In zulke gevallen neemt de accountant veelal zijn toevlucht tot de vermelding in zijn rapport, dat de opdracht luidde tot rapportering „voor consolidatiedoeleinden” of tot vermelding in zijn verklaring dat zijn oordeel betrekking heeft op een jaarrekening voor consolidatiedoeleinden.

Hieruit is wel af te leiden, dat het om een deelverantwoording gaat, maar niet wie de moeder is (dit laatste blijkt alleen uit de eventuele adressering aan de moeder).

Bovendien valt niet in te zien, hoe een jaarrekening getrouw kan zijn voor bepaald gebruik *en voor andere doeleinden niet!*

Voorts worden dan in één adem aan een *goedkeurende* verklaring beperkingen toegevoegd die het karakter hebben van ernstige bedenkingen en/of onzekerheden, zonder de reglementaire bewoordingen voor hetzij een voorbehoud, hetzij een afkeuring, hetzij een oordeelonthouding.

Artikel 14, lid 4, GBR, dat bepaalt dat dan de verklaring een volledige goedkeuring blijft, kan slechts disciplinaire gevolgen voor de accountant hebben, doch verschaft het maatschappelijk verkeer niet de gewenste zekerheid.

De vermelding in de verklaring dat de jaarrekening van de dochter een deelverantwoording is van de met name genoemde moeder, is een veel eenvoudiger en effectiever oplossing.

Onzekerheden en bedenkingen *die voortvloeien uit het kenmerk van de deelverantwoording* behoeven nu een goedkeurende verklaring zonder voorbehoud niet in de weg te staan. Deze spelen bij het oordeel over de „*deelverantwoording-als-geheel*”, geen rol! Aan de goedkeurende strekking kan bij *deze* bedenkingen of onzekerheden betreffende *deze* verantwoording *categorisch* geen wezenlijke afbreuk worden gedaan.

Elders in het rapport kan de aandacht worden gevestigd op de niet gecontroleerde posten en worden verwezen naar de instructie van de moeder.

Aldus wordt de verantwoordelijkheid voor de goedkeurende verklaring in dit opzicht gelegd op de schouders van hen die ze moeten en kunnen dragen: de concernleiding en de concernaccountant.

Opnieuw blijkt, dat het verbod in artikel 17, lid 3, voor herformulering in aanmerking komt. Het begrip „deel van een jaarrekening” ware te vervangen

door „niet-valide verantwoording” (met welke omschrijving ook).

Eén moeilijkheid blijft bestaan: de mogelijkheid dat nog een goedkeurende verklaring wordt verstrekt bij een andersluidende deelverantwoording, nl. een die wordt verstrekt i.v.m. een verplichte publikatie. Deze moet voldoen aan de voorschriften van de WJO en kan in beginsel afwijken van de jaarrekening die op instructie van de moeder „voor consolidatiedoeleinden” wordt samengesteld.

Maar wie kan deze moeilijkheid oplossen? Alleen de wetgever, die de verplichting tot publikatie van een deelverantwoording - in wezen zinloos - vervangt door de publikatieplicht terzake van de afhankelijkheid van een met name te noemen economische eenheid. De wetgever moet dan wèl de grenzen van de economische eenheid bepalen, maar juristen hebben wel voor hetere vuren gestaan.

Samenvatting

- 1 In de verklaring bij een deelverantwoording behoort het deelkarakter en de naam van de economische eenheid tot uitdrukking te komen.
- 2 De verklaring bij een deelverantwoording behoeft een specifieke regeling in de GBR.
- 3 Ook hiertoe ware het verbod in artikel 17, lid 3, GBR anders te formuleren.

augustus 1975