

DE RELATIE TUSSEN DE ACCOUNTANT VAN EEN MOEDERVENNOOTSCHAP EN DIE VAN DE DOCHTERVENNOOTSCHAPPEN

door J. Uiterlinden

Over dit onderwerp verscheen zeer onlangs¹⁾ het rapport van een speciale commissie van het Institute of Chartered Accountants of Scotland. Daarmee wordt opnieuw geïllustreerd hoe dit vraagstuk in de belangstelling staat. Uitingen van individuele auteurs buiten beschouwing gelaten, zijn in de laatste jaren verschenen:

- april 1965: Auditors' reports on group accounts, vanwege het Institute of Chartered Accountants in England and Wales²⁾
- juli 1969: Using the work and report of another auditor, rapport van een studiegroep samengesteld door de beroepsorganisaties uit de V.S., Groot-Brittannië en Canada³⁾
- december 1969: Rapport van de commissie buitenlandse beroepsaangelegenheden (C.B.B.) van het N.I.v.R.A.⁴⁾
- juli 1971: Using the Work and Reports of Other Auditors, Statement 45 van het Committee on Auditing Procedure van het American Institute of Certified Public Accountants⁵⁾
- oktober 1972: Het in de aanhef genoemde Schotse rapport.

De concentratietendens in het bedrijfsleven, nationaal zowel als internationaal, maakt het onderhavige vraagstuk in steeds toenemende mate belangrijk. In onze eigen beroepsorganisatie zal de discussie zeker voortgang vinden bij de verdere behandeling van de in uitzicht genomen herziening van de gedrags- en beroepsregels registeraccountants.

Wij prijzen ons gelukkig in het verschijnen van het eerdergenoemde Schotse rapport een aanleiding te vinden om een bijdrage aan die discussie te leveren.

Inleidende beschouwing

Het zij ons vergund het probleem wat uitvoeriger in te leiden. Het vraagstuk ontspruit aan de verantwoordelijkheid die de concern-accountant met zijn verklaring terzake van de financiële verantwoording van de moeder vennootschap (c.q. die van het concern als geheel) op zich neemt en aan de feitelijke omstandigheid dat hij dat oordeel ten dele niet uit waarnemingen onder zijn eigen directe regie kan verkrijgen. Als altijd weegt het vraagstuk van de

¹⁾ In extenso opgenomen in The accountants' magazine, oktober 1972: Parent and subsidiary company auditor relationships.

²⁾ Samengevat in Stramien (Kluwer en Samsom, 1967), blz. 131.

³⁾ Kort weergegeven in MAB september 1970, pag. 324 en 325.

⁴⁾ De Accountant, december 1969.

⁵⁾ Besproken in MAB augustus 1972, Van Kooten, pag. 357-362.

verantwoordelijkheid zwaar. Hoe groter het object van onderzoek is en hoe meer gespreid de deelbelangen, hoe groter de kansen op gebreken in de communicatie zijn. Wij zullen dit nu uitwerken.

Een object van controle dat op één plaats is gesitueerd kan worden aangevat met aan de verantwoordelijke accountant persoonlijk bekende mensen, aan de hand van een controle-programma dat zijn eigen signatuur draagt en met zijn persoonlijke interventie wanneer zich problemen van welke aard ook voordoen. Een groter object met gespreide vestigingen, ook als die alle in het eigen land liggen, levert uit communicatieoogpunt al wat moeilijkheden op. Ook al behoren zij tot de bezetting van dezelfde maatschap het zijn veelal wat verder afstaande mensen uit andere vestigingen die aan de uitvoering van de controle een bijdrage leveren. De eenheid van opvatting en uitvoering wordt echter in stand gehouden door algemene voorschriften, een stelsel van interne opleiding, overlegstructuren binnen de maatschap en het interne systeem van kwaliteitsbeheersing. Dat binnen het betrokken controle-object zelf al eerder een communicatievraagstuk is gerezen, behoeft nauwelijks vermelding: administratieve richtlijnen voor het geheel der vestigingen zijn het belangrijkste middel tot eenheid van behandeling.

Indien bepaalde vestigingen van het betrokken bedrijf door andere register-accountants worden gecontroleerd, wordt de vraag of de accountant van de moederverenootschap (gemakshalve verder concernaccountant genoemd) alle informatie verkrijgt, die hem in staat stelt een eigen oordeel over de samengevoegde verantwoording te vormen, eerst recht dringend. Een intensief contact tussen de concernaccountant en de lokale accountant is dan nodig; dit omvat zowel de programmering als de uitvoering van de controle, alsmede de verwerking van de bevindingen tot het oordeel over het deelobject in het kader van de concernverantwoording. Wij hebben in een eerdere beschouwing⁶) betoogd dat het bedoelde contact bij goede onderlinge verhoudingen in het algemeen wel tot satisfactie van de concernaccountant zal leiden.

Is het deelobject in het buitenland gelegen en is de lokale accountant een buitenlandse dan is aan de betrouwbaarheid van de informatie die nodig is voor het oordeel van de concernaccountant een nieuwe handicap toegevoegd. Eigenlijk is er niet één handicap, want het begint al met de administratieve richtlijnen, die niet altijd goed overkomen. Verschillen in opleiding, landstaal, vakjargon, wetgeving, fiscaal klimaat, spelen daarbij een rol. Uit dezelfde oorzaken dreigen tussen de concernaccountant en de lokale accountant veel meer misverstanden dan tussen beroepsgenoten uit hetzelfde land. Die zijn niet gemakkelijk te voorkomen, zelfs niet met een uitgewerkt stelsel van controlerichtlijnen.

De grote vraag voor de concernaccountant blijft, of er wellicht punten zijn waarop hij onvoldoende is geïnformeerd, zelfs indien hij, overeenkomstig het in de laatste twee decennia geleidelijk ontwikkelde gebruik, door persoonlijk contact met de buitenlandse collega en (achteraf) beoordeling van diens werk

⁶) Stramien (Kluwer en Samsom, 1967), pag. 135 en 136.

heeft getracht zich een indruk te vormen over de verantwoording betreffende het deelobject. Het is daarom dat in onze Nederlandse beroepsreglementering de verwijzing naar het gebruik maken van verklaringen van buitenlandse accountants in de verklaring van de concernaccountant tot dusver een plaats heeft gehouden, en wel als verplichting. Geheel bevredigend is deze verwijzing niet, omdat de draagwijdte ervan door de lezer van de accountantsverklaringen niet kan worden getaxeerd.

We gaan er maar aan voorbij dat de Regelen Beroepsuitoefening Register-accountants 1963, zonder discussie in vakkringen, een nieuwe last legden op de schouders van de concernaccountant, nl. die van een aanvullend onderzoek (tenzij de overbodigheid daarvan vaststaat). Wij hebben eerder bevestigd⁷⁾ dat aan die verplichting onder de huidige (d.w.z. de tot dusver geheerst hebbende) verhoudingen veelal niet kan worden voldaan, althans niet als bedoeld is een onderzoek bij het betrokken deelobject, wat het enige zinvolle zou zijn. In hetzelfde kader hebben wij gesteld dat het voor de hand ligt de controle van de deelobjecten zoveel mogelijk toe te vertrouwen aan de concernaccountant. Dit laatste is, zo hebben wij bij een andere gelegenheid geschreven⁸⁾, ook van belang voor de concernleiding.

Het Schotse rapport

Wij zullen nu zien, wat onze Schotse collega's in hoofdzaken in hun rapport aan gedachten hebben vastgelegd. Zij beginnen met vast te stellen dat de concernaccountant twee taken heeft, nl. de controle van de jaarrekening van de moederverenootschap zelve met het doel daarover een verklaring te geven, en het verrichten van zodanige werkzaamheden dat de overtuiging wordt verkregen dat de geconsolideerde jaarrekening een getrouw beeld geeft. Ook de locale accountant van de dochterverenootschap heeft twee taken en wel de controle van de jaarrekening van de dochter met het doel daarover een verklaring te geven, alsmede - wetende dat de jaarrekening van de dochter een element zal vormen van geconsolideerde stukken - het ter kennis van de concernaccountant brengen van de aanvullende informatie die deze nodig heeft om de overtuiging te verwerven dat de jaarrekening van de dochter geschikt is voor consolidatiedoeleinden. Gezien deze taakomschrijvingen stellen zij vervolgens dat, niettegenstaande de voor de hand liggende voordelen, het hebben van dezelfde accountant voor alle verenootschappen in een groep, geen essentiële eis is. Later in hun rapport komen zij hierop in zoverre terug, dat zij verlangen dat de concernaccountant terwille van zijn begrip omtrent wat er in de groep van verenootschappen omgaat een aantal dochters wel zelf moet controleren; naarmate de groep meer homogeen is, zal dit aantal kleiner kunnen zijn.

Het Schotse rapport tekent verzet aan tegen een rechterlijke uitspraak (in de Atlantic Acceptance Case) dat alle accountants van dochters beschouwd moeten worden als „agents" van de concernaccountant zodat deze laatste verantwoordelijk zou zijn voor hun werk en verklaringen. Onze Schotse col-

⁷⁾ Stramien (Kluwer en Samsom, 1967), pag. 142, resp. MAB september 1970, pag. 324.

⁸⁾ MAB september 1970, pag. 326.

lega's vatten hun bovenweergegeven uiteenzetting samen door te zeggen dat de twee accountants verschillende doch complementaire functies hebben. Zij gaan ervan uit dat er rechtstreeks contact bestaat tussen de concernaccountant en de lokale accountant en beschrijven wat dit contact in het algemeen zal inhouden. Administratieve richtlijnen komen in dit verband ter sprake. De concernaccountant moet zich ervan overtuigen dat de lokale accountant voldoende opleiding en bekwaamheid heeft, alsook onafhankelijk is, en zich een inzicht verschaffen in de controle-opvattingen en methodieken van de lokale accountant, dit alles vóór het begin van de controle. Als middel tot het verkrijgen van de noodzakelijke informatie over belangrijke posten in de jaarrekening van de dochter bevelen zij de hantering van een vragenlijst aan, die door de lokale accountant dient te worden ingevuld. De concernaccountant moet de jaarrekening van de dochter en de aanvullende informatie aan een eigen kritische beschouwing onderwerpen en zal in correspondentie of mondeling overleg met de lokale accountant waar nodig opheldering krijgen. Mondeling overleg, zo stellen zij, zal echter met een accountant buiten de Britse eilanden niet geregeld kunnen plaatsvinden. De concernaccountant kan het nodig vinden, aldus gaat het rapport verder, om de dossiers van de lokale accountant aan een beoordeling te onderwerpen, al was het maar om een inzicht te krijgen in de activiteiten van de betrokken vennootschap. Als hij niet tevreden is met de controle en de lokale accountant is niet bereid om zijn werkzaamheden uit te breiden naar de behoeften van de concernaccountant, moet deze de moedervennootschap verzoeken zelf een onderzoek te mogen instellen op de door hem gesignaleerde vraagpunten, zonder echter daarmee in de plaats te treden van de lokale accountant.

We naderen nu het deel van het Schotse rapport waarin de verklaring van de concernaccountant ter sprake komt. Daar vinden wij in belangrijke mate overeenstemming met de voorschriften van onze huidige Regelen Beroepsuitoefening Registeraccountants, zij het dat onze regelen slechts tot verwijzing naar de verklaringen van andere accountants verplichten indien deze andere accountants buitenlandse zijn. Het Schotse rapport stelt namelijk dat, waar belangrijke vennootschappen in de groep door andere accountants zijn gecontroleerd, duidelijk het feit moet blijken dat de concernaccountant van het werk en de verklaringen van die andere accountants gebruik heeft gemaakt. Zij doen terzake een aanbeveling tot een van de huidige praktijk afwijkende plaats van die vermelding en wel tot verwerking in dat deel van de verklaring dat het oordeel weergeeft.

De tekst die zij voorstellen luidt:

„In our opinion, based on our examination and on the reports of the auditors of certain subsidiary companies not audited by us,”

Zij tekenen nog aan dat zij er geen voorstanders van zijn het relatieve belang van wat door andere accountants is gecontroleerd op enigerlei wijze tot uitdrukking te brengen doch vinden het wel nuttig de namen van die andere accountants te noemen.

Het Schotse rapport versus andere publicaties

Tot zoverre het Schotse rapport. Wat ons het meest erin opvalt is, dat onze Schotse collega's, ook bij de meest uitgebreide van de door hen geciteerde vormen van bemoeienis met de controle van de dochtervennootschap, geen grond zien om de verwijzing naar andere accountants in de verklaring van de concernaccountant achterwege te laten. Zij zien die aanleiding al niet in de relatie tot hun mede-leden van het Schotse instituut, laat staan in de relatie tot buitenlandse accountants.

Met de plaatsing en woordkeuze van de verwijzing naar andere accountants in de verklaring van de concernaccountant maken zij wel zeer duidelijk dat diens oordeel ten dele afgeleid is tot stand gekomen, hetgeen aansluiting tot stand brengt met hetgeen als betekenis van een zodanige verwijzing is gezien in het voorontwerp Gedrags- en Beroepsregels Registeraccountants⁹). In dit voorontwerp vormt een zodanige verwijzing anders dan bij de Schotten echter geen verplichting.

Er is eerst recht van een tegenstelling der meningen sprake als wij het Schotse rapport uit 1972 vergelijken met dat van onze commissie buitenlandse beroepsaangelegenheden uit 1969. Laatstgenoemd rapport kwam tot de slotsom dat voor handhaving van de plicht tot mededeling in de accountantsverklaring dat bij het onderzoek van de verklaring van een buitenlandse accountant is gebruik gemaakt, niet meer voldoende plaats is¹⁰).

Let wel, onze Schotse vrienden zien wel degelijk een functie van die vermelding en niet slechts voor het gebruik maken van verklaringen van buitenlandse accountants, maar ook van verklaringen van mede-leden. En dat verschil van inzicht bestaat ondanks een grote mate van overeenstemming over de door de concernaccountant te verrichten werkzaamheden terzake van de controle bij dochters. Dit althans is onze indruk verkregen uit vergelijking van de desbetreffende onderdelen van de twee rapporten, waarvan het Nederlandse op het punt van de te verrichten werkzaamheden wel erg kort gehouden lijkt.

Het Schotse standpunt is des te opmerkelijker omdat het ruim een jaar later werd gepubliceerd dan de tamelijk uitvoerige statement no. 45 vanwege het American Institute of Certified Public Accountants, die duidelijk een andere koers uitzet. Deze statement zal zonder twijfel ook buiten de Verenigde Staten een grote invloed hebben, al was het maar door de onderworpenheid daaraan van de controle van de vele Amerikaanse dochterondernemingen overal ter wereld. In die zin zou deze statement wel eens het breekijs kunnen blijken te zijn dat ook de deur opent tot eliminatie van de verwijzing naar andere accountants in verklaringen van registeraccountants. Ter inleiding tot de motivering van deze stelling is een summier belichting van deze statement onmisbaar. Van een uitvoerige weergave mogen wij ons onthouden, gezien de eerder in dit blad gegeven samenvatting¹¹).

⁹) Toelichting bij artikel 83, pag. 45.

¹⁰) De Accountant, december 1969, pag. 164.

¹¹) MAB augustus 1972, Van Kooten, pag. 357-362.

De Amerikaanse statement

Het meest markante uit de in statement no. 45 gegeven aanwijzingen is, dat de concernaccountant de keuze wordt gelaten, al of niet naar de andere accountant die een deelbelang heeft gecontroleerd te verwijzen. Besluit hij niet te verwijzen, dan neemt hij daarmee verantwoordelijkheid voor het werk van de ander, voorzover dat werk van belang is voor de verklaring van de concernaccountant omtrent de verantwoording van het concern als geheel. Besluit de concernaccountant die verantwoordelijkheid niet te nemen, dan moet hij in zijn verklaring naar de controle door andere accountants verwijzen, en daarbij een indicatie geven van het betrokken relatieve belang. Het deel van zijn verklaring, dat zijn opinie omtrent de concernverantwoording inhoudt, dient in dat geval volgens de in de statement gedane tekstsuggestie als volgt te beginnen:

„In our opinion, based upon our examination and the report of other auditors”

In de statement wordt gezegd dat een verwijzing in geen geval als een voorbehoud moet worden beschouwd, doch eerder als een aanduiding van de gedeelde verantwoordelijkheid van de accountants die de controlewerkzaamheden van samenstellende delen van de concernverantwoording hebben gecontroleerd.

Voor het geval dat wel evenals voor het geval dat niet naar andere accountants wordt verwezen, wordt in de statement een indicatie van de door de concernaccountant te nemen maatregelen gegeven. Anders dan in de meeste andere landen van de wereld is er in de Verenigde Staten terzake van fondsen die notering ter beurze hebben, of die willen emitteren, een overheidsorgaan dat op de kwaliteit van de informatie let. In het verband van ons vraagstuk is de gedragslijn van dat orgaan, de Securities and Exchange Commission, interessant. Voor de betrokken gedragslijn zijn in Rule 2-05 van Regulation S-X de aanwijzingen te vinden, met de volgende woorden:

„If, with respect to the examination of the financial statements of any person, the principal accountant relies on an audit made by another accountant or certain of the accountants of such person or its subsidiaries, the report of such other accountant shall be filed (and the provisions of Rules 2-01 and 2-02 shall be applicable thereto); however, the report of such other accountant need not be filed (1) if no reference is made directly or indirectly to such other accountant's audit in the principal accountant's report, or (2) if, having referred to such other accountant's audit, the principal accountant states in his report that he assumes responsibility for such other accountant's audit in the same manner as if it had been made by him.”

Deze bepaling toont aan dat de verwijzing naar andere accountants tenminste als een onduidelijkheid wordt gezien, die voor de goede taakvervulling van de S.E.C. opheldering vereist. Aan te nemen is, dat mede onder de werking van deze bepaling de aandacht van onze Amerikaanse collega's voor het vraagstuk van het gebruik maken van verklaringen van andere accountants levendig zal blijven.

Punten van overeenstemming en verschil tussen de Amerikaanse aanwijzingen, die van de C.B.B. en het voorontwerp U.G.B.R.

Het belangrijkste punt van overeenstemming tussen de drie publicaties is dat zij de verwijzing in de verklaring van de concernaccountant naar de controle door andere accountants facultatief stellen. Bij deze overeenstemming zijn er echter onmiskenbare verschillen: de C.B.B. suggereert naar ons inzicht te gemakkelijk het achterwege laten van de verwijzing om het maatschappelijk verkeer maar van een onduidelijkheid af te helpen, doch laat na aan die weglating een duidelijke reeks van voorwaarden te verbinden zonder de vervulling waarvan de concernaccountant ten onrechte een te grote verantwoordelijkheid op zich zou nemen. De U.G.B.R.^{1 2)} op hun beurt lijken niet veel aandacht te geven aan variaties in de omstandigheden in die zin, dat zij steeds ervan uitgaan, dat óf de overbodigheid van een aanvullend onderzoek wordt vastgesteld óf, indien die vaststelling niet slaagt, een aanvullend onderzoek bij het deelobject door de concernaccountant ten uitvoer kan worden gelegd. Wij zullen later bespreken, dat die benadering ons te ongenueanceerd voorkomt.

De Amerikaanse statement is in de genoemde opzichten duidelijker en laat meer ruimte voor een naar de omstandigheden van elk afzonderlijk geval aangepaste keuze tussen al of niet „verwijzen”. Daarmee wordt een zuiverder relatie bewerkstelligd tussen de reikwijdte van het onderzoek door de concernaccountant en de met zijn verklaring opgeroepen verantwoordelijkheid. Hierbij moet wel worden aangetekend dat bij de Amerikaanse statement van een zekere mate van vrijblijvendheid moet worden gesproken. Wij doelen op dat deel van de statement, waar bij een keuze tot „niet verwijzen” een echte beoordeling van het werk van de andere accountant niet wordt voorgeschreven. Naar ons inzicht is de gedachtenlijn die uit de Amerikaanse statement naar voren lijkt te komen niet erg gelukkig. De concernaccountant lijkt namelijk eerst voor de vraag te worden gesteld of hij al of niet naar de andere accountant wenst te verwijzen, en vervolgens wordt besproken welke werkzaamheden hij op grond van zijn keuze heeft te verrichten. In plaats daarvan zou hem beter kunnen zijn voorgehouden hoe hij het geheel van zijn werkzaamheden optimaal zou moeten structureren. Niet op grond van een vooraf gemaakte keus, maar op basis van zijn bevindingen zou hij moeten beslissen of hij het al of niet zonder verwijzing kan stellen.

Welke denkrichting te kiezen en hoe deze te vervolgen met een werkschema

Na de voorafgaande alinea zal het al wel duidelijk zijn hoe onze gedachten zich in de loop van deze beschouwing hebben gericht. Gegeven de reeds door de C.B.B. gesignaleerde „ondoelmatigheid” van een „verwijzing” en gegeven voorts de ontwikkeling van het verkeer tussen accountants onder de werking van de Amerikaanse statement willen wij thans nagaan hoe de concernaccountant een zodanige greep op het geheel van de controle, ook bij de dochterondernemingen, kan verkrijgen, dat hij het zonder verwijzing mag

^{1 2)} Artikel 83, toelichting, pag. 43 en 44.

stellen. Met opzet werd het werkwoord mogen hier gebruikt en geen ander. Want na een reglementair facultatief stellen van de „verwijzing” zal - gegeven de onweegbare implicaties van die vermelding voor de lezer - de ene concern-accountant na de andere onder druk geplaatst worden om de verwijzing te elimineren. Het zal niet altijd gemakkelijk zijn aan die druk weerstand te bieden vooral niet wanneer daarbij gewezen wordt op het voorbeeld van collega's. De verleiding zal kunnen worden gevoeld aan die druk toe te geven, ook al is de greep op het geheel van de controle van de concernverantwoording nog niet voldoende stevig. Het valt overigens niet moeilijk te raden, wat onder de werking van statement 45 in de Amerikaanse praktijk nu gebeurt (in de V.S. zelf zowel als over hun grenzen heen):

- óf de concernaccountant pleit ervoor (resp. verlangt) tevens de lokale accountant te mogen worden.
- óf hij intensiveert zijn beoordeling van, en bemoeienis met, de controle door de lokale accountant.

De lokale accountant zal, de eisen van statement 45 kennende, voor de toegenomen bemoeienis van de concernaccountant niet alleen begrip moeten opbrengen, maar daaraan ook gewennen. Ook ten opzichte van niet-Amerikaanse concernaccountants zal eenzelfde instelling ontstaan. Op niet al te lange duur, zo vertrouwen wij, zal het gemeengoed worden, dat het de concernaccountant wordt toegestaan niet slechts aan de programmering doch ook aan de afwerking van een door een andere accountant verricht onderzoek mee te doen. Op dit ogenblik is het proces van verdergaande co-operatie nog niet zover gevorderd, maar het is volgens onze waarnemingen onmiskenbaar aan de gang.

Wij zullen nu onze gedachten ontvouwen omtrent hetgeen de concern-accountant aan middelen en procedures zal moeten kunnen hanteren om - in de toekomst - een verwijzing achterwege te kunnen laten. Het zal duidelijk zijn, dat het geheel van middelen en procedures beoogt, de afstand tussen „eigen waarneming” en „begeleide waarneming door anderen” minimaal te doen zijn. Op dit punt aangekomen is er weinig reden bij de opsomming van de middelen en procedures onderscheid te maken tussen de relatie met collega-registeraccountants en die met collega-buitenlandse accountants. Wel zal de hantering van de middelen en procedures in het ene geval meestentijds sneller tot voldoende satisfactie leiden dan in het andere geval.

In onze opsomming is een schriftelijke vastlegging van concernrichtlijnen voor de samenstelling van aan de moedervernootschap te leveren jaarrekeningen van dochterondernemingen niet begrepen. Deze richtlijnen vormen een primaire voorwaarde voor het tot stand brengen van een concernverantwoording op uniforme basis en behoren tot de taak van de concernadministratie, waarop de concernaccountant hoogstens een stimulerende invloed behoeft te hebben. De richtlijnen moeten in beginsel het gehele veld van waardering, presentatie, en winstbepaling bestrijken.

Het is echter een illusie te menen dat de richtlijnen elke in de praktijk voorkomende situatie kunnen voorzien; onvermijdelijk zullen zij misverstanden laten, al zijn zij nog zo zorgvuldig, ook in vertalingen, opgemaakt.

Bij het stelsel van middelen en procedures die de concernaccountant moet kunnen hanteren, gaat het om twee hoofdzaken:

- a. een voldoende mate van invloed op het lokale waarnemingsapparaat waarvan hij zich moet bedienen (dus op de lokale accountant)
- b. eigen inbreng bij de verwerking van de bevindingen van het lokale waarnemingsapparaat tot een oordeel over de financiële verantwoording van het deelbelang (in het kader van de oordeelsvorming over de concernverantwoording).

Onze opsomming van de belangrijkste middelen en procedures, welke de concernaccountant moet eisen te kunnen toepassen, luidt:

- 1 bemoeienis c.q. instemming met keuze, aanstelling en eventuele vervanging van de plaatselijke accountant;
- 2 verkrijgen van de bevestiging dat er geen omstandigheden bestaan, die de onafhankelijkheid van de lokale accountant in de weg staan;
- 3 rechtstreekse communicatie met de plaatselijke accountant zowel terzake van de algemene concernrichtlijnen voor de opstelling van jaarrekeningen als tot het verstrekken van algemene richtlijnen voor de te verrichten controle; deze algemene richtlijnen zullen jaarlijks door meer specifieke aanwijzingen kunnen worden aangevuld;
- 4 verkrijgen van een bevestiging van de lokale accountant dat het op concernniveau opgestelde tijdschema voor de oplevering van de jaarstukken van het deelbelang en van de controle ervan uitvoerbaar is en het ontvangen van een waarschuwend bericht indien bij de uitvoering van het schema belangrijke vertraging of moeilijkheden van andere aard worden ondervonden;
- 5 rechtstreekse ontvangst van een exemplaar van alle door de plaatselijke accountant uitgebrachte uitgebreide jaarrapporten of korte verklaringen, tezamen met het volledig samenstel van stukken waarop deze betrekking hebben, alsmede van tussentijdse rapporten, memoranda of brieven die verband houden met de controle of de organisatie;
- 6 beoordeling van declaraties voor controlewerkzaamheden van de plaatselijke accountant (om te zien of voldoende financiële armslag voor het verrichten van een goede controle aanwezig is);
- 7 bezoeken aan de plaatselijke accountant voor beoordeling (review) van diens werk en dossier; timing (vóór of na het afgeven van de plaatselijke verklaring over het deelbelang, c.q. de eigen verklaring over de concernverantwoording) en duur van deze bezoeken o.a. afhankelijk te stellen van:
 - a. de eventuele bijzondere relatie tot de plaatselijke accountant (b.v. lid van dezelfde internationale groep van accountants, waarbinnen o.a. eigen stelsels van algemene voorschriften voor de beroepsuitoefening gelden en kwaliteitscontrole wordt toegepast)
 - b. de mate van andersoortige collegiale verwantschap tot de lokale accountant (zodanige verwantschap bestaat b.v. als deze ook registeraccountant is)
 - c. eventuele wijziging in de personen die bij de lokale accountant de controle leiden

- d. de bij eerdere reviews opgedane ervaringen;
- 8 bezoek aan het deelbelang tot het doen van waarnemingen ten dienste van het *eigen* oordeel op alle voor de concernverantwoording kritische punten, b.v. door het inzage nemen van overeenkomsten en het zelf inwinnen van inlichtingen bij de plaatselijke directie; dit dient zeker te gebeuren ingeval van belangrijke transacties of ontwikkelingen bij het deelbelang en kan het best plaatsvinden ten tijde van het afwerken door de locale accountant van zijn jaarcontrole.

Het zal opvallen, dat in de gegeven opsomming de term „aanvullend onderzoek” niet wordt gebruikt, zelfs niet in punt 8 daarvan, waarin een eigen actie bij het deelobject wordt besproken. Met opzet werd deze term vermeden om niet te suggereren, dat aanvullende werkzaamheden zouden dienen om een gebrek weg te nemen, dat in het werk van de locale accountant werd geconstateerd. Wij achten namelijk een aanvullend onderzoek in laatstbedoelde zin weinig zinvol. Onze gedachtengang is dat in zulk een situatie óf de locale accountant zijn tekortkoming onderkent en dan zelf wel voor aanvullend werk zal willen zorgen óf geen begrip heeft voor de constatering van een tekortkoming door de concernaccountant.

In het laatste geval is het twijfelachtig of realiter maar van één leemte sprake is en de som van het werk van de plaatselijke accountant en van de concernaccountant voldoende waarde kan hebben. De enige oplossing is dan dat de concernaccountant in essentie een eigen onderzoek doet naar de verantwoording van het deelbelang.

Voor het doen van verscheidene der hierbovengenoemde vaststellingen resp. het voorbereiden van de beslissing omtrent de timing van een bezoek is het gebruik van een questionnaire aan te bevelen. Te denken valt b.v. aan de punten 2, 4, 7c en tot signalering van de belangrijkste gebeurtenissen bedoeld onder punt 8. De questionnaire zal dus jaarlijks zo tijdig door de locale accountant bij de concernaccountant dienen te worden ingeleverd, dat laatstgenoemde een zinvolle eigen actie kan organiseren. Overigens verwachte men voor het verkrijgen van een eigen oordeel van het gebruik van de questionnaire alleen niet te veel. Onze langjarige ervaring met reviews heeft geleerd, dat er niets gaat boven een diepgaand gesprek met de vakgenoot en dat het niet eenvoudig is, vooral niet in een vreemd land met een andere begrippenwereld, goed in een materie door te dringen. Daarbij zijn de vraagstukken van controle vaak niet eens de moeilijkste. Het zijn vooral de toepassingen van concernregels voor winstbepaling, waardering en presentatie, die discussie behoeven. Het zal niet behoeven te verwonderen dat op gebieden als latente belastingposities, pensioenverplichtingen, resultaatbepaling bij langlopende constructiewerken, bepaling van deelresultaten van de verschillende concernactiviteiten, bedrijfsresultaat versus buitengewone baten en lasten, gebeurtenissen na balansdatum, om er maar enkele te noemen, de standpunten van locale accountant en concernaccountant heel vaak vergelijking behoeven. Zo'n vergelijking zal in vele gevallen schriftelijk onvoldoende tot zijn recht komen.

Nadert de toepassing van de „verwijzing“ zijn einde?

Met het wijzen op de verleiding prematuur toe te geven aan de druk om de „verwijzing“ uit de verklaring te verwijderen, liepen wij al enigszins op deze vraag vooruit. Naar onze mening moet de „verwijzing“ ter beschikking blijven en wel voor een aantal in de praktijk aan te treffen omstandigheden.

Als eerste valt te noemen dat pas van een verwijzing naar de accountants van bestaande deelbelangen kan worden afgezien nadat het gehele programma van acht punten met bevredigende uitkomst blijkt te kunnen worden afgewerkt. In dit verband dient te worden gesignaleerd, dat de uitvoering van dat programma, in vergelijking met hetgeen waarmee tot dusver onder het systeem van verwijzing kon worden volstaan, duurder is. Weliswaar moet een cliënt op dit punt kunnen worden overtuigd, maar er zal een overgangstijperk nodig kunnen zijn om het zover te brengen.

Verder zal zich van tijd tot tijd de situatie kunnen voordoen, dat de zo gewenste bevredigende uitkomst terzake van de bemoeienis met de controle van een deelbelang niet tijdig kan worden verkregen. Te denken valt bijvoorbeeld aan de omstandigheid dat het concern een nieuw deelbelang verwerft en het contact met de lokale accountant het eerste jaar niet met voldoende intensiteit op gang kan worden gebracht. Het is b.v. niet ondenkbaar dat de punten 4, 7 en 8 van het bovenomschreven programma niet voldoende kunnen worden gerealiseerd voordat de eigen verklaring over de concernverantwoording moet worden gegeven, zodat de concernaccountant zich niet in staat acht de verantwoordelijkheid voor het oordeel over het deelbelang in het kader van de concernverantwoording te aanvaarden.

Tenslotte mag niet worden voorbijgegaan aan de realiteit van z.g. arm's length verhoudingen binnen concerns. Voor degenen die met deze uitdrukking niet vertrouwd zijn: hiermee worden verhoudingen bedoeld waarin de concernleiding, b.v. ten tijde van het tot stand komen van een „fusie“, de leiding van het nieuwe deelbelang uitdrukkelijk algehele zelfstandigheid toezegt, b.v. om nationalistische gevoelens te ontzien. Onder de vigeur van de daarbij getroffen regelingen kan het voorkomen, dat bij het contact tussen concernaccountant en lokale accountant ernstige belemmeringen, soms wel veranderingen, worden ondervonden.

In al deze omstandigheden, waarmee ook de nieuwe beroepsregels rekening zullen moeten houden, moet de concernaccountant over de mogelijkheid van het opnemen van een verwijzing naar andere accountants in zijn eigen verklaring kunnen beschikken. Met de Amerikaanse en Schotse gedachte ten aanzien van de plaats daarvan in de verklaring kunnen wij ons alleszins verenigen; van een kwantificering als de Amerikanen voorstellen zijn wij voorstander. Wat de betekenis is van zo'n verwijzing?

Er is geen sprake van een voorbehoud want het oordeel over de concernverantwoording rust geheel op accountantsonderzoek dat op zichzelf een bevredigende uitkomst had. De verwijzing brengt tot uitdrukking dat de concernaccountant de verantwoordelijkheid voor het oordeel voor wat betreft een deel van het geheel niet alléén kan dragen en dat in dat opzicht dus van een gedeelde verantwoordelijkheid sprake is.

Uit het voorgaande mag niet worden afgeleid dat wij een jaar na jaar voorkomende verwijzing niet onwenselijk zouden achten. In beginsel zouden de praktische omstandigheden waarop wij doelden slechts tijdelijk mogen zijn. Belemmeringen als welke wij noemden dienen te worden weggenomen. Misschien zou in individuele gevallen het functioneren van een „audit committee” stimulerend kunnen werken. Naar Nederlandse verhoudingen overgebracht zou deze zich in de Verenigde Staten verbreidende en door de S.E.C. gestimuleerde instelling een kleine groep uit de Raad van Commissarissen zijn die van tijd tot tijd met de concernaccountant de reikwijdte en betekenis van diens controle bespreekt. Een dergelijk gestructureerd contact zal ook meer in het algemeen het inzicht van Commissarissen in de mogelijkheden en beperkingen van de accountantscontrole ten goede komen en uiteraard ook omgekeerd bevruchtend kunnen werken.

Strekt de ontwikkeling ten nadele van de kleine accountantskantoren?

Over de vraag tot hoever de concentratie in het accountantsberoep moet gaan, zou in algemene zin veel te filosoferen zijn. Daarvoor is echter de invalshoek vanuit het onderwerp van onze beschouwing te klein. Wij zullen ons dan ook ervan onthouden de vraag in den brede te bespreken.

Vanuit de beperkte invalshoek valt er toch wel wat op te merken. Van de Amerikaanse statement 45 wordt wel gezegd, dat deze werkt in het voordeel van de grote accountantskantoren, omdat slechts zij het service-net bezitten dat op veel plaatsen de controle van deelbelangen kan verzorgen en daarmee de kosten van op de afzonderlijke cliënt gerichte review en van eigen waarnemingen kunnen helpen ontgaan. Dit argument geeft echter, zo hebben wij in een aantal gevallen mogen waarnemen, niet altijd de doorslag. Er bestaat - gelukkig - nog al eens een zo grote waardering voor de bijdrage van een langdurig gediend hebbend locale accountant dat men er de extra-kosten van het „vreemde” contact, die bij goede kwaliteit aan beide zijden niet veront-rustend hoog behoeven te zijn, voor over heeft.

Wij zouden er overigens in Nederland goed aan doen de schroom die een aantal onzer vakgenoten toont om zich een review te laten welgevallen, uit te bannen. Sterker nog, wij zouden elkaar moeten toestaan over de schouder mee te kijken, zoals in ons programma van acht punten wordt gesuggereerd. Dan is er ook minder plaats voor de gedachte dat de kleinere kantoren door de ontwikkelingen verdrongen worden en wordt een zinvolle opvoering van de verantwoordelijkheid van de concernaccountant niet gehinderd.

Samenvatting

Uit een vergelijking van door de verschillende beroepsorganisaties bevorderde publicaties valt te concluderen dat bij elk dezer het vraagstuk van de verantwoordelijkheid van de concernaccountant zwaar weegt. De een verbindt er de consequentie aan dat de concernaccountant de verantwoordelijkheid voor het werk van andere accountants niet aanvaardt (Schotse zienswijze), de ander ziet daarvoor wel een mogelijkheid doch geen verplichting (Amerikaan-

se zienswijze en in Nederland die van de C.B.B. en in de U.G.B.R.). De U.G.B.R. laten overigens onvoldoende ruimte voor variaties in praktische omstandigheden: artikel 82 is onverbiddelijk!

De ontwikkeling zal gaan in de richting van een eliminatie van de verwijzing naar andere accountants. Echter kan daartoe in elk individueel geval eerst worden besloten nadat een daartoe ontwikkeld programma met bevredigende uitkomsten is gerealiseerd. De Amerikaanse statement 45 effent daarvoor op niet al te lange duur de weg. Ook registeraccountants zullen eraan moeten gewennen, dat een concernaccountant over de schouder van locale accountants zal willen meekijken.

Het maatschappelijk verkeer wordt met een zodanige ontwikkeling een dienst bewezen. Commissarissen zouden, als vertegenwoordigers van dat verkeer, wellicht via ook in Nederland in te stellen „audit committees”, in het kader van hun eigen taakopdracht, voor een ongedeelde verantwoordelijkheid van de concernaccountant belangstelling moeten tonen.

Daar waar een verwijzing naar het werk en de verklaringen van andere accountants, na het van kracht worden van nieuwe beroepsregelen in Nederland, op grond van onvoldoende mogelijkheden tot eigen oordeel over de verantwoording van een deelbelang niet kan worden gemist, verdient het voorbeeld van Schotten en Amerikanen navolging. In dit voorbeeld vindt de verwijzing naar andere accountants plaats in dat deel van de verklaring van de concernaccountant, dat het oordeel over de concernverantwoording bevat.