

DE ACCOUNTANTSVERKLARING IN HET KADER VAN DE
WET OP DE INVESTERINGSREKENING (WIR)

door H. Baas

1. Inleiding

Aan het verslag van het WIR-fonds 1979/80 kunnen onder meer de volgende gegevens worden ontleend:

	<i>aantal inge- diende aan- vragen</i>
· Grote Projecten Toeslag (GPT)	—
· Ruimtelijke Ordeningstoeslag (ROT)	159
· Bijzondere Regionale Toeslag met betrekking tot instal- laties in de open lucht (BRT)	229
Totaal	<u>388</u>

Opgemerkt moet nog worden, dat met betrekking tot de GPT in de periode 15 augustus 1978 t/m 1 augustus 1980 49 opgaven bij de Dienst Investerings Rekening (DIR) zijn ingediend, doch dat er tot laatstgenoemde datum nog geen uitkeringen van GPT hebben plaatsgehad daar er op genoemde datum nog geen aanvragen (aanmelding na realisatie) zijn ontvangen.

Teneinde voor GPT, ROT of BRT in aanmerking te komen dient ingevolge de bepalingen van de WIR bij de DIR een aanvraag voor een zogenaamde DIR verklaring te worden ingediend. Hierbij moet een accountantsverklaring omtrent de juistheid van de in de aanvraag vermelde gegevens worden gevoegd. Dit betekent dat in genoemde periode een kleine 400 van dergelijke verklaringen zijn afgegeven. Accountantsverklaringen waarop de door de DIR af te geven verklaringen mede zijn gebaseerd.

Volgens de WIR kunnen bedoelde verklaringen worden afgegeven door een registeraccountant, een accountant-administratieconsulent dan wel door een zogenaamde toegelaten buitenlandse deskundige.

Inmiddels zijn de energietoeslag (ET) en milieutoeslag (MT) eveneens wettelijk geregeld. Om voor deze toeslagen in aanmerking te komen dient men eveneens bij de DIR een verzoek voor een verklaring in te dienen. Bij een dergelijk verzoek moet ook een door één der genoemde accountants afgegeven verklaring omtrent de juistheid van de in de aanvraag opgenomen gegevens worden gevoegd. Er kan daarom worden aangenomen dat het aantal door accountants af te geven verklaringen in het kader van de WIR in de toekomst nog zal toenemen.

Het voorgaande vormt voldoende aanleiding om deze verklaringen, voor

zover af te geven door registeraccountants, aan een nader onderzoek te onderwerpen.

In het hierna volgende zal in hoofdstuk 2 worden nagegaan of een mededeling van een accountant bij een aanvraag voor een DIR-verklaring als een accountantsverklaring zoals gedefinieerd in de GBR moet worden aangemerkt.

Vervolgens zal in hoofdstuk 3 de van de accountant gevraagde mededeling getoetst worden aan de in art. 11 GBR aan mededelingen gestelde eisen. In hoofdstuk 4 zal worden getracht een alternatief te ontwikkelen, waarna in hoofdstuk 5 de bereikte conclusies zullen worden samengevat.

2. Mededeling of verklaring

In art. 1 GBR is een verklaring gedefinieerd als een schriftelijke mededeling van een accountant inhoudende de uitkomst van een onderzoek naar de getrouwheid van een verantwoording.

Om nu te bepalen of een mededeling van een accountant omtrent de juistheid van de in een aanvraag voor een WIR-toeslag opgenomen gegevens als een verklaring zoals gedefinieerd in art. 1 GBR moet worden aangemerkt dient dus te worden bepaald of

- a. de aanvraag voor een DIR-verklaring een verantwoording in de zin van de GBR is en
- b. het onderzoek omtrent de juistheid van de in de aanvraag opgenomen gegevens als een onderzoek naar de getrouwheid van die gegevens is aan te merken.

ad a

In de GBR is het begrip verantwoording niet gedefinieerd. Uit de behandeling van de ontwerp GBR blijkt, dat de CHB dit niet noodzakelijk achtte, aangezien de betekenis van de term algemeen bekend werd geacht. Volgens de CHB werd er in de GBR dientengevolge niets anders mee bedoeld dan in het spraakgebruik. Wel werd in de toelichting bij de ontwerp GBR nog opgemerkt, dat een verantwoording niet slechts inhoudt de mededeling van degene die zich moet verantwoorden, doch elke kwantitatieve voorstelling van feitelijkheden voor zover daaraan een verantwoordingskarakter moet worden toegekend.¹⁾

De voorzitter van de CHB, prof. dr. A. B. Frielink, gaf echter in de discussie tijdens een ledenvergadering over dit onderwerp aan, dat deze omschrijving niet als een definiëring moest worden aangemerkt. Hij verwoordde dit aldus: „Het is helemaal niet zo dat uit de toelichting (bij de ontwerp GBR HB) zou moeten worden afgeleid dat de CHB meent dat een verantwoording alléén maar een kwantitatieve voorstelling zou zijn, nog minder dat het alleen maar een voorstelling van feitelijkheden zou zijn.

Als zich een situatie zou voordoen waarin een onderzoek wordt gedaan naar de getrouwheid van een begroting, dan kan daarbij een verklaring worden afgegeven. Dit is dan een verantwoording, maar het gaat niet om feitelijkheden, want het is juist een begroting.”²⁾

¹⁾ Zie „Van RBR tot GBR” pag. 158.

²⁾ „Van RBR tot GBR” pag. 293.

Deze laatste mening wordt overigens niet door iedereen gedeeld. De werkgroep Dynamische Functie-analyse heeft in haar rapport „neutraal maar niet passief” gesteld, dat het haar doelmatig voorkomt om prognoses niet onder het begrip verantwoording te rangschikken.³⁾

Binnen het beroep bestaat hierover dus verschil van mening. Hierdoor is het mogelijk, dat in een concrete situatie er onzekerheid ontstaat of een bepaald stuk al dan niet als een verantwoording moet worden aangemerkt. Deze onzekerheid kan in deze situatie eveneens bestaan met betrekking tot de aard van de eventuele mededeling van een accountant bij een dergelijk stuk.

Het is dan ook geenszins verwonderlijk dat de genoemde werkgroep in haar bedoeld rapport heeft aanbevolen de bestaande onzekerheid over de inhoud en de reikwijdte van het begrip verantwoording uit de weg te ruimen.³⁾

Om te kunnen beoordelen of een aanvraag voor een DIR-verklaring als een verantwoording moet worden aangemerkt dient men het karakter van de in de aanvraag op te nemen gegevens te beoordelen.

Allereerst kan dan worden gewezen op de in de aanvraag voor de GPT en ET opgenomen vragen die duidelijk toekomst gericht zijn, zoals:

- GPT – hoeveel arbeidsplaatsen zullen binnen de onderneming door de investering tot stand worden gebracht
- ET – welke energiebesparing zal met de investering per jaar worden bereikt

De overige in de aanvraag op te nemen gegevens hebben doorgaans een feitelijk karakter.

Of een aanvraag voor een DIR-verklaring als een verantwoording moet worden aangemerkt is daarom ook niet zonder meer te zeggen, zolang met name met betrekking tot prognoses hierover onzekerheid bestaat.

Het is opvallend dat uit de literatuur deze onzekerheid niet blijkt. Zo heeft het bestuur van het NIVRA gesteld, dat een verklaring van een accountant omtrent de juistheid van de gegevens opgenomen in aanvraag voor GPT, ROT of BRT als een verklaring in de zin van de GBR moet worden aangemerkt en dus impliciet verklaard dat de aanvraag voor een DIR-verklaring een verantwoording is.⁴⁾ De Werkgroep Dynamische Functie-analyse heeft in haar reeds genoemd rapport WIR-premie-aanvragen als „Andere verantwoordingen (dan jaarrekening)” aangeduid.⁵⁾ Terwijl deze werkgroep zoals reeds gememoreerd anderzijds heeft gesteld dat het haar niet doelmatig lijkt prognoses onder het begrip verantwoording te rangschikken. Ook de CHB was, weliswaar voor de inwerkingtreding van de WIR, de mening toegedaan, dat een subsidie-opstelling onder het begrip verantwoording valt.⁶⁾

Men zou kunnen stellen dat een „nadeel” van het aanmerken van een aanvraag voor een DIR-verklaring als een verantwoording is, dat de accountant dan gebonden is aan de GBR-bepalingen, zoals opgenomen in art. 6 en 12 t/m 14. Met name art. 12 lid 2 is in dit verband van belang. Hierin is bepaald dat de strekking van een verklaring slechts kan zijn hetzij goedkeurend al dan niet onder voorbehoud, hetzij afkeurend, hetzij oordeelonthouding.

³⁾ T.a.p. pag. 131 ev.

⁴⁾ „De Accountant” januari 1979 pag. 328 ev.

⁵⁾ T.a.p. 34 en 131.

⁶⁾ „Van RBR tot GBR” pag. 269.

Het bestuur van het NIVRA heeft zich evenwel door deze bepaling niet laten weerhouden en een voor aanvragen voor een DIR-verklaring Model-accountantsverklaring ontworpen, die, zoals hierna zal worden aangetoond, in strijd is met deze GBR-bepaling.⁴⁾ Evenwel heeft het bestuur er toch goed aan gedaan deze vanuit het maatschappelijk verkeer op ons afkomende opdracht te aanvaarden. De Werkgroep Dynamische Functie-analyse heeft in haar reeds genoemd rapport er op gewezen, dat indien er behoefte bestaat aan accountantsoordelen bij bepaalde informatie een „non possumus” het accountantsberoep niet in dank zal worden afgenomen. Zij wijzen er vervolgens op, dat een afwijzing door accountants van hun aangeboden opdrachten maatschappelijk onbevredigend is en voor accountants het gevaar inhoudt, dat indien zij bij een relevant onderdeel van de informatie geen oordeel willen en/of kunnen verstreken het belang dat men hecht aan een oordeel bij slechts een deel der gegevens geleidelijk zou kunnen verminderen.⁷⁾

De conclusie moet daarom luiden dat, hoewel wellicht niet geheel in overeenstemming met de meningen van gezaghebbende auteurs en de bedoeling van de GBR, tenminste om redenen om informatiegebruikers niet af te wijzen met hun alleszins redelijke verlangens, een aanvraag voor een DIR-verklaring als een verantwoording moet worden aangemerkt in het kader van de GBR.

ad b

Uitgaande van de onder a bereikte conclusie kan de accountant bij een verantwoording als een aanvraag voor een DIR-verklaring of een verklaring afgeven of een zogenaamde overige mededeling niet zijnde een verklaring. De GBR verstaan onder een verklaring een schriftelijke mededeling van een accountant, inhoudende de uitkomst van een onderzoek naar de getrouwheid van een verantwoording. Volgens de toelichting bij de ontwerp GBR⁸⁾ heeft een dergelijk onderzoek ten doel om tot een oordeel te komen terzake van de vraag of het beeld dat door de verantwoording als geheel wordt opgeroepen met betrekking tot het daaraan ten grondslag liggende gebeuren daarvan een getrouwe weergave vormt. Met andere woorden, door middel van een onderzoek naar de getrouwheid van een verantwoording dient de accountant vast te stellen dat de gecontroleerde verantwoording juist is of anders gezegd voldoet aan de daaraan te stellen eisen (art. 13 lid 1 GBR).

De WIR vereist in art. 10 bij een aanvraag voor een DIR-verklaring een verklaring omtrent de juistheid van de in de aanvraag vermelde gegevens afgegeven door een registeraccountant, een accountant-administratieconsulent of door een zogenaamde toegelaten buitenlandse deskundige.

Indien men deze wettelijke eis toetst aan hetgeen hiervoor is uiteengezet met betrekking tot hetgeen accountants onder een onderzoek naar de getrouwheid van een verantwoording verstaan, moet worden aangenomen dat door accountants de getrouwheid van de in de aanvraag voor een DIR verklaring opgenomen gegevens moet worden vastgesteld.

Uit a en b kan derhalve worden geconcludeerd dat de door de wet bij een aanvraag voor een DIR-verklaring van de accountant verlangde mededeling als een verklaring zoals gedefinieerd in art. 1 GBR moet worden aangemerkt.

⁷⁾ T.a.p. 35.

⁸⁾ „Van RBR tot GBR” pag. 164.

3. De accountantsverklaring af te geven bij een aanvraag voor een DIR-verklaring en art. 11 GBR

In art. 11 GBR zijn de eisen opgenomen waaraan mededelingen van accountants in het algemeen en dus tevens verklaringen moeten voldoen. Dit artikel luidt:

„De registeraccountant doet slechts mededelingen omtrent de uitkomst van zijn arbeid voor zover zijn deskundigheid en de door hem verrichte werkzaamheden daarvoor een deugdelijke grondslag vormen. Hij draagt er zorg voor dat zodanige mededelingen een duidelijk beeld geven van de uitkomst van zijn arbeid.”

Frieling⁹⁾ heeft er op gewezen, dat men dit artikel de belangrijkste in de GBR opgenomen vaktechnische bepaling kan noemen, namelijk de verplichting van de accountant om goed werk te verrichten.

In dit artikel worden drie *cumulatieve* eisen geformuleerd, waaraan moet worden voldaan wil de accountant vaktechnisch verantwoorde mededelingen kunnen doen t.w.:

- a) De accountant moet de voor een opdracht benodigde deskundigheid bezitten. Mist hij deze dan mag hij de opdracht niet uitvoeren;
- b) De accountant dient de voor de uitvoering van de opdracht noodzakelijke werkzaamheden te verrichten;
- c) De mededeling van de accountant dient een duidelijk beeld te geven omtrent de uitkomst van zijn arbeid.

De uit de WIR voortvloeiende opdracht en het model van de daarvoor ontworpen accountantsverklaring, noodzakelijk voor het verkrijgen van een DIR-verklaring, zullen hierna aan deze drie eisen worden getoetst.

ad a

Op grond van zijn opleiding bezit de accountant een bepaalde deskundigheid. Deze deskundigheid is met name toegespitst op de primaire functie van de accountant¹⁰⁾ t.w.:

- de administratieve controle omvattende de controle van de administratie en de daaraan ontleende verantwoordingsstukken en
- de controle van de administratie met bijzondere doelstellingen.

Hieruit blijkt, dat de accountant beroepshalve in zijn controlerende functie uitsluitend deskundigheid bezit op het gebied van de administratieve controle. Controles op enig ander terrein behoren derhalve normaliter niet tot de deskundigheid van de accountant en opdrachten daartoe dient de accountant dientengevolge niet te aanvaarden.

In de aanvraag voor een DIR-verklaring moet de aanvrager naast gegevens die aan zijn administratie kunnen worden ontleend ook andere, waaronder technische gegevens, verstrekken. Bezien moet daarom worden of de accountant wel de noodzakelijke deskundigheid bezit om dergelijke niet-administratieve gegevens te kunnen controleren en van een verklaring te voorzien.

Bij de parlementaire behandeling van art. 16a van de WIR handelende over DIR-verklaringen omtrent investeringen van belang voor een goed leefmilieu,

⁹⁾ Prof. dr. A. B. Frieling „De GBR Verklaard” pag. 33.

¹⁰⁾ Zie MvT op de WRA pag. 12/13.

is door leden van de VVD, de SGP en de PPR fractie gesteld, dat de accountant vermoedelijk niet de vereiste deskundigheid heeft om de in het kader van de WIR gevraagde verklaringen te kunnen afgeven.

In de Memorie van Antwoord¹¹⁾ heeft de minister deze parlementariërs in het gelijk gesteld. Hij heeft er evenwel vervolgens op gewezen dat door hem met vertegenwoordigers van het NIVRA hiervoor een praktische oplossing is gevonden.

Deze bestaat daaruit dat de accountant volstaat met te verklaren dat de juistheid van de verstrekte gegevens die buiten zijn deskundigheidsgebied vallen hem aannemelijk voorkomt. Volgens de minister druist deze oplossing enerzijds niet in tegen de beroepsregels van de accountants en anderzijds niet tegen de wet. De wet eist namelijk geen verklaring van de juistheid van de verstrekte gegevens maar een verklaring omtrent de juistheid. Deze formulering staat daarom volgens de minister in daarvoor in aanmerking komende gevallen het afgeven van een verklaring van aannemelijkheid van die juistheid toe. De minister is dan ook van mening dat de kwaliteit van de gegevens verstrekking aan de DIR stellig gebaat is met de tussenkomst van de accountant.

Of deze oplossing inderdaad niet indruist tegen onze beroepsregels is een stelling waarbij echter toch wel enige vraagtekens kunnen worden geplaatst, daar zij strikt genomen in strijd is met in het bijzonder art. 11 GBR waarin, zoals reeds gememoreerd, geëist wordt dat de accountant de voor een opdracht noodzakelijke deskundigheid moet bezitten.

Kruisbrink¹²⁾ heeft dit als volgt verwoord:

„De begrenzingen in de oordeelsvorming kunnen ook samenhangen met de beperkingen die schuilen in de technische deskundigheid van de accountant, d.w.z. in de kennis die de accountant pleegt te bezitten omtrent de technologische processen welke zich binnen een huishouding kunnen afspeelen.”

Men zou hier tegen in kunnen brengen dat de accountant in dit specifieke geval „slechts” die deskundigheid moet bezitten om de desbetreffende gegevens op hun aannemelijkheid te toetsen. Maar daarin zit nu juist het probleem. Men kan namelijk stellen dat hoe minder deskundigheid de accountant met betrekking tot bepaalde gegevens heeft, des te eerder hij in staat en wellicht bereid is om een aannemelijkheidsverklaring af te geven, aangezien voor een niet ter zake kundige bepaalde gegevens al snel aannemelijk voorkomen. *

Dit lijkt wellicht een vreemde conclusie. Men moet evenwel in dit verband ook bedenken, dat de accountant, wil hij in een concreet geval voldoende redenen hebben om het afgeven van een aannemelijkheidsverklaring te weigeren hij deskundig moet zijn. Echter aangezien hij dit nu juist niet is, is de oplossing van de aannemelijkheidsverklaring zoals door het NIVRA-bestuur met het ministerie overeengekomen niet in overeenstemming met de GBR.

Het voorgaande samenvattend: Vanwege de ondeskundigheid met betrekking tot de technische vragen in de aanvraag voor een DIR-verklaring zal de accountant populair gezegd nauwelijks meer kunnen doen dan „het verhaal” van de technische specialisten van de desbetreffende onderneming aanhoren

¹¹⁾ MvA Kamerstuk II 15/562 nr 7 pag. 50/51.

¹²⁾ Drs. K. Kruisbrink „Het Oordeel over feiten en presentatie” MAB 1974 pag. 178 ev.

en indien hem dat aannemelijk voorkomt de gevraagde aannemelijkheidsverklaring afgeven.

Het zal duidelijk zijn, dat in de beschreven situatie de aannemelijkheidsverklaring het vertrouwen dat er volgens de minister door de DIR aan zal worden gehecht niet verdient.

De conclusie van het voorgaande moet zijn dat de door het NIVRA-bestuur met de Minister van Economische Zaken overeengekomen oplossing in strijd is met de GBR en dat dientengevolge een dergelijke opdracht onaanvaardbaar is. Daarenboven voorziet de oplossing niet in hetgeen door de wet wordt vereist.

ad b en c

Nu onder a is geconcludeerd dat de opdracht voor de accountant onaanvaardbaar is behoeven gezien het cumulatieve karakter van de drie uit art. 11 GBR blijkende eisen de vereisten genoemd onder b en c niet te worden besproken.

4. Een alternatief

Nu uit de voorgaande hoofdstukken is gebleken dat

- de aanvraag voor een DIR-verklaring als een verantwoording in het kader van de GBR moet worden aangemerkt en
- de van de accountant gevraagde mededeling omtrent de juistheid van de in de aanvraag opgenomen gegevens als een verklaring zoals gedefinieerd in art. 1 GBR moet worden beschouwd en
- de accountant op grond van onvoldoende deskundigheid niet aan het door de wet van hem verlangde kan voldoen,

moet worden nagegaan of er niet een alternatief is waarmee wel aan de wettelijke verlangens kan worden voldaan.

De minister is ondanks de onvoldoende deskundigheid van de accountant akkoord gegaan met een „mindere” dan een goedkeurende verklaring. Aangenomen moet worden dat de minister deze oplossing heeft aanvaard gezien het feit, dat ondanks de mindere deskundigheid de accountant toch altijd nog de ook voor hem in dit kader van belang zijnde kenmerken van onpartijdigheid en onafhankelijkheid heeft.

Het is in dit verband dan ook vreemd dat de wet anders dan voor de „IPR” niet een verklaring van een onafhankelijke accountant eist. Volgens de wet kan de verklaring namelijk ook worden afgegeven door een interne accountant.

De oplossing moet dus zodanig zijn dat de bedoelde kenmerken volledig tot hun recht blijven komen. Dit kan worden bereikt door de accountant t.a.v. de technische vragen in de aanvraag voor de DIR verklaring met een terzakekundig onafhankelijke derde te laten samenwerken. Te denken valt in dit verband aan bv. onafhankelijke ingenieursbureaus.

Art. 16 GBR opent de mogelijkheid om in de verklaring van de accountant melding te maken van verklaringen of andere mededelingen van anderen dan openbare accountants. Dit is evenwel uitsluitend toegestaan indien een dergelijke vermelding noodzakelijk is voor de motivering van de strekking van de verklaring.

Frielink¹³⁾ heeft er op gewezen dat een dergelijke vermelding in de verklaring slechts in uitzonderingsgevallen, waarin de deskundigheid van de accountant tekort schiet, is toegestaan. Zoals in hoofdstuk 3 gesteld ontbreekt het bij de controle omtrent de juistheid van de in de aanvraag voor een DIR-verklaring de accountant t.a.v. bepaalde in de aanvraag opgenomen vragen aan de vereiste deskundigheid. Het consulteren van een wel terzakekundige en het vervolgen in de verklaring melden hiervan lijkt dus een alleszins aanvaardbaar alternatief.

Bij de keuze van de te consulteren deskundige dient de accountant, daar hij hiervoor verantwoordelijk blijft, met de noodzakelijke zorgvuldigheid te werk te gaan. Ook dient de accountant er voor zorg te dragen dat de andere deskundige kan beschikken over alle door hem voor zijn werkzaamheden noodzakelijk geachte en voor zover mogelijk door de accountant gecontroleerde gegevens.

Door nu zelf de voor het afgeven van de verklaring noodzakelijk te verrichten werkzaamheden overeenkomstig het bepaalde in art. 11 GBR uit te voeren en door t.a.v. de onderdelen waarop hij niet deskundig is, een onafhankelijke derde in te schakelen, kan de accountant deze opdrachten uitvoeren zonder in strijd met de GBR te handelen.

Ook kan de accountant er aldus voor zorgen dat de af te geven verklaring een duidelijk beeld geeft van de uitkomst van zijn arbeid. Hiertoe is het noodzakelijk dat de accountant in zijn verklaring melding maakt dat ten aanzien van bepaalde gegevens opgenomen in de aanvraag voor een DIR verklaring zijn oordeel mede is gebaseerd op van derden ontvangen mededelingen.

Uitgaande van het voorgaande zou de accountantsverklaring bij een aanvraag voor een DIR-verklaring inzake bv. de ET kunnen luiden:

„Wij hebben bijgaand verzoek om een verklaring omtrent investeringen van belang voor een doelmatig gebruik van energie als bedoeld in afdeling 3 paragraaf 4b WIR, gedateerd . . . ten behoeve van de inrichting . . . aan een onderzoek naar de getrouwheid onderworpen.

Wij zijn van oordeel, dat dit verzoek voor wat juistheid en toereikendheid betreft voldoet aan de daaraan te stellen eisen.

Wij merken op, dat met betrekking tot de in het verzoek onder de nummers 5 en 12 opgenomen gegevens en de hierop betrekking hebbende bijlagen ons oordeel mede is gebaseerd op de door . . . aan ons verstrekte mededelingen.”¹⁴⁾

Voor andere accountantsverklaringen bij aanvragen van DIR-verklaringen kan na aanpassing een verklaring van dezelfde bewoordingen worden afgegeven.

5. Samenvatting

Onderstaand zijn de in de hoofdstukken 2 t/m 4 bereikte conclusies kort samengevat:

1. Een aanvraag voor een DIR-verklaring is als een verantwoording in het kader van de GBR aan te merken.

¹³⁾ Prof. dr. A. B. Frielink „De GBR verklaard” pag. 59.

¹⁴⁾ Zie MAB 1980 pag. 409 H. Baas „Bewoordingen van de goedkeurende accountantsverklaring bij Verantwoording”.

2. De door de wet bij een aanvraag voor een DIR-verklaring van de accountant verlangde mededeling heeft het karakter van een verklaring zoals gedefinieerd in art. 1 GBR.
3. De door het NIVRA-bestuur met het Ministerie van Economische Zaken overeengekomen oplossing om de accountant t.a.v. de in het verzoek voor een DIR-verklaring opgenomen gegevens ter zake waarvan hij onvoldoende deskundig is een aannemelijkheidsverklaring te laten geven, is in strijd met het bepaalde in o.a. art. 11 en 12 GBR.
4. Ten aanzien van de onder 3 genoemde gegevens ter zake waarvan de accountant onvoldoende deskundigheid bezit om een goedkeurende verklaring af te geven dient de accountant een onafhankelijke deskundige in te schakelen op wiens mededeling de accountant zijn totaal oordeel mede kan baseren.
5. Vanwege het aan de functie van een accountant in dienst van de aanvragende onderneming inherent geachte gemis aan onafhankelijkheid, is het niet juist dat volgens de wet ook deze accountants een accountantsverklaring bij een aanvraag voor de DIR-verklaring mogen afgeven.
6. In de verklaring af te geven door een accountant bij een aanvraag voor een DIR-verklaring dient, daar deze vermelding noodzakelijk is voor de motivering van de strekking van de verklaring, de accountant te vermelden dat zijn oordeel mede is gebaseerd op van door hem ingeschakelde onafhankelijke deskundigen ontvangen mededelingen.
7. Daar volgens art. 13 lid 1 GBR een goedkeurende verklaring inhoudt, dat de accountant tot het oordeel is gekomen dat de verantwoording voldoet aan de er aan te stellen eisen dienen deze bewoordingen in de af te geven verklaring te worden opgenomen.