

# DE VERKLARING BIJ EEN ZOGENAAMD DEEL OF VERKORTING VAN EEN JAARREKENING

door Drs. L. J. M. Roozen

## Inleiding

C. G. Hempel in *International Encyclopedia of Unified Science* (Vol. II, No. 7, University of Chicago, 1952) vergelijkt een wetenschappelijke theorie met een netwerk, waarvan de - al of niet van termen voorziene - begrippen de knopen (knots) vormen en de definities en hypothesen de draden (threads) die de knopen verbinden.

Het netwerk „zweeft” boven de werkelijkheid („the plane of observation”) en is daaraan verankerd door de interpretaties, voorgesteld door touwen (strings):

„These strings are not part of the network but link certain points of the latter with specific places in the plane of observation. By virtue of these interpretive connections the network can function as a scientific theory: from certain observational data, we may ascend, via an interpretive string, to some point in the theoretical network, thence proceed, via definitions and hypotheses, to other points, from which another interpretive string permits a descent to the plane of observation.”

Deze originele verbeelding van wat Hempel noemt de „two-way communication between the plane of observable phenomena and the plane of theory” (wie durft in onze kringen nu nog theorie en praktijk als een alternatief te stellen?) is m.i. ook toepasselijk op de Gedrags- en beroepsregels registeraccountants (GBR), opgevat als een theorie, die is ontleend aan de praktijk en daaraan bij voortduring moet worden getoetst.

Van dit netwerk zijn bijvoorbeeld:

- *de knopen*: verantwoording, jaarrekening, registeraccountant, openbaar accountant, onderzoek, mededeling, verklaring, goedkeurende verklaring;
- *de draden*: de definities in artikel 1, de hypothesen van de onafhankelijkheid, de deskundigheid, de onpartijdigheid;
- *de touwen*: uitspraken van de Raden van tucht en beroep, „De GBR verklaard” van Prof. Frielink.

Artikel 27 GBR is een „part of the network” gevormd door de Gedrags- en beroepsregels registeraccountants. Het artikel luidt:

- „1. Indien een deel van een jaarrekening dan wel een verkorte jaarrekening openbaar wordt gemaakt, is het verboden toe te staan dat daarbij enigerlei door de registeraccountant gegeven mededeling wordt openbaar gemaakt, tenzij:
  - a. hij tot het oordeel is gekomen dat in de gegeven omstandigheden het desbetreffende stuk toereikend is, of
  - b. op grond van wettelijke voorschriften met openbaarmaking van het desbetreffende stuk kan worden volstaan.”
- „2. Voor de toepassing van de artikelen 12 tot en met 14 wordt het desbetreffende openbaargemaakte stuk geacht een zelfstandige verantwoording in te houden.”

De „points of the plane of observation” zijn (illustratief) weergegeven in de toelichting op artikel 27 (zie „Van R.B.B. tot GBR. De behandeling (enz.)” - hierna te noemen: „Behandeling” -, blz. 174), als volgt.

„Artikel 27 behandelt het geval dat een door een registeraccountant onderzochte jaarrekening niet in haar geheel wordt gepubliceerd. Het is dan (volgens artikel 26, lid 1) niet toegestaan dat de registeraccountant toestemming geeft tot publicatie van zijn bij de gehele jaarrekening gegeven verklaring.

De gevallen waaraan hier is gedacht kunnen worden geïllustreerd met de volgende, zich in de huidige praktijk voordoende mogelijkheden:

- volgens de wettelijke voorschriften behoeft van sommige B.V.'s slechts de balans met de toelichting bij het Handelsregister te worden gedeponeerd;
- sommige levensverzekeringsmaatschappijen brengen een verkorte jaarrekening in het openbaar (naast de aan de wettelijke voorschriften voldoende jaarrekening die bij het Handelsregister wordt gedeponeerd);
- de beursvoorschriften vereisen dat in emissieprospectussen balansen en resultatenrekeningen worden opgenomen, ook bij de frequente aankondigingen van doorlopende emissies, zoals ten aanzien van pandbrieven gebruikelijk is. De volledige jaarrekening (inclusief de toelichting en de geconsolideerde en/of samengevoegde stukken) vervult dan in het emissieprospectus geen of nauwelijks een nuttige functie.”

Herhaalde en langdurige overweging van artikel 27 GBR voerde schrijver dezes tot de slotsom, dat aan de hierin vervatte bepalingen (cit. Hempel) *geen touw is vast te knopen*.

In deze beschouwing worden behandeld:

- de vragen die bij bestudering van artikel 27 opkomen;
- de strekking van het probleem, door artikel 27 aan de orde gesteld;
- de vraag hoe artikel 27 past bij de algemene bepalingen inzake verklaringen, die aan artikel 27 voorafgaan;
- de vraag of de verklaring een bijzondere inhoud moet hebben.

#### **Wat te verstaan onder „een jaarrekening”?**

Wat bedoelt artikel 27 met „een jaarrekening” als het spreekt van „een deel van een jaarrekening dan wel een verkorte jaarrekening”?

Beperken wij ons uitsluitend tot de GBR (het netwerk), dan ware onder „een” jaarrekening te verstaan: *elk* „samenstel van bescheiden bestaande uit balans, winst- en verliesrekening en toelichting, of de bescheiden die bij andere huishoudingen dan ondernemingen daarvoor in de plaats treden” (artikel 17, lid 1).

In de toelichting (the plane of observation) wordt echter gesproken van „een door een registeraccountant *onderzochte* jaarrekening”, waarmee tevens zal zijn bedoeld: *de* door hem van een *verklaring* voorziene en door de bevoegde organen *vastgestelde, continuele* jaarrekening (de complicatie, waarin een andere jaarrekening wordt vastgesteld, laten wij hier buiten beschouwing). De illustraties in de toelichting hebben ook alle betrekking op deze, specifieke jaarrekening.

Gaat men van dit laatste uit, dan zijn het verbod en de uitzonderingen

daarop, niet van toepassing op een jaarrekening, die *afwijkt* van de continuele jaarrekening.

Toch kunnen er respectabele of zelfs dwingende redenen zijn om een deel dan wel een verkorting van een *afwijkende* jaarrekening uit te brengen; ook de accountant kan „tot het oordeel zijn gekomen dat in de gegeven omstandigheden” alleen dat stuk „toereikend is” (zie artikel 27, lid 1 sub a). Hierover later meer (en dan ten principale).

### **Wat is een deel van een jaarrekening dan wel een verkorte jaarrekening?**

Met „een deel van een jaarrekening” moet bedoeld zijn: òf de balans met toelichting òf de winst- en verliesrekening met toelichting (artikel 17). Tot zover geen problemen.

Naar de letter („dan wel”) kan men zich afvragen of het ook kan gaan om een combinatie van een deel en een verkorting. Er is geen redelijk argument voor het tegendeel aan te voeren. Overigens geldt ook hier dat bij het tegendeel het verbod van artikel 27 op de combinatie niet van toepassing zou zijn.

Hoever kan een verkorting van een jaarrekening gaan: is *elk* fragment dat deel heeft uitgemaakt van *de* jaarrekening of dat in *een* jaarrekening niet zou misstaan, een verkorte jaarrekening?

Of moet een „verkorte jaarrekening” haar uiterlijke vorm, zoals omschreven in artikel 17, lid 1, behouden? Zo dit laatste het geval is, dan zou bijvoorbeeld de publicatie van een reeks van jaarwinsten of van het verloop van het eigen vermogen, niet vallen onder het verbod van artikel 27. En toch kan een dergelijke „verantwoording” in een publicatie, mèt accountantsverklaring, zinnig zijn.

### **Waarom alleen bij openbaarmaking?**

Niet valt in te zien, waarom een situatie, zoals de toelichting die schildert, zich niet even goed kan voordoen bij bekendmaking van een deel of een verkorting van een jaarrekening *in een beperkt verkeer*.

Hier komt dan nog bij, de onzekerheid die bestaat doordat de definitie van het begrip „openbaar maken” in artikel 1 GBR niet scherp is (minder scherp dan mogelijk ware, door daaronder mede te verstaan het beschikbaar stellen aan lichamen, die de bescherming van de financiële belangen van het publiek tot specifiek doel hebben, zoals bv. de Verzekeringskamer).

### **Waarom alleen bij jaarrekeningen?**

Evenmin valt in te zien, waarom een regeling als in artikel 27 beperkt moest blijven tot jaarrekeningen.

Ook bij andere verantwoordingen kan het voorkomen dat, nadat zij (als geheel) zijn gecontroleerd, delen of verkortingen daaruit „in de gegeven omstandigheden toereikend” zijn. Men denke in dit verband aan verantwoordingen in verband met ondernemersovereenkomsten of tegenover subsidie-verschaffende lichamen. De praktijkvoorbeelden zijn overigens *legio*.

### Wat te verstaan onder „mededeling“?

Het reeds geciteerde deel van de toelichting wordt voortgezet als volgt. „Het zou ongewenst zijn indien in deze en dergelijke gevallen enerzijds enigerlei aanduiding dat accountantscontrole heeft plaats gehad achterwege zou *moeten* blijven en anderzijds (enz.)”

Hoewel hier wordt verondersteld, dat zonder artikel 27 de daarin vermelde toestemming al verboden zou zijn, begint dat artikel met een verbod daartoe. We zullen zien of en in hoeverre de veronderstelling juist is.

Artikel 27 noemt de „aanduiding” een „mededeling”. Elders zegt de toelichting dat de mededeling mag worden „aangeduid” als een verklaring „of-schoon zij geen verklaring is” (Behandeling blz. 175). Lid 2 van artikel 27 verklaart de artikelen 12 t/m 14 zonder meer van toepassing op de „mededeling”, hetgeen impliceert dat zij een verklaring *is*. Aldus worden grondbegrippen van de GBR tot vaagheden teruggebracht.

Artikel 27 geeft niet aan hoe de „mededeling” zou moeten luiden. Kennelijk is uit de toelichting en de gevoerde discussies op te maken dat met „aanduiding” is bedoeld de mededeling van de accountant, dat hij „de” (volledige) jaarrekening heeft gecontroleerd. Een mededeling die overeenstemt met die bedoeling zou kunnen luiden:

„De in deze balans (of een ander „stuk”) opgenomen gegevens zijn ontleend aan de jaarrekening van X over het boekjaar . . . , die door ons is gecontroleerd.”

Kan met een dergelijke mededeling worden volstaan?

In geen geval! Volgens artikel 11 (één van de grondpijlers van het in de GBR gevolgde systeem) moet de accountant, wanneer hij mededeling doet over door hem verrichte arbeid, daarbij een duidelijk beeld geven van de *uitkomst* daarvan. In casu betekent dat, dat hij in de vorenstaande mededeling de bij de jaarrekening verstrekte *verklaring* moet opnemen.

Maar dat zou dan een verklaring zijn bij het „desbetreffende openbaarge-maakte stuk”, die op dat stuk geen betrekking heeft. Dit nu acht ik in strijd met een ander basisvoorschrift, t.w. artikel 12, lid 1, GBR waarvan de strekking is, dat de verklaring en de verantwoording waarop zij betrekking heeft, behoren te worden *gekoppeld*. Praktisch geschiedt dit, door de verklaring te plaatsen op of in de verantwoording dan wel door *in* de verklaring naar de verantwoording te *verwijzen* als een stuk, waarvan de lezer kennis kan nemen (identificatie).

Niet de vermelding dat controle heeft plaatsgevonden is een essentieel onderdeel van de verklaring (zij kan in de omschrijving van de opdracht worden vermeld), maar wel de identificatie! Men bedenke hierbij, dat in de hiervoor gedefinieerde verklaring ook de jaarrekening niet wordt geïdentificeerd. Jazelfs gaat het bij artikel 27 juist om een kring van personen, die van de jaarrekening geen kennis kunnen nemen of verondersteld worden dit in de praktijk niet te zullen doen.

Er is meer.

Wanneer bij de jaarrekening een verklaring onder voorbehoud is afgegeven, of een verklaring van oordeelonthouding of (zelfs) een afkeurende verklaring, is het dan nòg „gewenst” dat „enigerlei aanduiding” vanwege de accoun-

tant in het zgn. deel of de zgn. verkorting van de jaarrekening wordt opgenomen? Als de bedoeling van artikel 27 is, dat aan de wens van de verantwoordingsplichtige wordt tegemoet gekomen, dan zal in het geval van een andere dan goedkeurende verklaring de verantwoordingsplichtige die steun allerminst op prijs stellen; artikel 27 heeft dan geen effect.

En tenslotte: een voorbehoud, oordeelonthouding of afkeuring kan haar reden vinden in onzekerheden c.q. bedenkingen, die niet betrekking hebben op het zgn. deel of zgn. verkorting van de jaarrekening. In zulke gevallen is de irrelevantie van de verklaring bij de jaarrekening nog sprekender.

Al met al mag worden geconcludeerd, dat de „mededeling” ex artikel 27 een verklaring is, maar nooit een verklaring kan zijn die betrekking heeft op de jaarrekening.

Uiteindelijk betekent de hier bestreden vorm slechts dat de accountant zijn oordeel over het zgn. deel of de zgn. verkorting van de verantwoording *motiveert* vanuit zijn *arbeid* ten behoeve van de jaarrekening als geheel, wat een zuiver vaktechnische aangelegenheid is, die de verstandige leek in beginsel niet regardeert en niet interesseert.

#### **Tegenspraak in de termen „deel” en „verkorting”**

Artikel 27 betreft de uitdrukkingen „deel van een jaarrekening” en „verkorte jaarrekening” in één adem op stukken, waarvan de toestemming tot openbaarmaking van een mededeling verboden is en op stukken, waarvoor dit is toegestaan.

Het criterium voor de uitzondering op het verbod is „dat in de gegeven omstandigheden het desbetreffende stuk toereikend is”. Als we tot die omstandigheden ook „wettelijke voorschriften” (een vaag begrip!) rekenen, dan is er één criterium.

Wordt aan dat criterium voldaan, dan is „het desbetreffende openbaargemaakte stuk een *zelfstandige* verantwoording, zoals lid 2 van artikel 27 geheel overbodig - en ten onrechte bij fictie - bepaalt.

„Zelfstandige verantwoording” kan niet anders betekenen dan dat hier sprake is van een verantwoording „als geheel”. Trouwens: ware dit niet zo, hoe zouden dan de artikelen 12 t/m 14 daarop kunnen worden toegepast, zoals lid 2 (alweer geheel overbodig) bepaalt?

M.a.w. op de door artikel 27 „toegestane” (toestemming tot openbaarmaking van de) verantwoording kunnen de termen „deel” en „verkort” niet worden toegepast.

Tenslotte: de zelfstandigheid van deze verantwoording betekent dat zij, voor de kring van personen waarvoor zij is bestemd, geschikt, passend, adequaat, m.a.w. *valide* is.

Ben ik nu zelf in tegenspraak met mijn stelling in mijn bijdrage: „De verklaring bij een deelverantwoording”: „Een deel van een jaarrekening is een niet-valide verantwoording” (MAB 1976, blz. 163)?

Geenszins! Die stelling immers sloeg op artikel 17, lid 3, waarin een enkele balans voor de kring van personen die kennis behoren te nemen van de gehele jaarrekening (behalve „eenmalig”) niet passend wordt geacht.

De onderhavige verklaring daarentegen is er één, waarvan de toestemming tot openbaarmaking is *toegestaan, omdat* die verantwoording per definitie van artikel 27, lid 1, sub a, de toets van de validiteit heeft doorstaan en daarmee *functioneel* haar karakter van „deel of verkorting” van een *andere* verantwoording heeft *verloren*, ook al is zij in (boekhoud) *technische* zin daaraan „ontleend”.

Die verantwoording is functioneel zelfstandig en daarmee de er op betrekking hebbende verklaring, ook al is deze laatste in (controle) *technische* zin „ontleend” aan de arbeid ten behoeve van de verklaring bij een andere verantwoording.

De werkelijke tegenspraak schuilt uitsluitend in artikel 27, waarin het begrip „deel of verkorting” wordt verbonden aan de eis van de validiteit.

Uit het voorgaande volgt, en wordt door lid 2 onnodig en bij valse fictie bevestigd, dat de accountant een verklaring moet afleggen, maar dan rechtstreeks over het *zgn.* deel en/of de *zgn.* verkorting van de jaarrekening als zelfstandige verantwoording. Voor de verstandige leek en *dus* voor de inhoud van de verklaring is geheel irrelevant of „het stuk” is ontleend aan een *andere* verantwoording, waaromtrent de accountant reeds een verklaring heeft afgelegd.

Wanneer het maatschappelijk verkeer (op grond van voorschriften, afspraken, bestaande gewoonten of anderszins) verwacht, dat het stuk *niet afwijkt* van de oorspronkelijke verantwoording, zal de accountant er op moeten toezien dat die overeenstemming er is. En als voorschriften of gewoonten e.d. zouden meebrengen, dat zulks uitdrukkelijk tot uiting komt, dan zal de accountant nagaan, dat die bijzonderheid *in de verantwoording* is opgenomen, volgens de eis dat die verantwoording zelf valide is. Een herhaling in de verklaring is dan overbodig (zie artikel 12, lid 1).<sup>1)</sup>

#### **De wijdere strekking van het door artikel 27 geraakte probleem**

De hiervoren gestelde vragen en de gedeeltelijke beantwoording ervan hebben reeds verspreid aangeduid, dat zich op de plane of observation veel meer „points” bevinden dan het enkele geval en de illustraties waar de toelichting op artikel 27 naar verwijst. Dezelfde situatie die artikel 27 tracht op te lossen, doet zich ook en herhaaldelijk voor, *buiten* de openbaarmaking, bij *andere* jaarrekeningen dan „de” gecontroleerde en vastgestelde jaarrekening, bij *andere* verantwoordingen dan jaarrekeningen en voorts bij delen en/of verkortingen van verantwoordingen in de meest uitgebreide (fragmentarische) betekenissen.

Die situatie kan nu in algemene zin als volgt worden beschreven.

De accountant heeft een verantwoording (als geheel) gecontroleerd en daaromtrent een verklaring verstrekt. Nadien (of tegelijk) bestaat de wenselijkheid of de verplichting tot het uitbrengen van een *andere* verantwoording,

<sup>1)</sup> Ik corrigeer hiermede mijn uitspraak in de bijdrage: „De verklaring bij de zelfstandige balans”, dat de verklaring bij de enkele balans voor het Handelsregister „kan en moet inhouden, dat zij een onderdeel is van de jaarrekening, met vermelding van de aard van de wettelijk voorgeschreven verklaring die daarbij is afgegeven” (MAB 1975, blz. 416).

bestaande uit gegevens, die aan de accountant uit hoofde van zijn vorenbedoelde controle reeds *bekend* zijn. (Ze hoeven niet eens uit de eerstbedoelde verantwoording te blijken!)

Is het noodzakelijk, aan de mogelijkheid tot het verstrekken van een verklaring over die andere verantwoording speciale voorwaarden te verbinden? Het antwoord luidt: *neen!* Want het gaat om een *zelfstandige* verantwoording en de *daarbij* horende verklaring.

Maar waarom worden dan *alleen* in het specifieke in artikel 27 omschreven geval wèl voorwaarden gesteld?

Wat betekenen die voorwaarden eigenlijk? M.i. niets anders dan dat de accountant, *alvorens hij zijn onderzoek aanvangt, eerst moet nagaan of de verantwoording valide is*. De in lid 1, sub a, gestelde voorwaarde: „dat in de gegeven omstandigheden het desbetreffende stuk toereikend is” is in wezen een (zwakke) definitie van het door mij in voorgaande bijdragen bepleite, strikte begrip „validiteit”.

#### **Nogmaals: de validiteit van een verantwoording**

In verband met de verklaring bij verbreking van de continuïteit heb ik een lans gebroken voor het begrip „validiteit” van de verantwoording (MAB jan. 1976). Daarbij heb ik een verband teruggelegd naar de verklaring bij de zelfstandige balans (MAB okt. 1975). Ook voor de verklaring bij een deelverantwoording (MAB mrt. 1976) speelde de validiteit een beslissende rol.

En thans stuit ik opnieuw op hetzelfde begrip.

Het heeft niet een algemene betekenis van gegrondheid of aannemelijkheid - zoals bij Burggraaff als hij spreekt van „de validiteit van de continuïteitsverwachting” en „het werkelijkheidsgehalte der continuïteitsveronderstelling” (MAB jan. 1976, blz. 10 en 56) - maar de strikte betekenis van *bruikbaarheid van de verantwoording als meetinstrument* van economische verschijnselen (bij de jaarrekening: jaarresultaat en vermogen) i.v.m. de aard van de activiteit waarover verantwoording wordt afgelegd (verg. MAB 1976, blz. 47).

Ik heb begrip, term en definitie van validiteit niet willekeurig gekozen. Belangstellenden worden hier verwezen naar:

- Prof. G. J. Kruijer: „Observeren en redeneren” (uitg. Boom, 5e dr., blz. 98 en 136);
- H. W. van den Ende: „Beschrijvende statistiek” (uitg. Agon Elsevier, 2e dr., blz. 13 en 14),

aan wie ik deze heb ontleend en die duidelijk maken, dat de beoordeling van de validiteit (de geschiktheid tot meting van wat men *moet* meten) aan het eigenlijke onderzoek (het meten zelf) *voorafgaat*.

Ik moge er in dit verband op wijzen, dat voor een verantwoordingsplichtige die - om welke redenen ook - geneigd is zich aan een behoorlijke verantwoording te onttrekken, in het algemeen twee wegen openstaan:

- hij kan een valide verantwoording opstellen en daarin onjuiste gegevens (getallen, omschrijvingen, rangschikkingen van posten) vermelden. De controle moet dit aan het licht brengen;
- hij kan een verantwoording opstellen, waarvan de gegevens op zichzelf wel

juist zijn, doch geen of onvoldoende betrekking hebben op de aard van de te verantwoorden activiteit. Deze verantwoording is dan niet valide.

Naar ik meen moet de beoordeling van de validiteit ener verantwoording worden losgemaakt van de eigenlijke controle, d.i. de verificatie van de door de verantwoordingsplichtige verrichte „metingen”. (Bij die beoordeling wordt mede in aanmerking genomen: de kring van belanghebbenden waarvoor de verantwoording is bestemd.)

Men vergelijkte deze onderscheiding met die van I. Kleerekoper (Stramien), Nordeman (MAB 1974, blz. 142) en Blokdijk (MAB 1975, blz. 206). Deze schrijvers geven aan het begrip validiteit de term „toereikendheid”, die ik minder juist acht, omdat ze tot eenzijdige beoordeling kan leiden. Voorts vermelden ze de beoordeling „in één adem” met de verificatie van de gegevens. Blokdijk plaatst de „beoordeling van de toereikendheid” zelfs na de verificatie! Echter: *De beoordeling van de validiteit beslist over de vraag of de controle zin heeft, m.a.w. uitvoerbaar is en derhalve hangt daarvan af of de controle-opdracht aanvaardbaar is.*

Anders dan Frielink en Burggraaff meen ik bijvoorbeeld, dat, wanneer de verbreking van de continuïteit van een huishouding vaststaat, de opdracht tot controle van de opeenvolgende jaarrekeningen haar einde heeft gevonden en de controle van een jaarrekening gebaseerd op continuïteit, niet kan worden uitgevoerd c.q. aanvaard, zodat *geen enkele verklaring* daáover kan worden verstrekt!

De bepaling in artikel 13, lid 1: „De goedkeurende verklaring houdt in dat de registeraccountant tot het oordeel is gekomen dat de verantwoording voldoet *aan de eraan te stellen eisen*”, moet geacht worden mede de validiteit daarvan te omvatten (zoals Nordeman en Blokdijk terecht stellen).

Doch uit het verband met de overige leden van dat artikel kan de indruk ontstaan, dat „bedenkingen” tegen de verantwoording *als een valide meetinstrument*, tot uitdrukking moeten of kunnen komen in een voorbehoud of een afkeuring.

Ten onrechte, naar ik meen, omdat zulks zou betekenen, dat de accountant een opdracht zou hebben aanvaard tot controle van een verantwoording, die naar de vorm - mede met het oog op de kring van personen die er kennis van moeten nemen - ongeschikt, niet passend, onbruikbaar, inadequaát was. Door een dergelijk optreden van de openbare accountants wordt „de eer en de stand der registeraccountants” (artikel 5 GBR) bepaald niet bevorderd. Hoe zouden zij trouwens hun declaratie kunnen verantwoorden, betreffende arbeid waarvan *tevoren* vaststond dat zij nutteloos was?

Merkwaardig genoeg komt de validiteit in de GBR op drie plaatsen (verspreid) tot uitdrukking:

- artikel 17, lid 2, stelt de hypothese dat de jaarrekening „een zodanig inzicht geeft in de grootte en samenstelling van het vermogen en het resultaat van de huishouding *als in de gegeven omstandigheden vereist is*”;
- artikel 17, lid 3, verbiedt in het algemeen *een opdracht te aanvaarden* tot onderzoek naar de getrouwheid van een deel van een jaarrekening”;
- artikel 27 verbiedt het doen openbaarmaken van een „mededeling” bij een deel of een verkorting van een jaarrekening, tenzij de accountant „tot het



oordeel is gekomen dat *in de gegeven omstandigheden* het desbetreffende stuk toereikend is”.

De formulering van de validiteit is in het eerste en derde geval wezenlijk dezelfde. Het verschil tussen de zgn. eenmalige balans ex artikel 17, lid 3 en de balans voor de Kamer van Koophandel waar artikel 27, lid 1, sub b, op doelt, bestaat slechts hierin, dat de eerstbedoelde balans rechtstreeks, buiten controle van de jaarrekening als geheel, is gecontroleerd, hetgeen - naar ik hiervóór reeds heb gesteld - een vaktechnische kwestie is, die de verstandige leek koud kan laten.

De vraag mag worden gesteld of de hypothese in artikel 17, lid 2, *mutatis mutandis* niet ook van toepassing is op alle andere verantwoordingen, in die zin dat ook deze „een zodanig inzicht moeten geven als in de gegeven omstandigheden vereist is”.

Nu een dergelijke algemene bepaling in de GBR ontbreekt, behoeft dit de accountant er echter niet van te weerhouden, opdrachten te weigeren tot controle van verantwoordingen die hij niet valide acht. Hij voldoet dan mede en automatisch aan de voorschriften ex artikel 17, leden 2 en 3 en artikel 27.

#### **De inhoud van de verklaring ex artikel 27**

Na het voorafgaande behoeft de inhoud van de verklaring, bedoeld in artikel 27, geen nadere uiteenzetting.

De verklaring behoort rechtstreeks betrekking te hebben op „het desbetreffende stuk” en volgt de normale regelen van de artikelen 12 tot en met 14 GBR. Zij vraagt niet om enige aanpassing aan de in artikel 27 bedoelde situatie.

#### **Samenvatting**

- 1 Redactie en plaatsing van artikel 27 GBR, alsmede de toelichting, zijn verwarrend en tegensprakelijk. Het artikel schaadt de hoofdlijnen van de GBR inzake verklaringen.
- 2 De reikwijdte van artikel 27 is op verschillende punten onzeker, doch in elk geval veel te beperkt.
- 3 Artikel 27 raakt de hypothese van de validiteit, die hier en daar verspreid in de GBR tot uitdrukking komt.
- 4 De validiteits-eis geldt voor alle verantwoordingen.
- 5 De validiteit is een voorwaarde voor de uitvoering c.q. aanvaarding van de controle-opdracht.
- 6 De GBR beletten niet deze voorwaarde in acht te nemen; aldus wordt automatisch aan artikel 27 en overeenkomstige overbodige GBR-voorschriften voldaan.
- 7 De verklaring bij een verantwoording, waarvan de gegevens zijn ontleend aan een andere (gecontroleerde) verantwoording, behoort rechtstreeks betrekking te hebben op het eerstbedoelde stuk.
- 8 Die verklaring vraagt overigens niet om een bijzondere inhoud.

maart 1976