

DE VERKLARING BIJ DE ZELFSTANDIGE BALANS

door Drs. L. J. M. Roozen

Artikel 17, lid 3, van de Gedrags- en beroepsregels registeraccountants (GBR) luidt:

„Het is verboden een opdracht te aanvaarden tot onderzoek naar de getrouwheid van een deel van de jaarrekening.

Dit verbod geldt niet voor een eenmalig onderzoek van de balans met de toelichting, dan wel van de bescheiden die bij andere huishoudingen dan ondernemingen daarvoor in de plaats treden.”

De GBR gebruiken niet de term „zelfstandig” (balansonderzoek), die in de praktijk algemeen gangbaar is. Prof. A. B. Frielink in „De GBR verklaard” gebruikt haar ook, in combinatie met de term „eenmalig” (pag. 41).

De uitdrukking „zelfstandig” duidt niet op de positie van de onderzoeker, maar heeft de betekenis van zelfstandigheid van het verantwoordingsstuk.

Volgens artikel 17, lid 1, GBR is een „jaarrekening” een „samenstel van bescheiden bestaande uit balans, winst- en verliesrekening en toelichting”.

„Samenstel” betekent dat er tussen die bescheiden een *onverbrekelijk verband* bestaat en dat bij loslating daarvan niet meer van een jaarrekening *noch van een deel* van de jaarrekening sprake kan zijn.

De uitdrukking „deel van een jaarrekening” is een contradictio in terminis, wanneer zij wordt toegepast op de balans als zelfstandige verantwoording.

Uit de tegenstrijdigheid, dat het zgn. eenmalig balansonderzoek in artikel 17 GBR is geformuleerd als een uitzondering op het algemeen verbod tot onderzoek naar „een deel van de jaarrekening”, behoeft niet te worden afgeleid, dat het hier niet zou betreffen het onderzoek naar de getrouwheid van de balans als zelfstandig verantwoordingsstuk.

De zinsnede in lid 3: „geldt niet voor” kan trouwens heel goed worden uitgelegd als zijnde geen uitzondering op het voorafgaand verbod, maar een op zichzelf staande bepaling, die in artikel 17 is ondergebracht (verdwaald).

Het is te betreuren, dat de GBR voor de toestemming tot onderzoek van de zelfstandige balans de voorwaarde stellen van de „eenmaligheid” en niet de voorwaarde van de zelfstandigheid van de balans in de vorenbedoelde en hierna uitgewerkte betekenis. Wat kan de zgn. eenmaligheid naar de strekking anders betekenen dan: niet periodiek opeenvolgend, in samenhang met de jaarrekening?

Waarom zou in het kader van een onderzoek met een bijzonder doel (Frielink t.a.p. blz. 68) niet *meermalig* een zelfstandige balans - op in beginsel willekeurige tijdstippen - mogen worden onderzocht?

Bovendien rijst de vraag voor wie het verbod geldt. Voor de collectiviteit van alle registeraccountants (gezien de plaatsing van artikel 17 in Hoofdstuk III: - inclusief de accountants die niet als openbaar accountant optreden)?

Maar hoe kan dan een accountant weten of niet ooit reeds door een externe of interne accountant een eenmalig onderzoek is verricht?

Frielink (t.a.p. blz. 68) ziet een aanvaardbare reden voor het eenmalig onderzoek „bij de aanvang van het fungeren” en heeft hier kennelijk het oog

op de individuele openbare accountant (of maatschap). Maar dan kan de cliënt gemakkelijk aan het beletsel van artikel 17, lid 3, ontkomen, door een andere accountant opdracht te geven.

Artikel 29 GBR is niet waterdicht. De voorwaarde van de eenmaligheid „werkt” niet; zij is een malligheid.

De functie van de zelfstandige balans is, dat zij „inzicht geeft in de grootte en samenstelling van het vermogen” (artikel 17, lid 2, GBR), op enig tijdstip. Van de definitie in artikel 3 van de Wet op de jaarrekening van ondernemingen (WJO): „De balans met toelichting geeft getrouw en stelselmatig de grootte en de samenstelling van het vermogen op het einde van het boekjaar weer”, komen voor de zelfstandige balans de zinsneden: „en stelselmatig” en: „op het einde van het boekjaar” te vervallen, omdat die balans geen functie heeft voor de continuele, periodieke verantwoording.

De functie van de zelfstandige balans is *niet*, verband te leggen met het resultaat over enige periode en derhalve past een vermelding van het resultaat - over welke periode ook - niet in *deze* balans.

Omgekeerd is een balans waarin wél het resultaat over enige periode is vermeld, geen zelfstandige balans, maar nu *wezenlijk* een „deel van een jaarrekening”, waarvan het onderzoek *altijd* verboden behoorde te zijn!

Het dwaalspoor van artikel 17, lid 3, GBR wordt door Frielink (t.a.p. blz. 41) doorgetrokken, waar hij een eerste concreet voorbeeld wil geven van het gebruik van een *voorbehoud*:

„Het voorbehoud komt voor bij het eenmalig zelfstandig balansonderzoek (toegestaan volgens artikel 17, lid 3). Indien de - overigens goedgekeurde - balans met de toelichting het winstbedrag over het verstreken boekjaar bevat, dient in de verklaring een voorbehoud voor de juistheid van dit winstbedrag te worden opgenomen, omdat dit niet in het zelfstandig balansonderzoek betrokken is geweest.

Dit voorbehoud tast de goedkeurende verklaring ten aanzien van het eigen vermogen niet aan; het brengt tot uiting dat geen onderzoek is ingesteld naar de herkomst van het vermogen (storting, winstinhouding vorige jaren, winstinhouding laatstverstreken jaar, herwaardering).”

Tegen deze uiteenzetting moeten de volgende bezwaren worden gemaakt.

a. Aan de inhoudelijke betekenis van de adjectieven „eenmalig” en „zelfstandig” (afzonderlijk en in combinatie) wordt voorbijgegaan.

b. Het betoog steunt op het *stilzwijgend* axioma, dat de vermelding van het winstbedrag over het verstreken boekjaar (waarom alleen die periode?) voor de zelfstandige balans onder omstandigheden gewenst of noodzakelijk kan zijn.

c. De noodzakelijkheid van het voorbehoud wordt rechtstreeks gerelateerd aan het feit dat een gegeven niet is onderzocht (dit wordt t.a.p. blz. 68 eens herhaald). Daarbij komt niet aan de orde de vraag of het onderzoek zich bij deze *specifieke* opdracht tot dat gegeven had moeten uitstreken. Zo ja, dan was de accountant in verzuim, hetgeen hij niet met een voorbehoud kan goedmaken. Zo nee, dan is een voorbehoud niet nodig.

Een voorbehoud brengt niet tot uiting dat geen onderzoek is ingesteld naar bepaalde gegevens in de verantwoording, maar vermeldt de bedenkingen of onzekerheden die *na het opgedragen onderzoek zijn blijven bestaan*.

d. Evenmin kan het achterwege blijven van onderzoek (en nog wel tegelijk!) een reden zijn om te veronderstellen, dat de goedkeurende strekking van de verklaring door het voorbehoud niet is aangetast.

(Daarbij gaat het om de goedkeuring van de verantwoording *als geheel* en niet om „de goedkeurende verklaring ten aanzien van het eigen vermogen“.)

Die vraag (aantasting of geen aantasting) is afhankelijk van de „draagwijdte“ van de bedenkingen of onzekerheden (artikel 14, lid 1, GBR).

In een geval nu, waarin de jaarwinst een noodzakelijk bestanddeel is van een zelfstandige balans (door Frielink ten onrechte als mogelijk aangenomen, zonder illustratie of bewijsvoering), is de draagwijdte van de onzekerheid omtrent de grootte van die jaarwinst - onafhankelijk van het getoonde bedrag - zó groot, dat aan de goedkeurende verklaring wezenlijk afbreuk wordt gedaan (zodat volgens artikel 13, lid 2, GBR geen goedkeurende verklaring, met of zonder voorbehoud, mag worden afgegeven).

e. De specificatie van het *eigen* vermogen naar herkomst impliceert geenszins, dat „het winstbedrag over het verstreken boekjaar“ wordt getoond of een splitsing in „winstinhouding vorige jaren“ en „winstinhouding laatstverstreken jaar“ wordt gemaakt.

Ik moge in dit verband verwijzen naar artikel 20 WJO en de toelichting daarop in de uitgave-Samsom (III Artikel 20-5).

De verwijzing is slechts ter illustratie, want de voorschriften van de WJO zijn op de zelfstandige balans, geen jaarrekening zijnde, niet van toepassing. De balans bedoeld in artikel 57 u K is een *enkele* balans, die niet zelfstandig is; de verklaring bij deze balans 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.

In artikel 20 WJO met toelichting is slechts sprake van een splitsing in:

gestort kapitaal

agio

herwaardering en

ingehouden winst

Deze opsomming is uitputtend.

Het bedrag van de ingehouden winst heeft niet betrekking op een bepaalde periode en in elk geval niet op de winstinhouding van het laatstverstreken jaar (zelfs al zou het daarmee toevallig samenvallen: de benaming van de post is beslissend).

De post „ingehouden winst“ kan worden bepaald door eerst het totale eigen vermogen vast te stellen uit het saldo van de gecontroleerde aktiva en passiva en daarna gestort kapitaal, agio en herwaardering af te trekken. Deze laatste drie posten zijn in beginsel ook bij een investigation wel vast te stellen.

Maar zelfs deze splitsing van het eigen vermogen is voor de zelfstandige balans niet relevant. In dit verantwoordingsstuk gaat het om het bestaan en de grootte van de aktiva en passiva en het eigen vermogen heeft niet meer betekenis dan het saldo daarvan.

Onzekerheden omtrent de grootte van dit saldo is steeds terug te voeren tot onzekerheid omtrent het bestaan en de grootte van één of meer aktiva en passiva, terwijl in het kader van het onderhavige probleem (ook in de gedachtengang van Frielink) alle aktiva en passiva worden verondersteld („overigens”) te zijn „goedgekeurd”.

Samenvatting

Axioma: behalve als deel van de jaarrekening bestaat er in het maatschappelijk verkeer geen behoefte aan een balans, waarin periode-winsten worden getoond.

Major: het kenmerk van „de balans met toelichting” bedoeld in artikel 17, lid 3, GBR is de zelfstandigheid van deze verantwoording.

Minor: Voorwaarde voor die zelfstandigheid is de niet-opneming van periode-winsten.

Conclusie: Een voorbehoud, betrekking hebbende op periode-winsten, komt bij de verklaring voor de zelfstandige balans niet aan de orde.

Aanbeveling: De in artikel 17, lid 3, GBR gestelde voorwaarde van de zgn. eenmaligheid ware te vervangen door de voorwaarde van de niet-opneming van periode-winsten.