

# DE ZOGENAAMDE SAMENGESTELDE VERKLARING

*door Drs. L. J. M. Roozen*

## **Inleiding**

Het Nederlands Instituut van Registeraccountants heeft d.d. 23 juni 1976 een ontwerp meningsuiting, getiteld: „De inhoud van de accountantsverklaring bij de jaarrekening van ondernemingen met continuïteitsproblemen” doen verschijnen.

In het ontwerp wordt een aantal situaties onderscheiden, afhankelijk van:

- het oordeel over de continuïteit (niet verbroken - verbroken - onzeker),
- degene die het oordeel velt (verantwoordingsplichtige of accountant) en de voor de jaarrekening gekozen waarderingbasis (continuïteit - liquidatie).

Voor de situaties, waarin de accountant onzeker is of de continuïteit is verbroken en de jaarrekening op continuïteitsbasis is opgesteld, wordt in het ontwerp (de gevallen 2 en 4) de volgende „samengestelde” verklaring als „beste oplossing” aanbevolen.

„Wij hebben de jaarrekening 19.. van de vennootschap X gecontroleerd. Uit deze jaarrekening en het verslag van de directie blijkt onzekerheid over het voortbestaan van de onderneming. Wij kunnen ons met de hieromtrent verstrekte informatie verenigen.

De in de jaarrekening toegepaste waarderingsgrondslagen zijn bepaald op basis van de veronderstelling dat de onderneming zal kunnen voortbestaan. Bij dit uitgangspunt zijn wij op grond van ons onderzoek van oordeel dat de jaarrekening een getrouw beeld geeft van de grootte en samenstelling van het vermogen van de vennootschap op 31 december 19.. en van het resultaat over 19..

Indien de onderneming echter zal moeten worden beëindigd zijn de gekozen waarderingsgrondslagen niet toepasselijk en is het opnemen van liquidatieverplichtingen ten onrechte achterwege gebleven. Alsdan zijn wij van oordeel dat de jaarrekening niet een getrouw beeld geeft van de grootte en samenstelling van het vermogen van de vennootschap op 31 december 19..”

Het onderwerp is gepubliceerd en het NIVRA-bestuur noemt als voornaamste aanleiding een door hem vastgesteld misverstand in het verkeer over de interpretatie van de beroepsregelen.

Voorts is de uitwerking zó origineel, dat een toetsing aan de bestaande grondslagen van de GBR moet beslissen over een wijziging of handhaving van die grondslagen en in elk geval kan die toetsing het inzicht daarin verdiepen. Een openbare discussie over het ontwerp is daarom, van de aanvang af, ten zeerste gewenst. Het navolgende is een poging daartoe bij te dragen.

## **De aanleiding voor het ontwerp**

In het voorwoord van het NIVRA-bestuur worden twee motieven voor de hernieuwde studie genoemd:

a. Verschil in opvatting en praktijk over de inhoud van de verklaring bij continuïteitsproblemen.

De gewenstheid van een communis opinio en een uniforme toepassing kan worden onderschreven, doch beslist niet over een bepaalde inhoud.

b. Doorslaggevend lijkt de volgende overweging van het Bestuur: „Ernstiger is evenwel, dat in de praktijk de verklaring van oordeelonthouding als een afkeurende verklaring wordt ervaren (. . .)”

Tegen deze overweging richten zich mijn eerste bezwaren.

In de eerste plaats wordt deze bewering niet gestaafd door de resultaten van een verantwoord opinie-onderzoek, althans blijkt daarvan niets. Mijn eigen praktijkervaring wijst niet in die richting. Wel kan het voorkomen, dat een verantwoordingsplichtige, die gerekend had op een goedkeurende verklaring, zich emotioneel of om taktische redenen in die geest uitlaat, doch dit behoeft de accountant niet uit zijn evenwicht te brengen. Het verschil tussen een oordeelonthouding en een afkeuring (resp. goedkeuring) moet iedere verstandige leek zijn duidelijk te maken. Bovendien: zijn wij vergeten, dat de introductie van de oordeelonthouding juist een tegemoetkoming was aan een gegroeide praktijk?

In de tweede plaats mag het verwondering wekken, dat niet mede – en eerst! – wordt overwogen of een geconstateerde „ervaring” van het publiek op reële gronden steunt. Zo dat niet het geval is, moet het gestelde probleem worden opgelost door een vakkundige voorlichting van de individuele accountants aan hun cliënten, en/of door publieke voorlichting van het NIVRA. Een klakkeloos volgen van een verkeerde opvatting bij het publiek is bezwaarlijk te rijmen met de onafhankelijkheid en met de zelfstandigheid van het oordeel, die de wezenskenmerken zijn van de publieke functie.

In de derde plaats richt zich het onder b geciteerde tegen de oordeelonthouding als zodanig, d.w.z. niet alleen in verband met continuïteitsproblemen. Er is trouwens geen redelijk argument aan te voeren voor de stelling, dat de oordeelonthouding alléén als een afkeurende verklaring „wordt ervaren”, indien zij in verband met continuïteitsproblemen wordt gehanteerd.

Aanvaarding van de voorstellen van de werkgroep zou derhalve logischerwijze voeren tot een integrale *vervanging* van de verklaring van oordeelonthouding door de zgn. samengestelde verklaring.

#### **De aard van de „samengestelde” verklaring**

Wezen en kenmerk van de „samengestelde” verklaring worden taalkundig niet gedekt door de term „samengesteld”.

„Samenstel” duidt op een eenheid (vergelijk artikel 17 GBR: *de jaarrekening als „het samenstel van bescheiden”*), alsof van één verklaring sprake zou zijn.

In werkelijkheid wordt een *twee-voudige* verklaring voorgesteld: omtrent dezelfde verantwoording zouden twee verklaringen worden verstrekt.

Wil men niettemin tussen die twee verklaringen een verband leggen en via dat verband (negatie tegenover affirmatie van continuïteitsverbreking), toch besluiten tot de eenheid van één verklaring, dan moet gezegd worden, dat die verklaring raadselachtig is als orakeltaal. Zij is in *die* eenheid in de letterlijke betekenis *dubbelzinnig*.

#### **Strijd met de gedrags- en beroepsregelen (GBR)**

De werkgroep rapporteert:

„Nader valt te onderzoeken of de voorgestelde tekst van de accountantsverkla-

ring zich verdraagt met artikel 12, lid 2, van de GBR.”

Het komt mij voor, dat een nader onderzoek geheel overbodig is. De strijdigheid is evident:

a. De GBR opent slechts de mogelijkheid tot het afgeven van één der daarin genoemde verklaringen bij elke verantwoording (als geheel!), t.w. „hetzij” een goedkeuring (al of niet onder voorbehoud), „hetzij” een afkeuring, „hetzij” een oordeel onthouding (artikel 12, leden 1 en 2).

De „samengestelde” verklaring bevat twee verklaringen: een goedkeuring en een afkeuring.

b. Die twee verklaringen zijn elk voor zich stellig, doch spreken elkaar lijnrecht tegen (zij moeten betrekking hebben op de verantwoording „als geheel!”). De „samengestelde” verklaring - als eenheid opgevat - is in de hoogst denkbare mate „dubbelzinnig”: zij is onzinnig.

c. De twee verklaringen bevatten elk een *voorbehoud* („Bij dit uitgangspunt . . .” en „Indien . . .”), waarbij niet wordt voldaan aan:

- 1 het voorschrift van de bewoordingen „onder voorbehoud . . .” (artikel 14, lid 1, GBR);
- 2 het voorschrift, de draagwijdte aan te geven (artikel 14, lid 1, GBR);
- 3 het voorschrift, dat het voorbehoud aan de strekking van de verklaring niet wezenlijk afbreuk mag doen (artikel 13, lid 2, GBR), hetgeen de twee verklaringen op de meest duidelijke wijze doen ten opzichte van elkaar.

Een ernstige leemte in het voorstel is dat niet wordt aangegeven, *welke* wijzigingen in de GBR noodzakelijk zouden zijn voor een introductie van de zgn. samengestelde verklaring die, zoals eerder betoogd, de verklaring van oordeelonthouding integraal zou gaan vervangen, wil de bij het publiek gesignaleerde verwarring met de afkeuring op de voorgestelde wijze ondervangen worden.

### **Toepassing buiten de continuïteitsproblemen**

Hiervóór heb ik betoogd, dat het voornaamste aangevoerde argument voor de toepassing van de zgn. samengestelde verklaring algemeen geldend is en de consequentie heeft van een vervanging van elke oordeelonthouding door een tweevoudige verklaring.

Enkele voorbeelden:

a. Onzekerheid over subsidies.

De tweevoudige verklaring zou luiden:

„Bij het uitgangspunt dat de overheid het exploitatie tekort volledig zal subsidiëren zijn wij op grond van ons onderzoek van oordeel, dat de jaarrekening een getrouw beeld geeft (enz.).

Indien echter wordt verondersteld, dat de overheid een aanmerkelijk deel van het tekort niet zal subsidiëren, alsdan zijn wij van oordeel dat de jaarrekening niet een getrouw beeld geeft (enz.).”

b. Onzekerheid over de grootte van posten van de jaarrekening (omzet, waarde van activa, noodzakelijke voorzieningen enz.).

Zou bijv. de accountant in onzekerheid verkeren over de hoogte van een getroffen voorziening, dan zou die tweevoudige verklaring luiden:

„Bij het uitgangspunt dat de voorziening voldoende is, zijn wij op grond van ons onderzoek van oordeel, dat de jaarrekening een getrouw beeld geeft (enz.). Indien

echter wordt verondersteld dat de voorziening onvoldoende is, alsdan zijn wij van oordeel dat de jaarrekening niet een getrouw beeld geeft (enz.).”

De duisterheid en irrelevantie van de twee voudige verklaring is in deze voorbeelden nog opvallender.

Toch zou hier met evenveel reden beweerd kunnen worden (cit. werkgroep): „dat door de accountant *precies* wordt gezegd wat de belanghebbende wil weten”, en: „Van de accountant mag (. . .) worden verlangd, dat hij uiteenzet hoe hij tegen de situatie aankijkt”.

Veronachtzaamd wordt, dat het verkeer wil weten of de verantwoording juist is en dat een oordeel van de accountant betrekking heeft op de verantwoording *als geheel*.

Dat is geheel iets anders dan een nauwkeurige uiteenzetting van de situatie, waarin het bedrijf zich volgens de accountant bevindt.

Die uiteenzetting is in eerste instantie bestemd voor de verantwoordingsplichtige en - zo nodig en praktisch mogelijk - voor een beperkt verkeer; zij geschiedt binnen het kader van de *adviserende functie* en wel *mondeling*, waardoor zij niet het karakter heeft van een verklaring. (De verklaring immers is in de nieuwe beroepsregelen (GBR) uitdrukkelijk beperkt tot een *schriftelijke* mededeling; diende die wijziging niet juist ten behoeve van een onbelemmerde uitoefening van de adviseerende functie?). Binnen dat kader kan de accountant eventueel mededelen, of hij bij opheffing van de onzekerheid over de continuïteit al of niet in staat is een stellige (goedkeurende of afkeurende) verklaring af te geven.

### **Zelfstandigheid van het oordeel**

Een ander bezwaar betreft de betekenis die in dit verband systematisch (zie de tabel) wordt toegekend aan het standpunt van de verantwoordingsplichtige voor de vorming van het oordeel van de accountant.

De uitdrukkelijke verwijzing in het model van de samengestelde verklaring naar de „informatie” van de verantwoordingsplichtige (blz. 7, 1e kolom) is m.i. geheel misplaatst, althans overbodig (zie artikelen 12, lid 1 en 26, lid 2, GBR).

### **Onjuiste uitwerking van de variabelen**

Zijdelings merk ik op dat de werkgroep zonder meer voorbij gaat aan mijn betoog in MAB jan. 1976, volgens welke in de gevallen 3, 5 en 6 (de accountant is zeker van een verbreking van de continuïteit, doch de jaarrekening is vastgesteld op continuïteitsbasis) sprake is van een niet-valide verantwoording (C i.p.v. L), waarbij *geen enkele* verklaring kan worden verstrekt, terwijl zij het door mij bestreden standpunt van Frieling overneemt, dat de afkeuring prevaleert boven de oordeelonthouding (zie het model van de twee voudige verklaring).<sup>1)</sup>

Nadat als probleem is gesteld, dat het publiek de oordeelonthouding ervaart als een afkeuring, wordt in een aantal gevallen stilzwijgend de oordeelonthouding vervangen door de afkeuring!

---

<sup>1)</sup> De raadpleging van mijn MAB bijdrage heeft geen enkele invloed gehad op het voorstel van de werkgroep. Dat zij zo, maar worde hierbij wel vastgesteld

### Onvolledige opsomming der variabelen

Het ontwerp laat buiten beschouwing de gevallen waarin de accountant zonder continuïteitsproblemen tot een *afkeuring* zou zijn gekomen.

De twee voudige verklaring wordt nu zo mogelijk nog raadselachtiger:

„Bij het uitgangspunt dat de onderneming zal kunnen voortbestaan, zijn wij van oordeel dat de jaarrekening *niet* een getrouw beeld geeft (enz.), omdat (enz.).

Ook al zouden onze bezwaren genoemd in de eerste alinea zijn opgeheven, zijn wij, indien wordt uitgegaan van de veronderstelling dat de onderneming zal moeten worden beëindigd, niettemin van oordeel dat de jaarrekening niet een getrouw beeld geeft (enz.), omdat (enz.)”,

*of* (althans redactioneel duidelijker):

„Bij het uitgangspunt dat de onderneming zal moeten worden beëindigd, zijn wij van oordeel dat de jaarrekening niet een getrouw beeld geeft (enz.).

Indien de onderneming zal kunnen voortbestaan, zijn wij *niettemin* van oordeel, dat de jaarrekening niet een getrouw beeld geeft (enz.), omdat (enz.)”

Hier raken wij de werkelijke moeilijkheid bij de toepassing van de oordeelonthouding: betekent die dat, behalve de met name te noemen onzekerheden, de verantwoording juist is?

### De oordeelonthouding betreft de verantwoording als geheel

Met Frielink ben ik van oordeel, dat een toevoeging „overigens juist” of „overigens is ons van enige onjuistheid niet gebleken” in de verklaring van oordeelonthouding niet past.<sup>2)</sup>

De onthouding betreft de verantwoording *als geheel* en laat de vraag of, zonder de genoemde onzekerheden, de verantwoording zou zijn goedgekeurd *of afgekeurd*, volledig onbeantwoord. Eerst wanneer de onzekerheden zijn opgeheven kan alsnog een stellige (goedkeurende of afkeurende) verklaring volgen.

Een en ander kan onderwerp uitmaken van de mondelinge „uiteenzetting” van de accountant „hoe hij tegen de situatie aankijkt”.

De verklaring van oordeelonthouding betekent, dat de controle-arbeid niet (of nog niet) heeft gevoerd tot een vervulling van de functie, t.w. de bijdrage tot de zekerheid voor het verkeer dat de verantwoording juist is. Op zichzelf een ongerijmdheid, maar wij hebben die vorm van de „verklaring” nu eenmaal aanvaard.<sup>3)</sup>

Een oordeelonthouding is een voor het verkeer bestemde mededeling dat de accountant *géén* oordeel heeft over *de* juistheid van de verantwoording *als geheel*. Elke afwijking van dit beginsel (en de zgn. samengestelde verklaring leidt daar onherroepelijk toe) betekent alleen maar dat de lappendeken nog bonter, de functievervulling voor het publiek nog mysterieuzer wordt.

### Samenvatting

- 1 Eerst worde de bewering dat in het verkeer sprake is van verwarring van de oordeelonthouding met de afkeuring, getoetst aan de werkelijkheid.
- 2 Zo die verwarring blijkt te bestaan, ware te overwegen of die verwarring op goede gronden berust.

<sup>2)</sup> MAB mei 1976, blz. 290.

<sup>3)</sup> In het MAB mei 1976 heb ik de invoering van de oordeelonthouding een verarming van de openbare functie genoemd en aanbevolen er een spaarzaam gebruik van te maken.

- 3 Zo niet, dan berade men zich over een deskundige, individuele en algemene voorlichting.
- 4 De „samengestelde” verklaring maakt de oordeelonthouding overbodig en is buitendien in strijd met vrijwel alle bepalingen in het hoofdstuk „Verklaringen” van de GBR, en met zijn grondslagen.
- 5 Wijziging van de GBR volgens de voorstellen van de werkgroep kan een eventuele verwarring bij het publiek slechts vergroten.

*augustus 1976*