

Drs. A. Schilder R.A.

De accountantsverklaring in het kader van de WIR

1. Inleiding: Accountantsverklaringen en onzekerheden

In toenemende mate vindt binnen het accountantsberoep overleg en discussie plaats betreffende de formulering van accountantsverklaringen in situaties van onzekerheid. In hoofdzaak gaat daarbij de aandacht uit naar de verklaring bij de jaarrekening: hoe dient de accountant te spreken in situaties van onzekerheid over de continuïteit van de onderneming? Of hoe dienen zijn bewoordingen te zijn in die gevallen waar, door de te beperkte interne controle vanwege de geringe omvang der onderneming, onzekerheid moet bestaan over de volledigheid van zekere posten? De accountant, geconfronteerd met door hem niet weg te nemen objectieve onzekerheden, zoekt naar woorden die zowel de situatie als zijn oordeel tot hun recht doen komen.

Déze (nogmaals: objectieve) onzekerheden en de verwoording daarvan zijn niet het onderwerp van dit artikel. Het gaat in het navolgende om de subjectieve, eigen onzekerheid, die de accountant kan ervaren bij een bijzonder soort controles, namelijk die van aanvragen voor WIR-premies - uitmondend in de vraag of bewoordingen én karakter van de verklaring bij dergelijke aanvragen deze onzekerheid wel voldoende doen uitkomen.

Deze materie is zowel voor registeraccountants als accountants-administratieconsulenten van belang: beide beroepsgroepen mogen immers deze verklaringen afgeven. Zeker nu zij steeds meer raakvlakken zullen krijgen inzake het controleren van verantwoordingen, acht ik het van belang de WIR-verklaring nog eens te overdenken.

Waar zich binnen ons beroep zoveel verschillende situaties van onzekerheid voordoen, lijkt het geboden per situatie zo concreet mogelijk te overwegen en af te wegen (en uiteindelijk te spreken). Dientengevolge is het vervolg van dit artikel beperkt tot de verklaring bij aanvragen voor WIR-premies, zonder te pogen de conclusies hieruit algemener te stellen. De algemenere conclusie moge hooguit zijn, dat zorgvuldige afweging steeds opnieuw zal moeten geschieden, al naar gelang de omstandigheden zijn.

2. De accountantsverklaring in het kader van de WIR

Onder deze titel werd in het MAB van september 1981 (pp 457-470) een korte discussie gevoerd door de collega's H. Baas en drs. E. Th. van Emmerik. Collega Baas constateerde in zijn naschrift, dat een verschil van

mening bleef bestaan over de vraag, of de accountant wel de vereiste deskundigheid bezit om bepaalde gegevens, die voorkomen in de aanvraag voor een DIR-verklaring (DIR = Dienst Investerings Rekening), te kunnen controleren - wat naar zijn mening niet het geval is. Dientengevolge stelde hij een andere tekst van de accountantsverklaring voor, waarin melding wordt gemaakt van ondersteunende mededelingen van onafhankelijke deskundigen. Collega Van Emmerik daarentegen verdedigde de bestaande modelverklaring, en stelde daartoe dat de accountant in principe wel deskundig is, en mede gezien de ruimere toleranties (de gegevens moeten 'aannemelijk' zijn) slechts bij uitzondering derden zal behoeven te raadplegen. Beide scribenten waren het erover eens, dat terecht sprake is van een goedkeurende verklaring conform de definitie van art. 1 GBR, zijnde de 'schriftelijke mededeling van een accountant inhoudende de uitkomst van een onderzoek naar de getrouwheid van een verantwoording'; beiden onderstreepten ook, dat het beroep zich aan de maatschappelijke behoefte aan een accountantsverklaring niet kon onttrekken op grond van controle-technische problemen. Blijft derhalve slechts de vraag of de accountant terzake voldoende deskundig is om de aannemelijkheid te kunnen verklaren (Van Emmerik) of (vrijwel) altijd derden moet inschakelen, waarvan dan akte (Baas).

Naar mijn mening is de problematiek rond deze 'aannemelijkheidsverklaring' nog niet geheel uit de verf gekomen, en behoeven andere facetten dan bovengenoemde eveneens kritische overweging. Wel is de deskundigheid van de accountant een belangrijk punt. Ik zou een en ander nader willen illustreren aan de hand van de accountantsverklaring bij een ROT-aanvraag (ROT = Ruimtelijke Ordenings Toeslag). De oorspronkelijke gedachtenvorming vond weliswaar plaats rond de Grote Projecten Toeslag, doch de GPT is een wat bijzonder geval. Gezien de omvang van de investeringsbedragen namelijk is de kans zeer reëel, dat de aanvragende onderneming zodanig groot is, dat een registeraccountant aldaar reeds fungeert, en een goede administratieve organisatie en interne controle aanwezig zijn, waarvan de accountant ook gebruik kan maken bij zijn onderzoek van de GPT-aanvraag. Tevens zullen uitgebreide interne onderzoeken en calculaties ter beschikking staan. Bij de aanvrager van de ROT-premie kan dit echter heel anders liggen.

3. De ROT-aanvraag

De ROT-premie is een toeslag op basis-WIR-premies voor gebouwen of installaties, en bedraagt maximaal 15%. De premie wordt toegekend aan ondernemingen, die hun bedrijf verplaatsen uit het SIR-gebied naar een groeikern.

De hoogte van het premiepercentage wordt in principe vastgesteld door de DIR, door middel van de volgende formule:

$$\frac{\text{aantal m}^3 \text{ (soms: m}^2\text{) oude gebouw} \times 1,25}{\text{aantal m}^3 \text{ (soms: m}^2\text{) nieuwe gebouw}} \times 100 = F$$

F wordt vervolgens afgerond op het naastliggend tiental = P (maximaal 100). Inzake deze P-waarde geeft de DIR een verklaring af. Op grond hiervan stelt de inspecteur de ROT-premie vast, zijnde $\frac{P}{100} \times 15\%$.¹

Twee aspecten zijn hierbij van belang: de afronding op tientallen procenten en de m³-berekening. De afronding impliceert, dat F = 64,9 leidt tot P = 60, terwijl voor F = 65,0 P wordt 70. Dit leidt tot een premieverschil van 1,5% (10% van 15%). Bij een gebouw met een kostprijs van f 5 miljoen scheelt dit f 75 000. Ik geef deze berekening om helder te maken dat een kleine fout in de berekening van het aantal m³ soms grote premieconsequenties kan hebben: immers, als F dichtbij een tiental ligt, leidt een fout in de berekening niet snel tot een foute P-waarde en onjuiste ROT-premie; doch als F ver van een tiental af ligt, kan deze kleine fout grote premieconsequenties hebben. Zeker in het laatste geval heeft de aanvrager er alle belang bij om de berekening te beïnvloeden, door òf de m³ van het oude gebouw te verhogen òf de m³ van het nieuwe gebouw wat te verlagen. Men kan denken aan buitenmaten of binnenmaten, het al of niet meerekenen van functieloze ruimten, e.d. Voeg hier nog aan toe, dat het 'oude gebouw' in de praktijk kan bestaan uit een combinatie van grachtenpanden, kelders, loodsen en woonhuisgedeelten, die niet zo eenduidig toegankelijk en na te rekenen zijn, en dat het nieuwe gebouw nog wel eens schuine daken, ronde muren of verspringende etages heeft, en de conclusie moge duidelijk zijn, dat het berekenen en controleren van de juiste F-waarde niet altijd eenvoudig is, maar desalniettemin soms grote betekenis heeft.

En tenslotte: iedere onderneming kan zich verplaatsen. Ongeacht welke mate van interne deskundigheid terzake van m³-berekeningen. Altijd is de accountantsverklaring voor de ROT-aanvraag nodig - maar soms is de accountant de enige die weet hoe de berekening moet geschieden. Doch die berekeningen zijn in niets ingebed, houden geen verband met rendementen, maar staan op zichzelf. Dit impliceert, dat de accountant bij zijn controle vaak geen steun vindt in enige mate van interne controle, calculaties of verbanden met gegeven grootheden, doch uitsluitend op de feitelijke gegevens moet afgaan. Daarmee moge het probleem opnieuw gesteld zijn: kan de accountant met voldoende mate van nauwkeurigheid m³-berekeningen van gebouwen controleren? En: doet hij dat?

4. De deskundigheid van de accountant en van de DIR

De accountant kan zeker m³-berekeningen controleren. Hoogte maal breedte maal lengte kan hij voor een simpel pand desnoods nameten en narekenen. Maar de simpele gevallen terzijde latend, moeten we in zijn algemeenheid stellen, dat de accountant niet deskundig is om bouwtekeningen te lezen, om bijzondere, schuine, verspringende of ronde vormen na te rekenen.

Hij kan er zich nog wel van overtuigen, of in principe door de aanvrager hiermee rekening is gehouden; hij kan zich de berekeningen laten voorleggen en op rekenkundige juistheid nagaan; hij kan zelfs inhoudelijk redelijk controleren - maar niet met de mate van nauwkeurigheid die bij de ROT-berekening nu juist zo belangrijk kan zijn. Aangezien deze nauwkeurigheid niet vervangbaar is door ruimere toleranties, moet de conclusie zijn, dat de accountant onvoldoende deskundigheid bezit om het verplaatsingsvolume te controleren. Hij kan inderdaad niet verder gaan dan mee te delen, dat de berekening hem aannemelijk voorkomt - en dat is dan ook de praktijk.

Rijst opnieuw de vraag, of de accountant dan toch niet derden-deskundigen in zou moeten schakelen, zoals collega Baas principieel stelt. Collega Van Emmerik ontwijkt het probleem enigszins door te stellen dat bij de grotere accountantsmaatschappen de deskundigheid dan wel in eigen huis aanwezig is. Dat zou betekenen, dat kleinere maatschappen eigenlijk minder in staat zijn om WIR-verklaringen af te geven en bij voortduring externe deskundigen moeten inschakelen. Ook stelt hij (p. 468): '... Naarmate de berekeningen nauwkeuriger zijn en binnen de organisatorische procedures van de onderneming zijn ingebed, zal de accountant stelliger kunnen zijn in zijn oordeel...'. Van deze verschillende graden van stelligheid komt in de accountantsbeoordelingen echter niets naar voren, zodat dit geen argument mag zijn pro de eigen mogelijkheden van de accountant. Neen, voor de principiële discussie moet overeind blijven, dat de accountant soms wel, maar vaker niet, en dus in zijn algemeenheid niet deskundig is bij de controle van genoemde technische berekeningen. De derde-deskundige van Baas lijkt dan voor de hand te liggen.

Toch komt het mij voor, dat de behoefte aan deze derde niet bestaat bij het maatschappelijk verkeer. De derde is namelijk reeds aanwezig in de vorm van de DIR. Want wat is de praktijk?

De ROT-aanvraag met accountantsverklaring komt bij de DIR. De DIR beoordeelt deze in eerste instantie vanaf papier, en vraagt desgewenst nadere inlichtingen. Daarna besluit de DIR of een eigen aanvullend onderzoek wenselijk is. Regelmatig is dit het geval; dan zendt de DIR een eigen afvaardiging van specialisten, die zich een eigen en onafhankelijk oordeel vormen over de berekeningen. Op basis van dit oordeel geeft de DIR zijn verklaring af. Dit oordeel wijkt herhaaldelijk af van de door de onderneming ingediende en door de accountant aannemelijk verklaarde berekening. In feite fungeert de accountantstoets dus als een voorselectie, waardoor de DIR erop mag vertrouwen, dat geen grove onjuistheden vermeld zijn. Het aardige is nu, dat niemand moeite heeft met het feit dat het oordeel van de DIR afwijkt van de berekening van ondernemer en accountant (al kan er uiteraard wel flinke discussie zijn). De accountant heeft dit al uitgelegd aan de onderneming, en de DIR heeft er begrip voor, dat anderen tot een afwijkende berekening kwamen - zoals mij door DIR-functionarissen ook is meegedeeld.

Aangezien het inschakelen van derden daardoor alleen kostenverhogend zou werken, terwijl de procedure inhoudelijk goed bevalt, moet dit naar mijn mening niet als vaste regel voorgesteld worden. Uiteraard kan de onderneming en/of accountant zich altijd door derden laten bijstaan - maar

dat is dan een eigen behoefte, die los moet staan van de noodzaak voor accountants om zich als regel op derden te verlaten in deze materie.

Conclusie tot dusver moge zijn: dat de accountant in het algemeen gesteld niet deskundig is om ROT-berekeningen te controleren; dat de DIR echter gebaat is bij zijn aannemelijkheidsoordeel, en voor het overige zelfstandig oordeelt. En voorts, dat deze procedure goed werkt.

5. De aannemelijkheidsverklaring heroverwogen

Desalniettemin blijft het beroep achter met een wat problematische situatie: de accountant geeft een goedkeurende verklaring - maar als anderen (in casu de DIR) anders oordelen is het ook goed.

Ik vraag mij af, of deze situatie werkelijk gewild is - maar te meer of dit acceptabel is. Collega Baas heeft mijns inziens in principe gelijk met zijn modelverklaring en -aanpak - maar de maatschappelijke behoefte daaraan bestaat niet. Is er dan toch iets mis gegaan?

Men zou dit mogen vermoeden, als de overwegingen van het Bestuur herlezen worden. 'Het bestuur is zich er van bewust dat op de bovenvermelde verklaring kritiek mogelijk is. Het heeft echter overwogen dat als een maatschappelijke behoefte blijkt te bestaan dat bepaalde informatie wordt voorzien van een accountantsverklaring (zoals in het onderhavige geval door de wetgever wordt verlangd) het beroep zich op grond van controle-technische problemen daaraan niet kan onttrekken doch wegen moet zien te vinden waarop op zo goed mogelijke wijze kan worden voldaan aan hetgeen van het beroep wordt gevraagd.' (De accountant, januari 1979, p. 331.)

In zijn algemeenheid is dit uitgangspunt een goede zaak. Toch is de zaak daarmee niet afgedaan. Want welke normering is er voor 'zo goed mogelijk'? Ter contrastering moge ik even een vergelijking trekken met een situatie, waar wij beroepshalve (vermoed ik) nog wel eens voor waarschuwen: een productiebedrijf gaat een nieuw c.q. gemodificeerd produkt op de markt brengen, omdat er grote vraag naar is, mede gezien de kwaliteit van reeds gevoerde produkten - ondanks dat er productie-technische problemen zijn. Zal de accountant dan niet zeggen: begin er alleen aan als u zeker weet dat u de productieproblemen onder de knie krijgt - maar verval niet in 'zo goed mogelijke' produktie, want als 'zo goed mogelijk' anders is dan 'goed' ondergraaft u uw onderneming en dus ook de huidige goede naam bekendheid.

Welnu, als ik het produkt 'accountantsverklaring' in simpel Nederlands moet typeren, dan is dat: wij zeggen dat het zó is - en dus is het niet anders; wij staan voor datgene wat wij verklaren.

Zeker, met toleranties; maar de toleranties bij de jaarrekening zijn juist zodanig, dat het beeld van vermogen en resultaat daardoor niet mag veranderen. Maar bij de WIR-verklaringen zijn die toleranties nu juist zeker niet per definitie aanwezig - of de ROT-premie nu 4,5% of 6% wordt is ons toch niet onverschillig? Als de eigen berekening op 6% uitkomt en de accountant oordeelt die berekening getrouw - dan staat hij daarvoor.

In dit verband zij onderstreept, dat de aan de ROT-verantwoording te

stellen eisen duidelijk zijn; de inhoudelijke vulling van de getrouwheid terzake is daarmee gegeven.

Collega Van Emmerik stelt (p. 469): 'De aannemelijkheid is een minder vergaande eis dan de juistheid'; dit lijkt mij in zoverre onjuist, dat de eis, te stellen aan de verantwoording, simpel die van juistheid is (in dit geval identiek aan getrouwheid), en dat de accountant wordt gevraagd de juistheid van die verantwoording aannemelijk te achten - met andere woorden, aannemelijkheid is geen eis, te stellen aan de verantwoording zelf, maar aan de inhoudelijke juistheid. (Overigens is 'aannemelijk' een vrij vaag begrip - men zou dit willen concretiseren door toe te lichten in hoeverre iets aannemelijk is, of op welke punten meer of minder; doch dit is praktisch niet haalbaar te achten.)

In feite deelt de accountant dus mede, dat hij de juistheid van de (betreffende gegevens van de) verantwoording aannemelijk acht - en dat is ver verwijderd van een oordeel, dat de verantwoording getrouw is.

Deze beide uitingen als goedkeurende verklaring aanmerken, kan minder gewenste consequenties hebben. Juist nu de geladenheid van het begrip 'verklaring' steeds meer ingang vindt in het maatschappelijk verkeer, zou dit verkeer niet de kans moeten lopen deze geladenheid te zien vervagen - waardoor des accountants 'verklaren' zowel een stellige uitspraak kan betekenen (zò is het) als veel minder ('het lijkt ons wel juist'). Ook al dient de WIR-verklaring in zeer beperkte kring, dan nog dient ons 'verklaren' niet op deze wijze in zwaarte te kunnen variëren.

6. Mededeling van aannemelijkheid

Wat dan? Conform groeiende usance binnen het beroep citeer ik een passage uit het rapport 'Neutraal, maar niet passief' (p. 46), waarin wordt gehandeld over het onderscheid tussen verklaringen en overige mededelingen, en gesteld, dat het begrip verklaring 'alleen gereserveerd is voor de mededeling omtrent de uitkomst van een onderzoek naar de getrouwheid. Als gevolg daarvan kan voor de mededeling van de uitkomst van een onderzoek naar de enkele juistheid van gegevens (dus niet mede naar de toereikendheid of overige 'eraan te stellen eisen') niet de term 'verklaring' worden gebruikt, waarmee een enigszins gewrongen en van het spraakgebruik afwijkend taalgebruik is geïntroduceerd.'

In tweeërlei opzicht meen ik hier steun te mogen vinden. Ten eerste, dat de accountant de getrouwheid van (delen van) de ROT-verantwoording niet voldoende kan controleren - maar een dergelijk onderzoek ook niet ten einde toe verricht - en dus geen verklaring kan afgeven. Ten tweede, als men zou stellen dat het niet gaat om de juistheid van de verantwoording zelf, maar slechts om de aannemelijkheid daarvan (hetgeen ik in de vorige paragraaf iets anders heb gesteld), dat dan een onderzoek naar deze enkele aannemelijkheid niet kan leiden tot een verklaring.

De terminologie in het accountantsoordeel bij de WIR-aanvraag maakt dit in feite zelf ook duidelijk. Vergelijk, dat wij bepaalde gegevens 'hebben gecontroleerd en akkoord bevonden', en andere gegevens hebben 'beoordeeld', die ons 'aannemelijk voorkomen'. Het eerste rechtvaardigt een

verklaring, het tweede slechts een mededeling van aannemelijkheid - waarvoor uiteraard evenzeer een deugdelijke grondslag aanwezig moet zijn. Dat het taalgebruik wat gewrongen wordt, en dat deze hele discussie een schimmenspel kan lijken, beaam ik volledig. Terecht bezint het beroep zich op het spreken van de accountant en het verstaan van het maatschappelijk verkeer - men zie de recente ontwerp-meningsuiting over de oordeelsont-houdingen. Maar evenals het begrip 'verklaring' zijn lading heeft gekregen, zo kan dit middels goede marketing ook met andere begrippen geschieden. Misschien is 'uitspraak', 'bericht', 'meningsuiting' o.i.d. beter dan 'mede-deling'. Maar de zwaarte van de 'verklaring' dient terdege bewaakt te blijven - anders kon het beroep met de WIR-verklaring wel eens het paard van Troje binnengehaald hebben. Herziening van de WIR-verklaring lijkt niet wenselijk - maar herhaling evenmin.

7. Samenvatting

Middels een bespreking van de accountantsverklaring bij de aanvraag voor ROT-premies werd geconstateerd, dat accountants onvoldoende deskundig zijn om de technische berekeningen daarvan adequaat te kunnen contro-leren. De verklaring, waarin de accountant meedeelt deze berekeningen aannemelijk te achten, voorziet in een maatschappelijke behoefte. Inhou-delijk heeft deze verklaring echter niet de geladenheid van het stellige oordeel van de accountant, zoals totnogtoe gebruikelijk; gezien het beperkte onderzoek mag deze lading er ook niet aan gegeven worden. Daardoor dreigt een inflatie van het begrip 'verklaring'. Geconcludeerd werd, dat sprake moet zijn van een 'mededeling van aannemelijkheid', en dat het beroep gebaat is bij een goede marketing van zijn produktsoorten.

Noten

1 Op de specifieke berekening bij installaties wordt hier niet nader ingegaan, evenmin als op enkele andere details die voor het betoog niet relevant zijn.