

# HET BEGRIIP „VERANTWOORDING” IN VERBAND MET DE ONDERSCHIEDING TUSSEN EEN VERKLARING EN EEN ANDERE MEDEDELING VAN EEN REGISTERACCOUNTANT OMTRENT DE UITKOMST VAN ZIJN ONDERZOEK

door Drs. L. J. M. Roozen

## Inleiding

De Gedrags- en Beroepsregels Registeraccountants (GBR) onderscheiden „Mededelingen in het algemeen” en „Verklaringen”.

Alle mededelingen hebben betrekking op de uitkomst van accountantsarbeid. Die arbeid behoeft echter niet te bestaan in het verrichten van een *onderzoek*. De verklaring is een mededeling omtrent de uitkomst van een onderzoek. Mededelingen - ook schriftelijk - waarin uitdrukkelijk wordt gesteld dat geen onderzoek naar de getrouwheid van een verantwoording is verricht, zijn geen verklaringen (artikel 6 GBR). Een voorbeeld hiervan is de „non-audit” mededeling.<sup>1)</sup>

Maar niet alle mededelingen omtrent de uitkomst van een onderzoek zijn verklaringen! De verklaring heeft bijzondere eigenschappen:

1. zij geschiedt (altijd) schriftelijk;
2. het onderzoek is ingesteld naar de „getrouwheid” van de weergave van bepaalde verschijnselen (toestanden en gebeurtenissen) met betrekking tot een huishouding;
3. het onderzoek en de uitkomst betreffen die weergave „als geheel”;
4. de weergave is een „verantwoording”.

Op één na behoeven deze eigenschappen geen nadere omschrijving:

### Ad 1

Een mondelinge mededeling is geen verklaring, ook al wordt zij gedaan in verband met een onderzoek naar de getrouwheid van een verantwoording als geheel. Een voorbeeld hiervan is de mondelinge uiteenzetting, na afgifte van een verklaring van oordeelonthouding, hoe de verklaring zou luiden, indien de onzekerheden waren opgeheven.<sup>2)</sup>

### Ad 2

Het begrip „getrouwheid” staat in het voor het accountantsberoep geldende spraakgebruik voldoende vast. Het houdt in, dat de verantwoording als geheel aan de verstandige leek het voor hem bruikbare beeld verschaft, dat niet wezenlijk afwijkt van het verrijnder beeld dat de accountant zich als vakman uit zijn onderzoek heeft gevormd.

### Ad 3

Mededelingen die zich beperken tot een oordeel over de getrouwheid van een deel van de betrokken verantwoording, zijn niet toegestaan (artikelen 12, lid 1 en 13, lid 4, GBR).

<sup>1)</sup> MAB juni 1976

<sup>2)</sup> MAB januari 1977, blz. 24

Ad 4

Blijft de vraag: wanneer is er sprake van een „verantwoording“?

De beantwoording is voor het beroep, en het maatschappelijk verkeer in het algemeen, van grote betekenis. Immers: de voor de verklaring geldende bepalingen (artikelen 11 tot en met 17, 26 en 27 GBR<sup>3)</sup>) zijn veel uitvoeriger en stringenter dan het enkele basis-voorschrift voor „Mededelingen in het algemeen”.<sup>4)</sup>

Welke voorschriften van toepassing zijn is tenslotte afhankelijk van de inhoud die aan het begrip „verantwoording” wordt gegeven.

Dit begrip wordt echter in de GBR niet gedefinieerd. Over de noodzaak of de mogelijkheid daarvan is heftig gestreden.<sup>5)</sup>

Deze bijdrage is een poging om te komen tot een begrip, dat rekening houdt met de werkelijkheid en de redelijke behoeften in het maatschappelijk verkeer. Daarbij worden de verschillende mogelijkheden van interpretatie, als uiteengezet door Mr. Y. Scholten<sup>6)</sup> gevolgd.

### De letterlijke interpretatie

In de toelichting bij het ontwerp GBR is gesteld, dat de term „verantwoording” algemeen gebruikelijk is en dat daar „niets anders mee wordt bedoeld dan in het spraakgebruik”.<sup>7)</sup>

Daarop volgt toch een definitie, luidende:

„elke kwantitatieve voorstelling van feitelijkheden voorzover daaraan een verantwoordingskarakter moet worden toegekend.”<sup>8)</sup>

Hierbij is het volgende op te merken.

a. De term „verantwoording” heeft in het *algemeen* spraakgebruik voornamelijk twee betekenissen.

De eerste duidt op aansprakelijkheid: het instaan of moeten instaan voor de gevolgen van zekere handelingen of gebeurtenissen. Dit is een begrip met een morele of een juridische inhoud; het kan hier buiten beschouwing blijven. De tweede betekenis heeft betrekking op het rekenschap afleggen (van zijn gedragingen) tegenover anderen.

b. Voor de uitdrukking „verantwoordingskarakter”, geldt de opmerking van Flot-huis, dat in de definitie van de toelichting „eigenlijk niet meer staat dan dat een verantwoording een verantwoording is”.<sup>8)</sup>

c. Als „verantwoording” te maken heeft met rekenschap afleggen, dan zou met „feitelijkheden” bedoeld zijn: feiten die reeds hebben plaatsgevonden.

Mijn voorlopige conclusie is, dat „verantwoording” in de GBR duidt op het afleggen van rekenschap, maar daarvan kan ook sprake zijn buiten het accountants-beroep.

Noch het algemeen spraakgebruik, noch dat van het beroep kan ons verder helpen.<sup>9)</sup>

<sup>3)</sup> En artikel 22 (leden 1 t/m 4), dat m.i. ten onrechte alleen geldt voor verklaringen.

<sup>4)</sup> Artikel 11 GBR.

<sup>5)</sup> Zie „Van R.B.R. tot GBR. De behandeling (enz)” hierna te noemen „Behandeling” blz. 214, 268 e.v., 288 e.v., 400, 434 en 468/9.

<sup>6)</sup> Behandeling blz. 267/8.

<sup>7)</sup> Behandeling blz. 158.

<sup>8)</sup> Behandeling blz. 200. Zie ook het antwoord van Frielink op blz. 292/3.

<sup>9)</sup> Idem Burggraaff (Behandeling blz. 294).

### De historische interpretatie

In het eerste „Reglement van Arbeid” (1910) is sprake van „mededelingen omtrent de uitkomst van arbeid van de leden”.

De term „verklaring” wordt nog slechts terloops gebruikt, nl. eenmaal in verband met het voorbehoud (volgens artikel 6 een „schriftelijke verklaring”) en eenmaal voor de toelichting van de accountant bij een balans (een „toelichtende verklaring” - zie artikel 8). Het reglement geeft de indruk dat onder „arbeid” alleen wordt verstaan: onderzoekingsarbeid (zie artikel 5). Het onderzoek is gericht op de „juistheid” (artikel 7) van „*een stuk*” (artikel 6).

De reglementswijziging 1919, bracht hierin geen verandering.

Het geheel gewijzigde Reglement van Arbeid, dat op 1 maart 1947 in werking trad, bevatte in artikel 1 voor het eerst een definitie van de „verklaring”, luidende: „elke mededeling, hetzij schriftelijk of mondeling gedaan, waarin een oordeel wordt kenbaar gemaakt of waaruit een oordeel te kennen is”.

Dit wel zeer ruime begrip werd echter ingedamd door het begrip „accountantswerkzaamheden” (leden 2 tot en met 4 van artikel 1), die blijkens de toelichting op het 4e lid betrekking hadden op „een onderzoek”.

Ook in dit reglement is het voorwerp van dat onderzoek: „*een stuk*” (zie de toelichting bij artikel 9: „het besproken stuk”; artikel 11: „de eenvoudige ondertekening van een stuk” en „de volledige goedkeuring van het stuk”; artikel 14: „een stuk, waarop de goedkeurende verklaring van een lid betrekking heeft”, enz.). De Ereregelen 1947 d.e.t. spreken reeds van „de juistheid ener *rekening*” (artikel 3).

De reglementswijziging naar aanleiding van de fusie van NIVA en VAGA (1955) bracht in het voorgaande geen wijziging.

In de „Regelen Beroepsuitoefening Registeraccountants” (R.B.R.), in werking getreden bij de Wet op de Registeraccountants (1963) en zoals gewijzigd in 1971, is de omschrijving van „verklaring” vereenvoudigd, doch niet wezenlijk veranderd:

„een mondelinge of schriftelijke mededeling van een accountant, welke een door hem gegeven oordeel inhoudt”.

Het begrip „accountantswerkzaamheden” is nu niet meer gebonden aan „een onderzoek”; het strekt zich blijkens de toelichting op artikel 2 uit tot al „datgene, wat de registeraccountant in de uitoefening van het accountantsberoep verricht”. Ook in dit reglement blijft echter, waar de goedkeuring en een goedkeuring onder voorbehoud ter sprake komen, het voorwerp daarvan: „*een stuk*” (artikelen 8, 10, 11 enz.).

In de GBR tenslotte is de definitie van verklaring essentieel gewijzigd en daarin is nu in plaats van „*een stuk*” sprake van „*een verantwoording*”.

De strekking hiervan moet worden gezocht in een beperking van de betekenis die voorheen aan „*een stuk*” kon worden gegeven.

Niet elk „*stuk*”, in de betekenis van een weergave van bedrijfs-economische verschijnselen, is een verantwoording. Ik meen te mogen stellen, dat deze opvatting - de redactie van alle voorgaande reglementen, met name de R.B.R., ten spijt - steeds in praktijk is gebracht.

Met name geldt zulks, althans grotendeels, voor schriftelijke mededelingen inzake de uitkomst van bijzondere onderzoeken (investigations) en voor de schriftelijke „adviezen” (al of niet op grond van een „onderzoek”).

De invoering van de term „verantwoording” in de definitie van „verklaring”

zou dus een nuttige codificatie van de gegroeide praktijk genoemd mogen worden, ware het niet, dat een omschrijving van „verantwoording” ontbreekt en de commissie er de meest ruime uitleg aan heeft gegeven.

Nadat in de toelichting bij het ontwerp-GBR is afgezien van een begripsbepaling van de term „verantwoording” (onder verwijzing naar het spraakgebruik) en enkele voorbeelden zijn gegeven van andere verantwoordingen dan de jaarrekening (de oplaag van een tijdschrift, een quote-overzicht), wordt gewezen op artikel 57 van „de Wet” (op de Registeraccountants).

In dat artikel wordt aan niet-registeraccountants o.a. verboden een verklaring te verstrekken „(omtrent de getrouwheid van) een financiële rekening en verantwoording”. Het voornaamste verschil met de GBR ligt in het gebruik van de termen „financiële rekening en verantwoording” in de Wet, tegenover „verantwoording” - tout court - in de GBR.

De commissie verklaart:

„bezwaren worden hierin, gegeven de verschillende doelstellingen der bepalingen niet gezien”.<sup>10)</sup>

Met de Commissie Toepassing Beroepsregelen (CTB) acht ik deze motivering „niet wezenlijk”.<sup>11)</sup>

Immers: de gemeenschappelijke doelstelling, gelegen in de waarborging van een goede en duidelijke functie vervulling door bij de wet daartoe bekwaam gemaakte accountants, staat toch voorop. Dan valt niet in te zien, dat de specifieke, zware bepalingen in de GBR, die betrekking hebben op „verklaring”, niet zouden moeten gelden voor *dezelfde* verzameling mededelingen, die volgens artikel 57 van de Wet aan registeraccountants zijn voorbehouden.

Als het uitgangspunt van de wetgever is, dat van anderen dan registeraccountants „geen kennis wordt verwacht van de leer van de accountantscontrole”<sup>12)</sup>, dan moet dit niet alleen „financiële” verantwoordingen betreffen, maar *alle* verantwoordingen van een bedrijfseconomisch beheer, die in aanmerking komen voor een deskundig *onderzoek* (op getrouwheid).

Onder zo’n verzameling zouden dan niet alleen vallen: jaarrekeningen, d.z. periodiek-continue verantwoordingen van bedrijfseconomisch beheer, doch ook verantwoordingen van incidenteel-fragmentarisch<sup>13)</sup> karakter, over de getrouwheid waarvan de accountant uit hoofde van zijn onderzoek van de jaarrekening zonder nader onderzoek een oordeel kan geven, en die ten onrechte „deel van een jaarrekening” genoemd worden.<sup>14)</sup>

(Over de incidenteel-fragmentarische verantwoordingen die een specifiek onderzoek vergen, kom ik nog te spreken.)

Blijkens de „Nadere toelichting verklaring van getrouwheid” in het artikelsgevijs commentaar op de Wet, heeft de wetgever echter met artikel 57 niet zover willen gaan.

Volgens die toelichting is een „financiële rekening en verantwoording”:

<sup>10)</sup> Behandeling blz. 158.

<sup>11)</sup> Behandeling blz. 214.

<sup>12)</sup> „De GBR verklaard” blz. 13.

<sup>13)</sup> Wel te onderscheiden van fragmentarische *controles*, d.z. onderzoeken die (irrationeel) worden beperkt tot een fragment van een verantwoording. (Zie Limperg: „Bedrijfseconomie”, deel VI, blz. 45.)

<sup>14)</sup> MAB juli/augustus 1976, blz. 392/393.

— een stuk dat bestemd is om te dienen tot verantwoording van een gevoerd financieel beheer.”

Met de begripsbeperkende term „beheer” kan ik instemmen. Wat echter is „financieel beheer”? Is daarvan alleen sprake, wanneer de *verantwoording* „financieel” is, in die zin dat de gegevens (in hoofdzaak) in geld luiden, d.w.z. de verschijnselen worden gemeten in geld?

Of moet onder een financiële verantwoording worden verstaan elke verantwoording van (bedrijfseconomisch) beheer, met financiële (geldelijke) *implicaties*? Onder dit laatste begrip zouden ook de door de CHB gegeven voorbeelden vallen: quote-overzichten en oplaaggegevens, zelfs al zouden deze alleen luiden in hoeveelheden van goederen.<sup>15)</sup>

De toelichting bij artikel 57 van de Wet trekt die consequentie echter niet. Wel brengt zij „de rekening en verantwoording van beheerders van nalatenschappen, filialen, fondsen, enz.” onder de strekking van artikel 57, maar *niet*: „— onder meer mededelingen omtrent enig onderdeel van zo’n verantwoording, zoals omzetcijfers, lonen, personeelsbestand, enz.”, ofschoon het hier gaat om zelfstandige<sup>16)</sup> verantwoordingen, die in aanmerking komen voor een *onderzoek*

Deze inconsequentie, waarschijnlijk het gevolg van politieke druk, mag ten aanzien van de wettelijke bescherming van het beroep van registeraccountant een leemte worden genoemd, maar zij is anderzijds een feitelijk gegeven. Zij dient echter m.i. niet te worden doorgetrokken bij de interpretatie van het begrip „verantwoording” volgens de GBR.

De volgende, concluderende stap is dan, dat bij een „verantwoording” in de zin van de GBR sprake is van een periodieke of incidentele weergave van bedrijfseconomische verschijnselen, in zoverre die het gevolg zijn van een *over een huishouding gevoerd beheer*.

Verdere steun kan artikel 57 van de Wet niet bieden.

Tot zover de toelichting bij het ontwerp-GBR.

Door Burggraaff c.s. is terzake van de term „verantwoording” een amendement ingediend, strekkende tot de definitie: „een kwantitatieve voorstelling van feitelijkheden”.<sup>16)</sup>

Bestuur en commissie hebben dit voorstel ontraden, met de volgende argumenten.<sup>17)</sup>

(a) „Het begrip „verantwoording” wordt op verschillende plaatsen in de verordening gebruikt. Daarbij is aan dit begrip een ruimere betekenis toegekend dan in het amendement wordt voorgesteld.”

(b) „Aanneming van het amendement zou betekenen, dat vele artikelen van de verordening een beperktere strekking krijgen dan door de indieners van de ontwerp-verordening is bedoeld.”

Het eerste argument is een gratuite bewering: op *geen enkele* plaats waar in de

---

<sup>15)</sup> Een meting van verschijnselen in geld wordt in de bedrijfseconomie ook als een kwantitatieve voorstelling beschouwd. Bijvoorbeeld in de definitie van de kostprijs: „de kwantitatieve voorstelling van het offer bij de ruil”. (Limperg: Bedrijfseconomie deel II, blz. 78.)

<sup>16)</sup> Behandeling, blz. 400.

<sup>17)</sup> Behandeling, blz. 434.

GBR de term „verantwoording” wordt gebruikt, blijkt ook maar iets omtrent de begripsinhoud.<sup>18)</sup>

Het tweede argument mist de nodige concreetheid: om welke artikelen gaat het hier, hoever moest hun strekking gaan en waarom?

Deze argumenten brengen ons naar de derde methode van onderzoek:

### **Interpretatie naar het systeem en de strekking van de GBR**

Het systeem van de GBR is, dat een aantal zware bepalingen gelden voor verklaringen, die niet gelden voor mededelingen die geen verklaring zijn.

Derhalve moet het voor de registeraccountant voor alle praktijkgevallen klaar en duidelijk zijn, of *alle* kenmerken van de verklaring aanwezig zijn.

a. Voor één van die kenmerken (de mededeling betreft een verantwoording) wordt verwezen naar het spraakgebruik, maar omtrent de begrenzing van het begrip verantwoording blijkt in vakkringen verwarring en ernstig verschil van mening te bestaan.

b. De voorstellers van de huidige GBR hebben een „strekking” voorgestaan<sup>19)</sup>, die neerkomt op onbegrensdsheid.

c. Door Mr. Scholten is opgemerkt:

„Als er behoefte bestaat dit begrip (t.o.v. het spraakgebruik) nader in te perken, omdat het begrip anders te ruim zou worden opgevat, dan moet men dit begrip definiëren.”<sup>20)</sup>

Hij voegde daar echter aan toe:

„In dit verband bestaat er helemaal geen behoefte aan begrippen als „verantwoording” (. . .) een nadere wetsduiding te geven.”<sup>20)</sup>

Het komt mij voor, dat de beslissing hierover alleen kan worden gegeven na een „teleologische interpretatie”, die bij ontbreken van een wetsduiding althans kan bijdragen tot een redelijke jurisprudentie.

### **De teleologische interpretatie**

Het vraagstuk van de andere (schriftelijke) mededelingen (dan verklaringen) omtrent de uitkomst *van een onderzoek*, is een probleem terzake van de redelijke verwachtingen (doel) van het maatschappelijk verkeer, in verband met beperkte vaktechnische mogelijkheden die de accountant ter beschikking staan.

Begrippen als verstandige leek, algemene en bijzondere onderzoekingen, aanvullend onderzoek, fragmentarische controle, natuurlijk voorbehoud en rapport van bevindingen komen hierbij aan de orde. Geen van deze begrippen staat voldoende vast, om de registeraccountant te behoeden voor onredelijke tuchtvervolging in gevallen waarin hij geen verklaring *kan* verstrekken en de verstandige leek het niettemin nuttig acht hem te belasten met een „onderzoek”.

Het ware onredelijk en schadelijk voor het beroep, de accountant te belasten met een verantwoordelijkheid die hij vakkundig niet kan dragen.

---

<sup>18)</sup> Beroep op artikel 22 (zie ook noot 8) ware een cirkelredenering en bovendien zou daarmee *elk* onderscheid tussen verklaringen en andere mededelingen komen te vervallen.

<sup>19)</sup> Behandeling, blz. 292/3.

<sup>20)</sup> Behandeling, blz. 293.

Daarvan is zeker *niet* sprake bij een jaarrekening „of de bescheiden die bij andere huishoudingen dan ondernemingen daarvoor in de plaats treden” (artikel 17, lid 1, GBR).

Ruimer gesteld zou men kunnen zeggen, dat een rekenkundig verslag van beheer over een *huishouding als geheel* een „verantwoording” is. Limperg spreekt in dit verband van een „algemeen onderzoek”.<sup>21)</sup>

Vaktechnisch is het (meestal) mogelijk, langs de weg van de verbandscontrole of het steunen op de interne controle, dan wel een combinatie van beide<sup>22)</sup>, een oordeel te vormen over die verantwoording als geheel.

Voorts zijn de accountant uit hoofde van deze controle een aantal fragmentarische gegevens bekend - ten onrechte „delen” van vorenbedoelde verantwoording genoemd - waaromtrent hij zonder bezwaar een *zelfstandige* verklaring kan verstrekken.<sup>23)</sup> In beginsel lopen die gegevens parallel met de schakels van zijn totaalcontrole: inkooptotalen, verkooptotalen, loonsomtotalen, saldi van uitstaande leningen, totalen van bezittingen welke dienen als zekerheid voor opgenomen leningen, verzekerd bedrag voor de bedrijfsverzekering, gegevens ten behoeve van de actuariële berekening van pensioenverplichtingen, enz.

In vele gevallen echter worden door de gecontroleerde huishouding aan derden gegevens verstrekt - die taalkundig als een „verantwoording” zouden kunnen worden opgevat - waarvan de aard en/of de specificatie aan de accountant *niet* uit hoofde van zijn onderzoek van de verantwoording der *huishouding als geheel*, bekend zijn. Wij betreden hier het terrein van de zgn. bijzondere onderzoekingen of „investigations”.

In sommige van die gevallen kan hij zich door het bijzondere (c.q. aanvullende) onderzoek de voor een verklaring nodige zekerheid verschaffen. Doch dit laatste is niet steeds mogelijk en hier rijzen de moeilijkheden. Een voorbeeld: een bedrijf heeft een contract gesloten met een afnemer of met een ander bedrijf in dezelfde bedrijfstak, tot het leveren van een *deel* van zijn produktie op basis van kostprijs volgens een gedetailleerd calculatieschema. In dat schema staan de aantallen gewerkte man- en machine-uren open. Met betrekking tot de post grondstoffen is bepaald, dat mislukkingen tot een bepaald stadium van de produktie voor risico zijn van de leverancier en daarna van de afnemer. Het grondstoffenverbruik zal worden gewaardeerd op historische kostprijs (first in first out).

Het is niet nodig de casus ingewikkelder te maken (bv. door het bezettingsvraagstuk te introduceren). Beperken wij ons tot deze drie gegevens. De vaststelling van deze gegevens is zelfs voor de „eigen” accountant van het bedrijf volstrekt onmogelijk, laat staan dat een andere accountant daarin zou kunnen slagen (het komt ook voor dat de afnemer zijn accountant er op af stuurt). Ook een „aanvullend onderzoek” kan geen resultaat opleveren, dat een *verklaring* rechtvaardigt.

Hier zouden zekere voorstanders van het „steunen op de interne controle” mij kunnen tegenwerpen, dat wanneer - ten behoeve van het algemeen onderzoek

---

<sup>21)</sup> Bedrijfsconomie deel VI, blz. 44.

<sup>22)</sup> MAB mei 1976, blz. 286/8.

<sup>23)</sup> MAB juli/augustus 1976, blz. 392/393.

· is nagegaan en geconstateerd dat de interne controle goed is georganiseerd en feitelijk „werkt”, op de gegevens van de administratie mag worden afgegaan.

Mijn antwoord is: ja! Maar *niet* ten behoeve van een accountantsmededeling die een *verklaring* is.

In verband hiermede herformuleer ik een uitspraak van Frielink<sup>24)</sup> als volgt: „De voor de jaarrekening aanvaarde tolerantie is aanzienlijk geringer bij het onderzoek t.b.v. een *verklaring* bij het in het voorbeeld als zelfstandige verantwoording te beschouwen stuk.”

In dezelfde geest laat Limperg zich uit:

„De hier besproken onderzoeken kunnen door haar doelstelling beperkt zijn in vergelijking tot de algemene controle, anderzijds echter spitsen zij de controle op bijzondere elementen toe en eisen zij op bepaalde punten bijzondere aandacht. Het resultaat van deze beperking is dus geen onvolmaakte controle, maar een meer volmaakte, immers op een bijzonder doel eenzijdig gerichte (. . .) controle<sup>221)</sup>.”

Een goedkeurende verklaring bij het stuk kan derhalve vaktechnisch niet geacht worden te berusten op de deugdelijke grondslag, bedoeld in artikel 11 GBR. Een voorbehoud zou de strekking van zulk een verklaring teniet doen; dit zou blijken als de draagwijdte werd aangegeven, gesteld al dat zulks mogelijk zou zijn. Een oordeelonthouding wordt door partijen niet beoogd.

De enige oplossing is derhalve een mededeling die geen verklaring is en dat kan alleen, wanneer de afrekening niet wordt beschouwd als een „verantwoording” in vaktechnische zin.

Hetzelfde geldt wanneer omzetcopgaven, quote-afrekeningen enz. in hun specificaties veel verder gaan dan de verbanden die de accountant bij zijn controle van de jaarrekening heeft gelegd: soms kan een aanvullend onderzoek uitkomst bieden, in andere gevallen niet.

Uit een en ander moge blijken, dat de mogelijkheid om een verklaring te verstrekken *van geval tot geval* door de accountant *vaktechnisch* moet worden beoordeeld.

En zulks betekent - terugredenerend - dat alleen de accountant van geval tot geval kan uitmaken of er sprake is van een „verantwoording” in *vaktechnische zin*.

Van dit oordeel geeft hij blijk in zijn schriftelijke mededeling: hij vermijdt de termen „verklaren” en „accountantsverklaring” en zijn rapport draagt duidelijk het karakter van een „rapport van bevindingen”.

In zulk een rapport zal hij de beperkingen van zijn onderzoek duidelijk, meestal zelfs uitvoerig aangeven, zonder daarbij te worden gehinderd door de dwingende en vergaande bepalingen van de GBR terzake van de „verantwoording” en de „verklaringen”:

- hij hoeft geen oordeel te geven over de getrouwheid van het stuk „als geheel”;
- bedenkingen behoeven geen aanleiding te zijn voor een afkeuring of een voorbehoud;
- onzekerheden behoeven niet te leiden tot een oordeelonthouding of een voorbehoud.

---

<sup>24)</sup> „De GBR verklaard”, blz. 37.



## Conclusie

Mijn conclusie is dat onder een verantwoording moet worden verstaan:

- een jaarrekening (of een liquidatierekening) of elk samenstel van bescheiden dat bij andere huishoudingen dan ondernemingen daarvoor in de plaats treedt, zomede;
- elk samenstel van bescheiden, dat in het betrokken geval door de accountant, blijkens zijn mededeling (een verklaring), vaktechnisch als een verantwoording kan worden opgevat.

Andere schriftelijke mededelingen omtrent de uitkomst van onderzoekingsarbeid hebben geen betrekking op een verantwoording, indien in het betrokken geval uit het accountantsrapport duidelijk blijkt, dat geen verklaring (mededeling omtrent de getrouwheid van het stuk als geheel) wordt resp. kan worden verstrekt. Deze conclusie houdt niet in, dat de verantwoording zonder meer volgt uit de verklaring. Zulks ware in strijd met de definitie van verklaring in artikel 1 GBR, die de aanwezigheid van een verantwoording vóóronderstelt.

Bovendien zou dat betekenen, dat de accountant buiten de jaarrekening naar willekeur kan kiezen tussen een verklaring en een andere mededeling omtrent de uitkomst van onderzoekingsarbeid.

Dit laatste echter is geenszins het geval! Zijn keuze is afhankelijk van *objectieve*, vaktechnische mogelijkheden van onderzoek en daarmee is ook het begrip „verantwoording” zelfstandig bepaald.

## Slotopmerkingen

Mijn conclusie gaat wel in geheel andere richting dan die van de commissie, nl. veeleer in die ener beperking dan een uitbreiding van het gebruik van de verklaring.

In dit verband wil ik nog twee stukken noemen, die de commissie als een „verantwoording” heeft willen beschouwen.

a. Bij monde van Frielink heeft de commissie gesteld, dat een *begroting* een verantwoording kan zijn.<sup>25)</sup>

M.i. terecht heeft Burggraaff hierover zijn verbazing uitgesproken.<sup>26)</sup>

De accountant onderzoekt in zijn controlerende functie de omvang van feitelijkheden die reeds hebben plaatsgevonden: hij is geen waarzegger.

Nog zij gewezen op het in 1976 uitgebrachte „ontwerp ter discussie” van de NIVRA-Commissie van Advies inzake Controlevraagstukken (CCV), getiteld: „De reikwijdte van de accountantsverklaring (enz.)”. In de bijlage I van dat rapport worden „prognoses” (nos. 4.01 en 4.03) ten onrechte gerangschikt onder de onderwerpen waaromtrent een accountantsverklaring kan worden verstrekt.<sup>27)</sup>

b. De commissie heeft gesteld, dat een verantwoording *niet* „alléén maar een kwantitatieve voorstelling (van feitelijkheden) zou zijn”.<sup>28)</sup>

In „de GBR verklaard” (blz. 5) merkt Frielink daaromtrent het volgende op. „Mededelingen van kwalitatieve aard waaromtrent het oordeel van een accountant wordt gevraagd, komen thans nog slechts weinig voor. Als voorbeeld

<sup>25)</sup> Behandeling, blz. 293/294. In „De GBR verklaard” is dit niet herhaald.

<sup>26)</sup> Behandeling, blz. 293.

<sup>27)</sup> In de tekst (blz. 24/25) zijn de rapporteurs heel wat minder stellig: daar wordt over de term „verklaring” zorgvuldig<sup>27)</sup> gezweven. Een volledige bespreking van het rapport zou een afzonderlijke beschouwing vereisen.

<sup>28)</sup> Behandeling, blz. 293.

hiervan kan worden genoemd: de mededeling van de leiding van een computer-servicebureau, inhoudende dat de organisatie en de werkwijze van het servicebureau voldoen aan de daaraan te stellen eisen van beveiliging en controle. Een onderzoek naar de juistheid van zodanige mededeling moet zeker geacht worden te vallen onder het begrip „onderzoek naar de getrouwheid van een verantwoording”.

Hier is echter niet sprake van een mededeling in de zin van de GBR (die van een accountant betreffende de uitkomst van zijn arbeid), maar van een mededeling van een fabrikant betreffende de kwaliteit van zijn produkt, een *reclame* dus, waarbij de beveiliging en controle in het produktieproces uitdrukkelijk worden genoemd als waarborgen voor die kwaliteit!

Naar de strekking van artikel 57 van de Wet (d.i. de inconsequente toelichting buiten beschouwing gelaten), zou het standpunt van de commissie en van Frielink meebrengen, dat een gespecialiseerde, all-round computerdeskundige geen schriftelijk oordeel zou mogen afgeven als hij niet tevens registeraccountant is. Van hem immers „wordt geen kennis verwacht van de leer van de accountantscontrole”.<sup>12)</sup>

Waar het echter op aan komt is, dat de voor verklaringen geldende bepalingen in de GBR niet toepasbaar zijn op *kwalitatieve* voorstellingen van verschijnselen. De begrippen „verantwoording als geheel”; „bedenkingen die wezenlijk afbreuk doen aan de strekking van een goedkeurende verklaring” en bovenal: „de draagwijdte van een voorbehoud”, veronderstellen een *getallenvoorstelling* van verschijnselen, waarbij het begrip „tolerantie”<sup>29)</sup> een beslissende rol speelt.

De voorgaande onder a en b besproken voorbeelden illustreren, waartoe de „ruime opvatting” van de term „verantwoording”, die „geen last veroorzaakt”,<sup>30)</sup> leidt.

### Samenvatting

1. De verklaring is een mededeling, die gebonden is aan veel strengere eisen dan een andere mededeling omtrent de uitkomst van een onderzoek.
2. Er moet derhalve zekerheid bestaan over de keuze tussen beide mededelingen.
3. Een essentieel onderscheid is of de mededeling betrekking heeft op een „verantwoording” of op een ander stuk.
4. Het begrip „verantwoording” is echter in de GBR niet omschreven.
5. De verwijzing naar het spraakgebruik is onvoldoende.
6. De vraag of van een verantwoording sprake is zal door de accountant van geval tot geval vaktechnisch bepaald moeten worden.
7. Daarna kan aan de lezer uit de tekst van de mededeling (een verklaring of een rapport van bevindingen) blijken of zij al dan niet betrekking heeft op een verantwoording.

<sup>29)</sup> Ook voor Frielink! Zie noot 24.

<sup>30)</sup> Behandeling, blz. 293.