

VERKLARING DER VERKLARING

door S. Deijns

Inleiding

Weinig onderwerpen zijn onder accountants zo veelvuldig in discussie als de verklaring. In de literatuur wordt er ook in ruime mate aandacht aan geschonken. Diverse opvattingen van accountants hebben hierbij geholpen. De standpunten in de laatste tijd betreffen echter meer de formulering bij verschillende situaties - discontinuïteit, prognose, zelfstandig balansonderzoek etc. - dan wel het wezenlijke van de verklaring. Naar buiten toe kan dit licht de indruk hebben doen ontstaan dat tussen accountants over het wezen van de verklaring geen tegenstellingen bestaan. Deze indruk dient gerelativeerd te worden. Zoals binnen elk levend beroep is er ook binnen de accountancy plaats voor discussie over inzichten, die tot dusver als onweerlegbaar zijn beschouwd. In deze bijdrage worden dan ook enige gedachten ontwikkeld over het wezen van de accountantsverklaring. Het is zonder meer duidelijk dat „verklaring” hier gebruikt wordt in de zin van de gedrags- en beroepsregels (GBR). Het zal niet te vermijden zijn enige aandacht te schenken aan de wet op de registeraccountants (WRA), waarin een definitie van verklaring van getrouwheid is opgenomen in verband met het exclusieve recht van de registeraccountant omtrent het afgeven ervan.

Uitgangspunt

De term verklaring is niet zo maar samengesteld uit elementen met een zekere samenhang. Het is een samenstel dat is ontstaan of tot stand is gebracht met het oog op een bepaald doel. Dat doel is te omschrijven als het verstrekken van zodanige informatie over een verantwoording dat de lezers er een bepaalde conclusie aan kunnen verbinden; het „zodanige” heeft betrekking op de begrippen „juistheid” en „toereikendheid”. Het aspect van de formulering van de verklaring is eveneens relevant in het kader van de noodzakelijke voorwaarden voor de realisering van het doel. Wil men zich een juist beeld vormen over termen en begrippen dan kan de etymologie ervan niet buiten beschouwing blijven. Ten aanzien van de verklaring kan als bron de reglementering van de beroepsorganisatie dienen, terwijl getrouwheid (dat het kernthema in dit artikel is) op zijn inhoud en betekenis moet worden onderzocht.

De verklaring in de voorschriften

De term verklaring komt in de beroepsreglementering reeds voor in het Reglement van Arbeid, gedateerd 1909, van de Nederlandsche Accountantsvereniging. Hierbij dient bedacht te worden dat in die tijd de gebruikelijke vorm voor de goedkeuring van een stuk de enkele handtekening was. Zo is vermeld in artikel 6 dat „de omderteekening van een stuk de goedkeuring van deszelfs inhoud medebrengt”. Elk voorbehoud diende schriftelijk te worden gemaakt, terwijl deze schriftelijke verklaring onmiddellijk boven de handtekening moest worden geplaatst. Hoewel geen definitie van verklaring wordt gegeven zijn de elementen wel te onderkennen n.l.:

- 1 ze heeft betrekking op een stuk;
- 2 ze is schriftelijk (ondertekenen is schrijven);
- 3 de inhoud van het stuk is in het geding;
- 4 het „keur” wordt op het stuk geplaatst.

In het onderhavige reglement is ook sprake van rapporten, maar het lijkt geen twijfel dat bij het hierboven genoemde stuk het gaat om de balans c.q. verlies- en winstrekening. Omtrent het balansonderzoek wordt in art. 8 gesteld:

„Het balansonderzoek omvat het onderzoek naar de boekhoudkundige juistheid der op de balans voorkomende bedragen en de juistheid der daarbij gegeven omschrijvingen en naar het bestaan en de waardering der activa en passiva, waarop de balansposten betrekking hebben.

Indien een lid op grond van het bovenomschreven onderzoek van oordeel is, dat de balans een juist beeld geeft van den toestand van het vermogen, waarop die balans betrekking heeft, onderteekent hij de balans, al of niet onder toevoeging eener toelichtende verklaring”.

Het Reglement van Arbeid, gedateerd 1919, van het Nederlandsch Instituut van Accountants is vrijwel gelijklopend aan het hierboven weergegevene van 1909. Wel wordt het onderzoek van de balans zonder de daarbij behorende winstrekening beter geformuleerd door uitdrukkelijk te stellen dat de accountant dan niet verantwoordelijk is voor de juistheid van het in de balans opgenomen, respectievelijk verwerkte winstsaldo of verliessaldo.

In dit geval is het lid verplicht, om de ondertekening van de balans te stellen onder de volgende verklaring:

„Bovenstaande balans gecontroleerd en accoord bevonden, zonder onderzoek naar de juistheid van het daarin opgenomen (resp. verwerkte) winstsaldo of verliessaldo”.

De reglementswijziging in 1924 bevat geen veranderingen t.o.v. 1919 voor wat betreft de verklaring.

In 1946 vinden wij een definitie van verklaring bij het in dat jaar vastgestelde nieuwe reglement van arbeid:

„verklaring: elke mededeling, hetzij schriftelijk of mondeling gedaan, waarin een oordeel wordt kenbaar gemaakt of waaruit een oordeel te kennen is”.

Ten opzichte van de vroegere reglementen wordt de term verklaring ruimer van inhoud. Waar voorheen de verklaring in directe relatie met de jaarrekening of een deel daarvan werd gebracht werd in 1946 de uitkomst van elk onderzoek er onder begrepen. Het had ook tengevolge dat er twee hoofdstukken ontstonden nl. „Van de verklaringen in het algemeen” en „Van de verklaringen met betrekking tot de jaarrekening”.

Bij de wijziging in 1955 wordt dezelfde definitie gehandhaafd.

De regelen beroepsuitoefening registeraccountants (R.B.R.) van 1963 behelsden slechts een kleine wijziging. De definitie wordt:

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

De GBR van 1973 komen met een geheel nieuwe omschrijving:

„een verklaring: een schriftelijke mededeling van een accountant inhoudende de uitkomst van een onderzoek naar de getrouwheid van een verantwoording”.

Hiermee worden vijf nieuwe elementen t.o.v. de definitie van 1946 geïntroduceerd:

- 1 de verklaring is schriftelijk
- 2 het doel van het onderzoek is aangegeven
- 3 het gaat om de getrouwheid
- 4 het object van het onderzoek is een verantwoording
- 5 er is geen sprake van een oordeel.

Artikel 57 lid 2 van de WRA omschrijft de verklaring van getrouwheid als volgt:
 „Onder een verklaring van getrouwheid wordt verstaan een mededeling, die een oordeel inhoudt omtrent de getrouwheid van een financiële rekening en verantwoording”.

Specifiek doel bij een onderzoek

Zowel in de WRA als in de GBR is sprake van een onderzoek naar de getrouwheid, zij het in enigszins afwijkende bewoordingen. Het doel van het onderzoek wordt hiermede aangegeven. Dit is noodzakelijk omdat voor iedere situatie vastgesteld moet worden welke handelingen vaktechnisch nodig zijn om de functie tot zijn recht te doen komen. Het gaat daarbij om de verwachting van degenen die gebruik maken van de uitkomst van de arbeid. Het begrip „verwachting” heeft betrekking op de te verkrijgen zekerheid. Het wil dus niet zeggen dat verwacht wordt dat de accountant zijn taak naar behoren zal vervullen doch dat men verwacht een bepaalde zekerheid te zullen verkrijgen. De vaktechniek wijst de accountant dan de weg hoe die zekerheid kan worden gegeven.

De accountant vervult in ieder bijzonder geval een specifieke functie.

Voorbeelden van specifieke functies zijn:

- 1 algemene controle van een bedrijf
- 2 verificatie van een bepaalde jaarrekening
- 3 opslagcontrole
- 4 credietonderzoek
- 5 brandschade
- 6 naleving overeenkomsten
- 7 onderzoek voor overname van een bedrijf
- 8 analyse van cijferopstellingen.

Het zal duidelijk zijn dat voor ieder der specifieke functies sprake is van een verschillende zekerheid, zij het dat de zekerheden wel in enige categorieën kunnen worden ingedeeld. Het gaat dan om een classificatie, waarop hier niet nader wordt ingegaan. De accountant dient voorzichtig te zijn bij de interpretatie van de functie. De moeilijkheid zit er in om te concretiseren welke verwachting in werkelijkheid bestaat.

Omdat de te verkrijgen zekerheid bij de definitie van de verklaring in het geding is en deze zekerheid wordt aangeduid met het woord „getrouwheid” is het gewenst deze term nader te analyseren. De definitie stelt uitdrukkelijk op welk doel het onderzoek is gericht. Zou de term „getrouwheid” alternatieve zekerheden omvatten dan zou de definitie van verklaring dienen te luiden:

„een schriftelijke mededeling omtrent de uitkomst van een onderzoek van een verantwoording”.

Zou men verantwoording ook elimineren dan zou materieel de definitie van 1946 weer bereikt zijn. Kennelijk heeft de nieuwe formulering een beperkende inhoud van verklaring beoogd; zowel t.a.v. getrouwheid als verantwoording.

Getrouwheid en verantwoording

In de toelichting op het Ontwerp van verordening houdende gedrags- en beroepsregels registeraccountants (GBR) is hierover vermeld:

„Er is van afgezien een begripsbepaling van de term „verantwoording” of de term „getrouwheid” op te nemen. Beide termen zijn algemeen gebruikelijk en er wordt in de verordening niets anders mee bedoeld dan in het spraakgebruik. Voor zoveel nodig wordt opgemerkt dat „verantwoording” niet slechts inhoudt de mededeling van degene die zich moet verantwoorden, doch elke kwantitatieve voorstelling van feitelijkeheden voor zover daaraan een verantwoordingskarakter moet worden toegekend. Dientengevolge zal bijvoorbeeld de mededeling aangaande de verspreide opslag van een tijdschrift, of die aangaande het inacht nemen van een quoteregeling, als verklaring in de zin van de verordening moeten worden aangemerkt”.

Hoewel de term verantwoording een ruime betekenis dient te worden toegekend is het zonder meer duidelijk dat het belangrijkste verantwoordingsstuk waarmede de accountant te maken heeft de jaarrekening van een onderneming betreft. In dit verband is het van belang te memoreren dat de term „getrouw” voorkomt in de Wet op de jaarrekening van ondernemingen (WJO) in art. 3 dat als volgt luidt:

- 1 De balans met de toelichting geeft getrouw en stelselmatig de grootte en de samenstelling van het vermogen van de onderneming op het einde van het boekjaar weer.
- 2 De winst- en verliesrekening met de toelichting geeft getrouw en stelselmatig de grootte en de samenstelling van het resultaat van de onderneming over het boekjaar weer.

In de memorie van toelichting bij de WJO is m.b.t. artikel 3 o.m. het volgende opgemerkt:

„De aard der jaarrekening wordt omschreven als een getrouwe en stelselmattige weergave van de grootte en samenstelling van vermogen en resultaat.

Dat de jaarrekening een getrouw beeld moet geven, wordt tegenwoordig vrij algemeen erkend. Dat het beeld niet te optimistisch gekleurd mag zijn, wordt door niemand betwist; in artikel 11, lid 1, gaat het ontwerp met het oog daarop b.v. de mogelijkheid tot overwaardering van ongreepbare goederen als immateriële activa tegen. Echter, de jaarrekening mag evenmin een bewuste onderwaardering van vermogen en resultaat bevatten, omdat dan haar doel, het geven van inzicht dat tot een verantwoord oordeel leidt, niet tot zijn recht kan komen en de jaarrekening dan niet gebruikt kan worden als uitgangspunt voor het oordeel over het in de onderneming gevoerde financiële beleid. Zo zal onderwaardering zich kunnen wreken, wanneer aan aandeelhouders door beter geïnformeerde derden een bod tot overneming van hun aandelen wordt gedaan. Op de ondernemer en de accountant rust de zorg ervoor te waken dat de deugd der voorzichtigheid in de waardering niet omslaat in de ondeugd der misleidende onderwaardering.

De eis van stelselmattigheid ziet zowel op de onderlinge samenhang tussen pos ten der jaarrekening als op de rangschikking en de waardering. Een stelselmattige rangschikking - waarvoor ten aanzien van de industriële ondernemingen een, overigens niet bindende, leidraad kan worden gevonden in de volgorde van de artikelen en onderdelen van artikelen in de hoofdstukken II en III - bevordert de

overzichtelijkheid. Stelselmatigheid in de keuze der waarderingsgrondslagen betekent dat naar hun soort verwante posten volgens in beginsel gelijke maatstaven worden gewaardeerd”.

Niet onvermeld in dit verband wil ik laten hetgeen Frielink opmerkt in „De GBR verklaard”:

„In het algemeen heeft een onderzoek naar de getrouwheid van een verantwoording ten doel vast te stellen dat de verantwoording een getrouwe weergave is van de feiten die zij pretendeert weer te geven. Men zou ook kunnen stellen: vast te stellen dat de verantwoording juist is; en dan juist, niet in de zin van nauwkeurig of precies, doch in de zin van: in overeenstemming met de gestelde eisen, met de *waarheid* of met het *wezen* van iets (uitdrukkingen ontleend aan Van Dale). In enigszins andere bewoordingen vindt men in art. 13, lid 1, dit begrip van „juist” weer terug (voldoen aan de eraan te stellen eisen) (pag. 36)”.

Analyse

Wanneer ik nu tracht het essentiële van de getrouwheid weer te geven in eigen bewoordingen dan gaat het om de „objectieve” waarheid, het „echte” zonder dus rekening te houden met eventuele belangen om iets anders voor te stellen dan overeenkomt met de absolute werkelijkheid. Het is duidelijk dat bij een beheersverantwoording deze „objectieve” waarheid (werkelijkheid) het *doel* van het onderzoek is (getrouwheidsonderzoek). Niet uitsluitend bij periodieke beheersverantwoordingen is de getrouwheid in het geding doch ook bij andere verantwoordingen *kan* het doel de getrouwheid zijn. Men kan dan als het ware het „etiket” (certificaat) verbinden met die verantwoording, waarmee een waarde er aan is toegevoegd. In controletechnische termen uitgedrukt zal het bij getrouwheid altijd gaan om juistheid (toelaatbaarheid) en volledigheid. Wanneer niet van deze twee aspecten sprake is gaat het slechts om een controletechnische of informatiebehoefte.

Zoals reeds in het voorgaande werd opgemerkt is er voor iedere specifieke functie een verschillende zekerheid, waarbij echter bedacht moet worden dat de accountant voorzichtig moet zijn bij de interpretatie van de functie. Een voorbeeld moge dit verduidelijken. Wanneer een uitgever van een tijdschrift optreedt als opdrachtgever voor een oplagecontrole gaat het om de getrouwheid. De aan hem verstrekte accountantsverklaring gebruikt hij dan ter verantwoording bij anderen (zoals adverteerders) die belang hebben bij een niet te hoge opgave. Voor de opdrachtgever-uitgever geldt uiteraard dat hij belang heeft bij een niet-te-lage opgave. Men kan als accountant niet stellen dat die uitgever dan zelf maar voor volledigheid moet zorgen, zeker niet in het geval de accountant zowel met de oplagecontrole als met de algemene controle bij de uitgeverij is belast. Normaliter zal de accountant dan ook zowel negatief als positief zijn controle richten. Geeft daarentegen een adverteerder een opdracht tot controle van de oplage bij de uitgever - terwijl deze geen gecertificeerde opgave kan overleggen - dan richt zich het onderzoek er op of de opgave niet te hoog is. Het gaat dan niet om de getrouwheid; daar heeft de opdrachtgever geen belangstelling voor (geen belang bij).

Niet alle werkzaamheden bij verantwoordingen zijn controles. Ook kunnen kritische analyses van verantwoordingen rationele opdrachten zijn. Een voorbeeld

is in het kader van een kredietverlening een kritische analyse ten behoeve van een kredietgever van een balans en verlies- en winstrekening. De uitkomst van het onderzoek is een mededeling in de zin van de GBR. Als na de analyse gevraagd wordt de cijfers te onderzoeken moet de opdracht aldus geïnterpreteerd worden dat dient te worden nagegaan of de gegeven voorstelling niet geflatteerd is. Dit onderzoek betreft wel een verantwoording maar geen getrouwheidsonderzoek.

Uit het bovenstaande kan geconcludeerd worden dat wanneer het betreft onderzoeken waarbij de tendentie een belangrijke rol speelt het vooral zal gaan om opdrachten waarbij de opdrachtgever niet dezelfde is als de gecontroleerde.

Résumé

In geval van een getrouwheidsonderzoek gaat het om de werkelijkheid (waarheid). Dan is er slechts sprake van een verklaring, terwijl bij een ander doel (zekerheid) een mededeling-niet-verklaring kan worden afgegeven. Formulering van verklaringen dient anders te zijn dan die van mededelingen. De relevante artikelen van de GBR over de verklaring hebben uiteraard geen betekenis voor de mededelingen-niet-verklaringen. Voor deze laatste gelden wel de eisen van art. 11 GBR: deugdelijke grondslag door deskundigheid en arbeid; mededeling moet een duidelijk beeld geven van de uitkomst van zijn arbeid.