Appendix

Voorstellen voor wijzigingen in de tekst van de gedrags- en beroepsregels registeraccountants

Huidige tekst	*Voorgestelde tekst*
Art. 12.2 Uit de verklaring blijkt de strekking ondubbelzinnig; deze kan slechts zijn: – goedkeurend, al dan niet onder voorbehoud; hetzij – afkeurend; hetzij – oordeelonthouding.	*Art. 12.2* De verklaring is ondubbelzinnig en kan slechts zijn: – een goedkeurende verklaring, of – een verklaring onder voorbehoud, of – een voorwaardelijke verklaring, of – een afkeurende verklaring, of – een verklaring van oordeelonthouding.

Toelichting:
Doordat de verklaring onder voorbehoud en de voorwaardelijke verklaring niet meer expliciet als varianten van de goedkeurende verklaring worden aangemerkt, omvat art. 12.2 méér dan de drie 'strekkingen', die ik in hoofdstuk 2 van deze beschouwing als de 'principiële uitspraken' heb gekenschetst. Daarom past het woord 'strekking' naar mijn mening niet meer in de GBR (waar het verder nog voorkomt in art. 16). Het is wel zinvol in art. 12.2 GBR een limitatieve opsomming te blijven geven.

Art. 13.2 De goedkeurende verklaring onder voorbehoud houdt in dat ter zake van de verantwoording bedenkingen of onzekerheden bestaan die aan de goedkeurende strekking van de verklaring niet wezenlijk afbreuk doen, doch die van zodanig gewicht zijn dat zij in de verklaring tot uitdrukking dienen te worden gebracht.	*Art. 13.2* De verklaring onder voorbehoud houdt in dat bij de registeraccountant ter zake van de verantwoording onzekerheden en/of bedenkingen van betekenis zijn blijven bestaan waarvan de draagwijdte duidelijk in de verklaring kan worden aangegeven.

Toelichting:
Met de voorgestelde redactie verdwijnt ook de tautologisch aandoende slotzinsnede van het huidige art. 13.2: 'doch die van zodanig gewicht zijn dat zij in de verklaring tot uitdrukking dienen te worden gebracht'. Deze zinsnede is in 1973, ondanks een amendement dat schrappen bepleitte,

gehandhaafd uit vrees dat anders uit de tekst gelezen zou worden dat *alle* onzekerheden en bedenkingen, hoe onbelangrijk ook, vermeld zouden moeten worden. Dit bezwaar acht ik met vorenstaande tekst ondervangen, met name door toevoeging van de woorden 'van betekenis'.
De woorden 'bij de registeraccountant' en 'zijn blijven' zijn ingevoegd naar analogie van het huidige art. 13.4. De redactie van de verschillende leden van art. 13 vertoont thans een zekere incongruentie in dit opzicht.

Art. 13.3
De voorwaardelijke verklaring houdt in dat de registeraccountant tot het oordeel is gekomen dat de verantwoording aan de eraan te stellen eisen voldoet zolang een waarschijnlijk geachte omstandigheid van wezenlijke betekenis zich niet voordoet.

Toelichting:
Kernwoorden zijn 'waarschijnlijk' en 'wezenlijk'. Het woord 'waarschijnlijk' duidt aan dat er een reële kans op de omstandigheid moet bestaan: mogelijke, doch voorshands onwaarschijnlijke ontwikkelingen mogen niet tot het gebruik van de voorwaardelijke verklaring leiden. Het woord 'wezenlijk' duidt aan dat sprake moet zijn van een omstandigheid waarvan de draagwijdte voor de verantwoording niet is aan te geven.

Art. 13.3
De afkeurende verklaring houdt in dat de registeraccountant tot het oordeel is gekomen dat de verantwoording niet voldoet aan de eraan te stellen eisen.

Art. 13.4
De afkeurende verklaring houdt in dat de registeraccountant tot het oordeel is gekomen dat de verantwoording niet voldoet aan de eraan te stellen eisen zonder dat de draagwijdte van de bedenkingen duidelijk in de verklaring kan worden aangegeven.

Toelichting:
De enige wijziging is de toevoeging van de laatste zinsnede ('zonder dat (. . .)'). Deze is noodzakelijk door de gewijzigde betekenis van het voorbehoud: de grens met de verklaring onder voorbehoud moet in het reglement worden aangegeven.

Huidige tekst	*Voorgestelde tekst*
Art. 13.4, eerste zin De verklaring van oordeelonthouding houdt in dat bij de registeraccountant onzekerheden zijn blijven bestaan van zodanige aard en omvang dat hij geen goedkeurend of afkeurend oordeel omtrent de getrouwheid van de verantwoording als geheel kan uitspreken.	*Art. 13.5* De verklaring van oordeelonthouding houdt in dat bij de registeraccountant onzekerheden van betekenis zijn blijven bestaan zonder dat de draagwijdte ervan duidelijk in de verklaring kan worden aangegeven.

Toelichting:
Ook hier dient in het reglement de grens met de verklaring onder voorbehoud duidelijk te worden aangegeven.

Art. 13.4, tweede zin Het is de registeraccountant verboden zodanige verklaring te geven: – indien hij andere beperkingen bij zijn onderzoek heeft aanvaard of aangebracht dan die voortvloeiende uit objectieve verhinderingen, of – indien zijn onderzoek heeft uitgewezen dat de verantwoording niet voldoet aan de eraan te stellen eisen.	*Art. 13.6* Het is de registeraccountant verboden een verklaring onder voorbehoud wegens onzekerheden of een verklaring van oordeelonthouding te geven indien hij andere beperkingen bij zijn onderzoek heeft aanvaard of aangebracht dan die welke voortvloeien uit objectieve verhinderingen.

Toelichting:
De voorgestelde tekst bestaat uit het eerste deel van de tweede zin van het huidige art. 13.4 met toevoeging van de woorden 'een verklaring onder voorbehoud wegens onzekerheden'. Deze toevoeging is noodzakelijk door de gewijzigde betekenis van het voorbehoud.
Het is zelfs te overwegen de aard van de verklaring geheel uit dit lid weg te laten, zodat dit - verkort - zou luiden: 'Het is (. . .) verboden een verklaring te geven indien (. . .)'. Dan zou dit lid naar art. 12 verplaatst behoren te worden. Nodig is dit alles niet: art. 11 waakt tegen ongerechtvaardigd gebruik van de niet in vorenstaande tekst genoemde verklaringen.

Huidige tekst

Art. 14.1
In de goedkeurende verklaring onder voorbehoud moeten de woorden 'onder voorbehoud' worden gebruikt en moeten de bedenkingen of onzekerheden zodanig worden omschreven dat de draagwijdte ervan duidelijk blijkt.

Voorgestelde tekst

Art. 14.1
In de verklaring onder voorbehoud moeten de woorden 'onder voorbehoud' worden gebruikt en moeten de bedenkingen en onzekerheden zodanig worden omschreven dat de draagwijdte ervan duidelijk blijkt.

Toelichting:
In de voorgestelde tekst is het woord 'goedkeurende' weggelaten; voorts zijn de woorden 'bedenkingen of onzekerheden' gewijzigd in 'bedenkingen en onzekerheden'. Deze wijziging voorkomt nodeloze problemen indien zowel onzekerheden als bedenkingen aanleiding zouden geven tot voorbehouden. Hoewel dit natuurlijk slechts hoogst zelden zal voorkomen, is de huidige tekst onnodig restrictief.

Art. 14.2
In de voorwaardelijke verklaring moeten de woorden 'bij deze veronderstelling' worden gebruikt en moeten de aard van de veronderstelling en de omstandigheid waarop deze betrekking heeft, duidelijk worden aangegeven.

Toelichting:
Door opneming van de voorwaardelijke verklaring in de GBR zijn voorschriften voor de bewoording nodig. De voorgestelde tekst laat het gebruik van de in Meningsuiting 1 gegeven formulering toe.

Art. 14.2
In de afkeurende verklaring moeten de woorden 'niet getrouw' of 'niet juist' worden gebruikt en moeten de aard en de betekenis van de bedenkingen worden aangegeven.

Art. 14.3
In de afkeurende verklaring moeten de woorden 'niet getrouw' of 'niet juist' worden gebruikt en moet de aard van de bedenkingen worden aangegeven.

Toelichting:
Door de gewijzigde betekenis van het voorbehoud is het in situaties waarin een afkeurende verklaring moet worden gegeven, moeilijk de betekenis van de bedenkingen aan te geven; daarom zijn de woorden 'en de betekenis' geschrapt. Ook wordt hierdoor voorkomen dat een - althans ten minste schijnbare - tegenstelling ontstaat met de voorgestelde toevoeging aan het huidige art. 13.3.

Huidige tekst	*Voorgestelde tekst*
Art. 14.3 In de verklaring van oordeelonthouding moeten de woorden 'geen oordeel omtrent de getrouwheid van . . . . . (aanduiding van de verantwoording) als geheel' worden gebruikt en moet worden vermeld omtrent welke aangelegenheden onzekerheid bestaat.	*Art. 14.4* In de verklaring van oordeelonthouding moeten de woorden 'geen oordeel omtrent de getrouwheid van . . . . . (aanduiding van de verantwoording) als geheel' worden gebruikt en moet worden vermeld omtrent welke aangelegenheden onzekerheid bestaat. Tevens dienen de aard en - zo mogelijk - de draagwijdte van bedenkingen van betekenis te worden aangegeven.

Toelichting:
De enige wijziging is de toevoeging van de tweede zin. Deze bepaling vervangt het tweede deel van de tweede zin van het huidige art. 13.4; met vorenstaande tekst wordt beoogd de in hoofdstuk 3 van deze beschouwing gesignaleerde schoonheidsfout in de huidige reglementering op te heffen.