

Kwaliteit gedeponeerde jaarstukken middelgrote rechtspersonen

Ruud Vergoossen en Leja Gouwens

SAMENVATTING De kwaliteit van de gedeponeerde jaarstukken 2006 van middelgrote rechtspersonen is op een aantal aspecten onderzocht, waaronder de termijnen voor het opmaken en vaststellen van de jaarrekening en het deponeren van de jaarstukken, de volledigheid van de gedeponeerde jaarstukken en de strekking en inhoud van de accountantsverklaring. Daarnaast wordt ingezoomd op de jaarrekening die op een beperkt aantal objectief toetsbare punten aan een nader onderzoek is onderworpen. Aan de orde komen het verloopoverzicht eigen vermogen, het gemiddeld aantal werknemers, de bestuurders- en commissarissenbeloning, het kasstroomoverzicht en de classificatie van pensioenregelingen. Het onderzoek is zo ingericht dat uitspraken kunnen worden gedaan over de gehele populatie van de door middelgrote rechtspersonen gedeponeerde jaarstukken 2006 ten aanzien van de onderzochte aspecten. Het blijkt dat de termijnen voor opmaking, vaststelling en deponering niet altijd worden nageleefd en dat de gedeponeerde jaarstukken niet altijd compleet zijn. Het niet nakomen van de deponeringsplicht wordt gezien als een economisch delict. Ook komt het nogal eens voor dat de accountantsverklaring die bij de jaarstukken is gevoegd niet helemaal aan de door de wetgever of beroepsorganisaties gestelde eisen voldoet. Accountantsorganisaties en externe accountants lopen hier een risico. Het onderzoek brengt verder aan het licht dat informatie die op grond van wettelijke bepalingen of stellige uitspraken van de Raad voor de Jaarverslaggeving moet worden opgenomen in een aantal gevallen gebrekkig is of ontbreekt zonder dat dit leidt tot een melding in de accountantsverklaring.

RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK De onderzoeksresultaten geven inzicht in de kwaliteit van de gedeponeerde jaarstukken van middelgrote rechtspersonen en zijn relevant zowel voor de opstellers, controleurs en gebruikers van deze stukken als voor de regelgevers op het gebied van de financiële verslaggeving en de accountantscontrole.

1 Inleiding¹

In dit artikel doen wij verslag van een empirisch onderzoek naar de kwaliteit van de jaarstukken die door middelgrote rechtspersonen bij het handelsregister van de Kamer van Koophandel zijn gedeponeerd. Rechtspersonen worden als middelgroot aangemerkt als zij op twee opeenvolgende balansdata voldoen aan twee van de volgende drie criteria (artikel 2:396.1 en 397.1 BW): de waarde van de activa (het balanstotaal) is kleiner dan of gelijk aan € 17,5 miljoen maar groter dan € 4,4 miljoen, de netto-omzet is kleiner dan of gelijk aan € 35 miljoen maar groter dan € 8,8 miljoen en het gemiddeld aantal werknemers is kleiner dan 250 maar groter dan of gelijk aan 50.²

Het onderzoek is zo ingericht dat ten aanzien van de punten waarop de jaarstukken zijn onderzocht uitspraken kunnen worden gedaan over de kwaliteit van de gehele populatie van de door middelgrote rechtspersonen gedeponeerde jaarstukken 2006. De jaarstukken omvatten de jaarrekening, het jaarverslag (directieverslag) en de overige gegevens.

In de volgende paragraaf wordt de onderzoeksopzet nader uit de doeken gedaan. De onderzoeksresultaten komen in paragraaf 3 aan de orde. Zij worden vergeleken met de bevindingen van soortgelijke onderzoeken uit het verleden. Het artikel sluiten wij af met een korte evaluatie van de belangrijkste uitkomsten van het onderzoek.

2 Onderzoeksopzet

In deze paragraaf bespreken wij het onderzoeksobject en de onderzoekspunten.

Onderzoeksobject

Object van onderzoek zijn de jaarstukken over het boekjaar 2006 die door middelgrote rechtspersonen zijn gedeponeerd bij het handelsregister van de Kamer van Koophandel. De deponeringstermijn voor deze jaarstukken (met niet-gebroken boekjaren) is uiterlijk op 1 februari 2008 afgelopen. Dit betekent dat alle jaarstukken 2006 beschikbaar zouden moeten zijn. De jaarstukken van kleine rechts-

personen hebben wij niet in het onderzoek betrokken, omdat zij alleen een gecompriëerde balans met toelichting hoeven te deponeren bij het handelsregister op grond van de vrijstellingsregeling ex artikel 2:396 BW. De deponeringsstukken kunnen daardoor in belangrijke mate afwijken van de niet-publiekelijk beschikbare inrichtingsstukken. Bovendien is de jaarrekening van kleine rechtspersonen, in tegenstelling tot die van middelgrote en grote rechtspersonen, niet verplicht onderworpen aan accountantscontrole.

De selectie van de te onderzoeken jaarstukken heeft plaatsgevonden met behulp van Kamer van Koophandel Nederland. In april 2008 is een representatieve steekproef getrokken uit de – volgens opgave van Kamer van Koophandel Nederland – 6.193 middelgrote rechtspersonen die op dat moment hun jaarstukken 2006 hadden gedeponeerd. Om tot statistisch betrouwbare uitspraken te komen, hebben wij de jaarstukken van 250 middelgrote rechtspersonen onderzocht³.

Kamer van Koophandel Nederland heeft voor het onderzoek op aselechte wijze een steekproef van 350 middelgrote rechtspersonen getrokken. Op basis van deze steekproef hebben wij twee lijsten samengesteld: een lijst met de registratienummers en adressen van 250 ondernemingen en een reservelijst met de registratienummers en adressen van 100 ondernemingen. Op basis van deze lijsten zijn de jaarstukken 2006 opgezocht in c.q. opgevraagd bij Company.info⁴.

De reservelijst was nodig omdat de classificatie van rechtspersonen naar grootte niet geheel synchroon loopt met de wettelijke bepalingen (artikel 2:396 en 397 BW). Bovendien moest bij de classificatie rekening worden gehouden met het overgangsjaar. Zo zijn kleine rechtspersonen die middelgroot worden niet direct, maar pas nadat op twee opeenvolgende balansdata niet meer wordt voldaan aan de criteria voor kleine rechtspersonen onderworpen aan accountantscontrole en aan de publicatie-eisen die voor middelgrote rechtspersonen gelden. Ook zijn de jaarstukken met een jaarrekening gebaseerd op de International Financial Reporting Standards (IFRSs) niet in het onderzoek betrokken, omdat het onderzoek zich heeft beperkt tot naleving van bepalingen uit Titel 9 BW 2 en de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving. Om deze redenen zijn 64 jaarstukken uit de reservelijst in het onderzoek meegenomen. In totaal zijn aldus de jaarstukken van 314 rechtspersonen bekeken.

Onderzoekspunten

De gedeponeerde jaarstukken zijn op de volgende aspecten onderzocht:

- a. de termijnen ten aanzien van het opmaken en vaststellen van de jaarrekening en het deponeren van de jaarstukken;

- b. de aanwezigheid van de wettelijk verplichte onderdelen: jaarrekening, jaarverslag (directieverslag) en overige gegevens;

- c. de strekking en inhoud van de accountantsverklaring.

Wij zoomen vervolgens in op de jaarrekening die op de volgende (formele) objectief toetsbare punten is onderzocht:

- d. de aanwezigheid in de toelichting van een verloopoverzicht van posten behorende tot het eigen vermogen ex artikel 2:378 BW;
- e. de aanwezigheid van informatie over het gemiddelde aantal werkzame werknemers gesegmenteerd naar de inrichting van het bedrijf ex artikel 2:382 BW;
- f. de aanwezigheid van informatie over de bezoldigingen van bestuurders en commissarissen ex artikel 2:383 BW;
- g. de aanwezigheid van een kasstroomoverzicht zoals voorgeschreven in Richtlijn 360 van de Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ 360);
- h. de informatieverschaffing over de classificatie van pensioenregelingen zoals voorgeschreven in RJ 271.3

De punten d, e en f zijn wettelijk verplicht en mogen niet achterwege blijven op grond van artikel 2:363.3 BW. Krachtens deze wettelijke bepaling mogen wettelijk vereiste vermeldingen worden weggelaten voor zover zij op zichzelf genomen en tezamen met soortgelijke vermeldingen voor het wettelijk vereiste inzicht van te verwaarlozen betekenis zouden zijn. Het is niet altijd eenduidig vast te stellen of bepaalde vermeldingen materieel of relevant zijn. Dit geldt niet voor bij de punten d, e en f genoemde verplichte informatie-elementen, zodat het daarbij mogelijk is objectief vast te stellen of al dan niet aan de desbetreffende wettelijke bepalingen is voldaan.

De punten g en h zijn ook objectief toetsbaar. Het zijn echter geen wettelijke bepalingen, maar eisen die de Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ) aan de jaarrekening stelt. Hierbij speelt overigens het probleem dat de RJ-richtlijnen (primaire) gelden voor de inrichtingsjaarrekening, terwijl in ons artikel de deponeringsjaarrekening het object van onderzoek is. Middelgrote rechtspersonen kunnen volgens artikel 2:397 BW gebruikmaken van een aantal vrijstellingen in de gedeponeerde jaarstukken. De vraag is dan of informatie die op grond van stellige uitspraken van de RJ moet worden verstrekt in de inrichtingsjaarrekening achterwege kan blijven in de deponeringsjaarrekening. Voorschriften van de RJ – hoewel gezaghebbend – hebben immers geen kracht van wet en het opnemen van de op basis van deze voorschriften te verstrekken informatie in de deponeringsjaarrekening zou als vrijwillig kunnen worden bestempeld, omdat die veelal verder reikt dan hetgeen op grond van artikel 2:397 BW minimaal door middelgrote rechtspersonen moet worden gepubliceerd.

Wij zijn echter van mening dat middelgrote rechtspersonen de voorschriften van de RJ niet zonder meer naast zich neer kunnen leggen bij het opstellen van de deponeringsjaarrekening en dat het bijvoorbeeld in beginsel verplicht is daarin een kasstroomoverzicht op te nemen en informatie te verstrekken over de classificatie van pensioenregelingen. Dat neemt niet weg dat wij enige terughoudend zullen (moeten) betrachten bij het trekken van conclusies omtrent de naleving van de desbetreffende voorschriften van de RJ in de deponeringsjaarrekening van middelgrote rechtspersonen.⁵

3 Onderzoeksresultaten

In deze paragraaf komen onze bevindingen ten aanzien van de hiervoor aangegeven onderzoekspunten successievelijk aan de orde. De onderzoeksresultaten worden – voor zover mogelijk en opportuun – vergeleken met Vergoossen en Hoos (1998), Van den Ende en Manschot (2006) en Van den Ende en Dieleman (2007).⁶

Termijnen opmaken en vaststellen jaarrekening en deponeren jaarstukken

In de wet zijn termijnen vastgelegd die gelden voor het opmaken en het vaststellen van de jaarrekening en voor het deponeren van de jaarstukken. Wij hebben onderzocht in hoeverre de in het onderzoek betrokken middelgrote rechtspersonen deze termijnen in acht hebben genomen. Naamloze en besloten vennootschappen (NV's en BV's) moeten hun jaarrekening binnen vijf maanden na afloop van het boekjaar opmaken. Deze termijn kan op grond van bijzondere omstandigheden door de algemene vergadering van aandeelhouders met hoogstens zes maanden worden verlengd (artikel 2:101.1 en 2:210.1 BW).⁷ Hoewel het niet wettelijk verplicht is dat de jaarrekening wordt gedateerd, is de opmakingsdatum wel van belang. Hieruit kan namelijk worden afgeleid tot welk moment gebeurtenissen na balansdatum in de jaarrekening zijn verwerkt.

Tabel 1 laat zien dat 17 procent van de middelgrote rechtspersonen de jaarrekening binnen vijf maanden na balansdatum opmaakt, 31 procent tussen de vijf en 11 maanden na balansdatum en 16 procent pas na 11 maanden na balansdatum. Als wij bij de 91 middelgrote rechtspersonen (36 procent) die geen opmakingsdatum in de jaarrekening zelf hebben vermeld, de datum van de accountantsverklaring als substituut nemen voor de opmakingsdatum, blijkt dat nog eens 11 procent pas na 11 maanden na balansdatum de jaarrekening heeft opgemaakt. Dit betekent dat in totaal 27 procent de jaarrekening niet opmaakt binnen de maximale termijn van 11 maanden en op dat punt de wet niet naleeft. Overigens kan op basis van de gedeponeerde jaarstukken in geen enkel geval worden bepaald of de aandeelhoudersvergadering formeel heeft ingestemd met een

Tabel 1 Opmaken jaarrekening

Opmakingsdatum	n	%
Binnen vijf maanden na balansdatum	42	17
Na vijf, maar binnen 11 maanden na balansdatum	78	31
Na 11 maanden na balansdatum	39	16
Geen opmakingsdatum vermeld	91	36
Totaal	250	100

Tabel 2 Vaststellen jaarrekening

Vaststeldingsdatum	n	%
Binnen twee maanden na opmaken jaarrekening	91	36
Na twee maanden na opmaken jaarrekening	54	22
Niet vermeld op gedeponeerde jaarrekening	105	42
Totaal	250	100

verlenging van de termijn voor het opmaken van de jaarrekening.

Uit het onderzoek van Van den Ende en Manschot (2006) dat betrekking heeft op de jaarstukken 2004 van 50 middelgrote rechtspersonen, blijkt dat 12 procent bij het opmaken van de jaarrekening de termijn van 11 maanden overschrijdt.

De rechtspersonen zijn verplicht tot openbaarmaking van de jaarstukken binnen acht dagen na vaststelling van de jaarrekening. De datum van vaststelling moet op de gedeponeerde jaarrekening worden vermeld (artikel 2:394.1 BW). Verder is bepaald dat, indien de jaarrekening niet binnen zeven maanden na balansdatum is vastgesteld en geen verlenging van de opmakingstermijn heeft plaatsgevonden, het bestuur de opgemaakte jaarrekening moet deponeren onder vermelding dat deze nog niet is vastgesteld. Indien de aandeelhoudersvergadering de termijn voor het opmaken van de jaarrekening heeft verlengd dan moet binnen twee maanden na afloop van die termijn openbaarmaking hebben plaatsgevonden (artikel 2:394.2 BW). In ieder geval moet de jaarrekening binnen 13 maanden na afloop van het boekjaar zijn gedeponerd (artikel 2:394.3 BW).

Uit tabel 2 kan worden afgelezen dat 42 procent van de middelgrote rechtspersonen de vaststeldingsdatum niet op de gedeponeerde jaarrekening aantekent en daarmee niet voldoet aan de desbetreffende wettelijke bepaling. Dit percentage kan wellicht voor een deel worden verklaard uit het feit dat in de aanbiedingsbrief die de onderneming bij de deponeringsstukken voegt, doorgaans melding wordt gemaakt van de datum waarop de jaarrekening is vastgesteld.

Tabel 3 Deponeren jaarrekening

Vaststellingsdatum vermeld	n	%
Binnen acht dagen na vaststellen jaarrekening	64	44
Na acht dagen na vaststellen jaarrekening	81	56
Totaal	145	100
Geen vaststellings-, maar wel opmakingsdatum vermeld	63	
Geen vaststellings- en opmakingsdatum vermeld	42	
	250	

Tabel 4 Deponering jaarverslag

Jaarverslag	n	%
Gedeponeerd	56	23
Niet gedeponeerd met opgave dat het ter inzage ligt	171	68
Niet gedeponeerd zonder opgave dat het ter inzage ligt	23	9
Totaal	250	100

Tabel 5 Aanwezigheid accountantsverklaring

Accountantsverklaring	n	%
Aanwezig	236	94
Niet aanwezig met opgave van reden	4	2
Niet aanwezig zonder opgave van reden	10	4
Totaal	250	100

Tabel 6 Strekking accountantsverklaring

Accountantsverklaring	n	%
Goedkeurend	190	81
Met beperking	1	0
Van oordeelonthouding	45	19
Afkeurend	0	0
Totaal	236	100
Niet aanwezig	14	
	250	

Verder blijkt uit tabel 2 dat bij de vaststelling van de jaarrekening door 22 procent van de ondernemingen de wettelijke termijn van twee maanden na het opmaken van de jaarrekening wordt overschreden. Van den Ende en Manschot (2006) komen in hun onderzoek tot een percentage van 28 dat deze termijn niet in acht neemt.

In tabel 3 komt naar voren dat meer dan de helft van de jaarstukken waarin de vaststellingsdatum van de jaarrekening is vermeld (56 procent) niet tijdig is gedeponeerd bij het handelsregister, dat wil zeggen niet binnen acht dagen

na de vaststelling.⁸ In het onderzoek van Van den Ende en Manschot (2006) betreft het zelfs 64 procent.

Wij hebben aanvullend onderzocht in hoeverre de 63 jaarstukken waarin geen vaststellings-, maar wel een opmakingsdatum van de jaarrekening is vermeld, zijn gedeponeerd binnen twee maanden (de maximale vaststellingstermijn na opmaking) en acht dagen (de maximale deponeringstermijn na vaststelling) na opmaking. Dat blijkt bij ruim de helft van deze jaarstukken (32 maal) zo te zijn. In 42 jaarstukken ontbreekt zowel de vaststellings- als opmakingsdatum van de jaarrekening.

Wettelijk verplichte onderdelen

De jaarstukken van een rechtspersoon bestaan uit de volgende, wettelijk verplichte onderdelen:

- de jaarrekening, dat wil zeggen de enkelvoudige jaarrekening en – indien van toepassing – de geconsolideerde jaarrekening die ieder bestaan uit de balans, de winst-en-verliesrekening en de toelichting. De toelichting omvat onder meer de grondslagen van waardering en resultaatbepaling, specificaties en verloopoverzichten van posten in de balans en winst-en-verliesrekening;
- het jaarverslag, dat wil zeggen het verslag van het bestuur over onder meer de gang van zaken in het boekjaar en de verwachte gang van zaken. Rechtspersonen mogen deponering van hun jaarverslag achterwege laten indien zij het jaarverslag voor een ieder ter inzage houden en daarvan opgave doen bij het handelsregister (artikel 2:394.4 BW);
- de overige gegevens, waarvan in ieder geval bij het handelsregister moeten worden gedeponeerd (artikel 2:394.4 BW): de accountantsverklaring, (het voorstel omtrent) de winstbestemming of verliesverwerking, een opgave van winstbewijzen en dergelijke met vermelding van de bevoegdheden die zij geven en een opgave van gebeurtenissen na balansdatum.

Wij hebben onderzocht of de (enkelvoudige en/of geconsolideerde) jaarrekening bestaat uit een balans, een winst-en-verliesrekening en een toelichting. Het blijkt dat dat bij bijna 4 procent (negen rechtspersonen) niet het geval is. Hiervan is een voorbeeld dat wordt gerapporteerd als klein, dus zonder winst-en-verliesrekening, terwijl de onderneming voldoet aan de criteria die gelden voor middelgrote rechtspersonen. Ook zijn wij tegengekomen dat de enkelvoudige winst-en-verliesrekening ontbreekt of de gehele passiefzijde van de balans niet is opgenomen.

In tabel 4 is aangegeven in welke mate de gedeponeerde jaarstukken een jaarverslag bevatten. Zoals uit tabel 4 kan worden afgelezen, heeft 9 procent van de middelgrote rechtspersonen geen jaarverslag gedeponeerd en bovendien daarvan geen opgave gedaan. Door het ontbreken van de

opgave handelen deze ondernemingen in strijd met artikel 2:394.4 BW. Dit is een verbetering vergeleken met de 14 procent uit het onderzoek van Vergoossen en Hoos (1998) dat betrekking heeft op de jaarstukken over het boekjaar 1995.

Door 68 procent van de middelgrote rechtspersonen wordt vermeld dat het ontbrekende jaarverslag ter inzage ligt ten kantore van de vennootschap en zij maken daarmee gebruik van de faciliteit die de wet (artikel 2:394.4 BW) biedt. Vergoossen en Hoos (1998) vonden een percentage van 62. Wij hebben overigens niet onderzocht of de jaarverslagen in de desbetreffende gevallen inderdaad ter inzage liggen. Het percentage middelgrote rechtspersonen dat het jaarverslag bij het handelsregister heeft gedeponereerd (23 procent), wijkt nauwelijks af van het percentage elf jaar geleden (bijna 25 procent).

In de accountantsverklaring moet de accountant expliciet aangeven – voor zover hij dat heeft kunnen beoordelen – of het jaarverslag verenigbaar is met de jaarrekening. Het is dan ook opvallend te moeten constateren dat bij de jaarstukken van 16 van de 23 ondernemingen die hun jaarverslag niet hebben gedeponereerd en geen opgave hebben gedaan dat het in plaats daarvan ter inzage ligt ten kantore van de vennootschap, een accountantsverklaring is gevoegd waarin expliciet wordt verklaard dat het jaarverslag verenigbaar is met de jaarrekening. Slechts in drie gevallen ontbreekt in de accountantsverklaring de passage over het jaarverslag, terwijl in één geval in de accountantsverklaring wordt gemeld dat er geen uitspraak kan worden gedaan over de verenigbaarheid van het jaarverslag met de jaarrekening omdat er door de onderneming geen jaarverslag is opgesteld. In de resterende drie gevallen gaat het om jaarrekeningen waar in het geheel geen accountantsverklaring is bijgevoegd (zie ook hierna).

Wij hebben onderzocht in hoeverre onder de overige gegevens de accountantsverklaring is opgenomen en of er informatie is opgenomen omtrent de winstbestemming c.q. verliesverwerking of zolang deze nog niet vaststaat, het voorstel daartoe.

Middelgrote rechtspersonen zijn controleplichtig en moeten de accountantsverklaring deponeren of – indien dat niet is gebeurd – een mededeling waarom dat het geval is (artikel 2:393.1 en 2:392.1a BW). Tabel 5 laat zien dat 94 procent wel en in totaal 6 procent van de middelgrote rechtspersonen de accountantsverklaring niet heeft gedeponereerd (2 procent met en 4 procent zonder opgave van reden). Bij de vier ondernemingen die het ontbreken van de accountantsverklaring toelichten, gaat het in drie gevallen om een voorlopige en niet de definitieve jaarrekening die is gedeponereerd en in één geval om een onderneming die ten onrechte beweert een kleine (niet-controleplichtige) rechtspersoon te zijn. Het is evident dat de tien

ondernemingen die zonder opgave van reden de accountantsverklaring niet deponeren, daarmee in strijd met de wet handelen (artikel 2:392.1a BW).

Het percentage middelgrote rechtspersonen dat de accountantsverklaring niet heeft gedeponereerd, wijkt niet af van het percentage dat Vergoossen en Hoos (1998) hebben gevonden (eveneens 6 procent). In de volgende subparagraaf zullen wij verder inzoomen op de strekking en inhoud van de gedeponeerde accountantsverklaringen.

In de gedeponeerde overige gegevens is door 97 procent van de middelgrote rechtspersonen informatie opgenomen over de winstbestemming of verliesverwerking. De resterende 3 procent (acht rechtspersonen) doet dat niet en handelt daarmee in strijd met artikel 2:394.4 BW.

Strekking en inhoud accountantsverklaring

Naast haar strekking hebben wij de inhoud van de accountantsverklaring op de volgende aspecten onderzocht: in hoeverre de tekst van de accountantsverklaring overeenkomt met de standaardtekst van NIVRA/NOvAA, of de accountantsverklaring op een correcte wijze is ondertekend, wat de beroepskwalificatie van de ondertekenend accountant is (registeraccountant (RA) of accountant-administratieconsulent (AA)) en aan welke accountantsorganisatie de desbetreffende accountant is verbonden.

In tabel 6 is aangegeven wat de strekking van de gedeponeerde accountantsverklaringen is. Tabel 6 laat zien dat de strekking van 81 procent van de accountantsverklaringen goedkeurend is. Hierbij zijn vier accountantsverklaringen met een verplicht toelichtende paragraaf inzake de continuïteit opgenomen en vier accountantsverklaringen met een onverplicht toelichtende paragraaf. De onverplicht toelichtende paragraaf heeft in twee gevallen betrekking op het niet (kunnen) voldoen aan RJ 271.3 over de verwerking van pensioenregelingen in de jaarrekening. Het gaat in beide gevallen om pensioenregelingen die zijn geclassificeerd als toegezegd-pensioenregeling, maar desalniettemin als toegezegde-bijdrageregeling zijn verwerkt in de jaarrekening (zie ook tabel 13 en de bijbehorende bespreking van de onderzoeksbevindingen met betrekking tot de informatievervalsing over de classificatie van pensioenregelingen).

In 19 procent van de gevallen is sprake van een oordeelonthouding, met name als gevolg van een inadequate administratieve organisatie en interne controle. Bij de accountantsverklaringen van oordeelonthouding zijn twee accountantsverklaringen voorzien van een verplichte toelichting inzake de continuïteit. De onderzoeksresultaten zijn met betrekking tot de strekking van de accountantsverklaringen volledig in lijn met die van Vergoossen en Hoos (1998).

Tabel 7 Ondertekening accountantsverklaring

Naam externe accountant	n	%
Vermeld	224	95
Niet vermeld	12	5
Totaal	236	100

Naam accountantsorganisatie	n	%
Vermeld	230	97
Niet vermeld	6	3
Totaal	236	100

Tabel 8 Accountantsorganisatie

Naam accountantsorganisatie	n	%
Deloitte Accountants BV	31	13
BDO CampsObers Audit & Assurance BV	25	11
PricewaterhouseCoopers Accountants NV	24	10
Ernst & Young Accountants	21	9
KPMG Accountants NV	20	8
Berk (meer accountantsorganisaties)	8	4
Arenthals Grant Thornton Accountants en Adviseurs BV	6	3
RSM (meer accountantsorganisaties)	6	3
Mazars Paardekooper Hoffman Accountants NV	3	1
Overig	86	35
Niet vermeld	6	3
Totaal	236	100

Tabel 9 Verloopoverzicht eigen vermogen

Verloopoverzicht eigen vermogen	n	%
Conform artikel 2:378.1 BW	230	92
Niet conform artikel 2:378.1 BW	20	8
Totaal	250	100

De tekst van de gedeponeerde accountantsverklaringen stemt in bijna 90 procent van de gevallen (212 maal) wel en in ruim 10 procent van de gevallen (24 maal) niet overeen met de standaardtekst van NIVRA/NOvAA.⁹ In de meeste gevallen ontbreekt de passage omtrent het jaarverslag en door acht ondernemingen is bij de jaarstukken een accountantsverklaring met betrekking tot de enkelvoudige jaarrekening gevoegd, terwijl de gedeponeerde jaarrekening tevens een geconsolideerde jaarrekening omvat. Daarnaast zijn wij in één geval een accountantsverklaring van oordeelonthouding tegengekomen waarvan de inleidende paragraaf de controle van een enkelvoudige jaarrekening impliceert,

terwijl in de oordeelsparagraaf wordt gerefereerd aan de geconsolideerde jaarrekening.

Het van kracht worden van de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) op 1 oktober 2006 heeft ertoe geleid dat de accountantsverklaring naar aanleiding van een wettelijke controle door de externe accountant moet worden ondertekend met de eigen naam onder vermelding van de accountantsorganisatie waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden (artikel 29 Wta).

Wij hebben onderzocht in hoeverre deze wettelijke bepaling is nageleefd. In tabel 7 komt naar voren dat in 5 procent van de gedeponeerde accountantsverklaringen de naam van de externe accountant ontbreekt (tienmaal) of is afgeplakt (tweemaal).¹⁰ In 3 procent van de gedeponeerde accountantsverklaringen (zesmaal) ontbreekt de naam van de accountantsorganisatie waarbij de externe accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden. Hiermee wordt in strijd met artikel 29 Wta gehandeld. Driemaal ontbreekt zowel de naam van de externe accountant als die van de accountantsorganisatie.

Overigens blijkt uit het onderzoek dat 92 procent van de accountantsverklaringen (206 maal) is ondertekend door een RA en maar 4 procent (negenmaal) door een AA. In de resterende 4 procent van de gevallen (negenmaal) is het door het ontbreken van de tituluur onduidelijk of de degene die de accountantsverklaring heeft afgegeven RA of AA is.

Tabel 8 laat zien aan welke accountantsorganisaties de externe accountants zijn verbonden die de jaarrekening 2006 van de in het onderzoek betrokken middelgrote rechtspersonen hebben gecontroleerd. Uit tabel 8 blijkt dat 40 procent van de accountantsverklaringen is ondertekend door externe accountants die zijn verbonden aan een van de Big Four-kantoren (Deloitte, Ernst & Young, KPMG, PricewaterhouseCoopers). Daarnaast nemen de externe accountants van BDO CampsObers nog eens 11 procent voor hun rekening.

Het onderzoek van Vergoossen en Hoos (1998) toont dat indertijd de Big Six-kantoren (Arthur Andersen, Coopers & Lybrand, Deloitte & Touche, KPMG, Moret Ernst & Young, Price Waterhouse) ruim de helft van de middelgrote rechtspersonen van een accountantsverklaring voorzagen. Aangezien de huidige Big Four de Big Six uit het verleden omvatten, betekent dat feitelijk dat het marktaandeel van de grote kantoren in het middenbedrijf de afgelopen elf jaar is gedaald met ruim 10 procent. Deze daling zal waarschijnlijk mede een gevolg zijn van de afgenomen focus van de Big Four op het midden- en kleinbedrijf.

Verloopoverzicht eigen vermogen

Artikel 2:378.1 BW luidt als volgt: 'Het verloop van het eigen

vermogen gedurende het boekjaar wordt weergegeven in een overzicht. Daaruit blijken:

- a het bedrag van elke post aan het begin van het boekjaar;
- b de toevoegingen en de verminderingen van elke post over het boekjaar, gesplitst naar hun aard;
- c het bedrag van elke post aan het einde van het boekjaar.'

In tabel 9 is aangegeven in hoeverre middelgrote rechtspersonen in hun jaarrekening 2006 een verloopoverzicht van het eigen vermogen hebben opgenomen. Het blijkt dat in totaal 8 procent van de jaarrekeningen een dergelijk overzicht niet bevat, terwijl dit op grond van artikel 2:378.1 BW wel is voorgeschreven. In het onderzoek van Vergoossen en Hoos (1998) die jaarrekeningen over boekjaar 1995 hebben onderzocht, bedraagt dat percentage bijna 12. Vergeleken met elf jaar geleden is er dus een daling van 4 procent.

Aantal werknemers

Artikel 2:382 BW (eerste volzin) luidt als volgt: 'Medegedeeld wordt het gemiddelde aantal gedurende het boekjaar bij de rechtspersoon werkzame werknemers, ingedeeld op een wijze die is afgestemd op de inrichting van het bedrijf.'

In tabel 10 kan worden afgelezen in hoeverre informatie wordt verstrekt over het aantal werknemers. In 33 procent van de jaarrekeningen wordt het aantal werknemers op enigerlei wijze gesegmenteerd waarmee in principe wordt voldaan aan de wettelijke bepaling. Dit percentage is inclusief de ondernemingen (4 procent) die uitsluitend een - weinig informatieve - indeling in direct en indirect personeel publiceren.

In 65 procent van de jaarrekeningen blijft segmentatie achterwege en wordt alleen het totale aantal werknemers vermeld of medegedeeld dat er geen werknemers zijn. Op basis van de gedeponeerde jaarstukken is niet goed vast te stellen of het niet segmenteren van het totale aantal werknemers is gebeurd op grond van het feit dat die splitsing in categorieën niet mogelijk of niet zinvol is.

De resterende 2 procent verstrekt in het geheel geen informatie over het aantal werknemers en voldoet daarmee in ieder geval niet aan de wettelijke bepaling. De gevonden percentages wijken nauwelijks af van die uit het onderzoek van Vergoossen en Hoos (1998).

Bezoldiging bestuurders en commissarissen

Artikel 2:383.1 BW (eerste en laatste volzin) luidt als volgt: 'Opgegeven worden het bedrag van de bezoldigingen, met inbegrip van de pensioenlasten, en van de andere uitkeringen voor de gezamenlijke bestuurders en gewezen bestuurders en, afzonderlijk, voor de gezamenlijke commissarissen en gewezen commissarissen. ... Een opgave die herleid kan worden tot een enkele natuurlijke persoon mag achterwege blijven.'

Tabel 10 Segmentatie werknemers

Werknemers	n	%
Aantal werknemers gesegmenteerd	82	33
Aantal werknemers niet gesegmenteerd	157	63
Rechtspersonen zonder werknemers	6	2
Geen informatie over aantal werknemers	5	2
Totaal	250	100

Tabel 11 Bezoldiging bestuurders en commissarissen

Bezoldiging bestuurders en commissarissen	n	%
Bezoldiging vermeld	117	47
Bezoldiging niet vermeld omdat herleidbaar tot één persoon	43	17
Bezoldiging niet vermeld	90	36
Totaal	250	100

In tabel 11 is aangegeven in hoeverre de ondernemingen informatie verschaffen over de bezoldiging van bestuurders en commissarissen. Het blijkt dat in totaal 64 procent van de ondernemingen voldoet aan de wettelijke bepalingen terzake. Daarentegen verstrekt 36 procent van de ondernemingen met meer dan één bestuurder of commissaris geen informatie in de jaarrekening over de bestuurders- en commissarissenbeloning.

Uit het onderzoek van Vergoossen en Hoos (1998) is het percentage middelgrote rechtspersonen dat niet voldoet aan onderhavige wettelijke bepalingen 18. Vergeleken met elf jaar geleden is er sprake van een belangrijke verslechtering.

Kasstroomoverzicht

Middelgrote rechtspersonen worden met ingang van het boekjaar 2005 geacht een kasstroomoverzicht op te stellen en wel op grond van RJ 360.104. De eerste volzin van deze alinea luidt als volgt: 'Rechtspersonen dienen een kasstroomoverzicht op te stellen, tenzij het kapitaal van de rechtspersoon direct of indirect volledig wordt verschaft door een andere rechtspersoon die een gelijkwaardig kasstroomoverzicht opstelt, dat is opgenomen in een jaarrekening die in Nederland bij het handelsregister gedeponeerd wordt.'

Wij hebben onderzocht in hoeverre middelgrote rechtspersonen deze bepaling van de RJ hebben nageleefd. De resultaten zijn weergegeven in tabel 12.

Het blijkt dat slechts 44 procent van de middelgrote ondernemingen een kasstroomoverzicht heeft opgenomen. Dit is evenwel een behoorlijke toename vergeleken met de 24 procent van Van den Ende en Dieleman (2007) die de

Tabel 12 Kasstroomoverzicht

Kasstroomoverzicht	n	%
Opgenomen	110	44
Niet opgenomen onder verwijzing naar vrijstellingsmogelijkheid	17	7
Niet opgenomen	123	49
Totaal	250	100

Tabel 13 Classificatie pensioenregelingen

Pensioenregeling(en)	n	%
Classificatie en verwerking als toegezegde-bijdrageregeling	30	13
Classificatie en verwerking als toegezegd-pensioenregeling	29	12
Classificatie als toegezegd-pensioenregeling, maar verwerking als toegezegde-bijdrageregeling	51	21
Classificatie als toegezegde-bijdrageregeling en als toegezegd-pensioenregeling in geval van meer dan één pensioenregeling	28	11
Geen informatie in jaarrekening over classificatie aanwezige pensioenregeling(en)	96	39
In het geheel geen informatie in jaarrekening over pensioenen	10	4
Totaal	244	100
Rechtspersonen zonder werknemers	6	
	250	

jaarrekening 2005 van een vijftigtal middelgrote ondernemingen hebben onderzocht.

De opgenomen kasstroomoverzichten zijn steeds opgesteld volgens de indirecte methode en dat terwijl de RJ een voorkeur lijkt te hebben voor de directe methode (RJ 360.210). Bij de directe methode wordt bij de kasstroom uit operationele activiteiten uitgegaan van de kasstromen die daadwerkelijk hebben plaatsgevonden. Bij de indirecte methode wordt daarentegen gestart met het gerapporteerde resultaat waarop vervolgens aanpassingen worden doorgevoerd die uiteindelijk leiden tot de operationele kasstroom.

Overigens komt in ons onderzoek naar voren dat – los van de toepassing van de indirecte methode – 19 procent van de kasstroomoverzichten (21 stuks) items bevat die geen echte kasstroom zijn, bijvoorbeeld rentelasten of rentebaten in plaats van rentebetalingen respectievelijk renteontvangsten.

Classificatie pensioenregelingen

De wijze waarop ondernemingen geacht worden hun pensioenregelingen in de jaarrekening te verantwoorden, is met ingang van het boekjaar 2005 sterk veranderd. De verwerkingswijze is vastgelegd in RJ 271.3 en afhankelijk van de classificatie van de pensioenregeling als toegezegde-bijdrageregeling of als toegezegd-pensioenregeling.

Bij een toegezegde-bijdrageregeling draagt de onderneming geen enkel (actuarieel) risico en kan zij volstaan met

het betalen van de overeengekomen premies. Pensioenregelingen die niet kwalificeren als toegezegde-bijdrageregeling zijn per definitie toegezegd-pensioenregeling. Het kenmerk van een toegezegd-pensioenregeling is dat de onderneming ten minste enig (actuarieel) risico loopt.

Bij een toegezegd-pensioenregeling kan de onderneming niet volstaan met de verwerking van de betaalde en de te betalen premies als pensioenkosten, maar moet zij de toezeggingen aan het personeel verwerken als een verplichting van haarzelf ongeacht of de uitvoering van de pensioenregeling is ondergebracht bij een pensioenfonds of een verzekeraar.

Wij zijn nagegaan in hoeverre middelgrote rechtspersonen duidelijkheid verschaffen over de classificatie (en verwerking) van hun pensioenregelingen.

Tabel 13 toont dat 57 procent van de middelgrote rechtspersonen uitsluitend geeft over de classificatie van de pensioenregeling(en), waarvan 13 procent pensioenregelingen die als toegezegde-bijdrageregeling zijn geclassificeerd en verwerkt, 12 procent pensioenregelingen die als toegezegd-pensioenregeling zijn geclassificeerd en verwerkt en 21 procent pensioenregelingen die als toegezegd-pensioenregeling zijn geclassificeerd maar als toegezegde-bijdrageregeling zijn verwerkt.

Dit laatste is mogelijk op grond van bepaling RJ 271.310 indien een onderneming is aangesloten bij een bedrijfstakpensioenfonds en een tekort bij dat bedrijfstakpensioenfonds uitsluitend wordt verrekend door middel van hogere toekomstige premies. Daarnaast is het mogelijk om een bij een bedrijfstakpensioenfonds ondergebrachte en als toegezegd-pensioenregeling geclassificeerde regeling in de jaarrekening te verwerken als ware het een toegezegde-bijdrageregeling wanneer de onderneming niet over voldoende informatie kan beschikken om de noodzakelijke berekeningen te maken (RJ 271.309). Uit het onderzoek blijkt dat door 42 ondernemingen (17 procent) van de eerste en door zeven ondernemingen (3 procent) van de tweede mogelijkheid gebruik is gemaakt. Door twee ondernemingen (1 procent) wordt niet gemotiveerd waarom een als toegezegd-pensioenregeling geclassificeerde regeling wordt verwerkt als een toegezegde-bijdrageregeling.

In tabel 13 kan verder worden gelezen dat in 39 procent van de jaarrekeningen de toelichting geen informatie bevat over de classificatie en verwerking van de pensioenregelingen. Uit de balans en winst-en-verliesrekening kan echter wel vaak worden afgeleid dat de desbetreffende ondernemingen de pensioenregelingen feitelijk hebben verwerkt als toegezegde-bijdrageregeling. De jaarrekening bevat in 4 procent van de gevallen in het geheel geen informatie over pensioenen.

De resultaten van ons onderzoek laten een verbetering zien vergeleken met het onderzoek van Van den Ende en

Dieleman (2007) die constateren dat 54 procent van de in het onderzoek betrokken 50 ondernemingen geen duidelijkheid verschaffen over de classificatie van de pensioenregelingen in de jaarrekening over 2005. Dit neemt niet weg dat in veel jaarrekeningen van middelgrote rechtspersonen op onderhavig punt (nog steeds) sprake is van een belangrijke omissie.

4 Evaluatie

Uit ons onderzoek naar de kwaliteit van de gedeponeerde jaarstukken van middelgrote rechtspersonen blijkt onder meer dat de termijnen met betrekking tot het opmaken en vaststellen van de jaarrekening en het deponeren van de jaarstukken in een aantal gevallen niet worden nageleefd. Daarnaast blijken de gedeponeerde jaarstukken niet altijd compleet te zijn waardoor niet is voldaan aan de deponeringsplicht en bij het ontbreken van een accountantsverklaring wellicht ook niet aan de controleplicht. Het niet nakomen van de verplichtingen ten aanzien van de deponering en de accountantscontrole is een economisch delict dat in artikel 1 van de Wet op de economische delicten strafbaar is gesteld. Bovendien betekent in geval van faillissement dat het niet voldoen aan de eisen inzake deponering een onbehoorlijke taakvervulling is van bestuurders en commissarissen en wordt vermoed dat dit een belangrijke oorzaak is van het faillissement. Iedere bestuurder en commissaris van de desbetreffende rechtspersoon is dan hoofdelijk aansprakelijk voor het boedeltekort, tenzij hij kan aantonen dat hem niets valt te verwijten.

Het komt nogal eens voor dat de tekst van de gedeponeerde accountantsverklaring afwijkt van de standaardtekst van NIVRA/NOvAA. Ook blijkt dat de ondertekening van de accountantsverklaring door het ontbreken van de naam van de externe accountant en/of de accountantsorganisatie niet in overeenstemming is met de eisen die de Wta daaraan stelt. De desbetreffende externe accountants en accountantsorganisaties handelen daarmee in strijd met de beroepsregels, tenzij de namen (per abuis) zijn afgeplakt door de Kamer van Koophandel.

Het onderzoek brengt verder aan het licht dat informatie die in de jaarrekening moet worden opgenomen over het verloop van het eigen vermogen, het gemiddelde aantal werknemers en de bezoldiging van bestuurders en commissarissen soms gebrekkig is of ontbreekt en dat daarvan geen melding wordt gemaakt in de accountantsverklaring. Wij kunnen ons natuurlijk afvragen of dit soort omissies een melding in de accountantsverklaring rechtvaardigt. Wij vinden van wel, omdat voor de verstrekking van onderhavige informatie geen vrijstelling geldt in verband met de omvang van de rechtspersoon of het niet-materieel zijn van de post en de wetgever dus kennelijk van mening is dat het hier om belangrijke informatie gaat. Bovendien is het zo dat een accountantsverklaring waarin staat dat is

voldaan aan de wettelijke bepalingen voor de jaarrekening formeel niet in overeenstemming is met de werkelijkheid. Dit laatste zou overigens ook kunnen gelden voor belangrijke informatie-elementen die ondernemingen op grond van stellige uitspraken van de RJ worden geacht in de jaarrekening op te nemen, zoals in ons onderzoek het kasstroomoverzicht en informatie over de classificatie van pensioenregelingen. Hoewel de voorschriften van de RJ (primair) zijn geschreven voor de inrichtingsjaarrekening, zijn wij van oordeel dat middelgrote rechtspersonen de stellige uitspraken van de RJ niet zonder meer naast zich neer kunnen leggen bij het opstellen van de deponeringsjaarrekening.

Ook komt het ons vreemd voor dat als de deponeringsstukken geen jaarverslag omvatten en in de deponeringsstukken ook niet wordt gemeld dat het jaarverslag ten kantore van de vennootschap kan worden ingezien, in de accountantsverklaring een passage is opgenomen waarin wordt verklaard dat het jaarverslag verenigbaar is met de jaarrekening.

In december 1998 heeft het NIVRA naar aanleiding van de uitkomsten van een soortgelijk onderzoek (Vergoossen en Hoos, 1998) Audit Alert 6 ten behoeve van zijn leden uitgebracht.¹¹ Vergeleken met de uitkomsten van het onderzoek tien jaar geleden, kunnen wij constateren dat hoewel er – met uitzondering van de informatieverstrekking over de bestuurders- en commissarissenbeloning – sprake is van een lichte verbetering, wij ook moeten vaststellen dat er nog steeds omissies zijn. De vraag is of die omissies en de andere door ons geconstateerde gebreken erg zijn of dat die zouden kunnen worden gedoogd omdat zij van ondergeschikt belang zijn. Wij zijn in ieder geval geen voorstander van een soort gedoogcultuur ten aanzien van de tekortkomingen. Wat ons betreft zijn er maar twee mogelijkheden en is er geen tussenweg: de desbetreffende regels worden nageleefd of zij worden afgeschaft. Het is evident dat regels die gepaard gaan met onnodige ballast of waarvan het belang niet (meer) wordt gezien, zouden moeten worden geschrapt. Zolang zij echter nog van kracht zijn, is naleving opportuun. Het is aan de wet- en regelgevende instanties in Nederland om binnen de bestaande en wellicht veranderende Europese kaders een en ander tegen het licht te houden en eventuele aanpassingen in de wet- en regelgeving door te voeren. Overigens ligt er op de onderscheiden niveaus uiteraard ook een taak voor 'het toezicht', dat wil zeggen voor commissarissen, accountants, accountantsorganisaties, NIVRA/NOvAA en de Autoriteit Financiële Markten. ■

Prof. dr. R.G.A. Vergoossen RA is participant en directeur Vaktechniek BDO CampsObers Accountants & Adviseurs. Daarnaast is hij hoogleraar op het gebied van de externe financiële verslaggeving aan Nyenrode Business Universiteit en Universiteit Maastricht.

Mevrouw L. J. Gouwens RA is werkzaam op het Bureau Vaktechniek van BDO CampsObers Accountants & Adviseurs.

Literatuur

- Ende, van den H.C. en A. Dieleman (2007), De financiële verslaggeving van middelgrote ondernemingen, in: *Het jaar 2006 verslagen. Onderzoek jaarverslaggeving ondernemingen*, R.G. Bosman, C. Camfferman en R.G.A. Vergoossen (red.), NIVRA-geschriften 77, Kluwer/Koninklijk NIVRA, pp. 71-86.
- Ende, van den H.C. en D. Manschot (2006), Jaarverslaggeving middelgrote rechtspersonen, in: *Het jaar 2005 verslagen. Onderzoek jaarverslaggeving ondernemingen*, R.G. Bosman, C. Camfferman en R.G.A. Vergoossen (red.), NIVRA-geschriften 76, Kluwer/Koninklijk NIVRA, pp. 157-171.

■ Koninklijk NIVRA/NOvAA (2005), *Richtlijnen voor de Accountantscontrole en Voorbeeldteksten (editie 2005)*, twee bundels.

■ Raad voor de Jaarverslaggeving (2005), *Richtlijnen voor de jaarverslaggeving voor grote en middelgrote rechtspersonen (jaareditie 2005)*, Kluwer.

■ Vergoossen, R.G.A. en R. Hoos (1998), De kwaliteit van de jaarverslaggeving van controleplichtige rechtspersonen, *De Accountant*, oktober, jg. 105, nr. 2, pp. 81-85.

Noten

1 De auteurs danken Leontine Stout, Henriëtte Muggen en Pieter van Weeren voor hun hulp bij de uitvoering van het empirisch onderzoek.

2 De groottecriteria 'waarde van de activa' en 'netto-omzet' zijn voor het laatst aangepast in oktober 2006 en gelden voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2006.

3 De steekproefomvang is berekend met behulp van de website www.journalinks.be/steekproef waar een steekproefcalculator is opgenomen. Bij de berekening is uitgegaan van een betrouwbaarheid van 95% en een foutenmarge van 5%.

4 Company.info is een online database met onder meer de gedeponeerde jaarstukken van meer dan 50.000 ondernemingen. Dagelijks worden nieuwe ondernemingen aan de database toegevoegd en wordt de opgenomen informatie zoveel mogelijk geactualiseerd.

5 Zie ook de brief d.d. 2 juli 2008 van het NIVRA aan de RJ inzake Deponeringsjaarrekeningen en de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving. In deze brief verzoekt het NIVRA de RJ onder meer duidelijkheid te verschaffen omtrent de vraag in hoeverre de deponeringsjaarrekening van middelgrote rechtspersonen moet voldoen aan de stellige uitspraken van de RJ.

6 In de onderzoeken van Van den Ende en Manschot (2006) respectievelijk Van den Ende en Dieleman (2007) is geen sprake van een statistische steekproef, waardoor de onderzoekresultaten niet goed generaliseerbaar zijn. Dit in tegenstelling tot het onderzoek van Vergoossen en Hoos (1998).

7 Voor coöperaties en onderlinge waarborgmaatschappijen gelden afwijkende termijnen (artikel

2:58.1 BW). Het opmaken van de jaarrekening dient bij deze rechtsvormen binnen zes maanden na afloop van het boekjaar plaats te vinden met een mogelijkheid van verlenging met hoogstens vijf maanden. In de door ons onderzochte populatie bevinden zich geen coöperaties en onderlinge waarborgmaatschappijen.

8 Zoals aangegeven in paragraaf 2, hebben wij in april 2008 een representatieve steekproef getrokken uit de op het moment van de steekproeftrekking daadwerkelijk gedeponeerde jaarstukken 2006 van middelgrote rechtspersonen. Dit betekent dat wij niet hebben onderzocht in hoeverre middelgrote rechtspersonen op dat moment nog niet aan de deponeringsverplichting hadden voldaan. Vermeldenswaardig in dit kader is dat volgens een opgave van de Vereniging van Kamers van Koophandel 99% van de in totaal 400.000 tot 450.000 ondernemingen niet deponereert (zie F. Gersdorf, Liever een boete dan met de billen bloot, *Financieele Dagblad*, 15 februari 2005, pag. 10).

9 De standaardteksten voor te hanteren accountantsverklaringen zijn opgenomen in Koninklijk NIVRA/NOvAA (2005), Voorbeeldteksten.

10 De Kamer van Koophandel heeft in 2006 geconstateerd dat misbruik wordt gemaakt van handtekeningen in jaarstukken die bij het handelsregister zijn gedeponeerd. Om die reden worden door de Kamer van Koophandel de handtekeningen in deponeringsstukken onleesbaar gemaakt. Bij het onleesbaar maken van de handtekeningen kan het zijn dat (per abuis) ook de bijbehorende namen worden afgeplakt. In 2006 heeft de Kamer van

Koophandel brieven naar accountantskantoren gestuurd met het verzoek er aan mee te werken dat de publicatiestukken niet langer ondertekend worden ingestuurd. Zie ook het bericht, getiteld Ondertekening publicatiestukken ten behoeve van Kamer van Koophandel wordt afgeraden, dat het NIVRA hierover op 5 juli 2007 op zijn website heeft geplaatst (www.nivra.nl/index.asp?Thema's/Controle/ondertekening_publicatiestukken_kvkv.htm).

11 De tekst van Audit Alert 6, getiteld Jaarstukken controleplichtige rechtspersonen (4 december 1998), is te vinden op pag. 1604-1605 in de bundel Richtlijnen voor de Accountantscontrole, Koninklijk NIVRA/NOvAA (2005).