

De bevestiging bij de jaarstukken*

Substance over form?

1 Inleiding

Begin 1988 zag de NivRA Controle-Richtlijn 'Bevestiging bij de jaarrekening' het licht.¹ Wat de voorgeschiedenis betreft: in 1979 verscheen een ontwerp Meningsuiting inzake 'Gebeurtenissen na balansdatum, datering van de accountantsverklaring en de bevestiging bij de jaarrekening', gevolgd in 1981 door een definitieve Meningsuiting.

Bij de bevestiging bij de jaarrekening gaat het om een verklaring van het bestuur van een vennootschap, waarin het meedeelt dat bij het opstellen van de jaarrekening rekening is gehouden met alle aan het bestuur bekende feiten en omstandigheden die van belang zijn voor het inzicht dat de jaarrekening beoogt te geven.

De introductie omstreeks 1980 van een Meningsuiting inzake de bevestiging bij de jaarrekening heeft voor de nodige commotie gezorgd bij voor- en tegenstanders. Voorstanders zijn voornamelijk te vinden in de beroepsgroep der accountants (m.n. de beroepsorganisatie NivRA). Publieke tegenstand kwam van de zijde van de redactie van 'De Naamloze Vennootschap' (De NV). Onmiskenbaar is in het redactionele commentaar de hand te herkennen van de nestor van het Nederlandse vennootschapsrecht: Van der Grinten. Gesimplificeerd werd deze controverse tussen het NivRA en De NV dan ook wel aangeduid als die tussen juristen en accountants.²

De redactie van het MAB heeft mij verzocht om mijn mening *als jurist* over de thans voorliggende Richtlijn te geven. Aan die uitnodiging geef ik gaarne gehoor, vooral ook omdat de controverse inzake de bevestiging bij de jaarrekening er naar mijn mening niet zozeer een is tussen juristen en accountants, als wel een tussen accountants onderling.

In wezen gaat het bij de bevestiging bij de jaarrekening namelijk om de bevoording en reikwijdte van de accountantsverklaring.

2 Bevestiging bij de jaarrekening of bij de jaarstukken?

De Richtlijn (4.10.1-2) omschrijft de bevestiging bij de jaarrekening als:

* De auteur is Prof. Drs. J.W. Schoonderbeek erkentelijk voor zijn commentaar op een eerdere versie van dit artikel.

‘een schriftelijke mededeling van de leiding van de huishouding inzake de vraag of zij bij het opmaken van de jaarrekening rekening heeft gehouden met alle haar bekende feiten en omstandigheden die van belang zijn voor het inzicht dat de jaarrekening en *indien van toepassing de overige gegevens en het jaarverslag* beogen te geven’

Wanneer is de bevestiging nu ook van toepassing op het jaarverslag (= bestuursverslag) en de overige gegevens?

De Richtlijn (4.10.1-1.3) stelt, dat indien publikatie van de jaarrekening krachtens wettelijk voorschrift plaatsvindt in samenhang met jaarverslag en toe te voegen overige gegevens, de bevestiging tevens op deze stukken betrekking heeft.

Aangezien voor kleine BV's en NV's geen verplichting geldt tot deponering van jaarverslag en overige gegevens, zou het bovenstaande betekenen dat alleen bij middelgrote en grote vennootschappen de bevestiging betrekking zou hebben op de jaarstukken.

Deze zienswijze lijkt minder juist. De bevestiging is in wezen immers een controlemiddel: het (beter) kunnen nagaan of adequate verwerking – door het bestuur – van de verstrekte informatie heeft plaatsgevonden.³ Indien echter bij een kleine rechtspersoon (BV of NV) de accountantsverklaring mede betrekking heeft op jaarverslag en overige gegevens, dan is de bevestiging een *controlemiddel* ten behoeve van de jaarstukken.

De controletechniek van de accountant kent immers zijn grenzen. Die techniek is bijvoorbeeld niet in staat om achter feiten en omstandigheden te komen, die nog niet tot administratieve vastlegging zijn gekomen.

In de Richtlijn (4.10.1-3.2) wordt in dat verband gerefereerd aan onderwerpen die:

- veelal binnen de beslissingsbevoegdheid van de (hoogste) leiding vallen dan wel slechts bij haar bekend zijn en voorts
- niet direct tot mutaties in de administratie behoeven te leiden.

Men kan hier bijvoorbeeld denken aan:

- de in het verslagjaar verstrekte garanties of borgtochten, lange termijn contracten, die eerst later zullen worden geëffectueerd;
- de na het verslagjaar verkregen kennis omtrent belangrijke markt-ontwikkelingen.

Wetenschap omtrent deze feiten en omstandigheden is veelal aanwezig bij het bestuur, maar het bestuur heeft gewoonlijk slechts een beperkt inzicht in de betekenis van deze feiten en omstandigheden. Door middel van een bevestiging ten behoeve van de accountant kan deze vervolgens beoordelen of ze relevant zijn voor de jaarstukken.

Zo schrijft de Richtlijn (4.10.1-3.3) voor, dat de accountant bij het bestuur dient te informeren naar mogelijke gebeurtenissen met belangrijke financiële gevolgen in de periode na balansdatum. Onder omstandigheden dienen deze gebeurtenissen vermeld te worden in het jaarverslag en de overige gegevens⁴.

Bij de winstbestemming kan aldus met deze gebeurtenissen rekening worden gehouden.⁵

Men moet het er dan ook voor houden, dat het niet de bedoeling van de opstellers van de Richtlijn kan zijn geweest de bevestiging te koppelen aan publicatieplicht.

3 Waarom een bevestiging bij de jaarstukken?

De Richtlijn bezigt als belangrijkste argument, het feit dat de accountant niet altijd in voldoende mate door eigen waarneming kan vaststellen of *bepaalde* feiten en omstandigheden volledig in de jaarrekening (in onze optiek: jaarstukken) zijn verwerkt.

Volgens de Richtlijn (4.10.1-7.1) dient de accountant naar feiten en omstandigheden die van wezenlijke betekenis zijn voor de jaarrekening (jaarstukken) maar die nog niet als zodanig tot administratieve vastlegging zijn gekomen, navraag te doen bij het bestuur.

De – bij voorkeur schriftelijke – bevestiging houdt alsdan in, dat het bestuur bij het opmaken van de jaarrekening (jaarstukken) rekening heeft gehouden met alle haar bekende feiten en omstandigheden die van belang zijn voor het inzicht dat de jaarrekening (jaarstukken) beoogt (beogen) te geven.

De Richtlijn (4.10.1-1.4) acht het echter aanvaardbaar de bevestiging te vervangen door een – door de accountant vervaardigde – schriftelijke vastlegging. Deze vastlegging, die betrekking kan hebben op *mondeling* verstrekte informatie, zal door het bestuur voor accoord moeten zijn verklaard.

De variant van de schriftelijke vastlegging kende de – definitieve – Meningsuiting uit 1981 overigens niet.⁶

De Richtlijn (4.10.1-3.2) beklemtoont, dat een door het bestuur aan de accountant afgegeven bevestiging tevens de verantwoordelijkheid van het bestuur voor het *opmaken* van de jaarrekening tot uitdrukking brengt.

Het is niet geheel overbodig dat dit in de Richtlijn nog eens wordt opgemerkt. Blijkbaar wordt daar door sommige accountants wel eens anders over gedacht, getuige de uitlating van Bak.⁷ Deze acht het een weinig doordachte mening van onder meer juristen, als zou het bestuur de jaarrekening opmaken en de accountant die opgemaakte jaarrekening (slechts) controleren en er zijn oordeel over geven in een accountantverklaring.

Naar onze mening snijdt bovenvermelde kritiek geen hout. Ook al zou het bestuur bij het opmaken van de jaarrekening van de diensten van een accountant gebruikmaken, dan nog is het het bestuur dat in de zin der wet (art. 210, resp. 101) de jaarrekening opmaakt. Of een accountant feitelijk de jaarrekening concipieert is dan ook niet relevant. Het opmaken van de jaarrekening houdt (juridisch) in, het vaststellen van de inhoud van de jaarrekening bij bestuursbesluit en het neerleggen van dit besluit in een door bestuurders getekend stuk. Het 'opmaken' is meer dan een *feitelijk* gebeuren zoals het schrijven van posten en cijfers. Het is een rechtshandeling, een besluit van het bestuur, aldus Van der Grinten.⁸

4 Wat dient de bevestiging expliciet te behelzen?

De inhoud van de bevestiging wordt bepaald door de specifieke omstandigheden in de desbetreffende onderneming en door de aard en omvang van de door de accountant gewenste informatie, aldus de Richtlijn (4.10.1.-7.4).

Op zich is dit rijkelijk vaag. Maar elders eist de Richtlijn (4.10.1-4.3), dat ter bevordering van de duidelijkheid in de bevestiging *expliciet* aandacht wordt geschonken aan de navolgende feiten en omstandigheden:

- de verantwoordelijkheid van het bestuur voor het op toereikende wijze in de jaarstukken tot uitdrukking brengen van de rechten en verplichtingen van de vennootschap;
- de volledigheid van de activa en van de rechten daarop;
- de volledigheid van (voorwaardelijke) verplichtingen, gegeven zekerheden en aangegane verbintenissen;
- de volledigheid van vermelding van risico's uit hoofde van transacties en situaties per balansdatum;
- de volledigheid van eventuele gebeurtenissen na balansdatum die van invloed zijn op de waardering van activa en passiva en op de toekomstige ontwikkeling van vermogen en resultaat;
- de (voorgenomen) besluiten van organen van de vennootschap die belangrijke financiële gevolgen (kunnen) hebben;
- elke andere aangelegenheid waarover de accountant nader zou willen worden geïnformeerd in het kader van zijn onderzoek naar de getrouwheid van de jaarrekening.

Hetgeen opvalt bij vergelijking met de definitieve Meningsuiting uit 1981 is de toevoeging van de laatste twee elementen. Met recht zou op basis van de tekst van de huidige Richtlijn gesproken kunnen worden van 'verklaring van volledigheid' in plaats van 'bevestiging'.

Niet onvermeld blijve, dat in de Meningsuiting uit 1981 de volgende passage voorkwam: '*Wellicht ten overvloede* wordt erop gewezen dat de bevestiging bij de jaarrekening geen beperking betekent van het onderzoek dat de accountant dient in te stellen naar de getrouwheid van de jaarrekening' (curs. JJN).

Thans wordt in de Richtlijn *uitdrukkelijk* gesteld (4.10.1-7.3), dat de bevestiging bij de jaarrekening niet als alternatief voor een of meer van de in het werkprogramma opgenomen controlewerkzaamheden mag worden opgevat. Ook is het de accountant niet toegestaan zijn controlewerkzaamheden naar enige post in de jaarrekening in omvang en/of diepgang te beperken ingeval de desbetreffende post door de bevestiging wordt gedekt.

Er is wat dit betreft in de huidige Richtlijn sprake van een duidelijk andere toonzetting dan in de Meningsuiting uit 1981. Wat in 1981 welhaast vanzelf sprak, wordt thans nog eens beklemtoond.

5 Is de kritiek van de redactie van De NV op de bevestiging nog steeds actueel?

De redactie van De NV heeft in zijn commentaar⁹ op de bevestiging (betrekkend op de ontwerp Meningsuiting uit 1979) op een aantal juridische

gronden bestuurders van vennootschappen met klem ontraden een ‘verklaring van volledigheid’ te ondertekenen.

De volgende argumenten speelden daarbij een rol.

1 ‘De accountant miskent zijn taak als zelfstandig en onafhankelijk onderzoeker indien hij van de bestuurder een dergelijke *dekkingsverklaring* verlangt.’

Deze gedachtesprong (de bevestiging als dekkingsverklaring) valt wellicht te verklaren uit het feit, dat de ontwerp Meningsuiting 1979 als een van de motieven voor de bevestiging bezigt: ‘verantwoordelijkheid dreigt internationaal steeds meer te worden opgevat als aansprakelijkheid’.

In de definitieve Meningsuiting uit 1981 en de thans geïntroduceerde Richtlijn treft men dit argument overigens niet meer aan. In zijn reactie op het redactionele commentaar verklaarde Kruisbrink (als voorzitter van het NivRA), dat het volstrekt duidelijk diende te zijn dat het NivRA de bevestiging bij de jaarrekening *niet* beschouwt als een dekkingsverklaring.¹⁰

Zo’n 25 jaar eerder had Graafstal er reeds op gewezen, dat op grond van opvattingen in de Verenigde Staten (en Nederland) uitdrukkelijk uitgesloten wordt dat de ‘letter of representation’ (te vergelijken met de bevestiging) zou dienen ter beperking van de verantwoordelijkheid van de accountant.¹¹

Daarentegen stelde de redactie van De NV, dat de bevestiging zou zijn ontleend aan de praktijk in de Verenigde Staten, waar deze verklaringen wel degelijk als dekkingsverklaringen worden gezien.¹²

Wat hiervan zij, voor wat het Nederlandse recht betreft lijkt hier geen wezenlijk probleem te bestaan. Door het NivRA is – zoals we hebben gezien – uitdrukkelijk verklaard, dat de bevestiging niet als dekkingsverklaring mag gelden. Zou van de bevestiging toch een dergelijk gebruik worden gemaakt, dan zou dit de betrokken accountant thans ongetwijfeld in conflict brengen met artikel 5 van de GBR waar gerefereerd wordt aan de eer van de stand.

De status van NivRA-Richtlijnen is immers zodanig, dat accountants hieraan in beginsel gebonden zijn. Afwijking van deze Richtlijnen dient op goede gronden verdedigd te kunnen worden. Het valt moeilijk in te zien, dat dit laatste het geval zou kunnen zijn bij een bevestiging die als dekkingsverklaring zou worden gehanteerd.

Voor wat het civiele recht betreft, zal de rechter bij de beoordeling van de vraag of de bevestiging als dekkingsverklaring mag gelden, mede te rade gaan bij de opvattingen die hieromtrent bij de beroepsgenoten¹³ (beroepsgroep) leven. Welnu, die zijn gezien het bovenstaande duidelijk.

Op grond hiervan zijn wij van mening, dat het bezwaar van de redactie van De NV destijds voor wat betreft dit onderdeel, thans zowel feitelijke als juridische grondslag ontbeert.

2 De bevestiging die van accountantszijde wordt gevraagd, draait de zaken om, aldus het redactionele commentaar. Niet de accountant door middel van een verklaring van bestuurders, doch het bestuur door middel van het onderzoek, het rapport en de verklaring van de accountant moet een redelijke mate van zekerheid hebben dat er ‘volledigheid’ is.

Als argument wordt daarbij gebedigd, dat bestuurders van een grote vennootschap veelal niet uit persoonlijke waarneming weten of de volledigheid waaro-omtrent een verklaring van hen wordt verlangd, in werkelijkheid aanwezig is. Door Kruisbrink is hiertegen aangevoerd, dat het in de Meningsuiting uit 1981 echter gaat om informatie die het bestuur '*bezit of behoort te bezitten*'.¹⁴

In het naschrift stelde de redactie van De NV dat geen bestuurder van een grote vennootschap weet en redelijkerwijs met zekerheid kan weten, dat alle activa en alle belangrijke verplichtingen in de jaarrekening zijn opgenomen.¹⁵

Frappant is dan ook, dat de huidige Richtlijn (4.10.1-7.1) de bevestiging alleen betreft op feiten en omstandigheden die het bestuur *bekend* zijn. Blijkbaar heeft het NivRA zich de kritiek van de redactie van De NV op dit punt aange-trokken. De bevestigingsverklaring van het bestuur is een verklaring '*naar bes-te weten*'.

Interessant is in dit verband de parallel die in het redactionele commentaar van De NV wordt getrokken tussen het afgeven door het bestuur van een bevestigingsverklaring en het ondertekenen door het bestuur van de opge-maakte jaarrekening.¹⁶

Door het ondertekenen van de jaarrekening staan bestuurders niet in voor de volledigheid en juistheid van de jaarrekening. Zij verklaren daarmee dat naar hun *overtuiging* de jaarrekening volledig en juist is, aldus het redactionele com-mentaar.¹⁷

Aansprakelijk zijn bestuurders – en commissarissen – indien de jaarrekening een misleidende voorstelling van zaken geeft, die aan hen te wijten is.¹⁸

Recentelijk heeft IJsselmuiden betoogd, dat de accountant die een openbaar gemaakte jaarrekening – die een misleidend beeld geeft van vermogen, resul-taat, liquiditeit of solvabiliteit – van een goedkeurende verklaring heeft voor-zien *met* bestuurders en commissarissen civielrechtelijk (en strafrechtelijk) aansprakelijk is, *tenzij* hij aantoont dat hij de feiten of ontwikkelingen die de misleiding hebben veroorzaakt niet kon vaststellen.¹⁹

Dit ter versterking van de maatschappelijke functie van de accountant, aldus IJsselmuiden, die hiermede de bewijslast van schuld bij een misleidende jaar-rekening ten nadele van de controlerend accountant omkeert. Het komt mij voor, dat accountants weinig behoefte zullen gevoelen om op dergelijke wijze hun maatschappelijke functie versterkt te zien.

Zij worden door IJsselmuiden in een bewijsrechtelijk onmogelijke positie ge-plaatst. Naar huidig Nederlands recht liggen de zaken dan ook anders. Zo dient iemand die schade heeft geleden ten gevolge van een misleidende jaarrekening op grond van artikel 1401 BW schuld te bewijzen van de controlerend account-ant. In zo'n situatie zal een aanwezige bevestiging bij de jaarrekening niet of nauwelijks een rol kunnen spelen. Wil de accountant op grond van onrechtma-tige daad aansprakelijk kunnen worden gesteld, dan zal hij namelijk verwijt-baar moeten hebben gehandeld, hetgeen in deze context zoveel betekent als: gehandeld hebbend in strijd met de geldende beroepsnormen. Zou dat het geval zijn, dan helpt een aanwezige bevestiging bij de jaarrekening ook niet.

6 Wat houdt de verklaring bij de jaarrekening in?

Nu er thans geen overwegende steekhoudende juridische bezwaren (meer) tegen een bevestiging bij de jaarstukken in te brengen zijn²⁰, rest de vraag of een bevestiging een noodzakelijk instrument is vanuit accountancy-oogpunt. Ofschoon ik geen (bijzondere) deskundigheid geacht wordt te bezitten op dit terrein, zou ik niettemin in dit verband de aandacht willen vragen voor de relatie tussen bevestiging en de verklaring bij de jaarrekening.

De beroepsorganisatie (NivRA) heeft in 1972 een standaardtekst voor de goedkeurende verklaring bij een jaarrekening aanbevolen. Deze luidt:

‘Wij hebben de jaarrekening 19.. van X (BV/NV) te Y gecontroleerd. Op grond van dit onderzoek zijn wij van oordeel dat deze jaarrekening een getrouw beeld geeft van de grootte en samenstelling van het vermogen van de vennootschap op 31 december 19.. en van het resultaat over 19..’.²¹

Het is al geruime tijd geen publiek geheim meer, dat er een spanningsveld bestaat tussen wat het maatschappelijk verkeer in de accountantsverklaring leest en de werkelijke reikwijdte daarvan.²² Men duidt dit ook wel aan met ‘de verwachtingskloof’.²³

Vers in het geheugen ligt de polemiek over verwachtingskloof en verantwoording, met verve gevoerd door Blokdijk en Wilschut²⁴ met daarnaast schermutelingen tussen Blokdijk en Muis²⁵ over de bewoording van een standaardverklaring.

Daarnaast valt een geïrriteerde reactie van het NivRA te registreren op de – op zich waarschijnlijk niet al te wetenschappelijk bedoelde – stelling van Ophof, dat de goedkeurende verklaring aan aandeelhouders en crediteuren alleen de zekerheid geeft dat de in de jaarrekening vermelde cijfers juist zijn opgeteld.²⁶

In een artikel gewijd aan de getrouwheid van de accountantsverklaring kritiseert Ophof de toelichting die de NivRA-brochure ‘De accountantsverklaring, tekst en uitleg’ uit 1986 van de term ‘getrouw beeld’ geeft. En passant rekent hij op grammaticale gronden af met de accountant als vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer.²⁷

De meeste van de door Ophof geventileerde kritiek was echter niet nieuw. Men denke aan de voordrachten op de Accountantsdag 1986 – met de daarop gevolgde discussie – gewijd aan visies op de accountantsverklaring.²⁸

Daarnaast kan gewezen worden op het door het Limperg Instituut in 1985 verrichte onderzoek bij ruim 900 gebruikers – c.q. belanghebbenden bij – de diensten van openbare accountants.²⁹ Dit onderzoek leverde een aantal opmerkelijke conclusies op, waaronder die dat ruim 60% van de respondenten het begrip ‘getrouw beeld’ opvatten als ‘er zitten geen fouten in de jaarrekening’ (in de optiek van Ophof: geen telfouten).

Dat het beroep de hierboven gesignaleerde problematiek wel degelijk onderkent, moge blijken uit de instelling in 1985 van de werkgroep Herziening Verklaringenstelsel.³⁰

7 Het axiomatisch voorbehoud: oplossing van het probleem?

Wat heeft bovenstaande discussie nu van doen met de bevestiging bij de jaarstukken?

Dit, dat de bevestiging niet los gezien kan en mag worden van de bewoording van de (goedkeurende) verklaring bij de jaarrekening. Dit is niets nieuws. Reeds in 1959 werd door Reijn in dit verband gewezen op het axiomatisch voorbehoud.³¹

Ook Vecht refereert – zij het summier – in het kader van de bevestiging aan het axiomatisch voorbehoud.³²

Wat houdt dit ‘axiomatisch voorbehoud’ nu in?

Het Leerboek Accountantscontrole³³ wijdt slechts de volgende passage aan het axiomatisch voorbehoud:

‘Een verantwoording (al dan niet een jaarrekening) kan in het algemeen niet met honderd procent nauwkeurigheid worden opgesteld. Evenzeer kan de accountant niet met absolute zekerheid vaststellen dat de verantwoording waarheidsgetrouw (juist en volledig) is. Ook bij een naar alle regelen der kunst uitgevoerde accountantscontrole kunnen tekortkomingen soms onontdekt blijven. Hoewel de verantwoording dan niet getrouw is, kan in zo’n geval de accountant die er een goedkeurende verklaring bij heeft gegeven, geen verwijt worden gemaakt.

In vroegere reglementen van de beroepsvereniging werd gesteld dat de accountant geen verantwoordelijkheid draagt voor omissies die het onderzoek van de administratie niet aan het licht kon brengen. Deze bepaling is in het spraakgebruik bekend als ‘*axiomatisch voorbehoud*’, een oneigenlijk gebruik van de term ‘voorbehoud’.

In latere reglementeringen is de bepaling weggelaten, omdat het een algemene rechtsregel is dat niemand gehouden is het onmogelijke te doen’ (einde citaat).

Blokdijk merkt in dit verband op, dat het axiomatisch voorbehoud in 1946 uit de beroepsregelen geschrapt is, omdat het vanzelfsprekend zou zijn. Dat is het ook wel voor accountants, maar helaas niet voor de gebruikers van verklaringen, aldus Blokdijk die vervolgens pleit voor een verwoording van het axiomatisch voorbehoud in de accountantsverklaring.³⁴ De verwoording van het axiomatisch voorbehoud is evenwel erg moeilijk, aldus Blokdijk die aan de juistheid van zijn stelling nog eens fijntjes werd herinnerd door Muis.³⁵

In een recent artikel heeft Blokdijk getracht de inhoud van het begrip ‘axiomatisch voorbehoud’ te verduidelijken.³⁶ Het axiomatisch voorbehoud houdt naar zijn mening in, dat de accountant niet verantwoordelijk kan worden gehouden voor later blijkende tekortkomingen in die verantwoording, indien deze tekortkomingen naar hun aard niet door accountantscontrole ontdekt kunnen worden. Het gaat hierbij onder meer om wat Blokdijk het kwalitatief axiomatisch voorbehoud noemt. Daarbij kan gedacht worden aan gebeurtenissen die redelijkerwijs nog niet tot vastlegging in de administratie behoeven te hebben geleid. Ondanks het feit, dat dergelijke gebeurtenissen onder het – kwalitatief – axiomatisch voorbehoud vallen, is de accountant wel verplicht hiernaar te informeren, hetgeen kan geschieden door het vragen van een bevestiging bij de jaarrekening, aldus Blokdijk.

In zijn zienswijze is het opnemen van een axiomatisch voorbehoud in de jaarrekening dus geen deugdelijk alternatief voor een bevestiging bij de jaarstukken. Al met al wordt hiermede de betekenis van het axiomatisch voorbehoud er niet groter door.

8 Uitleiding

Samenvattend kan gesteld worden, dat er thans geen overwegende juridische bezwaren (meer) zijn in te brengen tegen de bevestiging bij de jaarstukken zoals verwoord in de Richtlijn.

Zolang de inhoud van het begrip 'axiomatisch voorbehoud' voor accountants nog onduidelijk is en er daarnaast volop discussie en meningsverschil bestaat over de bewoording en de reikwijdte van de – nieuwe – accountantsverklaring, is het wellicht nog niet zo'n slechte gedachte geweest om reeds thans een Richtlijn inzake de bevestiging bij de jaarstukken het daglicht te doen zien.

Noten

1 Radar Richtlijnen Controle, afl. 8 /maart 1988.

2 J.M. Vecht, De bevestiging bij de jaarrekening noodzakelijk? in: *De NV* 60/7-8 (1982), p. 145.

3 Aldus uitdrukkelijk: K. Kruisbrink, De bevestiging bij de jaarrekening, in: *De NV* 60/2 (1982), p. 23.

4 H. Beckman, *Het nieuwe jaarrekeningenrecht*, Deventer 1984, p. 28.

5 J. Klaassen en G.H. Zevenboom, *De nieuwe jaarverslaggeving*, Deventer 1984, p. 103.

6 Wellicht is dit geschied onder invloed van de kritiek van J.M. Vecht, De bevestiging bij de jaarrekening noodzakelijk? t.a.p. p. 148.

7 G.G.M. Bak, Controle en advies: De rol van de controlerend accountant bij het tot stand komen van de jaarrekening, in: *Maatschappelijke berichtgeving, afscheidsbundel Schoonderbeek*, Deventer 1986, p. 243.

8 W.C.L. Van der Grinten, Taak en bevoegdheden van de vennootschapsorganen ten aanzien van de jaarrekening, in: *De NV* 57/1-2 (1979), p. 18.

9 Verklaring van volledigheid, in: *De NV* 59/10 (1981), p. 149 ev. Tevens naschrift in: *De NV* 60/2 (1982), p.23-24.

10 K. Kruisbrink, t.a.p. p. 21.

11 F. Graafstal, Het gebruik van de schriftelijke mededeling van de gecontroleerde als controlemiddel, speciaal in de Verenigde Staten van Amerika, in: *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde (MAB)* 1956, p. 69 ev. Voor een recent voorbeeld van een "Representation Letter" o.g.v. IAG-22 Representation by Management: *The Accountants' Journal*, november 1985, p. 65.

12 *De NV*, 60/2, p. 23.

13 In gelijke zin: J.M. Vecht, t.a.p. p. 148.

14 K. Kruisbrink, t.a.p., p. 22.

15 Naschrift, in: *De NV* 60/2, p. 24.

16 De redactie van *De NV* wijst hierop overigens ook in haar naschrift.

17 In dit opzicht treft de parallel met de bewoording van de accountantsverklaring: 'zijn wij van oordeel dat deze jaarrekening een getrouw beeld geeft van ...'.

18 J.J. Nagelkerke, Aansprakelijkheid van bestuurders en commissarissen, in: *MAB* 1987, p. 488/489.

19 Th.S. IJsselmuiden, Het maatschappelijk belang van de accountantsverklaring, in: *Maatschappelijke berichtgeving, Afscheidsbundel Schoonderbeek*, Deventer 1986, p. 237.

20 In gelijke zin: J.M. Vecht, t.a.p., p. 148.

21 De accountantsverklaring. Tekst en uitleg. NIVRA-uitgave 1986.

22 Th.S. IJsselmuiden, Het maatschappelijk belang van de accountantsverklaring, in: *Maatschappelijke berichtgeving, Afscheidsbundel Schoonderbeek*, Deventer 1986, p. 237.

23 Hierover laatstelijk: J.H. Blokdijk, *Maatschappij, overheid, accountant, inaugurale rede VU* 1988.

- 24 K.P.G. Wilschut, *De verwachtingskloof aangaande de dienstverlening door het accountantsberoep*, in: *De Accountant*, april 1987, p. 348 e.v.;
- J.H. Blokdijk, *De verwachtingskloof en het (on)begrip verantwoording*, in: *De Accountant* november 1987, p. 102 e.v.
- 25 J.W. Muis, *De uniforme accountantsverklaring, kort Europees*, in: *De Accountant* mei 1986, p. 396 e.v.;
- J.H. Blokdijk, *Verklaren of verhelderen*, in: *De Accountant* november 1986, p. 108 e.v.;
- J.W. Muis, *Over verklaren en verhelderen*, in: *De Accountant* maart 1987, p. 315-316.
- 26 *In het verslag van de werkzaamheden 1986/87, p. 14 spreekt het bestuur van het NIVRA in dit verband over de generaliserende en denigrerende opmerkingen van Ophof over accountants.*
- 27 H.P.J. Ophof, *De getrouwheid van de accountantsverklaring, of hoe getrouw is de accountant?* in: *De Accountant* oktober 1987, p. 52 e.v. met een reactie hierop van G.G.M. Bak, *Onder Professoren*, in: *De Accountant* maart 1988, p. 294 e.v. gevolgd door een reactie van Ophof, *Den Accountant getrouwe*, in hetzelfde nummer van *De Accountant*.
- 28 H. Langman, *De accountantsverklaring en het maatschappelijk verkeer*, in: *De Accountant* juli/augustus 1986, p. 494 e.v. en het daarop volgende verslag van de paneldiscussie.
- 29 *Opvattingen over accountants*, Limperg Instituut 1987. Voor een bespreking van dit onderzoek: F. Driehuizen, *Opvattingen over accountants; een feed-back voor theorie en praktijk*, in: *De Accountant* maart 1987, p. 300 e.v.
- 30 Hierover: J.P.J. Krom, *Van beeld naar inhoud; op weg naar een herzien verklaringstelsel*, in: *De Accountant* mei 1987, p. 408 e.v. met een reactie van J.M. Vecht, *Herziening van het verklaringstelsel; enkele kanttekeningen*, in: *De Accountant* september 1987, p. 20 e.v.
- 31 H.J. Reijn, *De betekenis van mededelingen van de gecontroleerde voor de accountant*, in MAB 1959, p. 36 e.v.
- 32 J.M. Vecht, t.a.p., p. 148 (onder 7).
- 33 *Deel I, Algemene Grondslagen*, Leiden/Antwerpen 1985 par. 2.3.814.
- 34 J.H. Blokdijk, *Verklaren of verhelderen*, t.a.p., p. 108.
- 35 J.W. Muis, *De Accountant* maart 1987, p. 316.
- 36 J.H. Blokdijk, *Het axiomatisch voorbehoud en de verantwoordelijkheid voor fraude*, in MAB 1988, p. 118 e.v.