

DE NIET-GOEDKEURENDE ACCOUNTANTSVERKLARING

door J. M. Vecht

1. Inleiding

De niet-goedkeurende accountantsverklaring wordt in de literatuur slechts incidenteel behandeld. De oorzaken van dit gebrek aan belangstelling in het midden latend kan men zich afvragen, of in het verleden terecht aan deze „rara avis” werd voorbij gegaan. Te meer klemmt deze vraag, nu recentelijk de belangstelling voor niet-goedkeurende verklaringen lijkt te zijn toegenomen. Dit is onder meer gebleken uit de onlangs in dit maandblad gevoerde discussies over accountantsverklaringen bij jaarrekeningen van in Indonesië werkzame ondernemingen ¹⁾ en uit de op de Voorjaarsconferentie 1961 in Noordwijk aan Zee gehouden besprekingen over het onderwerp: „De accountant en de kleine onderneming”.

De stiefmoederlijke behandeling van de niet-goedkeurende verklaring in de literatuur enerzijds en de, naar het lijkt, stijgende belangstelling voor deze verklaring in vakkringen anderzijds, wettigen het vermoeden dat het opportuun is een korte beschouwing aan genoemd onderwerp te wijden en het in ruimer kring ter discussie te stellen. Twee punten moeten daarbij worden vooropgesteld, t.w.: 1e. Een bespreking van de niet-goedkeurende verklaring dient naar de mening van de schrijver te geschieden tegen de achtergrond van de destijds door Prof. *Limperg* in zijn referaat over de accountantsverklaring op het Internationaal Accountantscongres 1926 geformuleerde „leer van het gewekte vertrouwen”. De kring van lezers, waarvoor dit artikel bestemd is, maakt het onnodig uit te weiden over de door *Limperg* geïntroduceerde leer of over de betekenis van de accountantsverklaring in het algemeen. Een en ander wordt hier als bekend verondersteld.

2e. Een beschouwing over de aard en betekenis van de niet-goedkeurende verklaring zal, om doelmatig te zijn, in eerste instantie moeten worden gezien los van de bepalingen over de accountantsverklaringen in het Reglement van Arbeid. Ten deze wordt de opmerking van *Roozen* overgenomen, die, in ander verband, stelde, dat de oplossing van een vraagstuk moet worden gezocht in ander en ruimer kader dan de in de reglementen vastgelegde voorschriften. ²⁾

In onderstaande beschouwing zal een poging worden gedaan de volgende vragen te beantwoorden:

1. Wat moet worden verstaan onder een niet-goedkeurende verklaring?
2. Moet aan de niet-goedkeurende verklaring bestaansrecht worden toegekend?
 - a. op grond van welke motieven?
 - b. in welke gevallen?
 - c. zijn grootte en/of karakter van de kring van personen, waarvoor een accountantsverklaring - i.c. de niet-goedkeurende verklaring - bestemd is, factoren van wezenlijke betekenis voor de beantwoording van de onder 2a gestelde vraag?

Aan de bespreking van deze probleemstelling gaat een beschouwing vooraf over hetgeen in de Nederlandse literatuur met betrekking tot de niet-goedkeurende

¹⁾ Men zie de artikelen van *A. B. Frieling* in m.a.b., oktober 1959 no. 9, *P. J. H. J. Bos* en mij in m.a.b., mei 1960 no. 5 en Drs. *L. J. M. Roozen* in m.a.b., september 1960 no. 8.

²⁾ Drs. *L. J. M. Roozen*, m.a.b. september 1960 no. 8, pag. 328.

verklaring te hooi en te gras te vinden is. Daarbij is van de na-oorlogse literatuur uitgegaan; naar volledigheid is niet gestreefd.

2. De niet-goedkeurende verklaring in de literatuur

Zoals reeds gezegd maakt de voor-oorlogse literatuur geen onderwerp van bespreking uit. In het voorbijgaan moge er echter op gewezen worden, dat de niet-goedkeurende verklaring in het bekende prae-advies van *Sternheim* uit 1939 niet wordt genoemd.³⁾

In het aan de „Accountantscontrole” gewijde deel van de Bedrijfseconomische Encyclopaedie wordt evenmin de Nederlandse niet-goedkeurende accountantsverklaring genoemd. Het uitnemende artikel van *Tempelaar* over de „accountantsverklaring”⁴⁾ bespreekt wel de „negatieve verklaring”, welke als de andere kant van de goedkeurende verklaring (eventueel met voorbehoud) wordt gezien.

Tempelaar schrijft o.m.:

„Een negatieve verklaring zal nodig zijn, wanneer de jaarrekening naar de mening van de accountant een verkeerd beeld geeft van de werkelijke toestand van de onderneming, resp. van de resultaten van het gevoerde beheer, of wanneer hem voor de controle niet voldoende gegevens ter beschikking konden worden gesteld.”

In de beschouwing van *Tempelaar* is er dus alleen maar plaats voor een goedkeurende verklaring (al of niet met voorbehoud) en een negatieve (of afkeurende) verklaring.

Uit het bekende boek van *Spinosa Cattela / van der Hoek* krijgt men de indruk, dat zij de „negatieve of afkeurende verklaring” synoniem met een „niet goedkeurende verklaring” achten. Zo schrijven zij o.m.:

„Indien de goedkeurende verklaring onthouden moet worden, zal meestentijds geen verklaring onder de jaarrekening worden geplaatst. Eist de opdrachtgever desalniettemin toch een verklaring, dan zal de accountant de bewoordingen van zijn afkeurende of negatieve verklaring zó moeten kiezen, dat geen twijfel omtrent zijn bedoeling kan bestaan.”

Onmiddellijk hierop volgt de opmerking: „Als voorbeeld van een niet-goedkeurende verklaring zij gewezen op enz.”⁵⁾

In een m.a.b. artikel van 1951 wordt door *Roozen* en passant gesproken over de niet-goedkeuring i.v.m. artikel 13 R. v. A. en opgemerkt:

„Het oordeel aangaande de jaarrekening kan slechts een goedkeurend oordeel zijn of . . . een afkeuring.”⁶⁾

In 1959 schrijft Prof. *Keuzenkamp* in een artikel in „Maatschappijbelangen”⁷⁾ o.m.:

„Tot zover dan de vorm van de verklaring, die goedkeurend beoogt te zijn. Anders wordt dit punt, wanneer geen goedkeurende verklaring kan worden

³⁾ Mr. Dr. A. Sternheim, „De Accountantsverklaring”, prae-advies Accountantsdag 1939.

⁴⁾ Bedrijfseconomische Encyclopaedie, Utrecht 1951, deel V b, blz. 23/24.

⁵⁾ J. E. Spinosa Cattela / L. G. van der Hoek, „Inleiding tot de leer der Accountantscontrole”, 2e druk, Leiden 1951, pag. 64.

⁶⁾ Drs. J. L. M. Roozen, „Het werkelijke en het zogenaamde vraagstuk van de accountant-boekhouder”, m.a.b. december 1951 no. 11, pag. 451.

⁷⁾ Prof. T. Keuzenkamp, „De accountantsverklaring bij de jaarrekening”, in „Maatschappijbelangen”, mei 1959 no. 5, pag. 233.

gegeven zonder nog tot een afkeurende verklaring te moeten komen (die wel nimmer zal worden gepubliceerd)."

Men zou verwachten dat Prof. *Keuzenkamp* hier een niet-goedkeurende verklaring op het oog heeft. Hij vervolgt echter:

„In dat geval zal hij er de uiterste zorg voor hebben te dragen dat zijn mening niet alleen voor buitenstaanders duidelijk wordt geformuleerd doch dat zo mogelijk ook de cijfermatige invloeden van zijn mening op de jaarrekening tot uitdrukking worden gebracht."

Wordt hier het voorbehoud bedoeld? Maar in dat geval kan niet worden gezegd, „dat geen goedkeurende verklaring kan worden gegeven". Het voorbehoud komt immers in een *goedkeurende* verklaring voor. Of wordt de niet-goedkeurende verklaring bedoeld? Maar daarin kan nooit de cijfermatige invloed van de mening van de accountant op de jaarrekening worden uitgedrukt. De niet-goedkeurende verklaring houdt immers geen oordeel in, omdat, onder meer, een dergelijke cijfermatige invloed op de jaarrekening door de accountant niet kan worden verstrekt.

In een artikel in hetzelfde tijdschrift wordt door Drs. *Besançon* evenmin de niet-goedkeurende verklaring genoemd. Hij schrijft:

„Met de verklaring geeft de accountant een oordeel over het stuk, waarop de verklaring betrekking heeft. Dit oordeel nu kan in principe er slechts een zijn van goedkeuring of van niet-goedkeuring. Er is in de praktijk de behoefte gebleken aan één variant: de goedkeuring met voorbehoud." ⁸⁾

De verdere inhoud van het artikel wettigt de veronderstelling, dat de „niet-goedkeuring" bij Drs. *Besançon* bedoeld wordt als de afkeuring, de „negatieve verklaring" in de zin van *Tempelaar* en *Spinosa Cattela / van der Hoek*.

Uit het bekende artikel van *P. J. H. J. Bos* over „De accountant en de kleine onderneming" ⁹⁾ komt evenmin duidelijk uit de doeken, wat precies onder een „niet-goedkeurende verklaring" moet worden verstaan. Ik citeer:

„De vraag, die veelal wordt opgeworpen of in plaats van een goedkeurende verklaring een niet goedkeurende verklaring dan wel een negatieve verklaring kan worden afgegeven, is enz."

en:

„De doelstelling van de opdracht wordt met een zogenaamde negatieve verklaring resp. niet goedkeurende verklaring in dit geval niet bereikt. De negatieve verklaring betekent, onverschillig welke redactie men kiest, materieel bezien, dat de accountant geen oordeel heeft."

Men zou uit deze citaten wellicht kunnen afleiden, dat voor *Bos* een niet-goedkeurende verklaring hetzelfde is als een negatieve, vooral gezien de definitie die *Bos* van de negatieve verklaring geeft. Bij *Tempelaar* zou de negatieve verklaring „afkeurend", bij *Bos* een „non opinion" zijn.

Enige alinea's verder schrijft *Bos* echter:

„Noch een negatieve verklaring, noch een niet goedkeurende, noch een zogenaamd rapport van bevindingen kunnen enz."

⁸⁾ Drs. *Besançon*, „De betekenis van het voorbehoud in de accountantsverklaring" in „Maatschappijbelangen", juni 1959 no. 6, pag. 285.

⁹⁾ m.a.b. maart 1957 no. 3. De citaten staan op pag. 96.

Hieruit zou men weer afleiden, dat *Bos* de niet-goedkeurende verklaring ziet als iets anders dan de negatieve verklaring („noch noch”). *Bos* geeft echter niet aan wat dan het verschil tussen een „niet-goedkeurende” en een „negatieve” verklaring zou zijn.

In de aanvang van dit artikel werd reeds terloops gewezen op de discussies, welke indertijd in dit maandblad over accountantsverklaringen bij jaarrekeningen van in Indonesië werkzame ondernemingen werden gevoerd. *Frielink*, die met zijn m.a.b.-artikel van 1959 de stoot tot deze discussies gaf, schrijft hierin over de niet-goedkeurende verklaring: ¹⁰⁾

„Het propageren van verklaringen die noch goedkeurend noch afkeurend zijn, zal de waardering van het maatschappelijk verkeer voor de accountantsarbeid niet doen toenemen.”

En verder:

„Een dergelijke mededeling (n.l. dat geen goedkeurende verklaring kan worden gegeven, om welke reden en in welke omstandigheden dan ook -V.) kan alleen haar nut hebben in een verslag dat aan opdrachtgevers wordt uitgebracht en waarin meer omstandig de redenen van het achterwege blijven van de goedkeurende verklaring kunnen worden uiteengezet.”

Hij meent dat de niet-goedkeurende verklaring bovendien tot afbreuk aan de strekking van het Reglement van Arbeid moet leiden. *Bos* zegt in een antwoord op *Frielink*'s artikel ¹¹⁾ o.m.:

„Ook naar mijn mening wordt de behoefte van het maatschappelijk verkeer aan het oordeel van een onafhankelijke deskundige m.b.t. de gepubliceerde jaarrekening alleen vervuld indien een goedkeurende verklaring wordt afgegeven.

Het opnemen van een afkeurende verklaring heeft in het algemeen geen zin, tenzij kan worden aangegeven hoe naar de mening van de accountant de jaarrekening wel moet luiden.”

Uit deze aanhaling blijkt, dat *Bos* de „afkeurende” verklaring tegenover de „goedkeurende” stelt en dat het vermoeden gewettigd is dat hij tóch de „niet-goedkeurende” verklaringen met de „afkeurende” op één lijn stelt, of daarmee synoniem acht. ¹²⁾

De repliek van *Roozen* op het artikel van *Bos* gaf de eerste over de niet-goedkeurende verklaring nog het volgende in de pen: ¹³⁾

„Wat betekent overigens de uitdrukkelijke mededeling van een accountant bij een jaarrekening, dat (en eventueel waarom) hij geen goedkeurende verklaring kan geven? Wat heeft zij voor zin? *Waarom zich dan niet van elke mededeling (in dit opzicht) onthouden?*”

Tot slot moet nog gewezen worden op de opmerkingen, door Drs. *I. Kleere-*

¹⁰⁾ A. B. *Frielink*, „Accountantsverklaringen bij ondernemingen die in Indonesië werkzaam zijn”, m.a.b. oktober 1959 no. 9, pag. 399/400.

¹¹⁾ P. J. H. J. *Bos*, „Accountantsverklaringen bij ondernemingen die in Indonesië werkzaam zijn”, m.a.b. mei 1960 no. 5, pag. 202/206.

¹²⁾ Om niet vooruit te lopen op hergeen verder betoogd wordt in dit artikel heb ik in bovenstaand „literatuuronderzoek” niet opgenomen hetgeen door mij over de „niet-goedkeurende” verklaring werd opgemerkt in het m.a.b. van mei 1960 no. 5.

¹³⁾ Drs. L. J. *Roozen*, „De accountantsverklaring bij het jaarverslag van de in Indonesië werkzame ondernemingen, sinds 1957”, m.a.b. september 1960, no. 8, pag. 328/334.

koper in zijn betoog „Functie en inhoud van het accountantsrapport”¹⁴⁾ over de niet-goedkeurende verklaring gemaakt. Hierin komt men voor het eerst in de literatuur een wat uitvoeriger uitweiding over de niet-goedkeurende verklaring tegen dan tot dusverre werd gegeven. Op deze beschouwing kom ik in een van de volgende paragrafen nog terug.

Rest mij in deze paragraaf om de conclusie te geven waartoe het „literatuur-onderzoek” heeft geleid. Gesteld moet worden:

- 1) dat de niet-goedkeurende verklaring slechts incidenteel en niet als afgerond probleem in de literatuur wordt behandeld;
- 2) dat omtrent de inhoud van het begrip „niet-goedkeurende verklaring” in de literatuur verwarring en gebrek aan eensluidendheid bestaat. Hetzelfde moet gezegd worden van het begrip „afkeurende verklaring”;
- 3) dat een aantal schrijvers (*Roozen, Bos, Frielink*) bestaansrecht ontzeggen aan de niet-goedkeurende verklaring.

3. De begrippen „niet-goedkeurende verklaring” en „afkeurende verklaring”

De volgende definitie van „niet-goedkeurende verklaring” komt mij doelmatig voor: „Onder een niet-goedkeurende verklaring wordt verstaan de *gemotiveerde* mededeling van de accountant, dat hij zich moet onthouden van het geven van een oordeel omtrent de juistheid van het door de jaarrekening gegeven beeld.”

Het oordeel dient *gemotiveerd* te zijn. Als gronden welke een accountant doen afzien van het geven van een oordeel, kunnen worden genoemd:

- 1) niet van de wil van de opdrachtgever of de accountant afhankelijke omstandigheden, welke oorzaak zijn van het feit dat voor certificering van de jaarrekening benodigde gegevens niet kunnen worden opgeleverd;
- 2) leemten in de administratieve organisatie van bedrijf of onderneming, waarvan de jaarrekening dient te worden gecertificeerd, van zodanige aard dat de accountant niet de redelijke zekerheid omtrent volledigheid en juistheid van de verstrekte gegevens kan verkrijgen.

Ad 1) Wellicht ten overvloede moet worden opgemerkt, dat de ontbrekende gegevens van voldoende materieel belang moeten zijn om een „onthoudingsoordeel” van de accountant te rechtvaardigen.

Ad 2) In dit stadium van het betoog kan in het midden worden gelaten of de leemten in de administratieve organisatie incidenteel of continueel van karakter zijn en eveneens of zij moeten worden teruggevoerd op de aard of de omvang van het onderhavige bedrijf.

Het is hier het moment om enige aandacht te wijden aan een terminologische kwestie. Op meerdere gronden moet de benaming „niet-goedkeurende verklaring” ondoelmatig worden geacht. Mogelijk is deze ongelukkig en onzorgvuldig gekozen benaming de oorzaak van veel begripsverwarring in de literatuur geweest, welke in de vorige paragraaf werd aangetoond. De term „niet-goedkeurende verklaring” suggereert immers, dat er door de accountant niet wordt goedgekeurd, terwijl er in feite, per definitie, *in het geheel niet wordt „gekeurd”*: er wordt géén oordeel gegeven door de accountant! Wie een verklaring waarin de accountant zegt zich van een oordeel te onthouden „niet-goedkeurend” noemt, kan deze met even veel (of weinig!) recht „niet-afkeurend” noemen: het niet-geven van een oordeel is evenzeer „niet-goedkeuren” als „niet-afkeuren”.

¹⁴⁾ In „De Accountant”, maart 1961 no. 7, pag. 21/22.

Er is méér! Van verschillende zijden is er op gewezen, dat een „niet-goedkeurende verklaring” geen „verklaring” is in de zin van artikel 1 lid 1 Reglement van Arbeid. Dit artikel omschrijft immers een „verklaring” als „elke mededeling, hetzij schriftelijk of mondeling gedaan, waarin een oordeel wordt kenbaar gemaakt of waaruit een oordeel te kennen is”. In de niet-goedkeurende verklaring wordt per definitie géén oordeel kenbaar gemaakt. Met andere woorden: in de zin van het Reglement van Arbeid is de „niet-goedkeurende verklaring” géén verklaring.

Hoewel het laatste bezwaar tegen de benaming „niet-goedkeurende verklaring” minder steekhoudend is dan het eerste - men kan immers altijd betogen, dat het Reglement van Arbeid dan maar moet worden aangepast aan hetgeen in de ontwikkeling op accountancy-gebied naar voren komt - meen ik toch dat het gebruik van de term „niet-goedkeurende verklaring” niet doelmatig is. Nu de verwarring omtrent het gebruik van de term „niet-goedkeurende verklaring” zelfs in de literatuur is doorgedrongen, laat het zich aanzien dat de „verstandige leek” deze benaming evenmin kan plaatsnemen. Het is noodzakelijk een betere naam te kiezen, waarvoor ik b.v. zou willen voorstellen „*onechte verklaring*”. Deze benaming geeft aan dat de „oordeellose verklaring” geen echte verklaring is (een tegemoetkoming aan de omschrijving in het Reglement van Arbeid). Dat is ze in feite ook niet; er wordt gemotiveerd in omschreven waarom niets kan worden verklaard.¹⁵⁾

Het begrip „afkeurende verklaring” zal dan gereserveerd dienen te blijven voor verklaringen, waarin wordt afgekeurd. Onder de „afkeurende verklaring” zal men kunnen verstaan de gemotiveerde mededeling van de accountant, dat hij zich niet kan verenigen met het beeld dat door een jaarrekening wordt gegeven. Een afkeurend oordeel laat zich denken op een van de volgende gronden:

- 1) door of namens de opdrachtgever worden aan de accountant opzettelijk gegevens onthouden van zodanig werkelijk of vermeend materieel belang, dat de jaarrekening door hem niet kan worden gecertificeerd;
- 2) de jaarrekening geeft een onjuist beeld van de financiële positie van het bedrijf en/of van de in de gecertificeerde periode behaalde resultaten.

Dat een „afkeurende verklaring” in een gepubliceerde jaarrekening wel niet zal worden afgedrukt ligt voor de hand maar doet niets af aan de noodzaak voor de accountant, een afkeurend oordeel vast te leggen.

Indien men de hierboven gegeven omschrijving van de begrippen „onechte verklaring” - om de „niet-goedkeurende verklaring” verder nu maar zo te noemen - en „afkeurende verklaring” aanvaardbaar acht, heeft men het terrein afgebakend. Men zou zich dan nog kunnen afvragen, of de „onechte” dan wel de „afkeurende” verklaring „negatief” moet worden genoemd. Uit het literatuuronderzoek is gebleken dat men de begrippen „afkeurend” en „negatief” synoniem acht. *Kleerekoper* verdedigt op goede gronden het reserveren van het begrip „negatief” voor de „niet-goedkeuring”.¹⁶⁾ Het meest doelmatig lijkt het me, om niet meer van „positief” of „negatief” te spreken, maar alleen van „goedkeurende”, „onechte”

¹⁵⁾ Het begrip „oneigenlijke verklaring” blijft gereserveerd voor in gepubliceerde jaarverslagen door directie of commissarissen gedane mededelingen over de uitkomsten van de accountantscontrole ter substitutie van een accountantsverklaring. Wordt de naam van de accountant niet genoemd, dan is de verklaring „blind”; wordt de naam wel genoemd, dan is het een „zwijgende verklaring”.

¹⁶⁾ Drs. I. *Kleerekoper*, o.c. pag. 22, 1e kolom onderaan.

en „afkeurende” verklaringen. Men heeft dan voor de drie begrippen die in het bovenstaande werden omschreven drie duidelijke benamingen, die het gevaar voor verwarring tussen „niet-goedkeurende” en „afkeurende” verklaring ¹⁷⁾ tot een minimum reduceren. Dat gevaar weer te vergroten door deze drie begrippen ook nog onder de naam „negatief” of „positief” te rangschikken, zonder dat dit op zichzelf verhelderend werkt, moet worden afgewezen.

Volledigheidshalve moet aan het slot van deze paragraaf nog worden gewezen op het begrip „negatieve verklaring”, zoals dat door *De Jong* ¹⁸⁾ werd gebruikt. Bij de kartel-controle noemt deze de verklaring van de accountant, dat hem van overtreding van de kartel-voorschriften niet is gebleken, „negatief”. Dit staat dan tegenover de „positieve” verklaring, waarin de accountant mededeelt dat de kartel-voorwaarden door de gecontroleerde(n) zijn nageleefd.

De Jong betoogt terecht dat bij de controle van een kartel niet meegedeeld kan worden dat de voorschriften zijn nageleefd, omdat dit door de accountants-controle niet is vast te stellen. Op zichzelf geeft dat naar mijn mening nog geen aanleiding tot het spreken van „positieve” en „negatieve” verklaringen. De mededeling van de accountant, dat van overtreding van de voorschriften niet is gebleken, is evengoed een „positieve” mededeling als die welke zegt dat de kartel-voorschriften zijn nageleefd. De eerste mededeling zou men minder positief of van minder ruime strekking dan de laatste kunnen noemen, maar ze laat, om met *De Jong* te spreken, „geen enkele twijfel open omtrent hetgeen met deze controle bereikbaar is en omtrent hetgeen bereikt is”. Hoewel het verschil tussen beide verklaringen niet slechts van formele aard is, kunnen ze beide als goedkeurende verklaringen worden beschouwd.

4. *Het bestaansrecht van de „niet-goedkeurende” (onechte) verklaring*

Heeft nu de in de vorige paragraaf gedefinieerde „onechte verklaring” recht van bestaan? Uit het literatuuronderzoek is gebleken, dat daar vrij algemeen een ontkenkend antwoord op gegeven wordt. Ook *Kleerekoper* heeft zich bij de in paragraaf 2 genoemde schrijvers aangesloten, waar hij stelt: ¹⁹⁾

„In alle andere gevallen (dan overmacht -V.) zal de „non-opinion” niet in het publieke verkeer komen; het publiek heeft behoefte aan een goedkeurend oordeel en niet aan iets van andere strekking.”

maar hij laat hier op volgen:

„In de beperkte kring ligt dit m.i. anders.”

en, na aangegeven te hebben dat een tijdelijke onthouding van oordeel naar de algemene beroepsopvattingen aanvaardbaar is maar dat over een blijvende „non-opinion” nog verschil van opvatting bestaat:

„Ik volsta daarom met mede te delen, dat ik persoonlijk - mits aan bepaalde niet nader te noemen voorwaarden is voldaan - een bij de gegeven bedrijfsomvang zich herhalende non-opinion in de beperkte kring aanvaardbaar acht, mits vaststaat, dat alle redelijkerwijs te verwachten maatregelen ter verbetering van de organisatie zijn genomen.”

¹⁷⁾ Over de benaming „niet-goedkeurend”, met name naast de term „afkeurend”, zie men nog het verslag van de Studievergadering van 26 mei 1956, „De Accountant”, aug. 1956 no. 10, pag. 50/51.

¹⁸⁾ Drs. *J. de Jong*, „Vorm van de accountantsverklaring bij controle op de naleving van kartelovereenkomsten”, m.a.b. dec. 1952 no. 11.

¹⁹⁾ o.c. pag. 21 en 21/22.

In paragraaf 3 werden de motieven aangegeven op grond waarvan de accountant genoodzaakt is een „onechte” verklaring af te geven. De vraag, of een „onechte” verklaring bestaansrecht heeft, noopt tot het maken van een onderscheid tussen twee fasen:

- 1) Eén van de genoemde motieven blijkt zich in het eerste jaar van de controle-opdracht voor te doen;
- 2) Nadat enkele jaren is gecontroleerd en steeds een goedkeurende verklaring werd afgegeven, blijkt dat één van de motieven zich gaat voordoen.

Ad 1) Bij de aanvaarding van de controle-opdracht zal de accountant zich afvragen, of deze opdracht tot een goedkeurende verklaring zal leiden. Vooral indien het te controleren bedrijf nog niet eerder door een accountant werd gecontroleerd doet zich meermalen het geval voor, dat de administratieve organisatie leemten van zodanige betekenis vertoont dat geen goedkeurende verklaring kan worden afgegeven. Nu zijn er 2 mogelijkheden:

- a. de leemten in de administratieve organisatie van het bedrijf kunnen worden weggenomen binnen redelijke tijd, zodat alsnog na verloop van die tijd de accountantscontrole tot een goedkeurend oordeel kan leiden;
- b. aard of omvang van het te controleren bedrijf zijn een zodanige - men denke aan de „kleine onderneming” zoals die door *Bos* is gedefinieerd ²⁰⁾ - dat de accountantscontrole *nimmer* tot een goedkeurend oordeel zal leiden.

Het onder a. vermelde geval zal tot een „onechte” verklaring voor een bepaalde tijd leiden, welke na verloop van die tijd door een goedkeurende verklaring zal worden gevolgd. Een dergelijke tijdelijke „onechte” verklaring kan ook op grond van de theorie als een redelijke zaak worden beschouwd. In de periode waarin een „onechte” verklaring wordt afgegeven wordt geen groter vertrouwen gewekt dan gerechtvaardigd is door de verrichte arbeid. Gemotiveerd wordt medegedeeld dat en waarom een goedkeuring (nog) niet kan worden gegeven. De accountant verleent zijn bijstand teneinde te komen tot een aan redelijke eisen beantwoordende administratieve organisatie. Is een dergelijke organisatie ten slotte een feit geworden, dan wordt een goedkeurende verklaring gegeven. Daar komt nog bij dat een weigering van de accountant om een bedrijf als onder a. aangeduid, te controleren, in aanmerking nemend de verwachting dat dit bedrijf zich zal ontwikkelen tot een bedrijf met een redelijke organisatie, bij derden het op zichzelf niet gerechtvaardigde wantrouwen zou kunnen wekken dat er andere redenen zijn op grond waarvan een dergelijke opdracht wordt geweigerd.

Het onder b. genoemde geval is het moeilijkste, waar eigenlijk alles om draait. Het gaat hier om de geoorloofdheid continueel een „onechte” verklaring af te geven. Het is hier niet zo, dat weigering een dergelijk bedrijf te controleren, tot een ongemotiveerd wantrouwen aanleiding kan geven, want het alternatief is: wel controleren zonder ooit iets anders te kunnen doen dan mede te delen, dat de accountant geen oordeel heeft. Nu is een continuele mededeling, dat men zich van een oordeel dient te onthouden, een vrij uitzichtloze zaak. Hoewel het gevaarlijk is, met analogieën te werken en daaraan iedere bewijskracht moet worden onzegd, kan ik niet nalaten de vergelijking te maken met een specialist op medisch gebied, die van jaar op jaar genoodzaakt is een patiënt mede te delen, dat hij over

²⁰⁾ P. J. H. J. Bos, „De accountant en de kleine onderneming”, m.a.b. maart 1957 no. 3, pag. 92.

diens gezondheidstoestand geen oordeel heeft. In feite zal een dergelijke „non-opinion”, als hij al nodig zal zijn, aangevuld worden met de mededeling, dat althans „die en die organen goed functioneren”, dat „van afwijkingen niet is gebleken”, enz. Het is voor de hand liggend om op te merken dat door deze aanvullende mededeling de patiënt tenminste nog iets positiefs over zijn gezondheidstoestand te horen krijgt, om vervolgens een dergelijke aanvullende mededeling - b.v. „dat van onjuistheden niet is gebleken” - aan te prijzen voor de „onechte” accountantsverklaring. De analogie met het medische geval gaat hier echter niet meer op. Hier blijkt weer dat men door het trekken van vergelijkingen, evenals de bekende tovenaarsleerling, vaak zoveel tegelijk oproept, dat het zich nauwelijks meer laat bezweren. De medicus moge dan in de gelegenheid zijn om, zonder een „overall-opinion” te geven, bepaalde positieve uitspraken te doen, de accountant die een gelijke handelwijze volgt loopt het gevaar, dat hij door zijn „geclausuleerde non-opinion”, om het zo te noemen, een groter vertrouwen wekt dan gerechtvaardigd is.

Wat is n.l. het geval? Het bestaan van permanente leemten van materieel belang in de administratieve organisatie - en wel van zodanig materieel belang dat een „onechte verklaring” zou moeten worden afgegeven - maakt de toevoeging aan een dergelijke verklaring, „dat overigens van onjuistheden niet is gebleken” illusoir. Eerst indien de administratieve organisatie aan redelijke eisen zou hebben beantwoord, m.a.w. de gesignaleerde leemten zouden zijn opgeheven, zou kunnen worden vastgesteld of er onjuistheden in de administratieve verantwoording schuilen. De draagwijdte van de mededeling dat in het geval van een „onechte verklaring” geen onjuistheden door de accountant zijn geconstateerd, is niet vast te stellen, niet door de accountant en dus zeker niet door de „verstandige leek”. Het gevaar dat derden of zelfs de opdrachtgever ongerechtvaardigde verwachtingen of overtuigingen aan meergenoemde toevoeging ontleen is dan ook zeker niet denkbeeldig te achten.

Zie ik dus gevaren met betrekking tot het afgeven van een „onechte verklaring”, waarin positieve mededelingen worden gedaan ten aanzien van de juistheid van de administratie, wat nu te zeggen over de „onechte verklaring” zonder dergelijke toevoegingen, de „onechte” verklaring „sec”? En dan, uiteraard, met betrekking tot het onder b. gestelde, n.l. dat nimmer een goedkeurend oordeel zal kunnen volgen?

Allereerst moet worden opgemerkt, dat geval b. betrekking heeft op wat kortheidshalve de „continuele onthouding van oordeel” genoemd wordt.

Waar het echter niemand gegeven is, in de toekomst te kijken, zal men het onder b. gestelde, „dat de accountantscontrole nimmer tot een goedkeurend oordeel zal leiden” als van betrekkelijke aard moeten zien. Er zijn tal van gevallen aanwijsbaar waarin „kleine ondernemingen” (in de conceptie van Bos) zodanig zijn gegroeid, en daarmee de administratieve organisatie, dat ze niet langer als „kleine ondernemingen” beschouwd konden worden. Het is een truïsme dat ondernemingen, dus ook de kleine, de potenties van groei in zich dragen. Met andere woorden: waar op een bepaald moment geen uitzicht bestaat, dat een onderneming - c.q. de „kleine onderneming” - voor de accountant zodanig controleerbaar is dat dit tot een goedkeurende verklaring kan leiden, betekent dit nog niet dat niet te zijner tijd deze onderneming controleerbaar zal worden. Voor de accountant wil dat zeggen, dat hij voor een kort tijdsbestek een „onechte verklaring” zal moeten

afgeven, maar evenmin dan wie ook kan hij voorzien of dit een continuele situatie zal worden. Vanzelfsprekend zullen niet alle kleine ondernemingen, zelfs niet het merendeel daarvan, zich tot bedrijven ontwikkelen waarin een bevredigende functie-scheiding cum annexis kan worden toegepast. Bovendien is het „groot worden” niet een proces, dat van de ene dag op de andere plaats vindt. Dat doet niet af aan het feit, dat men voorzichtig moet zijn met te stellen dat in een bepaald geval *perpetueel* een „onechte verklaring” zal moeten worden afgegeven. Teruggebracht tot de juiste proporties zou men kunnen zeggen, dat er gevallen zijn waarin de accountant wordt gevraagd een onderneming te controleren en waarin vooralsnog geen uitzicht bestaat in de eerste jaren een goedkeurende verklaring te kunnen afgeven. Is het in dergelijke gevallen geoorloofd, een „onechte verklaring” af te geven, in aanmerking nemend de mogelijkheid, dat een dergelijke verklaring gedurende een lange periode zou moeten worden herhaald?

Als ik het goed zie, wordt er een drietal argumenten aangedragen op grond waarvan men een „onechte verklaring” in dit geval verdedigt, te weten:

- (1) Als de verklaring uitsluitend bestemd is voor de „besloten kring”, - en dat zal het geval zijn bij de „kleine onderneming”, al behoeft deze niet per se „klein” te zijn in de zin van: weinig werknemers, geringe omzet, geringe vermogen, e.d. - is het geoorloofd;
- (2) Als de verklaring ondubbelzinnig mededeelt, dat en waarom geen oordeel wordt uitgesproken, bestaat er geen gevaar voor het wekken van een inadequaar vertrouwen;
- (3) De accountant zou zijn functie van raadsman en vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer, kortom zijn *dienende* functie, niet vervullen indien hij juist aan die ondernemingen, die zijn steun het dringendst behoeven, deze steun zou onttrekken, met alle gevaren van dien.

In het eerste argument wordt het onderscheid tussen „besloten kring” en „maatschappelijk verkeer” van betekenis geacht voor de beantwoording van de vraag of een voortgezet afgeven van een „onechte verklaring” geoorloofd is. Naar mijn mening heeft deze onderscheiding geen zin. De „besloten kring” is een deel van het „maatschappelijk verkeer”. De grens tussen deze twee begrippen is niet te trekken; zij vloeien in elkaar over. Doch zelfs al zou men, theoretisch, als denkmethode, een „besloten kring” invoeren, dan heeft deze toch voor de praktijk geen zin, omdat de „beslotenheid” van een theoretisch aldus gedefinieerde kring, in feite maar óók theoretisch, elk moment kan worden aangetast. Dat brengt ons op het veel principiëlere bezwaar: er bestaan geen waarborgen dat een accountantsverklaring binnen een bepaalde „kring” blijft. De verklaring kan naar goeddunken door de opdrachtgever tegenover iedereen worden gebruikt, in elke omstandigheid die hem goeddunkt. In hoeverre daar repressief iets tegen te doen is, is voor de argumentatie niet interessant; het kwaad is dan al geschied. Juist omdat de accountant niet weet of en in welke mate zijn verklaring buiten een bepaalde kring kan worden gebracht, of positiever: omdat de verklaring een zelfstandig leven leidt en in principe altijd over de hoofden van opdrachtgevers heen tot het maatschappelijk verkeer is gericht, moet men het onderscheid tussen „besloten kring” en „maatschappelijk verkeer” afwijzen. Wat men niet in het „maatschappelijk verkeer” wil brengen, moet men ook niet in de „besloten kring” brengen; wat men voor het „maatschappelijk verkeer” zal afkeuren, zal men dientenge-

volge voor een, niet-af-te-bakenen en onbestendig, partikel daaruit (c.q. de „besloten kring”) eveneens moeten afkeuren.

Over het tweede argument kan ik korter zijn. Het is alleen juist indien, en voorzover er een norm bestaat op grond waarvan, het „maatschappelijk verkeer” en in het bijzonder de „verstandige leek” de betekenis van een dergelijke „onechte verklaring” kan vatten. Op welke wijze men de betekenis van die „onechte verklaring” voor het „maatschappelijk verkeer” wil codificeren, moge hier in het midden worden gelaten. Men zal echter duidelijk moeten stellen dat de „onechte verklaring” geen andere betekenis heeft dan déze, dat de accountant, geen beperkingen in zijn controleprogramma aanvaardende dan door de omstandigheden geboden en al datgene verricht hebbende dat, in aanmerking genomen het economisch motief, kon worden verricht, heeft vastgesteld dat de voorhanden zijnde gegevens op formeel en materieel juiste wijze in de jaarrekening zijn verwerkt. Daarnevens zal moeten worden opgemerkt, dat de volledigheid van de gegevens ten enen male niet kan worden vastgesteld en dat, mede op grond daarvan, een oordeel over de juistheid van het door de jaarrekening gegeven beeld van positie en resultaten van de onderneming noodgedwongen moet ontbreken.

Het derde argument, ten slotte, is in zeker opzicht het meest aansprekend. Het staat wel vast dat het optreden van de accountant in de „kleine onderneming” van grote betekenis kan en zal zijn. De bijstand van de accountant kan er toe bijdragen, moderne administratie-technieken in te voeren, de verslaggeving aan de directie te verbeteren en te versnellen, de formulierenloop te verbeteren, fiscale problemen te ontwarren, e.d. Men kan deze opsomming gemakkelijk uitbreiden. Zelfs aan de „eenmans-onderneming” kan op fiscaal en administratief gebied veel soelaas worden geboden. Het gaat in deze gevallen vooral om het optreden van de accountant als *adviseur*. Het is nu een vraagstuk op zichzelf of de accountant continueel als adviseur „sec” mag optreden, zonder daardoor naar buiten een ongerechtvaardigd vertrouwen te wekken. De beantwoording van dit vraagstuk valt buiten het bestek van dit artikel. Het gaat hier om het optreden als *accountant* voor de „kleine onderneming”, m.a.w. over het verrichten van controlewerkzaamheden en het certificeren van de jaarrekening van dit bedrijf, met op de voorgrond de wetenschap dat vooralsnog een „onechte verklaring” moet worden afgegeven.

Daarmee is dit derde argument bij het tweede beland. Niet het beroep op de dienende functie van de accountant en de grote mate van bijstand die hij juist aan de „kleine onderneming” kan geven, is van essentieel belang voor een antwoord op de vraag naar de geoorloofdheid van de „onechte verklaring”-oplangere-termijn. Van primair en fundamenteel belang is, of door het „maatschappelijk verkeer” de „onechte verklaring” zal worden begrepen als niet meer en minder dan zij is: een onthouding van een oordeel op grond van het feit dat nauwelijks meer dan een accuratesse-controle is toegepast!

Het gevaar zal moeten worden vermeden, dat opdrachtgevers verwachtingen of overtuigingen gaan ontlenen aan het van jaar op jaar gegeven accountants-rapport met de „onechte verklaring”, die niet gerechtvaardigd zijn. De accountant zal zich alleen teweer kunnen stellen tegen de mogelijkheid, dat de opdrachtgever en allen die buiten de opdrachtgever belangen hebben of kunnen krijgen, ongerechtvaardigde verwachtingen gaan koesteren op grond van een continueel afgegeven rapport met een „onechte verklaring”, als de accountant ook voort-

durend tegenover allen die het aangaat, met andere woorden: tegenover het maatschappelijk verkeer”, de betekenis van de „onechte verklaring” heeft duidelijk gemaakt.

Ad 2) Deze fase, waarin na een periode van volledige goedkeuring op grond van de genoemde motieven een „onechte verklaring” noodzakelijk wordt, brengt weinig problemen met zich mee. Indien gedurende een lange periode deze „onechte verklaring” zal moeten worden afgegeven, lijkt dit altijd nog te verkiezen boven het beëindigen van werkzaamheden. Bij een terugval van de „goedkeurende verklaring”, gedurende een aantal jaren afgegeven, naar de „onechte verklaring”, desnoods continueel, wordt minder schade toegebracht dan het geval zou zijn, indien de accountant zijn werkzaamheden zou staken. Ook voor dit geval is het echter van belang dat ondubbelzinnig vaststaat, welke betekenis aan de „onechte verklaring” door het „maatschappelijk verkeer” moet worden toegekend.

5. Conclusie

Samenvattend meen ik op grond van bovenstaande beschouwingen te mogen concluderen, dat aan een „onechte verklaring” in gevallen van tijdelijke aard, waar uitzicht bestaat op het in de toekomst afgeven van een goedkeurende verklaring, in ieder geval bestaansrecht kan worden toegekend. Hetzelfde geldt voor het afgeven van een „onechte verklaring” in die gevallen waarin het voortzetten van de controle minder schadelijk is dan het staken van de werkzaamheden.

Het afgeven van een „onechte verklaring” in al die gevallen, waarin dit voor langere duur wordt geacht te zijn en waarin nog geen traditie is gegroeid zou alleen verdedigbaar zijn, indien vastgesteld kan worden dat het maatschappelijk verkeer deze verklaring op de juiste waarde schat. Hier zal er naar moeten worden gestreefd voor het maatschappelijk verkeer de betekenis van deze „onechte” verklaring ondubbelzinnig vast te stellen, op welke wijze dan ook.

Het onderscheid tussen „besloten kring” en „open kring” van het maatschappelijk verkeer wordt voor de probleemstelling niet relevant geacht; evenmin het beroep op de „dienende functie” van de accountant. Het gaat om het vermijden van het wekken van ongerechtvaardigde verwachtingen. Verduidelijkt zal dan ook moeten worden, wat ten rechte mag worden verwacht.