

Prof. Mr. Drs. H. Beckman

Accountantsverklaring en de te deponeren jaarrekening

1 Inleiding

In het proces van het opmaken tot en met het openbaarmaken van de jaarrekening, het jaarverslag en de overige gegevens speelt in de regel ook de accountant een rol. Grote en middelgrote¹ rechtspersonen² zijn verplicht hun financieel verslag (jaarrekening, jaarverslag en overige gegevens) te laten controleren door een registeraccountant³. Het orgaan van de rechtspersoon dat bevoegd is tot vaststelling⁴, respectievelijk goedkeuring⁵ van de jaarrekening mag niet tot vaststelling of goedkeuring van de jaarrekening over gaan indien hij geen kennis heeft kunnen nemen van de accountantsverklaring, tenzij de redenen voor het ontbreken daarvan zijn vermeld onder de overige gegevens.

Het wettelijk proces van het opmaken tot en met het openbaarmaken kan in kort bestek als volgt worden weergegeven:

- Het bestuur van de rechtspersoon moet de jaarrekening opmaken en het jaarverslag opstellen. Deze stukken moeten aan de algemene vergadering worden overgelegd⁶.
- De opgemaakte jaarrekening, het jaarverslag en de overige gegevens moeten vanaf de dag tot oproep voor de algemene vergadering, bestemd tot hun behandeling op het kantoor van de rechtspersoon, ter inzage liggen van de leden, de aandeelhouders en houders van certificaten van aandelen; zij hebben tevens recht op een kosteloos afschrift. Luiden de aandelen of certificaten aan toonder of heeft de rechtspersoon obligaties aan toonder uitstaan, dan heeft een ieder dit inzagerecht alsmede recht op een afschrift tegen ten hoogste de kostprijs, mits het om een NV gaat, maar alleen voor die delen die na vaststelling openbaar moeten worden gemaakt; deze rechten vervallen op het moment dat de stukken bij het handelsregister zijn openbaargemaakt.
- Op de algemene vergadering wordt onder meer beslist over de vaststelling van de jaarrekening; de algemene vergadering is gerechtigd in de opgemaakte jaarrekening wijzigingen aan te brengen. Dit is alleen anders bij structuurvennootschappen omdat in dat geval de vaststellingsbevoegdheid berust bij de raad van commissarissen. De algemene vergadering komt dan alleen de bevoegdheid tot goedkeuring toe.
- De vastgestelde respectievelijk goedgekeurde jaarrekening moet te zamen met het jaarverslag en de overige gegevens bij het handelsregister worden gedeponeerd, zij het dat soms de winst- en verliesrekening en

de daarop betrekking hebbende toelichting, het jaarverslag en de overige gegevens, achterwege mogen worden gelaten (kleine rechtspersonen), soms in het geheel niets behoeft te worden gedeponeerd (groepsvrijstellingsregeling ex art. 403, tenzij NV) en soms wettelijke vereenvoudigingen kunnen worden toegepast (middelgrote rechtspersonen). Bij grote en middelgrote rechtspersonen mogen het jaarverslag en een deel van de overige gegevens ook ten kantore van de vennootschap worden aangehouden, mits hiervan bij het handelsregister melding wordt gemaakt.

Inhoudelijk moeten de jaarrekening, het jaarverslag en de overige gegevens voldoen aan de eisen van titel 8 BW2, waarbij verschillen bestaan in samenhang met de omvang van de rechtspersoon, in samenhang met groepsverhoudingen en in samenhang met bijzondere bedrijfstakken. Voor alle duidelijkheid: de voorschriften van titel 8 gelden zowel voor de *opgemaakte jaarrekening* als voor de *vastgestelde jaarrekening* en - bij structuurvennootschappen ook - voor de *goedgekeurde jaarrekening*. Daar de jaarrekening met inachtneming van de wettelijke vereenvoudigingen en vrijstellingen ook bij het handelsregister openbaar moet worden gemaakt, vloeit hieruit voort dat de inhoudelijke eisen van titel 8 BW2 ook gelden voor de gedeponeerde jaarrekening, respectievelijk voor dat deel dat wordt openbaargemaakt.

Indien controle van de jaarrekening op grond van de wet verplicht is - en de rechtspersoon tot benoeming van een accountant is overgegaan - moet de accountant:

- a. onderzoeken of de jaarrekening het in artikel 362 lid 1 vereiste inzicht geeft;
- b. nagaan of de jaarrekening, met inbegrip van de lijst van belangen in andere rechtspersonen of vennootschappen als bedoeld in artikel 379 lid 5, voldoet aan de bij en krachtens de wet gestelde voorschriften;
- c. nagaan of het jaarverslag, voor zover hij dat kan beoordelen, overeenkomstig titel 8 is opgesteld en met de jaarrekening verenigbaar is;
- d. nagaan of de in artikel 392 lid 1 b-i vereiste gegevens zijn toegevoegd.

Over zijn onderzoek moet de accountant aan de raad van commissarissen en het bestuur verslag uitbrengen.

De uitslag van het onderzoek moet in een accountantsverklaring worden weergegeven. Voor het onderzoek bedoeld in de punten b, c en d mag hij evenwel volstaan met de vermelding van de hem gebleken tekortkomingen. De accountantsverklaring moet onder de *overige gegevens* worden opgenomen.

Het geschetste proces (met inbegrip van de taak van de accountant) roept vanuit de optiek van de accountant in ieder geval een aantal vragen op. Ik wil hierbij vanuit deze optiek een aantal - maar zeker niet alle - vragen aan de orde stellen, gegroepeerd naar de volgende - globaal geformuleerde - onderwerpen:

- controle van de lijst van deelnemingen;
- verschillen tussen de opgemaakte jaarrekening en de vastgestelde, respectievelijk goedgekeurde jaarrekening;
- verschillen tussen de vastgestelde, respectievelijk goedgekeurde jaarrekening en de openbaar gemaakte jaarrekening;
- accountantscontrole bij kleine rechtspersonen;
- gebeurtenissen na de balansdatum, bekend geworden na vaststelling, respectievelijk goedkeuring van de jaarrekening, maar voor de openbaarmaking;
- openbaarmaking buiten het handelsregister om.

2 Lijst van deelnemingen (etc.)

Uit artikel 379 lid 5 BW² blijkt, dat de rechtspersoon de lijst van kapitaalparticipaties vanaf 20% en de daarin opgenomen contractuele vennootschapsrelaties (VOF, CV) niet in de toelichting van zijn jaarrekening behoeft op te nemen, mits deze lijst voor een ieder ter inzage is gelegd ten kantore van het handelsregister en in de toelichting hiervan melding wordt gemaakt. Met ministeriële ontheffing kunnen soms inlichtingen over deelnemingen (etc.) achterwege blijven, mits dit in de toelichting van de jaarrekening wordt vermeld.

Deze lijst van deelnemingen (etc.) vormt een onderdeel van de toelichting, maar mag vervangen worden door een mededeling waaruit blijkt dat de lijst bij het handelsregister is neergelegd. Ten overvloede is daarom in de wet bepaald dat de accountant deze neergelegde lijst ook moet controleren⁷. Dit roept in elk geval als vraag op, of - als de lijst bij het handelsregister is neergelegd - de accountant bij deze lijst een afzonderlijke accountantsverklaring moet afleggen.

In een aanbeveling van het Bestuur van het NIvRA⁸ wordt deze vraag bevestigend beantwoord. Naar mijn mening ten onrechte! Hiervoor zijn de volgende gronden aan te voeren:

- de lijst van deelnemingen etc. vormt een onderdeel van de jaarrekening, ook al is wettelijke verwijzing mogelijk⁹. De bij de jaarrekening afgelegde verklaring betreft ook de bij het handelsregister neergelegde lijst: met andere woorden de accountant moet deze lijst wel controleren;
- de wet verlangt ook geen afzonderlijke accountantsverklaring. Verlangd wordt wel dat tekortkomingen in deze lijst in de bij de jaarrekening afgelegde verklaring worden vermeld.

Onder de voorgaande wetgeving (titel 6-oud BW²) bestond overigens eveneens de mogelijkheid om de lijst van deelnemingen niet in de toelichting van de jaarrekening op te nemen, maar deze te deponeren bij het handelsregister. Ook toen viel de lijst van deelnemingen onder de accountantscontrole¹⁰. Er is dus geen verschil met de huidige situatie. Ook vanuit deze invalshoek is er weinig reden om nu opeens een afzonderlijke accountantsverklaring bij de bij het handelsregister neergelegde lijst van deelnemingen (etc.) te verlangen.

Naar mijn mening geldt de lijst van deelnemingen niet als een zelfstandig

verantwoordingsstuk, zoals de bestuursaanbeveling stelt, omdat deze lijst onderdeel van de toelichting van de jaarrekening blijft, ook als de lijst ten kantore van het handelsregister is neergelegd. Indien een belanghebbende bezwaren heeft tegen de lijst, moet hij in een procedure voor de ondernemingskamer de jaarrekening aanvechten; men kan niet de lijst van deelnemingen als zelfstandig stuk aanvechten.

Een andere kwestie is of het niet wenselijk zou zijn om uit oogpunt van duidelijkheid in de wettelijke regeling wijzigingen aan te brengen. Er zouden dan drie punten geregeld moeten worden:

- Uit de lijst van deelnemingen (etc.) moet blijken welke deelnemingen tijdens het verslagjaar zijn gehouden en welke op de balansdatum nog aanwezig zijn. Dit geldt zowel voor een in de toelichting opgenomen lijst als voor een gedeponeerde lijst.
- Bovenaan de gedeponeerde lijst moet worden aangegeven bij welk boekjaar de lijst behoort. Hiermee wordt de band met de jaarrekening verduidelijkt en staat vast dat elk jaar opnieuw een lijst moet worden gedeponeerd.
- Alleen als de gedeponeerde lijst niet juist is, moet de accountant dit op deze lijst aangeven (naast - uiteraard - vermelding daarvan in de bij de jaarrekening afgelegde verklaring).

Zonder wetswijziging kunnen deze punten niet dwingend geëist worden.

Men kan zich nog afvragen op welk moment de lijst van deelnemingen (etc.) bij het handelsregister moet zijn gedeponeerd. Daar de lijst onderdeel vormt van de opgemaakte jaarrekening en de opgemaakte jaarrekening in elk geval door de accountant moet worden gecontroleerd, moet op het moment van het besluit tot het opmaken van de jaarrekening de lijst bij het handelsregister zijn gedeponeerd. De opgemaakte jaarrekening moet immers de verwijzing naar het handelsregister bevatten.

Erg praktisch is deze regeling niet. Beter zou zijn te bepalen dat deze lijst ten kantore van de vennootschap ter inzage van aandeelhouders, certificathouders en leden moet worden neergelegd, tegelijk met de jaarrekening, het jaarverslag en de overige gegevens, met vermelding daarvan in de jaarrekening en dat bij openbaarmaking van de jaarrekening bij het handelsregister deze lijst tegelijkertijd moet worden gedeponeerd. Voor NV's met toonderaandelen, toondercertificaten en toonderobligaties kan het recht tot inzage van deze lijst ten kantore van de rechtspersoon aan een ieder worden gegeven tot het moment dat de jaarrekening en de lijst bij het handelsregister zijn gedeponeerd¹¹.

3 Verschillen tussen opgemaakte jaarrekening en vastgestelde respectievelijk goedgekeurde jaarrekening

De titel van deze paragraaf is iets beperkter dan ik beoog. Ik doel op drie aspecten:

- het tot de vaststelling van de jaarrekening bevoegde orgaan wijzigt de door het bestuur opgemaakte jaarrekening;
- het tot de vaststelling van de jaarrekening bevoegde orgaan dat bevoegd

- is tot besluitvorming over de winstbestemming, wijkt af van de in de vastgestelde balans verwerkte winstbestemming;
- het tot vaststelling of goedkeuring van de jaarrekening bevoegde orgaan gaat niet tot de vaststelling of goedkeuring van de jaarrekening over.

3.1 Gewijzigde vaststelling van de jaarrekening

Zoals in paragraaf 1 reeds is opgemerkt gelden de eisen van titel 8 BW2 niet alleen voor de opgemaakte jaarrekening maar ook voor de vastgestelde jaarrekening. Indien het orgaan dat bevoegd is tot vaststelling de door het bestuur opgemaakte jaarrekening wijzigt, moet deze gewijzigde jaarrekening derhalve beantwoorden aan titel 8 BW2. Overigens is het ook denkbaar dat het bestuur tussen het moment van het opmaken van de jaarrekening en de vergadering waarin de jaarrekening ter vaststelling wordt behandeld, wijzigingen in de opgemaakte jaarrekening aanbrengt in verband met na het opmaak-moment bekend geworden gegevens over de financiële toestand op de balansdatum.

De hierbedoelde wijzigingen kunnen gevolgen hebben voor de strekking van de bij de opgemaakte jaarrekening afgelegde verklaring. De accountant moet daarom het traject vanaf het opmaken van de jaarrekening tot en met het vaststellen van de jaarrekening blijven volgen. Worden er wijzigingen aangebracht, of is hij van oordeel dat er wijzigingen moeten worden aangebracht, dan moet hij zijn toestemming tot verdere openbaarmaking van zijn verklaring intrekken.

Bij structuurvennootschappen waarvoor het volledige regime geldt, loopt het door de accountant te beoordelen traject iets verder door, namelijk tot en met de goedkeuring van de jaarrekening door de algemene vergadering. Weliswaar kan de algemene vergadering geen wijzigingen in de door de raad van commissarissen vastgestelde jaarrekening aanbrengen, maar er kunnen inmiddels feiten en omstandigheden over de financiële toestand bekend zijn geworden die nopen tot aanpassing van de jaarrekening. In dat geval zal de raad van commissarissen zijn eerder genomen besluit tot vaststelling ongedaan moeten maken en opnieuw over de vaststelling moeten besluiten. Ook dit kan gevolgen hebben voor de eerder afgelegde accountantsverklaring; de toestemming tot verdere openbaarmaking van deze verklaring moet hij intrekken.

De mogelijkheid dat de door het bestuur opgemaakte jaarrekening, respectievelijk soms de door de raad van commissarissen vastgestelde jaarrekening nog wijzigingen kan ondergaan, roept de vraag op of het niet wenselijk is dat de accountant in de aanhef van zijn verklaring tot uitdrukking moet brengen dat zijn verklaring betrekking heeft op de door het bestuur opgemaakte, respectievelijk door de raad van commissarissen vastgestelde jaarrekening. Hiermee wordt duidelijk dat dit oordeel nog niet betrekking heeft op de door de algemene vergadering vastgestelde of goedgekeurde jaarrekening. Dit is met name van betekenis omdat in de jaarlijkse boekwerkjes niet de door de algemene vergadering vastgestelde of goedgekeurde jaarrekening is opgenomen. Deze boekwerkjes blijven gewoonlijk ook circuleren indien later wijzigingen zouden zijn aangebracht.

Als er wijzigingen worden aangebracht dan moet de accountant mijns

inziens in elk geval opnieuw een verklaring (met nieuwe datering) afleggen. Het ten kantore van de rechtspersoon aan te houden exemplaar van de door de algemene vergadering vastgestelde of goedgekeurde jaarrekening en het ten kantore van het handelsregister te deponeren exemplaar van de jaarrekening moet dan ook vergezeld gaan van de nieuwe accountantsverklaring.

Overigens ben ik van oordeel, dat zelfs als geen wijzigingen zijn aangebracht en er ook geen aanleiding is om de strekking van de eerder afgelegde verklaring aan te passen steeds een nieuwe verklaring (met nieuwe datering) bij de vastgestelde (respectievelijk goedgekeurde) jaarrekening moet worden afgelegd, omdat de vastgestelde (respectievelijk goedgekeurde) jaarrekening ook gecontroleerd moet worden. Uit de nieuwe datering blijkt dat de accountant de vastgestelde, respectievelijk goedgekeurde *jaarrekening* heeft gecontroleerd en dat aan hem geen gebeurtenissen bekend zijn geworden, die naar zijn oordeel wijzigingen van de jaarrekening *rechtvaardigen*. Men zou deze redenering ook kunnen omdraaien. Uit het ontbreken van een nieuwe accountantsverklaring met nieuwe datering kan de gebruiker afleiden dat er geen wijzigingen bekend zijn geworden die nopen tot wijziging van de opgemaakte, respectievelijk vastgestelde jaarrekening. Hoewel deze redenering erg praktisch is, creëert zij wel onduidelijkheid, met name omdat niet blijkt of de door de algemene vergadering vastgestelde, respectievelijk goedgekeurde jaarrekening is gecontroleerd.

3.2 Gewijzigde winstbestemming

Het besluit tot vaststelling, respectievelijk goedkeuring van de jaarrekening kan gebaseerd zijn op een jaarrekening die voor dan wel na (het voorstel van) winstbestemming is opgemaakt. Ook al is de jaarrekening, waarin verwerkt het voorstel van winstbestemming, vastgesteld (en zelfs goedgekeurd) dan nog kan de algemene vergadering met inachtneming van wettelijke en statutaire begrenzings besluiten tot een gewijzigde winstbestemming. Voor de accountant maakt dit niet uit; zijn oordeel over de jaarrekening zal niet wijzigen. Dit neemt niet weg dat er sprake is van een wijziging in een stuk waarover hij zijn oordeel heeft gegeven. Alleen daarom is het al wenselijk dat hij in ieder geval de datering van zijn verklaring aanpast.

De hier aangeduide kwestie kan enigszins anders liggen, indien de accountant ook moet beoordelen of de jaarrekening in overeenstemming met de statuten is opgesteld. Een dergelijke verplichting geldt bijvoorbeeld in West-Duitsland. Ook in het ontwerp van de vijfde EEG-richtlijn inzake het vennootschapsrecht wordt hiervan uitgegaan. In de statuten kan bijvoorbeeld een regeling omtrent de winstinhouding en winstverdeling zijn opgenomen. Indien aandeelhouders de winst in strijd met deze regeling bestemmen, ontstaat er een gebrek dat in de accountantsverklaring vermeld moet worden.

Op dit moment is in de Nederlandse wet (nog) niet voorgeschreven dat de accountant moet beoordelen of de jaarrekening in overeenstemming met de statuten is opgesteld. Dit neemt overigens niet weg dat de accountant normaliter wel zal nagaan of in overeenstemming met de statuten is gehandeld.

3.3 Geen (tijdige) vaststelling of goedkeuring van de jaarrekening

Indien een jaarrekening niet of niet tijdig wordt vastgesteld of goedgekeurd en ook geen uitstel of ontheffing is verkregen, moet zeven maanden na afloop van het boekjaar onverwijld de opgemaakte jaarrekening (met jaarverslag en overige gegevens) bij het handelsregister worden neergelegd, met de aantekening dat vaststelling en/of goedkeuring nog niet heeft plaatsgevonden. In deze situatie wordt dus ook openbaar de bij de opgemaakte jaarrekening afgelegde verklaring.¹²

Daar in de wet is voorgeschreven dat in deze situatie moet worden vermeld dat vaststelling en/of goedkeuring van de jaarrekening nog niet heeft plaatsgevonden, kan degene die het gedeponeerde verslag raadpleegt begrijpen dat de accountantsverklaring betrekking heeft op de opgemaakte jaarrekening.¹³

Het zou in die situatie duidelijker zijn als in de accountantsverklaring tot uiting wordt gebracht, dat het gaat om de 'door het bestuur opgemaakte (nog niet door de algemene vergadering vastgestelde) jaarrekening'.¹⁴

4 Verschillen tussen de vastgestelde / goedgekeurde jaarrekening en de openbaargemaakte jaarrekening

Ook hier geldt dat de titel van deze paragraaf iets beperkter is dan ik beoog aan de orde te stellen. Het gaat mij om de volgende onderwerpen:

- bij het handelsregister vindt geen deponering van het jaarverslag en een deel van de overige gegevens plaats, geheel in overeenstemming met de wet;
- er vinden ten behoeve van de openbaarmaking bij het handelsregister vereenvoudigingen in de jaarrekening (en overige gegevens) plaats, geheel in overeenstemming met de wet;
- de bij openbaarmaking wettelijk toegestane vereenvoudigingen nemen gebreken in de vastgestelde, respectievelijk goedgekeurde jaarrekening en/of de overige gegevens weg;
- de rechtspersoon brengt in zijn openbaar te maken verslag meer vereenvoudigingen aan, dan op grond van de wet is toegestaan.

4.1 Geen deponering jaarverslag en deel van de overige gegevens

Een kleine rechtspersoon is vrijgesteld van de verplichting om het jaarverslag en de overige gegevens openbaar te maken. Dit geldt niet voor grote en middelgrote rechtspersonen. Zij mogen echter wel het jaarverslag en een deel van de overige gegevens op hun eigen kantoor neerleggen, mits bij het handelsregister naar het kantoor van de rechtspersoon wordt verwezen (art. 394 lid 4 BW2).

Indien de rechtspersoon inderdaad het jaarverslag en/of een deel van de overige gegevens overeenkomstig de wettelijke bepalingen te zijnen kantore aanhoudt kan de vraag rijzen of dit gevolgen heeft voor de accountantsverklaring die in het bij het handelsregister openbaargemaakte deel van het financieel verslag is opgenomen. Daar de accountantsverklaring als zodanig geen expliciet oordeel bevat over het jaarverslag en de overige gegevens, kan worden geconcludeerd dat er geen gevolgen zijn. Wel kan men

zich afvragen of aan derden in voldoende mate kenbaar wordt dat ook het jaarverslag en de overige gegevens in het accountantsoordeel zijn betrokken.¹⁵ Dit pleit er voor in de accountantsverklaring expliciet tot uiting te brengen dat het jaarverslag en de overige gegevens in de controle zijn betrokken.

Problematischer is de situatie dat er tekortkomingen zijn in de ten kantore van de rechtspersoon aangehouden stukken. Deze tekortkomingen moeten blijken uit de accountantsverklaring zoals neergelegd bij het handelsregister, ofschoon de stukken waarop de tekortkomingen betrekking hebben niet bij het handelsregister liggen. Derden die de bij het handelsregister gedeponeerde stukken bekijken, worden geconfronteerd met de vermelding van tekortkomingen inzake stukken die niet bij het handelsregister liggen. Weliswaar kunnen zij via de verplichte verwijzing naar het kantoor van de rechtspersoon de desbetreffende stukken raadplegen, maar bij deze stukken vinden zij echter geen accountantsoordeel. Erg duidelijk is dit voor de raadpleger van deze stukken niet.

Het zou gewenst zijn, dat in deze situatie als wettelijke eis zou gelden, dat eventuele tekortkomingen in de ten kantore van de rechtspersoon aangehouden stukken expliciet door de accountant worden aangegeven. Dit vergt uiteraard wetswijziging.

4.2 Wettelijk toegestane vereenvoudigingen bij openbaarmaking

Een middelgrote rechtspersoon mag bij deponering van zijn financieel verslag bij het handelsregister enige vereenvoudigingen aanbrengen. Daar de accountantsverklaring is afgelegd bij de vastgestelde, respectievelijk goedgekeurde jaarrekening (met het daarbij behorende jaarverslag en de overige gegevens), ontstaat de vraag of bij het handelsregister de verklaring van de accountant moet worden gedeponeerd zoals toegevoegd aan de vastgestelde, respectievelijk goedgekeurde stukken dan wel aan een accountantsverklaring aangepast aan de openbaargemaakte stukken.

Hieromtrent bestaan twee standpunten, namelijk:

- openbaar moet worden gemaakt de accountantsverklaring zoals afgelegd bij de door de algemene vergadering vastgestelde of goedgekeurde jaarrekening;
- het openbaar te maken stuk betreft een zelfstandig verantwoordingsstuk waarover opnieuw een verklaring moet worden afgelegd.

In de eerste opvatting is de vraag of de vereenvoudigde jaarrekening een zelfstandig verantwoordingsstuk is niet van belang. Deze opvatting gaat er vanuit dat derden kennis moeten kunnen nemen van het oordeel van de accountant, zoals dit is afgelegd bij de door de algemene vergadering vastgestelde of goedgekeurde jaarrekening.

Deze opvatting is gebaseerd op de wet.¹⁶ In de wet is bepaald dat bij het handelsregister als onderdeel van de overige gegevens de accountantsverklaring bij de jaarrekening moet worden gedeponeerd. Dit blijkt ook bij het voorschrift over de openbaarmaking van de jaarrekening op andere wijze (art. 395 lid 1 BW2). Aldaar is bepaald dat als volledige jaarrekening mede

geldt de jaarrekening in de vorm zoals die bij het handelsregister is neergelegd, dus in vereenvoudigde versie. De bij de jaarrekening afgelegde accountantsverklaring moet hieraan worden toegevoegd.

In de tweede opvatting moet de vereenvoudigde jaarrekening gezien worden als een nieuw verantwoordingsstuk na de opgemaakte, vastgestelde en/of goedgekeurde jaarrekening. Men zou zelfs kunnen stellen - indien de terminologie van de hernieuwde NIVRA-ontwerpinterpretatie nummer 20 'goedgeurende accountantsverklaring bij andere verantwoordingen dan bedoeld in titel 8 Boek 2 BW', april 1985, wordt gevolgd - dat sprake is van een op een jaarrekening gelijkende verantwoording. Deze verantwoording moet door de accountant opnieuw worden beoordeeld. In de accountantsverklaring kan tot uitdrukking worden gebracht dat de gedeponeerde jaarrekening vereenvoudigd is ten opzichte van de vastgestelde of goedgekeurde jaarrekening. Deze opvatting is gebaseerd op artikel 27 van de Gedrags- en Beroepsregels Registeraccountants (GBR). Aldaar is bepaald dat als een deel van een jaarrekening dan wel een verkorte jaarrekening wordt openbaar gemaakt een mededeling van de accountant alleen toegestaan is, indien

- hij tot oordeel is gekomen dat in de gegeven omstandigheden het desbetreffende stuk toereikend is of
- op grond van wettelijke voorschriften met openbaarmaking van het desbetreffende stuk kan worden volstaan.

In deze gevallen wordt het openbaargemaakte stuk geacht een zelfstandige verantwoording in te houden.

In de eerste opvatting blijft de tekst van de accountantsverklaring ongewijzigd, evenals de datum van de accountantsverklaring. Het gaat om de tekst zoals toegevoegd aan de door de algemene vergadering vastgestelde, respectievelijk goedgekeurde stukken. De datering moet mijns inziens zijn de datum van de beëindiging van de controle van de door de algemene vergadering vastgestelde respectievelijk goedgekeurde stukken.

Bij de tweede opvatting ondergaat de tekst van de accountantsverklaring een wijziging. Uit de verklaring moet blijken dat de bij het handelsregister neergelegde 'jaarrekening' een afgeleide versie van de vennootschappelijke jaarrekening is. De datum van deze verklaring is de dag waarop de vereenvoudigde versie is beoordeeld.

Voor beide standpunten zijn argumenten pro en contra te bedenken. Vastgesteld moet echter worden dat:

- de wettelijke taak van de accountant doorloopt tot en met de vaststelling of goedkeuring van de jaarrekening door de algemene vergadering. In de wet is voor de accountant geen taak opgenomen voor de gedeponeerde jaarrekening¹⁷;
- derden kennis moeten kunnen nemen van de verklaring van de accountant, zoals afgelegd bij de door de algemene vergadering vastgestelde of goedgekeurde jaarrekening;
- bezwaren tegen de jaarrekening (etc.) voor de ondernemingskamer betreffen de door de algemene vergadering vastgestelde en/of goedgekeurde jaarrekening, waarbij de accountant in de gelegenheid moet

worden gesteld zijn oordeel over deze jaarrekening - op punten van het geschil - nader toe te lichten; het gaat dus niet om een ten behoeve van deponering vereenvoudigd financieel verslag.

Deze punten maken mijns inziens genoegzaam duidelijk dat de eerste opvatting gevolgd moet worden. Het gaat derhalve om de accountantsverklaring, zoals afgelegd bij de door de algemene vergadering vastgestelde en/of goedgekeurde jaarrekening. Dit onderstreept in elk geval de noodzaak om in de accountantsverklaring bij de door de algemene vergadering vastgestelde of goedgekeurde jaarrekening tot uiting te brengen, dat de verklaring is afgelegd bij de door de algemene vergadering vastgestelde of goedgekeurde jaarrekening. Hierdoor wordt duidelijk dat de aan de gedeponeerde stukken toegevoegde verklaring niet betrekking heeft op de gedeponeerde stukken, maar op de vennootschappelijke stukken. Als bezwaar blijft bestaan dat een verklaring in samenhang met stukken wordt gedeponoord, waarop de verklaring geen betrekking heeft. Hierop zou uitdrukkelijk gewezen moeten worden. Dit eist dan wel een aanvullende wettelijke bepaling, zoals bijvoorbeeld in West-Duitsland.¹⁸

Wellicht dat op dit moment een oplossing zou zijn dat de accountant hieromtrent een mededeling opneemt bijvoorbeeld als volgt:

De gedeponeerde jaarrekening van te vormt een (overeenkomstig de wet) vereenvoudigde versie van de door de algemene vergadering van aandeelhouders vastgestelde jaarrekening. Bij deze vastgestelde jaarrekening is door ons de volgende verklaring afgelegd:

Alhoewel wettelijk de accountant geen taak heeft bij de gedeponeerde jaarrekening mag niettemin worden verwacht dat hij nagaat of de toegepaste vereenvoudigingen in overeenstemming zijn met de wettelijke eisen dien-aangaande (zie hierover ook paragraaf 4.4).

Een betere regeling zou mijns inziens zijn dat in de wet wordt bepaald dat de accountant over de te deponeren versie van de jaarrekening een afzonderlijke accountantsverklaring aflegt, onder mededeling van de strekking van zijn verklaring bij de door de algemene vergadering vastgestelde of goedgekeurde jaarrekening.

4.3 Gebreken in het financieel verslag die bij openbaarmaking wegvallen

In nauw verband met hetgeen in de vorige subparagraaf is besproken staat de kwestie hoe gehandeld moet worden indien door de wettelijke toegestane vereenvoudigingen bij openbaarmaking ten kantore van het handelsregister gebreken in de door de algemene vergadering vastgestelde en/of goedgekeurde jaarrekening dan wel in de overige gegevens wegvallen.

Men kan hierbij denken aan sommige bij openbaarmaking toegestane samenvoegingen van posten in de balans bij middelgrote rechtspersonen. De rechtspersoon kan bijvoorbeeld deze samenvoegingen in strijd met de wet in de vastgestelde en/of goedgekeurde jaarrekening hebben opgenomen. Dit moet tot vermelding in de accountantsverklaring hebben geleid. Deze tekortkomingen bestaan echter niet ten opzichte van de gedeponeerde stukken.

Een ander voorbeeld betreft het volgende. Een rechtspersoon die winstbewijzen in omloop heeft gebracht moet dit onder de overige gegevens vermelden. Zou deze vermelding achterwege blijven dan moet deze tekortkoming in de accountantsverklaring worden opgenomen. Een middelgrote rechtspersoon mag echter op grond van de wet bij openbaarmaking de gegevens over winstbewijzen onvermeld laten, zodat van een tekortkoming in de openbaargemaakte gegevens geen sprake is.

Worden genoemde voorbeelden bekeken in het licht van de twee in de vorige subparagraaf genoemde standpunten, dan moet worden geconcludeerd dat:

- in de eerste opvatting de tekortkomingen in de vastgestelde en/of goedgekeurde jaarrekening, respectievelijk in de daarbij behorende gegevens vermeld blijven;
- in de tweede opvatting de tekortkomingen onvermeld blijven omdat zij in de openbaargemaakte stukken niet voorkomen.

Uit de vorige paragraaf is reeds gebleken dat wettelijk de eerste opvatting geldt. Herhaald zij hierbij dat in een jaarrekeningsprocedure niet geprocedeerd wordt over de jaarrekening in de vorm zoals die is gedeponeerd, maar over de vennootschappelijke jaarrekening en de daarbij behorende stukken (jaarverslag en overige gegevens).

Een en ander onderstreept nogmaals dat het wenselijk is, dat uit de accountantsverklaring blijkt dat het oordeel betrekking heeft op de door de algemene vergadering vastgestelde en/of goedgekeurde jaarrekening met bijbehorende stukken.

In aansluiting op mijn suggestie in de vorige subparagraaf zou een aanvullende mededeling na de weergave van de verklaring kunnen worden opgenomen, waarin wordt aangegeven dat de tekortkomingen bij de gedeponeerde versie niet bestaan. Men zou kunnen denken aan de volgende mededeling:

‘De in de verklaring vermelde tekortkomingen gelden niet voor de gedeponeerde jaarrekening, omdat voor doeleinden van deponering aan de wettelijke eisen is voldaan.’

4.4 Verdergaande vereenvoudigingen dan de wet toestaat

In aansluiting op het in subparagraaf 4.3 behandelde vraagstuk is de situatie denkbaar dat een rechtspersoon in zijn gedeponeerde stukken vereenvoudigingen aanbrengt die de wet niet toestaat. Hierdoor ontstaan strijdpunten met de wet die niet uit de bij de door de algemene vergadering vastgestelde en/of goedgekeurde jaarrekening blijken. Dergelijke strijdpunten vallen mijns inziens buiten de competentie van de ondernemingskamer, omdat de gedeponeerde jaarrekening niet voor de ondernemingskamer kan worden bestreden.

Bij het in subparagraaf 4.2 eerstgenoemde standpunt zijn deze gebreken uiteraard niet in de accountantsverklaring vermeld. Bij het tweede standpunt - waar een nieuwe accountantsverklaring is afgelegd bij een ander stuk, namelijk de voor deponeringsdoeleinden vereenvoudigde stukken - moeten deze tekortkomingen wel vermeld worden.

Uit de wettelijke regeling volgt zoals eerder is aangegeven dat het eerste

standpunt het wettelijke standpunt is. Het gaat om de accountantsverklaring zoals afgelegd bij de vastgestelde en/of goedgekeurde jaarrekening (met bijbehorende stukken). Ook dit onderstreept de noodzaak dat uit de accountantsverklaring blijkt dat het accountantsoordeel op deze stukken betrekking heeft en niet op de gedeponeerde stukken.

Niettemin kan bij de onbevungen lezer van de stukken de indruk ontstaan dat de vereenvoudigde versie van de jaarrekening de jaarrekening van de rechtspersoon is. Hierop zou uitdrukkelijk gewezen moeten worden. Dit vereist een aanvullende wettelijke bepaling, zoals ik reeds eerder opmerkte.¹⁸

Ter voorkoming van de ongewenste situatie dat een accountantsverklaring openbaar wordt met stukken waarin vereenvoudigingen zijn verwerkt die de wet niet toestaat, moet de accountant in zijn opdrachtbevestiging, respectievelijk in zijn machtiging tot openbaarmaking van zijn verklaring als voorwaarde voor openbaarmaking van de verklaring stipuleren dat openbaarmaking van zijn verklaring alleen toegestaan is indien de wettelijk toegestane vereenvoudigingen in de jaarrekening (etc.) worden gevolgd. Dit onderstreept de noodzaak dat de accountant nagaat op welke wijze vereenvoudigingen zijn aangebracht. Voorts maakt dit duidelijk dat de accountant moet nagaan of de bij het handelsregister gedeponeerde vereenvoudigde jaarrekening de door hem beoordeelde vereenvoudigde jaarrekening is.

Indien de rechtspersoon tot openbaarmaking van een te sterk vereenvoudigde jaarrekening is overgegaan, onder toevoeging van de accountantsverklaring zoals die behoort bij de vastgestelde of goedgekeurde jaarrekening, handelt de rechtspersoon in strijd met de overeenkomst met de accountant, zoals blijkt uit de opdrachtbevestiging, respectievelijk in strijd met de in de machtiging tot openbaarmaking opgenomen voorwaarde. Alsdan moet de accountant geëigende actie ondernemen.¹⁹

5 Accountantscontrole en kleine rechtspersonen

Een kleine rechtspersoon is op grond van de wet vrijgesteld van accountantscontrole (art. 396 BW2). Niettemin is het mogelijk dat een kleine rechtspersoon zich vrijwillig onderwerpt aan accountantscontrole, de algemene vergadering daartoe uitdrukkelijk een besluit heeft genomen dan wel de statuten een dergelijke controle voorschrijven. Er kunnen dan diverse vraagstukken ontstaan, zoals:

- wat is de status van deze accountantscontrole?;
- hoe moet gehandeld worden bij tekortkomingen in de jaarrekening?;
- wat betekent een en ander voor het gedeponeerde deel van het financieel verslag?

5.1 Status accountantscontrole

De algemene vergadering van een kleine rechtspersoon kan uitdrukkelijk besluiten de regeling omtrent de accountantscontrole voor grote en middelgrote rechtspersonen toe te passen. Ook de statuten kunnen dit voorschrijven. In dat geval is artikel 393 BW2 (inzake accountantscontrole) volledig van toepassing. In deze situatie kan de vaststelling van de jaarre-

kening niet plaatsvinden indien de accountantsverklaring ontbreekt. Ook de problematiek als aangeduid in de voorgaande paragrafen komt alsdan aan de orde.

Overigens behoeft de algemene vergadering niet te besluiten tot toepassing van artikel 393. Ook de statuten behoeven de toepassing van dit artikel niet voor te schrijven. In beide gevallen is het wel denkbaar dat accountantscontrole hetzij vrijwillig²⁰, hetzij op grond van besluit van de algemene vergadering, hetzij op grond van de statuten plaatsvindt zonder dat dit een controle is die volledig aan de eisen van artikel 393 moet voldoen, zoals het achterwege laten van de controle op de volledigheid van de opsomming van de overige gegevens.

5.2 Tekortkomingen in de vastgestelde jaarrekening

De accountantsverklaring bij het financieel verslag van een kleine rechtspersoon die zijn financieel verslag overeenkomstig artikel 393 BW2 laat controleren, moet eventuele tekortkomingen ten opzichte van de voor kleine rechtspersonen geldende wettelijke eisen vermelden. Krachtens besluit van de algemene vergadering of op grond van de statuten kan een kleine rechtspersoon verplicht zijn geheel of ten dele de eisen van grote en middelgrote rechtspersonen te volgen. Tekortkomingen ten opzichte van deze eisen moeten dan ook in de accountantsverklaring worden vermeld.

Bij accountantscontrole van de jaarrekening, zonder dat artikel 393 BW2 van toepassing is, behoeven mijns inziens tekortkomingen ten opzichte van de bijzondere wettelijke eisen niet vermeld te worden. Het accountantsoordeel is alleen gericht op de vraag of de jaarrekening een getrouw beeld van het vermogen en het resultaat geeft.

5.3 Deponering van het financieel verslag

Een kleine rechtspersoon mag op grond van de wet bij openbaarmaking van zijn financieel verslag volstaan met de balans en de toelichting, waarbij uit de toelichting achterwege mag blijven al datgene wat op de winst- en verliesrekening betrekking heeft.

Dit houdt onder meer in dat de overige gegevens ook niet openbaargemaakt behoeven te worden. Daar tot de overige gegevens de accountantsverklaring behoort, wordt deze in beginsel niet openbaar, ook al is het financieel verslag wel gecontroleerd. De accountantsverklaring moet echter wel gedeponeerd worden indien dit volgt uit een besluit van de algemene vergadering of uit de statuten. Indien hierbij aangenomen wordt dat de controle overeenkomstig artikel 393 BW2 heeft plaatsgevonden, moet de accountantsverklaring, zoals afgelegd bij de vastgestelde jaarrekening (met bijbehorende stukken: jaarverslag en overige gegevens) worden openbaargemaakt. Als bijzonder vraagstuk komt hierbij naar voren dat de kleine rechtspersoon alleen de balans en een deel van de toelichting openbaar hoeft te maken, tenzij de algemene vergadering anders heeft besloten of de statuten anders voorschrijven.

Naar mijn mening geldt in deze situatie overeenkomstig het in subparagraaf 4.2 genoemde eerste standpunt, dat de accountantsverklaring zoals behorende bij de vastgestelde jaarrekening moet worden gedeponeerd. Voor een

aangepaste verklaring die alleen op de balans en de toelichting betrekking heeft, biedt de wet geen ruimte. Deze ruimte is echter wel aanwezig indien het gaat om een niet op artikel 393 BW2 gebaseerde controle. In dat geval kan de accountantsverklaring aangepast worden aan het financieel verslag zoals dit wordt gedeponneerd.

6 Gebeurtenissen na de balansdatum, bekend na vaststelling en voor deponering jaarrekening

Hiervoor heb ik aangegeven dat op grond van de wet de bij het handelsregister als onderdeel van het financieel verslag te deponeren accountantsverklaring betrekking behoort te hebben op de door de algemene vergadering vastgestelde en/of goedgekeurde jaarrekening met bijbehorende stukken. Het is evenwel denkbaar dat na de vaststelling en/of goedkeuring, maar voor de deponering gebeurtenissen bekend zijn geworden die van essentiële betekenis zijn voor het door middel van de jaarrekening te geven inzicht (art. 362 lid 1 BW2). In die situatie is de rechtspersoon verplicht hiervan onverwijld mededeling te doen. Dit kan vormvrij ten aanzien van aandeelhouders, maar moet schriftelijk ten behoeve van de ondernemingsraad. Een schriftelijke mededeling is ook vereist voor het handelsregister. Deze schriftelijke mededeling moet vergezeld gaan van een accountantsverklaring over deze mededeling, indien de betreffende jaarrekening overeenkomstig de wet door een accountant is onderzocht.

Daar de accountant ook de door de algemene vergadering vastgestelde of goedgekeurde jaarrekening moet onderzoeken, kan hij soms rekening houden met de hierbedoelde gebeurtenissen. In dat geval zal hij in zijn oordeel over de vastgestelde of goedgekeurde jaarrekening deze gebeurtenissen moeten betrekken; dit kan inhouden dat hij zijn toestemming tot openbaarmaking van zijn eerder afgelegde verklaring moet intrekken en dat hij een nieuwe verklaring moet afleggen. Volledigheidshalve wijs ik in dit verband op mijn eerdere opmerking, dat naar mijn mening de datering van de aan de gedeponeerde jaarrekening toe te voegen accountantsverklaring is de datum van beëindiging van de controle van de door de algemene vergadering vastgestelde en/of goedgekeurde jaarrekening.

Worden de hierbedoelde gebeurtenissen bekend nadat hij zijn verklaring bij de vastgestelde of goedgekeurde jaarrekening heeft afgegeven, maar voordat deponering bij het handelsregister heeft plaatsgevonden, dan moet de verklaring zoals afgelegd bij de vastgestelde of goedgekeurde jaarrekening bij het handelsregister worden openbaargemaakt. Hieraan moet worden toegevoegd de mededeling van de rechtspersoon en de daarover afgelegde verklaring. Dit onderstreept overigens mijns inziens nogmaals de noodzaak om in de accountantsverklaring tot uitdrukking te brengen dat deze betrekking heeft op de door de algemene vergadering vastgestelde of goedgekeurde jaarrekening.

Wel kan men zich afvragen of het geoorloofd is in de bij het handelsregister openbaar te maken verklaring van de accountant, zoals afgegeven bij de vastgestelde of goedgekeurde jaarrekening, reeds te verwerken zijn oordeel over de nadien bekend geworden hierbedoelde gebeurtenissen. Ik meen dat

dit niet toegestaan is, omdat derden kennis moeten kunnen nemen van zijn oordeel over de vastgestelde of goedgekeurde jaarrekening. Daarnaast kunnen derden van de mededelingen over deze gebeurtenissen voorzien van zijn oordeel kennisnemen.

7 Openbaarmaking buiten het handelsregister om

Indien de jaarrekening openbaar wordt gemaakt op andere wijze dan door deponering bij het handelsregister, moet de accountantsverklaring zoals die behoort bij de jaarrekening, daaraan worden toegevoegd (art. 395 lid 1 BW2). Indien de jaarrekening nog niet is vastgesteld en/of goedgekeurd moet dit bij deze jaarrekening worden vermeld (art. 395 lid 3 BW2). Dit maakt ook duidelijk de noodzaak om in de accountantsverklaring aan te geven op welke fase van de jaarrekening de verklaring betrekking heeft (dat wil zeggen opgemaakt, vastgesteld en/of goedgekeurd). Een duidelijk voorbeeld van openbaarmaking op andere wijze dan door deponering bij het handelsregister vormen de jaarlijkse boekwerkjes van vele ondernemingen. Slechts zelden blijkt uitdrukkelijk dat van vaststelling en/of goedkeuring nog geen sprake is. Meestal volgt dit - veelal via het preadvies of bericht van commissarissen - uit het feit dat sprake is van aanbieding aan de algemene vergadering.

Een ander voorbeeld vormt de openbaarmaking van de jaarrekening in een emissieprospectus. In deze gevallen moet het op grond van het fondsenreglement gaan om de vastgestelde en/of goedgekeurde jaarrekening, ofschoon een enkele keer ook wel de opgemaakte - nog niet vastgestelde of goedgekeurde - jaarrekening wordt opgenomen. In het laatste geval moet dan uitdrukkelijk blijken dat vaststelling of goedkeuring niet heeft plaatsgevonden. De accountantsverklaring, zoals afgelegd bij de jaarrekening, moet in het emissieprospectus worden opgenomen.²¹

Een middelgrote rechtspersoon mag voor de openbaarmaking op andere wijze mede als jaarrekening beschouwen de voor deponeringsdoeleinden vereenvoudigde jaarrekening. Niettemin blijft wel als eis gelden, dat de accountantsverklaring zoals afgelegd bij de (volledige) jaarrekening, moet worden toegevoegd. Eventuele gebreken in die jaarrekening die bij de vereenvoudiging ten behoeve van deponeringsdoeleinden wegvallen moeten derhalve vermeld blijven. Ik verwijs verder naar mijn opmerkingen in paragraaf 4.

Bij gedeeltelijke of verkorte openbaarmaking van de jaarrekening overeenkomstig artikel 395 lid 2 BW2 mag de accountantsverklaring, zoals afgelegd bij de (opgemaakte, vastgestelde en/of goedgekeurde) jaarrekening niet worden toegevoegd. Wel moet worden meegedeeld of de accountant deze verklaring heeft afgelegd. Is deze verklaring afgelegd, dan moet de accountant medelen welke strekking zijn bij de jaarrekening afgelegde verklaring heeft.²² Men kan aan de volgende tekst denken:

‘De financiële overzichten op blz. vormen een verkorte versie van de (opgemaakte, vastgestelde en/of goedgekeurde) jaarrekening 19. . van. te. Bij deze jaarrekening is door ons een goedkeurende verklaring afgelegd.’

De wet vormt geen verhindering om een speciale accountantsverklaring bij een verkorte of gedeeltelijk openbaargemaakte jaarrekening af te leggen. Tot een verkorte jaarrekening behoort onder meer ook het geval dat in het jaarlijkse boekwerkje een geconsolideerde jaarrekening is opgenomen, met weglating van de enkelvoudige jaarrekening. Ook dan moet blijken of een verklaring bij de jaarrekening is afgelegd en moet de accountant de strekking van deze verklaring aangeven. Met deze mededeling kan dan gecombineerd worden een accountantsverklaring over de geconsolideerde financiële overzichten. Zolang de jaarrekening nog niet is vastgesteld en/of goedgekeurd moet dit bij deze overzichten worden meegedeeld. Het verdient dan mijns inziens aanbeveling dit ook uit de mededeling en de eventuele accountantsverklaring te laten blijken.

8 Conclusies en aanbevelingen

In de voorgaande paragrafen zijn enige vraagpunten die in de accountantspraktijk leven aan de orde gesteld. Enkele conclusies die daaromtrent zijn getrokken zijn de volgende:

- de eventueel afzonderlijk bij het handelsregister te deponeren lijst van deelnemingen (etc.) moet gedeponeerd worden uiterlijk op het moment van opmaken van de jaarrekening. Een afzonderlijke accountantsverklaring over deze lijst is wettelijk niet vereist;
- de accountant moet het traject van opmaken van de jaarrekening tot en met het vaststellen of goedkeuren van de jaarrekening door de algemene vergadering volgen. Om diverse - in de voorgaande paragrafen uiteengezette - redenen is het gewenst zo niet noodzakelijk, dat uit de accountantsverklaring blijkt op welke fase van de jaarrekening de verklaring betrekking heeft: de *opgemaakte*, de *vastgestelde* of de *goedgekeurde* jaarrekening. Bij elke fase moet een nieuwe verklaring met nieuwe datering worden afgelegd;
- de bij het handelsregister neer te leggen accountantsverklaring als onderdeel van de overige gegevens, is de verklaring zoals die behoort bij de door de algemene vergadering vastgestelde of goedgekeurde jaarrekening, of zolang geen vaststelling of goedkeuring heeft plaatsgevonden, de accountantsverklaring die behoort bij de voorgaande fase van de jaarrekening, ook al zijn ten behoeve van de deponering vereenvoudigingen aangebracht of zijn delen niet openbaar gemaakt. Dit geldt ook voor een kleine rechtspersoon die zijn jaarrekening overeenkomstig artikel 393 BW2 laat controleren;
- de accountant moet nagaan of de bij het handelsregister gedeponeerde jaarrekening (met inbegrip van de lijst van deelnemingen etc.) de jaarrekening is waarover hij zijn oordeel heeft gegeven, respectievelijk of de aangebrachte vereenvoudigingen overeenkomstig de wet zijn, ter voor-

koming van openbaarmaking van zijn verklaring bij een te sterk vereenvoudigde jaarrekening.

In samenhang met deze conclusies zijn hiervoor ook enige aanbevelingen opgenomen:

- het is gewenst dat uit de accountantsverklaring blijkt dat het accountantsoordeel ook betrekking heeft op het jaarverslag en de overige gegevens, met name omdat bij het handelsregister het jaarverslag en een deel van de overige gegevens niet gedeponeerd behoeven te worden, mits deze stukken ten kantore van de rechtspersoon worden aangehouden;
- het is gewenst dat de accountant en de rechtspersoon overeenkomen dat de accountantsverklaring niet bij het handelsregister mag worden openbaargemaakt indien de openbaar te maken jaarrekening afwijkt van de door de algemene vergadering vastgestelde of goedgekeurde jaarrekening, anders dan uit hoofde van een gewijzigde winstbestemming en van door de wet bij openbaarmaking toegestane vereenvoudigingen;
- het is gewenst dat als bij het handelsregister een vereenvoudigde versie van de jaarrekening wordt gedeponeerd van dit feit door de rechtspersoon bij deze jaarrekening mededeling wordt gedaan en dat de accountant hieromtrent een aanvullende mededeling bij zijn verklaring opneemt.

Het zou overigens beter zijn als deze aanbevelingen ook wettelijk zouden vastliggen. In dat geval zou bovendien geregeld kunnen worden, dat als er tekortkomingen zijn in de afzonderlijk bij het handelsregister gedeponeerde lijst van deelnemingen en in de, ten kantore van de rechtspersoon, aangehouden stukken (jaarverslag en deel overige gegevens), dit door de accountant bij deze stukken moet worden aangegeven.

Voorts zou te overwegen zijn te bevorderen dat de wet zodanig wordt veranderd, dat over de gedeponeerde stukken een accountantsoordeel moet worden gegeven, onder mededeling van de strekking van de verklaring bij de vastgestelde of goedgekeurde jaarrekening. Naar het mij voorkomt ligt hier een taak voor het NIvRA.

Noten

1 Zie artt. 397-398 BW2.

2 Waaronder hier te verstaan: NV's, BV's, Coöperaties en Onderlinge waarborgmaatschappijen.

3 Of toegelaten buitenlandse deskundige: zie art. 393 BW2.

4 Normaliter: de algemene vergadering; bij structuurvennootschappen met volledig regime: de raad van commissarissen.

5 De algemene vergadering van aandeelhouders indien het volledige structuurregime van toepassing is.

6 Het jaarverslag hoeft niet te worden overgelegd indien artikel 403 BW2 van toepassing is (groepsvrijstellingsregeling).

7 Indien sprake is van ministeriële ontheffing moet de accountant vaststellen, dat de ontheffing is verkregen. Is alleen sprake van een verzoek tot ontheffing en zijn de gegevens met een beroep op dit verzoek weggelaten, dan is sprake van een tekortkoming, die in de accountantsverklaring moet worden vermeld.

8 De tekst van de goedkeurende verklaring bij de jaarrekening, opgenomen in aflevering 22, februari 1984 van de Radarbundel.

9 Ook in de aan de Vierde EEG-richtlijn aangepaste Duitse wet wordt hiervan uitgegaan: '... dürfen statt im Anhang auch in einer Aufstellung des Anteilbesitzes gesondert gemacht werden. Die Aufstellung ist Bestandteil des Anhangs. Auf die besondere Aufstellung des Anteilbesitzes und den Ort ihrer Hinterlegung ist im Anhang hinzuweisen'.

10 Ten onrechte wordt in de aanbeveling, genoemd onder noot 8, gesteld dat onder de vroegere wetgeving de lijst van deelnemingen niet door de accountant behoefde te worden gecontroleerd.

11 Dit naar analogie met het bepaalde in artikel 102 lid 2 BW2.

12 Respectievelijk indien het gaat om een door de raad van commissarissen vastgestelde jaarrekening, de bij deze jaarrekening afgelegde verklaring.

13 Respectievelijk door de raad van commissarissen vastgestelde jaarrekening.

14 Respectievelijk 'door de raad van commissarissen (nog niet door de algemene vergadering goedgekeurde) jaarrekening'.

15 Men zou voor het jaarverslag kunnen denken aan een formulering zoals opgenomen in de Duitse wet: 'Der Lagebericht steht im Einklang mit dem Jahresabschluss und erweckt keine falsche Vorstellung von der Lage der Kapitalgesellschaft'.

16 En volgt ook uit de Vierde EEG-richtlijn.

17 Ook onder de vroegere wetgeving speelde in zekere zin dit vraagstuk bij de BV die alleen een balans met toelichting openbaar behoefde te maken (art. 214-oud). Echter toen kon met een beroep op de wettekst een nieuwe accountantsverklaring, betrekking hebbende op de openbaar te maken stukken, worden afgelegd.

18 In de Duitse wet wordt bepaald: '... wird der Jahresabschluss wegen der Inanspruchnahme von Erleichterungen nur teilweise offengelegt und bezieht sich der Bestätigungsvermerk auf den vollständigen Jahresabschluss, so ist hierauf hinzuweisen'.

19 Zie Interpretatie 2 - GBR.

20 In opdracht van bestuur of raad van commissarissen.

21 Ik ga er thans aan voorbij, dat het fondsenreglement ten onrechte deze eis niet bevat. In het fondsenreglement wordt een accountantsverklaring verlangd met betrekking tot de in het prospectus opgenomen vastgestelde of goedgekeurde jaarrekeningen.

22 Ik volg hierbij de tekst van artikel 395, lid 2, zoals gewijzigd is in de Wet nieuwe regeling kapitaal van de besloten vennootschap.