

HET WERKELIJKE EN HET ZOGENAAMDE VRAAGSTUK VAN DE „ACCOUNTANT-BOEKHOUDER”

door Drs L. J. M. Roozen

In de rubriek „Buitenland” heb ik onlangs besproken het Amerikaanse standpunt in wat ik heb genoemd: het vraagstuk van de accountant-boekhouder *in optima forma* ¹⁾). Daarbij heb ik in het kort het verschil doen uitkomen met het vraagstuk van de accountant-boekhouder, zoals wij dat in Nederland kennen.

Het kwam mij nuttig voor, beide vraagstukken in een afzonderlijk opstel nog eens met elkander te confronteren, enerzijds met de bedoeling, om het Amerikaanse inzicht te motiveren vanuit het beginsel van het gewekte vertrouwen, anderzijds om het Nederlandse probleem door vergelijking scherper te belichten en te trachten ook hiervoor, van hetzelfde beginsel uit, een oplossing te vinden.

Hoezeer beide vraagstukken ook verschillen — immers de gegevens zijn niet dezelfde — toch heeft zulk een gelijktijdige behandeling zin, omdat er een zekere verwantschap tussen beide bestaat.

Beschouwen wij eerst de Amerikaanse uitspraak „that keeping of the books does not of itself affect the accountant's independence and, therefore, should not preclude expressing an opinion” ²⁾).

Ik doe aanstonds opmerken, dat hier letterlijk als probleem wordt gesteld, of een taak strijdig kan zijn met een functie. Dit kan echter m.i. nooit een vraagstuk zijn: de uitoefening van geen enkele taak kan als zodanig een beletsel vormen voor de vervulling van enige functie, want of wel zij volgt uit die functie, of zij staat ten opzichte van die functie indifferent. De Amerikaanse formulering biedt mij de gelegenheid dit in een sprekend voorbeeld aan te tonen.

In de controlerende functie zijn twee elementen te onderscheiden:

- a. de waarneming van de verschijnselen,
- b. het oordeel over de rekening als getrouw beeld van die verschijnselen.

Uiteindelijk gaat het om het oordeel over de rekening; doch dit oordeel kan niet gegeven worden zonder (eigen) waarneming van de verschijnselen. Bij de uit de controlerende functie voortvloeiende taak moet de accountant zijn waarnemingen aantekenen, zowel ter ondersteuning van zijn geheugen, als ter verdere verwerking van zijn primaire aantekeningen (ook nog ter eventuele verantwoording van zijn arbeid — zie artikel 3 Reglement van Arbeid). De aantekening is een onmisbare schakel tussen de vorming van het oordeel over het bestaan van de verschijnselen en het oordeel over de rekening. Hierbij vervult de boekhouding van het bedrijf zelf slechts een secundaire rol, nl. om, aangezien zij er nu eenmaal toch is, tot een vluggere en dus goedkopere aantekening te komen (het zgn. „checken” van boeken, kaarten enz.). Het blijft echter een *eigen* aantekening. Dit blijkt o.a. uit de eisen van de simultaneïteit: de boeken enz. worden niet uit handen gegeven vóór alle gecheckte gegevens in de eigen dossiers zijn overgenomen. Zou er nu geen administratie door de client worden gevoerd, dan moest de accountant die, met be-

¹⁾ Zie M.A.B. no. 10 d.d. November 1951, blz. 418.

²⁾ Journal of Accountancy December 1950: „Should accountants audit books they have kept?”. Deze titel moet blijkens bovenstaande uitspraak vertaald worden door: „Mogen accountants de boeken controleren, die zij bijhouden”, dus niet door: „Moeten accountants enz.

trekking tot de door hem waargenomen verschijnselen, voor zichzelf opstellen. Als er bijvoorbeeld geen inkoopadministratie is, moet de accountant alle inkopen noteren. En dat is nu in feite wat de accountant, die „de boekhouding voor zijn client voert”, ook doet! Alleen zal hij nu een meer uitvoerige administratie voeren, want het bedrijf stelt aan de administratie eisen, die de accountant voor zichzelf niet stelt, bijvoorbeeld de verkoopadministratie. Wij zien hier een duidelijk voorbeeld van (gedeeltelijk) dezelfde taak, voortvloeiende uit twee verschillende functies: de administratieve en de controlerende functie. Doublure, welke de accountant voor een deel tracht te voorkomen d.m.v. de techniek van het checken. Zou nu de accountant door „het voeren van de administratie” zijn onafhankelijkheid verliezen, dan zou hij deze ook verliezen bij het maken van eigen aantekeningen en nog meer door het checken. Deze conclusie is een absurditeit.

Wij moeten dus aannemen (ondanks de precisering „of itself”), dat er met „keeping the books” iets anders is bedoeld, en wel, waar het gaat om de strijdigheid met de externe controlerende functie, een andere specifieke functie.

De „accountant-boekhouder” is dan naar de Amerikaanse opvatting een openbare accountant, die naast zijn externe controlerende functie nog een andere specifieke functie vervult en wel een administratieve functie ten behoeve van de leiding van het door hem gecontroleerde bedrijf. Nu is het de vraag, of die tweede functie strijdig is met de controlerende functie. De controlerende functie staat of valt met de daarvoor vereiste onzijdigheid van de accountant. Wordt die onzijdigheid door het vervullen van de administratieve functie aangetast? Men kan dit als een vraagstuk zien. Want de uitdrukking „accountant-boekhouder” suggereert, dat deze accountant functioneel afhankelijk is van de leiding van de door hem gecontroleerde huishouding.

Inderdaad ware deze positie, óók voor de accountant die werkzaam is in het vrije beroep, op zichzelf denkbaar: de accountant zou formeel een functie kunnen aanvaarden, waarbij hij op zich neemt, de administratie te voeren volgens de aanwijzingen van de bedrijfsleiding. Ook al zal hem in dat geval door die leiding veel initiatief worden gelaten, niettemin ontleent hij dan dit initiatief aan de leiding en kan zijn actie op elk ogenblik en ten aanzien van elk onderdeel door de leiding worden afgebroken of omgebogen. Slechts de verhoudingen van gezag zijn in dit geval anders dan bij de boekhouder in dienstbetrekking: het bevel wordt een verzoek. Maar het niet voldoen aan dit verzoek zou betekenen, het niet uitvoeren van de aanvaarde opdracht, — een onjuiste vervulling van deze functie.

Het is daarom duidelijk, dat de openbare accountant, die de externe controlerende functie vervult (en hierover gaat het vraagstuk), een dergelijke opdracht niet mag aanvaarden. Hij heeft immers geen zekerheid, dat de wil van de leiding, waaraan hij zich zou onderwerpen, nimmer zal afwijken van zijn eigen inzicht omtrent de juiste verslaggeving, die in de administratie moet worden neergelegd. En de accountant kan zich niet „splitsen”! Met andere woorden: hij kan niet in de ene functie aanvaarden, wat hij in de andere functie, nl. als critisch beoordelaar van de eindvorm der verslaggeving, moet verwerpen. Een dergelijke gespletenheid in de oordeelvelling zou op den duur onvermijdelijk afbreuk doen aan het gezag van de accountant, zowel wat zijn onpartijdigheid als wat zijn deskundigheid betreft.

Niettemin kan de externe controlerende accountant een administratieve functie ten behoeve van de leiding aanvaarden en wel *als een uitbreiding en in het kader van zijn controlerende functie*. Dit betekent, dat de leiding bereid moet zijn, haar initiatief ten aanzien van de aan de accountant overgedragen functie geheel prijs te geven.

Ik moge er op wijzen, dat de openbare accountant dikwijls nog een andere functie voor de inwendige organisatie van het bedrijf vervult, nl. die van controlerend orgaan ten behoeve van de leiding. Deze zgn. interne contrôle-functie (in onderscheid tot de externe controlerende functie, d.i. de contrôle ten behoeve van het maatschappelijk verkeer) vervult hij speciaal in het veelvuldig voorkomende geval, dat een ver-
bijzonderd contrôle-orgaan (contrôle-afdeling) in het bedrijf ontbreekt. Ook hier heeft men in de practijk dezelfde oplossing gekozen: de accountant treedt volkomen zelfstandig op. De vervulling van de interne contrôle-functie is dan ook, naar ik meen, nimmer als een bezwaar gezien van de externe controlerende functie.

Mijn conclusie is, dat wij de Amerikaanse uitspraak naar haar strekking kunnen onderschrijven.

Hiermede is echter nog niet beantwoord de vraag, of en in hoeverre het *rationeel* is, dat de externe accountant tevens als boekhouder optreedt.

Wij hebben hierboven gezien, dat de administratieve functie niet aan de vervulling van de externe controlerende functie in de weg staat. Het omgekeerde nu is evenmin het geval. Dit blijkt uit het volgende.

Een voornaam doel van de administratie is de voorbereiding van de verantwoording door de leiding; de externe contrôle-functie ontleent juist haar betekenis aan de zekerheid omtrent de juistheid dier verantwoording. De overige doeleinden van de administratie (ondersteuning van het geheugen, bewijsmiddel, begroting, kostprijsberekening, interne contrôle enz.) zijn met het eerstgenoemde innig verbonden en geen van hen voert tot een verslaggeving, welke principieel zou moeten afwijken van die voor de verantwoording, c.q. de contrôle op de verantwoording.

Zijn derhalve de beide functies wederzijds niet strijdig, zo kunnen de daaruit voortvloeiende taken ook worden gezien als één geheel, waarvan de verdeling nog slechts wordt beheerst door de eis van een efficiënte arbeidsverdeling. Twee invloeden spelen hierbij een rol.

De eerste wordt gevormd door het complex van krachten, welke in het algemeen tot arbeidsverdeling leiden. Meestal voeren deze krachten ook hier tot een verdeling van de taak over twee functie-dragers. Hierdoor worden immers de bekende voordelen gerealiseerd van de grotere oefening, detailkennis en -ervaring omtrent het bedrijf, alsmede de betere aanpassing aan de individuele geschiktheid en aanleg (de goede accountant heeft in het algemeen geen specifieke boekhouders-eigenschappen, en de goede accountantsassistent is nog geen goede administratieve ambte). Slechts in uitzonderingsgevallen overweegt een kracht, welke tot gedeeltelijke samenvoeging van de taken leidt, nl. de kracht van de ver-
bijzondering van het werktuig: indien een accountant over een Hollerith-apparaat beschikt en de proportionaliteit voor de eigen exploitatie van zulk een apparaat door het bedrijf niet gunstig is, kan het rationeel zijn, dat de accountant onderdelen van de administratie, welke zich bijzonder voor de Hollerith-bewerking lenen, voert voor het bedrijf. Een tegenwerkende kracht is hierbij echter soms weer, dat het bedrijf over bepaalde gegevens steeds en onmiddellijk ter plaatse moet kunnen beschikken.

De tweede invloed gaat uit van de door een functieverdeling veroorzaakte doublure van de taak. Deze doublure is op zichzelf een nadeel en vormt dus een kracht, welke tot combinatie van de functies leidt. Die verschijnselen in het bedrijf, welke door de accountant in zijn externe controlerende functie tòch tot in detail moeten worden waargenomen, kunnen uit dien hoofde beter uitsluitend door hem worden geadministreerd. Men denke bijvoorbeeld aan de coupon-administratie van een hypotheekbank. De gevallen, waarin deze invloed doorslaggevend is, doen zich echter in de practijk betrekkelijk weinig voor.

De slotsom van bovenstaande overwegingen is, dat de combinatie accountant-boekhouder slechts in uitzonderingsgevallen rationeel moet worden geacht.

Thans het „Nederlandse” vraagstuk van de „openbaar accountant, die uit de boekhouding van een onderneming de balans samenstelt, zonder belast te zijn met de contrôle”³⁾.

Het valt direct op, dat ook hier letterlijk een taak (het opstellen van de balans) wordt gesteld tegenover een functie (het belast zijn met de contrôle), en wel in deze vorm, dat men zich afvraagt, of het *niet* vervullen van een zekere functie een beletsel kan vormen voor de verrichting van een bepaalde taak. Dit kan echter m.i. nooit het geval zijn: een taak volgt uit een functie, òf zij staat daar neutraal tegenover.

Ook hier is m.i. met de taakomschrijving iets anders bedoeld, n.l. dat de accountant aangaande de balans, althans in een bepaald opzicht, een oordeel geeft, m.a.w. daaromtrent een *verklaring* verstrekt. Voor ieder, die de achtergrond van dit vraagstuk kent, is het duidelijk, dat het de accountant, die de balans zou willen „opstellen” zonder „belast te zijn met de contrôle”, niet gaat om dit opstellen op zichzelf, maar om het onder zijn naam in het verkeer brengen van die opgestelde balans, hetgeen wil zeggen, dat hij tegenover dat verkeer tot op zekere hoogte voor de juistheid van die balans wil instaan, dat hij daaromtrent tot op zekere hoogte een goedkeurende verklaring wil afgeven.

Eerst nog een tussenopmerking.

Er is nog meer te zeggen over die taakomschrijving, welke, zoals we nu gezien hebben, eigenlijk een functie-omschrijving bedoelt te zijn. Er wordt gesproken van „de balans” en niet van „een” balans, hetgeen m.i. niet anders kan betekenen dan dat in het oog wordt gevat de balans welke deel uitmaakt van de jaarlijks terugkerende rekening en verantwoording van het bestuur der onderneming, m.a.w. de balans als onderdeel van de jaarrekening. Ik veronderstel, door niemand te worden tegengesproken, als ik zeg, dat dit vraagstuk ook inderdaad gaat om *die* balans. Maar wanneer dat zo is, ware het beter te spreken van „de jaarrekening” in plaats van „de balans”. Ging het om de balans alléén, dan ware het vraagstuk al van zeer geringe betekenis, in verband met artikel 17 van het Reglement van Arbeid, waarin wordt bepaald:

„Het is de leden niet geoorloofd, betreffende twee opeenvolgende jaarlijkse balansen goedkeurende verklaringen af te geven zonder in de verklaring met betrekking tot de tweede balans de winsten en verliesrekening over de met deze balans afgesloten periode te betrekken”.

³⁾ Aldus de formulering door het N.I.V.A.-bestuur in zijn jaarverslag December 1948 (zie „De Accountant” No. 1948/49, bl. 31/32).

Tot welke hoogte wordt de onderhavige beperkte goedkeuring nu gegeven? Ik meen dat is bedoeld, dat de goedkeuring wordt beperkt tot de juistheid van het beeld dat de jaarrekening geeft van verschijnselen, welke door de accountant niet door eigen waarneming zijn vastgesteld.

In deze mening word ik versterkt door de uitdrukking „belast zijn met de contrôle”, die een gangbare, maar wetenschappelijk slechte aanduiding vormt voor de in het maatschappelijk verkeer geconsolideerde specifieke functie i.v.m. de verificatie van de jaarrekening.

Als dit alles nu zo is, dan gaat het in waarheid om de vraag, of de accountant, wanneer die geconsolideerde functie door hem niet wordt vervuld (omdat hem een opdracht daartoe niet is verstrekt), niettemin aangaande die jaarrekening een verklaring mag verstrekken, inhoudende een oordeel omtrent de juistheid van die rekening als beeld van niet door eigen waarneming vastgestelde verschijnselen.

En het is hierbij volmaakt onverschillig, of de accountant de administratie voor de cliënt voert dan wel, of hij uit de door de cliënt gevoerde administratie de jaarrekening samenstelt, dan wel of hij de jaarrekening samenstelt „op grond van door het bedrijf verstrekte gegevens”. Daarom betitel ik het Nederlandse vraagstuk als het *zogenaamde* vraagstuk van de accountant-„boekhouder”. Dit vraagstuk gaat niet om de verhouding tussen taak en functie (zoals de formulering suggereert) en evenmin om de verhouding van de controlerende functie tot de administratieve functie, doch om de doelmatigheid van een beperking van een geconsolideerde functie. Hierover het volgende.

Een geconsolideerde functie is een specifieke functie, waarvan het doel, en daarmee de inhoud, in het maatschappelijk verkeer langzamerhand is komen vast te staan. Het gevolg is, dat de wijze waarop de opdracht (die de functie doet ontstaan) is geformuleerd, geen verandering kan brengen in doel en inhoud van de functie. Hiermede is de beperking van de opdracht reeds veroordeeld: zij mist iedere zin en bovendien zou zij in feite leiden tot een taakverrichting, welke niet in overeenstemming is met de verwachtingen van het maatschappelijk verkeer. Passen wij het voorgaande toe op de specifieke functie i.v.m. de verificatie van de jaarrekening (het typische voorbeeld van een geconsolideerde functie) dan moeten wij constateren, dat het maatschappelijk verkeer in feite verwacht, dat de accountant de jaarrekening eerst certificeert, wanneer hij niet alleen de juistheid van die rekening als beeld van verschijnselen, doch ook het bestaan van die verschijnselen zelf, door eigen waarneming heeft vastgesteld. Dit doel van de functie door het maatschappelijk verkeer gegeven zijnde, zou een beperking van de opdracht tot wat het eerste betreft, geen betekenis hebben. Het merkwaardige gevolg hiervan is dan ook, dat zelfs de „verstandige” leek door de beperkende formulering heenleest en desondanks „vertrouwen” stelt in de verklaring in die zin, dat hij aanneemt, dat die verklaring toch volledige zekerheid schept. Men kan erover twisten, of dit nog de houding van een „verstandige” leek genoemd kan worden, doch men dient niet te vergeten dat deze leek mag verwachten, dat de accountant-vakman geen zinloze verklaring verstrekt, en voorts, dat die leek in de gegeven omstandigheden dikwijls wel moet roeien met de riemen die hij heeft.

Zolang het maatschappelijk verkeer dit „vertrouwen” in de handtekening van de accountant stelt, kan noch deze, noch de opdrachtgever daar iets aan veranderen. Het criterium van de doelmatigheid kan echter in een nog ruimer verband worden gesteld, nl. in het kader van de econo-

misch-maatschappelijke organisatie. Men zou kunnen betogen, dat de consolidatie van een functie een, maatschappelijk gezien, ongewenste groei heeft betekend. Het is m.a.w. niet voldoende, zich neer te leggen bij de bestaande toestand, want het zou kunnen zijn, dat de consolidatie in het kader van de economisch-maatschappelijke organisatie ondoelmatig moet worden geacht. Zij zou dit met name zijn, indien zij de vervulling van andere *nuttige* specifieke functies in de weg zou staan, in casu wanneer de laatste in vergelijking tot de geconsolideerde functie beperkter zouden zijn. Ik heb persoonlijk de overtuiging, hiermede te zijn doorgedrongen tot de kern van de mening van hen, die „het samenstellen van de balans zonder belast te zijn met de controle” propageren. Indien deze voorstanders gelijk hadden, dan zou het aan te bevelen zijn, dat van de zijde van de beroepsorganisatie en de individuele accountants getracht werd, door voorlichting van het maatschappelijk verkeer de consolidatie te doorbreken. Roepen wij de voorstanders echter op tot een onderzoek van hun accountantsgeweten!

Het doel van de jaarrekening *zelve* is, de regelmatige verantwoording door het bestuur van een bedrijf aangaande de resultaten en de vermogenspositie van dat bedrijf. Deze verantwoording geschiedt tegenover het maatschappelijk verkeer, d.w.z. alle belanghebbenden bij de resultaten en de vermogenspositie, onder de bestaande maatschappelijke verhoudingen speciaal: de privaatrechtelijke eigenaren, de crediteuren (en ook: de mogelijke eigenaren en crediteuren!) en de fiscus. Deze verantwoording is slechts mogelijk, indien er zekerheid bestaat dat de jaarrekening juist is; hiertoe wordt aan de openbare accountant, als onafhankelijk deskundige, een opdracht gegeven tot verificatie (waarmaking) en wanneer de jaarrekening inderdaad juist blijkt te zijn, geeft die accountant ten bewijze daarvan een goedkeurende verklaring af. Het doel van deze functie is onverbrekkelijk verbonden met het doel van de jaarrekening. Kan men nu van de „verstandige” leek vergen, dat hij genoegzaam neemt met de zekerheid, dat de jaarrekening een juist beeld geeft van verschijnselen, die waar of gefantaseerd mogen zijn? En volgt uit de ontkenning hiervan niet, dat die leek verwacht, dat de certificering van de rekening door de accountant mede omvat: de realiteit van de in die rekening weergegeven verschijnselen?

Een beperking in dit opzicht zou, i.v.m. het doel van de jaarrekening, ook maatschappelijk gezien, iedere zin missen. Wij kunnen dus zeggen, dat de consolidatie van die functie, zoals zij in feite is gegroeid, uit maatschappelijk-organisatorisch oogpunt de enig rationele is en dat de onmogelijkheid van beperking geen bezwaar is van die consolidatie doch dat zij in tegendeel haar maatschappelijk nut (nl. de grotere zekerheid door de uniformiteit en de eenvoudigheid van opdracht en verklaring) nog verhoogt.

Mijn conclusie is, dat de beperkte opdracht i.v.m. de jaarrekening door de accountant niet mag worden aanvaard.

Uit het voorgaande betoog is nog een belangrijke praktische norm af te leiden. Wij hebben bij onze conclusie t.a.v. het Amerikaanse vraagstuk, inhoudende dat er functioneel geen bezwaar tegen bestaat, wanneer de accountant de administratie voert voor de cliënt, de veronderstelling gemaakt, dat hij tevens is belast met de regelmatige controle van de jaarrekening. Wij hebben daar echter niet aangetoond, waarom het veronderstelde een noodzakelijke voorwaarde is, m.a.w., dat de interne administra-

tieve functie niet kan worden vervuld, wanneer de accountant niet tevens is belast met de externe controlerende functie. Dit laatste volgt echter onmiddellijk uit de conclusie t.a.v. het Nederlandse vraagstuk. Want een essentieel doel van de administratie zelve is, dat zij het medium vormt voor het bestuur om zijn periodieke rekening en verantwoording (de jaarrekening) op te maken. Wanneer een openbaar accountant nu de administratieve functie op zich neemt, dan zal hij in de meeste gevallen ook de jaarrekening voor het bedrijf opmaken, want deze opstelling behoort tot de natuurlijke taak van de administratie. Doch zelfs wanneer dit laatste niet door de accountant geschiedt, dan zal hij toch als administrateur de gegevens voor de jaarrekening moeten aandragen. In beide gevallen zou hij dus mededelingen moeten doen, welke volgens de aard van die mededelingen goedkeurende verklaringen inhouden nopens gegevens, welke hij niet door eigen waarneming heeft vastgesteld, verklaringen waarvan de betekenis — omdat het de jaarrekening betreft — door geen enkele beperkende formulering van de opdracht kan worden verminderd.

Ook hier bestaat dus het gevaar, dat de verwachtingen van het maatschappelijk verkeer worden beschaamd en daarom mag een openbaar accountant de administratieve functie niet aanvaarden buiten het verband van een opdracht tot controle van de jaarrekening.

Tenslotte moet nog worden besproken het standpunt van hen die menen, dat de verantwoordelijkheid van de accountant tegenover derden, voortvloeiende uit het opstellen van een jaarrekening „als boekhouder”, kan worden omzeild door de verklaring te verstrekken in een bijzondere vorm. Aldus zou het tevens mogelijk zijn, buiten een opdracht tot controle, de administratie voor een cliënt te voeren, door alle in verband met deze administratieve functie te uiten oordeelvellingen in die bepaalde vorm te gieten.

a. Betrekkelijk zeldzaam zijn de gevallen, waarin een accountant tracht, zijn verantwoordelijkheid voor de goedkeuring van de jaarrekening te beperken door het maken van een *voorbehoud* (t.a.v. de verrichte arbeid).

Ik moge er eerst op wijzen, dat zulk een voorbehoud steeds de erkenning insluit, dat er accountantsarbeid achterwege is gelaten, welke eigenlijk, op grond van het doel van de specifieke functie, wel had moeten geschieden!

Overigens kan ik over dit onderdeel van mijn betoog kort zijn. Het Reglement van Arbeid staat in artikel 11 het maken van een voorbehoud uitdrukkelijk toe. Aan het gebruik van het voorbehoud is echter een grens gesteld in die zin, dat de verklaring daardoor haar betekenis als een instrument, dat de door het verkeer gevraagde *zekerheid* verschafft, niet mag verliezen. Het Reglement van Arbeid bepaalt dan ook, dat het voorbehoud de strekking van de verklaring niet teniet mag doen, noch aan deze strekking wezenlijk afbreuk mag doen (artikel 12). Nu zou het voorbehoud in het gestelde geval moeten luiden, dat de accountant niet heeft vastgesteld of de gegevens, welke aan zijn goedkeurend oordeel omtrent de jaarrekening ten grondslag liggen, juist zijn. Er is, naar het mij voorkomt, wel geen duidelijker voorbeeld te geven van een voorbehoud, dat de strekking van de verklaring teniet doet. Ik heb immers hiervoor aangetoond, dat de essentie van de door het verkeer gevraagde zekerheid juist ligt op het gebied van die gegevens. Men kan daarom zelfs zeggen, dat zulk een

voorbehoud met betrekking tot de jaarrekening een absurd voorbeeld van een ongeoorloofd voorbehoud is.

- b. Anderen betogen, dat zij een voorbehoud niet behoeven te maken, indien zij in de verklaring uitdrukkelijk mededelen, dat zij geen goedkeurende verklaring beogen of wensen te geven. Zij beroepen zich daarbij speciaal op artikel 13 R. v. A. en de toelichting bij dit artikel, volgens welke de mogelijkheid wordt opengelaten, dat een verklaring wordt verstrekt aangaande de inhoud van een „stuk”, waarbij „uitdrukkelijk blijkt, dat een goedkeurende verklaring niet wordt bedoeld”.

Artikel 13 heeft kennelijk betrekking op de gevallen, waarin de accountant in „een stuk”, of aangaande dat stuk, wel tot zekere hoogte een oordeel geeft (zonder oordeel is er van een verklaring geen sprake — zie artikel 1, lid 1, R. v. A.), doch dit stuk niet „goedkeurt”, d.w.z. voor de juistheid daarvan niet kan instaan. In de meeste gevallen is daarvan de reden, dat de accountant niet heeft gecontroleerd.

Nu zijn er zeker specifieke functies denkbaar, waarin de accountant niet hoeft te controleren, omdat het doel van de functie dit niet noodzakelijk maakt. Hij hoeft dan ook geen voorbehoud te maken, doch anderzijds moet hij ervoor blijven waken, dat zijn verklaring geen groter vertrouwen wekt, dan zijn arbeid rechtvaardigt. Dit kan geschieden door gebruik te maken van artikel 13.

Op de aard en de frequentie van voornoemde specifieke functies ga ik hier niet verder in. Vast staat echter, dat de functie i.v.m. de jaarrekening niet onder deze groep valt, alweer omdat daar de essentie van de functie ligt bij de controle. Het oordeel aangaande de jaarrekening kan slechts een goedkeurend oordeel zijn of een afkeuring.

- c. Weer anderen bevelen aan, dat de accountant, wanneer hij niet heeft gecontroleerd, zijn verklaring zal verstrekken in een zodanige vorm, dat daaruit niet voor derden blijkt, dat de verklaring van hem afkomstig is. Zulks zou dan kunnen geschieden, door de verklaring mondeling te verstrekken, dan wel op „blanco” papier, d.w.z. zonder vermelding van de naam van de accountant (handtekening en/of briefhoofd).

Naar ik meen, wordt met dit middel niet het doel bereikt dat men zich stelt, te weten een uitsluiting van de verantwoordelijkheid tegenover derden. Want, behalve uit de verklaring zelf, kunnen derden ook op andere wijze vaststellen, dat de verklaring van de accountant afkomstig is. Sterker nog: de accountant kan dit niet beletten!

In de eerste plaats bestaat steeds de mogelijkheid, dat de cliënt de verklaring (zij het een schriftelijke of een mondelinge) doorgeeft aan derden, als een oordeel van zijn accountant. In vele gevallen zullen die „derden” dit zonder verder onderzoek accepteren; de accountant moet met die kans rekening houden. In andere gevallen kunnen de „derden” een bevestiging aan de accountant vragen. Wat moet de accountant nu doen? Als hij de herkomst zou loochenen, zou hij een onwaarheid spreken. Als hij op dat moment alsnog het voorbehoud maakt, dat hij niet heeft gecontroleerd, is hij in overtreding van artikel 12 R. v. A. Een tussenweg is er niet: het maatschappelijk verkeer kan de accountant dwingen, kleur te bekennen.

Summa summarum meen ik, dat een beperking van de verantwoordelijkheid tot die tegenover de cliënt, via de vorm van de verklaring, niet mogelijk is.

Conclusies:

- 1a. De vervulling van de interne administratieve functie tast, evenmin als de interne controlerende functie, de vereiste onafhankelijkheid van de controlerende openbare accountant aan;
 - b. De combinatie van de externe controlerende functie met de administratieve functie is echter meestal niet rationeel.
 - 2a. De externe functie i.v.m. de jaarrekening is een geconsolideerde functie en kan dus niet worden beperkt;
 - b. Deze geconsolideerde functie houdt mede in: het geven van een oordeel omtrent de realiteit der in de jaarrekening vermelde gegevens;
 - c. De consolidatie van deze functie is uit maatschappelijk oogpunt doelmatig.
 - 3a. De administratie is gericht op de rekening en verantwoording van het bestuur;
 - b. Daarom kan de accountant de administratieve functie niet aanvaarden, als hij niet tevens opdracht heeft tot controle van de jaarrekening.
 4. Een beperking van de verantwoordelijkheid sub 2 en 3, door de vorm van de verklaring, is niet mogelijk.
-