

Verkeerde verklaring?

de **Openbaar**
accountant

Aan de deponeringsjaarrekening van een middelgrote rechtspersoon wordt meestal dezelfde accountantsverklaring toegevoegd als bij de inrichtingsjaarrekening is verstrekt. De vraag is of dat vaktechnisch juist is. Die accountantsverklaring verwijst namelijk naar de 'algemeen in Nederland aanvaarde grondslagen voor financiële verslaggeving', terwijl die in de meeste deponeringsjaarrekeningen nauwelijks of slechts gedeeltelijk worden toegepast.

ANTON DIELEMAN*

Wat onder de 'in Nederland in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbare grondslagen voor financiële verslaggeving' moet worden verstaan, is vrij duidelijk.

Allereerst maken volgens de Richtlijnen voor de Accountantscontrole (Editie 2002, Richtlijn 120, paragraaf 3) de stellige uitspraken in de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving in ieder geval onderdeel uit van dit verslaggevingskader. Deze verwijzing is in de elektronische Editie 2005 weliswaar vervallen, maar naar verwachting is dit een tijdelijke lacune die bij de definitieve Editie 2005 weer wordt hersteld. Maar belangrijker: Ook huldigt de Ondernemingskamer, in arresten rond de jaarrekening, het standpunt dat de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving moeten worden aangemerkt als die 'algemeen in het maatschappelijk verkeer aanvaarde grondslagen'. Zie hiervoor bijvoorbeeld de uitspraak van 6 januari 2005 in de tegen Koninklijke Ahold aangespannen procedure.

Drie varianten

De deponeringsjaarrekening van een middelgrote rechtspersoon, die wordt gedeponerd bij het Handelsregister, zal veelal worden opgesteld op basis van de in artikel 2:397 BW toegestane beperkingen. De wet geeft hiervoor immers expliciet de mogelijkheid. De consequentie daarvan is dat (nagenoeg) geen rekening wordt gehouden met de stellige uitspraken uit de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving die uitgaan boven het wettelijk minimum. Dit wordt mede veroorzaakt doordat de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving uitsluitend betrekking hebben op de inrichtingsjaarrekening en geen specifieke bepalingen bevatten voor de deponeringsjaarrekening. Dat brengt mij voor de relatie tussen de ►

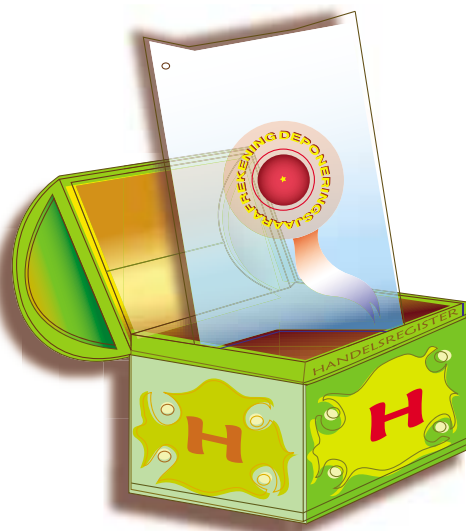


accountantsverklaring en de deponeringsjaarrekening tot de volgende varianten:

1. De deponeringsjaarrekening wordt opgesteld op basis van het wettelijke minimum. Hierbij wordt een exemplaar van de accountantsverklaring gevoegd die is afgegeven bij de inrichtingsjaarrekening.
2. Er wordt een deponeringsjaarrekening opgesteld op basis van het wettelijke minimum, maar met een op die deponeringsjaarrekening afgestemde, aangepaste accountantsverklaring waarin wordt verwezen naar dat wettelijk minimumkader.
3. Een deponeringsjaarrekening wordt slechts geacht te zijn opgesteld in overeenstemming met 'in het maatschappelijk verkeer aanvaarde grondslagen' als alle stellige uitspraken uit de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving zijn gevolgd (voor zover deze op de desbetreffende deponeringsjaarrekening van toepassing zijn).

Eerste variant

Variant één is gebaseerd op de volgens Beckman meest voor de hand liggende uitleg van artikel 2:394 BW (zie kader). De Richtlijnen



‘De gebruiker zal er van uitgaan dat de deponeringsjaarrekening voldoet aan het in de bijgevoegde accountantsverklaring genoemde verslaggevingskader.’

voor de Accountantscontrole lijken eenzelfde richting te kiezen (zie kader), hoewel de tekst van de richtlijnen een andere variant niet expliciet uitsluit.

Hoewel een dergelijk standpunt formeel juist is, wordt in de praktijk de deponeringsjaarrekening wel als een nieuwe jaarrekening aange-merkt, waarbij een afzonderlijke accountantsverklaring wordt verstrekt.

De gebruiker van de deponeringsjaarrekening zal eveneens concluderen dat de accountantsverklaring betrekking heeft op die deponeringsjaarrekening, hetgeen in deze variant feitelijk niet het geval is. Omdat de bij de deponeringsjaarrekening afgegeven accountantsverklaring meestal gelijklopend is aan de verklaring die bij de inrichtingsjaarrekening is afgegeven, ontstaat het probleem dat de accountantsverklaring, door de verwijzing naar de ‘algemeen in Nederlande aanvaarde grondslagen’, feitelijk geen juist geformuleerd oordeel geeft over de deponeringsjaarrekening waaraan deze verklaring is toegevoegd.

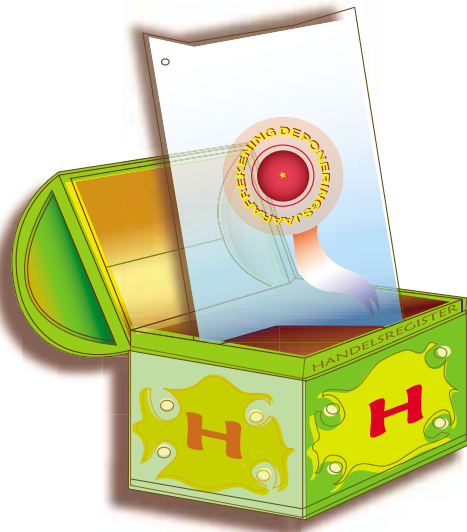
Bovendien doet zich een ander vaktechnisch probleem voor: Deze handelwijze is strijdig met artikel 28 lid 1 van de GBR-1994, dat voor-

schrijft dat de verklaring slechts openbaar mag worden gemaakt samen met de verantwoording waarop deze betrekking heeft. En daarvan is in deze situatie geen sprake, aangezien de bij de inrichtingsjaarrekening afgegeven accountantsverklaring aan de deponeringsjaarrekening wordt toegevoegd.

Tweede variant

Voor zover de deponeringsjaarrekening wordt opgesteld op basis van het wettelijk minimum en er een afzonderlijke accountantsverklaring bij wordt afgegeven, kan niet zonder meer worden verwezen naar de in Nederland algemeen aanvaarde grondslagen voor financiële verslaggeving. Dat betekent dat aan de oordeelparagraaf een beperkende zinsnede moet worden toegevoegd, bijvoorbeeld: 'met in achtname van de in artikel 2:397 BW toegestane beperkingen'. Op het eerste gezicht lijkt deze variant daarom een voor de hand liggende oplossing voor het gesignaleerde probleem, mede omdat de wettekst dit niet lijkt te verbieden.

Deze variant werd tot begin 1998 in de praktijk gehanteerd. Omdat ook de beperkte deponeringsjaarrekening als 'volledige jaarrekening' wordt aangemerkt, is echter besloten deze beperkende zinsnede te laten vervallen**. Deze - destijds juiste - visie kwam echter tot stand op een moment dat in de Richtlijnen voor de Accountantscontrole en de rechtspraak nog geen relatie was gelegd tussen de 'in het maatschappelijk verkeer in Nederland



'De Ondernemingskamer huldigt het standpunt dat de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving moeten worden aangemerkt als 'algemeen in Nederland aanvaarde grondslagen''

algemeen aanvaarde grondslagen voor financiële verslaggeving' en de stellige uitspraken van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving. Inmiddels is de situatie zodanig gewijzigd dat het weglaten van die beperkende zinsnede niet langer juist is.

Derde variant

De derde variant gaat uit van het standpunt dat de deponeringsjaarrekening aan alle stellige uitspraken van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving voldoet. In dat geval mag de accountantsverklaring die bij de inrichtingsjaarrekening is verstrekt ook aan de deponeringsjaarrekening worden toegevoegd.

De vraag is of cliënten op zo'n type deponeringsjaarrekening zitten te wachten, te meer omdat hiertoe geen wettelijke verplichting bestaat. Toch behoeft dat laatste een niet onbelangrijke nuancering. Er valt wel degelijk iets voor te zeggen dat de deponeringsjaarrekening aan alle stellige uitspraken uit de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving moet voldoen (voor zover van toepassing). Die uitspraken worden namelijk aangemerkt als nadere invulling van de in artikel 2:362 BW bedoelde normen. Daaruit zou op z'n minst geconcludeerd kunnen worden dat juist de deponeringsjaarrekening - als openbaar te maken document - aan deze eisen moet voldoen.

Welke variant kiezen?

De eerste variant (de huidige praktijk) vindt steun in de letterlijke tekst van de wet, maar lost het geschetste probleem niet op, leidt in feite tot een onjuiste accountantsverklaring en is op grond van de GBR-1994 vaktechnisch onaanvaardbaar.

De tweede mogelijkheid, waarbij een beperkende zinsnede aan de accountantsverklaring wordt toegevoegd, zou op redelijk eenvoudige wijze recht kunnen doen aan de huidige praktijk, lijkt vanuit de wettekst verdedigbaar, is vaktechnisch aanvaardbaar en werd bovendien tot begin 1998 aanbevolen door het NIVRA. Toch ligt de derde variant, hoewel de wet een dergelijke uitbreiding van de deponeringsjaarrekening niet vraagt, naar mijn mening het meest voor de hand, gelet op het belang van de stellige uitspraken in de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving. Bovendien is het verdedigbaar dat het inzichtvereiste (artikel 2:362 lid 4 BW) met zich meebrengt dat van de specifieke vrijstellingsmogelijkheid die artikel 2:397 BW biedt, moet worden afgeweken. ■

Noot

- * Anton Dieleman is directeur vaktechniek bij Mazars Accountants te Rotterdam.
- ** Accountantsverklaringen bij publicatiestukken van NV's en BV's. Aanbeveling van de Commissie Controlevraagstukken en Richtlijnen in 'de Accountant' van maart 1998 (pagina's 420-422).

De accountantsverklaring: Wet en RAC

Het **Burgerlijk Wetboek** (artikel 2:394 lid 4 BW) bepaalt dat gelijktijdig met en op dezelfde wijze als de jaarrekening een exemplaar van de in artikel 2:392 BW bedoelde overige gegevens (waaronder de accountantsverklaring) openbaar moet worden gemaakt. Moet daaruit worden afgeleid dat dit (letterlijk) dezelfde verklaring is als die is afgegeven bij de inrichtingsjaarrekening, of mag dit een op de deponeringsjaarrekening afgestemde accountantsverklaring zijn?

Hoogleraar Hans Beckman komt in het tijdschrift MAB (mei 1986) tot de conclusie dat beide standpunten weliswaar verdedigbaar zijn, maar dat de eerste visie het meest voor de hand ligt.

De **Richtlijnen voor de Accountantscontrole** gaan uit van het feit dat de deponeringsjaarrekening als 'volledige jaarrekening' wordt aangemerkt (Richtlijn 701N, paragraaf 21).

Consequentie daarvan is dat daaraan de bij de inrichtingsjaarrekening afgegeven accountantsverklaring zonder enige aanpassing mag worden toegevoegd, ook al is die 'volledigheid' uitsluitend gebaseerd op het wettelijk kader en niet op de aanvullende eisen uit de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving. Uit RAC 710N wordt overigens niet duidelijk of het de bedoeling is aan de deponeringsjaarrekening een kopie toe te voegen van de accountantsverklaring bij de inrichtingsjaarrekening, of een afzonderlijke accountantsverklaring te verstrekken. De tekst van paragraaf 21 lijkt in de richting te gaan van het eerste, overeenkomstig de visie van Beckman.