

Gifpil of bescherming maatschappelijk verkeer?

Over retrospectief herstel en intrekken van de controleverklaring

Uitkomsten van interne of externe reviews kunnen de accountantsorganisatie voor lastige dilemma's stellen over retrospectief herstel van controlewerkzaamheden of het 'intrekken' van de afgegeven controleverklaring bij de jaarrekening. Ook externe omstandigheden kunnen hiertoe leiden als bijvoorbeeld signalen worden ontvangen dat de gedeponeerde jaarrekening van een controlecliënt in ernstige mate tekortschiet in het te geven inzicht. In alle gevallen en voor alle partijen een lastige situatie. Echter tegelijkertijd een situatie waarin betrokken partijen pro-actief dienen te handelen.

Wellicht ervaart de accountant de exercitie als een gifpil, terwijl deze is bedoeld als bescherming

In deze bijdrage¹ behandel ik een aantal specifieke situaties alsmede gewenste handelwijzen voor de accountantsorganisatie. Wellicht ervaart de accountant de exercitie als een gifpil, maar het is bedoeld als bescherming van het maatschappelijk verkeer. Immers, het maatschappelijk verkeer moet kunnen blijven vertrouwen op de afgegeven oordelen van accountants zodat zij op basis van die oordelen (rationele) economische beslissingen kunnen blijven nemen.

Normenkader

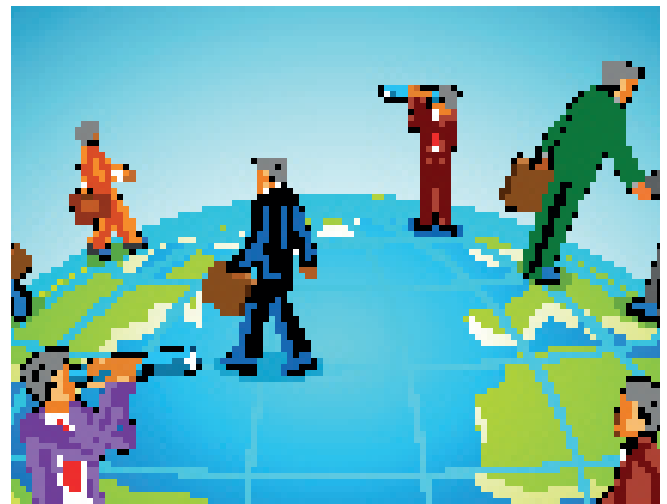
Het relevante normenkader begint bij artikel 2:362 BW, waar in artikel 1 is vastgelegd dat de jaarrekening volgens normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd een zodanig inzicht geeft dat een verantwoord oordeel kan worden gevormd omtrent het vermogen en het resultaat, alsmede voor zover de aard van een jaarrekening dat toelaat, omtrent de solvabiliteit en de liquiditeit van de rechtspersoon.

Laten we veronderstellen dat bij de jaarrekeningcontrole in de casuïstiek van deze bijdrage accountantscontrole op de jaarrekening is uitgevoerd en een goedkeurende controleverklaring is afgegeven. Doel van een accountantscontrole is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen zoals bedoeld in Controlestandaard 200 teneinde bij te dragen aan de mate van vertrouwen dat de beoogde gebruikers stellen in de financiële overzichten.

Voor de goede orde, de accountant dient zowel bij een goedkeurend oordeel als bij een niet-goedkeurend oordeel voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Bij een oordeelonthouding dient hij derhalve voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen

over de posten waarbij zekerheid kan worden verkregen en posten waarbij onzekerheden resteren zal hij voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgen over het belang van die onzekerheden en ook dient hij hierbij alle redelijke alternatieven in acht te hebben genomen om op alternatieve wijze tot een goedkeurende controleverklaring te kunnen komen (controlestandaard 705).

Een belangrijke norm is verder controlestandaard 560 en specifiek de door de NBA toegevoegde paragrafen 14 en 17². In deze paragrafen wordt verwezen naar artikel 2:362 lid 1 en lid 6 alsmede naar artikel 2:393 BW. Hierin wordt vereist dat indien wordt vastgesteld dat de jaarrekening na publicatie in ernstige mate tekortschiet, het bestuur onverwijld de leden of aandeelhouders daaromtrent informeert en een mededeling deponeert ten kantore van het Handelsregister. Bij die mededeling moet een accountantsverklaring worden gevoegd indien de jaarrekening overeenkomstig artikel 2:393 is gecontroleerd. Dit geldt derhalve voor wettelijke controles in de zin van de Wta. In het kader van artikelen 9 en 10 VGBA (accountant distantieert zich van informatie die onvolledig, onjuist of misleidend is) mag ook bij vrijwillige controles en beoordelingsopdrachten worden verwacht dat de accountant deze lijn volgt.



Indien het bestuur dan wel het toezichhoudend orgaan de aanwijzingen van artikel 2:361 BW niet opvolgt, is de accountant op grond van paragraaf 17 van controlestandaard 560 verplicht om passende maatregelen te nemen om te voorkomen dat in de toekomst door belanghebbenden op de controleverklaring wordt gesteund. In de toelichtende paragraaf A18 van controlestandaard 560 wordt nog genoemd dat de accountant het passend kan achten om juridisch advies in te winnen.

Thans speelt het wetsvoorstel aanvullende maatregelen accountantsorganisaties, waar in artikel 14a het volgende is geregeld: 'De accountantsorganisatie draagt er zorg voor dat tekortkomingen met

betrekking tot een wettelijke controle worden hersteld.' Het onderwerp 'herstel' krijgt hiermee meer vorm en wordt daarmee wettelijk verankerd.

Nadere guidance in de vorm van een praktijkhandreiking is niet door de NBA gegeven. Dat betekent dat de accountant(sorganisatie) het wat wet- en regelgeving betreft moet doen met het hiervoor beschreven kader.

Nadere duiding van de begrippen 'mededeling', 'accountantsverklaring bij mededeling', 'in ernstige mate tekortschieten' en 'passende maatregelen'

Omdat accountants(organisaties) met het onderwerp 'retrospectief herstel en intrekken controleverklaring' niet dagelijks te maken hebben, krijg ik regelmatig de vraag hoe een 'mededeling' en 'accountantsverklaring bij zo'n mededeling' zoals bedoeld in artikel 2:362 BW er zou moeten uitzien. Ook het begrip 'passende maatregelen' leidt bij accountants(organisaties) tot vragen.

Kort gezegd, de mededeling van het bestuur van de controlecliënt over het ernstig tekortschieten in het vereiste inzicht is vormvrij, maar moet natuurlijk wel 'de lading' dekken. De lading is dat het een uiteenzetting betreft dat de jaarrekening tekortschiet in het vereiste inzicht en dat er een afwijking van (meer dan) materieel belang zit in een of meerdere posten en/of toelichtingen. Er moet dus een uiteenzetting worden gegeven over de omvang van de fout of omissie en de impact op het vermogen, resultaat, liquiditeit en solvabiliteit en indien relevant ook de toelichtingen in de jaarrekening. Hiermee volgt de mededeling feitelijk de vereisten die gelden voor fouterstel die zijn beschreven in RJ 150 'Fouterstel'⁵.

De mededeling van het bestuur van de controlecliënt is vormvrij, maar moet wel 'de lading' dekken

De accountantsverklaring bij de mededeling van het bestuur is ook vormvrij, maar uit de praktijk blijkt dat dit veelal korte, feitelijke mededelingen zijn zoals: "Wij hebben kennis genomen van de mededeling van het bestuur. De leiding van de huishouding is verantwoordelijk voor de inhoud van de mededeling. Wij kunnen instemmen met de inhoud van deze mededeling" of een uiteenzetting van de mededeling van het bestuur en daaraan toegevoegd: "Om deze reden handhaven wij onze afgegeven controleverklaring bij de jaarrekening 20XX niet langer en staan wij het verder openbaar maken van onze controleverklaring niet langer toe". Bewoordingen als "afstand nemen van de afgegeven controleverklaring en jaarrekening" is ook mogelijk.

Het begrip 'in ernstige mate tekortschieten' is nog niet zo lang geleden in het BW gewijzigd. Ook is de terminologie in RJ 150 'Fouterstel' gewijzigd. Het begrip 'fundamenteel belang' is volledig komen te vervallen, maar veel accountants hebben hier een beter gevoel bij in de zin dat zij begrijpen wat dit inhoudt. Het 'in ernstige mate

tekortschieten' is in ieder geval van een andere orde dan 'van materieel belang'. Gebruikers kunnen op basis van een jaarrekening die een fout van materieel belang bevat een onbedoelde economische beslissing nemen, maar verondersteld wordt dat indien de jaarrekening 'in ernstige mate tekortschiet' dat gebruikers zo goed als zeker verkeerde beslissingen nemen. Daarvoor moeten belanghebbenden in bescherming worden genomen en daarom is "de lat" om retrospectief te herstellen door de wetgever bij 'het in ernstige mate tekortschieten' gelegd. Een paar voorbeelden om dit nader te duiden:

Voorbeeld 1: Na publicatie van de jaarrekening wordt een fout van € 2 mln met een negatief resultaatteffect geconstateerd die niet in de jaarrekening is verwerkt. Uit de jaarrekening blijkt een eigen vermogen van € 1 mln en een resultaat van € 0,5 mln positief. Voor alle ervaren accountants en bestuursleden zal het in dit gestilleerde voorbeeld duidelijk zijn dat dit een fout is die ertoe leidt dat de jaarrekening in ernstige mate tekortschiet in het geven van het juiste inzicht in die jaarrekening omdat een ogenschijnlijk winstgevend onderneming met een positief eigen vermogen door de fout ineens een zwaar verlies laat zien en een negatief vermogen.



Voorbeeld 2: Na publicatie jaarrekening wordt een fout van € 2 mln met een negatief resultaatteffect geconstateerd die onterecht niet in de jaarrekening is verwerkt. De materialiteit die het bestuur en de accountant hanteren bij de jaarrekening is € 2 mln. Uit de jaarrekening blijkt een eigen vermogen van € 40 mln en een resultaat van € 8 mln positief. Voor alle ervaren accountants en bestuursleden zal het duidelijk zijn dat dit een fout is van materieel belang, maar het beeld over vermogen en resultaat wijzigt niet dermate drastisch dat sprake is van het 'in ernstige mate tekortschieten in het inzicht'. Immers, het resultaat daalt wel, maar is niet dermate negatief dat sprake is van een geheel andere situatie en het eigen vermogen is ook nog steeds positief (uitgaande van deze beperkte set aan informatie en zonder rekening te houden met bankconvenanten). Fouterstel moet hier overigens wel plaatsvinden op de in de RJ 150 voorgeschreven wijze in de eerstvolgende jaarrekening.

Voorbeeld 3: Belangrijke onzekerheden met betrekking tot een vordering die het materieel belang meerdere malen overstijgt, zijn niet toegelicht en de controleverklaring die is verstrekt luidt goedkeurend. In deze situatie van een omissie in de toelichting

bij de jaarrekening is eerder sprake van het ‘in ernstige mate tekortschieten’ dan van ‘materieel belang’ omdat zeer relevante informatie met betrekking tot de volwaardigheid van de vordering niet is toegelicht.

In de controleverklaring wordt de gebruiker van de jaarrekening immers al gewezen op de fout die van invloed is

Voorbeeld 4: De gepubliceerde jaarrekening bevat een fout die de materialiteit vergaand overstijgt. Bij de jaarrekening is een afkeurende controleverklaring door de accountant verstrekt waarbij melding wordt gemaakt van deze fout. In dit geval is uiteraard geen sprake van een situatie waarbij (retrospectief) herstel moet plaatsvinden. Immers in de controleverklaring wordt de gebruiker van de jaarrekening al gewezen op de fout die van diepgaande invloed is.

Tot slot het begrip ‘passende maatregelen’. Ervan uitgaande dat het stadium van correspondentie met bestuur en degenen belast met governance⁴ is gepasseerd en het bestuur geen mededeling wil deponeren bij het Handelsregister, zouden de volgende ‘passende maatregelen’ (een of meerdere maatregelen) door de accountantsorganisatie kunnen worden overwogen:

- o Communicatie met bekende belanghebbenden indien sprake is van een bekende kleine kring van belanghebbenden.
- o Publicatie in een landelijk dagblad.
- o Melding bij toezichthoudende instantie (AFM, FIU-NL, Fraudemeldpunt, Ministeries indien voor de hand liggend).

Het verdient uiteraard aanbeveling om in een dergelijke situatie juridisch advies in te winnen alvorens stappen met verstrekkende gevolgen te ondernemen.

Er zijn omstandigheden waarbij het deponeren van een bestuursmededeling en accountantverklaring achterwege gelaten kan worden

Intrekken van de controleverklaring

Indien er signalen zijn dat een gepubliceerde jaarrekening, waarbij een controleverklaring is verstrekt, in ernstige mate tekortschiet in het te geven inzicht, dient de accountantsorganisatie in beginsel als volgt te handelen. De accountantsorganisatie (veelal zal dit de verantwoordelijk accountant zelf zijn) communiceert over de signalen met het management en degenen belast met governance

van de controlecliënt en onderzoekt de feiten en omstandigheden van de tekortkomingen. Het verdient daarbij aanbeveling om het bureau vaktechniek (of extern) te consulteren. Indien blijkt dat de jaarrekening in ernstige mate tekortschiet in het te geven inzicht, zal de accountantsorganisatie de controlecliënt schriftelijk informeren dat de afgegeven controleverklaring van onwaarde wordt verklaard. Dit wordt ook wel ‘intrekken van de controleverklaring’ genoemd. Juridisch gezien is het intrekken van een officieel document als de controleverklaring echter niet met terugwerkende kracht mogelijk. Deze kan dus feitelijk alleen van onwaarde worden verklaard. In de schriftelijke communicatie zal de accountantsorganisatie tevens uitleg geven over de situatie en ook aangeven dat zij van de controlecliënt verwacht passende maatregelen te nemen, waaronder het deponeren van een mededeling van het bestuur bij het Handelsregister. Bij die mededeling zal de accountant een accountantsverklaring verstrekken.



Speelruimte

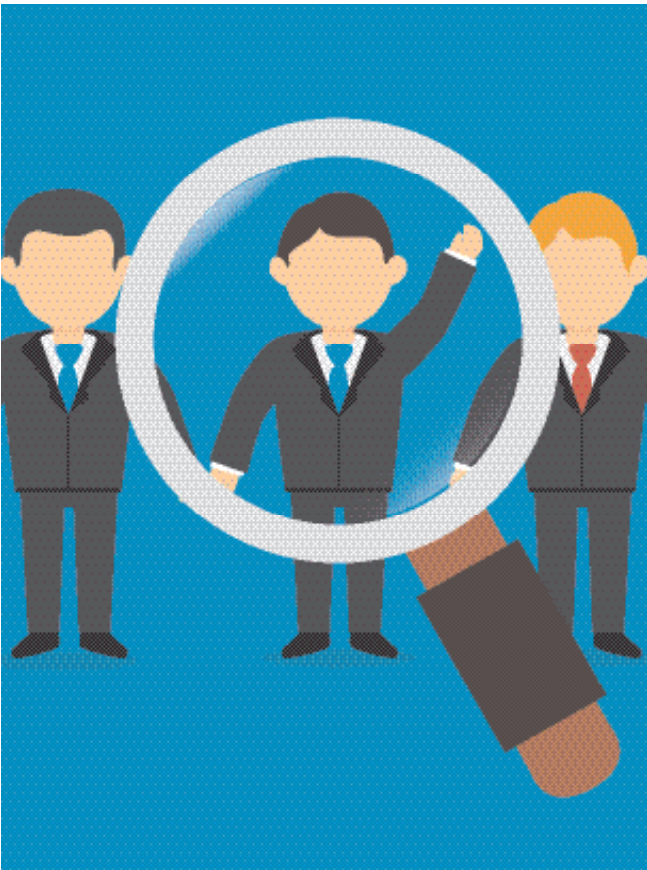
Er zijn omstandigheden te bedenken waarbij het deponeren van een bestuursmededeling en accountantverklaring hierbij mogelijk achterwege kan worden gelaten. Anton Dieleman heeft over de zogenoemde ‘desaveuverklaring’ (de accountantsverklaring bij de bestuursmededeling) een lezenswaardig artikel geschreven⁵.

Alhoewel we ons hier in een gebied begeven van een ‘hellend vlak’, is het toch van belang om dit te behandelen. Hierna wordt een voorkomende situatie beschreven. In het geval een fout in de meest recent gepubliceerde jaarrekening wordt onderkend, bijvoorbeeld in de jaarrekeningcontrole van het opvolgende controlejaar, gaat het wellicht te ver om het retrospectief herstel toe te passen zoals in de voorgaande paragraaf beschreven. Legitieme argumenten hiervoor kunnen enerzijds gelegen zijn in de beperkte gebruikerskring van de jaarrekening (bijvoorbeeld in het mkb waarin de onderneming in overwegende mate wordt gefinancierd met eigen vermogen en de directeur-grootaandeelhouders direct betrokken zijn en al op de hoogte zijn gesteld van de fout) en anderzijds in de veronderstelling dat de nieuwe jaarrekening van het opvolgende boekjaar binnen afzienbare termijn wordt gepubliceerd. In deze nieuwe jaarrekening kan dan

het fourterstel in overeenstemming met RJ 150 worden verantwoord en worden belangrijke gebruikers en andere gebruikers toch tijdig geïnformeerd. Een situatie dus waarin 'substance' het wint van 'form'. Het verdient aanbeveling om in een dergelijke situatie de compliance officer en bureau vaktechniek (of extern) te consulteren om de feiten en omstandigheden te objectiveren.

Een bijzondere situatie kan zich voordoen indien de controleopdracht wordt overgenomen door een opvolgende (nieuwe) accountant

In alle andere gevallen lijkt het - gegeven het wetgevende kader - verstandig om retrospectief herstel toe te passen door de controleverklaring bij de laatst gepubliceerde jaarrekening van onwaarde te verklaren en het bestuur te verzoeken om een bestuursmededeling te deponeren waarbij een accountantsverklaring wordt verstrekt.



Een bijzondere situatie kan zich voordoen indien de controleopdracht wordt overgenomen door een opvolgende (nieuwe) accountant. In zijn initiële controle kan hij stuiten op een fout of omissie in de jaarrekening van voorgaand jaar, waardoor de jaarrekening in ernstige mate tekortschiet in het te geven inzicht.

In een dergelijk geval zal de opvolgende accountant dit communiceren met de controlecliënt en zal hij verzoeken dat de voorgaande accountant wordt geïnformeerd. Het is aan de voorgaande accountant om te besluiten over het eventuele 'intrekken' van zijn controleverklaring. Dat kan de opvolgende accountant erop staan dat zijn opdrachtgever, het bestuur of het toezichhoudend orgaan van de controlecliënt, een mededeling deponert bij het Handelsregister, waarbij de opvolgende accountant een accountantsverklaring verstrekt. Deze werkwijze volgt feitelijk uit de vereisten van COS 560 en artikel 2:393 lid 6 BW.

Voorts gelden in een dergelijke situatie tevens de bepalingen van COS 710 paragrafen 12 en 18. Dat betekent dat de opvolgende accountant bij de jaarrekening 20XX+1 een controleverklaring met beperking of afkeuring afgeeft als geen passende toelichtingen zijn genomen of de vergelijkende cijfers niet zijn aangepast.

In de praktijk wordt echter meestal gekozen voor de 'voorwaartse' route en het herstel alleen in de jaarrekening van het nieuwe boekjaar te verantwoorden in overeenstemming met RJ 150. De reden dat accountants hier voor kiezen laat zich raden: kiezen voor de aantrekkelijke, gemakkelijke weg of wellicht ook onbekendheid met de geldende wet- en regelgeving. De vraag is alleen of dit handelen leidt tot het dienen van het maatschappelijk verkeer zoals de wetgever heeft beoogd.

Noten

- 1 Auteur heeft eerder in Accountancynieuws een artikel gepubliceerd over dit onderwerp: 'Retrospectief herstel controle en intrekken controleverklaring soms bittere noodzaak'
- 2 Paragrafen 14 en 17 zijn Nederlandse toevoegingen aan de International Standards of Auditing (ISA's)
- 3 Gemakshalve wordt geabstraheerd van IFRS, maar hiervoor gelden vergelijkbare regels
- 4 Raad van Toezicht of Raad van Commissarissen
- 5 MAB 88e jaargang, november



Dr. Edwin van der Wösten RA is verbonden aan het Compliancekantoor en is als docent verbonden aan Business Universiteit Nijmegen