

A close-up photograph of a silver fountain pen nib writing a blue signature on a document. The pen is the central focus, with the nib pointing downwards. The background is a blurred image of a hand holding the pen. A large yellow curved graphic element is overlaid on the right side of the image.

De accountantsverklaring

Raamwerk voor accountantsverklaringen

Deze publicatie is samengesteld voor leden en derden. De publicatie heeft geen status in het kader van de beroepsuitoefening, wel kan worden verwezen naar publicaties die een dergelijke status wel hebben.

© 2007 Koninklijk NIVRA, Amsterdam. Alle rechten voorbehouden. Niets uit deze uitgave mag worden veelevoudigd (waaronder begrepen het opslaan in een geautomatiseerd gegevensbestand) en/of openbaar gemaakt door middel van druk, fotokopie, microfilm, elektronisch op geluidsband of op welke andere wijze dan ook, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van het Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants.

Hoewel aan de totstandkoming van deze uitgave de uiterste zorg is besteed is geen volledigheid nagestreefd, en kan voor eventuele (druk)fouten en onvolledigheden niet worden ingestaan en aanvaardt het Koninklijk NIVRA deswege geen aansprakelijkheid voor de gevolgen van eventueel voorkomende fouten en onvolledigheden.

Inhoud

Inleiding	5
1. Algemeen kader	7
1.1 Een gewijzigd verklaringenstelsel	7
1.2 Het assurance raamwerk	9
1.2.1 Assurance-opdrachten	10
1.2.2 Aan assurance verwante opdrachten	11
1.3 Reikwijdte van deze brochure	12
2. Vraag en antwoord	13
2.1 De jaarrekening als controleobject	13
2.2 Accountantscontrole	16
3. De accountantsverklaring bij de jaarrekening	21
3.1 Vaste elementen in de accountantsverklaring bij de jaarrekening	21
3.2 Strekking van de accountantsverklaring bij de jaarrekening	23
3.2.1 De goedkeurende accountantsverklaring	25
3.2.2 De accountantsverklaring met beperking	27
3.2.3 De accountantsverklaring van oordeelonthouding	29
3.2.4 De afkeurende accountantsverklaring	30
3.2.5 De accountantsverklaring met toelichtende paragraaf	31
3.3 De accountantsverklaring bij kleine(re) entiteiten	32
3.4 De accountantsverklaring in het kader van bijzondere controleopdrachten	33
4. De nieuwe accountantsverklaring versus de oude; verschillen	37
4.1 Elementen 'oude' en 'nieuwe' accountantsverklaring	37
4.2 Verschillenanalyse	38
5. Tot besluit	39



Inleiding

De bekendste taak van registeraccountants is de controle van de jaarrekening. Formeel heet dit het onderzoeken van door ondernemingen en andere instellingen, kortweg aangeduid als 'entiteiten', opgestelde financiële informatie. De belangrijkste vorm van financiële informatie is de jaarrekening. Het onderzoek van de registeraccountant mondt uit in een accountantsverklaring bij die jaarrekening, waarin hij aangeeft welke diepgang zijn onderzoek heeft gehad en wat zijn conclusies zijn.

Accountants kunnen ook worden belast met het samenstellen en beoordelen van een jaarrekening, wat eveneens tot een (specifieke) verklaring leidt, die echter een geheel ander karakter heeft dan een verklaring bij een gecontroleerde jaarrekening.

De in de accountantsverklaring gebruikte formuleringen zijn in belangrijke mate gestandaardiseerd. Daarbij is niet alleen gestreefd naar een nationale harmonisatie van terminologie, maar wordt ook tegemoetgekomen aan de noodzaak van harmonisatie in internationaal verband.

Al in 1991 (geactualiseerd in 2005), heeft het NIVRA een brochure opgesteld – vooral bestemd voor anderen dan beroepsgenoten – waarin tekst en uitleg over het verklaringenstelsel werd gegeven. De wijzigingen die sindsdien hebben plaatsgevonden in de organisatie van het accountantsberoep en de ver voortgeschreden internationale harmonisatie van regelgeving vormden aanleiding voor deze nieuwe brochure.

1. Algemeen kader

1.1 Een gewijzigd verklaringenstelsel

De accountantsverklaring bij de jaarrekening is van betekenis voor het maatschappelijk verkeer, lees: voor de belanghebbenden (stakeholders) bij de jaarrekening. Daaronder bevinden zich onder meer aandeelhouders/ eigenaars, banken, leveranciers, werknemers en de fiscus. Al deze belanghebbenden baseren zich bij hun oordeels- en besluitvorming mede op de door de accountant bij de jaarrekening afgegeven verklaring. Het maatschappelijk verkeer ontleent vertrouwen aan de accountantsverklaring; de accountant treedt dus op als de ‘vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer’.

In de praktijk bleken echter bij belanghebbenden verschillen van inzicht te bestaan ten aanzien van de betekenis die aan een accountantsverklaring kan worden toegekend. Zo is het moeilijk om een goede uitleg te geven van begrippen als het ‘getrouwe beeld’ en een ‘fout van materieel belang’.

Deze begrippen zijn echter onontbeerlijk om duidelijk te maken hoe het door accountants gegeven oordeel moet worden geïnterpreteerd. De verschillen in interpretatie zijn mede de oorzaak van de zogenaamde ‘verwachingskloof’ (expectation gap). Accountants slaagden er niet altijd in de verwachtingen van het maatschappelijk verkeer waar te maken ten aanzien van een (goedkeurende) verklaring bij een jaarrekening.

Alvorens een accountant een accountantsverklaring mag afgeven, is hij verplicht ervoor te zorgen dat hij door zijn werk voldoende (controle)informatie heeft verkregen voor het in de verklaring uitgesproken oordeel.

Nader uitgewerkt betekent dit dat bij de opdrachtuitvoering de Nadere voorschriften Controle- en overige standaarden (NV COS) moeten worden nageleefd. Deze standaarden zijn in hun volle omvang bindend bij controleopdrachten en mutatis mutandis bij opdrachten waarbij sprake is van een geringere of geen enkele mate van zekerheid (zie tabel 1.1). Deze standaarden zijn ontwikkeld door de International Federation of Accountants (IFAC), waarin het NIVRA samenwerkt met buitenlandse beroepsorganisaties. De standaarden zijn bindend voor alle accountants die lid zijn van in IFAC participerende beroepsorganisaties.

De internationale herijking van een aantal van deze standaarden, die het normenkader vormen voor de accountant vanuit de accountantscontrole, heeft ertoe geleid dat de opbouw van de accountantsverklaring bij de jaarrekening is

gewijzigd, zodanig dat de verantwoordelijkheden van de betrokken partijen (bestuur en accountant) scherper naar voren komen. De herijking van deze standaarden valt in hoofdzaak te verklaren uit het willen 'dichten' van de hiervoor genoemde verwachtingskloof.

Ook de recente herziening van het normenkader voor de accountant vanuit de verslaggeving (titel 9, Boek 2 BW) heeft gevolgen gehad voor de accountantsverklaring bij de jaarrekening. De herziening van titel 9 is een direct gevolg van de modernisering en harmonisering van het jaarrekeningenrecht binnen de lidstaten van de Europese Unie. Doelstelling hiervan is het verder stimuleren van de gemeenschappelijke markt.

In het licht van deze brochure voert het te ver om in detail in te gaan op alle gevolgen van deze herziening. De belangrijkste wijzigingen hebben betrekking op:

- a. de verhouding tussen de enkelvoudige en de geconsolideerde jaarrekening;
- b. de optie om twee verschillende verslaggevingstelsels toe te passen in de enkelvoudige en de geconsolideerde jaarrekening, met verplichte toelichting;
- c. de verplichting tot het expliciet in het accountantsoordeel tot uitdrukking brengen van een oordeel over de verenigbaarheid van het jaarverslag met de jaarrekening; en
- d. het toepassen van de International Financial Reporting Standards (IFRS) als (nieuwe) grondslag voor waardering en resultaat (naast titel 9, Boek 2 BW).

Hoewel de reikwijdte van de herijkte (controle)standaarden strekt tot de accountantsverklaring bij de jaarrekening (controleopdracht), werkt deze herijking ook door in de verklaringen die worden afgegeven bij de andere typen van opdrachten (zie tabel 1.1). Dit komt doordat de verklaringen en rapporten die bij deze opdrachten worden afgegeven in overeenstemming worden gebracht met de nieuwe accountantsverklaringen (consistentie check). Dit om uniformiteit te bereiken tussen de 'verklaringen' die worden afgegeven bij de verschillende opdrachttypen.

De nieuwe accountantsverklaringen worden afgegeven voor accountantsverklaringen gedateerd op of na 31 december 2006.

1.2 Het assurance raamwerk

Het 'stramien voor assurance-opdrachten' verschaft een raamwerk waarin verschillende typen van opdrachten worden onderscheiden. Assurance-opdrachten zijn opdrachten waarbij de accountant, aan de hand van het relevante normenkader, een conclusie formuleert over het object van onderzoek, bedoeld om het vertrouwen van de beoogde gebruikers in dat object te versterken. De in het stramien onderkende typen van opdrachten verschillen in de geboden mate van zekerheid bij het onderzoeksobject, dan wel in het voorwerp van onderzoek. Bij het voorwerp van onderzoek valt te denken aan: historische financiële informatie, prospectieve financiële informatie en niet financiële informatie, daaronder begrepen processen en gedrag als objecten van onderzoek. In de onderstaande tabel 1.1 is een schematisch overzicht opgenomen van de binnen het stramien onderscheiden opdrachttypen.

Tabel 1.1: Opdrachttypen binnen het Assurance raamwerk

Aard van de opdracht	Uitkomst van de werkzaamheden	Verschaft mate van zekerheid
1. Controleopdracht	Accountantsverklaring	Redelijke maar niet absolute mate van zekerheid
<i>Assurance-opdrachten</i>		
2. Beoordelingsopdracht	Beoordelingsverklaring	Beperkte mate van zekerheid
3. Overige assurance-opdrachten	Assurance-rapport	Redelijke óf beperkte mate van zekerheid
<i>Aan assurance verwante opdrachten</i>		
4. Overeengekomen specifieke werkzaamheden	Rapport van feitelijke bevindingen	Geen zekerheid
5. Samenstellingsopdracht	Samenstellingsverklaring	Geen zekerheid

1.2.1 Assurance-opdrachten

Controleopdrachten

De belangrijkste assurance-opdracht is de opdracht tot de controle van een jaarrekening. Een controleopdracht leidt tot een uitspraak van de accountant over het al dan niet 'getrouwe beeld' dat de jaarrekening geeft van het vermogen en resultaat van de entiteit. Bij een controleopdracht is de verklaring relevant voor allen die op enig moment de verklaring lezen en op basis van het daaraan ontleende vertrouwen beslissingen nemen.

Het oordeel dat het getoonde beeld getrouw is, betekent dat de jaarrekening geen onjuistheden van 'materieel belang' mag bevatten. Er is sprake van een redelijke, maar niet absolute mate van zekerheid. Het begrip 'materieel belang' wordt door de Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ) als volgt gedefinieerd: "Informatie is van materieel belang indien het weglaten of het onjuist weergeven daarvan de economische beslissingen die gebruikers op basis van de jaarrekening nemen zou kunnen beïnvloeden."

Uit deze definitie blijkt dat bij het toepassen van het begrip materieel belang in de praktijk een zekere mate van subjectiviteit onvermijdelijk is. Materieel belang is een kwalitatief begrip. Wanneer een fout wèl en wanneer een fout niet van materieel belang is, is dan ook een vraag waarop verschillende antwoorden mogelijk zijn. Het oordeel van de accountant, gebaseerd op vakkundige oordeelsvorming, of een bepaalde fout al dan niet van materieel belang is, kan dan ook door belanghebbenden als arbitrair worden ervaren. Dit doet zich met name voor in situaties waarbij de oorzaak van de onjuistheid door het maatschappelijk verkeer als zwaarwegend wordt beschouwd, zoals bijvoorbeeld bij een onjuistheid als gevolg van fraude.

Beoordelingsopdrachten

Bij een beoordelingsopdracht wordt de accountant belast met de opdracht een jaarrekening te onderzoeken op basis van werkzaamheden die een geringere mate van zekerheid verschaffen dan die wordt verkregen bij een controleopdracht. In dat geval gaat het om een beoordelingsopdracht.

Bij een beoordelingsopdracht verklaart de accountant slechts dat hem niets is gebleken waaruit geconcludeerd zou moeten worden dat de jaarrekening geen getrouw beeld geeft. Dit oordeel komt voort uit een onderzoek met een aanzienlijk geringere diepgang dan een onderzoek in het kader van een controleopdracht. De mate van zekerheid die de gebruiker aan de verklaring kan ontleen, is daarom

beduidend geringer dan bij een controleopdracht. Dit wordt uitgedrukt in de term 'beperkte mate van zekerheid'.

Overige assurance-opdrachten

Overige assurance-opdrachten zijn opdrachten waarbij de accountant zekerheid verleent bij het object van onderzoek, anders dan bij opdrachten tot de controle of de beoordeling van historische financiële informatie (controleopdrachten en beoordelingsopdrachten).

De verstrekte mate van zekerheid is een redelijke of een beperkte mate, afhankelijk van de wensen van de opdrachtgever en de mogelijkheid van de accountant tot het verstrekken van de gewenste mate van zekerheid bij het onderzoeksobject. Bij het voorwerp van onderzoek valt te denken aan bijvoorbeeld prospectieve financiële informatie en niet financiële informatie, daaronder begrepen processen en gedrag als objecten van onderzoek.

1.2.2 Aan assurance verwante opdrachten

Overeengekomen specifieke werkzaamheden

“Het doel van een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden is het door de accountant verrichten van die werkzaamheden die hij en de huishouding en mogelijke andere belanghebbenden zijn overeengekomen en het rapporteren over de feitelijke bevindingen”. Door het ontbreken van een systematisch geheel van werkzaamheden kan geen enkele mate van zekerheid worden gegeven over bevindingen uit hoofde van de overeengekomen werkzaamheden. Dit is ook niet het doel van een dergelijke opdracht.

Samenstellingsopdrachten

Bij een samenstellingsopdracht wordt de accountant de opdracht verleend om de jaarrekening (of ander financieel overzicht) samen te stellen. Bij een dergelijke opdracht gaat het om het vertrouwen in de persoonlijke integriteit en het vakmanschap van de accountant op het gebied van financiële verslaggeving. De bekwaamheid om een controle uit te voeren is in dat geval van secundair belang. Een samenstellingsopdracht resulteert in een samenstellingsverklaring, waarbij geen enkele mate van zekerheid wordt verstrekt bij de samengestelde financiële overzichten.

1.3 Reikwijdte van deze brochure

De reikwijdte van deze brochure is, zoals reeds uit de naam kan worden herleid, beperkt tot de accountantsverklaring bij de jaarrekening (ofwel tot controleopdrachten). Daarom wordt niet verder ingegaan op de opdrachten zoals vermeld onder 2 tot en met 5 in tabel 1.1.

2. Vraag en antwoord

2.1 De jaarrekening als controleobject

Wie is verantwoordelijk voor de jaarrekening?

In veel gevallen is de jaarrekening het object van controle (of beoordeling). Een jaarrekening kan als momentopname van de financiële toestand van een bedrijf of instelling onderworpen zijn aan een zekere mate van subjectieve beïnvloeding door de opsteller ervan. De afgrenzing aan het einde van de verslagperiode brengt met zich mee dat een aantal zaken nog niet definitief is afgewikkeld, zodat schattingen waarbij mogelijk arbitraire keuzes moeten worden gemaakt, onvermijdelijk zijn.

In de praktijk zijn in de wet, via de jurisprudentie en door de RJ regels ontwikkeld om die subjectiviteit zoveel mogelijk te beperken. In het economisch verkeer is echter sprake van zoveel casuïstiek dat het onmogelijk is voor iedere vraag een bevredigend antwoord in de regelgeving te vinden. Daarom is als algemeen principe in de wetgeving de eis geformuleerd, dat de jaarrekening een “zodanig inzicht” moet geven dat “een verantwoord oordeel kan worden gevormd omtrent het vermogen en resultaat [...]”. In de terminologie zoals die gebruikt wordt in accountantsverklaringen wordt deze eis samengevat tot ‘een getrouw beeld’. Het wettelijk ‘inzichtvereiste’ geeft aan het bestuur van de entiteit, als opsteller van de jaarrekening, een zekere mate van vrijheid bij de toepassing van de regels. Zolang het bestuur van mening is dat de jaarrekening het door de wetgever bedoelde inzicht geeft, is de keuze van de toegepaste grondslagen, bezien vanuit het gezichtspunt van het bestuur, juist.

De verslaggevingsvoorschriften bevatten niet alleen regels voor de opstelling van de jaarrekeningen maar ook regels voor de informatieverschaffing aan belanghebbenden die kennisnemen van de jaarrekening. Deze regels dienen om de gemaakte keuzes zo duidelijk mogelijk aan hen over te brengen, waarbij de accountant is belast met de taak te onderzoeken of aan het ‘inzichtvereiste’ is voldaan. De in de regelgeving getolereerde subjectiviteit speelt uiteraard een rol bij de controle van de jaarrekening. De accountant dient bij zijn controle mede de mate van subjectiviteit te onderzoeken. Zolang naar zijn oordeel sprake is van een verantwoorde keuze zal hij de jaarrekening als zodanig aanvaarden. Wanneer hij echter bezwaren heeft tegen de gekozen grondslagen, zal hij dat tot uiting brengen in zijn verklaring.

Vanuit zijn functie kan de accountant echter geen verantwoordelijkheid dragen voor de jaarrekening zelf; weliswaar kan het bestuur van een entiteit naar

aanleiding van opmerkingen van de accountant de jaarrekening aanpassen, maar dat is een zelfstandige beslissing van het bestuur die dat ook kan nalaten. De accountant onderzoekt de definitief opgemaakte jaarrekening en geeft daarover zijn oordeel. Hieruit volgt dat slechts het bestuur van de entiteit verantwoordelijk is voor de opgestelde jaarrekening en dat de accountant uitsluitend verantwoordelijk is voor de afgegeven accountantsverklaring.

Hoe subjectief is de jaarrekening?

Zoals hiervoor is opgemerkt moet het bestuur van de entiteit bij het opstellen van de jaarrekening keuzes maken. De balans geeft de omvang van de bezittingen en schulden weer. De bedragen suggereren weliswaar een grote mate van stelligheid, maar eigenlijk geldt voor de meeste posten dat de balanswaarde meer een benadering van de werkelijke waarde betreft. Van slechts enkele posten is de waarde zeer nauwkeurig vast te stellen. Dit is met name het geval voor de kas- en banksaldi. Voor andere posten zoals 'machines en installaties' wordt de waarde in de balans bepaald op basis van de aanschafwaarde, verminderd met een afschrijvingsbedrag. Die afschrijving moet worden bepaald op basis van de verwachte gebruiks- of levensduur. Het aantal jaren waarover moet worden afgeschreven, is bepalend voor de hoogte van de afschrijving. Omdat het bestuur zelf deze gebruiksperiode moet vaststellen bepaalt zij, binnen de hieromtrent gegeven richtlijnen door de RJ, min of meer subjectief de jaarlijkse afschrijvingslast.

Een ander voorbeeld is de post debiteuren. Het nominale bedrag van de vorderingen is doorgaans precies bekend. Van sommige vorderingen is echter de inbaarheid niet geheel zeker, zodat voor die posten moet worden geschat (lager) bedrag op termijn zal worden ontvangen. Dat laatste bedrag komt uiteindelijk voor in de balanspost. Ook in dit geval worden dus onder verantwoordelijkheid van het bestuur onderdelen van een balanspost geschat.

Een bijzonder keuze- en waarderingsprobleem kan zich voordoen bij de waardering van aangenomen werken. Een in de praktijk gevestigde gewoonte is om de winst pas in het resultaat op te nemen op het moment dat het werk gereed is. Op grote werken, waarvan de uitvoering meerdere jaren omvat, wordt dikwijls tussentijds al een deel van de verwachte winst verantwoord. In dergelijke gevallen leidt de traditionele wijze van het verantwoorden van winst na de voltooiing van het werk tot een onvolledige voorstelling van zaken, omdat er lonen en andere kosten zijn betaald waar geen aandeel in de verwachte winst tegenover staat. Om te kunnen bepalen welk deel van de winst aan een bepaald jaar kan worden toegerekend, moet onder verantwoordelijkheid van het bestuur worden vastgesteld welk deel van het werk als gereed kan worden beschouwd en welk

bedrag van de winst daarom ten gunste van dat bepaalde jaar moet komen. Daarbij moet bovendien nog rekening worden gehouden met eventuele tegenvallers.

Uit deze voorbeelden blijkt dat het resultaat en de omvang van het verschil tussen bezittingen en schulden, dat wil zeggen het eigen vermogen, van een entiteit onvermijdelijk worden beïnvloed door schattingen. Deze grootheden kunnen daarom ook nooit als absoluut worden beschouwd. Binnen de marges die het 'inzicht' kenmerken, moet echter een 'verantwoord oordeel' over vermogen en resultaat kunnen worden gevormd. Of dat ook werkelijk het geval is wordt getoetst door de accountant die de controleopdracht uitvoert. In zijn onderzoek speelt de aanvaardbaarheid van de onder de verantwoordelijkheid van het bestuur van de entiteit gemaakte schattingen een belangrijke rol.

Wat is de informatiewaarde van de jaarrekening?

In het algemeen is de jaarrekening het stuk waarmee het bestuur van een entiteit verantwoording aflegt over het financiële beleid in het verslagjaar. De jaarrekening heeft daarom een retrospectief karakter. De balans is een momentopname, waaruit blijkt hoe de liquiditeits- en solvabiliteitspositie van een entiteit per balansdatum is. Het eigen vermogen in de balans is het saldo van bezittingen en schulden, gewaardeerd volgens bepaalde grondslagen van administratief-technische aard. Dit saldo is veelal niet de 'waarde' van de onderneming bij eventuele verkoop. Daarvoor ontbreekt een aantal posten die normaliter niet in de balans zijn opgenomen. Hierbij valt te denken aan de goodwill van de entiteit, zoals die is af te leiden uit de in de nabije toekomst verwachte rentabiliteit en de opdrachtenportefeuille. Ook de weerslag van het 'human capital' van een onderneming, belichaamd door het personeel van de entiteit, is in de jaarrekening niet terug te vinden.

De toepassing van schattingen bij de waardering van posten in de balans en de bij het opmaken van de balans gehanteerde voorkeuren voor bepaalde waarderingmethoden beïnvloeden tevens het in de winst-en-verliesrekening getoonde resultaat. Net zo min als het saldo tussen bezittingen en schulden de 'waarde' van een onderneming weergeeft, is het in de winst-en-verliesrekening getoonde resultaat het enig mogelijke resultaat over het afgesloten boekjaar. Een lager afschrijvingspercentage of een hogere waardering van een vordering op een slechte betaler leidt direct tot een positiever resultaat in de winst-en-verliesrekening. De gemaakte keuzes beïnvloeden dus te allen tijde zowel het eigen vermogen als het resultaat.

Het is verder belangrijk te realiseren dat een jaarrekening in het algemeen is opgesteld op basis van duurzame voortzetting van de ondernemingsactiviteiten. Alleen bij acute bedreiging van de continuïteit op het moment waarop de jaarrekening wordt opgesteld, dient de jaarrekening aanwijzingen daarvoor te bevatten (zie §3.2.5). Voor zover het bestuur in zo'n situatie nalaat melding te maken van de dreiging, dient de accountant dit te signaleren in de verklaring.

In verreweg het merendeel van de gevallen moet de lezer van de jaarrekening zich behelpen met de wettelijk voorgeschreven beperkte toekomstgerichte informatie in de gepubliceerde jaarrekening. Een jaarrekening waarin geen negatieve berichten voorkomen over de duurzame voortzetting van de activiteiten, biedt echter nooit de garantie van continuïteit. Er kunnen zich, tussen het moment van publicatie en het moment waarop belanghebbenden kennisnemen van de gepubliceerde stukken, calamiteiten hebben voorgedaan die de zeker gewaande continuïteit alsnog in gevaar brengen. Voor beursfondsen is daarom voorgeschreven dat, indien zich in de onderneming bijzondere gebeurtenissen voordoen die de koers van het aandeel kunnen beïnvloeden, de ondernemingsleiding daarover een mededeling moet doen. Voor andere ondernemingen en instellingen geldt in het algemeen dit voorschrift niet. Vooral bij die entiteiten dient de gebruiker zich de inherente beperkingen van de jaarrekening als bron van informatie te realiseren.

2.2 Accountantscontrole

Waarvoor dient de accountantscontrole?

Een registeraccountant controleert financiële informatie om de getrouwheid daarvan vast te stellen. Vaak gaat het daarbij om de controle van een jaarrekening. De behoefte aan controle is onder meer het gevolg van de scheiding van leiding en eigendom binnen een entiteit (de zogenaamde agency-relatie). Het bestuur van een entiteit moet zich dan verantwoorden voor het gevoerde beleid en doet dat hoofdzakelijk in de jaarrekening.

Degenen voor wie de verantwoording is bestemd hebben vervolgens een deskundig en onafhankelijk oordeel over de getrouwheid van die verantwoording nodig, hetgeen de (openbare) accountant door middel van zijn accountantsverklaring verschafft. Er kunnen ook andere redenen zijn om de jaarrekening te laten controleren, bijvoorbeeld ten behoeve van de bank of andere geldschieters. Daarnaast kunnen ook anderen belang hebben bij een onafhankelijk oordeel over de getrouwheid van de verantwoording. Hierbij kan worden gedacht aan werknemers, leveranciers, belangrijke opdrachtgevers en de overheid. Uit het

voorafgaande blijkt duidelijk de rol van de accountant als 'vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer'.

Wat omvat de accountantscontrole van de jaarrekening?

Vroeger bestond accountantscontrole voor een belangrijk deel uit het opsporen van fouten in de financiële administratie. Tegenwoordig ligt het accent meer op het beoordelen van de administratieve organisatie en de interne beheersing van de administratieve processen. De daarbij opgedane bevindingen worden benut om de controle te richten op de administratieve procedures die meer in het bijzonder effect hebben op de betrouwbaarheid van de verslaglegging, waarbij veel aandacht wordt geschonken aan zwakke punten in de organisatie.

Na de komst van de computer is de controle sterk veranderd. Enerzijds omdat de gegevens die de accountant controleert voortkomen uit geautomatiseerde processen, anderzijds omdat de accountant bij zijn werkzaamheden zelf gebruik maakt van geautomatiseerde controletechnieken.

De accountant oriënteert zich in eerste instantie op de organisatie als geheel. Deze fase wordt gevolgd door een meer gedetailleerde beoordeling van de administratieve organisatie. De bevindingen daarbij worden gebruikt om het controleprogramma op te zetten. Vanwege de grote verscheidenheid aan bedrijven is zo'n programma specifiek voor elke afzonderlijk te controleren entiteit.

De beschikbare controlemiddelen en -technieken zijn universeel, maar de inzet ervan verschilt afhankelijk van de organisatie en van de mate waarin de organisatie de juiste uitvoering van de diverse procedures weet te realiseren en met name in hoeverre er sprake is van een betrouwbare interne verslaggeving. In het controleprogramma wordt in detail aangegeven welke controlemiddelen en -technieken zullen worden aangewend.

Tot de werkzaamheden behoren onderzoeken van de informatiestromen en van de werking van de administratieve processen in de praktijk, onder andere door steekproefsgewijze toetsing van transacties. Voorts omvat de controle cijferanalyses van belangrijke elementen in de verslaggeving, inventarisatie van voorraden (dikwijls eveneens steekproefsgewijs) en een beoordeling van de gehanteerde grondslagen voor de financiële verslaggeving, waaronder de waarderingsgrondslagen. Een onderdeel van de controle is ook het onderzoek naar de naleving van de voor de jaarrekening geldende wettelijke voorschriften. De naleving van andere overheidsvoorschriften wordt in het kader van een normale controleopdracht niet specifiek onderzocht, behalve wanneer het gaat om voorschriften die ingrijpende consequenties voor de jaarrekening kunnen

hebben. In dit verband valt te denken aan fiscale wetgeving en aan sommige consequenties van de milieuwetgeving.

Overigens moet worden vermeld dat accountants die bij een controle worden geconfronteerd met concrete aanwijzingen van fraude of van overtredingen van wet- en regelgeving, specifieke werkzaamheden moeten uitvoeren. Allereerst dient het bestuur van de entiteit te worden geïnformeerd, of in het geval van een directiefraude het toezichthoudend orgaan. Daarbij wordt het bestuur verzocht de fraude of de overtreding zoveel mogelijk ongedaan te maken en maatregelen te nemen om soortgelijke fraude in de toekomst te voorkomen. Indien het bestuur en vervolgens de toezichthoudende organen niet aan dit verzoek voldoen, is de accountant verplicht om de opdracht op te zeggen. Wanneer het een controleopdracht betreft bij een entiteit die onderworpen is aan de wettelijke controleplicht, moet de accountant het opzeggen van de opdracht melden bij het Korps Landelijke Politiediensten.

De registeraccountant werkt bij de uitvoering van de controle veelal samen met assistenten. Vaak zijn dit accountants in opleiding. Afhankelijk van hun theoretische kennis en praktische vaardigheden zijn zij werkzaam op verschillende niveaus. Per opdracht wordt een team samengesteld dat werkt onder de supervisie van een verantwoordelijke accountant.

Zoals hiervoor al is vermeld is een registeraccountant verplicht bij de uitvoering van een controle de Controle- en overige standaarden toe te passen. Bovendien is de registeraccountant gebonden aan de Verordening gedragscode (VGC), zoals die door de beroepsorganisatie is vastgesteld.

In de VGC worden onder meer fundamentele beginselen genoemd die de registeraccountant te allen tijde in acht dient te nemen: integriteit, objectiviteit, deskundigheid en zorgvuldigheid, geheimhouding en professioneel gedrag. Met deze fundamentele beginselen onderscheidt een registeraccountant zich van andere marktpartijen die verwante diensten aanbieden.

Waarvoor is de registeraccountant in het kader van een controleopdracht verantwoordelijk?

Een registeraccountant is verantwoordelijk voor een goede en vakkundige uitvoering van de controle. De controle moet hem in staat stellen om met een redelijke mate van zekerheid een uitspraak te doen over de getrouwheid van de jaarrekening. Hij moet daartoe vaststellen of en in hoeverre het 'beeld' van de jaarrekening is beïnvloed als gevolg van onjuistheden van materieel belang. Als de jaarrekening geen onjuistheden van materieel belang bevat wordt in de

accountantsverklaring vermeld dat de jaarrekening een getrouw beeld geeft van de grootte en samenstelling van het vermogen en van het resultaat, in overeenstemming met de van toepassing zijnde grondslagen voor financiële verslaggeving (titel 9, Boek 2 BW of IFRS; zie §1.1).

Zoals uit het voorgaande blijkt kan een goedkeurende accountantsverklaring geen absolute zekerheid geven dat de jaarrekening geen enkele onjuistheid bevat. Een dermate vergaande zekerheid is door verschillende omstandigheden niet haalbaar. Allereerst is het onmogelijk om alle transacties, alle boekingen en alle onderdelen van de jaarrekening, ongeacht de materiële betekenis ervan, in de controle te betrekken. De noodzaak van een gezonde verhouding tussen kosten en nut van accountantscontrole staat een dergelijke gedetailleerde toetsing in de weg. Daarom berust de controle op deelwaarnemingen, van waaruit een oordeel over de totaliteit moet worden verkregen. Door de deelwaarnemingen te richten op de voor de entiteit wezenlijke onderdelen in de verslaggeving kan de accountant komen tot een oordeel over het al of niet aanwezig zijn van onjuistheden van materieel belang, voor het beeld dat de jaarrekening geeft van de entiteit. Fouten van een geringere betekenis kunnen bij deze (onvermijdelijke) werkwijze echter aan de waarneming ontsnappen.

Zelfs wanneer er sprake is van een perfect geheel van organisatorische procedures, en de toetsing door de accountant aangeeft dat de voorgeschreven werkwijze goed is nageleefd, blijft het mogelijk dat door menselijk ingrijpen de procedures in één of meer gevallen niet of onjuist zijn toegepast.. Dat kan met name door het samenspannen van personen in verschillende functies. Een gevolg van dit falen kan zijn dat transacties geheel of gedeeltelijk buiten de boekhouding blijven en derhalve ook niet in de controle worden betrokken.

Hoewel de accountantscontrole zodanig moet zijn ingericht dat fraude van materieel belang wordt ontdekt, kan het hierdoor voorkomen dat frauduleus menselijk ingrijpen door de accountant niet wordt ontdekt. In een dergelijk geval kan de accountant niet verantwoordelijk worden gehouden voor het niet ontdekken van dit falen, onder voorwaarde dat hij dit falen niet op andere wijze had kunnen ontdekken. Dit wordt wel aangeduid als het (kwalitatief) axiomatisch voorbehoud.

De mogelijkheden van de accountant zijn dus duidelijk begrensd, niet alleen omdat een onderzoek met een grote mate van detail tot zodanige kosten leidt dat ze het nut van de controle overtreffen, maar eveneens omdat een accountant geen mogelijkheden heeft om waar te nemen of personen in een gecontroleerde entiteit zich bij voortdurend houden aan de voorschriften.

Dit alles betekent dat aan de accountantsverklaring wel de zekerheid kan worden ontleend dat fouten van materieel belang zijn ontdekt, maar niet dat absolute zekerheid bestaat dat ook alle fouten van geringere betekenis zijn ontdekt. Ook kan worden gesteld dat een accountant die bij de opzet van het controleprogramma in voldoende mate rekening heeft gehouden met de kans op fraude van materieel belang, niet verantwoordelijk kan worden gesteld voor een niet ontdekte fraude van geringere betekenis.

3. De accountantsverklaring bij de jaarrekening

3.1 Vaste elementen in de accountantsverklaring bij de jaarrekening

Uniformiteit in vorm en inhoud van de accountantsverklaring is noodzakelijk om het begrip ervan bij de lezer (gebruiker) te bevorderen. Ook wordt daardoor het vertrouwen in de professionaliteit van het accountantsberoep versterkt. Bovendien kunnen bijzondere situaties beter worden geaccentueerd.

In een accountantsverklaring bij de jaarrekening komen de volgende elementen altijd voor:

* *Opschrift*

Het gebruikelijke opschrift luidt 'accountantsverklaring'.

* *Geadresseerde*

De opdracht kan worden verstrekt door de eigenaars, het toezichthoudend orgaan of het bestuur van de entiteit. Hoewel de accountant in diens opdracht werkt, controleert hij niet uitsluitend ten behoeve van de opdrachtgever. Met name de verklaring bij de jaarrekening is in feite bestemd voor een veel ruimere kring van stakeholders die belang hebben bij een getrouwe weergave van het bedrijfsgebeuren van de entiteit.

* *Inleidende paragraaf*

De inleidende paragraaf bevat:

- een vermelding van de titel van elk van de financiële overzichten die samen de volledige jaarrekening vormen (balans, winst-en-verliesrekening, eventueel kasstroomoverzicht en de toelichting op deze stukken);
- een verwijzing naar de gehanteerde grondslagen van financiële verslaggeving en naar de overige toelichtingen; en
- de balansdatum en het boekjaar waarop de jaarrekening betrekking heeft.

** Verantwoordelijkheid van het bestuur*

Vermeld wordt dat deze verantwoordelijkheid onder meer omvat:

- het kiezen en toepassen van geschikte grondslagen voor financiële verslaggeving;
- het ontwerpen, invoeren en in stand houden van een intern beheersingssysteem relevant voor het opmaken van en getrouw weergeven in de jaarrekening van vermogen en resultaat, zodanig dat deze geen afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude of fouten bevat; en
- het maken van schattingen bij het opmaken van de verantwoording die onder de gegeven omstandigheden redelijk zijn.

** Verantwoordelijkheid van de accountant*

Vermeld wordt dat deze verantwoordelijkheid onder meer omvat:

- een vermelding dat het de verantwoordelijkheid van de accountant is een oordeel over de jaarrekening te geven op basis van de uitgevoerde controle;
- een verklaring dat de controle is verricht in overeenstemming met Nederlands recht en met de vermelding dat dienovereenkomstig de accountant aan ethische normen dient te voldoen;
- een vermelding dat de controle zodanig is gepland en uitgevoerd dat een redelijke mate van zekerheid is verkregen dat de jaarrekening geen afwijkingen van materieel belang bevat; en
- een omschrijving van een controle.

** Oordeel*

Deze paragraaf geeft het oordeel van de accountant weer over de getrouwheid van de jaarrekening, met een vermelding van de van toepassing zijnde grondslagen van financiële verslaggeving. Als de accountant tot een andere conclusie komt dan goedkeurend (zie volgende pagina) wordt deze paragraaf vooraf gegaan door een paragraaf waarin de accountant een onderbouwing geeft voor het niet kunnen of mogen verstrekken van een accountantsverklaring met een goedkeurende strekking.

** Overige rapporteringsverplichtingen*

In deze paragraaf kan de accountant een oordeel geven over andere zaken dan de getrouwheid van de jaarrekening, voor zover dat (in combinatie met zijn controle van de jaarrekening) op grond van richtlijnen, wetten of andere regelgeving van

hem wordt verlangd. Hier kan bijvoorbeeld worden gedacht aan het op grond van artikel 2:393, lid 5 BW vereiste oordeel omtrent de verenigbaarheid van het jaarverslag met de jaarrekening.

** Ondertekening*

De verklaring wordt ondertekend met de persoonsnaam van de voor de controle (eind)verantwoordelijke accountant en met de naam van de accountantspraktijk waarbinnen hij werkzaam is.

** Datum van de accountantsverklaring*

Dit is de datum waarop de werkzaamheden zijn afgerond. De datering is bewust zo gekozen, om aan te geven dat rekening is gehouden met gebeurtenissen na de balansdatum tot aan de datum van de verklaring.

Het is mogelijk dat, nadat de verklaring is afgegeven, nieuwe feiten ter kennis van de accountant komen, die van invloed zijn op het in de verklaring gegeven oordeel. Gebeurt dit vóór de vaststelling/goedkeuring door de algemene vergadering van aandeelhouders dan moet de accountant de verklaring intrekken. Een nieuwe verklaring wordt pas afgegeven zodra een nieuwe jaarrekening is opgemaakt, waarin op afdoende wijze met de nieuwe feiten rekening is gehouden. Als de jaarstukken al door de algemene vergadering van aandeelhouders zijn vastgesteld/goedgekeurd en bij het handelsregister zijn gedeponeerd, moet de directie de aandeelhouders over de nieuwe feiten informeren. Voorts wordt dan een mededeling daaromtrent bij het handelsregister gedeponeerd, waarbij een accountantsverklaring wordt gevoegd.

** Adres van de accountant*

3.2 Strekking van de accountantsverklaring bij de jaarrekening

Het oordeel van een accountant over een jaarrekening kan variëren van goedkeurend tot afkeurend, met gradaties daartussenin. Het verklaringenstelsel is gebaseerd op een standaardindeling in vier mogelijke (strekkingen van de) accountantsverklaring(en). Deze vier mogelijkheden zijn: goedkeurend, met beperking, oordeelonthouding en afkeurend.

In tabel 3.1 hierna wordt de betekenis hiervan kort toegelicht.

Varianten van de goedkeurende verklaring zijn de goedkeurende verklaring met vrijwillige dan wel verplichte toelichtende paragraaf (zie §3.2.5). De laatste wordt afgegeven in geval van ernstige onzekerheid omtrent de continuïteit van de entiteit. Voor alle mogelijke verklaringen zijn de aanbevolen elementen opgenomen in de door het NIVRA opgestelde controlestandaarden.

Tabel 3.1: *Strekking van de accountantsverklaring*

Algemeen gangbare benaming	Betekenis voor de besluitvorming van gebruikers
Goedkeurende verklaring	De jaarrekening geeft een getrouw beeld.
Verklaring met beperking	a. De jaarrekening bevat onzekerheden die zijn veroorzaakt doordat de accountant beperkingen in zijn controle heeft ondervonden die niet door de entiteit zijn opgelegd. De onzekerheden zijn van materieel, maar niet van wezenlijk belang, of b. De jaarrekening bevat onjuistheden als gevolg van de onaanvaardbaarheid van het gekozen stelsel van financiële verslaggeving, de onjuiste toepassing daarvan of de ontoereikendheid van toelichtingen in de jaarrekening. De onjuistheden zijn van materieel, maar niet van wezenlijk belang
Verklaring van oordeelonthouding	De jaarrekening bevat onzekerheden van wezenlijk belang
Afkeurende verklaring	De jaarrekening is niet getrouw omdat er onjuistheden van wezenlijk belang in voorkomen

Op grond van de in hoofdstuk 1 beschreven herziening van titel 9, Boek 2 BW, onder a, b en d, zijn er van elke accountantsverklaring 9 mogelijke varianten denkbaar. Zo kan de enkelvoudige jaarrekening zijn opgesteld op grond van titel 9, Boek 2 BW, maar ook op grond van IFRS (b en d). Hetzelfde geldt voor de geconsolideerde jaarrekening. Daarnaast kunnen de enkelvoudige en de geconsolideerde jaarrekening afzonderlijk worden gepubliceerd, maar ook tezamen in één boekwerkje (a). Deze mogelijkheden vereisen verschillende inhoudelijke aanpassingen van de accountantsverklaring.

Voor elke mogelijke accountantsverklaring bij de jaarrekening is door het NIVRA een voorbeeldtekst beschikbaar gesteld, uitgewerkt in de 9 mogelijke varianten.

Dit heeft geresulteerd in 162 voorbeeldverklaringen. Om het overzicht te behouden is door het NIVRA een 'schema verklaringen' opgesteld dat verwijst naar de in de specifieke situatie van toepassing zijnde verklaring. Dit 'schema verklaringen' is met het complete overzicht van de voorbeeldverklaringen opgenomen op de NIVRA website: www.nivra.nl

3.2.1 De goedkeurende accountantsverklaring

De goedkeurende verklaring komt in de praktijk het meeste voor. De andere verklaringen zijn afgeleiden daarvan, waarin door het gebruik van specifieke termen het van een goedkeurende verklaring afwijkende karakter wordt aangeduid. De aanbevolen standaardtekst voor de goedkeurende accountantsverklaring bij een enkelvoudige (vennootschappelijke) jaarrekening opgesteld op basis van titel 9, boek 2 BW is als volgt:

ACCOUNTANTSVERKLARING

Aan: Opdrachtgever

Verklaring betreffende de jaarrekening

Wij hebben de (in dit rapport/verslag opgenomen) jaarrekening XXXX van ... (naam entiteit) te ... (statutaire vestigingsplaats) bestaande uit de balans per ... XXXX en de winst-en-verliesrekening over XXXX met de toelichting gecontroleerd.

Verantwoordelijkheid van het bestuur

Het bestuur van de entiteit is verantwoordelijk voor het opmaken van de jaarrekening die het vermogen en het resultaat getrouw dient weer te geven, alsmede voor het opstellen van het jaarverslag, beide in overeenstemming met Titel 9 Boek 2 BW. Deze verantwoordelijkheid omvat onder meer: het ontwerpen, invoeren en in stand houden van een intern beheersingssysteem relevant voor het opmaken van en getrouw weergeven in de jaarrekening van vermogen en resultaat, zodanig dat deze geen afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude of fouten bevat, het kiezen en toepassen van aanvaardbare grondslagen voor financiële verslaggeving en het maken van schattingen die onder de gegeven omstandigheden redelijk zijn.

Verantwoordelijkheid van de accountant

Onze verantwoordelijkheid is het geven van een oordeel over de jaarrekening op

basis van onze controle. Wij hebben onze controle verricht in overeenstemming met Nederlands recht. Dienovereenkomstig zijn wij verplicht te voldoen aan de voor ons geldende gedragsnormen en zijn wij gehouden onze controle zodanig te plannen en uit te voeren dat een redelijke mate van zekerheid wordt verkregen dat de jaarrekening geen afwijkingen van materieel belang bevat.

Een controle omvat het uitvoeren van werkzaamheden ter verkrijging van controle-informatie over de bedragen en de toelichtingen in de jaarrekening. De keuze van de uit te voeren werkzaamheden is afhankelijk van de professionele oordeelsvorming van de accountant, waaronder begrepen zijn beoordeling van de risico's van afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude of fouten. In die beoordeling neemt de accountant in aanmerking het voor het opmaken van en getrouw weergeven in de jaarrekening van vermogen en resultaat relevante interne beheersingssysteem, teneinde een verantwoorde keuze te kunnen maken van de controlewerkzaamheden die onder de gegeven omstandigheden adequaat zijn maar die niet tot doel hebben een oordeel te geven over de effectiviteit van het interne beheersingssysteem van de entiteit. Tevens omvat een controle onder meer een evaluatie van de aanvaardbaarheid van de toegepaste grondslagen voor financiële verslaggeving en van de redelijkheid van schattingen die het bestuur van de entiteit heeft gemaakt, alsmede een evaluatie van het algehele beeld van de jaarrekening.

Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

Oordeel

Naar ons oordeel geeft de jaarrekening een getrouw beeld van de grootte en de samenstelling van het vermogen van ... (naam entiteit) per ... XXXX en van het resultaat over XXXX in overeenstemming met Titel 9 Boek 2 BW.

Verklaring betreffende andere wettelijke voorschriften en/of voorschriften van regelgevende instanties

Op grond van de wettelijke verplichting ingevolge artikel 2:393 lid 5 onder e BW melden wij dat het jaarverslag, voor zover wij dat kunnen beoordelen, verenigbaar is met de jaarrekening zoals vereist in artikel 2:391 lid 4 BW.

Plaats, datum

Naam accountantsorganisatie

Naam externe accountant en ondertekening met die naam

De in de oordeelsparagraaf van deze verklaring weergegeven conclusie betekent dat de accountant van oordeel is dat de jaarrekening voldoet aan de eisen die gelden voor een betrouwbare jaarrekening. In het algemeen betekent dit dat de jaarrekening door belanghebbenden kan worden gebruikt bij het nemen van beslissingen voor zover de jaarrekening als zodanig daarvoor een goed medium is. De vakterm voor het voldoen aan deze eisen is dat de jaarrekening een 'getrouw beeld' geeft van de financiële positie en van het resultaat.

De term 'getrouw' komt niet alleen voor in de beroepsregels van accountants maar wordt eveneens door de wetgever gebruikt in het Burgerlijk Wetboek (Boek 2, Titel 9). De wet schrijft voor dat een jaarrekening moet voldoen aan de eis dat deze de grootte en de samenstelling van het vermogen en het resultaat 'getrouw, duidelijk en stelselmatig' weergeeft.

Een ander voorschrift is dat in ondernemingen vanaf een bepaalde omvang de jaarrekening door een accountant moet worden gecontroleerd. De accountant moet een uitspraak doen over de naleving van de wettelijke voorschriften en meer in het bijzonder moet hij onderzoeken of aan de eis van de getrouwe, duidelijke en stelselmatige weergave is voldaan. In de accountantsverklaring komt dit tot uiting in de verwijzing naar 'het getrouwe beeld'. Het woord 'beeld' wijst erop dat in de controle van een jaarrekening niet naar de absolute juistheid gestreefd kan worden.

In dit verband kan worden verwezen naar de opmerkingen hiervoor over de invloed van subjectieve keuzes bij het opstellen van een jaarrekening en over de inherente beperkingen van de accountantscontrole.

3.2.2 De accountantsverklaring met beperking

Bij het opstellen van een jaarrekening zijn onzekerheden niet te vermijden. Veelal kan worden volstaan met een beschrijving van de aard van de onzekerheid en van de manier waarop met de onzekerheid rekening is gehouden, zodat de gebruiker van de jaarrekening zich daarover een idee kan vormen. Zolang er sprake is van duidelijk toegelichte onzekerheden en de accountant kan instemmen met de ingenomen standpunten voor de behandeling in de jaarrekening, mondt de accountantscontrole uit in een goedkeurende verklaring.

Het kan echter voorkomen dat de toepassing van bepaalde, in de standaarden voorgeschreven, controlewerkzaamheden niet mogelijk is om redenen die buiten de macht van de accountant liggen. Als daardoor een materieel belangrijke post niet kan worden gecontroleerd is een verklaring met beperking mogelijk, mits de

post duidelijk kan worden omschreven en deze ook niet van dusdanige betekenis is dat deze bepalend is voor het algehele beeld dat de jaarrekening geeft. Als voorbeeld van een dergelijke onzekerheid kan gelden een voorraad die is opgeslagen in het buitenland, waarbij het onmogelijk is om de voorraad ter plaatse te inventariseren. In de verklaring met beperking wordt dan uiteengezet om welk bedrag het gaat en waarom inventarisatie ter plaatse niet mogelijk was.

In een geheel andere situatie kan het eveneens noodzakelijk zijn om een verklaring met beperking af te geven, namelijk als er een verschil van mening met het bestuur van de entiteit bestaat omtrent de aanvaardbaarheid van het gekozen stelsel van financiële verslaggeving, de wijze van toepassing of de toereikendheid van toelichtingen in de jaarrekening. Bevat de jaarrekening hierdoor naar de mening van de accountant een onjuistheid van materieel belang, dan zal hij in de verklaring van beperking de aard en omvang van de onjuistheid aangeven.

Als voorbeeld kan dienen een geval waarbij de leiding van de onderneming een vordering als volwaardig in de balans heeft opgenomen, terwijl de betrokken afnemer failliet is verklaard waardoor de vordering niet meer kan worden geïncasseerd. Op grond van de algemeen aanvaarde grondslagen voor de jaarrekening is in zo'n geval het afwaarderen van de vordering onvermijdelijk. Onder deze omstandigheden kan de accountant, zoals is voorgeschreven voor een verklaring met beperking, exact aangeven met welk bedrag het vermogen en het resultaat door de handelwijze van de leiding zijn geflatteerd. Hierdoor kunnen de gebruikers van de jaarrekening het vereiste inzicht krijgen in de feitelijke vermogenspositie van de onderneming op basis van algemeen aanvaarde grondslagen.

Bij het overwegen of een verklaring met beperking kan worden gegeven is sprake van een oordeel van de accountant in een overgangsgebied tussen zeker en onzeker, respectievelijk tussen goed en fout. Hierbij gaat het er steeds om of de niet gecontroleerde dan wel onjuiste post van materieel belang is voor het beeld dat de jaarrekening geeft. In het algemeen zal een registeraccountant de accountantsverklaring met beperking afgeven als:

- enerzijds het niet vermelden van de aangetroffen onjuistheden of onzekerheden een te groot vertrouwen bij het publiek wekt en er dus geen goedkeurende verklaring kan worden gegeven, terwijl;
- anderzijds de onjuistheden of onzekerheden ook weer niet zo zwaar wegen dat een afkeuring of oordeelonthouding noodzakelijk is.

De accountant is verplicht de onjuistheden of onzekerheden waarop de beperking

betrekking heeft in de accountantsverklaring zodanig te omschrijven (in een paragraaf voorafgaand aan de oordeelparagraaf), dat uit de formulering duidelijk blijkt wat de invloed is op het beeld dat de jaarrekening geeft. Soms leidt de controle niet tot eenduidige uitkomsten en is sprake van samenloop van onjuistheden in de jaarrekening en van onzekerheden in de controle. Afhankelijk van de betekenis van deze tekortkomingen geeft de accountant een accountantsverklaring met beperking, een accountantsverklaring van oordeelonthouding of een afkeurende accountantsverklaring, met vermelding van alle onzekerheden c.q. onjuistheden (bedenkingen).

3.2.3 De accountantsverklaring van oordeelonthouding

De accountantsverklaring van oordeelonthouding is van toepassing in de situatie dat de accountant na de uitvoering van de controle door omstandigheden buiten zijn macht onzekerheden van wezenlijke aard behoudt, die het afgeven van een goedkeurende verklaring beletten en die bovendien niet afdoende zijn te identificeren in de verklaring. Daardoor is het niet mogelijk om de betekenis van de onzekerheid voor het totale beeld van de jaarrekening aan te geven, zodat de gebruiker in onvoldoende mate kan beoordelen in hoeverre hij op de jaarrekening kan afgaan. De accountant kan dan niet tot een stellig goed- dan wel afkeurend oordeel komen en evenmin tot een accountantsverklaring met beperking.

De meest voorkomende reden voor het afgeven van een verklaring van oordeelonthouding is de onzekerheid als gevolg van tekortkomingen in het systeem van administratieve organisatie en interne beheersing. Zonder een goed daarop gericht systeem van administratieve organisatie en interne beheersing is het voor een accountant bijvoorbeeld niet mogelijk om vast te stellen of de opbrengsten volledig zijn verantwoord.

In geval van kleine organisaties, waar één persoon zowel met de inkoop als met de verkoop is belast, heeft de accountant geen mogelijkheid om met behulp van onafhankelijke registraties van inkopen en verkopen het volume van de verkopen vast te stellen. Beide registraties komen van één en dezelfde persoon die praktisch de mogelijkheid heeft om daarin iets vast te leggen dat afwijkt van de werkelijkheid dan wel verrichte transacties niet op te nemen.

Uit een paragraaf voorafgaand aan de oordeelparagraaf moet duidelijk blijken op grond van welke tekortkomingen er geen oordeel kan worden gegeven. De oordeelparagraaf moet vermelden dat de accountant geen controle-informatie heeft kunnen verkrijgen die voldoende en geschikt is als basis voor het oordeel.

De titel van de oordeelparagraaf wijzigt in 'verklaring van oordeelonthouding'. De accountantsverklaring van oordeelonthouding is voor de opdrachtgever en anderen, maar ook voor de accountant, 'moeilijk'. De inzet van controlemiddelen om te bewerkstelligen dat onzekerheid in zekerheid overgaat en de keuze van het moment waarop moet worden geconcludeerd dat er onzekerheid blijft bestaan hangt af van het vakkundig oordeel van de accountant.

Ook een mededeling dat om bepaalde redenen, meestal van organisatorische aard, geen oordeel kan worden geformuleerd heeft betekenis, al was het maar dat de accountant impliciet een zeker aantal posten als 'betrouwbaar' bestempelt. Voorts geldt dat de accountant geen accountantsverklaring van oordeelonthouding mag afgeven als substituut voor een afkeurende verklaring (zie §4.2.4).

Als reactie op een verklaring van oordeelonthouding streeft het bestuur van de desbetreffende entiteit vaak naar veranderingen in de organisatie om de bezwaren van de accountant te ondervangen. Wanneer dat lukt kan worden voorkomen dat bij herhaling bij dezelfde entiteit een verklaring van oordeelonthouding moet worden gegeven. Er zijn echter situaties, met name bij kleinere entiteiten (zie §3.3), waar sprake is van inherente beperkingen in de organisatie, bijvoorbeeld wegens een te klein aantal personen waarover de verschillende functies kunnen worden verdeeld.

3.2.4 De afkeurende accountantsverklaring

Onjuistheden in de jaarrekening kunnen zo wezenlijk zijn dat de accountant tot het oordeel komt dat daarin een misleidend beeld wordt gegeven van de financiële positie en van het resultaat van de entiteit. In zo'n geval wordt een afkeurende verklaring gegeven. Een jaarrekening waarbij een afkeurende verklaring is gegeven is derhalve onvoldoende bruikbaar om inzicht te verkrijgen in het reilen en zeilen van een onderneming.

De afkeurende verklaring komt in de praktijk weinig voor. De reden daarvoor is dat het bestuur van een entiteit die wordt geconfronteerd met de mogelijkheid dat de jaarrekening wordt afgekeurd door de accountant, geneigd zal zijn de vereiste correcties aan te brengen om de afkeuring te voorkomen.

In een paragraaf voorafgaand aan de oordeelparagraaf, die nu als titel 'afkeurende verklaring' draagt, wordt door de accountant de oorzaak beschreven voor het afkeurend oordeel. Wanneer de accountant een afkeurend oordeel geeft, dient de oordeelparagraaf te vermelden dat naar het oordeel van de accountant de

jaarrekening, gelet op het belang van hetgeen is vermeld in de voorgaande paragraaf, geen getrouw beeld geeft in overeenstemming met titel 9, Boek 2 BW. De wet vereist dat bij het openbaar maken van een gecontroleerde jaarrekening tevens de accountantsverklaring moet zijn bijgevoegd. De Controle- en overige standaarden schrijven voor dat de accountant toestemming moet verlenen tot het publiceren van zijn verklaring tezamen met de jaarrekening. Die toestemming wordt alleen verleend als de te publiceren stukken vooraf aan de accountant zijn voorgelegd. Een accountant die constateert dat niet aan deze voorwaarde is voldaan moet actie ondernemen om herhaling te voorkomen en zonodig herstel te verzekeren.

Publicatie zonder de accountantsverklaring, maar met een mededeling van een ander, zal op grond van de regels eveneens moeten leiden tot een reactie van de accountant. Door deze voorschriften wordt bewerkstelligd, dat van elke aan controle onderworpen jaarrekening ook de bijbehorende accountantsverklaring openbaar wordt gemaakt.

3.2.5 De accountantsverklaring met toelichtende paragraaf

De accountantsverklaring met onverplicht toelichtende paragraaf

Een onderneming kan op het moment van het opmaken van de jaarrekening te kampen hebben met grote onzekerheid over de afloop van bepaalde transacties of procedures met belangrijke financiële gevolgen. Te denken valt aan een gerechtelijke procedure, bijvoorbeeld een door een afnemer ingediende schadeclaim, waarvan de uitkomst moeilijk is te voorspellen. Het bestuur van de onderneming behoort in zo'n geval in de toelichting bij de jaarrekening een uiteenzetting te geven van de desbetreffende onzekerheid en in te gaan op de mogelijke financiële consequenties of in de balans een voorziening op te nemen. De accountant heeft de mogelijkheid (maar niet de verplichting) de gebruikers van de jaarrekening nog eens nadrukkelijk op de bestaande onzekerheid te attenderen. Hij doet dat door aan zijn accountantsverklaring een zogenaamde toelichtende paragraaf toe te voegen. De Controle- en overige standaarden geven als criterium voor het opnemen van een (onverplichte) toelichtende paragraaf dat de toelichting van fundamenteel belang moet zijn voor het inzicht van de gebruikers (belanghebbenden) van de jaarrekening, of de aanleiding tot het opnemen van deze paragraaf moet 'buitengewoon' zijn. Een (eventueel) toelichtende paragraaf volgt altijd na de oordeelparagraaf.

De accountantsverklaring met verplicht toelichtende paragraaf

Een bijzondere situatie ontstaat als de entiteit wordt geconfronteerd met ernstige

continuïteitsproblemen. Als algemeen uitgangspunt geldt dat bij een acute dreiging van discontinuïteit de jaarrekening volgens andere grondslagen moet worden opgesteld dan bij continuïteit (hetgeen vrijwel altijd tot andere cijfers in de jaarrekening leidt).

Zolang echter nog niet is aangetoond dat de activiteiten van de entiteit ook daadwerkelijk moeten worden beëindigd, dient bij de toepassing van de grondslagen van waardering en resultaatbepaling te worden uitgegaan van duurzame voortzetting van de activiteiten. In de toelichting bij de jaarrekening moet het bestuur van de entiteit echter wel duidelijke informatie geven over de eventuele continuïteitsproblemen en duidelijk maken waarom mag worden aangenomen dat een fatale afloop kan worden voorkomen.

Als de jaarrekening overeenkomstig de gebruikelijke grondslagen is opgesteld en de door het bestuur verschaft informatie voldoende duidelijk maakt dat er geen acute dreiging van discontinuïteit bestaat, is er voor de accountant geen aanleiding een afkeurende verklaring te geven. Gelet op het belang van de situatie voor de beoordeling van de positie van de entiteit, neemt de accountant dan een verplichte toelichtende paragraaf op, waarin hij nog eens nadrukkelijk verwijst naar de passage in de toelichting over de continuïteitsproblemen.

3.3 De accountantsverklaring bij kleinere entiteiten

Bij kleine entiteiten komt het regelmatig voor dat het systeem van administratieve organisatie vanuit het gezichtspunt van de externe accountant onvoldoende is om de noodzakelijke zekerheid te verkrijgen over de volledigheid van de opbrengsten. Dit aspect kwam hiervoor al aan de orde bij de bespreking van de verklaring van oordeelonthouding.

De organisatie kan gezien de specifieke omstandigheden (bijvoorbeeld een beperkt aantal personeelsleden en/of beperkte financiële mogelijkheden), in de optiek van het bestuur voldoende doelmatig zijn, terwijl de functies van inkoop, verkoop en registratie niet goed gescheiden zijn. De functiescheiding ontbreekt of is onvoldoende waardoor de interne beheersing, een hoeksteen voor de accountantscontrole, onvoldoende is. Binnen de entiteit kan dan niet worden gesteund op een procedurele beheersing van de informatiestromen die de basis voor een getrouwe jaarrekening vormt. In plaats daarvan vertrouwt het bestuur of de eigenaar erop dat, voor het verkrijgen van betrouwbare informatie over de gang van zaken in het bedrijf, het persoonlijk toezicht en de veronderstelde integriteit van de medewerkers voldoende is.

Veel van de kleinere entiteiten zijn niet controleplichtig. Bij deze ondernemingen heeft een accountantsverklaring bij de jaarrekening een andere betekenis dan bij controleplichtige entiteiten. Een accountantsverklaring heeft daardoor geen hoge prioriteit.

De accountant kan onder deze omstandigheden doelmatig functioneren in andere vormen van dienstverlening, met name door het uitvoeren van een beoordelingsopdracht of van een samenstellingsopdracht (zie §1.2).

Indien wél van controleplicht sprake is, of om andere redenen een accountantsverklaring wordt verlangd, zal de accountant een inschatting moeten maken van de mogelijke invloed van de beperkte organisatorische opbouw op het beeld van de jaarrekening. Komt hij tot de conclusie dat die invloed leidt tot een onzekerheid die wel van materieel belang is, maar niet zo ernstig dat het beeld van de jaarrekening er wezenlijk door wordt aangetast, dan kan een accountantsverklaring met beperking worden afgegeven. Veelal is de invloed echter groter, zodat de getrouwheid van de jaarrekening wezenlijk wordt aangetast. In dat geval is een accountantsverklaring van oordeelonthouding onvermijdelijk.

3.4 De accountantsverklaring in het kader van bijzondere controleopdrachten

Naast opdrachten tot controle van de jaarrekening zijn controleopdrachten mogelijk in de vorm van bijzondere onderzoeken. Bijzondere controleopdrachten omvatten onder meer:

- a. financiële overzichten die zijn opgesteld op basis van specifieke regelgeving voor verslaggeving, anders dan de algemeen aanvaarde grondslagen voor financiële verslaggeving (titel 9, Boek 2 BW respectievelijk IFRS);
- b. specifieke posten, onderdelen van posten of onderwerpen in financiële overzichten;
- c. naleving van contracten; en
- d. verkorte jaarrekeningen.

De accountantsverklaring bij een bijzondere controleopdracht neemt (vooral nog) een wat bijzondere plaats in. De elementen van de verklaring verschillen met die van een accountantsverklaring bij de jaarrekening (zie §3.1). Dit komt doordat de op dergelijke onderzoeken betrekking hebbende controlestandaard (nog) niet is herijkt overeenkomstig het nieuwe 'stramien'. De verklaring is opgebouwd overeenkomstig de 'oude' structuur en bestaat altijd uit de onderstaande elementen;

* *Opschrift;*

* *Geadresseerde;*

* *Inleidende paragraaf*

identificatie van de gecontroleerde (financiële) informatie; en een mededeling over de verantwoordelijkheid van de leiding van de entiteit en van de accountant;

* *Een paragraaf omtrent de reikwijdte van de controle (omschrijving van de aard van de controle)*

de verwijzing naar algemeen aanvaarde standaarden die van toepassing zijn op controleopdrachten; en een omschrijving van de door de accountant verrichte werkzaamheden;

* *Oordeelparagraaf waarin het oordeel omtrent de (financiële) informatie tot uitdrukking komt;*

* *Datum van de accountantsverklaring;*

* *Adres van de accountant; en*

* *Ondertekening*

Hetgeen hiervoor is opgemerkt over de betekenis van fouten van materieel belang en van ernstiger fouten van wezenlijk belang, is op gelijke wijze van toepassing. Dus moet de accountant ook hier tot een van de volgende oordelen komen: goedkeurend, oordeel met beperking, oordeelonthouding of afkeurend. Een accountantsverklaring met een andere strekking dan goedkeurend leidt niet, zoals bij de verklaring bij de jaarrekening (zie hiervoor), tot het opnemen van een paragraaf voorafgaand aan de oordeelparagraaf, waarin de oorzaken worden

beschreven voor het niet kunnen komen tot een goedkeurend oordeel. Deze oorzaken worden nu beschreven in de oordeelparagraaf.

Als het onderzoek één specifieke post in de balans betreft mag de relatieve betekenis van een geconstateerde fout niet worden afgewogen tegen de balans als geheel, maar alleen tegen het totaal van de onderzochte post.

Hieruit vloeit voort dat een dergelijk bijzonder onderzoek met een grotere diepgang gebeurt dan zou gelden voor een onderzoek van deze post als onderdeel van de controle van de gehele jaarrekening.

4. De nieuwe accountantsverklaring versus de oude; verschillen

4.1 Elementen 'oude' en 'nieuwe' accountantsverklaring

In §3.1 zijn de elementen beschreven van de accountantsverklaring bij de jaarrekening. Dit zijn de elementen overeenkomstig de herijkte standaarden (zie §1.1). In §3.4 is de accountantsverklaring in het kader van bijzondere controleopdrachten behandeld. De elementen van deze verklaring wijken af van die van de accountantsverklaring bij de jaarrekening. Dit komt doordat de op dergelijke onderzoeken betrekking hebbende controlestandaard (nog) niet is herijkt overeenkomstig het nieuwe stramien. De verklaring in het kader van een bijzondere controleopdracht wordt derhalve nog opgesteld overeenkomstig het 'oude' stramien.

In onderstaande tabel 4.1 zijn de elementen van de nieuwe accountantsverklaring afgezet tegen die van de oude. Het uitgangspunt bij de herijking van de op de accountantsverklaring betrekking hebbende controlestandaarden, om de verantwoordelijkheden van de bij de accountantsverklaring betrokken partijen (bestuur en accountant) scherper naar voren te laten komen (zie §1.1), komt in deze tabel goed naar voren.

Tabel 4.1: Elementen nieuwe accountantsverklaring versus oude

Elementen nieuwe accountantsverklaring	Elementen oude accountantsverklaring
Opschrift	Opschrift
Geadresseerde	Geadresseerde
Inleidende paragraaf	Inleidende paragraaf
Verantwoordelijkheid van het bestuur	-
Verantwoordelijkheid van de accountant	-
-	Paragraaf omtrent de reikwijdte van de controle
Oordeel	Oordeel
Verklaring betreffende andere wettelijke voorschriften en/of voorschriften van regelgevende instanties	-
Ondertekening	Ondertekening
Datum van de accountantsverklaring	Datum van de accountantsverklaring
Adres van de accountant	Adres van de accountant

4.2 Verschillenanalyse

In deze paragraaf worden de belangrijkste verschillen genoemd; voor een compleet overzicht wordt verwezen naar de NIVRA-website. De belangrijkste verschillen zijn:

- In de nieuwe accountantsverklaring worden, conform de herijkte controlestandaarden, de verantwoordelijkheden van bestuur en accountant scherper naar voren gebracht, door deze te vermelden in afzonderlijke paragrafen. Ook de diepgang van deze beschrijvingen is vergroot. In de oude verklaring werden de verantwoordelijkheden van bestuur en accountant vermeld in de inleidende paragraaf.
- De 'oude' paragraaf omtrent de reikwijdte van de controle is in de nieuwe verklaring verdeeld opgenomen in beide 'verantwoordelijkheden paragrafen'.
- Belangrijkste verschil ten opzichte van de oude accountantsverklaring is de paragraaf omtrent de 'verklaring betreffende andere wettelijke voorschriften en/of voorschriften van regelgevende instanties', waarin de accountant een oordeel kan geven over andere zaken dan de getrouwheid van de jaarrekening (voor zover dat in combinatie met zijn controle van de jaarrekening op grond van richtlijnen, wetten of andere regelgeving van hem wordt verlangd). Deze paragraaf is ingevoerd om een helder onderscheid te maken tussen het oordeel over het getrouwe beeld van vermogen en resultaat in de jaarrekening, en eventuele andere oordelen die de accountant geeft in de accountantsverklaring. De overweging hiervan is dat de aard en omvang van deze 'andere rapporteringsverplichtingen', waaronder de uitspraak over de verenigbaarheid van het jaarverslag met de jaarrekening, anders zijn dan die onder het getrouwheidsoordeel omtrent de jaarrekening.

5. Tot besluit

De in de aanhef van deze brochure genoemde internationale discussie over de vorm en inhoud van de accountantsverklaring heeft geleid tot formuleringen die de verantwoordelijkheden van bij de totstandkoming van verantwoording en accountantsverklaring betrokken partijen scherper naar voren laten komen. Accountants zijn zich meer bewust geworden van misverstanden die bestaan over de mogelijkheden en de onmogelijkheden van de accountantscontrole bij partijen die hun hulp inroepen om een oordeel te krijgen over de financiële situatie van een entiteit.

Er zijn echter nog enkele aspecten waarmee een accountant tijdens de controle wordt geconfronteerd, maar waarover in de verklaring (nog) geen uitspraak kan worden gedaan. Enkele daarvan staan in de belangstelling en zouden in de toekomst tot verdere aanpassingen van het verklaringstelsel kunnen leiden; bijvoorbeeld uitspraken over de kwaliteit van de administratieve organisatie en de interne beheersing (in het kader van de voortschrijdende corporate governance discussie), alsmede over de continuïteit van een onderneming.

Kwaliteit van de administratieve organisatie en interne beheersing (AO/IB)

Van bestuurders van (beursgenoteerde) entiteiten wordt op grond van de Nederlandse Corporate Governance Code geëist dat zij in het jaarverslag verklaren dat de (interne) risicobeheersings- en controlesystemen (AO/IB) gedurende het verslagjaar adequaat en effectief zijn geweest.

Van de kwaliteit van deze systemen krijgt de accountant tijdens zijn controle een indruk. De beoordeling hiervan, die noodzakelijk is voor de opzet van de controle en het toetsen van de goede werking als onderdeel van die controle, is evenwel te eenzijdig om een gefundeerd oordeel te kunnen geven over de algehele kwaliteit. De accountant richt zich bij zijn beoordeling van deze systemen namelijk in hoofdzaak op die systemen die gericht zijn op het verstrekken van financiële informatie.

Aangedrongen wordt daarom op een afzonderlijke uitspraak van de accountant over de kwaliteit van het systeem van interne beheersing met betrekking tot de verstrekking van financiële informatie. Dit is bijvoorbeeld in de Verenigde Staten reeds 'common practice' voor entiteiten die onder de Sarbanes-Oxley Act vallen; de Amerikaanse corporate governance code. Het eerste monitoring rapport van



de Monitoring Commissie Corporate Governance, die ten doel heeft de actualiteit en bruikbaarheid van de Nederlandse Corporate Governance Code te monitoren, lijkt ook die richting op te willen gaan.

Continuïteit

Een goedkeurende accountantsverklaring bij de jaarrekening is geen garantie dat de continuïteit van de onderneming is gewaarborgd. De controlerend accountant kan tijdens de controle signalen waarnemen die wijzen op dreigende discontinuïteit en daarmee handelen zoals in voorkomende gevallen is voorgeschreven. Dat wil zeggen dat hij dan een verplichte toelichtende paragraaf aan de verklaring toevoegt waarin op het risico wordt ingegaan of, als het bestuur van de entiteit niet of onvoldoende rekening heeft gehouden met de dreiging, de verklaring aanpast.

De goedkeurende verklaring houdt niet meer - maar ook niet minder - in dan dat de financiële situatie van de entiteit getrouw is weergegeven. In principe is de continuïteit van een onderneming nooit gewaarborgd. Een zwakke financiële positie behoeft op zich niet op dreigende discontinuïteit te duiden en evenmin is een goede financiële positie een garantie voor toekomstige continuïteit.

Ter discussie staat de vraag of een grotere betrokkenheid van de accountant kan worden geëist. Daarbij wordt gedacht aan een rol die de accountant zou kunnen spelen in een systeem van 'early warning'. Dit zou kunnen betekenen dat de accountant in zijn verklaring specifiek zou moeten ingaan op continuïteitsaspecten.

Ook hier gaat het dan om de formulering van criteria; criteria die op een bedreiging voor de continuïteit van de onderneming zouden duiden. De accountant zou deze dan moeten betrekken in het onderzoek. Dit blijft voorshands echter een uiterst moeilijk onderwerp, omdat het verre van duidelijk is of er criteria bestaan aan de hand waarvan discontinuïteit te voorspellen is.



**Koninklijk Nederlands Instituut
van Registeraccountants**

A.J. Ernststraat 55
Postbus 7984
1008 AD Amsterdam
T 020 301 03 01
F 020 301 03 02
E nivra@nivra.nl
I www.nivra.nl