

Controleverklaring

Controlestandaard 710.11b beschrijft de situatie waaronder de strekking van de controleverklaring moet worden aangepast - louter vanwege het oordeel bij de vergelijkende cijfers. Vaktechnisch gezien is een goedkeurende controleverklaring met een 'toelichtende paragraaf' een veel beter alternatief. De controlestandaarden verhinderen dat helaas.

TEKST: ANTON DIELEMAN* | BEELD DREAMSTIME

Dit interessante onderwerp kwam aan de orde in Accountant van juni 2013 in de rubriek 'Van de helpdesk'. Het lijkt mij nuttig bij deze helpdeskvraag een aantal aanvullende opmerkingen te maken, a. omdat een dergelijke situatie een gewrongen constructie is, b. de controlestandaarden in deels vergelijkbare situaties minder zwaarwegende eisen stellen en c. de praktijk hiermee op verschillende wijze omgaat.

SOEPELER REGIME MOGELIJK?

Persoonlijk blijf ik moeite houden met een zware sanctie van een niet-goedkeurende controleverklaring, om de volgende redenen:

1. De reden voor de niet-goedkeurende strekking van de controleverklaring wordt uitsluitend veroorzaakt door de vergelijkende cijfers. Zouden die ontbreken, dan kan een goedkeurende controleverklaring worden verstrekt.
2. De controleverklaring begint met te verwijzen naar de controle van de jaarrekening van het desbetreffende boekjaar. Het komt dan enigszins gewrongen over als het oordeel vervolgens *alleen en uitsluitend*

AANGEPASTE CONTROLEVERKLARING

De aangepaste controleverklaring is aan de orde als bij de vergelijkende cijfers een niet-goedkeurende controleverklaring is verstrekt en de reden daarvoor (dus met betrekking tot de vergelijkende cijfers) niet is opgelost (Controlestandaard 710.11b).

Over het lopende verslagjaar kan de accountant wel voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgen om tot een goedkeurend oordeel te komen. Dit komt regelmatig voor als de onderneming in jaar 1 een onvoldoende adequaat werkend stelsel van administratieve organisatie en interne beheersing heeft, wat leidt tot een controleverklaring van oordeelonthouding.

Als in jaar 2 het stelsel van interne beheersing wel aan de eisen voldoet, zou met betrekking tot de cijfers over het desbetreffende jaar een goedkeurend oordeel kunnen worden verstrekt (mits voldoende en geschikte controlezekerheid over de beginbalans beschikbaar is). De vergelijkende cijfers verhinderen echter die goedkeurende strekking van de controleverklaring.

'IK BLIJF MOEITE HOUDEN MET DE ZWARE SANCTIE VAN EEN NIET-GOEDKEURENDE CONTROLEVERKLARING.'

wordt bepaald door de vergelijkende cijfers.

3. Als de vergelijkende cijfers niet zijn gecontroleerd, geldt de sanctie niet. Als bij de vergelijkende cijfers een samenstellings- of beoordelingsverklaring is verstrekt (zelfs als er geen sprake was van betrokkenheid van een accountant) mag over het tweede jaar een goedkeurende controleverklaring worden verstrekt. Wel is in dat geval een paragraaf inzake overige aangelegenheden verplicht die toelicht dat de vergelijkende cijfers niet zijn gecontroleerd. Dat lijkt me ook terecht.
4. En tot slot: als sprake is van een wisseling van accountant - en de voorgaande accountant verstrekte een niet-goedkeurende controleverklaring - munt de tekst van Controlestandaard 710 niet uit in duidelijkheid. Ook dan is een niet-goedkeurende controleverklaring (in verband met de vergelijkende cijfers) voorgeschreven, maar ik kan me voorstellen dat accountants uit de paragrafen van Controlestandaard 710 een minder vergaande conclusie trekken (met name door de combinatie van Controlestandaard 710.11 en 710.13).

PRAKTIJKONDERZOEK

Interessant is verder om na te gaan hoe accountantskantoren met deze materie omgaan. Op basis van de op Company.info beschikbare jaarrekeningen blijken de



op het strafbankje



volgende resultaten, in de situatie dat Controlestandaard 710.11b wordt gevolgd (uitgaande van een controleverklaring van oordeelonthouding in jaar 1):

- verschillende kantoren interpreteren Controlestandaard 710.11b zodanig dat een controleverklaring van oordeelonthouding in jaar 1 ook tot een controleverklaring van oordeelonthouding in jaar 2 leidt;
- in veel situaties leidt een controleverklaring van oordeelonthouding in jaar 1 tot een controleverklaring met beperking in jaar 2.

De reden voor het opwaarderen van een controleverklaring van oordeelonthouding naar een controleverklaring met beperking kan tweeledig zijn. Allereerst zou het effect van de vergelijkende cijfers

**'HET FEIT DAT DE CONTROLE-
VERKLARING WORDT 'BESMET'
DOOR VERGELIJKENDE CIJFERS
BLIJFT EEN INTERESSANT THEMA.'**

- in vergelijking tot de cijfers van het opvolgende jaar - zodanig beperkt van omvang zijn dat dit een controleverklaring met beperking rechtvaardigt. Dit zou zich kunnen voordoen als de activiteiten van de onderneming aanzienlijk toenemen en daardoor in jaar 2 sprake is van een (aanzienlijk) hogere materialiteit. Dit wordt echter niet ondersteund door de cijfers in de jaarrekeningen waarin zich dit voordeed. Daarom is ook een andere reden denkbaar: het feit dat de niet-goedkeurende strekking van de controleverklaring in de onderhavige situatie uitsluitend wordt veroorzaakt door de vergelijkende cijfers zou kunnen betekenen dat - omdat 'slechts' sprake is van ter vergelijking opgenomen informatie - de beperking als 'minder zwaarwegend' wordt gekwalificeerd. Gegeven mijn hiervoor geuite bezwaar een interessante gedachte.

Volgens mij is dit niet de bedoeling van de controlestandaard. Anders zou een controleverklaring met beperking in jaar 1 onder vergelijkbare omstandigheden in jaar 2 tot een goedkeurende verklaring kunnen worden opgewaardeerd. Dit is volgens de controlestandaarden niet toegestaan. Het blijkt ook uit de voorbeeldtekst die voor deze situatie beschikbaar is (voorbeeldtekst 1.11.1.1). Een beperking in de controle in jaar 1 leidt tot een beperking in de controle in jaar 2. Ofwel: eenzelfde oordeel in beide jaren.

STRAF BANKJE

Het 'strafbankje' van de controleverklaring - namelijk het feit dat de controleverklaring wordt 'besmet' door de vergelijkende cijfers - blijft een interessant thema. Ik blijf van mening dat ik dat strafbankje een te zware sanctie vind. Een paragraaf inzake overige aangelegenheden is een prima vaktechnisch aanvaardbare methode om dit vraagstuk te ondervangen. Die doet recht aan het oordeel van de accountant over de verslagperiode waarop de controleverklaring betrekking heeft, maar is tevens duidelijk over de status van de vergelijkende cijfers. Maar zolang de controlestandaarden die variant niet toestaan is een *upgrade* van een controleverklaring van oordeelonthouding naar een controleverklaring met beperking wellicht een interessant, aanvaardbaar, aantrekkelijk en vaktechnisch verdedigbaar alternatief. □

Noot

*Anton Dieleman RA is directeur vaktechniek bij Mazars.



Zie ook
**Accountant.nl/
Vaktechniek**