

## Controleverklaring bij ontbreken toelichting

**De sinds 15 december 2010 geldende nieuwe controleverklaringen kennen ten minste één opvallende wijziging. Bij een afwijking van materieel belang als gevolg van het niet opnemen van een verplichte toelichting in de jaarrekening, moet de accountant deze weggelaten toelichting, onder voorwaarden, in zijn controleverklaring opnemen.**

» [Download dit artikel in pdf](#)

Het meest in het oog springende voorbeeld van de genoemde situatie is het ontbreken van de vereiste vermelding van de beloning van de bestuurders. Het niet naleven van die wettelijke verplichting geldt per definitie als 'materieel'. Tot eind 2006 werd bij het ontbreken van de beloning van bestuurders in de toelichting bij de jaarrekening een goedkeurende accountantsverklaring verstrekt. Aan de oordeelparagraaf werd de zinsnede toegevoegd: 'behoudens dat niet is voldaan aan de toelichting op de beloning bestuurders'.

Met ingang van 2007 is dit gewijzigd en leidt een afwijking van deze wettelijke verplichting tot een niet-goedkeurende accountantsverklaring. Per 15 december 2010 werd een laatste wijziging doorgevoerd op basis van alinea 19 en A19 van Controlestandaard 705: voortaan moet in de niet-goedkeurende controleverklaring, onder voorwaarden (zie kader 'Vereisten COS 705.19), ook de weggelaten toelichting worden opgenomen.

### Verplichting

Onder de voorgaande versie van de controlestandaarden bestond een nagenoeg vergelijkbare verplichting (zie alinea's 705N.38-40). Er was echter sprake van één opvallend verschil met de nieuwe (clarified) standaarden, die het uitvoeren van die verplichting in de praktijk in de weg stond. Het opnemen van de ontbrekende toelichting in de controleverklaring (voorheen accountantsverklaring) werd niet uitvoerbaar geacht als de accountant daarmee de verantwoordelijkheid van het bestuur voor het opmaken van de jaarrekening leek over te nemen. Dit aspect heeft er ongetwijfeld toe bijgedragen dat in het verleden ook geen voorbeeldtekst voor deze situatie beschikbaar is gesteld. Dit blijkt ook uit de discussies die over dit punt binnen IFAC zijn gevoerd. IFAC heeft besloten om de verplichting toch te handhaven.

Dat neemt niet weg dat de vraag wel relevant blijft: wekt de accountant door het opnemen van zo'n ontbrekende toelichting in zijn verklaring niet de suggestie de verantwoordelijkheid van het bestuur voor het opmaken van de jaarrekening (gedeeltelijk) over te nemen?

Daarvan is naar mijn mening geen sprake. Ook bedenkingen tegen de jaarrekening die leiden tot een onjuist vermogen en/of resultaat en een niet-goedkeurende controleverklaring tot gevolg hebben, worden in de controleverklaring gekwantificeerd.

### Verbod door wet- en regelgeving

Zoals uit de controlestandaard blijkt geldt de verplichting voor het opnemen van de ontbrekende toelichting niet als de wet- en regelgeving dit zouden verbieden (zie kader, voorwaarde 1). Daarbij wordt bedoeld op een verbod in wet- en regelgeving voor de accountant. In Nederland is van een dergelijk verbod geen sprake. Bovendien is nog altijd het bestuur de partij die de jaarrekening met bijbehorende controleverklaring openbaar maakt en niet de accountant zelfstandig.

### Uitvoerbaar?

Vervolgens moet de vraag worden beantwoord of het opnemen van de ontbrekende informatie in de controleverklaring uitvoerbaar is (voorwaarde 2). Als de ontbrekende toelichting van eenvoudige aard en beperkte omvang is, zal het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie (voorwaarde 3) geen belemmering vormen. Een voorbeeld is het ontbreken in de toelichting van de beloning van bestuurders als deze uit één bedrag aan management fee bestaat. Aan de andere kant zal een door IAS 19 vereiste maar ontbrekende toelichting op een toegezegd-pensioenregeling te omvangrijk zijn om in de controleverklaring op te nemen.

### Grijze gebieden

Daartussen liggen uiteraard vele varianten met evenveel grijze gebieden. Bijvoorbeeld als het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over de beloning van bestuurders enige inspanning van de accountant en medewerking van het bestuur van de onderneming vereist. De accountant is verplicht die inspanning ook

daadwerkelijk te leveren. Hij kan zich er niet te makkelijk vanaf maken door te wijzen op de 'onuitvoerbaarheid'. Voor controleopdrachten binnen het Wta-domein ziet de AFM toe op de juiste toepassing van deze alinea's uit de controlestandaarden. Maar dat zou voor zichzelf respecterende accountants niet dé drijfveer moeten zijn. Zowel binnen als buiten het Wta-domein moet de accountant, gelet op zijn maatschappelijke verantwoordelijkheid, al het nodige doen om de ontbrekende informatie in de controleverklaring op te nemen.

## **Stok achter de deur**

Overigens is het de verwachting dat het afgeven van een dergelijke controleverklaring op grond van alinea 705.19 niet vaak aan de orde zal zijn. Bestuurders die nu bezwaar hebben tegen het opnemen van een bepaalde toelichting in de jaarrekening zullen daartoe eerder overgaan als het alternatief is dat de accountant de toelichting in de controleverklaring zal vermelden. Temeer omdat de sanctie in dat geval nog steeds een niet-goedkeurende controleverklaring is. Als extra waarborg fungeert het verplichte overleg over dit onderwerp tussen de accountant en de organen met governance (als die aanwezig zijn). Beide omstandigheden vormen in de meeste gevallen een adequate stok achter de deur om de directie ertoe te bewegen de toelichting in de jaarrekening in overeenstemming te brengen met de vereisten.

## **Maatschappelijke ontwikkelingen**

Los van de nieuwe regelgeving zijn er verschillende andere redenen die het in de controleverklaring opnemen van de ontbrekende toelichting ondersteunen. Maatschappelijke ontwikkelingen vragen om duidelijkere communicatie door de accountant. Dit blijkt uit de rapportage van de commissie De Wit, de Green Paper van de Europese Commissie en de uitdrukkelijke wens die door de Tweede Kamer is geuit. Het ministerie van Financiën stelt in haar reactie op de Europese Green Paper ook expliciet dat de controleverklaring meer kwalitatieve informatie moet bevatten die relevant is voor beleggers en andere jaarrekeninggebruikers.

In het in november 2010 gepresenteerde Plan van Aanpak van de NBA komt duidelijk het streven naar voren om de rol van de accountant als 'poortwachter' nadrukkelijker in te vullen, onder meer via een informatievere controleverklaring. Dat dit plan met name ziet op controleverklaringen bij organisaties van openbaar belang doet daaraan niet af. Ongeacht de omvang van de organisatie moet de accountant zijn rol als 'poortwachter' oppakken. Hij mag dan niet op formele gronden een ontbrekende toelichting in de controleverklaring proberen te ontwijken.

### **Noot**

Anton Dieleman RA is directeur vaktechniek bij Mazars. Inmiddels heeft de NBA over dit onderwerp ook een Praktijkhandreiking uitgebracht. Dit artikel werd afgesloten vóór publicatie van die Praktijkhandreiking.

## **Jaarverslag en overige gegevens**

Zoals uit de tekst van alinea 705.19 blijkt is de verplichting om een ontbrekende toelichting, onder voorwaarden, op te nemen in de controleverklaring alleen van toepassing op de toelichting op de jaarrekening. Als er sprake is van tekortkomingen in bijvoorbeeld het jaarverslag zelf en/of de overige gegevens, heeft dit uiteraard ook consequenties voor de controleverklaring. In dat geval bevatten de Controlestandaarden echter geen verplichting de ontbrekende toelichting op te nemen.

## **Vereisten COS 705.19**

Alinea 705.19 bevat de volgende vereisten als een bepaalde toelichting van informatie van materieel belang in de jaarrekening ontbreekt:

- A. het niet toelichten moet worden besproken met de organen belast met governance;
- B. de aard van de ontbrekende informatie moet worden beschreven in de paragraaf over de onderbouwing van het (niet-goedkeurende) oordeel;
- C. de ontbrekende informatie moet, onder voorwaarden, worden opgenomen in de controleverklaring.

De voorwaarden waaronder deze ontbrekende toelichting in de controleverklaring moet worden opgenomen zijn:

1. het mag niet verboden zijn door wet- en regelgeving;
2. het moet uitvoerbaar zijn;
3. de accountant moet voldoende en geschikte controle-informatie hebben over de ontbrekende toelichting.

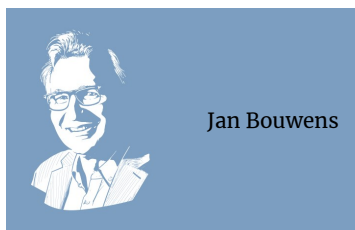
In de toelichting in alinea 705.A19 wordt aanvullend opgemerkt dat het niet praktisch is de ontbrekende toelichting in de controleverklaring op te nemen als deze toelichting niet door het management is opgesteld of niet direct beschikbaar is voor de accountant. Een andere reden voor het niet opnemen van de ontbrekende toelichting in de controleverklaring betreft de situatie dat de toelichting in verhouding tot de controleverklaring te omvangrijk zou

zijn.

**Anton Dieleman** is voorzitter van het Adviescollege Beroepsreglementering van de NBA en directeur vaktechniek bij Mazars.

## GERELATEERD

---



Jan Bouwens

DISCUSSIE | Column | 23 november 2021

### **Loodgieters, limoenen, regels en vrijwillige controle**

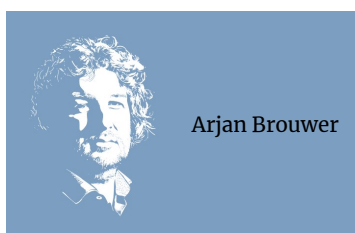
Jan Bouwens reageert op de suggestie van een Volkskrantcolumnist om de accountantsverklaring maar af te schaffen. →



NIEUWS | 18 november 2021

### **Volkskrant: Laat ambtenaren controle doen, of schaf controleplicht af**

Door een groeiend tekort aan accountants kunnen bedrijven steeds moeilijker wettelijke controles laten verrichten. Afschaffen van de controleplicht zou een oplossing... →



Arjan Brouwer

DISCUSSIE | Column | 11 november 2021

### **Cutting clutter: will history repeat?**

Laat de accountant zich in de controleverklaring richten op uitleg over de meest belangrijke zaken. Het volstoppen van de verklaring met allerlei nieuwe paragrafen... →



DISCUSSIE | Opinie | 07 september 2021

### **De accountancywetenschap gaat de wereld niet redden**

Het was niet de accountancywetenschap, maar een buitenstaander als Peter Bakker die accountants moest wijzen op hun maatschappelijke rol rondom het klimaat. →



NIEUWS | 07 september 2021

### **Pheijffer: 'Accountants gaan de wereld niet redden'**

De accountancysector is nog onvoldoende kritisch over de impact van bedrijven op milieu, klimaat en gezondheid. Dat stelt hoogleraar Marcel Pheijffer in zijn column... →

---