

Bestaat de beoordelingsverklaring van oordeelonthouding?

Een accountant beperkte zijn werkzaamheden toen eenmaal duidelijk was dat een verklaring van oordeelonthouding zou worden afgegeven. In een zaak waarin dat aan de orde was, deed de Accountantskamer onlangs een opmerkelijke uitspraak.

Anton Dieleman

Onlangs kreeg een accountant een forse tuchtrechtelijke maatregel opgelegd van de Accountantskamer; namelijk een tijdelijke doorhaling van 6 maanden ([ECLI:NL:TACAKN:2015:31](#)). Verschillende klachtonderdelen die gegrond werden verklaard vormden daarvoor de oorzaak. In dit artikel gaat het me om een daarvan. Mijn aandacht werd namelijk getrokken door de term 'beoordelingsverklaring van oordeelonthouding' die de Accountantskamer gebruikt. Die kwalificatie werd door de betrokken accountant ook gehanteerd, maar het feit dat de Accountantskamer haar overneemt in de motivering van de uitspraak vind ik opmerkelijk, omdat deze term niet voorkomt in de Controlestandaarden. Ik schreef er in het (verre) verleden een artikel over (De Accountant, oktober 2002) dat begon met de conclusie dat een dergelijke verklaring zodanig zeldzaam was dat (destijds) een voorbeeldtekst ontbrak.

Casus

De uitspraak van de Accountantskamer vat ik (voor het onderdeel dat ik in dit artikel behandel) als volgt kort samen. De aangeklaagde accountant geeft een (beoordelings)verklaring van oordeelonthouding af bij tussentijdse cijfers. De reden voor deze oordeelonthouding vormt het feit dat de projectenadministratie en de voorraadadministratie onvoldoende geschikt zijn om de omzet, de kostprijen van de omzet en de voorraad te kunnen beoordelen.

Terzijde merk ik op dat dergelijke omstandigheden in de situatie van een controle-opdracht inderdaad een reden zijn voor een beperking in de controle van diepgaande omvang en dus een controleverklaring van oordeelonthouding. Of dit bij een beoordelingsverklaring - met een lagere mate van zekerheid - in dezelfde situatie zou leiden tot een oordeelonthouding, is maar de vraag. Een beperking in de controle (in de situatie van een controleopdracht) kan bij een beoordelingsopdracht wel degelijk leiden tot de conclusie dat geen sprake is van een beperking. En dan zou een goedkeurende beoordelingsverklaring worden afgegeven. Ik laat dit aspect verder buiten beschouwing, omdat het in de onderhavige casus niet aan de orde was.

Volgens de uitspraak is in de tussentijdse cijfers sprake van de volgende fouten:

- in de cijfers is ten onrechte een bate van 750 duizend euro opgenomen voor omzet projecten die in het voorgaande jaar thuishoorde;
- er is geen rekening gehouden met een (volgens de Accountantskamer 'aanzienlijke') creditering na balansdatum van 70 duizend euro.

Oordeel Accountantskamer

De Accountantskamer oordeelt dat de betrokken accountant onvoldoende professioneel-kritisch is geweest, wat een schending oplevert van het fundamentele beginsel deskundigheid en zorgvuldigheid. Belangrijkste aspect uit de uitspraak is dat de Accountantskamer motiveert dat het afgeven van een verklaring van oordeelonthouding impliceert dat aan de accountant ook is gebleken dat er geen gronden zijn voor het afgeven van een verklaring met beperking of een afkeurende verklaring.

'De Accountantskamer oordeelt dat de betrokken accountant onvoldoende professioneel-kritisch is geweest.'

Anders gezegd: de accountant had ook voldoende werkzaamheden moeten uitvoeren om onderzoek te doen naar eventuele afwijkingen van materieel belang. Hoewel ik hierna een aantal - mogelijk nuancerende - opmerkingen maak bij de uitspraak, is deze visie van de Accountantskamer terecht. De accountant maakt het er beslist niet beter op als hij in het verweer opmerkt dat hij rekening heeft gehouden met de mogelijkheid dat de cijfers waren 'opgepoetst', maar dat hij bewust niet op correctie heeft aangedrongen 'omdat er toch al een verklaring van oordeelonthouding zou komen'.

Afgezien van mijn – mogelijk nuancerende – opmerkingen hierna, getuigt een dergelijk verweer inderdaad van een zodanig gebrek aan deskundigheid, dat de Accountantskamer de accountant dat zwaar aanreket ('*betrokkene geeft er blijk van dat zijn kennis van een beoordelingsverklaring van oordeelonthouding volstrekt te wensen overlaat*'; r.o. 4.7.2).

Opmerkingen bij uitspraak

Een aantal elementen uit de uitspraak is opvallend. Allereerst het feit dat de Accountantskamer spreekt over een beoordelingsverklaring van oordeelonthouding. Een term die in de Standaarden niet voorkomt. Tegenwoordig wordt daarvoor de term 'beoordelingsverklaring met de onthouding van een conclusie' gebruikt. In 2009 was juist voor deze beoordelingsverklaring in de Standaarden nog geen kwalificatie voorhanden. Er was destijds door het NIVRA wel een voorbeeldtekst uitgebracht met de titel 'beoordelingsverklaring van oordeelonthouding', maar die kwalificatie vond geen steun in de Standaard. De reden daarvoor is dat in een beoordelingsverklaring geen sprake is van een oordeel, maar van een conclusie. De toevoeging 'oordeelonthouding' is dan ook exclusief gereserveerd voor controleverklaringen (destijds 'accountantsverklaringen').

Het beoordelen van tussentijdse financiële overzichten is een opdracht waarop Standaard 2410 van toepassing is (c.q. Standaard 2400 als de accountant niet ook de jaarrekening controleert). Opmerkelijk vind ik dat de Accountantskamer met geen woord rept over deze Standaard(en) en de daarin opgenomen verplichtingen die gelden voor een accountant die een dergelijke beoordelingsopdracht uitvoert. Dit hoeft niet te betekenen dat er geen aandacht aan is besteed; maar in de gepubliceerde versie van de uitspraak is hierover niets terug te vinden.

Met betrekking tot de in de uitspraak genoemde onjuistheden (zie hiervoor) blijkt dat de eerste inderdaad een aanzienlijke fout betreft. Dat wil overigens nog niet zeggen dat de accountant dit had moeten ontdekken. Zeker gelet het feit dat sprake was van een beoordelingsopdracht met (slechts) een beperkte mate van zekerheid. Daarover geeft de uitspraak onvoldoende informatie. Interessanter is echter de (veel geringere) fout van de creditering na balansdatum. De aard, omvang en diepgang van de werkzaamheden die de accountant bij een beoordelingsopdracht uitvoert zijn samen te vatten met het verkrijgen van inlichtingen en het uitvoeren van cijferanalyses. Werkzaamheden met een verificatiekarakter vormen normaliter geen onderdeel van een beoordelingsopdracht. Tenzij de accountant aanwijzingen krijgt voor mogelijke onjuistheden in de cijfers; dan is verdergaand onderzoek vereist en kunnen verificatiewerkzaamheden aan de orde zijn.

In deze casus mocht van de accountant wellicht ook een verdergaand onderzoek verwacht worden dan normaliter het geval is bij een beoordelingsopdracht, omdat sprake was van een overnamesituatie. Dat argument noemt de Accountantskamer overigens niet (volgens de gepubliceerde uitspraak). De vraag die boven de markt blijft hangen is of de accountant deze onjuistheid – in de situatie van een beoordelingsopdracht – had moeten ontdekken. Het antwoord daarop kan ik op basis van de gepubliceerde uitspraak uiteraard niet geven.

Hoewel de letterlijke tekst van de uitspraak hiervoor geen basis biedt – en ik het me gelet de deskundigheid van de Accountantskamer nauwelijks kan voorstellen – vraag ik me bij het lezen van de uitspraak toch af: is het werk van deze accountant niet te veel beoordeeld op basis van de voorschriften die gelden voor een controleopdracht? Hopelijk niet.

Probleem

'De uitspraak van de Accountantskamer brengt pijnlijk een probleem naar voren dat het breder leeft in de praktijk.'

De uitspraak van de Accountantskamer brengt pijnlijk (voor de betrokken accountant) een probleem naar voren, waarvan ik vermoed dat het breder leeft in de praktijk. Omdat het de accountant duidelijk is dat een verklaring van oordeelonthouding wordt afgegeven, wordt het aantal werkzaamheden om die reden beperkt. Een juiste toepassing van de Standaarden betekent echter dat in dergelijke gevallen juist meer werkzaamheden moeten worden verricht om naast de oordeelonthouding ook te kunnen vaststellen dat de financiële informatie geen onjuistheden van materiële omvang bevat.

Bij een controleopdracht gaan aard, omvang en diepgang van die werkzaamheden veel verder dan bij een beoordelingsopdracht. Maar dat laat onverlet dat ook bij een beoordelingsopdracht – waarbij rekening mag worden gehouden met de beperkte (dus lagere) mate van zekerheid – een deugdelijke grondslag aanwezig moet zijn als basis voor de af te geven beoordelingsverklaring. Ook als die een onthouding van een conclusie bevat.

Deel dit artikel



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

GERELATEERD

MAGAZINE | 22 juni 2022

Haar accountants

'Nederland rekent op zijn accountants.' Dat is goed nieuws, omdat sommige delen van Nederland níet kunnen rekenen op de accountant. Partijen die het zwakst staan... →

MAGAZINE | 03 mei 2022

Ongehoord

Personen die na een feitenonderzoek een douw krijgen, klagen nogal eens over een gebrek aan hoor en wederhoor. Soms terecht, maar soms ook niet. Moet je iemand horen,... →



NIEUWS | 06 april 2022

Veel minder tuchtklachten in 2021

In 2021 werd er bij de Accountantskamer 84 keer geklaagd over een accountant, een forse daling ten opzichte van het jaar daarvoor, toen er tegen 170 accountants... →



NIEUWS | 25 maart 2022

Oud-accon topman dient tuchtklacht in tegen forensisch accountant

De voormalig bestuursvoorzitter van accon avm, Guus Delger, heeft een tuchtklacht ingediend tegen forensisch accountant Peter Schimmel. Die onderzocht op verzoek... →

MAGAZINE | 01 maart 2022

Moet de klaagdrempel omhoog?

Om de kwaliteit van de beroepsuitoefening te bevorderen moet de deur voor klagers wijd open staan en zijn drempels volgens de tuchtrechter taboe. Maar moet de klaagdrempel... →
