

Verklaring met

Ongeveer drie procent van de accountantscontroles leidt tot een controleverklaring met beperking. Zowel het aantal als de oorzaak van deze verklaringen verschillen per branche, ondernemingsgrootte en omvang van het accountantskantoor. Een onderzoek.

TEKST ROBIN LITJENS* | BEELD CORBIS

Voor dit artikel zijn 634 controleverklaringen met beperking over de periode 2005-2009 onderzocht. Volgens de controlerichtlijnen (COS 710:7) kunnen drie typen oorzaken leiden tot een accountantsverklaring met beperking:

- **objectieve verhindering** - onvoldoende en geschikte controle-informatie beschikbaar;
- **subjectieve verhindering - voldoen aan wet- en regelgeving** - afwijking van materieel belang als gevolg van het niet voldoen aan wet- en regelgeving;
- **subjectieve verhindering - materiële onenigheid tussen ondernemingsleiding en accountant** - afwijking van materieel belang als gevolg van onenigheid tussen ondernemingsleiding en accountant (bijvoorbeeld waardering activa).

OBJECTIEVE VERHINDERING

De accountant geeft een verklaring met beperking op basis van een objectieve verhindering af wanneer hij niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Voorbeelden die daarbij worden genoemd (COS 705:A10) zijn een vernietigde of in beslag genomen administratie, een probleem met de timing van de werkzaamheden (accountant kan bijvoorbeeld een voorraadopname niet meer bijwonen) en beperkingen opgelegd door het management.

Uit het onderzoek blijkt dat het bij de helft van de verklaringen van oordeelonthouding gaat om zuiver objectieve verhinderingen (zie tabel 'Oorzaken van accountantsverklaringen met beperking').

Oorzaken accountantsverklaringen met beperking

Oorzaken	Aandeel	Grootte (€M)
Totaal verklaringen met beperking	634 (100%)	41,7
Objectief	317 (50%)	23,2
Oordeelonthouding vorig boekjaar (tweede jaar controle)	70 (11%)	9,8
Niet te controleren (deelneming in het buitenland)	55 (9%)	28,7
Ontbreken onvervangbare AO/IB	48 (7%)	12,4
Onvoldoende kwaliteit van de administratie	45 (7%)	14,0
Deelnemingen niet gecontroleerd	37 (6%)	22,2
Volwaardigheid vordering (kredietcrisis)	32 (5%)	18,9
Onderbouwing bewering management	19 (3%)	37,2
Niet in staat voorraadinventarisatie bij te wonen	11 (2%)	13,1
Subjectief - voldoen aan wet- & regelgeving	219 (35%)	48,8
Bestuurdersbeloning (2:383 lid 1)	120 (19%)	35,9
Pensioenvoorziening (RJ 271)	30 (5%)	68,8
Omzetsegmentatie (2:380 lid 1)	19 (3%)	65,1
V&W en/of KSO (2:397 lid 5)	11 (2%)	39,9
Niet afschrijven op activa (2:386 lid 4)	10 (2%)	110,4
Verbonden partijen (RJ 330)	8 (1%)	12,7
Specifieke wet- en regelgeving (brancheregelgeving)	8 (1%)	103,9
Overzicht kapitaalbelangen (2:379 lid 1)	5 (1%)	45,9
Stelselwijziging (2:362 lid 2&3, RJ140)	5 (1%)	25,8
Aantal werknemers (2:382)	3 (0%)	6,0
Subjectief - materiële onenigheid	98 (15%)	56,4
Waardering van activa/passiva	67 (10%)	116,7
Salderen van posten (criteria salderen)	13 (2%)	24,6
Afgrenzing van posten / gebeurtenissen na balansdatum	13 (2%)	14,3
Presentatie van posten (Modellenbesluit)	5 (1%)	15,6

beperking



Oorzaak beperkingen - omvang accountantskantoor

	TOT	B4	M4	Rest
Objectief	50%	42%	47%	68%
Subjectief - voldoen aan wet- & regelgeving	35%	40%	44%	23%
Subjectief - materiële onenigheid	15%	18%	9%	9%
Totaal verklaringen met beperking	100%	100%	100%	100%

B4 zijn de big four-kantoren, M4 zijn de vier grootste kantoren na de big four. Rest zijn de overige kantoren.

KLEINE KANTOREN HANTEREN RELATIEF VAAK DE MOTIVERING 'NIET TE CONTROLEREN DOORDAT DEELNEMING IS GEVESTIGD IN HET BUITENLAND'.

De cijfers suggereren dat er bij objectieve verhinderende deels ook een soort administratieve-lastendiscussie speelt. Kleine kantoren geven relatief veel meer verklaringen met beperking af (68 procent) dan middelgrote (BDO, Mazars, Berk en Grant Thornton) (47 procent) en big four-kantoren (42 procent).

Daarbij hanteren kleine kantoren, die veelal niet zijn aangesloten bij een internationaal netwerk, relatief

vaak de motivering 'niet te controleren doordat deelneming is gevestigd in het buitenland'. Dit betreft tien procent van het totaal aantal verklaringen met beperking. Bij de big four en de vier mid tier kantoren is dit drie procent en bij de overige kantoren veertien.

Het is niet aannemelijk dat kleine accountantskantoren meer ondernemingen controleren met buitenlandse deelnemingen dan grote en middelgrote accountantskantoren. Wel aannemelijk is dat het niet verbonden zijn aan een internationaal netwerk het complexer - en duurder - maakt om buitenlandse deelnemingen te (laten) controleren. In zo'n situatie rijst dan de vraag of de kosten van controle van een buitenlandse deelneming opwegen tegen de baten - ofwel het 'toegenomen' gebruiksnuut - van een daaruit resulterende 'schone' verklaring.

Overzicht per branche (periode 2005-2009, N=634)

Branche*	Aandeel verklaring met beperking/aandeel alle controleverklaringen*	Waarvan subjectieve vermindering
Landbouw, bosbouw, visserij**	2,8	0%
Winning van delfstoffen	3,9	83%
Industrie	0,9	38%
Productie van energie en water	0,8	0%
Bouwnijverheid	1,1	44%
Groot- en detailhandel	0,9	53%
Transport	1,0	30%
Horeca	2,5	0%
Informatie en Communicatie	0,9	100%
Financiële instellingen	0,6	59%
Vastgoed	1,0	25%
Zakelijke dienstverlening	1,3	65%
Onderwijs	0,3	100%
Gezondheidszorg	5,3	50%
Cultuur en recreatie**	4,4	90%
Totaal	1,0	50%

* Bij een score van 1 komt het aantal controleverklaringen met beperking in een branche overeen met het aantal dat mag worden verwacht op basis van het totaal aantal controleverklaringen in die branche.
 ** Populatie te beperkt om te concluderen dat het aandeel substantieel hoger is.

'BIJ ENKELE BRANCHES IS HET AANDEEL VERKLARINGEN MET BEPERKING AANZIENLIJK HOGER DAN TE VERWACHTEN ZOU ZIJN.'

SUBJECTIEVE VERHINDERING - VOLDOEN AAN WET- EN REGELGEVING

Van de accountantsverklaringen met beperking wordt ruim eenderde (35 procent) afgegeven omdat de onderneming niet voldoet aan geldende wet- en regelgeving. Het grootste deel daarvan betreft het niet toelichten van bestuurdersbeloningen. Volgens de vernieuwde COS 705:19 moet de accountant zo'n ontbrekende verplichte toelichting voortaan in zijn controleverklaring opnemen (zie *Accountant januari/februari 2011*). Dit kan ertoe leiden dat er in de toekomst minder verklaringen met beperking worden afgegeven. Een rationeel handelende ondernemingsleiding zal nu immers de toelichting sneller in de jaarrekening zelf opnemen, opdat de accountant een 'schone' goedkeurende verklaring kan verstrekken.

SUBJECTIEVE VERHINDERING - MATERIËLE ONENIGHEID

In vijftien procent van de verklaringen met beperking is er sprake van materiële onenigheid tussen ondernemingsleiding en accountant. Opvallend is dat die onenigheid bij ruim tweederde gaat over de waardering van activa en passiva. Dit wordt bijna volledig veroorzaakt door drie specifieke onderwerpen:

- waardering van vaste activa en voorraden (bijzondere waardevermindering);

- volwaardigheid van debiteurenvorderingen;
- de hoogte van een voorziening voor claims.

In bijna al deze situaties leidt de visie van de ondernemingsleiding tot een hoger resultaat en eigen vermogen (flatteren) dan de visie van de accountant. Opvallend is dat de big four-kantoren verhoudingsgewijs tweemaal zo vaak verklaringen met beperking afgeven vanwege onenigheid met de directie als middelgrote en kleinere kantoren (zie tabel 'Omvang accountantskantoren').

ONDERNEMINGSGROOTTE

De precieze aard van de verminderingen lijkt ook in andere opzichten samen te hangen met de grootte van de onderneming (zie tabel 'Oorzaken van accountantsverklaringen met beperking'). Bedrijven waarbij sprake is van een objectieve vermindering zijn met € 23,2 miljoen balans-totaal gemiddeld het kleinst. De verminderingen daar worden vaak veroorzaakt door beperkte functiescheiding en kwalitatief mindere administraties. Ondernemingen die niet voldoen aan specifieke wet- en regelgeving zijn met een gemiddeld balanstotaal van € 48,4 miljoen doorgaans wat groter. De ondernemingen waarbij sprake is van een materiële onenigheid zijn met gemiddeld € 56,4 miljoen het grootst. Opvallend is de extra forse omvang (€ 116,7 miljoen) van ondernemingen die het met hun accountant twisten over de waardering van activa/passiva. Eén (interne) verklaring voor deze invloed van bedrijfsomvang is de kwaliteit van de interne organisatie: hoe groter een onderneming hoe beter de financiële functie is ontwikkeld. Een andere (externe) verklaring kan zijn dat grotere ondernemingen meer stakeholders hebben, daardoor meer

aan jaarrekeningbeleid doen en dus vaker met de accountant in discussie komen over bepaalde waarderingen.

BRANCHE-EFFECTEN

Het aandeel verklaringen met beperking blijkt een redelijke afspiegeling te zijn van de brancheverhoudingen (zie tabel 'Brancheoverzicht'). Bij enkele branches - winning van delfstoffen, bouwnijverheid, horeca, zakelijke dienstverlening en gezondheidszorg - is het aandeel verklaringen met beperking echter aanzienlijk hoger dan te verwachten zou zijn op basis van het aandeel van die branche in het totaal aantal verplichte accountantscontroles.

Van de verklaringen met beperking gaat het in de helft van de gevallen om subjectieve verhinderingsen. Ook hier is er echter verschil per branche. In de branches winning van delfstoffen, informatie en communicatie en zakelijke dienstverlening is het aandeel subjectieve verhinderingsen aanzienlijk hoger dan vijftig procent.

RISICOANALYSE

Uit het onderzoek blijkt dat de specifieke problematiek betreffende een controleverklaring met beperking vaak samenhangt met de levensfase/grootte van de onderneming. Wanneer een onderneming controleplichtig wordt, spelen vooral de kwaliteit van AO/IB en de administratie een rol. Bij verdere groei ontstaat er vooral discussie over het voldoen aan wettelijke toelichtings-eisen (bestuurdersbeloningen, omzetsplitsing, verbonden partijen). En als een onderneming nog weer

BIG FOUR-KANTOREN GEVEN TWEEMAAL ZO VAAK VERKLARINGEN MET BEPERKING AF VANWEGE ONENIGHEID MET DE DIRECTIE ALS ANDERE KANTOREN.

groter wordt, gaan de discussies meer en meer over de waardering van activa en het salderen van posten. Dit is belangrijke informatie voor de risicoanalyse van accountants.

WAARSCHUWING

Ten slotte nog een waarschuwing. Opvallend is dat bij achttien ondernemingen (drie procent) de paragraaf 'Oordeel met beperking' en/of de paragraaf 'Onderbouwing van het oordeel met beperking' *niet* in controleverklaring bij de gedeponeerde jaarrekening blijkt te zijn opgenomen. Er lijkt sprake te zijn van 'knip- en plakwerk' door de gecontroleerde onderneming. Het loont voor een accountant dus de moeite om, wanneer hij/zij een anders dan goedkeurende verklaring afgeeft, vast te stellen dat deze ook volledig wordt gedeponeed bij de Kamer van Koophandel. □

Noot

* Robin Litjens is senior manager bij bureau vaktechniek van BDO. Daarnaast is hij als promovendus financial accounting verbonden aan Nyenrode Business Universiteit, School of Accountancy & Controlling.



Meer op
Accountant.nl
(Vaktechniek)