

Annotatie

Samenstellingsopdracht uitvoeren in plaats van controle-opdracht

A. Dieleman RA en mr. drs. J.F. Garvelink¹

Noot over een uitspraak van de Accountantskamer waarbij een accountant de maatregel van berisping krijgt opgelegd in verband met het uitvoeren van een samenstellingsopdracht in plaats van een controleopdracht. Belangrijkste reden voor de maatregel is het feit dat de accountant in zijn samenstellingsverklaring, naar het oordeel van de Accountantskamer, bewoordingen gebruikt die de samenstellingsverklaring het karakter gaven van een beoordelingsverklaring

In deze bijdrage aan TvJ annoteren wij een uitspraak van de Accountantskamer² waar een accountant een samenstellingsopdracht uitvoerde, terwijl dit volgens klager een controleopdracht moest zijn en de accountant onzorgvuldig over zijn opdracht zou rapporteren. De Accountantskamer volgt klager op dit laatste punt, hetgeen leidt tot een berisping voor de betrokken accountant. Belangrijkste reden voor deze berisping is dat de accountant in zijn samenstellingsverklaring bewoordingen gebruikt die duiden op het verstrekken van zekerheid. Tot slot is de toelichting op de grondslagen voor waardering en resultaatbepaling in de jaarrekening onvolledig en daarmee onvoldoende.

Bij de conclusies van de Accountantskamer en de onderbouwing ervan maken wij enkele kanttekeningen. Met name de lessen die eruit geleerd kunnen worden voor de praktijk zijn interessant.

1. Samenvatting feiten

De betrokken accountant tegen wie wordt geklaagd geeft sinds 2015 een samenstellingsverklaring af bij de jaarrekening van Stichting Woonbelangen. Bij de jaarrekening 2017 van de stichting bevat die verklaring onder meer de volgende teksten:

‘De jaarrekening van Stichting Woonbelangen is door ons samengesteld op basis van de van u verkregen informatie. De jaarrekening bestaat uit de balans per 31 december 2017 en de winst- en verliesrekening over 2017 met de daarbij horende toelichting. In deze toelichting

is onder andere een overzicht van de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving opgenomen.

Deze samenstellingsopdracht is door ons uitgevoerd volgens Nederlands recht, waaronder de voor accountants geldende Standaard 4410, “Samenstellingsopdrachten”.

[...]

In overeenstemming met de statuten van de Stichting brengen wij u rapport uit omtrent de getrouwheid van de bij dit rapport gevoegde jaarrekening; wij hebben overigens geen controle- of beoordelingsopdracht uitgevoerd.

Wij zijn onder meer nagegaan dat:

- vorderingen zijn opgenomen in overeenstemming met het toerekeningsbeginsel, waar volgens uw inschatting nodig, onder aftrek van een voorziening wegens oninbaarheid;
- de liquide middelen overeenstemmen met de opgaves van de banken;

- schulden zijn opgenomen voor nog niet betaalde verplichtingen welke hun oorsprong vinden in het boekjaar;

- de posten “Fonds groot onderhoud” en “Algemene bedrijfsreserve” volgens een door bestuur vastgestelde gedragslijn zijn verantwoord;

- baten en lasten aansluiten op gevoerde financiële administratie;

- het saldo van de staat van baten en lasten is toegevoegd aan het Kapitaal van de Stichting.

[...]

In 2017 zijn er 2 grondpercelen verkocht. Stichting [D] Onroerend goed bezat het juridisch eigendom en Stichting Woonbelangen [D] het vruchtgebruik. Alle opbrengsten van de verkoop zijn toegekend aan de vruchtgebruiker. Over de verkoop van de grondpercelen is overdrachtsbelasting verschuldigd.

[...]

Er zijn bij het uitvoeren van onze samenstellingsopdracht geen andere zaken bekend ge-

1. De auteurs zijn directeur vaktechniek bij Mazars in Rotterdam en lid van de redactie van dit tijdschrift, respectievelijk advocaat te Amsterdam.

2. Uitspraak van de Accountantskamer van 5 augustus 2019 (ECLI:NL:TACAKN:2019:55).

worden die in dit rapport tot uitdrukking moeten worden gebracht.’

De statutaire bepaling die in dit kader relevant is luidt als volgt:

“Per het einde van ieder boekjaar worden de boeken der stichting afgesloten. Daaruit worden door de penningmeester een balans en een staat van baten en lasten over het geëindigde boekjaar opgemaakt, welke jaarstukken vergezeld van een rapport van een registeraccountant omtrent de getrouwheid daarvan aan het bestuur worden aangeboden. Voor één juli van ieder jaar wordt de jaarrekening over het afgelopen boekjaar door het bestuur vastgesteld.”

Geklaagd wordt onder meer over de volgende punten:

- betrokkene heeft vermeld dat bij de jaarrekening 2017 van de stichting een rapport is uitgebracht omtrent de getrouwheid, maar hij heeft geen controleopdracht uitgevoerd, terwijl dit wel in de statuten van de stichting is voorgescreven;
- betrokkene heeft in de samenstellingsverklaring onzorgvuldig gerapporteerd over zijn werkzaamheden; en
- betrokkene heeft niet vermeld volgens welk stelsel van financiële verslaggeving hij de jaarrekening heeft samengesteld.

De klacht wordt op de twee laatstgenoemde punten gegrond verklaard en de betrokken accountant wordt als tuchtrechtelijke maatregel een berisping opgelegd.

2. Motiveringen uitspraak Accountantskamer

De uitspraak van de Accountantskamer wordt op verschillende manieren onderbouwd. Wij citeren in deze noot de belangrijkste punten daaruit.

1. ‘De Accountantskamer is van oordeel dat een redelijke uitleg van art. 10 van de statuten, bezien in het licht van art. 2:393 lid 5 en 6 BW en art. 2:362 BW, met zich brengt dat een registeraccountant jaarlijks de getrouwheid van de jaarrekening onderzoekt’ (r.o 4.10).
2. ‘Weliswaar heeft de Stichting bij het opstellen van de statuten in 1992 met deze bepaling mogelijk slechts samenstelwerkzaamheden beoogd, maar dat neemt niet weg dat zij deze bepaling bij de wijziging van haar statuten in 2016 ongewijzigd heeft gehandhaafd. Aangezien op dat moment met een rapport omtrent de getrouwheid niets anders kan zijn bedoeld dan een rapport waarin een controleverklaring wordt verstrekt’ (r.o 4.10).
3. ‘Het resultaat van de samenstellingswerkzaamheden is dan ook geen rapport of verklaring over de getrouwheid van de jaarrekening’ (r.o 4.12).

4. ‘Dat betrokkene in hoofdstuk 3 van zijn samenstellingsverklaring heeft vermeld dat hij geen controle- of beoordelingsopdracht heeft uitgevoerd, betekent niet dat hij voldoende duidelijk heeft gemaakt dat geen zekerheid wordt verstrekt over de juistheid van de jaarrekening. Betrokkene heeft immers daarnaast vermeld dat hij is nagegaan dat een aantal posten juist is weergegeven in de jaarrekening’ (r.o 4.13).
5. ‘Ook de laatste zin van dit hoofdstuk, waarin betrokkene heeft vermeld dat hem geen andere zaken bekend zijn geworden die in dit rapport tot uitdrukking moeten worden gebracht, duidt op beoordelingswerkzaamheden in het kader van een assurance-opdracht. Nu betrokkene in zijn samenstellingsverklaring onduidelijkheid heeft laten bestaan over de aard van zijn werkzaamheden, waarbij hij de indruk heeft gewekt dat zekerheid wordt verstrekt [...] Dat betrokkene met het rapport omtrent de getrouwheid enkel heeft willen tegemoetkomen aan de wens van het bestuur om de samenstellingsverklaring in overeenstemming te laten zijn met de bewoordingen van haar statuten, baat betrokkene niet. Betrokkene had weg moeten blijven van een onderzoek naar de getrouwheid, omdat hij daarmee suggereert dat hij meer heeft gedaan dan enkel het samenstellen van de jaarrekening’ (r.o 4.13).
6. ‘Van betrokkene had als zorgvuldig optredend accountant overigens wel mogen worden verwacht dat hij zijn opdrachtgever, het bestuur van de Stichting, erop had gewezen dat met de verstrekte samenstellingsopdracht niet zou worden voldaan aan het bepaalde in de statuten’ (r.o 4.16.2).
7. ‘Onder deze omstandigheden had betrokkene ervoor moeten kiezen om ook in zijn samenstellingsverklaring de in de voorbeeldverklaring, behorende bij de Nadere voorschriften controle en overige standaarden 4410 (hierna: Standaard 4410), weergegeven facultatieve tekst “Wij hebben geen controle- of beoordelingswerkzaamheden uitgevoerd die ons in staat stellen om een oordeel te geven of een conclusie te trekken met betrekking tot de getrouwheid van de jaarrekening.” op te nemen. [...] De Accountantskamer merkt daarbij ter zijde op dat in de samenstellingsverklaring van over het jaar 2006, die door betrokkene zelf is overgelegd, wel een dergelijke vermelding is opgenomen’ (r.o 4.16.3).

3. Samenstellingsopdracht

Bij de vraag of hier een samenstellingsopdracht mocht worden uitgevoerd spelen drie thema’s:

- a. de historische ontwikkeling van de samenstellingsverklaring;
- b. de statutaire bepalingen;
- c. de rol van de accountant.

Wij lichten dat als volgt toe:

De statutaire bepaling over de rol van de accountant dateert uit 1992 (r.o 4.9). Op dat moment bestond de samenstellingsverklaring nog niet. Die werd voor AA's geïntroduceerd in de gewijzigde Gedrags- en beroepsregels voor Accountants-Administratieconsulenten die in 1995 van kracht werden.³ Voordien resulteerde een samenstellingsopdracht in een samenstellingsrapport. Een relevant feit in relatie tot de statutaire bepalingen van deze Stichting. Te meer omdat een controleverklaring (die toen in de genoemde gedrags- en beroepsregels werd aangeduid met 'verklaring') werd gedefinieerd als 'een schriftelijke mededeling van een accountant inhoudende de uitkomst van een onderzoek naar de getrouwheid van een verantwoording'. Deze definitie markeert het onderscheid tussen de verantwoordelijkheid van het bestuur voor het opmaken van een jaarrekening die een 'getrouw beeld moet geven van vermogen en resultaat' (getrouwheid) en de verantwoordelijkheid van de accountant voor het onderzoek ernaar (betrouwbaarheid). Bij een samenstellingsverklaring daarentegen rapporteert de accountant aan het bestuur over het feit dat de jaarrekening in overeenstemming met het getrouwe beeld (zoals art. 2:362 BW vereist) door hem is samengesteld. Met de term 'rapport' uit de statuten zou dus inderdaad een samenstellingsopdracht kunnen zijn bedoeld (zoals de Accountantskamer ook veronderstelt (r.o 4.10)). De term 'omtrent' levert daarbij nog wel een complicatie op. Een samenstellingsrapport (tegenwoordig 'samenstellingsverklaring') is namelijk geen rapport 'omtrent' de getrouwheid, maar een rapport waarmee de accountant verantwoording aflegt voor het feit dat hij de jaarrekening op basis van het van toepassing zijnde stelsel voor financiële verslaggeving 'getrouw' heeft samengesteld. Doorslaggevend lijkt ons dat evenwel niet.

Van belang is vervolgens dat de accountant (c.q. het accountantskantoor waaraan hij verbonden was) dit dilemma heeft signaleerd en met het bestuur van de stichting heeft besproken. Dit heeft geleid tot de conclusie dat een samenstellingsopdracht bedoeld is (r.o 4.9). Bij de conclusies die de Accountantskamer hieraan vervolgens verbindt zijn wel enkele kanttekeningen te plaatsen.

Dat de statutaire bepaling in het licht van art. 2:362 en art. 2:393 BW met zich brengt dat een controle-opdracht moest worden uitgevoerd (r.o 4.10) lijkt ons minder evident dan de Accountantskamer beweert. Allereerst hebben wij hiervoor uiteengezet dat de statutaire bepaling op dit punt niet uitmunt in duidelijkheid.⁴ Daarnaast zal art. 2:393 BW (het

artikel dat de wettelijke controleplicht regelt) in deze situatie niet van toepassing zijn.

Voorts is de Accountantskamer van mening dat de statutaire bepaling bij de statutenwijziging van de stichting in 2016 ongewijzigd is gebleven en dat op dat moment niets anders dan een controle-opdracht kon zijn bedoeld (r.o 4.10). Die conclusie volgen wij niet. Allereerst is het aanpassen van de statuten niet de verantwoordelijkheid van de accountant, maar van het bestuur van de stichting. Daarnaast kan een statutaire bepaling die ongewijzigd blijft en waarvan het bestuur van de stichting en de accountant hebben vastgesteld dat een samenstellingsopdracht volstaat niet door het achterwege laten van een statutenwijziging 'van kleur verschieten'. Meer in het algemeen is hier uit de uitspraak onduidelijk welk normenkader voor de uitleg van de statuten de Accountantskamer hanteert, maar de woorden 'redelijke uitleg' in de uitspraak duiden op een Haviltex-benadering.⁵ Hoe de Accountantskamer bovendien tot die redelijke uitleg komt zonder ten minste het bestuur en/of de notaris te horen (en zaken als het hierboven gestelde te wegen) is niet helder. Het verdient daarbij opmerking dat voor een redelijke uitleg allerlei factoren gewogen moeten worden; dat zien wij in de uitspraak niet terug. Als hier bijvoorbeeld inderdaad sinds 1992 met een samenstellingsverklaring werd volstaan en het bestuur de tekst van de statuten 24 jaar later niet aanpast, duidt dat veeleer op de wens die bestaande praktijk voort te zetten dan op een wens ineens een controleplicht te introduceren door géén handeling te verrichten.⁶

Tot slot nog de vraag of de accountant een samenstellingsopdracht mocht aanvaarden indien de statuten (zoals de Accountantskamer concludeert) een controle-opdracht voorschrijven. Dat feit vormt volgens de Accountantskamer voor de accountant geen belemmering om deze samenstellingsopdracht te aanvaarden (r.o 4.11). Over dit vraagstuk bestaan in de praktijk divergerende visies. Mag een accountant meewerken aan het samenstellen van een jaarrekening indien sprake is van wettelijke (of statutaire) controleplicht? Uiteraard geldt allereerst dat het bestuur een jaarrekening moet opmaken en dat de accountant daarbij (met een samenstellingsopdracht) een nuttige rol kan vervullen. Als die door de accountant samengestelde

uitspraak niet duidelijk. Voor de goede orde: het is niet zo dat alleen registeraccountants controle-opdrachten uit mogen voeren.

3. En vanaf dat moment grotendeels gelijk waren aan de Gedrags- en beroepsregels voor Registeraccountants 1994.
4. Of het feit dat in de statuten 'registeraccountant' en niet 'accountant' of (ook) 'Accountant-Administratieconsulent' wordt genoemd (waarbij een registeraccountant kennelijk geacht wordt voornamelijk controle-opdrachten uit te voeren) mede aanleiding heeft gegeven voor de beoordeling, wordt ons uit de

5. Deze noot is niet de plaats om uitvoerig in te gaan op de vraag langs welke weg statuten uitgelegd moeten worden, maar in beginsel is onderscheid te maken tussen de meer op omstandigheden gebaseerde Haviltex (of redelijke) methode, en de CAO (of objectieve) methode. Vergelijk bijvoorbeeld J.R. Hurenkamp, 'Statuten, een kwestie van uitleg op maat?', *MvV* 2016, p. 159 en verder. Zie ook J.B. Huizink, *Groene Serie Rechtspersonen*, art 2:14 BW, aant. 8.6.
6. Je zou zelfs kunnen zeggen dat de Accountantskamer in zijn redenering de kennis van de gemiddelde stichtingsbestuurder of notaris mogelijk wat overschat.

jaarrekening er echter toe leidt dat een jaarrekening zonder controleverklaring ontstaat (in strijd met de wet of statuten), dient de accountant naar onze mening zich op grond van de specifieke casus de vraag te stellen of hij dan de opdracht kan aanvaarden. Dit strookt ook met een eerdere opvatting van de Accountantskamer (onderstreping door auteurs), hoewel daar sprake was van een wettelijke controleplicht⁷:

‘De Accountantskamer overweegt met betrekking tot hetgeen betrokkene in het eerste klachtonderdeel wordt verweten dat, wat er ook zij van het namens klager daartoe gestelde, niet zonder meer valt in te zien dat het een accountant nimmer is toegestaan een samenstellingsopdracht te aanvaarden van een controleplichtige cliënt. Dat wordt anders zodra het de accountant duidelijk is of moet zijn dat de cliënt zich aan de controleplicht zal onttrekken. In het onderhavige geval wist betrokkene in 2011 bij aanvang van zijn samenstelwerkzaamheden voor het boekjaar 2010 voor [C] Beheer B.V., dat [B], ondanks het feit dat hij door betrokkene op de controleplicht over 2009 was gewezen, de jaarrekening over dat jaar niet had laten controleren. [B] heeft kennelijk daarna ook de waarschuwing die betrokkene hem naar zijn zeggen voor het uitbrengen van de jaarrekeningen over 2010 betreffende [D] B.V. en [C] Beheer B.V. heeft gegeven, in de wind geslagen. Onder deze omstandigheden had betrokkene zich dienen te realiseren dat hij op grond van het bepaalde in artikel A-110.2 van de VGC gehouden was te vermijden dat hij in verband werd gebracht met rapportages en andere informatie die naar zijn oordeel een bewering bevat die niet volledig is, en had hij tegen het niet naleven van deze verplichting een waarborg moeten treffen.’

Wij signaleren die eerdere uitspraak, maar merken op dat die in de onderhavige casus minder relevant is, omdat hier geen sprake is van een wettelijke controleplicht en de statuten op dit punt, als gezegd, juist ruimte lieten om een samenstellingsopdracht uit te voeren.

4. Assurancekarakter

Vervolgens het meest interessante onderdeel van de uitspraak. Heeft de accountant met zijn rapportage zekerheid (assurance) verstrekt en daarmee in strijd gehandeld met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid? De Accountantskamer is van mening dat dit het geval is, door de gebruikte bewoording in de samenstel-

lingsverklaring (r.o 4.13). De betrokken accountant heeft in de samenstellingsverklaring:

- a. onvoldoende duidelijk gemaakt dat hij geen zekerheid heeft verstrekt over de juistheid van de jaarrekening;
- b. vermeld dat een aantal posten juist is weergegeven; en
- c. vermeld dat geen andere zaken bekend zijn geworden die in de samenstellingsverklaring tot uitdrukking hadden moeten worden gebracht.

De conclusie dat onvoldoende duidelijk is gemaakt dat geen zekerheid is verstrekt delen wij niet. De accountant heeft (zoals de Accountantskamer ook concludeert) de volgens par. A61A van Standaard 4410 facultatieve (!) woorden gebruikt dat geen sprake is van een controle- of beoordelingsverklaring. Die (nota bene onverplichte) toevoeging moet voor gebruikers van de samenstellingsverklaring voldoende duidelijkheid geven over de rol en verantwoordelijkheid van de accountant. Daarnaast heeft de accountant uitdrukkelijk vermeld dat de opdracht is uitgevoerd volgens Standaard 4410 en daarbij de term ‘samenstellingsopdrachten’ genoemd. Van de gemiddelde gebruiker mag wel verwacht worden dat hij zijn verstand gebruikt.⁸ Het verwijt van de Accountantskamer dat uitgebreidere bewoordingen over het jaar 2006 wel in de samenstellingsverklaring waren opgenomen is daarbij irrelevant. Op dat moment gold namelijk nog een verplichting om dit in de samenstellingsverklaring te vermelden.⁹

Het verwijt van de Accountantskamer dat in de samenstellingsverklaring is vermeld dat posten juist zijn weergegeven begrijpen wij niet. De accountant heeft inderdaad in zijn samenstellingsverklaring van een aantal posten aangegeven op welke wijze de jaarrekening door hem is samengesteld. Omschrijvingen die passen binnen een samenstellingsopdracht die de accountant in het kader van Standaard 4410 uitvoert – en niet tot assurance aanleiding geven. En wellicht is zelfs sprake van vooruitstrevendheid als de accountant beoogd heeft met deze extra toelichting meer transparant te zijn over de door hem uitgevoerde werkzaamheden. Nog niet zo heel lang geleden is de uitgebreide controleverklaring ingevoerd; niet goed is in te zien waarom bij het afgeven van een samenstellingsverklaring niet in diezelfde zin soortgelijke additionele informatie aan de gebruiker verschaft zou mogen worden (laat staan dat dat laakbaar zou zijn). Tot slot de vermelding dat de accountant geen andere zaken bekend zijn geworden. Ook dat lijkt ons

7. Uitspraak van de Accountantskamer van 14 december 2015 (ECLI:NL:TACAKN:2015:152), r.o 4.4.3.1.

8. En als de gebruiker echt een leek is zegt het hele onderscheid tussen samenstellen en controleren hem toch niets. Het is overigens soms goed te bedenken dat de mensen die dat onderscheid wel kennen tot een zeer kleine minderheid behoren. Het gebruiken van iets afwijkend vakjargon heeft daar geen enkele invloed op.

9. Hoofdstuk 4410 van de Richtlijnen voor de Accountantscontrole, par. 18g.

nog geen formulering die tot (assurance)zekerheid leidt. Zeker niet in combinatie met de tekst dat geen controle- of beoordelingsopdracht is uitgevoerd. Maar het vormt – in het licht van een samenstellingsopdracht en -verklaring – naar onze mening wel een toevoeging die minder voor de hand ligt. Zeker gelet op par. 20 van het Stramien voor Assurance-opdrachten die het volgende bepaalt:

‘Een accountant die rapporteert over een opdracht die geen assurance-opdracht binnen de reikwijdte van dit Stramien betreft maakt een duidelijk onderscheid tussen dat rapport en een assurance-rapport. Om gebruikers niet te verwarren vermijdt een rapport dat geen assurance-rapport is bijvoorbeeld [...] een vermelding op te nemen die redelijkerwijs zou kunnen worden verward met een conclusie op basis van voldoende en geschikte controle-informatie die is opgezet om de mate van vertrouwen van beoogde gebruikers te versterken in de uitkomst van de meting of evaluatie van een onderzoeksobject ten opzichte van de criteria.’

De door de accountant in de samenstellingsverklaring toegevoegde zinsnede dat ‘bij het uitvoeren van onze samenstellingsopdracht geen andere zaken bekend geworden die in dit rapport tot uitdrukking moeten worden gebracht’ heeft namelijk – door de negatieve geformuleerde bewoordingen – het karakter van een zinsnede uit een assurance-opdracht en zou daardoor bij de gebruiker van de samenstellingsverklaring teveel zekerheid kunnen impliceren, hetgeen par. 20 van het Stramien wil voorkomen. Als je de samenstellingsverklaring in zijn geheel beschouwd lijkt dat argument ons hier evenwel niet voldoende om die te veranderen in assurance. Het was wel beter geweest als de betrokken accountant die zinsnede niet had opgenomen.

Interessanter is naar onze mening de (door de Accountantskamer verder onbesproken gelaten) opmerking van de accountant dat hij ‘met het rapport omtrent de getrouwheid enkel heeft willen tegemoetkomen aan de wens van het bestuur om de samenstellingsverklaring in overeenstemming te laten zijn met de bewoordingen van haar statuten’ (r.o 4.13). Want juist hierdoor zou de indruk kunnen ontstaan dat de accountant de voorbeeldtekst van de samenstellingsverklaring niet heeft aangevuld om daarmee meer duidelijkheid te geven over zijn werkzaamheden (hetgeen op zich navolgenswaardig is), maar om de samenstellingsverklaring zo ver mogelijk richting een assurance-opdracht op te rekken. Als daarvan inderdaad sprake is lijkt ons dit verwijtbaar in het licht van par. 20 van het Stramien voor Assurance-opdrachten. Dat heeft richting de accountant dan overigens meer het karakter van het overtreden van de fundamentele beginselen van professionaliteit en integriteit, dan overtreding van het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.

Het is een beetje een kwestie van perspectief. Wellicht heeft deze accountant in zijn streven netjes op te schrijven wat hij wel en niet heeft gedaan niet de

meest duidelijke tekst opgeschreven, maar als je er een beetje welwillend naar kijkt kun je dat eigenlijk niet goed volhouden. De accountant beschrijft wat hij heeft gedaan, maakt duidelijk dat het geen controle- of beoordeling is en geeft de gebruiker nuttige informatie. Om hem daarvoor een tuchtrechtelijke maatregel op te leggen is vrij robuust en naar onze mening enigszins disproportioneel.

5. Waarderings- en resultaatbepalingsgrondslagen

Tot slot wordt het verwijt aan de accountant dat de toelichting op de grondslagen voor waardering en resultaatbepaling (beperkt tot ‘De jaarrekening is opgesteld in overeenstemming met in Nederland algemeen aanvaarde verslaggevingsregels’) te beperkt is, gegrond verklaard. Een terechte conclusie van de Accountantskamer. Een dergelijke toelichting is namelijk nietszeggend. De keuzemogelijkheden binnen ‘in Nederland algemeen aanvaarde verslaggevingsregels’ zijn zodanig dat een dergelijke omschrijving de gebruiker van de jaarrekening onvoldoende informatie geeft. Het maakt bijvoorbeeld nogal uit (om maar een paar willekeurige voorbeelden te noemen) of activa (dan wel bepaalde activa) op basis van actuele waarde of historische kostprijs worden gewaardeerd. En op welke wijze bijvoorbeeld voorzieningen voor incourantheid of oninbaarheid worden bepaald. De Accountantskamer voegt daar nog aan toe (r.o 4.18) ‘Aangezien de jaarrekening een andere grondslag heeft dan genoemd in de opdrachtbevestiging, kon betrokkene niet volstaan met een verwijzing naar de algemeen aanvaarde verslaggevingsregeling’. Als de Accountantskamer daarmee suggereert dat een dergelijke beperkte toelichting wel zou zijn toegestaan indien de grondslagen in de jaarrekening overeenkomen met de opdrachtbevestiging zijn wij het daarmee oneens. De jaarrekening moet (zelfstandig) een duidelijk (en volledig) beeld geven van de gehanteerde grondslagen voor waardering en resultaatbepaling. Interessant is hierbij dan ook de toevoeging in een reactie bij de samenvatting van deze uitspraak van de Accountantskamer op Accountant.nl.¹⁰ In die reactie wordt gesteld dat de NOvAA (de beroepsorganisatie voor Accountants-Administratieconsulenten destijds) accountants adviseerde: ‘refereer aan algemeen aanvaarde verslaggevingsregels mits (kort gezegd, de brief was uitvoeriger) aan de hoofdlijnen van Titel 9 is voldaan’. Naar wij vermoeden heeft de accountant in zijn verweer hierop geen beroep gedaan. Het zou hem naar onze mening ook niet baten, om de hiervoor door ons toegelichte redenen, maar het feit dat de NOvAA dit zo adviseerde zou wel als verzachtende omstandigheid mee mogen wegen (meestal krijgt de accountant op zijn

10. <https://www.accountant.nl/tucht/2019/8/uitspraak-over-getrouwheid-in-samenstellingsverklaring/>.

kop als hij zich *niet* aan de adviezen van de beroepsorganisatie houdt).

6. Afsluitend

Een berisping is een forse tuchtrechtelijke maatregel. Zeker als we bedenken dat op de conclusie van de Accountantskamer dat sprake is van een assurance-opdracht (door de zekerheid die in de samenstellingsverklaring wordt verstrekt), nog wel het een en ander valt af te dingen. Als de accountant, zoals door ons toegelicht, bewust de voorbeeldtekst van de samenstellingsverklaring heeft aangepast om hiermee maximaal op te schuiven richting een assurance-opdracht is de uitspraak van de Accountantskamer beter te begrijpen maar daarvoor biedt de uitspraak zelf eigenlijk geen steun.

Alles overziend is de tuchtmaatregel van een berisping in onze optiek nogal robuust. Op het terrein van de controleverklaring zien we de achterliggende jaren een ontwikkeling waarbij de 'standaard'-tekst wordt uitgebreid tot een long-form-variant die veel meer specifieke toelichting bevat. Wellicht dat de samenstellingsverklaring eenzelfde ontwikkeling te wachten staat en over enkele jaren deze accountant – in plaats van te worden berispt – wordt bejubeld omdat hij zijn tijd ver vooruit was.