

## GOEDKEURENDE VERKLARING, NON-OPINION-VERKLARING OF NON-AUDIT-MEDEDELING

*door H. Baas*

### 1 Inleiding

In de literatuur worden doorgaans drie situaties onderscheiden waarin de accountant als resultaat van zijn controle van een jaarrekening van een onderneming een non-opinion-verklaring afgeeft, te weten bij:

- het ontbreken van adequate informatie met betrekking tot een materiële post in de gecontroleerde jaarrekening;
- verschillen van inzicht tussen de verantwoordingsplichtige en de accountant omtrent de continuïteit van de onderneming. Hierbij wordt opgemerkt, dat ook veel schrijvers in dergelijke gevallen een afkeurende verklaring voorstaan;
- het ontbreken van een voor de controle toereikende interne en/of administratieve organisatie en de daarvan deel uitmakende interne controle. Deze ontoereikende organisatie houdt doorgaans verband met de aard en omvang van de gecontroleerde.

In het hierna volgende is de laatste situatie aan een nader onderzoek onderworpen.

### 2 Ontoereikende administratieve organisatie en/of interne controle en accountantscontrole

De door de accountant bij het aantreffen van ontoereikende interne controle bij een verantwoording af te geven mededeling heeft al heel wat stof tot discussie opgeleverd, terwijl, zoals uit deze publicatie blijkt, het laatste woord hierover ook nog niet is gezegd.

Om het probleem te analyseren, hebben wij gebruik gemaakt van een publicatie van H. J. de Heer<sup>1)</sup>. Deze stelt hierin onder meer, dat in de interne en administratieve organisatie en de daarmee verbonden interne controle onvervangbare elementen zijn begrepen. Deze onvervangbare interne controle komt niet voor verbijzondering tot accountantscontrole in aanmerking. De Heer doelt hier met name op de interne controle die rechtstreeks gebonden is aan het dagelijkse bedrijfsgebeuren en vervat is in de continuële uitoefening van beschikings-, bewarings-, registratie- en specifieke controlefuncties. Leemten in deze onvervangbare interne controle kunnen per definitie niet door een als facultatief intern controleur optredende accountant worden afgedekt. Dit in tegenstelling tot leemten in de vervangbare interne controle. Vervolgens stelt hij, dat de kwaliteit van de interne controle mede afhankelijk is van het economische motief. In verband hiermede spreekt hij van vermijdbare leemten in de interne controle, indien deze intern economisch verantwoord kunnen worden opgeheven en van onvermijdbare leemten, indien dit niet het geval is.

<sup>1)</sup> H. J. de Heer - De controlemiddelen van de accountant, opgenomen in Handboek Accountancy, hoofdstuk III - 10 par. 2.2.

Door combinatie zijn de volgende vier leemten mogelijk:

- vermijdbare leemten in de onvervangbare interne controle;
- vermijdbare leemten in de vervangbare interne controle;
- onvermijdbare leemten in de onvervangbare interne controle;
- onvermijdbare leemten in de vervangbare interne controle.

Hierna zal worden nagegaan, wat de accountant te doen staat bij het constateren van één van deze leemten.

### **3 Vermijdbare leemten in de onvervangbare interne controle**

Volgens de gangbare theorie (zie hoofdstuk 5) is het voor de accountant die leemten in de onvervangbare interne controle aantreft onmogelijk om te verklaren, dat de gecontroleerde verantwoording voldoet aan de eraan te stellen eisen. Een goedkeurende verklaring kan volgens deze theorie dan ook niet worden afgegeven.

Het betreft in deze situatie vermijdbare of wel subjectieve leemten. Volgens de GBR art. 13 lid 4 is het de accountant o.a. verboden een verklaring van oordeelonthouding af te geven indien hij andere beperkingen bij zijn onderzoek heeft aanvaard of aangebracht dan die voortvloeien uit objectieve verhinderingen. Het onderzoek zal daarom niet aan de te stellen vaktechnische eisen kunnen voldoen. Een controle-opdracht is dientengevolge voor de accountant niet aanvaardbaar, aangezien noch een goedkeurende noch een verklaring van oordeelonthouding kan worden afgegeven. Wel kan de accountant assistentie verlenen bij het samenstellen van de verantwoording. Artikel 6 GBR schrijft voor welke mededeling de accountant in dit geval in zijn rapport dient op te nemen.

Het is duidelijk, dat het vaststellen van het wel of niet vermijdbaar zijn van wel of niet onvervangbare interne controlemaatregelen een zeer subjectieve zaak is, die wellicht in dezelfde situatie door verschillende accountants verschillend zal worden beantwoord. Hierdoor kan het voorkomen, dat in de praktijk bij ongeveer gelijke gevallen door accountants verschillende mededelingen worden afgegeven. De gewenste duidelijkheid en eenheid in beroepsopvatting is hiermee niet gediend.

### **4 Vermijdbare leemten in de vervangbare interne controle**

Deze leemten, hoewel bewust door de ondernemingsleiding niet vermeden, zijn door de accountant, optredend als facultatief intern controleur, af te dekken. Het zou dus in principe mogelijk zijn om de controle af te sluiten met het afgeven van een goedkeurende verklaring. Het is echter te betwijfelen, of een dergelijke opdracht economisch verantwoord is. De met de controle verbandhoudende accountantskosten zullen vermoedelijk de door het bewust niet afdekken van bepaalde leemten in de vervangbare interne controle bespaarde kosten overtreffen. Dit zou een controle-opdracht irrationeel maken.

Op grond van het hiervoor in hoofdstuk 3 gestelde, zal echter, vanwege het vermijdbare karakter van de leemten, nimmer een verklaring van oordeelonthouding kunnen worden afgegeven. Het alternatief is dus ook hier de in hoofdstuk 3 genoemde administratieve dienstverlening.

## 5 Onvermijdbare leemten in de vervangbare en de onvervangbare interne controle

Deze leemten zijn hier tezamen besproken, omdat zij in de praktijk ook altijd gezamenlijk zullen voorkomen, terwijl bovendien onvermijdbare leemten in de vervangbare interne controle op grond van kostenoverwegingen door de accountant, optredend als facultatief intern controleur, uit economische overwegingen niet kunnen worden afgedekt. Zodra de accountant dus onvermijdbare leemten aantreft, maakt het voor hem geen verschil, of deze in de vervangbare of in de onvervangbare interne controle voorkomen.

Het is uit de praktijk bekend, dat de accountant in het algemeen slechts een beperkt onderzoek bij een onderneming behoeft in te stellen teneinde te constateren, of er onvermijdbare leemten in de al dan niet vervangbare interne controle bestaan. De vraag kan worden gesteld, of de accountant na constatering van dergelijke leemten een controle-opdracht kan aanvaarden en, zo ja, wat voor een verklaring door de accountant bij de jaarrekening van de gecontroleerde kan worden afgegeven. Volgens de algemeen geldende opvattingen zal het onmogelijk zijn om een goedkeurende verklaring te verstrekken. In de praktijk wordt in dergelijke gevallen doorgaans een verklaring van oordeelonthouding afgegeven. Ter illustratie: 88 van de 117 deelnemers (= 75.2%) aan de NIVRA-najaarsconferentie te Eindhoven waren deze mening toegedaan.

Hoewel dus blijkbaar de meerderheid van de Nederlandse accountants in dergelijke gevallen voor de verklaring van oordeelonthouding opteert, blijkt toch duidelijk, dat hieromtrent geen eenheid van opvatting bestaat. De voorstanders motiveren hun standpunt doorgaans met te wijzen op het feit, dat de accountant de enige deskundige is op het gebied van de administratieve controle, zodat in alle gevallen waarin rationele behoefte aan administratieve controle bestaat de accountant hierin behoort te voorzien.

Sommige voorstanders stellen overigens nog als eis voor een non-opinion-verklaring, dat bij de onderneming waar zij dergelijke leemten aantreffen eigendom en leiding van de onderneming in één hand zijn verenigd. De accountant kan dan namelijk aan de eigenaar/leider bevestigen, dat het door hem getoonde niveau van bestedingen en opbrengsten juist is. Mits de eigenaar/leider weet, dat hij het juiste niveau heeft getoond, heeft deze voor zichzelf de zekerheid omtrent de volledigheid en de juistheid van zijn jaarrekening. De accountantsfunctie is voor het door hem gestelde doel dus rationeel. In die gevallen waar eigendom en leiding niet in één hand zijn of in gevallen waar er meer dan één eigenaar/leider is, is volgens deze voorstanders de controlefunctie niet rationeel en daarom niet te aanvaarden.

Het is overigens opvallend, dat niet in alle publicaties die hierover handelen deze voorwaarde wordt gesteld, terwijl bij ons de indruk bestaat, dat in de praktijk deze voorwaarde ook niet of nauwelijks wordt gesteld.

Door de voorstanders wordt er ook op gewezen, dat de verklaring niet verder komt dan het gesloten verkeer. Zij stellen dat degenen die belang hebben bij een hoog vermogen en/of een hoge winst, b.v. de fiscus, duidelijk kunnen lezen, dat hun belang niet door de verklaring wordt gedekt. Voor degenen die belang hebben bij een minimumpositie, b.v. de kredietverleners, zou de verklaring wel van waarde zijn.

Ook de tegenstanders zijn het echter weer niet met elkaar eens. Zo is J. M. Vecht<sup>2)</sup> de mening toegedaan, dat de accountant controle-opdrachten bij derge-

lijke ondernemingen alleen kan aanvaarden mits hij de redelijke zekerheid heeft, dat binnen afzienbare tijd de leemten in de interne controle zullen zijn verdwenen. Gedurende de overgangsperiode zou het afgeven van oordeelonthoudingen zijn toegestaan. Een ieder zal begrijpen - en dit misschien uit eigen praktijk kunnen bevestigen - dat begrippen als „redelijke zekerheid” en „binnen afzienbare tijd” dermate rekbaar zijn, dat, ook al zou J. M. Vecht theoretisch gezien het gelijk aan zijn kant hebben, de accountant of zijn opdrachtgever hiermee weinig of misschien wel te goed uit de voeten kunnen.

Andere tegenstanders wijzen erop, dat de door de voorstanders gehanteerde begrippen „beperkte kring” en „gesloten verkeer” niet verdedigbaar zijn. Er bestaan volgens hen geen waarborgen, dat een dergelijke verklaring binnen een bepaalde kring blijft. Zij stellen, dat wat men niet in het maatschappelijke verkeer wil brengen men daarom ook niet in beperkte kring moet brengen.

Uit het voorgaande blijkt, dat er ten aanzien van de vorm van het accountantsoordeel bij jaarrekeningen van ondernemingen met onvermijdbare leemten in de al dan niet vervangbare interne controle onder de accountants bepaald geen eenheid van opvatting bestaat.

## 6 Het axiomatisch voorbehoud

Zoals hiervóór uiteengezet, zijn de meeste Nederlandse accountants de mening toegedaan, dat men bij ondernemingen met onvermijdbare leemten in de interne controle geen goedkeurende verklaring bij de verantwoording kan afgeven, aangezien men geen zekerheid kan verkrijgen omtrent de volledigheid m.b.t. de in de jaarrekening opgenomen baten en lasten. Op grond hiervan besluit men dan tot een oordeelonthouding. Als voorbeeld van de niet te controleren volledigheid wordt dan doorgaans gewezen op de mogelijkheid, dat bepaalde in- en/of verkooptransacties, geheel of gedeeltelijk, buiten de administratie zijn gehouden zonder dat de accountant hiervan tijdens zijn controle iets heeft bemerkt.

Het is opvallend, dat ditzelfde voorbeeld ook wordt gebruikt om de werking van het axiomatische voorbehoud toe te lichten. Volgens dit voorbehoud kan de accountant niet verantwoordelijk worden gesteld voor omissies welke bij het onderzoek van de administratie niet aan het licht kunnen worden gebracht.

Een voorwaarde voor de werking van dit voorbehoud is, dat de administratieve organisatie van de betreffende onderneming adequaat is. Bij de bepaling van de mate van adequaatheid wordt algemeen aanvaard, dat het economisch motief mede een rol speelt. Dit betekent, dat een adequate administratieve organisatie geen eensluidend begrip is, doch van onderneming tot onderneming zal verschillen. Het is dan namelijk afhankelijk van het bij ieder bedrijf economisch gezien hoogst haalbare. Ondernemingen die onvermijdbare leemten in hun interne controle hebben, kunnen in dit geval wel een adequate administratieve organisatie hebben.

Dit betekent, dat de accountant bij ondernemingen met een adequate administratieve organisatie niet verantwoordelijk kan worden gesteld voor door hem niet geconstateerde fouten in de verantwoording, mits het niet ontdekken van deze fouten een gevolg is van voor de betrokken onderneming, uit hoofde van

---

<sup>2)</sup> J. M. Vecht De accountantsverklaring, opgenomen in Handboek Accountancy, hoofdstuk I 50 par. 6.4.

het economische motief, onvermijdbare leemten in de interne controle. In dit geval zou dan namelijk het axiomatische voorbehoud gelden.

Op grond hiervan zou men moeten concluderen, dat het afgeven van een goedkeurende verklaring in dergelijke gevallen wel geoorloofd is.

7 Samenvatting

De door ons aanbevolen oplossingen van de onderscheiden problemen kunnen als volgt worden gerecapituleerd:

| <i>situatie</i>                                                                   | <i>voor accountant<br/>rationeel aanvaardbare<br/>opdracht</i> |                  | <i>door accountant te<br/>verstrekken mededeling<br/>mits uitkomst arbeid dit<br/>toelaat</i> |
|-----------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------|------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                                   | <i>controle</i>                                                | <i>non-audit</i> |                                                                                               |
| – vermijdbare leemten in de<br>onvervangbare interne controle                     | neen                                                           | ja               | non-audit-mededeling                                                                          |
| – vermijdbare leemten in de<br>vervangbare interne controle                       | neen                                                           | ja               | non-audit-mededeling                                                                          |
| – onvermijdbare leemten in de<br>vervangbare en onvervangbare<br>interne controle | ja                                                             | ja               | goedkeurende<br>verklaring<br>respectievelijk<br>non-audit-mededeling                         |

De in de gangbare beroepsopvattingen voor de hier behandelde problemen aanbevolen verklaring van oordeelonthouding komt in deze recapitulatie niet voor en is naar wij dachten voor geen der onderscheiden situaties een theoretisch aanvaardbare oplossing. Indien het door ons gestelde juist is, zou dit betekenen dat veel van de momenteel in de praktijk afgegeven verklaringen van oordeelonthouding ten onrechte werden verstrekt en zouden moeten worden vervangen door óf goedkeurende verklaringen óf door het teruggeven van de controle-opdracht en het, indien gewenst, aanvaarden van een non-audit-opdracht. Dit zou terecht een einde maken aan het onzes inziens oneigenlijke gebruik van de verklaring van oordeelonthouding. Het NIVRA zou dit in een meningsuiting dienen vast te leggen. Hiermede zouden zowel de accountants als de opdrachtgevers en de andere gebruikers van accountantsmededelingen zijn gediend.

Geraadpleegde literatuur

P. J. H. J. Bos, De accountant en de kleine onderneming, opgenomen in vijftig jaar MAB deel 2 accountancy  
Prof. A. B. Frielink, De GBR verklaard, commentaar op gedrags en beroepsregels  
H. J. de Heer, De controlemiddelen van de accountants; Handboek Accountancy  
Drs. I. Kleerekoper, Accountantsverklaring Encyclopedie van de Bedrijfsconomie, deel V controleleer  
NIVRA, Najaarsconferentie 1976, gehouden op 15 en 16 november 1976, te Eindhoven, onderwerp „De registeraccountant en de kleine onderneming”  
NIVRA, Lesbrieven leer van de accountantscontrole deel 1 Grondslagen  
Drs. L. J. M. Roozen, De verklaring van oordeelonthouding, MAB mei 1976 nr 5  
J. M. Vecht, De accountantsverklaring, Handboek Accountancy