

Oppassen voor dubieuze rol

Accountant moet vingers niet branden aan ontbrekende controleverklaring

Anton Dieleman

Een ontbrekende controleverklaring in de publicatiestukken van een (middel)grote rechtspersoon wordt niet altijd aangemerkt als belangrijk verzuim. Maar linksom of rechtsom heeft dit wel impact op de rol van de accountant. De accountant zal vanuit zijn rol in ieder geval niet akkoord moeten gaan met enige betrokkenheid bij de inrichtings- of publicatiejaarrekening als de rechtspersoon willens en wetens geen controleopdracht aan hem verstrekt.

Tot en met eind 2006 waren de Richtlijnen voor de Accountantscontrole ('RAC') van toepassing. RAC 205N bepaalde het volgende voor de situatie dat een controleplichtige cliënt weigerde een controleopdracht te verstrekken: de accountant werd 'zeer dringend ontraden' een andersoortige opdracht te aanvaarden. Hoewel de Richtlijnen de woorden 'zeer dringend ontraden' gebruikten, moest dit eigenlijk worden uitgelegd als 'de accountant behoort een dergelijke opdracht niet te aanvaarden'. Met het vervangen van de Richtlijnen voor de Accountantscontrole door de Controle- en Overige Standaarden ('COS') is deze RAC 205N vervallen. De consequentie daarvan is dat deze expliciete waarschuwing niet langer in de regelgeving is opgenomen.

Consequenties rechtspersoon

Indien een rechtspersoon de accountant geen controleopdracht verstrekt, terwijl sprake is van een wettelijke verplichting tot controle, heeft dit voor de rechtspersoon de volgende consequenties: allereerst kan – op basis van art. 2:393 lid 8 BW – iedere belanghebbende nakoming vorderen van de controleplicht. Een rechtspersoon die onder BW 2.9 valt en niet aan de deponeringsplicht voldoet kan vervolgens, op grond van art. 2:248 BW, in situaties van faillissement worden geconfronteerd met de zogenaamde omkering van de bewijslast. Daarbij wordt verondersteld dat het bestuur zijn taak

kennelijk onbehoorlijk heeft vervuld en op grond daarvan hoofdelijk aansprakelijk is ten opzichte van de schuldeisers. Een onbelangrijk verzuim wordt hierbij niet in aanmerking genomen. In deel I van deze tweeluik over de ontbrekende controleverklaring is uitgebreid toegelicht dat het ontbreken van een controleverklaring zeker niet in alle gevallen wordt aangemerkt als onbelangrijk verzuim.

Een controleplichtige rechtspersoon die de accountant geen opdracht verstrekt tot accountantscontrole van de jaarrekening kan niet tot vaststelling van de jaarrekening overgaan. Art. 2:393 lid 7 BW bepaalt namelijk dat de jaarrekening eerst kan worden vastgesteld nadat het bevoegde orgaan kennis heeft kunnen nemen van de controleverklaring. Die verklaring ontbreekt in deze situatie, zodat vaststelling van de jaarrekening niet mogelijk is. Consequentie daarvan is dat de rechtspersoon wordt beperkt in het dividendbeleid. Uitering van dividend is, op grond van art. 2:216 BW, slechts mogelijk op basis van de vastgestelde jaarrekening waaruit blijkt dat er voldoende vrije reserves aanwezig zijn. Overigens merk ik hierbij op dat voor de besloten vennootschap deze beperking na het van kracht worden van de gewijzigde wettelijke bepalingen in het kader van de flex-BV wordt versoepeld. Volledigheidshalve: voor de naamloze vennootschap geldt al een vergelijkbaar regime. Daar is uitering van dividend toegestaan op basis van de laatst vastgestelde jaarre-

Deel II – Rol accountant

Het komt nog met een zekere regelmaat voor dat het bestuur van een (middelgrote) controleplichtige rechtspersoon bezwaar heeft om de accountant een controleopdracht te verstrekken. Maar wat zijn de consequenties voor de accountant indien de directie weigert om voor de jaarrekening aan deze in BW 2.9 genoemde wettelijke verplichting te voldoen? Mag de accountant in een andere rol betrokken blijven bij de jaarrekening van een cliënt die dergelijke wettelijke verplichtingen niet nakomt? In deel I (AN, afl. 23, 2011) zijn de regelgeving en jurisprudentie rond een ontbrekende controleverklaring in de publicatiestukken van een (middel)grote rechtspersoon besproken.

kening, maar zijn tussentijdse uitkeringen mogelijk op basis van een tussentijdse vermogensopstelling.

Verantwoordelijkheid accountant

Mag de accountant voor de jaarrekening nu een andere opdracht dan een controleopdracht accepteren bij een rechtspersoon die onderworpen is aan een wettelijke controleplicht? In veel gevallen zal dit betekenen dat de accountant een samenstellingsopdracht uitvoert. Consequentie daarvan is dat de accountant niet alleen de jaarrekening samenstelt, maar daaraan meestal ook de – onvolledige (!) – Overige Gegevens toevoegt. Door die handelwijze is zelfs sprake van een zekere (actieve) betrokkenheid van de accountant bij de overtreding van deze regelgeving door de

rechtspersoon. Voor alle duidelijkheid: Het gaat hier dus niet om de situatie dat accountant A de jaarrekening van een controleplichtige rechtspersoon samenstelt en accountant B de controle van die jaarrekening uitvoert en daarbij een controleverklaring afgeeft. Een dergelijke combinatie is uiteraard gewoon aanvaardbaar binnen de regelgeving. De huidige Controlestandaarden gaan niet expliciet op het onderhavige vraagstuk in. Maar uit verschillende Controlestandaarden kan wel een bepaalde conclusie worden getrokken. Controlestandaard 210 ('Het overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten') maakt duidelijk¹ dat het wijzigen van een controleopdracht in een andere opdracht niet aanvaardbaar is als daarvoor geen redelijke rechtvaardiging bestaat. En als dit van toepassing is op het wijzigen van een controleopdracht in een niet-controleopdracht, geldt het naar mijn mening onverkort voor het aanvaarden van een andersoortige (niet controle-)opdracht bij een controleplichtige rechtspersoon. Controlestandaard 250 ('Het in overweging nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten') bevat in dit verband ook enkele aanknopingspunten die tot een terughoudende opstelling van de accountant zouden moeten leiden. Uiteraard zal bij sommigen de vraag opkomen of bij het ontbreken van een controleopdracht de Controlestandaarden wel van toepassing zijn. De accountant zal namelijk in veel gevallen een samenstellings- (of beoordelingsopdracht) uitvoeren en geen controleopdracht. Die vraag moet negatief worden beantwoord. Zowel Standaard 2410 (beoordelingsopdrachten) als Standaard 4410 (samenstellingsopdrachten) verklaren Controlestandaard 250 onverkort van toepassing, indien sprake is van overtreding van wet- en regelgeving. In dat verband wijs ik op de in paragraaf 39 van Controlestandaard 250 opgenomen bepaling. Deze geeft de accountant in overweging, bij overtreding van wet- en regelgeving, de opdracht terug te geven, ook al is de overtreding niet van materiële invloed op de jaarrekening. Motivering hiervoor is onder meer de schade die het continueren van betrokkenheid van de accountant in dergelijke gevallen kan opleveren voor het accountantsberoep.

Heldere scheidslijn

Daarnaast kan worden gewezen op art. A 110.2 van de VGC. Dit artikel bepaalt dat de accountant moet vermijden dat hij in verband wordt gebracht met rapportage die naar zijn oordeel een bewering bevat die (...) niet volledig is of een verkeerde indruk wekt als gevolg waarvan de bewering als misleidend kan worden ervaren. Dit geldt mijns inziens onverkort voor het verlenen van medewerking aan een jaarrekening (met Overige Gegevens) van een controleplichtige rechtspersoon waarvan het bestuur de accountant geen controleopdracht verstrekt. Voor mij is de conclusie helder: ondanks het vervallen van de bepalingen uit Richtlijn 205N dient de accountant ook in 2012 geen medewerking te verlenen aan het aanvaarden van een andersoortige opdracht indien sprake is van een controleplicht met betrekking tot de jaarrekening.

Jaarrekeningplicht

Soms wordt – hiertegenover – verdedigd dat de directie ook de wettelijke verplichting heeft om een jaarrekening op te maken. Als de accountant hieraan meewerkt, assisteert hij de rechtspersoon om aan deze wettelijke verplichting te voldoen. Dat de jaarrekening vervolgens ook aan accountantscontrole moet worden onderworpen, is een afzonderlijke verplichting die niet op de accountant rust, maar op het bestuur van de rechtspersoon. Een dergelijke houding – zo blijkt uit het voorgaande – vind ik onaanvaardbaar. Reden hiervoor is dat de accountant blijft meewerken aan een jaarrekening (met Overige Gegevens) die niet aan de wettelijke eisen voldoet. Voorts weet de accountant dat de door hem samengestelde jaarrekening (met onvolledige Overige Gegevens), dan wel daarvan afgeleide publicatiestukken, zullen worden gedeponeerd zonder controleverklaring.

Niet deponeren

Volledigheidshalve wijs ik er op dat de situatie waarbij de rechtspersoon de accountant geen controleopdracht verstrekt, parallellen vertoont met een cliënt die weigert aan de deponeringsplicht te voldoen. Toch is er naar mijn mening een belangrijk verschil tussen deze beide situaties. Het niet voldoen aan de deponeringsplicht

is op geen enkele wijze aan de accountant te wijten. Dit in tegenstelling tot het aanvaarden van een andersoortige opdracht bij een controleplichtige rechtspersoon. Als de accountant constateert dat de rechtspersoon niet aan de deponeringsplicht voldoet, betekent dit (uiteraard) dat de cliënt schriftelijk moet worden gewezen op de wettelijke verplichting en de consequenties van het niet nakomen (mogelijke boetes en eventuele omkering bewijslast bij faillissement). Tevens dient de accountant dit aspect mee te laten wegen in het (her)beoordelen van de integriteit van de cliënt bij het continueren van de opdracht. Als de cliënt desondanks blijft weigeren om de publicatiejaarrekening te deponeren bij het Handelsregister en de accountant oordeelt dat dit geen onaanvaardbare aantasting is van de integriteit van de cliënt, hoeft het in continuïteit optreden bij een dergelijke cliënt niet in alle gevallen verboden te worden. Uiteraard geldt ook hier dat iedere situatie op zijn eigen merites moet worden beoordeeld.

Dubieuze opdrachten standaard weigeren

Hoewel de waarschuwing uit RAC 205N waarbij het aanvaarden van een andere opdracht dan een controleopdracht bij een controleplichtige rechtspersoon zeer dringend wordt ontraden uit de regelgeving is verdwenen, ben ik stellig van mening dat de inhoud ervan ongewijzigd geldt. Sterker nog – gegeven de maatschappelijke functie van de accountant (lees: poortwachtersfunctie) moet hij dergelijke opdrachten zonder meer weigeren. Als alle accountants op dezelfde wijze zouden optreden, zal het probleem vanzelf uitsterven, dan wel tot minimale proporties worden gereduceerd. **An**

1. Controlestandaard 210.14 en A31



Anton Dieleman RA is directeur vaktechniek bij Mazars