

Dit document maakt gebruik van bladwijzers

INGETROKKEN PER 6 DECEMBER 2016

NBA-handreiking 1115

**Aanpassing van het oordeel in de controleverklaring
bij materiële tekortkomingen in de toelichting op
de jaarrekening**

20 december 2010

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



NBA

NBA-handreiking 1115 Aanpassing van het oordeel in de controleverklaring bij materiële tekortkomingen in de toelichting op de jaarrekening

NBA-handreiking 1115:	Aanpassing van het oordeel in de controleverklaring bij materiële tekortkomingen in de toelichting op de jaarrekening
Van toepassing op:	Accountants die controleopdrachten uitvoeren
Onderwerp:	Aanpassing van het oordeel in de controleverklaring bij materiële tekortkomingen in de toelichting op de jaarrekening
Datum:	20 december 2010
Status:	NBA-handreiking, geen dwingende bepalingen. Wanneer in de tekst het woord 'dient' of een synoniem daarvan wordt gebruikt, betreft het een verwijzing naar wettelijke of overige verplichtingen.
Relevante regelgeving:	<ul style="list-style-type: none">• Standaard 705 <i>Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant</i>

Aanpassing van het oordeel in de controleverklaring bij materiële tekortkomingen in de toelichting op de jaarrekening

Inhoudsopgave

1 Inleiding	4
2 Standaard 705 paragraaf 19	5
3 Voorbeeldtekst als uiterste middel	6
4 Voorwaarden om de aangepaste verklaring te kunnen verstrekken	7
5 Consistentie	8

INGETROKKEN PER 6 DECEMBER 2016

1 Inleiding

Vanaf 15 december 2010 gelden nieuwe voorbeeldteksten als uitkomst van een uitgevoerde controleopdracht. Ter ondersteuning van de leden heeft de NBA een set met voorbeeldteksten beschikbaar gesteld. Een nieuw voorbeeld ziet op het geval waarbij de accountant ter onderbouwing van een aangepast oordeel alsnog een achterwege gelaten toelichting opneemt in zijn verklaring. Het doel van deze NBA-handreiking is het geven van een nadere uitleg bij de toepassing van Standaard 705 *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant* paragraaf 19 en dit te illustreren aan de hand van een voorbeeld. Een denkbare situatie is die waarbij een cliënt ten onrechte de toelichting op de bezoldiging van bestuurders uit 2: 383 BW achterwege heeft gelaten, zij het dat er meer voorbeelden mogelijk zijn¹.

¹De eisen uit Standaard 705 gelden bijvoorbeeld ook bij een tekortkoming in de toelichting aangaande de verplichting die volgt uit artikel 6 van de Wet openbaarmaking uit publieke middelen gefinancierde topinkomens (WOPT) of bij andere tekortkomingen in de toelichting.

2 Standaard 705 paragraaf 19

Standaard 705 *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant* vereist dat de accountant, indien de jaarrekening een materiële afwijking bevat die niet op een ontbrekende toelichting deze, onder randvoorwaarden, alsnog opneemt in de onderbouwing van een aangepast oordeel bij de jaarrekening. In paragraaf 19 staat:

“Indien er een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten aanwezig is die betrekking heeft op het niet toelichten van informatie waarvan vereist is dat deze wel toelicht wordt, dient de accountant:

- a Het niet-toelichten te bespreken met degenen belast met governance;
- b De aard van de weggelaten informatie te beschrijven in de paragraaf over de onderbouwing voor de aanpassing van het oordeel; en
- c Tenzij dit is verboden door wet- of regelgeving, de weggelaten toelichtingen op te nemen, onder de voorwaarde dat het praktisch uitvoerbaar² is dit te doen en de accountant voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen over de weggelaten informatie. “

De door de NBA beschikbaar gestelde voorbeeldtekst geeft een voorbeeld van het invullen van deze verplichting en ziet op de situatie waarbij:

- a het door het Bestuur achterwege laten van desbetreffende toelichting ertoe leidt dat de jaarrekening op dit onderdeel afwijkt van de bij- of krachtens de wet gestelde eisen; en
- b de accountant is aangesteld om de jaarrekeningcontrole uit te voeren en van mening is dat de onder a. genoemde afwijking van de bij- of krachtens de wet gestelde eisen materieel is.

² Naar aanleiding van deze NBA-handreiking is geconstateerd dat er een fout in de vertaling zit. Met deze aanpassing sluiten we aan bij de vertaling zoals afgestemd met de EC en worden paragraaf 19 en A19 met elkaar in lijn gebracht.

3 Voorbeeldtekst als uiterste middel

De door de NBA beschikbaar gestelde voorbeeldtekst is een uiterst middel. De accountant zal het Bestuur van een entiteit immers altijd eerst in de gelegenheid stellen de (concept)jaarrekening alsnog in overeenstemming te brengen met wet- en regelgeving. Indien het Bestuur van de entiteit weigert een foutieve (concept)jaarrekening aan te passen zal de accountant de kwestie bespreken met de organen belast met governance, eveneens met als doel het Bestuur van de entiteit ertoe te bewegen de (concept)jaarrekening alsnog in overeenstemming te brengen met wet- en regelgeving.

Pas wanneer het Bestuur van de entiteit en ook de organen belast met governance blijven weigeren de (concept)jaarrekening in overeenstemming te brengen met wet- en regelgeving en de ontbrekende toelichting bovendien van materieel belang is, zal de accountant de ontbrekende toelichting alsnog opnemen in de onderbouwing van een aangepast oordeel bij de jaarrekening.

In de voorbeeldverklaring is hiervan het volgende voorbeeld gegeven:

“Onderbouwing van het oordeel met beperking:

*In de toelichting van de enkelvoudige jaarrekening heeft geen vermelding plaatsgevonden van de bezoldiging van bestuurders en commissarissen hetgeen een afwijking is van artikel 2: 383 lid 1 BW. Het bedrag van de bezoldigingen, met inbegrip van de pensioenlasten, en van de andere uitkeringen bedraagt voor de gezamenlijke (gewezen) bestuurders: **xyz** en bedraagt voor de gezamenlijke (gewezen) commissarissen **abc**.”*

Voor het gegeven voorbeeld van de bestuurdersbezoldiging geldt overigens dat artikel 2:363 lid 3 BW uitdrukkelijk bepaalt dat vermeldingen ex artikel 2:383 BW³ niet achterwege mogen blijven. Daar waar de entiteit verplicht is een toelichting op te nemen over de bezoldiging van bestuurders geldt derhalve dat de wetgever reeds heeft bepaald dat het ontbreken daarvan in alle gevallen van materieel belang is.

³ Artikel 383 is niet van toepassing op een besloten vennootschap waarbij de opgave herleid kan worden tot een enkele natuurlijke persoon of op een naamloze vennootschap, met uitzondering van een naamloze vennootschap waarvan de statuten uitsluitend aandelen op naam kennen, een blokkeringsregeling bevatten en niet toelaten dat met medewerking van de vennootschap certificaten aan toonder worden uitgegeven.

4 Voorwaarden om de aangepaste verklaring te kunnen verstrekken

Tenzij verboden door wet- en of regelgeving, zijn de voorwaarden voor de accountant om een ontbrekende toelichting te kunnen opnemen in de onderbouwing van een aangepaste verklaring:

- a dat het opnemen van de informatie praktisch uitvoerbaar moet zijn;
- b de accountant op dit onderdeel beschikt over voldoende en geschikte controle-informatie;

In paragraaf A19 wordt toegelicht wat bedoeld wordt met praktisch uitvoerbaar:

“Het toelichten van de achterwege gelaten informatie in de paragraaf “Onderbouwing voor de aanpassing” is niet praktisch uitvoerbaar indien:

- a *De toelichtingen niet door het management zijn opgesteld, of de toelichtingen om een andere reden niet direct beschikbaar zijn voor de accountant; of*
- b *Naar het oordeel van de accountant de toelichtingen in verhouding tot de controleverklaring veel te omvangrijk zouden zijn.”*

De situatie waarbij de toelichting niet door het management is opgesteld en de informatie ook niet direct beschikbaar is om de ontbrekende toelichting alsnog geheel te kunnen opnemen in de verklaring kan zich voordoen in gevallen waarbij belangrijke (in)schattingen en subjectieve elementen een grote rol spelen, denk aan het ontbreken van een adequate risicoparagraaf in de toelichting op de jaarrekening.

Bij het gegeven voorbeeld, waarbij sprake is van een ontbrekende toelichting op de bestuurdersbezoldiging ex 2: 383 BW, geldt voor de praktische uitvoerbaarheid dat de relevante (controle-)informatie over die ontbrekende toelichting voor de accountant doorgaans direct beschikbaar zal zijn. In het kader van de beschikbaarheid van informatie geldt bovendien dat het een randvoorwaarde is voor een controleopdracht dat het Bestuur van een entiteit de accountant toegang verschaft tot alle informatie waarvan het Bestuur zich bewust is die relevant is voor het opstellen van de jaarrekening, zoals de vastleggingen, documentatie en andere aangelegenheden. Mocht het Bestuur van een entiteit de accountant de toegang weigeren tot relevante informatie dan heeft de accountant de verplichting te overwegen zijn opdracht (tussentijds) te beëindigen.

5 Consistentie

De NBA realiseert zich dat discussie mogelijk is over het doel van de controle en de rolverdeling tussen het bestuur van de entiteit en de accountant. Titel 9 Boek 2 BW kent voor de accountant geen expliciet verbod om de (wettelijk) verplichte toelichting, waarvan het Bestuur geen melding heeft gemaakt in de jaarrekening, op te nemen in de onderbouwing van het oordeel over de jaarrekening. Als vermeld is de accountant daartoe wel verplicht op grond van Standaard 705 paragraaf 19.

Met betrekking tot de vraag of de accountant met de vermelding mogelijk de geheimhoudingsregels overtreedt, heeft de NBA overwogen dat het openbaar maken van de door de accountant afgegeven aangepaste verklaring bij de jaarrekening een verantwoordelijkheid is van het Bestuur van de entiteit. Immers, niet de accountant maar het bestuur maakt de jaarrekening inclusief de verklaring van de accountant openbaar. Tussen de verklaring van de accountant en de openbaarmaking zit dus nog de handeling van het Bestuur van de entiteit. De accountant zal daarom normaliter in geen van de gevallen zelfstandig overgaan tot het openbaar maken van informatie en het daarmee overtreden van zijn geheimhoudingsplicht.

Met de thans beschikbare voorbeeldteksten heeft de NBA consistentie aangebracht tussen de behandeling van materiële cijfermatige afwijkingen in de jaarrekening en materiële afwijkingen die zien op toelichtingen. Er is geen principieel onderscheid meer tussen de toepassing van NV COS 705 paragraaf NV COS paragraaf 17 (getallen) en 19 (toelichtingen). Deze benaderingswijze is internationaal consistent, de NBA sluit hiermee aan bij International Standard on Auditing 705 *Modifications to the opinion in the independent auditor's report*.

Voor degenen die kennis willen nemen van de volledige tekst van Standaard 705 *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant* verwijzen we naar de Handleiding Regelgeving Accountancy (HRA).

INGETROKKEN PER 6 DECEMBER 2016

OKKEN PER 6 DECEMBER 2016

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



Postbus 7984
1008 AD Amsterdam
Antonio Vivaldistraat 2-8
1083 HP Amsterdam
T 020 301 03 01
nba@nba.nl
www.nba.nl