

Assurance of niet? Toepassing van NV COS 3000 op een boeterapport ten behoeve van de NMa

*Noot bij Accountantskamer 3 augustus 2012
(11/902 Wtra)*

mr. drs. J.F. Garvelink en A. Dieleman RA*

Betrokken accountants hebben in opdracht van de Nederlandse Mededingingsautoriteit de financiële positie en draagkracht van klaagster onderzocht. Doelstelling van deze opdracht was om vast te stellen welke boete de NMa aan klaagster maximaal zou kunnen opleggen, zonder dat klaagster failliet zou gaan. Klaagster verwijt betrokken accountants dat zij in strijd met standaard 4400 ('Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie') hebben gehandeld. Betrokken accountants verweren zich met de stelling dat zij een adviesopdracht hebben uitgevoerd.

De Accountantskamer overweegt dat het voor accountants niet altijd duidelijk is welke standaard van toepassing is, maar dat door de aard van de opdracht deze kwalificeert als assurance-opdracht zoals bedoeld in standaard 3000. Dat betekent dat de Accountantskamer de gedragingen van de betrokken accountants toetst aan die standaard. Het oordeel is dan dat de accountants tekort zijn geschoten; de rapportage voldoet niet aan de daaraan te stellen eisen en de kwaliteit van de verrichte werkzaamheden voldoet niet. De Accountantskamer legt de maatregel van waarschuwing op waarbij rekening wordt gehouden met de onduidelijkheid omtrent de interpretatie van het normenkader.

De auteurs beogen bij te dragen aan het debat over dat normenkader. Zij volgen de accountantskamer niet in de gedachte dat standaard 3000 hier van toepassing zou zijn, wel in het oordeel dat de rapportage onvoldoende duidelijk was en dat de verrichte werkzaamheden niet voldeden. De auteurs besteden ook aandacht aan de vraag of deze opdracht überhaupt aanvaard had mogen worden.

Inleiding

Een accountant kan velerlei opdrachten krijgen. Naast de bekende opdracht tot controle van de jaarrekening of de (veel vaker voorkomende) opdracht tot het samenstellen van de jaarrekening bestaat er een scala aan opdrachten, variërend van niet gereguleerde adviesopdrachten tot assurance en aan assurance verwante opdrachten.¹ Dat is enigszins een

mijnenveld voor accountants. De VGC² is altijd van toepassing. Assurance en daaraan verwante opdrachten worden bestreken door de standaarden van de NV COS,³ maar er zijn ook veel werkzaamheden waar geen standaard voor bestaat.⁴ In de praktijk blijkt het vaak lastig te bepalen of een standaard van toepassing is, en zo ja, welke standaard dat dan is. In een eerdere zaak heeft de Accountantskamer al eens verzuucht dat:

'binnen de beroepsgroep in sterke mate onduidelijkheid bestaat over de vraag of, en zo ja met inachtneming van welk onderdeel van de NV COS – zoals het Stramien en/of Standaard 3000, of Standaard 4400 (of de voor het onderhavige geval niet toepasselijke Standaard 5500N) – werkzaamheden dienen te worden getoetst als voormeld (...).'⁵

- * De auteurs zijn respectievelijk advocaat te Amsterdam en accountant (directeur vaktechniek) bij Mazars in Rotterdam.
1. Zie hieronder omtrent de betekenis van de term assurance.
 2. Verordening gedragscode.
 3. Nadere voorschriften controle en overige standaarden.
 4. Voor een aantal bijzondere opdrachten zijn er wel praktijkhandleidingen van de NBA en SRA. De NBA praktijkhandleiding PH 1111 'Onderscheid tussen overige opdrachten enerzijds en assurance en aan assurance verwante opdrachten anderzijds' en SRA praktijkhandleiding 'Bijzondere opdrachten' helpen de accountant bij het bepalen van de aard van zijn werkzaamheden. Bijzonder praktisch is voorts het diagram dat is opgenomen in B. Major (red): *Auditing & Assurance, Bijzondere opdrachten*, Noordhoff 2012.
 5. Accountantskamer 25 februari 2011, 10/463 Wtra AK, L/JN YH0144, r.o. 4.9. De Accountantskamer verwijst in de besproken uitspraak in r.o. 4.4.2 naar deze uitspraak. Voor de goede orde zij vermeld dat mr. Garvelink als advocaat betrokken was bij die eerdere procedure; naar de uitspraak wordt in deze noot dus wel verwezen, maar de uitspraak wordt in deze noot niet becommentarieerd.

Die worsteling is ook in de hier besproken uitspraak zichtbaar. De accountant meent dat hij een niet gereguleerd advies heeft geschreven, de klager verwijt hem schending van NV COS 4400 (overeengekomen specifieke werkzaamheden), en de Accountantskamer komt tot het oordeel dat NV COS 3000 (overige assurance-opdrachten) zou zijn geschonden.

Dat dit voor accountants een mijnenveld is blijkt ook uit een uitspraak van de Accountantskamer van recentere datum.⁶ Daar concludeert de Accountantskamer dat door de gekozen bewoordingen in de rapportages sprake was van een assurance-opdracht, hoewel de opdracht expliciet als opdracht onder NV COS 4400 was gekwalificeerd door de betrokken accountant.⁷

Wij zullen hieronder toelichten waarom wij van mening zijn dat de Accountantskamer hier zelf ook slachtoffer wordt van de bestaande onduidelijkheid. In onze ogen is de keuze te toetsen aan NV COS 3000 ongelukkig. Allereerst beschrijven wij evenwel de casus.

De casus

Onderneming O produceert diervoermiddelen. Onderneming O overtreedt daarbij kennelijk het Kartelverbod van de Mededingingswet.⁸ De NMa wil Onderneming O een boete opleggen. De hoogte van die boete wordt (mede) bepaald door het draagvermogen van de onderneming. Anders geformuleerd: de boete mag niet zo hoog zijn dat die tot het faillissement zou leiden.

De NMa vraagt de betrokken accountants dus op enig moment om te beoordelen hoeveel Onderneming O kan betalen zonder failliet te gaan.⁹ Het is niet makkelijk om uit de uitspraak te halen wat precies de opdracht aan de accountants was, of wat er precies in het rapport staat, maar wij begrijpen in ieder geval dat de opdracht aan de accountants met zich bracht dat zij zich daarbij moesten baseren op 'historische en geverifieerde informatie'.¹⁰ Vermoedelijk hield de opdracht in dat de accountants zich moesten baseren op de gecontroleerde jaarrekeningen over voorafgaande jaren.

Voorafgaand aan de totstandkoming van het rapport is in ieder geval het volgende gebeurd:

- Onderneming O laat op 29 april 2010 een 'ability to pay' rapport opstellen, gebaseerd op haar businessplan 2010 – 2015. Volgens dit rapport zou de maximale boete € 2,2 miljoen zijn;
- zowel de bank als de aandeelhouders van Onderneming O geven aan geen extra geld ter beschikking te willen stellen voor het betalen van een eventuele boete mocht blijken dat O deze niet uit eigen middelen zou kunnen betalen;
- op 16 september 2010 vindt een hoorzitting plaats waarbij de NMa Onderneming O hoort omtrent de op te leggen boete. Ook de accountants zijn aanwezig (niet helder is in welke hoedanigheid zij daar aanwezig zijn). De accountants hebben daarbij kennelijk ook zelf vragen kunnen stellen (op welke grond dat was en in hoeverre dat gebeurd is blijkt niet).

Op 9 december 2010 brengen de accountants een rapport uit. Gebaseerd op de jaarrekeningen 2007 – 2009 concluderen zij dat waarschijnlijk is dat Onderneming O € 9 miljoen zal kunnen betalen zonder te failleren. Hoe het rapport tot dat inzicht komt vermeldt de uitspraak niet. Kennelijk was dat bedrag niet, althans niet in voldoende mate, bij Onderneming O beschikbaar, zodat het om een prognose moet gaan.

Die indruk wordt versterkt doordat er in het rapport kennelijk rekening is gehouden met een verwacht verlies over het lopende boekjaar 2010, en doordat het rapport vermeldt dat de benodigde liquiditeiten ontbreken zodat er een afbetalingsregeling zal moeten worden getroffen. Het rapport gaat bovendien kennelijk uit van de verwachting dat Onderneming O bijna de helft van de te betalen boete extern zal kunnen financieren.¹¹

Onderneming O stelt naar aanleiding van het rapport vragen aan de accountants. Deze geven antwoord (nadat zij het concept voor die reactie aan hun opdrachtgever, de NMa, hebben voorgelegd). Kennelijk is in deze brief een nadere toelichting gegeven op wat de Accountantskamer noemt de retrospectieve benadering, te weten het feit dat de accountants zich hebben gebaseerd op geverifieerde historische informatie.¹² Wij leiden daaruit af dat dat niet in het rapport zelf is toegelicht.

De klacht en de beslissing

Onderneming O klaagt dat de accountants onzorgvuldig hebben gehandeld en met name het bepaalde in NV COS 4400¹³ hebben geschonden.¹⁴ Klagers hebben kritiek op zowel de vorm als de inhoud van het rapport (zie hieronder). De accountants voeren onder meer aan dat geen sprake was van een rapport als bedoeld in NV COS 4400, maar van een adviesopdracht waar geen specifieke standaard voor bestaat. Zij voeren voorts inhoudelijk verweer.

De Accountantskamer komt allereerst tot het oordeel dat beide partijen ongelijk hebben. De Accountantskamer oordeelt dat sprake is van een assurance-opdracht als bedoeld in NV COS 3000. Zoals hieronder zal worden toegelicht is dat een zwaardere norm dan standaard 4400. Toetsend aan de norm van standaard 3000 verwijt de Accountantskamer de accountants het volgende:

- uit het rapport blijkt niet (voldoende) dat sprake is van een assurancerapport;¹⁵

6. 12/915 Wtra AK, uitspraak d.d. 19 maart 2013. Wij bespreken deze uitspraak hier verder niet.
7. In hoeverre een accountant kan dicteren onder welke standaard hij zijn werkzaamheden uitvoert door een bepaalde standaard van toepassing te verklaren en te hanteren valt buiten het bestek van deze noot.
8. Wanneer de overtreding plaatsvond weten wij niet.
9. Vergelijk r.o. 2.1 van de uitspraak. Hoewel de Accountantskamer het hier heeft over 'beoordelen' begrijpen wij de uitspraak verder zo dat er geen beoordelingsopdracht als bedoeld in NV COS 2400 is gegeven.
10. Uitspraak 4.5.1. Kennelijk stond dat niet zo in het uiteindelijke rapport.
11. Een en ander is te vinden in overweging 2.6 van de uitspraak.
12. R.o. 2.9. Wat er precies is gevraagd en hoe de antwoorden luiden staat niet in de uitspraak. De opmerking over de retrospectieve benadering staat in r.o. 4.5.1
13. NV COS 4400 is getiteld: 'Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie'.
14. Het gaat om de klachtonderdelen a en d (r.o. 3.1) die door de Accountantskamer gezamenlijk worden behandeld.
15. R.o. 4.5.1 en NV COS 3000 paragraaf 49 onder a.

- uit het rapport blijkt niet dat het is gebaseerd op historische geverifieerde informatie, hetgeen een beperking is die moest worden vermeld;¹⁶
- in het rapport hanteren de accountants een solvabiliteitsgrens, maar zij vermelden ten onrechte niet op grond van welke overwegingen zij dat doen. Zij hebben dat wel toegelicht in hun brief van 25 februari 2011, maar dat is te laat. Daarnaast hadden de accountants alternatieven voor die grens, en de gevolgen daarvan voor hun rapport, moeten tonen;¹⁷
- ten onrechte is het projectierisico (het risico dat toekomstprojecties op basis van historische informatie onjuist zullen blijken te zijn) niet toegelicht in het rapport. De kennelijk later in de brief van 25 februari 2011 verstrekte toelichting verandert dat niet;¹⁸
- ten onrechte hebben de accountants onvoldoende onderzoek gedaan alvorens te concluderen dat externe financiering ad € 4,3 miljoen mogelijk zou zijn.¹⁹
- de accountants hebben ten onrechte geen hoor en wederhoor hebben toegepast.²⁰

De Accountantskamer verwijt de accountants niet dat zij zich hebben beperkt tot een (in de uitspraak als retrospectief aangeduide) analyse, omdat dit – zo begrijpen wij – in de opdrachtvoorwaarden was besloten.²¹ Hetzelfde geldt voor de (verworpen) klacht dat de accountants hun reactie op vragen van Onderneming O niet eerst met hun opdrachtgever hadden mogen bespreken.

De aanvaardbaarheid van de opdracht

De Accountantskamer gaat niet in op de vraag of de accountants de onderhavige opdracht konden aanvaarden.²² De Accountantskamer aanvaardt wel dat de inhoud van de opdracht van de NMa, waaronder kennelijk de opdracht zich te baseren op geverifieerde historische financiële informatie, door de NMa als opdrachtgever bepaald kan worden.

De vraag of de opdracht in de vorm zoals wij die afleiden uit de uitspraak te aanvaarden was is hier niet snel bevestigend te beantwoorden. Tenminste was sprake van een aantal belangrijke bedreigingen, waarvan ons niet duidelijk is of daar waarborgen voor te treffen waren, en zo ja of dat dan is gebeurd.²³ (Gelet op de uiteindelijke uitspraak lijkt het daar niet op).

Een eerste bedreiging zou zijn dat de opdrachtgever hier meerdere lastig te aanvaarden beperkingen heeft aangebracht. Zo moesten de accountants kennelijk uitgaan van de gecontroleerde jaarrekeningen tot en met 2009 om uitspraken te doen over hetgeen onderneming O in de jaren 2011 en verder zou kunnen betalen.²⁴ Voor een in essentie prospectief rapport is dat een beperking die een accountant zich moeilijk kan laten opleggen omdat historische financiële informatie vaak weinig zegt over de toekomst, zodat het verkrijgen van een deugdelijke grondslag zonder tenminste andere aspecten (prognoses bijvoorbeeld) in ogenschouw te nemen op voorhand bezwaarlijk lijkt.²⁵

Hetzelfde geldt voor het feit dat de accountants kennelijk geen contact hadden met onderneming O, hetgeen voor een rapport als het onderhavige het verkrijgen van een deugdelijke grondslag erg moeilijk, waarschijnlijk zelfs onmogelijk, maakt.²⁶

Meer in het algemeen is het feit dat er hier een conflict tussen opdrachtgever en de bron van de benodigde informatie,

onderneming O, speelde een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis.

Het beroep dat de accountants doen op door de NMa opgelegde geheimhouding om te verdedigen dat zij geen hoor en wederhoor hebben toegepast vormt, indien juist, ook een indicatie van een substantiële bedreiging. Hoe de accountants dachten dat er ten opzichte van onderneming O geheimhouding moest, en kon, worden betracht waar het ging om het opleggen van een boete aan die onderneming is niet helder, maar het moet tevoren duidelijk zijn geweest dat het zeer waarschijnlijk was dat onderneming O met (de gevolgen van) het rapport te maken zou krijgen, zodat het hier om een drogredenering lijkt te gaan.

Ook aan de zijde van onderneming O zijn overigens omstandigheden te noemen die een bedreiging voor de accountant zouden kunnen vormen. Zo kun je de vraag stellen of onderneming O niet enige invloed kon uitoefenen op de mededelingen van aandeelhouders en bankiers dat zij geen verder geld zouden willen verstrekken.²⁷

Of de opdracht überhaupt aanvaardbaar was is dus de vraag. Tenminste hadden de accountants dan de nodige waarborgen moeten treffen. Daar blijkt uit de uitspraak weinig van. De opdracht aanvaarden als assurance-opdracht lijkt nog moeilijker.²⁸ Voor de accountants spreekt dat zij dat hier ook niet hebben gedaan. De accountants komen vervolgens meteen in de problemen omdat zij de aard van de opdracht kenne-

16. R.o. 4.5.1 en NV COS 3000 paragraaf 49 onder e.

17. R.o. 4.5.2. Een verwijzing naar NV COS 3000 is niet gegeven.

18. R.o. 4.5.2. Een verwijzing naar NV COS 3000 is niet gegeven.

19. R.o. 4.5.2. Een verwijzing naar NV COS 3000 is niet gegeven.

20. R.o. 4.6.

21. Kennelijk is daar ook eerst ter zitting door klagers een opmerking over gemaakt; r.o. 4.5.1 onderaan.

22. Kennelijk was dat geen onderdeel van de klacht (zie de samenvatting in r.o. 3.1 van de uitspraak). De Accountantskamer maakt aan het einde van r.o. 4.5.1 wel een opmerking over de opdrachtverstrekking, maar doet dat kennelijke eigener beweging. Het gaat daarbij om het al dan niet juist toepassen van een EG verordening; wij gaan daar hier niet op in.

23. Vergelijk VGC B1.210.7 en 8 die gelden bij alle opdrachten, assurance of niet.

24. De boete is medio december 2010 opgelegd. Toen kon er nog geen jaarrekening 2010 zijn geweest, de betalingsverplichting kan op zijn vroegst in 2011 zijn ingegaan.

25. Op het eigen *ability to pay* rapport van onderneming O lijken de accountants geen acht te hebben geslagen. Waarom zij dat niet hebben gedaan vertelt het verhaal niet. Overigens zou dat rapport door een professioneel kritische accountant wel met een gezonde dosis scepsis zijn gezien, nu onderneming O in dit geval natuurlijk belang had bij pessimistische vooruitzichten.

26. Dit verwijt de accountantskamer de accountants wel, zie hieronder.

27. Hetgeen overigens geen excuus is er geen aandacht aan te besteden; zie hieronder.

28. Zolang er geen medewerking van Onderneming O was is het lastig voorstelbaar dat die bedreiging beheerst had kunnen worden. Wij komen daar hieronder op terug.

lijk niet, of onvoldoende duidelijk, hebben verwoord in hun rapport.

Assurance, NV COS 3000

Voor wij op de uitspraak ingaan maken wij een paar opmerkingen over assurance. Het meest bekende voorbeeld van assurance is dat van de controle van historische financiële informatie (meestal jaarrekeningen), waar ook de meeste standaarden op zien. Assurance is evenwel niet beperkt tot de controle van historische financiële informatie; voor dergelijke overige assurance opdrachten bestaat NV COS 3000. Deze standaard is voor een aantal specifieke gevallen nader uitgewerkt. Wij noemen met name standaard 3400 die ziet op toekomstgerichte financiële informatie (prognoses). Assurance raakt aan de kern van het accountantsberoep; het verstrekken van (een mate van) zekerheid. Alleen waar een accountant assurance verstrekt beoogt hij de gebruiker van zijn werkzaamheden een mate van zekerheid te verstrekken omtrent de informatie waarbij hij een mededeling doet.²⁹ In alle andere (de meeste) gevallen is van het verstrekken van zekerheid geen sprake.³⁰ In de praktijk blijkt overigens dat daar een belangrijke verwachtingskloof bestaat.³¹ Een van de eerste vragen die een accountant zal moeten beantwoorden is of er sprake is van een assurance-opdracht. De lat voor een dergelijke opdracht ligt immers hoger dan die voor andere werkzaamheden. Omdat de accountant bij assurance een vorm van zekerheid verstrekt worden hoge eisen gesteld aan de werkzaamheden die hij moet uitvoeren alvorens hij die zekerheid al dan niet kan verstrekken. Soms zal het helder zijn omdat de opdrachtgever expliciet om assurance vraagt. De accountant zal zichzelf daarnaast altijd de vraag moeten stellen of sprake is van assurance.³² Daar ligt meteen het probleem, want:

‘Een assurance-opdracht is een opdracht waarbij een accountant een conclusie formuleert die is bedoeld om het vertrouwen van de beoogde gebruikers, niet zijnde de verantwoordelijke partij, in de uitkomst van de evaluatie van of de toetsing van het object van onderzoek ten opzichte van de criteria, te versterken.’³³

In het maatschappelijk verkeer zal – als deze definitie wordt toegepast – bijna iedere uiting van een accountant gezien worden als assurance (zie daar weer die verwachtingskloof). Het te ruim interpreteren van de grenzen van assurance is evenwel onwenselijk. Enerzijds omdat dan inflatie van de term assurance dreigt, anderzijds omdat de ruimte voor een accountant om buiten het gebied van assurance te blijven erg beperkt wordt, waardoor zou dreigen dat veel opdrachten die wel des accountants zijn nauwelijks meer zouden zijn uit te voeren omdat onder de voorschriften voor assurance-opdrachten de lat te hoog zou liggen.

In de uitspraak oordeelt de Accountantskamer dat, hoewel de accountants noch hun opdrachtgever dat beoogden, sprake is van assurance.³⁴

‘Het C-rapport betreft immers een rapportage waarin betrokkenen omtrent een object van onderzoek na afweging op grond van (al dan niet impliciet door hen aanwezig geachte) toepasbare criteria tot uitspraken komen (conclusies trekken), welke rapportage tot doel heeft het standpunt van de NMa als opdrachtgever/gebruiker inzake de maximaal op te leggen boete te ondersteunen doordat betrokkenen als deskundigen

aan de grondslag daarvoor gezag verlenen en waaraan zodoende in ieder geval een aspect van assurance niet ontzegd kan worden.’

Hier echoën de elementen uit de hierboven al geciteerde definitie van assurance. So far, so good.³⁵ Het probleem is evenwel dat die definitie van assurance als gezegd zo algemeen is geformuleerd dat vrijwel alles eronder te schuiven is. Dat is uiteraard niet de bedoeling.³⁶

Dit vraagstuk raakt aan een oud probleem. Is iets assurance als de accountant assurance wil geven, of is het assurance als de lezer in de veronderstelling komt te verkeren dat bedoeld was assurance te geven? Onder de oude gedragsregels, de GBR, was bepaald dat als een accountant niet opschreef dat geen accountantscontrole was toegepast, hij geacht werd dat wel te hebben gedaan.³⁷ Die wel erg onpraktische regel staat niet meer in de VGC. Dat neemt niet weg dat een accountant geen onduidelijkheid mag laten bestaan over de aard van de door hem verrichte werkzaamheden. Die onduidelijkheid is hier duidelijk ontstaan, en dat wordt de accountant terecht aangerekend (zie hieronder). Daarmee is het rapport evenwel nog geen assurancerapport.

Het stramien bij de NV COS biedt gelukkig meer houvast dan alleen de definitie. Het stramien geeft vijf elementen waar bij assuranceopdrachten sprake van moet zijn (paragrafen 15 – 59). In de uitspraak ontbreekt een toetsing aan de hand van deze vijf elementen, maar als die elementen naast deze casus worden gehouden ontstaan al snel barsten in de redenering dat dit een assurancerapport zou kunnen zijn.³⁸ Deze vijf elementen zijn:

29. Er zijn twee soorten zekerheid: een redelijke mate van zekerheid (hoger gaat een accountant niet) en de mindere variant van een beperkte mate van zekerheid. Zie het Stramien voor Assurance-opdrachten, paragraaf 11, voor definities.
30. Denk bijvoorbeeld aan advieswerk of het voeren van administraties.
31. Het komt nogal eens voor dat het onderscheid niet wordt gemaakt en dat partijen in het maatschappelijk verkeer ten onrechte aannemen dat een accountant altijd zekerheid verstrekt.
32. Zie o.a. SRA praktijkhandleiding Bijzondere opdrachten pagina 10. B. Majoor (redactie), *Auditing & Assurance, Bijzondere opdrachten*, Noordhoff 2012, p. 60 onder ‘opdrachtaanvaarding’.
33. Aldus de definitie van een assurance opdracht in paragraaf 7 van het Stramien voor Assuranceopdrachten.
34. R.o. 4.4.2.
35. Hoewel de accountantskamer met de formulering ‘een aspect van assurance’ wel een slag om de arm houdt en je anderzijds de vraag kunt stellen wat de zinsnede een aspect van assurance precies betekent of met zich brengt.
36. Het Stramien geeft in paragraaf 12 – 15 zelf ook aan dat niet alle opdrachten assuranceopdrachten zijn en dat sommige opdrachten die op zich wel aan de definitie voldoen, onder omstandigheden toch niet als assuranceopdrachten uit hoeven worden gevoerd.
37. Art. 6 Verordening Gedrags- en beroepsregels Registeraccountants 1994.
38. Het is denkbaar dat het kennelijk ontbreken van partijdebat over dit onderwerp hier een rol heeft gespeeld. Wij komen daar hieronder op terug.

- de betrokkenheid van drie partijen;
- een object van onderzoek;
- criteria;
- assurance-informatie;
- een assurancerapport.

Wij bespreken deze elementen (beknopt) voor zover van belang voor deze casus.³⁹

Betrokkenheid van drie partijen

De drie partijen zijn de accountant zelf, de verantwoordelijke partij (hier Onderneming O) en de gebruiker (de NMa).⁴⁰ Een eerste probleem dat hier opdoemt is dat de verantwoordelijke partij, Onderneming O, niet de opdrachtgever is, het (kennelijk) niet eens is met de opdracht, niet verantwoordelijk is voor het aanleveren van informatie aan de accountant en zich niet kan vinden in de gekozen werkwijze. Dat maakt het verstrekken van assurance al heel moeilijk. In ieder geval levert het een belangrijke bedreiging van de fundamentele beginselen uit de VGC op, die alleen tot een aanvaardbaar niveau zou kunnen worden gereduceerd door (ten minste) voldoende communicatie met Onderneming O. Die communicatie ontbrak hier. Merk daarbij ook op dat de verantwoordelijke partij⁴¹ bij assurance (hier Onderneming O) aan de accountant een bevestiging dient te verstrekken.⁴² Dat zat er hier duidelijk niet in. Overigens merken we daarbij op dat de genoemde bedreigingen altijd een rol hadden moeten spelen bij de wijze waarop de onderhavige opdracht is uitgevoerd. De vraag of het al dan niet een assurance-opdracht was, is daarvoor niet doorslaggevend.

Een object van onderzoek

Normaliter stelt bij assuranceopdrachten de verantwoordelijke partij een document op dat dan door de accountant wordt getoetst aan de hand van criteria (zie hieronder), waarna de accountant een uitspraak kan doen.⁴³ Een dergelijk object van onderzoek ontbreekt hier.⁴⁴

Nu is het onder omstandigheden ook mogelijk dat de accountant doet aan direct reporting, waarbij de accountant zelf rapporteert over feiten of omstandigheden en daar assurance bij geeft.⁴⁵ Dat kan evenwel niet indien die feiten en omstandigheden er niet, of niet eenduidig, zijn. Wanneer de accountant rapporteert over zijn eigen opvattingen, of zelf een prognose of verwachting uitspreekt, kan hij die niet zelf ook nog toetsen, omdat dan sprake is van zelftoetsing. Dat mag in de regel niet.⁴⁶ In elke situatie geldt dat de verantwoordelijke partij voldoende medewerking moet verlenen om de noodzakelijke assurance-informatie te verkrijgen.

Criteria

Een accountant kan alleen assurance geven als er tussen hem en de andere betrokken partijen geen verschil van mening is over de criteria waaraan moet worden getoetst.⁴⁷ Denk aan IFRS of de RJ voor het inrichten van jaarrekeningen. Indien die criteria niet al bestaan zal hij met de betrokken partijen tot overeenstemming moeten komen over wat de criteria zijn, waarbij algemeen wordt aangenomen dat de accountant niet zelf de criteria verzint waar hij vervolgens aan toetst (dan komt zelftoetsing weer om de hoek kijken).⁴⁸ Ons blijkt niet dat er tussen onderneming O en de NMa overeenstemming is bereikt over te hanteren criteria (integendeel; zie ook de discussie over welke solvabiliteitsnorm zou moeten worden gehanteerd).

Assurance-informatie

Een accountant moet over voldoende betrouwbare informatie beschikken om assurance te kunnen geven. Ook hier wringt het in deze casus. De belangrijkste bron van informatie, Onderneming O, is niet aangeboord. De in beginsel vereiste bevestiging van de verantwoordelijke partij, onderneming O, zal hier ook niet verkregen zijn.⁴⁹ Het is daarom erg onzeker of een prognose over vijf jaar gebaseerd op historische informatie überhaupt wel voldoende te verifiëren is.⁵⁰ Zonder de genoemde medewerking is het waarschijnlijk zelfs onmogelijk.

Assurancerapport

Een rapport was er uiteraard, alleen is het duidelijk nooit bedoeld geweest als assurancerapport. In die zin mag het ook niet verbazen dat de Accountantskamer oordeelt dat het rapport niet voldoet aan COS 3000; de opsteller bedoelde dat ook niet.

Concluderend geldt dat de opdracht niet als assurance-opdracht is uitgevoerd en waarschijnlijk ook niet als assurance-opdracht uitgevoerd kon worden. Dat was voldoende duidelijk; zelfs de klagers hebben niet gedacht dat het ging om assurance.⁵¹ Toetsing aan NV COS 3000 lijkt dan niet de aangewezen weg.

39. Voor een toegankelijke inleiding in de reikwijdte van NV COS 3000, zie D.W.S. van Onzenoort RA, 'De assurance-opdracht volgens NV COS 3000', Accountant Adviseur juli/augustus 2009, p. 45 en verder. Zie voorts B. Majoor (redactie), *Auditing & Assurance, Bijzondere opdrachten*, Noordhoff 2012, p. 14 – 16, F. van Kuijck RA en D. Leus RA, 'De accountant en niet-financiële informatie', *Deloitte Update* nr. 3, oktober 2010 (via Deloitte.nl) en de SRA praktijkhandreiking in paragraaf 4.5.
40. Stramien voor assurance-opdrachten paragrafen 21 - 30.
41. De verantwoordelijke partij is de partij die verantwoordelijk is voor de informatie waarover wordt gerapporteerd (meestal de onderneming) en dus niet de accountant.
42. NV COS 3000.38. Zie *Praktijkhandleiding SRA* paragraaf 5.3.9. Vergelijk ook NV COS 580 (controle) en NV COS 2400 (beoordelingsopdrachten).
43. Dit heet in goed Nederlands 'Assertion based reporting'.
44. Stramien voor assurance-opdrachten paragraaf 31-33. Vergelijk bijvoorbeeld ook NV COS 3000.18.
45. Stramien voor assurance-opdrachten paragraaf 10. *Direct reporting* is in de regelgeving verder niet of nauwelijks uitgewerkt.
46. Een accountant kan in de regel geen uitspraken doen over zaken waar hij zelf voor verantwoordelijk of zelf bij betrokken is omdat hij dan niet langer objectief kan zijn; zie VGC A-100.10. Zie ook F. van Kuijck RA en D. Leus RA 'De accountant en niet financiële informatie', *Deloitte Update* nummer 3, oktober 2010, pagina 53.
47. Stramien voor assurance-opdrachten paragraaf 34 -38. Vergelijk ook NV COS 3000.19 - 21
48. F. van Kuijck RA en D. Leus RA 'De accountant en niet financiële informatie', *Deloitte Update* nr. 3, oktober 2010, p. 50.
49. NV COS 3000.38 e.v.
50. Vergelijk NV COS 3400.16.
51. Waar klagers er wel processueel belang bij konden hebben om dat te 'denken'.

Wat was dit dan wel voor opdracht?

Een opdracht als bedoeld in NV COS 4400 was het in ieder geval niet. Een dergelijke rapportage ziet veelal op historische gegevens en heeft een sterk feitelijk karakter.

Wij hebben hierboven al aangegeven dat hier geen assurance-opdracht is gegeven. Als dat wel zo was geweest, en überhaupt mogelijk was geweest, zou de opdracht voor zover wij dat kunnen zien eerder onder NV COS 3400 vallen. NV COS 3400 ziet op toekomstgerichte informatie, en de opdracht lijkt hier als gezegd een sterk toekomstgericht karakter gehad te hebben.⁵²

De opdracht heeft ook wel trekken gehad van COS 4410 (samenstellingsopdracht, hier van de prognose) of 5500 (transactiegerichte werkzaamheden zoals bedrijfswaardering).

Per saldo blijft dit evenwel, als de accountant de opdracht kon aanvaarden,⁵³ een niet gereguleerde opdracht. In zoverre hadden de accountants hier denken wij gelijk. NV COS 3400 had daarbij bij het uitvoeren van de opdracht in ieder geval voor aspecten daarvan mogelijk wel richtinggevend kunnen zijn.⁵⁴

Op niet gereguleerde opdrachten zijn wel, zoals steeds, de VGC van toepassing. Je kunt de vraag stellen waarom de Accountantskamer hier de omweg van NV COS 3000 bewandelt, want indien het handelen van de accountants alleen aan de VGC zou zijn getoetst, zou precies hetzelfde oordeel geveld hebben kunnen worden.⁵⁵

Het inhoudelijk oordeel

De accountants lijken in deze zaak tenminste onduidelijkheid te hebben gecreëerd over de vraag wat de aard van hun rapport betrof en aan welke beperkingen dat rapport onderhevig was.⁵⁶ De accountant mag daar geen misverstanden over laten bestaan.⁵⁷ Je kunt erover debatteren of dat in alle omstandigheden tuchtrechtelijk laakbaar is, maar hier zijn wij het graag eens met het oordeel van de Accountantskamer. De accountants hebben onnodig veel ruimte gelaten voor discussie over wat ze nu wel en niet deden.

Hetzelfde geldt meer in het algemeen ten aanzien van het projectierisico (het risico dat toekomstprojecties op basis van historische informatie onjuist zullen blijken te zijn) dat kennelijk niet is toegelicht in het rapport.⁵⁸

De kennelijk later in de brief van 25 februari 2011 verstrekte toelichting verandert dat onvoldoende.⁵⁹ Waar een accountant moet weten dat zijn rapport een zo belangrijke rol zal spelen, kan hij er niet op rekenen dat hij later nog de kans krijgt zich te verklaren. Overigens kan het feit dat de accountants zich alsnog hebben verklaard – mits voldoende – wel een mitigerende omstandigheid zijn.

Dat de accountants te weinig onderzoek hebben gedaan alvorens te concluderen dat externe financiering ad € 4,3 miljoen mogelijk zou zijn zou onder de VGC strijd opleveren met de beginselen van professionaliteit en deskundigheid, die met zich brengen dat een accountant geen uitspraken doet zonder voldoende werkzaamheden te hebben verricht.⁶⁰ Hetzelfde geldt het niet horen van onderneming O.⁶¹

Per saldo kunnen wij ons, zij het langs een wat eenvoudiger weg, dus vinden in het oordeel van de Accountantskamer.⁶²

Slotopmerking: procesgang

Bij het lezen van de uitspraak valt op dat de klager zich kennelijk niet op NV COS 3000 heeft beroepen en dat de accountants ter zake kennelijk ook geen (schriftelijk) ver-

weer hebben gevoerd. Uit de uitspraak blijkt meer in het algemeen niet dat hierover een voldragen inhoudelijk debat heeft plaatsgevonden. Mocht er ooit in appel een uitspraak over deze zaak worden gedaan, dan dreigt op die grond vernietiging.⁶³ Zo lijkt de toets aan de voorschriften van Standard 3000 (r.o. 4.5.1) buiten het bestek van de klacht te liggen.⁶⁴ Van een loutere aanvulling van rechtsgronden lijkt geen sprake te zijn, en zelfs dan dicteert de behoorlijke procesorde al snel dat partijen eerst wordt gevraagd zich ter zake uit te laten om verrassingsbeslissingen te voorkomen.⁶⁵

52. Eventueel te combineren met het beoordelen van historische financiële informatie voor waar het ging over de cijfers over de afgelopen jaren (NV COS 2400). Opgemerkt zij voorts dat als de accountants zich op controlewerkzaamheden van andere accountants baseerden zij daar niet zonder meer op mochten steunen, maar dat gaat het bestek van deze noot te buiten.
53. Zoals aangegeven was de opdracht zeker niet zonder meer te aanvaarden en als niet voldoende waarborgen konden worden getroffen waarschijnlijk helemaal niet.
54. NV COS 3400 voorziet in de mogelijkheid dat de standaard weliswaar niet van toepassing is maar wel richtinggevend kan zijn voor de uit te voeren werkzaamheden.
55. Ook aan de inleiding genoemde uitspraak van 19 maart 2013 valt op dat de Accountantskamer daar eerst NV COS 3000 van toepassing verklaart, om de zaak vervolgens af te doen op – in essentie – de eis van een deugdelijke grondslag (die ook geldt als NV COS 3000 niet van toepassing is).
56. Op de opdrachtaanvaarding zijn we hierboven al ingegaan, kennelijk was daarover niet geklaagd.
57. De SRA praktijkhandreiking bijzondere opdrachten wijst hier specifiek voor prospectieve opdrachten op: ‘*Om aan de gebruiker duidelijk te maken wat de reikwijdte is van de verrichte werkzaamheden en of er al dan niet enige zekerheid kan worden ontleend aan de conclusies van de accountant, luistert het rapporteren in deze situaties erg nauw.*’ (p. 7).
58. Vergelijk NV COS 3400.8/9 en 27 onder i).
59. R.o. 4.5.2. Een verwijzing naar NV COS 3000 is niet gegeven.
60. R.o. 4.5.2. Een verwijzing naar NV COS 3000 is niet gegeven.
61. Over hoor en wederhoor is zeer veel jurisprudentie beschikbaar. Zie onder meer CBb 9 januari 2007 (LJN AZ 6198), 24 januari 2008 (LJN BC3415), 14 december 2010 (LJN BO8147), 20 december 2011 (LJN BV1047).
62. Waarbij wij wel nogmaals willen opmerken dat er omstandigheden in het dossier besloten kunnen liggen die wij niet kennen en die tot een andere visie kunnen leiden.
63. Ook als er wel verweer is gevoerd, dan is dat in de uitspraak niet besproken, dus dan zou vernietiging vanwege een motiveringsgebrek op de loer liggen.
64. CBb19 juli 2007, LJN BB0925 en CBb 9 februari 2012, LJN BV5036, over het aanvullen van de klacht..
65. Zie hierover bijvoorbeeld V.C.A. Lindijer, *De goede procesorde*, Kluwer, Deventer 2007, p. 307 e.v. en R.W.J. Crommelin, *Het aanvullen van de rechtsgronden: de betekenis van 8:69 Wwa in het licht van artikel 48 (oud) Rv*, Kluwer, Deventer 2007, p. 91 e.v.

Naschrift bij noot Accountantskamer 3 augustus 2012

prof. dr. J.P.J. Verkruijsse RE RA

Zonder afbreuk te willen doen aan de uitgebreide analyse welke is gemaakt door Garvelink en Dieleman in de noot bij de uitspraak van de Accountantskamer van 3 augustus 2012 heb ik de behoefte wat langer stil te staan bij de mogelijkheden welke Standaard 3000 biedt aan de accountant. Het betitelen van het werkterrein van de accountant als een soort van 'mijnenveld' zal ik te allen tijde bestrijden. Net als de genoemde auteurs ben ook ik van mening dat de VGC altijd van toepassing is en dat niet alle werkzaamheden welke door de accountants worden uitgevoerd gevat zijn in standaarden, tot zover zijn we het eens. Maar om nu te stellen dat het in de praktijk vaak lastig is om te bepalen of een standaard van toepassing is gaat mij te ver. De verzoeking van de Accountantskamer waaraan de auteurs refereren geeft eerder aan dat niet alle accountants voldoende kennis hebben van de reikwijdte en de strekking van de Standaarden welke opgenomen zijn in de NV COS dan van de onduidelijkheden in de Standaarden.

Had de accountant voorheen slechts de mogelijkheid te kiezen uit het toepassen van de standaarden welke betrekking hadden op het uitvoeren van controle- en samenstelwerkzaamheden enerzijds en anderzijds een rapport van feitelijke bevindingen, is met de introductie van Standaard 3000 juist voorzien in het dichten van een hiaat in het bouwwerk van de standaarden. Controle- en samenstelwerkzaamheden zijn werkzaamheden welke betrekking hebben op het geven van assurance ten aanzien van historische financiële informatie met als doel het in het maatschappelijk verkeer brengen van de accountant verklaring. De Standaarden welke zien op dit soort werkzaamheden vallen onder de reikwijdte van het Assurance Framework. Met een rapport van feitelijke bevindingen wordt in het geheel geen assurance gegeven; immers de daarop betrekking hebbende standaard valt niet onder de reikwijdte van het Assurance Framework. De accountant voert in dat kader werkzaamheden uit welke hij vooraf heeft afgesproken met zijn opdrachtgever en rapporteert over de feitelijke bevindingen. Deze rapportage is strikt bedoeld alleen voor diegenen die betrokken zijn geweest bij het geven van de opdracht, de beperkte kring. Door de accountant wordt geen overall conclusie getrokken dat wordt overgelaten aan de opdrachtgever zelf. Het moge duidelijk zijn dat als een rapport van feitelijke bevindingen in het maatschappelijk verkeer zou worden gebracht de lezer van die rapportage niet in staat is de uitkomsten van de accountantswerkzaamheden op een juiste waarde te schatten door het niet kennen van de opdracht welke aan de accountant is gegeven in al zijn specifieke facetten.

Aangezien steeds vaker een behoefte is gaan ontstaan aan het rapporteren en geven van assurance over andere zaken dan de historische financiële informatie en het in het maatschappelijk verkeer brengen van de uitkomsten van die onderzoeken inclusief een uitspraak van een accountant is Standaard 3000 ontwikkeld. Deze standaard beoogt de accountant de ruimte te geven assurance te verstrekken bij onderzoeken welke geen betrekking hebben op historische financiële informatie en waaraan in het maatschappelijk verkeer behoefte is. Rapporten van feitelijke bevindingen, welke niet in het maatschappelijk verkeer gebracht mogen wor-

den kunnen aan de behoefte van het maatschappelijk verkeer niet voldoen.

Standaard 3000 is een standaard welke gezien kan worden als een kapstok-standaard. Indien geen specifieke standaard voorhanden is welke betrekking heeft op het specifieke object van onderzoek waar naar door de accountant onderzoek wordt gedaan kan de accountant terugvallen op Standaard 3000. Deze Standaard 3000 valt net als de andere assurance standaarden onder de reikwijdte van het Assurance Framework. Dit impliceert dat, zoals de auteurs ook stellen, aan de definitie en de genoemde vijf elementen van een assurance opdracht welke vastliggen in het Assurance Framework moet zijn voldaan.

Wat maakt deze Standaard 3000 nu zo specifiek? Het specifieke aan deze standaard is de ruimte welke aan de accountant wordt gegeven. De accountant zal aan moeten geven dat het onderzoek is uitgevoerd als een assurance-opdracht onder Standaard 3000 en daarnaast veel meer dan bij de andere assurance standaarden aan moeten geven wat het object van onderzoek is, welke criteria hij heeft gehanteerd, welke werkzaamheden hij heeft uitgevoerd en wat het niveau is van de assurance dat door hem is gegeven (4 smaken, te weten absolute, redelijke mate, beperkte mate en geen zekerheid). Maar wellicht het allerbelangrijkste is wel dat de accountant in zijn rapportage een omschrijving kan geven van elke inherente beperking, indien deze zich heeft voorgedaan, met betrekking tot het evalueren of toetsen van het object van onderzoek ten opzichten van de criteria (paragraaf 49 lid e). In de toelichting bij deze paragraaf wordt onder meer gesteld dat:

hoewel in bepaalde gevallen verwacht mag worden dat inherente beperkingen duidelijk zijn voor de lezers van een assurance-rapport kan het in andere gevallen beter zijn om hierop in het assurance-rapport uitdrukkelijk te wijzen.

Om in paragraaf 49 lid j, handelend over de conclusie in de rapportage, te stellen dat:

Indien van toepassing dient de conclusie van de accountant de beoogde gebruikers te informeren over de context waarin zij moet worden gelezen: in deze conclusie kan bijvoorbeeld zijn vermeld: 'Deze conclusie is getrokken op basis van en is onderworpen aan de inherente beperkingen die elders in dit onafhankelijke assurance-rapport zijn genoemd.'

Afhankelijk van de zwaarte van de inherente beperkingen kan de accountant zijn conclusie kwalificeren. De accountant heeft in dat geval de mogelijkheid om een conclusie met beperking, een afkeurende conclusie of een conclusie van oordeelonthouding te geven.

Op deze wijze wordt de accountant de mogelijkheid geboden om te voldoen aan het verzoek vanuit het maatschappelijk verkeer inzake het geven van assurance naar aanleiding van uitgevoerde werkzaamheden ten aanzien van andere objecten van onderzoek dan historische financiële informatie. Het is de accountant mogelijk gemaakt om zeer expliciet aan te geven wat hij heeft onderzocht, op welke wijze hij zijn onderzoek heeft uitgevoerd onder gebruik maken van welke criteria alsmede welke beperkingen de lezer van zijn assurance-rapport moet kennen om de reikwijdte van zijn conclusies te kunnen interpreteren.

De auteurs hebben een aantal punten uit de uitspraak van de Accountantskamer slechts op basis van interpretatie kunnen commentariëren aangezien zij geen toegang hebben gehad tot de onderliggende dossiers waaronder onder meer de opdrachtformulering. Niettegenstaande doen zij een aantal uitspraken die door mij niet worden gedeeld. Dit zijn uitspraken die de accountant bij het rapporteren onder Standaard 3000 had kunnen beschrijven onder meer bij de uitgevoerde werkzaamheden, de gehanteerde criteria en de inherente beperkingen. Daarnaast had de accountant de mogelijkheid om op basis van zijn audit-evidence en inherente beperkingen zijn conclusies te kwalificeren.

Ik kan het dan ook niet eens zijn met de uiteindelijke conclusie van de auteurs dat de opdracht waarschijnlijk ook niet als een assurance-opdracht uitgevoerd kon worden. Met een juiste toepassing van Standaard 3000 was het zeer wel mogelijk om deze opdracht uit te voeren als een assurance-opdracht. Door de auteurs worden een aantal punten naar voren gebracht waar ik in onderstaande kort op in zal gaan bezien vanuit Standaard 3000, te weten:

- de conflictsituatie welke aanwezig is tussen de opdrachtgever en de bron van de benodigde informatie. Standaard 3000 paragraaf 7 stelt dat het object van onderzoek bij een assurance-opdracht onder de verantwoordelijkheid dient te vallen van een andere partij dan de beoogde gebruikers of de accountant, hetgeen het geval was. Daarnaast stelt paragraaf 10 dat de accountant de opdrachtvoorwaarden overeen dient te komen met zijn opdrachtgever. Aangezien ik, evenals de auteurs, geen inzicht heb gehad in de opdracht voorwaarden kan ik geen conclusie trekken in hoeverre de conflictsituatie tussen opdrachtgever en de bron van de benodigde informatie als een inherente beperking kwalificeert al dan niet met gevolgen voor de strekking van de conclusie;
- het niet verstrekken van een bevestiging door de verantwoordelijke partij (hier Onderneming O). Standaard 3000 paragraaf 38 stelt inderdaad dat de accountant een bevestiging dient te ontvangen van de verantwoordelijke partij. In deze verplichting staat evenwel een beperkende bijzin te weten: *..., indien dit van toepassing is,...* In de toelichting wordt aangegeven dat het verkrijgen van een bevestiging de kans verlaagd op misverstanden tussen de accountant en de verantwoordelijke partij. Afsluitend wordt echter gesteld dat het niet ontvangen van een schriftelijke bevestiging kan leiden tot het geven van een gekwalificeerde conclusie dan wel tot het opleggen van een beperking in het gebruik van het assurance-rapport;
- het risico van zelf-toetsing en gehanteerde criteria. Standaard 3000 geeft onomwonden aan dat de accountant moet expliciteren welke werkzaamheden op welke manier hij heeft uitgevoerd alsmede welke criteria hij daarbij heeft gehanteerd. Standaard 3000 paragraaf 21 stelt hierbij dat voor sommige objecten van onderzoek geen generieke criteria bestaan. Deze moeten in die gevallen specifiek worden ontwikkeld waarbij de accountant dient te beoordelen of deze criteria kunnen leiden tot een assurance-rapport dat misleidend is voor de beoogde gebruikers. De accountant zal proberen een bevestiging te krijgen van de beoogde gebruikers of van de opdrachtgever dat de specifiek ontwikkelde criteria toepasbaar zijn voor de doelstellingen van

de beoogde gebruikers. Zonder kennis te hebben kunnen nemen van de opdrachtvoorwaarden waarin de te hanteren criteria door de opdrachtgever zouden kunnen zijn vastgelegd heeft de accountant de mogelijkheid om in zijn rapportage aan te geven welke criteria hij heeft gehanteerd alsmede, indien hij dit noodzakelijk acht, consequenties hieraan te verbinden voor de strekking van de conclusie.

Afsluitend wil ik ingaan op het door de auteurs genoemde oude probleem, te weten:

'is iets assurance als de accountant assurance wil geven, of is het assurance als de lezer in de veronderstelling komt te verkeren dat bedoeld was assurance te geven'

De auteurs verwijzen hierbij naar de onpraktische regel welke opgenomen was in de GBR en niet meer staat in de VGC te weten dat als een accountant niet opschreef dat geen accountantscontrole was toegepast, hij geacht werd dat wel te hebben gedaan.

Deze oude regel liet niets aan onduidelijkheid over. Als de accountant niet aangaf dat hij geen assurance gaf mocht de gebruiker ervan uitgaan dat hij assurance heeft gegeven. Deze visie sluit ook aan bij de eerdere uitspraak van de Accountantskamer in de zaak met nummer 10 / 463 Wtra AK25 februari 2011

Het gaat immers veelal om rapportages, waarin de accountant omtrent een door hem gerapporteerd object van onderzoek na afweging op grond van (al dan niet impliciet door hem aanwezig geachte) toepasbare criteria tot uitspraken komt, en van welke rapportages juist ook anderen dan de opdrachtgever kennis zullen nemen en die de facto mede tot doel hebben het standpunt van een partij te ondersteunen doordat de accountant als deskundige daaraan gezag verleent en waaraan zodoende intrinsiek een aspect van assurance niet ontzegt kan worden.

Hiermee wordt duidelijk dat er een verschil is tussen het verstrekken van assurance op basis van de uitgevoerde werkzaamheden door de accountant en het ontlenen van assurance aan uitingen van accountants door het maatschappelijk verkeer. Refererend aan de professioneel kritische instelling van de accountant dient naar mijn mening de accountant te allen tijde wanneer hij ook maar enigszins het vermoeden heeft dat aan de uitkomsten van zijn onderzoek door de gebruikers ervan terecht danwel onterecht assurance zou kunnen worden ontleend moeten overwegen zijn onderzoek dienovereenkomstig uit te voeren en te rapporteren. Het hanteren van Standaard 3000 kan de accountant hierbij tot grote steun zijn.

Assurance of niet? Reactie op Naschrift van prof. dr. J.P.J. Verkuijsse RE RA

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

Wij danken professor Verkuijsse voor zijn gewaardeerde reactie op ons artikel.⁶⁶

Verkuijsse geeft aan dat NV COS 3000 een hiaat vult in het bouwwerk van de standaarden en de accountant tot steun kan zijn in die gevallen waar assurance aan zijn werkzaamheden moet (kunnen) worden ontleend. Daar zijn wij het graag mee eens: wij beoogden ook niet anders te betogen. Niet eens zijn wij het met de invulling die Verkuijsse vervolgens aan het gebruik van de standaard geeft. Wij doelen name op de gedachte dat de accountant bij het geven van assurance heel veel 'ruimte' heeft om 'invulling te geven'⁶⁷ en 'inherente beperkingen' op te voeren.⁶⁸

Assurance, de naam zegt het al, is er om zekerheid en duidelijkheid te verschaffen. Assurance komt in twee smaken, een beperkte mate en een redelijke mate van zekerheid (overigens een voor het maatschappelijk verkeer al ingewikkeld onderscheid).⁶⁹ Worden die smaken verder gekwalificeerd en genuanceerd dan ontstaat een soort assurance continuum, waarbij de accountant kan schuiven op de schaal tussen (vrijwel) geen zekerheid tot absolute zekerheid.⁷⁰ Daarmee is de duidelijkheid die werd beoogd weg. Een beperking van enige omvang brengt bovendien met zich dat geen assurance gegeven kan worden.⁷¹ Je eindigt anders met een assurance rapport dat geen zekerheid geeft: het begrip assurance zou daardoor uithollen en betekenisloos worden.⁷² Het verbaast dan ook niet dat het stramien voor assurance-opdrachten en standaard 3000 geen ruimte geven voor een dergelijke oplossing. De accountant die een dergelijke oplossing toch kiest moet er rekening mee houden dat die bij de (tucht)rechter mogelijk geen genade zal vinden. Overigens komt de accountant als het goed is nooit aan de bovenstaande vraag toe, omdat het bij de opdracht aanvaarding al mis gaat. In zekere zin is dat de kern van onze noot; Verkuijsse gaat daar niet op in. Het stramien voor Assurance-opdrachten is helder (paragraaf 17):

'Een accountant aanvaardt een assurance-opdracht slechts indien (...) de opdracht elk van de onderstaande kenmerken omvat:

- het object van onderzoek is geschikt;
- de criteria die worden gehanteerd zijn toepasbaar en beschikbaar voor de beoogde gebruikers;
- de accountant heeft toegang tot toereikende informatie om zijn conclusie te onderbouwen;
- de conclusie van de accountant zal, in de vorm die van toepassing is voor een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid dan wel een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid worden opgenomen in een schriftelijk rapport; en
- de accountant is er van overtuigd dat de opdracht een rationeel doel dient. Indien er een aanzienlijke beperking bestaat met betrekking tot de reikwijdte van de werkzaamheden van de accountant (zie paragraaf 55 van dit Stramien) dient de opdracht waarschijnlijk geen rationeel doel. Bovendien mag de accountant dan veronderstellen dat de opdrachtgever de bedoeling heeft zijn naam op een oneigenlijke wijze in verband te brengen met het object van onderzoek'.

Ofwel: als de accountant bij het aanvaarden van de assuranceopdracht een wezenlijke beperking zou moeten incalculeren, is de opdracht niet uitvoerbaar en mag deze niet worden aanvaard.

Verkuijsse heeft gelijk als hij aangeeft dat een accountant ook zijn conclusie kan kwalificeren (een afkeurend rapport of een rapport met beperking).⁷³ Dat kan evenwel natuurlijk niet afdoen het bovenstaande. Het ontbreken van een behoorlijk onderwerp van onderzoek of van voldoende betrouwbare informatie laten zich - bijvoorbeeld - niet onderwerpen met een kwalificatie in het oordeel.⁷⁴ Voor een afkeurend rapport zullen de eisen die het stramien stelt aan het onderwerp van onderzoek of de beschikbare informatie zeker niet lichter zijn, eerder zwaarder.⁷⁵ Het kwalificeren van de conclusie kan een dergelijk gat nooit dichten.

Kortom: sommige situaties lenen zich nu eenmaal slecht voor assurance. De onderhavige casus is daar een voorbeeld van. Dat is niet erg: de werkelijkheid is niet aan te passen aan de theorie. De oplossing is dan niet de eisen voor assurance af te zwakken, maar de lezer duidelijk te maken dat er van assurance geen sprake is.⁷⁶

Tenslotte een opmerking over het 'mijnenveld', te weten de moeite die in de praktijk bestaat met het (al dan niet) toe-

-
66. Onze bijdrage 'Assurance of niet? Toepassing van NV COS 3000 op een boeterapport ten behoeve van de NMA. Noot bij Accountantskamer 3 augustus 2012, 11/902 Wtra'. Zie voor uitspraak zelf L.J.N. YH304.
 67. Verkuijsse lijkt ook ten onrechte aan te nemen dat het ter keuze is van de accountant of hij een assurance rapport schrijft of niet. Uiteindelijk ligt de vraag of er assurance moet worden verstrekt primair bij de opdrachtgever.
 68. Verkuijsse schaarft in zijn reactie zelfs samenstellingsopdrachten (NV COS 4410) onder assurance. Dat moet een 'slip of the pen' zijn; opdrachten tot het samenstellen van financiële informatie zijn expliciet geen assurance opdrachten (NV COS 4410.4).
 69. Stramien voor Assuranceopdrachten; onder meer paragraaf 3 en 17 en Standaard 3000, paragraaf 2.
 70. Daar is bij één van de voorlopers van de Assurance-richtlijn, 'Reporting on the credibility of information' sprake van geweest, maar die optie is bewust verworpen omdat dat teveel onduidelijkheid zou creëren. Zie prof. J.C.A. Gortemaker, 'International Standard on Assurance Engagements', MAB maart 2001, met name op p. 67.
 71. Dat de accountant als hij maar 'elke inherente beperking' noemt tot een assurance rapport kan komen is een gedachte die ons niet aanspreekt. Beperkingen mogen zonder twijfel worden aangebracht, maar ze mogen in onze visie niet raken aan de kern van het rapport.
 72. De 'inflatie' van het assurance begrip waar wij in ons artikel al op wijzen.
 73. Stramien voor assurance opdrachten, paragraaf 60.
 74. De koppeling die Verkuijsse aanlegt tussen inherente beperkingen en de kwalificatie van de rapportage lijkt dan ook onjuist.
 75. De communis opinio is over het algemeen dat voor niet 'goedkeurende' rapportages de eisen aan de te verrichten werkzaamheden en beschikbare informatie eerder hoger dan lager zijn.
 76. Over die noodzaak voor duidelijkheid zijn wij het met Verkuijsse graag eens. Wij hebben in onze noot al laten zien dat als geen sprake is van assurance de accountant nog steeds aan normen van zorgvuldigheid en professionaliteit

passen van de juiste standaard. Het is een feit dat die moeite bestaat; de door ons aangehaald verzuchting van de accountantskamer komt voort uit die praktijk. Het onderhavige debat illustreert dat dat niet noodzakelijkerwijs een gevolg is van een gebrek aan kennis bij de beroepsgroep.⁷⁷ De praktijk is weerbarstig en laat zich niet eenvoudig vangen in theorie. Laat ons dat niet uit het oog verliezen.

gebonden blijft en dus ook dan niet de ruimte heeft om zonder voldoende deugdelijke grondslag te rapporteren.

77. In deze casus vonden de accountants dat sprake was van een vrije adviesopdracht, delen wij die mening maar zien (uiteraard gebaseerd op louter de uitspraak) een schending van de VGC, zagen de klagers en hun advocaten een schending van NV COS 4400 en menen de Accountantskamer en Verkruijssse (zij het op afwijkende gronden) dat NV COS 3000 toegepast moet worden. De opdracht bevatte bovendien mogelijk ook elementen van NV COS 3400 en NV COS 5500 (zie onze noot).