

Het objectief ondersteunen van een partij-standpunt en vermijden van assurance.

Hoe doe je dat?

Mark Dongor

Inleiding

Het is inmiddels vaste rechtspraak van de Accountantskamer (hierna: Ak) dat accountantsrapportages die dienen ter ondersteuning van een standpuntname de objectieve waarheidsvinding niet mogen belemmeren. De Ak stelt voorts de bijzondere eis dat de accountant extra alert hierop moet zijn als hij weet dat zijn accountantsrapportage gebruikt zal worden in een gerechtelijke procedure. Volgens de Ak ontleent een rechter gezag aan een dergelijke accountantsrapportage en is dit derhalve van invloed op zijn oordeelsvorming. Afhankelijk van de wijze waarop de accountant een eventuele conclusie formuleert in zijn rapport, kan volgens de Ak ook intrinsiek een aspect van assurance niet worden ontzegd. Anders geformuleerd: de wijze van formulering van het accountantsrapport kan leiden tot het verstrekken van assurance terwijl de accountant dit niet heeft bedoeld¹.

Door de Ak worden nog relatief veel uitspraken gedaan op dit punt. Dit impliceert dat nog steeds veel accountants omtrent dit onderwerp voor de tuchtrechter worden gedaagd. En in bijna alle gevallen wordt er in het nadeel van de gedaagde accountant beslist. Hieruit leid ik af dat het voor accountants nog steeds onduidelijk is wanneer een accountantsrapportage door de AK kan worden bestempeld als niet objectief en respectievelijk kan worden bestempeld als assurance. In dit artikel zet ik uiteen op welke wijze de accountant dit kan voorkomen.

In eerste instantie begin ik bij de opdrachtformulering. Nadien ga ik in op de vaststelling van de beoogde gebruikers en omschrijf ik welke NV COS standaard kan worden toegepast. Verder omschrijf ik de opbouw van het rapport en de samenhang van de objectiviteitseis zoals hoe dat geformuleerd is door de Accountantskamer. Ik sluit af met een korte uiteenzetting over de formulering van het accountantsrapport en een samenvattende conclusie.

Begin bij de opdrachtformulering

In de eerste plaats is het belangrijk om vast te stellen wat van de accountant wordt gevraagd. Als van de accountant gevraagd wordt om met een op te stellen accountantsrapportage een in te nemen standpunt van de opdrachtgever te ondersteunen, dan dient de accountant zich af te vragen of het verstrekken van assurance niet

inherent is aan de uit te voeren opdracht. Om dit met zekerheid vast te stellen dient de accountant na te gaan op welke wijze de opdrachtgever wenst dat de ondersteuning ten behoeve van een standpuntname plaatsvindt. Wil de opdrachtgever een rapport van feitelijke bevindingen waarbij de beoogde gebruikers zelf conclusies trekken, dan zal er geen sprake zijn van assurance. Echter als de opdrachtgever wil dat de accountant optreedt als partijdeskundige en derhalve een conclusie trekt naar aanleiding van zijn bevindingen, dan kan er wel sprake zijn van assurance. Dit is mede afhankelijk van de wijze waarop de accountant zijn conclusie moet formuleren en onder welke (mogelijke) standaard de opdracht wordt uitgevoerd. Tot slot is de mogelijkheid dat de accountant uitsluitend het belang van de opdrachtgever dient en naar aanleiding van de wens van de opdrachtgever advies en ondersteuning biedt en dienovereenkomstig rapporteert.

Als van de accountant gevraagd wordt om met een op te stellen accountantsrapportage een in te nemen standpunt van de opdrachtgever te ondersteunen, dan dient de accountant zich af te vragen of het verstrekken van assurance niet inherent is aan de uit te voeren opdracht

Stel vast wie de beoogde gebruikers (kunnen) zijn van het rapport

Het is belangrijk om als accountant te weten welke partijen gebruik gaan maken van het accountantsrapport. Een beperking opnemen in verspreidingskring om zo de kring van gebruikers onder controle te houden is zinloos. Dit omdat de Ak van mening is dat een dergelijke beperking vervalt zodra het rapport wordt ingebracht in een juridische procedure. Als de kring van gebruikers niet bekend is dient de accountant zorgvuldig met zijn opdrachtgever te overleggen om vast te stellen voor welke doeleinden hij het accountantsrapport zal gebruiken. De uitkomsten van dit overleg dienen mede richtinggevend te zijn voor de inschatting welke partijen mogelijk gebruik gaan maken van het accountantsrapport.

Ga na of er een toepasbare NV COS standaard beschikbaar is voor de uitvoering van de opdracht

Bij het vaststellen van de aard van de opdracht zal de accountant een daartoe (mogelijke) beschikbare NV COS standaard hanteren om de opdracht uit te voeren. Veel voorkomende opdrachten waarbij de accountant een standpunt van zijn opdrachtgever ondersteunt zijn o.m.; optreden als partijdeskundige, het waarden van aandelen en bedrijfsactiviteiten, het verrichten van een due-diligence onderzoek en het vertegenwoordigen van een ex-partner in een boedelscheiding. Ook het optreden als forensisch accountant kan als opdracht kwalificeren waarbij een standpuntinname door de opdrachtgever wordt ondersteund. Voorgenoemde opdrachten zijn allemaal verschillend van aard maar hebben één ding gemeen; de accountant beoogt in geen van de genoemde opdrachten assurance te verstrekken. De accountant dient daarom een assurance vraag van de opdrachtgever als zodanig goed te herkennen en te kunnen onderscheiden van non assurance vraagstukken.

Hieronder volgt in vogelvlucht de meest genoemde NV COS standaarden in de tuchtrechtjurisprudentie omtrent dit punt.

NV COS 4400

Als de accountant de conclusies ten aanzien van zijn bevindingen wil en moet overlaten aan de gebruiker van het rapport, dan is NV COS 4400 de pasklare standaard waaronder de opdracht moet worden uitgevoerd. Veel voorkomende fouten die bij toepassing van deze standaard worden gemaakt zijn de volgende; 1. de accountant trekt zelf een conclusie naar aanleiding van zijn bevindingen. 2. de accountant heeft geen overeenstemming over de overeengekomen werkzaamheden met alle belanghebbenden. 3. de accountant rapporteert niet conform de rapportagevoorschriften en derhalve is het voor de gebruiker onduidelijk of en in welke mate de accountant nu assurance verstrekt en 4. de rapportage is te eenzijdig opgesteld en niet in overeenstemming met de objectiviteitseis van de Ak.

Een beperking opnemen in verspreidingskring is zinloos omdat de Ak van mening is dat een dergelijke beperking vervalt zodra het rapport wordt ingebracht in een juridische procedure.

NV COS 5500N

Bij toepassing van deze standaard mag de accountant een partijbelang dienen. De accountant mag advies uitbrengen en het rapport mag een subjectief karakter hebben. Echter blijft de eis van objectiviteit onverkort van kracht. De accountant mag dus bij het dienen van een bijzonder belang het algemeen belang niet uit het oog verliezen. Voorts is in deze standaard de bepaling opgenomen dat de accountant zijn rapport op duidelijke wijze dient te onderscheiden van een assurancerapport. Deze standaard is dus niet bedoeld om assurance te verstrekken. Veel voorkomende fouten die bij deze standaard worden gemaakt in

tuchtrechtprocedures zijn de volgende; 1. de accountant rapporteert te eenzijdig en niet in overeenstemming met de objectiviteitseis van de Ak. 2. de accountant wekt de indruk dat er assurance is verstrekt terwijl het rapport een daartoe deugdelijke grondslag ontbeert en 3. de accountant rapporteert niet conform de rapportagevoorschriften en derhalve is het voor de gebruiker onduidelijk of en in welke mate de accountant nu assurance verstrekt al dan niet.

NV COS 3000

NV COS 300 wordt door de Ak aangemerkt als de voor de hand liggende standaard om opdrachten ter ondersteuning van een partijstandpunt uit te voeren. Deze standaard beoogt assurance te verstrekken en valt derhalve onder de zwaarste categorie. Het spreekt voor zich dat men deze standaard toe past als bij de opdrachtformulering van meet af aan duidelijk is dat de accountant assurance moet verstrekken.

De accountant rapporteert niet conform de rapportagevoorschriften en derhalve is het voor de gebruiker onduidelijk of en in welke mate de accountant nu assurance verstrekt

Geen NV COS standaard beschikbaar

Het kan voorkomen dat er geen NV COS standaard beschikbaar is en dat er toch ondersteuning wordt verleend aan een partijstandpunt². De accountant valt bij een dergelijke opdracht enkel terug op de fundamentele beginselen. Richtlijnen en voorschriften omtrent opdracht-aanvaarding, uitvoering van werkzaamheden en wijze van rapportering zijn er niet. De accountant zal op basis van zijn eigen professionele oordeelsvorming voorgenoemde aspecten moeten waarden en vaststellen of hij in overeenstemming handelt met de fundamentele beginselen, in het bijzonder vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.

Let op de opbouw van het rapport en de samenhang met de objectiviteitseis van de Accountantskamer

De objectiviteitseis van de Accountantskamer

Het zij vooropgesteld dat de objectiviteitseis van de Ak een bijzonder uitvloeisel is van het fundamenteel beginsel objectiviteit zoals opgenomen in de fundamentele beginselen. Echter geeft de AK met de objectiviteitseis een extra dimensie aan voorgenoemd fundamenteel beginsel. De objectiviteitseis van de Ak houdt in dat het accountantsrapport niet te eenzijdig gespitst mag zijn op enkel de belangen van de opdrachtgever. De accountant dient zijn rapportage van een deugdelijke grondslag te voorzien en daar hoort bij dat hij onderbouwde uitgangspunten en scenario's opneemt die wellicht pleiten tegen het standpunt of belang van de opdrachtgever. De accountant dient minimaal te omschrijven waarom hij gekozen heeft voor het uitgangspunt wat pleit voor de opdrachtgever zijn standpunt respectievelijk belang, en ook waarom hij niet heeft gekozen voor uitgangspunten die pleiten tegen het standpunt en belang van de opdrachtgever. Tevens moet de accountant de mogelijke effecten van uitgangspunten die pleiten voor

en tegen de opdrachtgever zijn standpunten en belangen zoveel mogelijk proberen te kwantificeren. Op deze manier blijkt voor de gebruiker dat de accountant, naast het ondersteunen van het standpunt van de opdrachtgever, ook nog het algemeen belang in ogenschouw heeft genomen door zo objectief mogelijk te rapporteren.

De objectiviteitseis van de Ak houdt in dat het accountantsrapport niet te eenzijdig gespitst mag zijn op enkel de belangen van de opdrachtgever

Een niet objectief accountantsrapport is niet per definitie ook onbedoelde assurance

Als een accountantsrapportage niet voldoet aan de objectiviteitseis van de Ak wil dit nog niet zeggen dat er ook door de accountant assurance is verstrekt. Uit de jurisprudentie valt af te leiden dat de Ak een tweetrapsmeting toepast om uiteindelijk tot de vaststelling te komen of een rapport wat niet voldoet aan de objectiviteitseis ook nog onbedoeld assurance verstrekt. De Ak zal altijd eerst beoordelen in hoeverre er aan de objectiviteitseis is voldaan. Nadien pas beoordeelt de Ak de wijze waarop de conclusie van de accountants is geformuleerd. Is de conclusie te stellig dan vindt de Ak al snel dat er assurance wordt verstrekt. Echter als de accountant zich heeft onthouden van een conclusie komt de Ak niet toe aan de vraag of er assurance is verstrekt⁵. De Ak kan zich dan buigen over de vraag of en welke mate van zekerheid de accountant wel heeft beoogd te verstrekken, maar het onthouden van een conclusie op zichzelf is geen grond voor het opleggen van een tuchtrechtelijke maatregel.

Dit kan anders zijn als de accountant bewust geen conclusie trekt terwijl de aard van de opdracht dit vereist en de gebruikers als zodanig ook een conclusie van de accountant verwachten. De accountant zal dus zijn reden voor het onthouden van een conclusie adequaat dienen te onderbouwen conform de uitgangspunten van de objectiviteitseis van de Ak.

Richtlijnen en voorschriften omtrent opdrachtaanvaarding, uitvoering van werkzaamheden en wijze van rapportering zijn er niet

Hoor en wederhoor

Hoor en wederhoor is een belangrijk instrument om een deugdelijke grondslag te verkrijgen voor een accountantsrapportage en te voldoen aan de objectiviteitseis van de Ak. Hoewel hoor en wederhoor niet verplicht is gesteld meent de Ak vrijwel in alle gevallen waar het mis is gegaan dat hoor en wederhoor had kunnen bijdragen aan het verkrijgen van een deugdelijke grondslag. Veelal is een bijkomend aspect dat de accountant in zijn rapporteert niet meldt dat er geen hoor en wederhoor is toegepast, maar dat hij ook niet tot uitdrukking

breng in zijn rapport wat de effecten zouden zijn geweest als hij dit wel had gedaan. Dit vindt de Ak te eenzijdig en niet in overeenstemming met de objectiviteitseis. Op basis hiervan wordt het toepassen van hoor en wederhoor steeds belangrijker.

Wees zorgvuldig met de formulering van de bewoordingen in het accountantsrapport

Uitgangspunt Ak

De Ak vindt dat de wijze waarop een conclusie in een accountantsrapportage is geformuleerd elementen van assurance bevat als de conclusie 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 versterken⁴. In alle gevallen waar de Ak heeft beslist dat er sprake is van onbedoelde assurance is voornoemd uitgangspunt als basis gebruikt. En waar het bij de eerste paar zaken veelal ging om een onjuiste toepassing van de opdracht tot specifiek overeengekomen werkzaamheden, blijkt nu dat de Ak dit uitgangspunt ook hanteert bij overige (advies) opdrachten waar de accountant veelal sterk subjectief rapporteert. Bewoordingen als; 'wij zijn van mening dat (...)', 'uit de jaarrekening ontstaat het beeld dat (...)', 'de waarde van de aandelen bedraagt x' zijn formuleringen die voor een redelijk goed geïnformeerde derde als assurance kan worden aangenomen, te meer omdat de accountant als ter zake deskundige hierover op deze wijze rapporteert. De Ak blijft zich in deze situaties op het standpunt stellen dat de accountant assurance verstrekt.

Als een accountantsrapportage niet voldoet aan de objectiviteitseis van de Ak wil dit nog niet zeggen dat er ook door de accountant assurance is verstrekt

Uitgangspunt College van Beroep voor het bedrijfsleven (CBb)

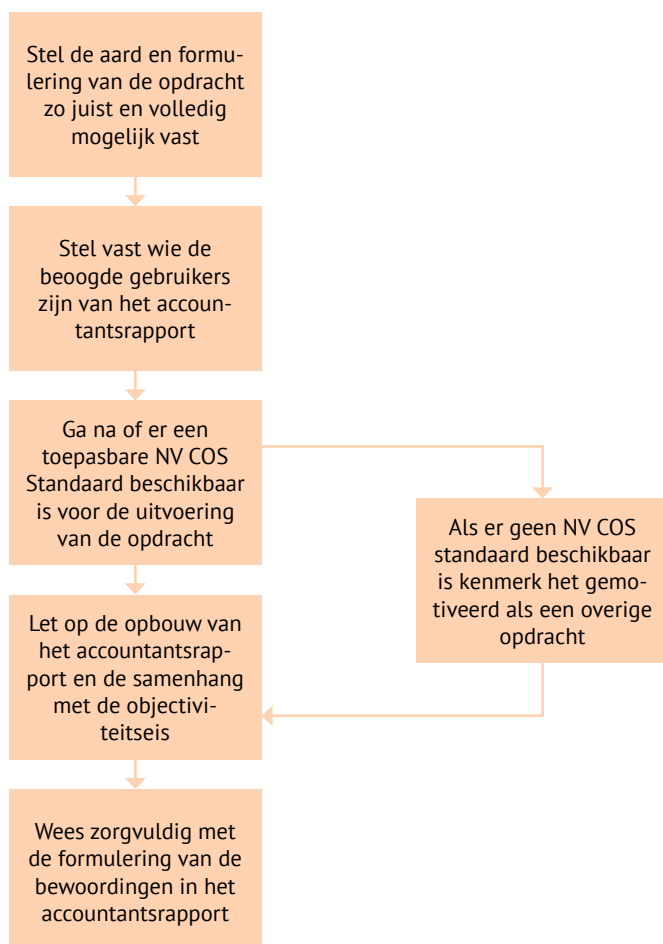
Het College van Beroep voor het bedrijfsleven (hierna: CBb) heeft hieromtrent een mildere opvatting dan de Ak. In een zaak waarbij accountants door het NMA waren ingehuurd om de boetedraagkracht van een bv vast te stellen, had de Ak in eerste instantie geoordeeld dat de accountants assurance hadden verstrekt bij het vaststellen van de boetedraagkracht⁵. Volgens de Ak wisten de accountants van meet af aan dat zij het NMA ondersteunde in het innemen van een standpunt omtrent de boete en de hoogte hiervan. Het CBb is het met de Ak eens dat het vaststellen van de boetedraagkracht dient ter ondersteuning van het in te nemen standpunt door het NMA. Echter meent het CBb dat niet alleen het accountantsrapportage bepalend is geweest voor de NMA om de hoogte van de boete vast te stellen. Het CBb is van mening dat de accountantsrapportage niet hoeft te voldoen aan de eisen die door de Ak zijn geformuleerd omdat het enkel de 'financiële merites' van de boete betrof⁶.

Nu is vast komen te staan dat de opvatting van de Ak geen stand kan houden vernietigt het CBb de uitspraak en wordt het hoger beroep van de accountants gegrond verklaard.

Hoor en wederhoor is een belangrijk instrument om een deugdelijke grondslag te verkrijgen voor een accountantsrapportage en te voldoen aan de objectiviteits van de Ak

Beschouwing

De boetedraagkrachtzaak is op dit moment de enige 'onbedoelde assuranceitspraak' voor zover bekend die bij het CBB is voorgelegd en is vernietigd. Ik ben van mening, dat andere zaken waar de Ak heeft uitgesproken dat er sprake was assurance, eveneens een goede kans maken om door het CBB te worden vernietigd. Dit betreffen vooral zaken waarbij de accountant een bijzonder belang dient en zijn accountantsrapportage niet anders dan een subjectief karakter kan hebben. Dit is bijvoorbeeld aan de orde bij opdrachten betreffende het waarderen van aandelen, vermogen en inkomen. Een dergelijke opdracht is dermate subjectief van aard dat aan een dergelijke accountantsrapportage nooit een aspect van assurance kan worden aangenomen. Echter is voorkomen beter dan genezen. Hieronder kort een schematische weergave van het stappenplan om onbedoelde assurance te voorkomen.



Conclusie

De onbedoelde assuranceitspraken zijn nog niet op hun retour. Hoewel het CBB als hoogste tuchtrechter heeft beslist dat de strenge opvatting van de Ak op dit punt niet in alle gevallen kan gelden dient de accountant mijn inziens toch te voorkomen dat hij wordt geconfronteerd met een tuchtrechtelijk verwijt omtrent dit punt. Door het stappenplan te volgen kan de accountant op een zorgvuldige en vakbekwame manier vermijden dat zijn accountantsrapportages als niet objectief en als assurance worden beschouwd.

Noten

- 1 Zie o.m. de volgende bijdragen; Mark Dongor, Assurance? dat was niet de bedoeling?, accountant oktober 2013, A. Dieleman, Geen assurance beoogd, wel assurance verstrekt, accountancynieuws 2014, Joost Groeneveld, waardering aandelen assurance?, accountancynieuws 2014
- 2 Zie bijvoorbeeld de boetedraagkrachtzaak: AVTR2012/77, ECLI:NL:TACAKN:2012:YH0304
- 3 Dit was het geval bij AVTR2013/17, ECLI:NL:TACAKN:2013:YH0355. In deze zaak had de accountant een prognose opgesteld op basis van de veronderstellingen van de opdrachtgever. Dit werd als te eenzijdig beschouwd maar de prognose werd niet als assurance beschouwd omdat de accountant expliciet had verwoord in het rapport dat er geen accountantscontrole was toegepast.
- 4 Zie onderdeel 7 van het stramien voor assuranceopdrachten.
- 5 Zie AVTR2012/77, ECLI:NL:TACAKN:2012:YH0304
- 6 Zie AVTR2014/223, ECLI:NL:CBB:2014:305



Mark Dongor

Mark Dongor is zelfstandig gevestigd Accountant-Administratieconsulent en fiscaal jurist. Voorts is hij cursusdocent voor de cursus; klacht- en tuchtrecht voor accountants bij NBA opleidingen.