Nieuwe Europese regels worden in 2016 van kracht, maar...

Accountants kunnen nu al duidelijker rapporteren over het bestuursverslag

Gert-Peter den Hollander

Een nieuwe EG Richtlijn verplicht accountants in 2016 tot uitgebreidere rapportering over het bestuursverslag, dat overigens nu al kernachtiger kan worden geformuleerd. Dat kan eenvoudig door technisch jargon en verwijzingen naar drie wettelijke bepalingen te vervangen door een helder oordeel over het jaarverslag en overige gegevens.

De accountant moet nu oordelen over de samenhang (of het ontbreken daarvan) tussen jaarverslag en jaarrekening. Straks moet hij een oordeel geven of het bestuursverslag strookt[1] met de financiële overzichten. Inhoudelijk komt dit op hetzelfde neer. In aanvulling daarop moet worden geoordeeld of het bestuursverslag volgens de geldende wettelijke vereisten is opgesteld. Ten slotte moet de accountant verklaren of er, in het licht van de tijdens de controle verkregen kennis en begrip omtrent de onderneming en haar omgeving, materiële onjuistheden in het bestuursverslag zijn vastgesteld. De aard van deze onjuistheden moet worden vermeld.

Het laatste punt maakt nu geen deel uit van art. 393 en zal daaraan moeten worden toegevoegd. De eerste twee punten zijn reeds onderdeel van art. 393. Het lijkt zinvol om aan art. 391 (dat de inhoud van het bestuursverslag regelt) toe te voegen dat het bestuursverslag vermeldt dat het volgens art. 391 is opgesteld (naar analogie van art. 362 lid 10). Daarmee brengt het bestuur van de onderneming expliciet tot uitdrukking welke norm het heeft gehanteerd bij het opstellen van het bestuursverslag.

EG Richtlijn 2013/34

Recent heeft de Europese Unie Richtlijn 2013/34 gepubliceerd, ter vervanging van de 4e en 7e EG Richtlijn. Volgens art. 53 van de nieuwe richtlijn moeten de lidstaten haar uiterlijk 20 juli 2015 implementeren, met de mogelijkheid deze pas van toepassing te verklaren op financiële overzichten voor boekjaren die beginnen op 1 januari 2016. De nieuwe richtlijn bevat onder andere voorschriften voor de inhoud van de controleverklaring van de accountant bij de financiële overzichten (voorheen jaarrekening) en het bestuursverslag (voorheen jaarverslag). Voor de controleverklaring bij de financiële overzichten is er geen sprake van inhoudelijke wijzigingen ten opzichte van de bestaande richtlijnen, maar voor het bestuursverslag is dat wel het geval.

De nieuwe EG Richtlijn 2013/34 resulteert in een uitbreiding van de verklaring van de accountant over het bestuursverslag, met een bevestiging dat in het bestuursverslag geen materiële onjuistheden zijn vastgesteld in het licht van de tijdens de controle verkregen kennis en begrip omtrent de onderneming en haar omgeving. Hiervoor zal art. 393 moeten worden aangepast. Vooruitlopend daarop kan de accountant zijn verklaring betreffende het jaarverslag en de overige gegevens kernachtiger formuleren. Daarmee hoeven accountants niet te wachten tot 1 januari 2016.

Mogelijke aanpassingen art. 2:393 BW

De richtlijn spreekt niet meer over rapporteren van gebleken tekortkomingen (resp. het ontbreken van de samenhang tussen jaarverslag en jaarrekening), maar aangezien de wetgever 'buiten iedere twijfel' wilde stellen dat de accountant gebreken in zijn verklaring vermeldt[2], verwacht ik niet dat de wetgever deze passage zal schrappen.

De wetgever kan lid 5 sub *e* van art. 393 positief in plaats van negatief formuleren. Dat betekent dat de wetgever ervan uitgaat dat ondernemingen zich aan de wet houden. Een bijkomend voordeel is dat de accountant niet meer hoeft te vermelden, maar dat hij kan oordelen (cf. lid 3 en lid 5 sub *c* en in overeenstemming met zowel de oude als de nieuwe richtlijn). Zie punt 4 hierna.

De wetgever kan overwegen de zinsnede 'voor zover hij dat kan beoordelen' te schrappen uit lid 3, omdat dit een beperking lijkt van de volledige verantwoordelijkheid van de accountant voor de controleverklaring bij de geconsolideerde jaarrekening (art. 27a van Richtlijn 2006/43). Hoewel de nieuwe richtlijn een soortgelijke eis niet stelt aan de controleverklaring bij het bestuursverslag, lijkt het niet onlogisch om dat wel te doen.

Formulering wettelijke bepaling kan vereenvoudigd...

De wetgever kan de wijziging van art. 393 als gevolg van Richtlijn 2013/34 benutten om de wet te vereenvoudigen en te verduidelijken. Hierdoor wordt die beter leesbaar en daarmee makkelijker toe te passen in de praktijk. Dit betreft o.a:

1. Vervanging van het begrip accoun-

tantsverklaring door controleverklaring. Daarmee wordt het BW in overeenstemming gebracht met art. 28 van Richtlijn 2006/43 en NV COS 700.

2. Wijziging van wettelijke voorschriften (in lid 5a) in verslaggevingsvoorschriften (cf. art. 28 van Richtlijn 2006/43). Voor beursgenoteerde ondernemingen is dat wettelijke voorschrift immers de IAS-verordening[3], maar daar wordt in de praktijk nooit naar verwezen. Door de tekst van de wet in overeenstemming met de richtlijn te brengen kan eenvoudigweg worden verwezen naar EU-IFRS (resp. Titel 9 voor ondernemingen die Titel 9 toepassen).
3. Vervanging van 'de in artikel 392 lid 1, onderdelen *b* tot en met *g* vereiste gegevens' door 'overige gegevens' (lid 3 en lid 5). Daarmee worden de overige gegevens op dezelfde wijze gedefinieerd als het jaarverslag, namelijk met een verwijzing naar 'deze titel'. Dit maakt de wettekst (en de controleverklaring) beter leesbaar, omdat niet hoeft te worden verwezen naar afzonderlijke wettelijke bepalingen (anders dan Titel 9 Boek 2 BW).
4. Opnemen van bevindingen inzake het jaarverslag in lid 5 sub *e* en inzake de overige gegevens in lid 5 sub *f*. Daarmee wordt lid 5 niet alleen gesynchroniseerd met lid 3 (en de tekst van de richtlijn), maar wordt lid 5 sub *e* ook beter leesbaar dan de huidige bepaling. Zonder rekening te houden met de wijzigingen uit hoofde van Richtlijn 2013/34 zouden deze bepalingen als volgt kunnen luiden: Lid 5 sub *e*: 'een oordeel of het jaarverslag is opgesteld in overeenstemming met deze titel en verenigbaar is met de jaarrekening, dan wel een vermelding van gebleken tekortkomingen;'
   Lid 5 sub *f*: 'een oordeel of de overige gegevens zijn toegevoegd in overeenstemming met deze titel, dan wel een vermelding van gebleken tekortkomingen.'

...evenals de formulering accountantsoordeel

Vanaf 15 december 2010 hanteert de NBA de volgende voorbeeldtekst:

Verklaring betreffende overige bij of krachtens de wet gestelde eisen
Ingevolge art. 2:393 lid 5 onder e en f BW vermelden wij dat ons geen tekortkomingen zijn gebleken naar aanleiding van het onderzoek of het jaarverslag, voor zover wij dat kunnen beoordelen, overeenkomstig Titel 9 Boek 2 BW is opgesteld, en of de in art. 2:392 lid 1 onder b tot en met h BW vereiste gegevens zijn toegevoegd. Tevens vermelden wij dat het jaarverslag, voor zover wij dat kunnen beoordelen, verenigbaar is met de jaarrekening zoals vereist in art. 2:391 lid 4 BW.

De NBA-tekst volgt (grotendeels) de formulering van de wet, wat verklaarbaar is gezien de aard van de verklaring. Op twee aspecten van de huidige tekst wil ik kort ingaan, namelijk de titel ervan en de noodzaak om te spreken van niet gebleken tekortkomingen.

1. Alinea 38 van NV COS 700 laat ruimte om de titel 'anderszins in voorkomend geval ten aanzien van de inhoud van de sectie' aan te passen. In de Nederlandse context is het duidelijker om te spreken over 'Verklaring betreffende het jaarverslag en de overige gegevens' dan 'Verklaring betreffende overige bij of krachtens de wet gestelde eisen'.
2. Als er geen sprake is van gebleken tekortkomingen ten aanzien van jaarverslag en overige gegevens, dan bestaat er geen verplichting iets te rapporteren. Dat hoeft volgens art. 393 lid 5 sub *e* (en de eerder aangehaalde memorie van toelichting[4]) pas als er sprake is van tekortkomingen. Veelal zal dit deel van de verklaring als volgt kunnen worden geformuleerd:

   Verklaring betreffende het jaarverslag en de overige gegevens
   Naar ons oordeel is het jaarverslag, voor zover wij dat kunnen beoordelen, opgesteld in overeenstemming met Titel 9 Boek 2 BW en verenigbaar met de jaarrekening. Naar ons oordeel zijn de overige gegevens, als bedoeld in Titel 9 Boek 2 BW, toegevoegd.

Deze tekst heeft een aantal voordelen ten opzichte van de huidige voorbeeldtekst van de NBA:

- de tekst is bijna de helft korter en een stuk duidelijker dan de oude tekst (en voldoet daarmee aan de doelstelling van NV COS 700[5]);
- de stijl volgt de verklaring betreffende de jaarrekening;
- de nieuwe formulering sluit beter aan op art. 393 lid 5 sub *f* (dat spreekt van een oordeel) dan de oude tekst (die spreekt over vermelding);
- verwijzingen naar wetsartikelen zijn niet nodig, omdat die blijken uit de context[6].

De NBA kan deze wijziging nu al doorvoeren in haar voorbeeldverklaringen: het is niet noodzakelijk te wachten tot de wetgever art. 393 heeft aangepast aan Richtlijn 2013/34, omdat de voorgestelde tekst volledig voldoet aan de eisen van zowel art. 393 als NV COS 700. Daarmee zou de NBA gelijk invulling geven aan de recent gepubliceerde concept-voorstellen van de International Auditing & Assurance Standards Board (IAASB) om te komen tot een meer informatieve controleverklaring. Om met de IAASB te spreken: 'the status quo is not an option'[7]. Niet wachten dus met de wijziging van dit deel van de verklaring! An

1 De Engelse tekst van de richtlijn spreekt over 'is consistent'.
2 Kamerstukken II 2007-08, 31 508 nr. 3, p. 15.
3 Verordening EG nr. 2002/1606 d.d. 19 juli 2022 (PbEG L243 van 11 september 2002).
4 Zie noot 2.
5 Alinea 6b noemt als tweede doelstelling: 'het op duidelijke wijze tot uitdrukking brengen van dat oordeel'.
6 In de verklaring betreffende de jaarrekening wordt evenmin verwezen naar art. 393 lid 5.
7 IAASB, Improving the auditor's report, An invitation to comment, juni 2012, p. 3.

Gert-Peter den Hollander RA, directeur Everest Advies, geeft onafhankelijk advies over verslaggevings- en controlevraagstukken aan ondernemingen en accountantskantoren.