der men functioneert is hierbij een belangrijke randvoorwaarde. Daarbij denk ik dat grotere accountantsorganisaties er goed aan doen om een of meerdere gedragsdeskundigen in dienst te nemen. Zij vullen de blinde vlekken in die er op deze onderwerpen zijn. Dat geeft niets. Ieder zijn deskundigheid. Kleinere kantoren doen er goed aan om meer tijd vrij te maken voor individuele dan wel teamcoaching. Dan ontstaat er ruimte voor zelfreflectie en sparren en neemt de kans dat het fout gaat af. Uit onderzoek blijkt dat coaching sowieso een besparing van de faalkosten in een organisatie oplevert. Op de *Accountancynieuwsdag* merkte ik op dat het mij opviel dat veel accountants wel vinden dat hun klanten met enige regelmaat met hun accountant moeten sparren, maar dat een grote groep accountants er nog niet aan gewend is dat zij zelf ook een goede sparringpartner nodig hebben. Op dat punt is er dus ook nog wel de nodige winst te behalen.

Van kinderschoenen naar echte stappen maken

Gedrag en cultuurontwikkeling staan in de accountancybranche nog in de kinderschoenen. Willen we hier de stappen maken die de werkgroep Toekomst Accountantsberoep voor ogen ziet, dan zullen we werk moeten maken van het vergroten van het inzicht in de samenwerking tussen de verschillende karakters in het accountantskantoor en de dagelijkse omstandigheden waaronder men dat werk doet. Alleen op die manier kunnen we de gewenste kwaliteitsverbetering daadwerkelijk realiseren. Wellicht dat beroeps- en belangenorganisaties programma's kunnen ontwikkelen om kantoren hierbij te ondersteunen. Daarnaast zou het een goede zaak zijn als er ook in de opleidingen meer aandacht komt voor het onderwerp soft skills in het accountantskantoor. Studenten staan er wel voor open, zo merkte ik onlangs tijdens een presentatie voor een studentenvereniging. Er is dus voldoende werk aan de winkel. An

> … maar een grote groep accountants is er nog niet aan gewend dat zij zelf ook een goede sparringpartner nodig hebben.'

Jan Wietsma is o.a. verbonden aan Full Finance.

Oordeelparagraaf voldoet niet aan Titel 9 en NV COS 700

Nieuwe OOB-controleverklaring scoort een onvoldoende

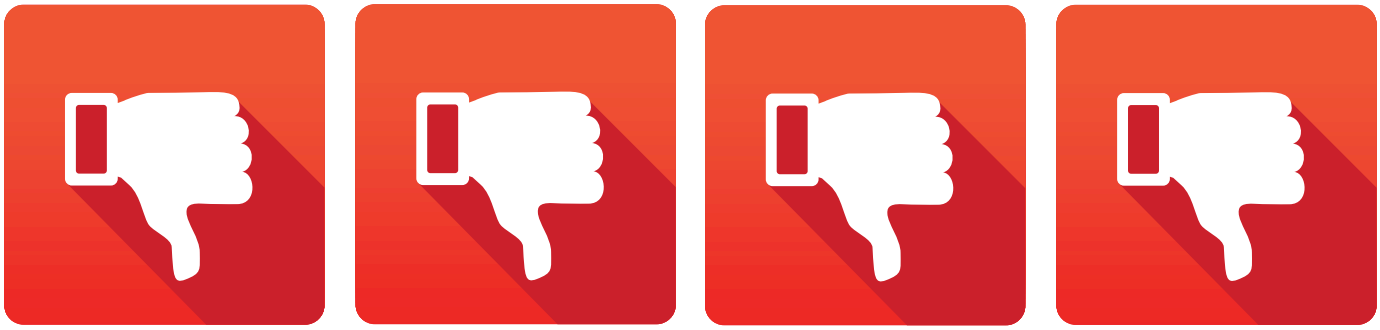
Gert-Peter den Hollander

In de nieuwe OOB-controleverklaring zijn accountants van oordeel dat de IFRS-jaarrekening een getrouw beeld geeft in overeenstemming met IFRS en met Titel 9. Die formulering voldoet niet aan NV COS 700 en is strijdig met de wetsgeschiedenis van art. 362 lid 8 en lid 10. Het stelt teleur dat de oordeelparagraaf van een verklaring die de kwaliteit van de accountantscontrole moet verbeteren, niet voldoet aan wet- en regelgeving. Een minieme aanpassing van deze oordeelparagraaf (vervanging Titel 9 door art. 362 lid 9) zorgt ervoor dat deze volledig voldoet aan de Nederlandse wetgeving en controlestandaarden.

Titel 9 bevat vijf bepalingen die verhinderen dat de accountant van oordeel kan zijn dat een IFRS-jaarrekening een getrouw beeld geeft in overeenstemming met IFRS en Titel 9. Drie daarvan hebben betrekking op de rechtspersoon die jaarrekening opstelt (art. 362 lid 8, 9 en 10), de andere twee zien op de controleverklaring van de accountant (art. 393 lid 5 sub a en c).

Art. 362 lid 8 (1e volzin) geldt niet voor beursfondsen

Door middel van art. 362 lid 8 staat Titel 9 de toepassing van IFRS toe, en daarom zou een IFRS-jaarrekening 'automatisch' aan Titel 9 voldoen. Een wat gezocht argument – en voor beursgenoteerde on-



dernemingen onjuist – volgens de Memorie van toelichting bij art. 362 lid 8: 'Deze bepaling ziet niet op de geconsolideerde jaarrekening van beursgenoteerde ondernemingen omdat de verplichte toepassing van de IAS hiervoor reeds rechtstreeks uit de IAS-verordening voortvloeit.'[1] Toepassing van IFRS betekent dus niet dat overeenstemming met Titel 9 kan worden geclaimd.

Slechts enkele Titel 9-bepalingen van toepassing

In de tweede plaats is op een IFRS-jaarrekening niet geheel Titel 9 van toepassing, maar enkel de bepalingen genoemd in art. 362 lid 9, zoals duidelijk blijkt uit de tekst: 'De rechtspersoon die de jaarrekening opstelt volgens de in lid 8 bedoelde standaarden (*GPdH:* IFRS), past van deze titel slechts de afdelingen 7 tot en met 10 en de artikelen [..] toe'. Het is dus weinig zorgvuldig om te suggereren dat een IFRS-jaarrekening een getrouw beeld geeft in overeenstemming met alle bepalingen van Titel 9.

Wet eist keuze tussen IFRS en Titel 9

Ten derde komt een oordeel van overeenstemming met zowel IFRS als Titel 9 in conflict met de Memorie van toelichting bij art. 362 lid 10: 'nu de wet uitdrukkelijk 2 jaarrekening-standaarden naast elkaar toelaat, is het des te meer van belang dat een rechtspersoon de gebruikers van de jaarrekening duidelijk informeert over zijn keuze. Daarom schrijft lid 10 voor dat de rechtspersoon in de toelichting aangeeft op basis van welke standaard de jaarrekening is opgesteld.'[2]
De wetgever had dus niet voor ogen dat een jaarrekening wordt opgesteld in overeenstemming met zowel IFRS als Titel 9. Het spreekt voor zich dat de accountant dan evenmin kan oordelen dat er sprake is van overeenstemming met IFRS en Titel 9.

Tot 31 december 2013 was lid 10 niet relevant voor IFRS-jaarrekeningen, omdat deze bepaling niet werd genoemd in art. 362 lid 9. Lid 10 is ook overbodig, omdat een vergelijkbare bepaling reeds deel uitmaakt van IFRS (het 'IFRS-compliance statement' van IAS 1.16). Toch leidt het ontbreken van lid 10 volgens de Memorie van toelichting 'in de praktijk tot rechtsonzekerheid bij zowel de rechtspersoon die de jaarrekening moet opstellen als de uiteindelijke gebruiker van de jaarrekening'[3]. Naar mijn mening is de rechtsonzekerheid niet zozeer het gevolg van het niet toepassen van lid 10, maar wordt zij veroorzaakt door de onduidelijkheid die er bestaat over de wijze waarop ondernemingen lid 9 moeten toepassen in de IFRS-jaarrekening.

> 'Het is dus weinig zorgvuldig om te suggereren dat een IFRS-jaarrekening een getrouw beeld geeft in overeenstemming met alle bepalingen van Titel 9.'

Wettelijke voorschriften of verslaggevingsvoorschriften?

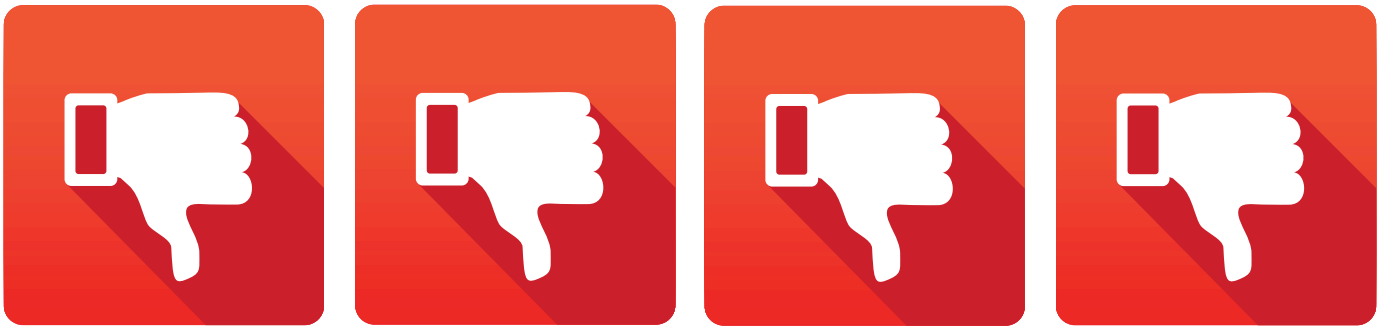
In de vierde plaats voldoet een oordeel van overeenstemming met IFRS en Titel 9 niet aan de eis van art. 393 lid 5 sub a, dat de controleverklaring van de accountant ten minste omvat 'welke wettelijke voorschriften op de jaarrekening toepasselijk zijn'. Deze passage vloeit voort uit art. 51bis van de 4e EG- richtlijn. De Nederlandse tekst van de richtlijn luidt '[...] welke de toepasselijke voorschriften voor de financiële verslaglegging zijn'. De Engelse vertaling zegt 'the financial reporting framework that has been applied in their preparation'. De Nederlandse wetgever heeft gekozen voor de term 'wettelijke voorschriften' in plaats van 'verslaggevingsvoorschriften'.

Een onhandige keuze, want voor beursgenoteerde ondernemingen geldt 'Verordening (EG) nr. 1606/2002 van het Europees Parlement en de Raad van 19 juli 2002' (de IAS-verordening), zodat verwezen zou moeten worden naar de IAS-verordening en niet naar Titel 9.[4] Ik vraag me af of gebruikers van de controleverklaring hierop zitten te wachten. Daarnaast geldt ook art. 362 lid 9, omdat die bepaling van toepassing is voor alle ondernemingen die een IFRS-jaarrekening opstellen. Voor niet-beursgenoteerde ondernemingen geldt niet de IAS-verordening, maar het wettelijke voorschrift van art. 362 lid 8, alsmede art. 362 lid 9.

Hoe hiermee om te gaan in de controleverklaring? Een verwijzing naar de IAS-verordening resp. art. 362 lid 8 ligt niet voor de hand, gezien de tekst van de EG-richtlijn. Ik denk dat het verdedigbaar is om te zeggen dat de geconsolideerde IFRS-jaarrekening is opgesteld in overeenstemming met IFRS en art. 362 lid 9. Gezien de wetsgeschiedenis van art. 362 lid 8 en lid 10 zou het onjuist zijn om te spreken over overeenstemming met Titel 9.

'Bij en krachtens de wet gestelde regels'

Ten slotte stelt art. 393 lid 5 sub c dat de controleverklaring van de accountant ten minste omvat: 'een oordeel of de jaarrekening [..] aan de bij en krachtens de wet gestelde regels voldoet'. Voor een gecon-



solideerde IFRS-jaarrekening zijn deze beperkt tot art. 362 lid 9, en omvatten ze niet geheel Titel 9.

NV COS 700

Naast de belemmeringen van Titel 9, is het de vraag of de Nederlandse controlestandaarden ruimte bieden om te verklaren dat een IFRS-jaarrekening in overeenstemming met IFRS en Titel 9 is.
NV COS 700 laat toe dat een jaarrekening is opgesteld in overeenstemming met 2 stelsels van financiële verslaggeving, maar alinea A8 plaatst daar twee kanttekeningen bij:

- een dergelijke beschrijving is alleen passend als de jaarrekening in overeenstemming is met elk van de stelsels afzonderlijk.
- in de praktijk is het gelijktijdig in overeenstemming zijn met 2 stelsels onwaarschijnlijk, tenzij het rechtsgebied het andere stelsel (bijv. IFRS) als zijn eigen nationale stelsel heeft aangenomen, dan wel alle barrières inzake het in overeenstemming zijn daarmee heeft weggenomen.

De keuzes van de Nederlandse wetgever verhinderen echter dat een IFRS-jaarrekening hieraan voldoet:

- Art. 362 lid 9 schrijft voor dat in een IFRS-jaarrekening slechts afdeling 7 t/m 10 en enkele individuele artikelen uit afdeling 3, 5 en 6 moeten worden toegepast. Ergo, de jaarrekening hoeft niet te voldoen aan de niet-genoemde bepalingen uit Titel 9. Dat zou ook niet kunnen, want bepaalde voorschriften uit Titel 9 zijn strijdig met voorschriften uit IFRS (bijvoorbeeld de verwerking van goodwill, kosten van uitgifte van aandelen, etc.). Daarom kan een IFRS-jaarrekening niet afzonderlijk in overeenstemming zijn met Titel 9.
- Evenmin is in Nederland IFRS aangenomen als het 'eigen nationale stelsel'. Dat is in Nederland nog steeds de norm van art. 362 lid 1. Wel staat Titel 9 (via art. 362 lid 8) het gebruik van IFRS toe.
- Niet alle barrières zijn weggenomen inzake het in overeenstemming zijn van de 2 stelsels: zie de eerder genoemde verwerking van goodwill en emissiekosten.
- Het is derhalve niet in overeenstemming met NV COS 700 om een IFRS-jaarrekening te omschrijven als 'in overeenstemming met Titel 9'.

Wetgever kan meer duidelijkheid verschaffen

Naar mijn mening hinkt de wetgever op 2 gedachten door in geconsolideerde IFRS-jaarrekeningen ook te verplichten tot Titel 9-toelichtingen. Omdat deze toelichtingen al in de enkelvoudige jaarrekening moeten zijn opgenomen, kunnen ze achterwege blijven in de geconsolideerde jaarrekening. Als de wetgever art. 362 lid 9 alleen van toepassing verklaart op een enkelvoudige IFRS-jaarrekening, hoeft de geconsolideerde jaarrekening slechts te voldoen aan IFRS en niet meer aan art. 362 lid 9. De accountant zou in dat geval in zijn oordeel over de geconsolideerde jaarrekening enkel hoeven te spreken over overeenstemming met IFRS. Voor zowel opstellers, gebruikers als accountants biedt dat duidelijkheid, zonder dat er concessies aan de kwaliteit van de financiële verslaggeving worden gedaan.

> 'Het is niet in overeenstemming met NV COS 700 om een IFRS-jaarrekening te omschrijven als 'in overeenstemming met Titel 9.'

Conclusie

Zowel Titel 9 als de Nederlandse controlestandaarden verhinderen de accountant te oordelen dat een geconsolideerde IFRS-jaarrekening een getrouw beeld geeft in overeenstemming met IFRS en Titel 9. Door de oordeelparagraaf van een controleverklaring bij een IFRS-jaarrekening aan te scherpen en te beperken tot overeenstemming met IFRS en art. 362 lid 9, rapporteert de accountant duidelijk naar de gebruikers van de jaarrekening en volledig overeenkomstig de relevante bepalingen van Titel 9 en de Nederlandse controlestandaarden. An

1. Tweede Kamer, vergaderjaar 2003–2004, 29737, nr. 3, p. 17
2. Tweede Kamer, vergaderjaar 2003–2004, 29737, nr. 3, p. 17/18
3. Tweede Kamer, vergaderjaar 2012–2013, 33632, nr. 3, p. 90
4. Zie ook noot 1

G.-P. den Hollander RA is directeur van Everest Advies en geeft onafhankelijk advies over verslaggevings- en controlevraagstukken aan ondernemingen en accountantskantoren.