

## DE „NON-AUDIT“-MEDEDELING

door Drs. L. J. M. Roozen

### Inleiding

Artikel 6 van de Gedrags- en beroepsregels registeraccountants (GBR) bepaalt:

„De registeraccountant die een stuk inhoudende een niet door of mede door hem afgelegde verantwoording afgeeft of doet afgeven, zodanig dat de indruk wordt gewekt dat het van hem afkomstig is, wordt geacht beroepshalve de getrouwheid van die verantwoording te hebben onderzocht, *tenzij het tegendeel blijkt*. Dit tegendeel kan slechts blijken door vermelding van een andere functie dan die van accountant of door het stellen van een van de bewoordingen „geen onderzoek naar de getrouwheid ingesteld”, „geen accountantscontrole toegepast” dan wel „niet gecontroleerd” op elk zelfstandig bruikbaar deel van het stuk.”

Deze bepaling regelt twee situaties:

- a. de registeraccountant treedt niet als zodanig op;
- b. hij treedt wel als zodanig op, maar in een specifieke functie, die niet is die van controleur van de verantwoording als geheel.

De onderhavige beschouwing handelt over het sub b bedoelde geval, waarvoor de term „non-audit” enige ingang heeft gevonden. Een Nederlands woord hiervoor is mij niet bekend. In de U.S.A. gebruikt men hiervoor de uitdrukking „write-up”, letterlijk te vertalen door: het bijhouden of bijwerken van de administratie, het opmaken van een verslag uit bekende gegevens.

(O.a.) op de non-audit is voorts met name artikel 11 van de GBR van toepassing; juncto artikel 12 GBR maken deze regelen een uitdrukkelijk onderscheid met de „verklaringen”, dat zijn mededelingen omtrent de uitkomst van controlewerkzaamheden, gericht op de getrouwheid van een verantwoording als geheel.

Met de constatering wat een non-audit *niet* is, nl. een specifieke functie die tot een verklaring leidt, is intussen nog niet haar *inhoud* aangegeven. En voorts is het mogelijk, dat die inhoudsbepaling verdere eisen stelt aan de *vorm* dan alleen het voorschrift in artikel 6 GBR.

Dat voorschrift heeft tot onmiddellijke strekking de bescherming van het gebruik van de onderscheiden typen van verklaringen, waarvan de inhoud wèl is aangegeven.

De bescherming gaat niet zó ver, dat de non-audit wordt verboden; door de non-audit mededeling te binden aan een vaste formulering (zoals ook bij de verklaring onder voorbehoud en de verklaring van oordeelonthouding geschiedt), is althans de mogelijkheid van de non-audit in de GBR erkend. Wat echter de non-audit mededeling inhoudt geven de GBR niet aan.

Ook de „Beschouwingen”<sup>1)</sup> geven hieromtrent geen uitsluitsel, noch een theoretische fundering en de afleiding daaruit van de materiële en formele

---

<sup>1)</sup> „Van R.B.B. tot GBR”, Beschouwingen (enz.). Uitgave NIVRA.

verschillen met de verklaring, in het bijzonder die van oordeelonthouding.

Deze bijdrage poogt tot opheldering daarvan te komen en besluit met een evaluatie van de specifieke functie van de non-audit.

Uitgegaan wordt van de volgende definitie van de non-audit mededeling: „Een mededeling van een openbaar registeraccountant omtrent de uitkomst van opgedragen administratieve en/of fragmentarische controlewerkzaamheden, ten behoeve van de opstelling ener verantwoording, die *niet* zijn gericht op de verstrekking van een mededeling inzake de getrouwheid dier verantwoording als geheel.”

### **Verwarring met de non-opinion**

Het onderscheid tussen „non-audit” en „audit” zou messcherp moeten zijn. Immers: de registeraccountant verschilt van ieder ander daarin, dat alleen hij bevoegd is verklaringen af te geven. Bovendien zijn mededelingen van een registeraccountant met betrekking tot verantwoordingen meestal verklaringen. Het maatschappelijk verkeer verwacht dan ook in eerste instantie, d.w.z. als niet duidelijk het tegendeel blijkt, dat zulk een mededeling een verklaring is.

Anderzijds is de non-audit mededeling geoorloofd en bestaan er voor een openbaar registeraccountant geen steekhoudende redenen om een non-audit opdracht te weigeren.

Verwarring met name ten opzichte van de non-opinion bestaat niettemin; zij culmineert in de vraag *of de taak van de registeraccountant bij een non-audit opdracht verder kan strekken dan de werkzaamheden die de cliënt hem heeft opgedragen.*

Ik meen deze vraag ontkennend te moeten beantwoorden, hetgeen ik hierna zal motiveren, doch moet tegelijk constateren, dat in enkele uitspraken van de Raad van Tucht (RvT) van een tegengestelde opvatting wordt blijk gegeven.

Daar is in de eerste plaats de uitspraak RvT (NIVRA) 1969/I, gepubliceerd in „De Accountant” 1969/2, volgens welke

„een accountant die de jaarstukken van een bedrijf opstelt, op basis van hem door de leiding van het bedrijf verstrekte gegevens, verplicht is deze gegevens, voorzover dit hem als deskundige redelijkerwijs mogelijk is, *te beoordelen, ook indien zijn opdracht geen controle omvat*” (aldus de samenvatting; cursivering van mij R.).

Bij de overwegingen van de raad dient men wel te bedenken, dat deze dateren van vóór het in werking treden van de GBR.

Ofschoon de raad blijkens de samenvatting uitdrukkelijk erkende, dat „de opdracht geen controle omvat”, overwoog hij:

„dat de door de betrokken registeraccountant gegeven verklaring - kennelijk bedoeld als een niet-goedkeurende verklaring - hem niet de vrijheid gaf te verzuimen (enz.)”

Met „niet-goedkeurende verklaring” bedoelde de raad een verklaring van oordeelonthouding (non-opinion).

De raad mocht toen nog spreken van een „verklaring” omdat daar nog onder werd verstaan: iedere mededeling waaruit een oordeel te kennen was.

Toch is ook nu nog van belang dat, naar het oordeel van de raad, de accountant een misslag beging doordat hij „geen pogingen had gedaan de voorraadcijfers te controleren”, hoewel hem dit niet uitdrukkelijk was opgedragen.

Merkwaardig is daarbij, dat de betrokken registeraccountant dit als een verzuim „heeft erkend”.

Van meer betekenis nog is de uitspraak RvT 1973/I, welke is gedaan na het in werking treden van de GBR (publicatie in „De Accountant”, mei 1973). Het gaat hier om een accountantsrapport waarin o.a. wordt meege- deeld:

„De cijfers zijn ontleend aan uw administratie, aangevuld met uw toelich- tingen. Genoemde gegevens werden door ons kritisch beoordeeld; controle van de administratie vond niet plaats.” (Bedoeld moet zijn dat geen controle van „genoemde gegevens” plaatsvond.)

De raad verwijt de accountant twee zaken:

a. „hij acht het niet gelukkig dat beklagde zijn opdracht niet schriftelijk heeft bevestigd, omdat dit er toe heeft geleid dat over de aard en omvang van zijn opdracht verschil van mening kon ontstaan.”

Dit verwijt is m.i. juist; ik kom op de specifieke noodzaak van een schrifte- lijke bevestiging van een non-audit opdracht nog terug.

b. „de raad oordeelt het voorts onjuist dat de betrokken registeraccountant heeft meegedeeld dat hij de hem voorgelegde gegevens kritisch heeft beoor- deeld, een mededeling die enerzijds de suggestie wekt van een beoordeling der gegevens op hun *betrouwbaarheid*, doch anderzijds geheel in het duister laat hoever die beoordeling is gegaan. De raad is van mening dat deze mede- deling een accountants*verklaring* is die van betrokkenes werkzaamheden en verantwoordelijkheid geen voldoende duidelijke en daarmee een gevaar voor misverstand opleverende omschrijving geeft.” (Cursiveringen van mij, R.)

Deze overwegingen van de raad geven aanleiding tot de volgende opmer- kingen.

- 1 „Betrouwbaarheid” is synoniem met „*getrouwheid*” en, waar geen onderscheid in de gegevens met betrekking tot de verantwoording (i.c. een verslag over de financiële positie) wordt gemaakt: - de *getrouwheid* van de verantwoording als geheel.
- 2 Volgens de raad is dus de suggestie gewekt van een verklaring en de raad oordeelt daarom dat de mededeling een verklaring „*is*”.
- 3 Niet duidelijk is, dat die „verklaring” het misverstand kan opleveren als door de raad bedoeld, waar het juist niet de bedoeling is dat een account- tant in een verklaring verantwoording aflegt van zijn vaktechnische werk- zaamheden (bij de non-audit geschiedt dit - zoals nog zal worden betoogd - juist wèl!).
- 4 Waar het op aankomt is de vraag of de mededeling dat de voorgelegde gegevens kritisch zijn beoordeeld de suggestie kan wekken van een con- trole-opdracht c.q. een verklaring, als ook en uitdrukkelijk is meegedeeld dat „*controle niet plaatsvond*”.

5 De overwegingen van de raad zijn te onbegrijpelijker als wordt bedacht dat in artikel 19a van de Wet op de Accountants-administratieconsulenten - aan wie het bij artikel 57 van de Wet op de Registeraccountants verboden is verklaringen te verstrekken - aan deze consulenten o.a. de volgende taak is toebedeeld:

„b. het in een toelichtend rapport *analyseren of interpreteren* van aan een administratie ontleende gegevens, dan wel het, mondeling of schriftelijk, doen van mededelingen *omtrent* of het geven van een advies *op grondslag van die gegevens*”. (Cursiveringen van mij, R.)

Niemand zal toch willen trachten tussen deze taak en het „kritisch beoordelen van de voorgelegde gegevens” enig wezenlijk verschil te ontdekken!

Vermeldenswaard is nog, dat volgens „Behandeling” blz. 435/6 het NIVRA-bestuur en de Commissie Herziening Beroepsregelen een amendement van de collega's Gelderloos c.s. hebben ontraden, inhoudende een toevoeging aan artikel 6 GBR er toe strekkende dat „het tegendeel” van gecontroleerd *ook* zou kunnen blijken door het vermelden van de inhoud van de opdracht. Deze ontrading geschiedde met een beroep op de uitspraak RvT 1973/1.

Ik ben het eens met de opvatting dat deze aanvulling geen alternatief kan zijn van de thans voorgeschreven bewoordingen. Daarentegen meen ik, dat de inhoud van de opdracht in *positieve* zin moet worden vermeld, zulks ter *begrenzing* van de *wel* aanvaarde verantwoordelijkheid (daarop kom ik nog terug).

Het beroep op de uitspraak RvT kan ongemotiveerde twijfel wekken aan de mogelijkheid van zulke begrenzing.

#### **Theoretische fundering van de non-audit vanuit de begrippen „functie” en „taak”**

Hoewel het onderscheid tussen functie en taak een essentieel onderdeel vormt van Limperg's vertrouwenstheorie (nog algemeen met de mond beleeden, veelal half begrepen en soms zonder enige behoorlijke argumentatie verworpen), krijgt het functiebegrip in het openbare beroep toch niet de aandacht die het verdient.

De economische wetenschappen zijn sociale wetenschappen en het is merkwaardig te zien hoeveel betekenis in de moderne sociologie aan de functie wordt toegekend. Er is zelfs een uit Amerika stammende school, met zijn wortels reikend naar Europa, van het functionalisme, die het sociale gebeuren onderzoekt en verklaart vanuit het centrale thema van de functie. Ik verwijs in het bijzonder naar R. K. Merton, uitvoerig becommentarieerd en geciteerd door Dr. H. P. M. Goddijn in „Het funktionalisme in de sociologie” (Van Gorcum, Assen 1963).

Deze verwaarlozing, veelal opzettelijk en meermalen onder overluiden bijval, behoeft echter niet te verbazen, omdat een kritische analyse van de organisatie van het openbare beroep en de wettelijke codificatie daarvan, de essentiële gebreken daarvan zou blootleggen. In het bijzonder zou dan blijken, dat een maatschappelijk beroep niet primair behoort te worden ge-

fundeerd op de deskundigheid maar op het *doel* van de (uiteraard deskundig uitgeoefende) werkzaamheden.

Ter verklaring van de plaats die de non-audit in het openbare beroep behoort in te nemen, kan het begrip „functie”, in onderscheid tot de (arbeids)taak, eenvoudig niet worden gemist.

Als Limperg (Bedrijfseconomie, deel VI, A. Leer van de Accountantscontrole, hoofdstuk I, § 4 en 5) stelt, dat onder functie is te verstaan de „uitwerking” (bij Merton: de „gevolgen”) van het openbaar beroep, zulks in verband met het maatschappelijk *doel* waaruit dat beroep is ontstaan, dan betoogt hij verder dat de arbeidstaak (de werkzaamheden) *uit die functie voortvloeit*.

Zich vervolgens in het bijzonder bezig houdende met de *controle*-functie van de openbare accountant als vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer, betoogt Limperg dat die functie in *zelfstandigheid* (onafhankelijkheid) moet worden uitgeoefend en dat *derhalve* ook de uit die functie voortvloeiende taak door de accountant zelfstandig moet worden bepaald.

Geheel anders ligt dit bij de non-audit! Het doel van de opdracht is, de cliënt behulpzaam te zijn bij de opmaking van *zijn* verantwoording. De openbaar accountant vervangt hier de administrateur (boekhouder) en voert eenvoudig de *werkzaamheden* uit die de cliënt hem opdraagt. Zo hier al van een „functie” sprake is, dan is die in beginsel een onzelfstandige en derhalve is dat ook de taak. Zelfs zou men kunnen zeggen dat hier slechts sprake is van een (opgelegde) taak of dat de taak de functie constitueert.

Het is een taak, die ook door anderen dan een openbaar accountant zou kunnen worden vervuld. Diens deskundigheid, eerlijkheid en nauwgezetheid worden door zijn algemene functie (het gevestigd zijn als openbaar register-accountant) nog eens extra onderstreept en gewaarborgd, doch deze eigenschappen zijn geenszins aan hem voorbehouden (evenals dat trouwens ook in de specifieke controle-functies niet het geval is!).

Omgekeerd is zijn zelfstandigheid geen voorwaarde voor de uitoefening van deze specifieke functie: hij treedt in deze specifieke functie niet op als vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer. Slechts omdat de specifieke functies van controleur de hoofdschotel uitmaken van de algemene functie, rust op hem de bijzondere zorg, dat zijn optreden in een non-audit naar buiten toe voor „de verstandige leek” onomstotelijk blijkt. O.a. hierin verschilt de uitvoering van een non-audit door een openbaar accountant met die door een willekeurige derde.

#### **Waarborgen voor het maatschappelijk verkeer**

Het maatschappelijk verkeer, gepersonifiëerd door „de verstandige leek”, die gewend is de openbaar accountant in verband met afgelegde verantwoordingen werkzaam te zien als controleur, moet weten dat dit bij de non-audit niet het geval is. Eén waarborg hiervoor is het voorschrift vervat in artikel 6 GBR, met de tekst waarvan de inleiding van deze bijdrage aanvangt.

Verdere waarborgen zijn echter noodzakelijk.

Daar is in de eerste plaats de cliënt zelf, die niet mag worden teleurgesteld

in zijn mogelijke verwachting, dat hij bij zijn verantwoording een accountantsverklaring zal kunnen voegen. Daarom is een schriftelijke bevestiging van de opdracht ten zeerste gewenst. Zij heeft voornamelijk een contractuele betekenis. Een nauwkeurige omschrijving van de te verrichten werkzaamheden zal veelal niet mogelijk zijn en is ook nog niet noodzakelijk. Wat door de cliënt zelf en wat door de accountant zal worden verricht zal pas bij de uitvoering van de opdracht, in overleg met de cliënt, blijken, waarbij het deskundig advies van de accountant een voorname rol zal spelen, maar de cliënt het laatste woord heeft. De essentiële inhoud van de schriftelijke bevestiging is een mededeling van negatieve aard: er zal géén controle worden uitgevoerd en derhalve zal géén verklaring worden verstrekt.

Een derde, zeer belangrijke waarborg ligt in de verantwoording van de verrichte arbeid in het rapport (naast de mededelingen in dat rapport omtrent de uitkomsten van die werkzaamheden - zie artikel 11 GBR). Hier zal de accountant niet met algemeenheden kunnen volstaan, maar zal hij zo nauwkeurig mogelijk moeten omschrijven welke administratieve werkzaamheden en eventuele fragmentarische controlehandelingen hij heeft verricht.

Hierin ligt wederom een principieel onderscheid met de verklaring (al of niet in rapportvorm), waarbij de accountant juist geen verantwoording van zijn werkzaamheden aflegt, omdat hij deze geheel zelfstandig bepaalt.

### **Een standaard-werkprogramma?**

De controle van een jaarrekening als geheel is een „geconsolideerde” functie, hetgeen betekent dat de accountant als onafhankelijk deskundige daaruit zelf zijn taak afleidt en de cliënt daar dus in beginsel geen medezeggenschap in heeft.

De standaard-werkprogramma's voor de diverse typen van huishoudingen steunen op dit beginsel.

Kenmerkend voor de non-audit is nu echter, dat de cliënt een zelfs beslissende stem heeft inzake de vraag, welke werkzaamheden de accountant zal verrichten.

Toch komt o.a. vanuit de U.S.A. een werkprogramma voor non-audits naar ons over, dat het karakter draagt van een standaard-programma of „minimum”-programma.<sup>2</sup>) Hierbij is te bedenken dat ook in de U.S.A. een duidelijk onderscheid wordt gemaakt tussen de oordeelonthouding („disclaimer of opinion”) en de non-audit („write-up function”); zie bijvoorbeeld het NIVRA-periodiek „Uit het buitenland” d.d. 7 juli 1971, 22 jg. no. 19.

Hoe moet dit standaard-werkprogramma dan worden verstaan?

M.i. in deze zin, dat het betrekking heeft op de door cliënt en accountant *gezamenlijk* (elkander aanvullend) te verrichten werkzaamheden. Als iedere vakman-*administrateur* moet ook de accountant die als *administrateur* optreedt zich er rekenschap van geven, dat de verantwoording op een *systematisch*-deskundige wijze wordt opgemaakt. Aangezien hij geen controle uitoefent, mag hij er van uitgaan dat de door de cliënt zelf verrichte werkzaam-

<sup>2</sup>) Laatstelijk: „Guide for engagements of CPAs to prepare unaudited financial statements (uitg. AICPA 1975)”.

heden eerlijk en nauwgezet zijn uitgevoerd.

Binnen dit raam is in beginsel elke taakverdeling tussen cliënt en accountant mogelijk.

Het „minimum-programma” bij de non-audit is dus *geen eigen* werkprogramma van de accountant; aldus beschouwd is een verwarring met de „non-opinion” (waarbij de accountant de werkzaamheden die *hij* als controleur kan verrichten ook moet verrichten) niet mogelijk.

Anderzijds moet de accountant nagaan, of het gezamenlijk uit te voeren programma vakkundig volledig is; ook een administrateur die geen registeraccountant is, is dit aan zichzelf als goed vakman verplicht, zelfs als hij in dienstbetrekking is!

Voor de openbaar registeraccountant volgt hieruit de noodzaak om *in zijn rapport* de werkverdeling tussen de cliënt en hemzelf zo nauwkeurig mogelijk te omschrijven. Die werkverdeling kan zowel betrekking hebben op de administratieve werkzaamheden als op de handelingen van interne controle. De getrokken grens is willekeurig maar moet duidelijk worden aangegeven.

Met de nauwkeurige omschrijving van zijn non-audit werkzaamheden paalt de accountant zijn verantwoordelijkheid af en wordt de specifieke functie definitief geconstitueerd. Het is dan ook onjuist te spreken van „beperkingen”, die de accountant bij een non-audit zou hebben aanvaard. Van beperkingen kan in beginsel geen sprake zijn; de accountant voert de opgedragen werkzaamheden (deskundig, eerlijk en nauwgezet) uit - puncto!

## Evaluatie

Nu wij het geheel eigen karakter van de non-audit hebben geschetst en haar implicaties aangegeven, kan de vraag, welke waarde de non-audit heeft voor het maatschappelijk verkeer, als volgt worden beantwoord.

In de eerste plaats biedt deze specifieke functie een betere oplossing dan het van jaar tot jaar verstrekken van een oordeelonthouding in al die gevallen, waarin de „objectieve verhinderingen” bedoeld in artikel 13, lid 4, GBR, verondersteld moeten worden van min of meer blijvende aard te zijn. Een controle-opdracht is dan niet zinvol, maar toch zou een opdrachtgever een voortgezette relatie met een registeraccountant, als zijn hulp bij de opstelling van zijn jaarlijkse verantwoordingen en als zijn regelmatig adviseur, op prijs kunnen stellen.

Ik zie geen enkele reden voor de registeraccountant om zulk een opdracht af te wijzen; de beroepsregelen staan de aanvaarding niet in de weg en al komt de controletaak te vervallen, zulks betekent nog niet dat voor de overblijvende taak lagere eisen aan zijn vakbekwaamheid, integriteit en zorgvuldigheid worden gesteld. Integendeel: de cliënt wendt zich tot hem omdat hij daarvoor een extra waarborg vindt in het ingeschreven zijn in het register.

In de tweede plaats is er een categorie opdrachtgevers, die de controlekosten willen besparen. Hier ligt de zaak wat moeilijker. Denkbaar is dat de controlekosten door een kleine huishouding redelijkerwijze niet te dragen zijn; zulk een omstandigheid ware nog te rekenen tot de eerste categorie: die van de blijvende objectieve verhinderingen. Doet die omstandigheid zich

echter niet voor, dan zij de registeraccountant met de aanvaarding van een non-audit opdracht meer terughoudend, ja uiterst voorzichtig: achter het argument van de kostenbesparing kunnen minder aanvaardbare bedoelingen schuilgaan. In elk geval zij de accountant echter in zulke gevallen wel bijzonder er op bedacht, dat het *gezamenlijke* werkprogramma geen leemten vertoont.

#### **Samenvatting**

- 1 De praktijk maakt geen duidelijk onderscheid tussen de non-audit mededelingen en verklaringen.  
Met name bestaat er verwarring met de non-opinion.
- 2 Een scherp onderscheid tussen beide is echter zeer gewenst.
- 3 Dit onderscheid is te funderen op de theoretische begrippen „functie” en „taak”.
- 4 Bij de non-audit staat de taak primair; de eigen taak kan nimmer verder strekken dan de opgedragen werkzaamheden.
- 5 De non-audit opdracht worde schriftelijk bevestigd.
- 6 De werkzaamheden worden in het rapport specifiek verantwoord, waarmee functie en verantwoordelijkheid worden begrensd.
- 7 Een standaard-werkprogramma heeft betrekking op de door cliënt en accountant gezamenlijk uit te voeren werkzaamheden.
- 8 De non-audit is een nuttige functie.

februari 1976