

## Reactie op “De tragiek van audit quality indicatoren (AQI’s)”

Paul Stoele

Received 1 February 2022 | Accepted 9 May 2022 | Published 2 June 2022

### Samenvatting

In dit artikel maak ik enkele opmerkingen betreffende met name de norm voor jaarrekeningen en over het samenstellen en controleren van jaarrekeningen door accountants.

### Trefwoorden

wettelijke norm, audit

Het op 10 maart 2021 gepubliceerde artikel van Herman van Brenk, Edgar Karssing, Ivo De Loo en Barbara Majoor geeft aanleiding tot eigenlijk een groot aantal opmerkingen over de erin naar voren komende onduidelijkheid over de rol van accountants. Echter, ik zal mij (moeten) beperken tot twee punten: (a) de norm voor jaarrekeningen en (b) het samenstellen en controleren van jaarrekeningen. Zo zal ik ook niet ingaan op de verwarrende passages over steekproeven (waarmee waarschijnlijk ‘deelwaarnemingen’ zijn bedoeld) met daarbij de opmerking ‘dat de populatie niet volledig was’ (hetgeen bij het juiste gebruik van steekproeven niet zal voorkomen).

### Norm voor jaarrekeningen

In paragraaf 2.1 ‘Geen eenduidig normenkader’ staat als tweede zin: ‘Nederlandse normen voor het opstellen van jaarrekeningen zijn opgenomen in de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving (RJ).’ En toen brak mijn klomp. Immers, de norm voor het opstellen van jaarrekeningen staat echt nog steeds in Titel 9 van het Tweede Boek van ons Burgerlijk Wetboek en wel in artikel 362 lid 1, dat luidt:

*“De jaarrekening geeft volgens normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd een zodanig inzicht dat een verantwoord oordeel kan worden gevormd omtrent het vermogen en het resultaat, alsmede voor zover de aard van een jaarrekening dat toelaat, omtrent de solvabiliteit en de liquiditeit van de rechtspersoon.”*

Deze norm is zelfs zo maatgevend c.q. allesoverheersend, dat in de leden 4 en 6 van dit wetsartikel benadrukt wordt dat – zo nodig – andere bepalingen ondergeschikt zijn aan bedoelde norm. Nu zou kunnen worden tegengeworpen dat deze norm – “normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd” – onduidelijk is en dus invulling behoeft. Klopt. Hiervoor is het goed om even terug te gaan in de tijd en te zien wat daarover te vinden is bij de voorganger van Titel 9 van BW2. In de Memorie van Toelichting van de op 1 januari 1971 ingevoerde Wet op de jaarrekening van ondernemingen (WJO) stond dan ook betreffende de invulling van de in artikel 5 lid 1 van deze wet voorkomende ‘vage norm’ het volgende:

*“Van het georganiseerde bedrijfsleven, en in samenwerking daarmede de organisatie der accountants, [wordt] verwacht, dat zij de in het maatschappelijk verkeer gehanteerde grondslagen (...) zullen inventariseren en zullen toetsen aan hetgeen naar hun oordeel (...) als aanvaardbaar kan worden beschouwd.”*

De toenmalige minister van Justitie, mr. A. van Agt, antwoordde tijdens de parlementaire behandeling op de vraag om invulling van de in artikel 5 lid 1 van de WJO bedoelde ‘vage norm’, dat die dus door ‘het maatschappelijk verkeer’ werkenderwijs zal worden gegeven en, uiteraard, door jurisprudentie zal worden ingevuld. (Overigens was deze (vage) norm gekozen in plaats van de oude norm ‘goed koopmansgebruik’, die te veel een fiscale invulling had gekregen.)

Vervolgens hebben de verbonden van werkgevers en werknemers samen met het NivRA het zogenoemde ‘Tripartiete Overleg’ gevormd, dat vanaf mei 1974 de ‘Beschouwingen naar aanleiding van de Wet op de jaarrekening van ondernemingen’ publiceerde. Helaas is na verloop van tijd dus gekozen voor de benaming ‘Richtlijnen’, waardoor bedoelde beschouwingen een dwingend karakter lijken te hebben. Echter, tot op de dag van vandaag is de status nog steeds die van ‘belangwekkende literatuur’. Bovendien kunnen beschouwingen/richtlijnen van een private organisatie nimmer de status van voor eenieder geldende norm (= wet) krijgen. Dat accountants zich verplicht hebben om zich te conformeren aan de RJ-richtlijnen doet aan het informele karakter ervan niets af.

Kortom, er is wel degelijk een wettelijke norm voor het opstellen van jaarrekeningen, die echter – zoals met vele andere in de wetgeving voorkomende ‘vage normen’ – door middel van jurisprudentie gestalte krijgt. Daarnaast is het voor de praktijk behulpzaam dat er beschouwende literatuur is. Controlerende accountants hebben op hun beurt dus na te gaan of opgestelde jaarrekeningen voldoen aan de wettelijke norm, zoals de wet in BW 2 artikel 393 lid 3 zegt: “De accountant onderzoekt of de jaarrekening het in artikel 362 lid 1 vereiste inzicht geeft.” Immers, op grond daarvan hebben zij hun oordeel te vormen en in een verklaring van getrouwheid weer te geven. In dit verband wil ik nog wel even refereren aan twee merkwaardige zinnen in paragraaf 2.2 ‘Reductionisme’. Het begint gelijk met ‘Het normenkader van accountants richt zich vooral op het inschatten van risico’s van materieel belang voor de jaarrekening.’ Wellicht is hier bedoeld dat controlerende accountants vooral attent dienen te zijn op risico’s in (wat ik maar even zal noemen) ‘het verslaggevingsproces’, die kunnen leiden tot een zodanige aantasting van het (volgens artikel BW 2 362 lid 1) te geven inzicht, dat daar feitelijk niet aan voldaan wordt. Het controleproces zal hier inderdaad op ingericht dienen te zijn, omdat het goede praktijk is om een controleobject, zoals een jaarrekening (en het bijbehorende bestuursverslag) te beschouwen als een bewering van de opstellers/degenen die door middel daarvan verantwoording hebben af te leggen.

Verderop staat: ‘Een jaarrekening is dus *hooguit* (curs. PS) een representatie van de werkelijkheid...’ Zou een jaarrekening niet ‘per definitie’ een representatie dienen te zijn van hetgeen er zich heeft afgespeeld in het verslagjaar

binnen de rapporterende entiteit? Is de gekozen term ‘reductionisme’, opgevat als een versimpeling van de werkelijkheid, in dit verband wel zo gelukkig? Is er bij jaarverslaggeving niet eerder sprake van ‘accumulatie’? Wordt bij de onderscheiden posten van de balans en de winst-en-verliesrekening niet een veelheid aan transacties samengevoegd (die, weliswaar, in de toelichting weer gedeeltelijk worden uitgesplitst), zonder geweld te doen aan de werkelijkheid?

## Samenstellen en controleren van jaarrekeningen

In het onderhavige artikel worden ‘samenstellen en controleren’ nogal eens in één adem genoemd, terwijl dit toch twee geheel verschillende activiteiten zijn. Bij het samenstellen gaat het om het systematisch en volgens de wettelijke regels opmaken van de verantwoording door degenen die over een bepaald tijdvak een entiteit bestuurd hebben. In de praktijk zijn accountants hierbij betrokken om daaromtrent advies te geven of om namens de verantwoording verschuldigde zo’n jaarrekening op te maken. In zo’n situatie staat een accountant duidelijk aan de zijde van de cliënt/de verantwoording verschuldigde. Dit betekent dat zo’n accountant, uiteraard met ‘het algemeen belang’ in het achterhoofd, met zijn cliënt mag meedenken over de te kiezen grondslagen voor de jaarrekening. Hier is immers geen sprake van ‘audit’.

Bij het controleren (de audit) van de door het verantwoording verschuldigde bestuur van een entiteit opgestelde jaarrekening (met bijbehorend bestuursverslag) staat de onafhankelijke accountant feitelijk tegenover de cliënt. Dit is nu eenmaal de ongelukkige situatie waarin de cliënt de opdrachtgever is die ook nog eens de nota mag betalen, maar de controle plaats heeft ten behoeve van (al dan niet bekende) derden. Immers, die derden moeten zich met een gerust hart kunnen verlaten op de overgelegde jaarrekening en het bestuursverslag, die door de onafhankelijke accountant zijn gecontroleerd en akkoord bevonden. Met name in deze situatie speelt de gesignaleerde ‘Limpergiaanse notie van accountants als vertrouwenspersoon van het maatschappelijk verkeer’. Wanneer het dus gaat om ‘audit quality indicatoren’ dienen die dus inderdaad (en eigenlijk uitsluitend) op laatstbedoelde audits betrekking te hebben.

- 
- **P.T. Stoele** is opgeleid tot AA en RA, is expert waarderingen en compliance professional. Momenteel is hij als uitvloeisel van zijn in 1989 begonnen zelfstandige praktijk als Accountancy Consultant nog in beperkte mate betrokken bij tuchtzaken en advisering aan accountants, zodat hij filosofie kan studeren en vrijwillig (bestuurs)werk kan doen.
- 

## Literatuur

- Van Brenk H, Karssing E, De Loo I, Majoor B (2021) maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie 95(1/2): 57–64. <https://doi.org/10.5117/mab.95.60776>