

Praktijkdilemma:

# Controleplicht niet nageleefd (van klein naar middelgroot): hoe te handelen?

Edwin van der Wösten

Ondernemingen groeien; althans, dat is de doelstelling van de meeste ondernemers. Groeien ondernemingen door het plafond dat bij wet is gesteld, dan is de onderneming of een instelling volgens artikel 393 BW 2 controleplichtig. Deze verplichting geldt indien een onderneming twee boekjaren achtereen heeft voldaan aan 2 van de 3 criteria (waarde activa hoger dan € 4,4 miljoen, netto-omzet hoger dan € 8,8 miljoen en meer dan 50 werknemers). Als de controleplicht niet wordt nageleefd, moet dit bij ontdekking hiervan in bepaalde gevallen worden hersteld.

**H**et niet naleven van de controleplicht is een economisch delict, dat in artikel 1 WED strafbaar is gesteld. Indien niet wordt voldaan aan de controleplicht, kan de jaarrekening bovendien niet worden vastgesteld of goedgekeurd door het daartoe bevoegde orgaan (artikel 2:393.6 BW) met alle mogelijke gevolgen van dien. De sancties bestaan uit geldboetes en theoretisch zelfs gevangenisstraf. Verder, en daar is in de praktijk bij ondernemers vaak meer angst voor, worden in het geval van een faillissement de bestuurders hoofdelijk aansprakelijk gesteld. Iedere belanghebbende kan overigens in rechte de naleving van de controleplicht vorderen (artikel 2:393.7 BW).

## Hoe ver moet je terug?

Maar wat nu als de accountant of de accountantsorganisatie er – abusievelijk – pas na een aantal jaren samenstellingsverklaringen te hebben afgegeven achterkomt dat zijn controlecliënt is ‘doorgegroeid’ naar het niveau van de wettelijke controleplicht? Of als hij er tijdens de cliëntacceptatieprocedure tegenaan loopt dat zijn (potentiële) nieuwe controlecliënt controleplichtig is geworden, terwijl de voormalige accountant tot dan toe altijd samenstellingsverklaringen in plaats van controleverklaringen heeft afgegeven? Hoe ver moet je dan terug in de controleplicht? Of is er misschien een

uitweg? De wet is wat dit betreft ‘zwart-wit’ en de criteria zijn haarscherp geformuleerd; er is controleplicht of het is er niet. De bestuurders van de rechtspersoon of instelling zijn verantwoordelijk voor de naleving hiervan. De accountant is op grond van de gedrags- en beroepsregels gehouden om de integriteit van zijn cliënt te beoordelen en om zijn cliënt op niet-naleving van wet- en regelgeving aan te spreken dan wel te attenderen. Op dit punt ga ik later in.

## Voldoende belang

Strikte naleving van de wet zou inhouden dat de controleplicht ook voor voorgaande boekjaren geldt en toegepast moet worden, ongeacht de situatie en omstandigheden. De vraag is of dit altijd gewenst is en of dit de ‘geest van de wet’ dient. Een controle is immers alleen rationeel als het een gerechtvaardigd doel dient. Uitsluitend naleving van dit wetsartikel terwijl niemand meer zit te wachten op een controleverklaring bij een jaarrekening van een of meerdere voorgaande boekjaren lijkt dan ook zijn doel voorbij te schieten.

Alleen in het geval dat er belanghebbenden zijn aan te wijzen en hun belang bij de uitkomst van een controle gerechtvaardigd is, zou dit pleiten voor het retrospectief uitvoeren van controles van voorgaande boekjaren. Dat belang is er

veelal niet bij MKB-ondernemingen, waarbij de directeur-grotaandeelhouders vaak worden gezien als de belangrijkste belanghebbenden, evenals de financiers, de leveranciers, de klanten en de werknemers. De Belastingdienst wordt overigens ook vaak als belanghebbende genoemd. Kortom, welke partij zit nu nog te wachten op de uitkomst van een controle van een voormalig boekjaar als het nieuwe boekjaar al is afgelopen en nu opkomt voor eerstejaarscontrole? Het gaat bij financiële verslaggeving immers om relevante informatie, en niet alleen om betrouwbare informatie.

## Niet relevant of onbewust onbekwaam?

Een andere vraag die opkomt bij het begrip relevantie is waarom de belanghebbenden de naleving van de controleplicht dan niet hebben gevorderd? Kennelijk hebben zij dit niet relevant genoeg gevonden of zijn zij ook ‘onbewust onbekwaam’ geweest. Voorgaande argumenten zien nog af van de uitkomst van de controle, want die zal in veel gevallen een oordeelonthouding inhouden, omdat geen toereikende controle-informatie kan worden verkregen over de getrouwe weergave van de cijfers van voorgaande boekjaren. Kortom, controle van oude boekjaren lijkt in veel gevallen een nutteloze exercitie. Anderszins is het zo dat er altijd individuen zijn die zullen zeggen ‘Ik moet, dus jij moet ook’ of mensen die daarbij ook nog een argument hanteren met een meer belerende toon: ‘Het moet gewoon, dan leren ze het de volgende keer wel af’. Maar of dit nu goede argumenten zijn? Ik betwijfel dat ten zeerste.

**Pragmatiek**

Begrijp me goed, ik pleit niet voor het afschaffen van de controleplicht, ook niet voor het soepeltjes omgaan met de controleplicht als deze bewust niet wordt nageleefd. Als er sprake is van opzet, dan ligt het namelijk zeker anders. Bewust ontduiken van wet- en regelgeving moet mijns inziens hard worden aangepakt. Ik pleit in dezen wel voor een realistische oplossing die rekening houdt met de redelijke belangen van betrokkenen, ervan uitgaande dat twee partijen 'hebben zitten te slapen', zowel de ondernemer als zijn accountant. 'Onbewust onbekwaam' is daarvoor een veel gebezigde term. In dergelijke gevallen moet voor een pragmatische oplossing worden gezorgd.

**Informatieplicht accountant**

In de eerste plaats moet de accountant de controlecliënt bij niet-naleving van de controleplicht onmiddellijk schriftelijk op de hoogte stellen van het feit dat de wet op dit punt niet is nageleefd. Hierbij moet hij aangeven wat de verantwoordelijkheid is van de onderneming ter zake en wat de risico's en de gevolgen kunnen

zijn. Het is aan de onderneming zelf om te bepalen hoe zij hiermee omgaat. Zij kan voor een zorgvuldige afweging ook juridisch advies inwinnen. De accountant kan aangeven (nadrukkelijk niet adviseren) wat hij van belang vindt in de onderhavige situatie. Bijvoorbeeld dat het van belang is om in ieder geval de controle van het voorgaande boekjaar (X-1) uit te voeren, om zodoende impliciet een uitspraak te kunnen doen over de vergelijkende cijfers in jaarrekening boekjaar X. De accountant zal tevens samen met zijn opdrachtgever, maar in ieder geval ook zelfstandig, moeten analyseren wie de belanghebbenden van de onderneming betreffen, wat hun belang zou kunnen zijn bij de controle van boekjaar X-2 of zelfs X-3 en moeten afwegen of het communiceren hierover met belanghebbenden opportuun is. De accountant moet in ieder geval een mening hebben over wat hij nog acceptabel vindt en wat niet. Geadviseerd wordt dat hij hierover intern overlegt met – indien aanwezig – het bureau vaktechniek, de compliance officer en eventueel het bestuur van de accountantsorganisatie. Voorts zal hij zijn

standpunt met inbegrip van zijn afwegingen moeten vastleggen. Om zijn standpunt verder te onderbouwen is het wellicht wenselijk om de wensen van de belangrijkste belanghebbenden te horen.

Uiteraard is het in alle gevallen niet acceptabel om – vanaf het moment dat er wetenschap bestaat van het niet naleven van de controleplicht door de controlecliënt – de samenstellingsopdracht voort te zetten. Alleen acceptatie van een controleopdracht is aanvaardbaar. **An**



Edwin van der Wösten is als externe accountant werkzaam bij PKF Wallast Accountants & Belastingadviseurs en is scriptiebegeleider bij Nyenrode Business Universiteit. Dit artikel is geschreven op persoonlijke titel.