

# Annotatie uitspraak Accountantskamer – Oordeelonthouding bij jaarrekening en goedkeuring bij balans

A. Dieleman RA<sup>1</sup>

Dit is een bijzondere annotatie. Deze annotatie heeft namelijk niet zozeer betrekking op (een van) de onderwerpen waarover werd geklaagd en waarover de Accountantskamer een oordeel geeft, maar op een ander onderwerp dat in de uitspraak naar voren komt. Namelijk op de controleverklaring van oordeelonthouding die bij de jaarrekening is verstrekt, waarin tegelijkertijd een goedkeurend oordeel bij de eindbalans werd verstrekt. De vraag die hierbij naar voren komt is of deze combinatie is toegestaan op basis van de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NV COS – verder 'Standaard(en)').

## 1. Aanleiding

Aanleiding voor deze 'annotatie' is de uitspraak van de Accountantskamer van 20 februari 2026.<sup>2</sup> De tuchtklacht die onderwerp is in deze uitspraak heeft betrekking op de controlerend accountant en de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar ('OKB-er') bij die opdracht. De klacht gaat over de controle van de geconsolideerde jaarrekening 2017 van C, waarbij de betrokken accountant een controleverklaring van oordeelonthouding heeft verstrekt. Klaagster heeft de aandelen in C verworven en een financiering verstrekt. Nadien is gebleken dat de post debiteuren voor een te hoog bedrag is opgenomen en de post vooruitgefactureerde omzet voor een te laag bedrag is verantwoord. De Accountantskamer komt met betrekking tot beide punten tot de conclusie dat te weinig controlewerkzaamheden zijn verricht en daarom niet voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen. Voor de betrokken accountant leidt dit tot een tijdelijke doorhaling van één maand; voor de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar (die zijn werk ook onvoldoende kritisch heeft uitgevoerd) resulteert het in een berisping.

## 2. Controleverklaring van oordeelonthouding

Aanleiding voor deze 'annotatie' zijn niet bovenstaande verwijten richting de accountant en de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar, maar de tekst van de controleverklaring. De voor mijn 'annotatie' relevante onderdelen van die controleverklaring luiden als volgt:

*"Wij geven geen oordeel over de getrouwheid van de in dit jaarverslag opgenomen jaarrekening*

*van de vennootschap. Vanwege het belang van de aangelegenheid beschreven in de paragraaf 'De basis voor onze oordeelonthouding' zijn wij niet in staat geweest om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop ons controleoordeel bij de in dit jaarverslag opgenomen jaarrekening te kunnen baseren bij de jaarrekening als geheel. De verkregen controle-informatie is wel geschikt als basis voor ons oordeel over de balans per 31 december 2017 met bijbehorende toelichting.*

### **Ons oordeel over de balans per 31 december 2017 met bijbehorende toelichting**

*Naar ons oordeel is de balans op 31 december 2017 met bijbehorende toelichting in alle van materieel belang zijnde aspecten opgesteld in overeenstemming met in overeenstemming met Titel 9 Boek 2 BW."*

Bijzonder aan deze controleverklaring en bovenstaande tekst is dat sprake is van een oordeelonthouding bij de jaarrekening *als geheel* en tegelijkertijd een goedkeurend oordeel bij de eindbalans. De vraag rijst of die combinatie – die taalkundig al bijzonder is, omdat de oordeelonthouding het geheel (en dus ook de balans) betreft – vaktechnisch aanvaardbaar is.

## 3. Oordeelonthouding bij jaarrekening en goedkeuring balans

Om bovenstaande vraag te beantwoorden zijn de bepalingen in Standaard 705 ('Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant') relevant. Par. 15 van die Standaard is hierover duidelijk:

1. Anton Dieleman is accountant (directeur vaktechniek) bij Forvis Mazars in Rotterdam en lid van de redactie van Tijdschrift voor Jaarrekeningenrecht en was van 2017 tot

medio 2025 voorzitter van het College voor Beroepsreglementering bij de NBA.

2. Uitspraak Accountantskamer, d.d. 20 februari 2026, ECLI:NL:TACAKN:2026:6.

*“Als de accountant het noodzakelijk acht een [...] een oordeelonthouding over de financiële overzichten als geheel tot uitdrukking te brengen, dient de controleverklaring niet tevens een goedkeurend oordeel met betrekking tot hetzelfde stelsel inzake financiële verslaggeving over een enkel financieel overzicht of over een of meer specifieke elementen, rekeningen of posten van een financieel overzicht te bevatten. In deze omstandigheden zou het opnemen van een dergelijk goedkeurend oordeel in dezelfde verklaring in tegenspraak zijn met [...] de oordeelonthouding van de accountant over de financiële overzichten als geheel.”*

In de toelichting bij deze paragraaf in Standaard 705 (Standaard 705.A16) wordt onder meer verwezen naar de situatie van een controle-opdracht die voor het eerst wordt uitgevoerd. Daarvan is in de procedure bij de Accountantskamer ook sprake. Toegelicht wordt dat het mogelijk is om een oordeelonthouding tot uiting te brengen met betrekking tot de winst- en verliesrekening en het kasstroomoverzicht en een afzonderlijk oordeel over de financiële positie (zoals die is opgenomen in de eindbalans). Een relevante toevoeging hierbij is dat in dat geval geen oordeelonthouding over de jaarrekening *als geheel* wordt verstrekt. De verwijzing naar Standaard 510 ('Initiële controle-opdrachten – Beginbalans') maakt duidelijk dat dit alleen aanvaardbaar is als dit op grond van wet- en regelgeving is toegestaan.<sup>3</sup> En juist dit laatste is in deze situatie niet aan de orde; om een aantal redenen:

- de controleverklaring bij financiële overzichten heeft betrekking op de jaarrekening 'als geheel'; zo blijkt uit Standaard 700;<sup>4</sup>
- hoewel over het verslagjaar 2017 nog geen sprake was van een wettelijke controle en daardoor art. 2:393 BW nog niet van toepassing was, wordt uit dit artikel duidelijk dat de controleverklaring betrekking heeft op de getrouwheid van de jaarrekening als geheel en dat het niet de bedoeling is afzonderlijke 'oordelen' te verstrekken over de winst-en-verliesrekening, kasstromen, balans en toelichting. Ze vormen – in het licht van Titel 9 van Boek 2 BW – één geheel;<sup>5</sup>
- in de controleverklaring van oordeelonthouding in deze casus wordt – in overeenstemming met het voorgaande – ook gesproken over de jaarrekening '*als geheel*'.

#### 4. Vergelijkbare combinaties

Het hiervoor genoemde verbod om bij een controleverklaring van oordeelonthouding niet tegelijkertijd over andere (soms positief geformuleerde) onderwerpen in de controleverklaring te communiceren staat niet op zichzelf, zo blijkt uit de volgende voorbeelden.

- in een ver verleden werd in de controleverklaring van oordeelonthouding soms de zogeheten 'negative assurance' toegevoegd. De accountant had onvoldoende controle-informatie beschikbaar om tot een goedkeurend oordeel te komen, maar had evenmin fouten geconstateerd. Dat laatste werd expliciet in de controleverklaring vermeld, maar is sinds 2010 verboden;<sup>6</sup>
- in de controleverklaring bij de jaarrekening van een organisatie van openbaar belang en andere beursfondsen worden zogenoemde kernpunten opgenomen. Daarin communiceert de accountant over de meest significante onderwerpen uit de controle. Als een controleverklaring van oordeelonthouding wordt verstrekt, is het opnemen van kernpunten in die verklaring verboden;<sup>7</sup>
- sinds enkele jaren worden in de controleverklaring bij een wettelijke controle van een jaarrekening op basis van de Wet toezicht accountantsorganisaties afzonderlijke secties over de controle-aanpak met betrekking tot Continuïteit en Fraude opgenomen. Bij een controleverklaring van oordeelonthouding is het niet toegestaan deze secties aan de controleverklaring toe te voegen;<sup>8</sup>
- volgend jaar wordt de nieuwe Standaard 570 over Continuïteit van toepassing. De internationale versie van deze standaard bevat een verbod om in een controleverklaring van oordeelonthouding een sectie 'Continuïteit' of 'Materiële onzekerheid omtrent de continuïteit' op te nemen.<sup>9, 10</sup>

De gedachte hierbij is dat in dergelijke situaties het aanvullende onderwerp in de controleverklaring de oordeelonthouding teveel zou overschaduwen en daardoor (gedeeltelijk) ontcrachten.

#### 5. Voorbeeldtekst controleverklaring

Het hiervoor genoemde verbod om bij een controleverklaring van oordeelonthouding in dezelfde controleverklaring tegelijkertijd een goedkeurend oordeel te verstrekken bij de eindbalans, krijgt een bijzondere dimensie als naar de NBA-voorbeeldteksten voor de controleverklaring wordt gekeken. Hierin is namelijk een voorbeeldtekst opgenomen die iden-

3. Standaard 510, par. A8.

4. Standaard 700, par. 8.

5. Art. 2:362 lid 1 BW 'Onder jaarrekening wordt verstaan: de enkelvoudige jaarrekening die bestaat uit de balans en de winst- en verliesrekening met de toelichting, en de geconsolideerde jaarrekening indien de rechtspersoon een geconsolideerde jaarrekening opstelt'.

6. Zie Anton Dieleman, 'Negative assurance bij oordeelonthouding, niet doen'. Accountant, april 2011, p. 38-

39. [https://www.accountant.nl/siteassets/accountant.nl/blad/2011-nr.-4/acc\\_2011\\_4\\_negative\\_assurance.pdf](https://www.accountant.nl/siteassets/accountant.nl/blad/2011-nr.-4/acc_2011_4_negative_assurance.pdf)

7. Standaard 701, par. 5.

8. Standaard 700, par. 29D.

9. ISA 570, par. 37

10. Zie ook Anton Dieleman, 'Controleverklaring en materiële continuïteitonzekerheid', Tijdschrift voor jaarrekeningsrecht, nr. 4, 2025, p. 118-124.

11. <https://www.nba.nl/siteassets/tools-en-ondersteuning/voorbeeldteksten/2024/pdf-bestand-nederlandse-versie>

tiek is aan de controleverklaring die in de onderhavige tuchtprocedure onderwerp van discussie is.<sup>11</sup> Het is dan ook niet heel verwonderlijk dat de accountant dit voorbeeld heeft gebruikt. Maar dat wil nog niet zeggen dat de controleverklaring daardoor juist is. Die is, zoals ik heb uiteengezet, in strijd met de Standaarden die het verbieden om bij een controleverklaring van oordeelonthouding bij de jaarreke-

ning als geheel, tegelijk een goedkeurend oordeel bij de eindbalans te verstrekken. En daarnaast: voorbeeldteksten vormen geen onderdeel van de Standaarden en zijn daarmee geen regelgeving. Waarbij ik me tegelijkertijd haast om te zeggen dat accountants wel enige zekerheid mogen ontlenen aan het feit dat dergelijke voorbeeldteksten door de NBA ter beschikking worden gesteld.