

# Foutherstel en accountant

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

Foutherstel blijft een interessant onderwerp dat bestuurders van rechtspersonen die verantwoordelijk zijn voor het opmaken van de jaarrekening en accountants die belast zijn met het controleren, beoordelen of samenstellen van jaarrekeningen regelmatig bezighoudt. Omdat het een actueel onderwerp is met verschillende dimensies besteed ik in dit artikel opnieuw aandacht aan foutherstel. Een aantal jaren geleden is in een themanummer van Tijdschrift voor jaarrekeningenrecht<sup>2</sup> ook uitgebreid ingegaan op deze thematiek. Daarom behandel ik sommige onderdelen kort en verwijs voor meer informatie naar de bijdragen van Brink-van der Meer<sup>3</sup> en Hoogendoorn en van Geffen<sup>4</sup> in het genoemde themanummer. Ik benader het onderwerp in dit artikel met enkele bijzonderheden uit de relevante verslaggevingsregels en vervolgens vanuit het perspectief van de accountant die (c.q. het accountantskantoor dat) verantwoordelijk is voor het controleren, beoordelen of samenstellen van de jaarrekening.

Ik begin met het uiteenzetten van de verslaggevingsregels rond foutherstel zoals die zijn opgenomen in Titel 9 van BW 2 en de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving ('RJ'). In het tweede deel van het artikel behandel ik de verschillende periodes met betrekking tot fouten en foutherstel: a) de periode waarin de jaarrekening wordt opgemaakt; b) de periode tussen het opmaken van de jaarrekening en het vaststellen door de algemene vergadering; en c) de periode na vaststelling van de jaarrekening. In het derde deel geef ik een toelichting op enkele concrete vraagstukken die samenhangen met foutherstel. Het vierde deel richt zich op een aantal aanvullende onderwerpen met betrekking tot de verantwoordelijkheid van de accountant en het accountantskantoor bij foutherstel.

## 1. Verslaggevingsregels

Om te beginnen een korte toelichting op de verslaggevingsregels met betrekking tot foutherstel van een opgemaakte of vastgestelde jaarrekening. Die zijn opgenomen in art. 2:362 lid 6 BW en hoofdstuk 150 RJ.

### 1.1. Titel 9 BW 2

In art. 2:362 lid 6 BW is het volgende met betrekking tot foutherstel van een opgemaakte, resp. vastgestelde jaarrekening opgenomen:

Als tussen het moment waarop de jaarrekening wordt opgemaakt, maar voordat deze wordt vastgesteld, sprake is van fouten die *onontbeerlijk* zijn voor het inzicht dat de jaarrekening moet geven, moeten

deze worden gecorrigeerd in de jaarrekening. Dat leidt dan tot een nieuwe opgemaakte jaarrekening.

In het verlengde daarvan geeft RJ 160.206 aan dat gebeurtenissen na balansdatum die geen nadere informatie geven over de feitelijke situatie per balansdatum niet leiden tot een nieuwe jaarrekening, tenzij ze van grote betekenis zijn omdat de continuïteitsveronderstelling vervalt en de jaarrekening op basis van liquidatiegrondslagen moet worden opgemaakt.

Is sprake van fouten die blijken na het vaststellen van de jaarrekening waarbij de jaarrekening *in ernstige mate tekortschiet* in het geven van het juiste inzicht, dan geldt de volgende procedure:<sup>5</sup>

- de leden of aandeelhouders moeten onverwijld worden geïnformeerd over de fout;
- het bestuur deponeert een mededeling over de fout bij het handelsregister;<sup>6</sup> en
- als sprake is van een jaarrekening die onderworpen is aan een wettelijke accountantscontrole (op basis van art. 2:393 BW) moet aan de mededeling van het bestuur een accountantsverklaring worden toegevoegd.

Zoals verder in dit artikel wordt toegelicht betekent dit niet dat een nieuwe jaarrekening moet worden opgemaakt en vastgesteld.

Voor rechtspersonen waarvan de effecten zijn toegelaten tot de handel op een gereguleerde markt ('beursfondsen') moet bovengenoemde mededeling aan de AFM worden toegezonden.

1. Anton Dieleman is registeraccountant (directeur vaktechniek) bij Forvis Mazars in Rotterdam, lid van de redactie van dit tijdschrift en was van 2017 tot medio 2025 voorzitter van het College voor Beroepsreglementering bij de NBA.  
2. Tijdschrift voor Jaarrekeningenrecht, Editie 2018, nr. 6.  
3. Mr. dr. J.E. Brink-van der Meer, 'Fouten in de jaarrekening en externe accountant', TvJ 2018/6, p. 154-164.

4. Prof. dr. M.N. Hoogendoorn RA en mr. dr. C.J.A. van Geffen, 'Fouten in de jaarrekening – wet- en regelgeving', TvJ 2018/6, p. 147-153.  
5. Art. 2:362 lid 6 BW.  
6. Een dergelijke mededeling (ook wel désaveu-mededeling genoemd) komt relatief weinig voor; in tegenstelling tot dan een fout van materiële omvang waarbij de jaarrekening niet in ernstige mate tekortschiet.

## 1.2. RJ 150

De in art. 2:362 BW opgenomen bepalingen met betrekking tot foutherstel nadat de jaarrekening is vastgesteld zijn in RJ 150 als volgt verder uitgewerkt:

- a. als sprake is van een fout van niet-materiële omvang, vindt correctie in het eerstvolgende boekjaar plaats (RJ 150.203). De vergelijkende cijfers over het voorgaande verslagjaar worden niet aangepast; de effecten van het foutherstel worden daarom (meestal) in de winst-en-verliesrekening verwerkt;
- b. in het geval de fout van materiële omvang is, vindt correctie in het eerstvolgende boekjaar plaats met aanpassing van de vergelijkende cijfers. In die situatie heeft het foutherstel geen effect op de winst-en-verliesrekening van het lopende verslagjaar (RJ 150.202);
- c. als bij een fout van materiële omvang de jaarrekening over het vorige boekjaar tevens in ernstige mate tekortschiet in het geven van het juiste inzicht in vermogen en resultaat, verloopt de verwerking van foutherstel op dezelfde wijze: het opnemen van een toelichting en retrospectieve verwerking in de jaarrekening van het volgende verslagjaar.

Met betrekking tot de onder a genoemde procedure voor foutherstel wijs ik nog op het volgende. Er zijn situaties denkbaar waarbij sprake is van een fout van niet-materiële omvang, die in het volgende verslagjaar (waarin de correctie plaatsvindt) door een (significante) afname van de bedrijfsactiviteiten in dat jaar wel als correctie van materiële omvang kwalificeert. In een eerder artikel in TvJ heb ik verdedigd, dat in die situatie het getrouwe beeld van de jaarrekening in het volgende verslagjaar toepassing van de onder b genoemde methode aanvaardbaar maakt; zodat de correctie van de fout plaatsvindt via herstel van de vergelijkende cijfers.<sup>7</sup>

## 2. Foutherstel tijdens het opmaakproces van de jaarrekening

### 2.1. Foutherstel

De jaarrekening die wordt opgemaakt door het bestuur moet op basis van art. 2:362 BW een zodanig getrouw beeld geven dat een verantwoord oordeel kan worden gevormd over het vermogen en resultaat; waarbij zowel de omvang en samenstelling van vermogen en resultaat relevant zijn, als de toelichtingen erop. Daarbij is het begrip materialiteit van belang, dat in de RJ als volgt wordt gedefinieerd: *“Informatie is materieel als deze informatie van belang is voor het geven van het in 2:362 lid 1 BW bedoelde inzicht. Hiervan is sprake indien redelijkerwijs verwacht kan worden dat het weglaten, onjuist weergeven of versluieren van informatie invloed zou kunnen hebben op de*

*economische beslissingen die de gebruikers van de jaarrekening nemen.”*<sup>8</sup>

Voor de accountant die de controle van de jaarrekening uitvoert is het concept van ‘materialiteit’ uitgewerkt in de Nadere Voorschriften controle- en overige standaarden (‘NV COS’) van de NBA: *“Afwijkingen, met inbegrip van weglatingen, afzonderlijk of gezamenlijk, worden van materieel belang geacht indien daarvan redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij een invloed zullen hebben op de economische beslissingen die gebruikers op basis van de financiële overzichten nemen.”*<sup>9</sup>

Ik leg de relatie tussen de RJ en de NV COS omdat het bestuur van de rechtspersoon verantwoordelijk is voor het opmaken van een jaarrekening die een getrouw beeld moet geven van vermogen en resultaat (en dus geen afwijkingen van materieel belang mag bevatten), maar het niet zelden de accountant is die bij de controle van de jaarrekening fouten constateert en aandringt op correctie ervan.

In dat kader is een korte toelichting op het opmaakproces van de jaarrekening nuttig. De jaarrekening wordt opgemaakt door het bestuur van de rechtspersoon en ondertekend door bestuurders en commissarissen (waarbij de ondertekening een afzonderlijke rechtshandeling is). Meestal start de accountant tijdens dit opmaakproces met de controleopdracht, waarbij de concept-jaarrekening als basis wordt gebruikt. De reden voor dit simultane proces is dat de datum voor het opmaakbesluit van de jaarrekening (en veelal ook de ondertekening door bestuurders en commissarissen) bij voorkeur dezelfde is als de datum van de controleverklaring van de accountant.

De accountant hanteert bij de afwegingen die in een controleopdracht worden gemaakt in het kader van fouten het volgende onderscheid:

- als de jaarrekening een fout (of meerdere) bevat die de materialiteitsgrens niet overschrijdt, wordt een goedkeurende controleverklaring verstrekt;
- is de fout (of het totaal van alle fouten) van materiële omvang, maar nog niet van diepgaande invloed, dan wordt een controleverklaring met beperking verstrekt;
- is de fout (of het totaal van alle fouten) van diepgaande omvang, dan leidt dit tot een afkeurende controleverklaring.

Ik licht daarop aanvullend nog het volgende toe:

Ook bij een fout (of meerdere fouten) die kwantitatief niet van materiële omvang is moet de accountant het bestuur van de cliënt verzoeken deze fout in de opgemaakte jaarrekening aan te passen, tenzij de onjuistheid duidelijk triviaal is.<sup>10</sup> Weigert het be-

7. Anton Dieleman: ‘Praktijkvraag: Foutherstel in jaarrekening vanwege correctie uit voorgaand jaar’, Tijdschrift voor jaarrekeningenrecht, nr. 4, 2025, p. 161-162.

8. RJ 115.0.

9. Standaard 320, par. 2 (NV COS).

10. Standaard 450, par. 8 en A2 (NV COS).

stuur dit dan geeft de accountant bij een fout die niet van materiële omvang is, uiteindelijk wel een goedkeurende controleverklaring. De reden voor het aandringen op correctie is tweeledig. Ten eerste is het over het algemeen geen enkel bezwaar om de jaarrekening nog te corrigeren. Ten tweede kan zich de situatie voordoen (juist ook bij een weigering van het bestuur om de fout te corrigeren) dat de fout in kwantitatieve zin niet materieel is, maar om kwalitatieve reden wel. Bijvoorbeeld omdat als gevolg van de fout bepaalde relevante ratio's tot een andere uitkomst leiden, of specifieke posten onjuist worden weergegeven in de jaarrekening terwijl die voor bepaalde gebruikers van de jaarrekening relevant zijn. In dat geval leidt de kwalitatieve materialiteit bij niet-aanpassen tot een niet-goedkeurende controleverklaring.

Titel 9 van Boek 2 BW noemt enkele voorbeelden van toelichtingen die niet achterwege mogen worden gelaten, ook al zijn ze kwantitatief van te verwaarlozen betekenis. Dit betreft het verloopoverzicht van het eigen vermogen; de toelichting op het aantal werknemers en de toelichting op de bezoldiging van bestuurders en commissarissen.<sup>11</sup>

Een bijzondere niet-goedkeurende controleverklaring moet worden afgegeven als in de jaarrekening een toelichting ontbreekt die van materieel belang is. Als voorbeeld wordt in dit kader vaak het ontbreken van de bezoldiging van de bestuurders genoemd. De controlestandaarden vereisen in dat geval dat de accountant – onder voorwaarden – de ontbrekende toelichting opneemt in de controleverklaring.<sup>12</sup> Dit betreft dan niet langer een goedkeurende controleverklaring, maar een controleverklaring met beperking.

## 2.2. Fout of fraude?

Hoewel het onderwerp 'fraude' buiten het bestek van dit artikel valt, besteed ik er toch kort aandacht aan. Bij een fout die de accountant in de jaarrekening constateert, moet (naast het aandringen op correctie bij het bestuur) altijd de vraag rijzen: Is het een fout, of is mogelijk sprake van fraude? Bij deze vorm van fraude gaat het dan om frauduleuze financiële verslaggeving<sup>13</sup>. Het cruciale verschil tussen fouten en fraude is dat fouten een onopzettelijke oorzaak hebben en fraude een opzettelijke oorzaak. Als het bestuur bewust correctie van de fout in de jaarrekening weigert kan hierdoor het onopzettelijke karakter wijzigen in een opzettelijke afwijking. Als de accountant constateert dat bij een fout in de jaarrekening sprake is van frauduleuze financiële verslaggeving (of een vermoeden daarvoor), moeten – zoals de Accountantskamer het regelmatig mooi formuleert – 'alle registers open'. De accountant moet dan ten

minste een herbeoordeling uitvoeren van de integriteit van het management, het risicoprofiel van de opdracht heroverwegen en tevens nagaan of mogelijk andere posten in de jaarrekening ook beïnvloed zijn als gevolg van (vermoede) verslaggevingsfraude. En de jaarrekening moet als gevolg van deze materiële afwijking worden aangepast voordat een goedkeurende controleverklaring wordt verstrekt.

## 3. Foutherstel na opmaak, maar voor het vaststellen van de jaarrekening

### 3.1. Onontbeerlijk voor het inzicht

Fouten die worden geconstateerd na het opmaken van de jaarrekening, maar vóór het vaststellen ervan, moeten alleen verwerkt worden als ze *onontbeerlijk* zijn voor het inzicht dat de jaarrekening moet geven in vermogen en resultaat. De term 'onontbeerlijk' wordt verder niet uitgelegd, maar omdat het gaat om een reeds door het bestuur van de rechtspersoon opgemaakte jaarrekening ligt het mijns inziens voor de hand dat 'onontbeerlijk' een hogere drempel betreft dan een 'afwijking van materieel belang'.

De RJ-bepaling die in dit kader mogelijk verwarring kan veroorzaken is de bepaling in RJ 150.201 dat de rechtspersoon een fout van *materiële omvang* moet herstellen in de eerste nog niet-vastgestelde jaarrekening. Die bepaling ziet echter niet op het tijdvak tussen opmaken en vaststellen van de jaarrekening, maar op fouten die worden geconstateerd na het vaststellen van de jaarrekening. Het voorgaande onderscheid is ook logisch om de volgende redenen:

- in dit tijdvak is sprake van een opgemaakte en door het bestuur en commissarissen ondertekende jaarrekening, die meestal ook voor de algemene vergadering is geagendeerd en dus in bredere kring beschikbaar is gesteld (ten minste voor de aandeelhouders). Aanpassen van deze versie van de jaarrekening brengt meer handling met zich mee dan het corrigeren van fouten tijdens het opmaakproces. Ik vermoed dat de wetgever hiermee rekening heeft gehouden;
- er is taalkundig ook een belangrijk verschil tussen beide termen; fouten van materieel belang *kunnen* de beslissingen van de gebruikers beïnvloeden, fouten die onontbeerlijk zijn voor het inzicht kwalificeren als *onmisbaar* of *absoluut noodzakelijk*.

Ofwel: 'onontbeerlijk voor het inzicht' lijkt mij een hogere drempel dan 'van materieel belang'.

In dit verband is iets anders opmerkelijk: Voor beursfondsen en andere entiteiten die onder de Wet op het financieel toezicht ('Wft') vallen bepaalt art. 5:

11. Art. 2:363 lid 3 BW.

12. Standaard 705, par. 23 (NV COS). Zie ook Anton Dieleman: 'Van accountantsverklaring in 1985 naar controleverklaring in 2025', Tijdschrift voor jaarrekeningenrecht, nr. 3, 2025, p. 87-88.

13. Standaard 240 noemt twee vormen van fraude: frauduleuze financiële verslaggeving en onrechtmatige toe-eigening of onttrekking van activa (Standaard 240, par. 3 (NV COS)).

25 c lid 7 dat de uitgevende instelling onverwijld een bericht algemeen verkrijgbaar stelt indien tussen het algemeen verkrijgbaar stellen van de jaarlijkse financiële verslaggeving en de vaststelling daarvan, feiten of omstandigheden blijken die *onontbeerlijk* zijn voor het vormen van een verantwoord oordeel omtrent het vermogen, het resultaat, de solvabiliteit en de liquiditeit van de uitgevende instelling. De jaarrekening wordt hierbij niet aangepast. De praktische reden hiervoor is waarschijnlijk dat de verspreidingskring van de jaarrekening van een uitgevende instelling veel groter is dan van andere ondernemingen; dat verklaart vermoedelijk de ‘eenvoudige’ route via het algemeen verkrijgbaar stellen van een bericht in plaats van het aanpassen van de jaarrekening. Overigens had de Nederlandse wetgever dit onder Titel 9 van BW 2 kunnen ondervangen door de herstelroute van art. 2:362 lid 6 BW voor nog niet vastgestelde IFRS-jaarrekeningen ook voor te schrijven. Toch roept dit ook enkele vragen op:

- zonder aanpassing van de jaarrekening leidt het tot jaarstukken die bestaan uit een jaarrekening met controleverklaring en aanvullende informatie zonder die verklaring;
- vaststelling van de jaarrekening door de algemene vergadering zou feitelijk niet kunnen plaatsvinden, omdat de verklaring van de accountant bij die (afzonderlijke) aanvullende informatie ontbreekt;
- publicatie van de (niet-gecorrigeerde) jaarrekening bij het handelsregister (na vaststelling door de algemene vergadering), of op andere wijze, dan ligt het voor de hand dat de opvolgend accountant deze verklaring verstrekt om de klant aan de genoemde verplichting te kunnen laten voldoen leidt tot een incomplete jaarrekening.

### 3.2. Rol accountant voor vaststellen jaarrekening

Het voorgaande betekent dat een jaarrekening waarvan, na het opmaken ervan, maar vóór het vaststellen door de algemene vergadering, blijkt dat deze een fout bevat die hoger is dan een afwijking van materieel belang, maar nog niet kwalificeert als ‘onontbeerlijk voor het inzicht’, niet hoeft te leiden tot een nieuwe jaarrekening die aan de algemene vergadering voor vaststelling wordt aangeboden. Voor de duidelijkheid: Dit betreft een jaarrekening die ‘definitief’ is opgemaakt (en ondertekend door bestuurders en commissarissen) en van een controleverklaring van de accountant is voorzien.

In die situatie bestaat de mogelijkheid dat de accountant hiervoor een stokje steekt. De jaarrekening die ter vaststelling aan de algemene vergadering wordt aangeboden bevat namelijk een afwijking van materieel belang. De accountant is niet verplicht hiernaar actief onderzoek te doen<sup>14</sup>, maar als hij<sup>15</sup> op de

hoogte is van dergelijke fouten in de jaarrekening wordt van hem wel actie gevraagd. De Verordening gedrags- en beroepsregels (‘VGBA’) vereisen namelijk dat de accountant maatregelen moet nemen als hij in verband wordt gebracht met informatie die materieel onjuist, onvolledig of misleidend is.<sup>16</sup> Als het bestuur weigert de jaarrekening aan te passen – omdat het hiertoe niet verplicht is als de fout niet onontbeerlijk is voor het inzicht – kan de accountant de eerder door hem afgegeven controleverklaring van onwaarde verklaren. Dat blokkeert de algemene vergadering om de jaarrekening vast te stellen, omdat niet langer kennis kan worden genomen van de door de accountant verstrekte verklaring.<sup>17</sup>

Die onmogelijkheid voor de algemene vergadering om de jaarrekening vast te stellen geldt alleen als de jaarrekening is onderworpen aan een wettelijke controle op basis van art. 2:393 BW. Is daarvan geen sprake en heeft de accountant een vrijwillige controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht uitgevoerd dan zal hij zoveel mogelijk overeenkomstig handelen – en daarbij bij het bestuur aangeven dat de toestemming ontbreekt om de door hem afgegeven verklaring verder te gebruiken en (indien nodig) de algemene vergadering daarover te informeren. Met uiteraard in veel gevallen dezelfde consequentie, omdat een algemene vergadering geen jaarrekening zal willen vaststellen waarbij de accountant heeft aangegeven dat de door hem afgegeven verklaring bij die jaarrekening van onwaarde is verklaard.

## 4. Foutherstel na vaststellen jaarrekening

Na het vaststellen van de jaarrekening ontstaat op basis van art. 2:362 lid 6 BW een nieuw tijdvak. Dat is logisch, omdat het vaststellen van de jaarrekening door de algemene vergadering het moment markeert waarop dé jaarrekening van de rechtspersoon tot stand komt. Vanaf dat moment is sprake van een definitieve jaarrekening. Deze kan niet meer gewijzigd worden, tenzij de ondernemingskamer naar aanleiding van een jaarrekeningprocedure aanwijzingen geeft om de jaarrekening (en het bestuursverslag en de overige gegevens) aan te passen (zie de toelichting verder in deze bijdrage).<sup>18</sup>

Om die reden is in art. 2:362 lid 6 BW de procedure voorgeschreven die het bestuur verplicht een mededeling inzake het foutherstel bij het handelsregister te deponeren. De vastgestelde jaarrekening blijft in tact, maar moet in samenhang met de mededeling worden gelezen.

14. Standaard 560, par. 10 (NV COS).

15. Voor ‘hij’, ‘hem’ en ‘zijn’ moet tegelijkertijd ‘zij’ en ‘haar’ worden gelezen.

16. Art. 9 lid 1 VGBA.

17. Art. 2:393 lid 7 BW.

18. Art. 2:447 lid 1 BW.

#### 4.1. Foutherstel via de jaarrekening over het volgende verslagjaar

Niet zelden wordt de fout geconstateerd bij het opmaken van de jaarrekening over het volgende verslagjaar, of de controle daarvan door de accountant die de fout vaststelt. Omdat in die jaarrekening over het volgende verslagjaar het foutherstel wordt verwerkt en toegelicht (en die jaarrekening over het volgende verslagjaar soms op niet al te lange termijn beschikbaar komt), rijst soms de vraag of daarmee ook is voldaan aan het deponeren van een afzonderlijke mededeling bij het handelsregister. Dat is echter niet het geval; de bepaling in art. 2:362 lid 6 BW vereist een (afzonderlijke) mededeling; de zogenoemde désaveu-mededeling. Daarnaast vereist art. 2:362 lid 6 BW 'onverwijld' actie; dat gaat niet samen met uitstel tot de jaarrekening over het volgende verslagjaar. Verder is van belang dat die mededeling bij het handelsregister wordt toegevoegd aan de jaarrekening die in ernstige mate tekortschiet. Het verwerken van de fout en toelichting daarop in de jaarrekening over het volgende verslagjaar geeft de gebruiker van de jaarrekening met daarin de fout van ernstige omvang (zonder de genoemde mededeling) niet de juiste informatie over die jaarrekening.<sup>19</sup>

#### 4.2. Verantwoordelijk accountant bij de mededeling

Regelmatig wordt een dergelijke fout, waarbij de jaarrekening in ernstige mate tekortschiet, ontdekt door een opvolgend accountant (al dan niet van een andere accountantsorganisatie). Dat roept de vraag op wie verantwoordelijk is voor het, in voorkomende gevallen, toevoegen van de accountantsverklaring aan de mededeling van het bestuur. NBA-Handreiking 1134 ('Samenwerking voorgaande en opvolgende accountant')<sup>20</sup> geeft aan dat dit in principe de voorgaande accountant is. Dat is logisch; dat is de accountant waarvan de controleverklaring aan de jaarrekening is toegevoegd die nu in ernstige mate tekortschiet. Art. 2:362 lid 6 BW bevat hiervoor echter geen verplichting. Mocht die voorgaande accountant een dergelijke accountantsverklaring niet (willen) verstrekken, dan ligt het voor de hand dat de opvolgend accountant deze verklaring verstrekt om de klant aan de genoemde verplichting te kunnen laten voldoen.

#### 4.3. Nieuwe jaarrekening?

Soms komt het voor dat de mededeling ex art. 2:362 lid 6 BW inzake foutherstel wordt geconcretiseerd door een nieuwe jaarrekening op te maken. Formeel is dit niet verboden, omdat het genoemde wetsartikel geen specifieke aanwijzingen bevat met betrekking tot de mededeling. Toch ligt een dergelijke handelwijze niet voor de hand, om verschillende redenen:

- de wettekst spreekt bewust over 'mededeling' en niet over 'herziene jaarrekening';
- een eenmaal vastgestelde jaarrekening blijft dé jaarrekening van de rechtspersoon en wordt dus niet vervangen door de nieuwe (gecorrigeerde) jaarrekening;
- voor gebruikers van de jaarrekening wordt het op die manier onduidelijk welke versie van de jaarrekening de officiële (vastgestelde) jaarrekening van de rechtspersoon is.

#### 4.4. Jaarrekeningprocedure onderne- mingskamer

De meest robuuste wijze van foutherstel ontstaat na een bevel van de ondernemingskamer van het gerechtshof Amsterdam om de jaarrekening opnieuw op te maken in overeenstemming met de door de ondernemingskamer gegeven aanwijzingen.<sup>21</sup> De ondernemingskamer kan tevens het vaststellingsbesluit van de jaarrekening vernietigen.<sup>22</sup> Een dergelijke jaarrekeningprocedure komt in de praktijk relatief heel weinig voor. Toch geeft een aantal procedures in de achterliggende jaren een bijzondere in- zake in de conclusies van de ondernemingskamer. Ik illustreer dat aan de hand van vier uitspraken. De eerste drie uitspraken van de ondernemingskamer hebben allemaal betrekking op jaarrekeningen rond de Groep Gerechtsdeurwaarders Nederland (resp. de rechtsoptvolger)<sup>23</sup>; de vierde uitspraak is van recen- ter datum en heeft betrekking op Olympus Midco.<sup>24</sup> In alle drie uitspraken rond de Groep Gerechtsdeur- waarders Nederland komt de ondernemingskamer tot de conclusie dat de jaarrekeningen (over resp. 2016, 2017 en 2019) tekortschieten<sup>25</sup>, krijgt het be- stuur het bevel de jaarrekeningen in te richten op ba- sis van de door de ondernemingskamer gegeven aan- wijzingen en wordt het vaststellingsbesluit van de drie jaarrekeningen vernietigd. De ondernemings- kamer spreekt in alle drie de gevallen over (gewone) tekortkomingen, hetgeen betekent dat de jaarreke- ningen niet in ernstige mate tekortschieten. Met be- trekking tot de jaarrekening 2017 wordt dit zelfs ex- pliciet bevestigd door de ondernemingskamer.<sup>26</sup> In

19. Zie ook Anton Dieleman: 'Désaveuverklaring kan niet worden vervangen door nieuwe jaarrekening', Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie, nov. 2014, p. 466-467.

20. <https://www.nba.nl/siteassets/wet--en-regelgeving/nba-handreikingen/1134/hr-1134-samenwerking-voorgaand-en-opvolgend-accountant-14-september-2021-2.pdf> - par. 3.2.1.

21. Art. 2:451 lid 1 BW.

22. Art. 2:451 lid 4 BW.

23. Uitspraken van de ondernemingskamer van resp. 28 juni 2018 (ECLI:NL:GHAMS:2018:2313), 28 januari 2019 (ECLI:NL:GHAMS:2019:310) en 13 juli 2021 (ECLI:NL:GHAMS:2021:2446).

24. Uitspraak van de ondernemingskamer van 6 juli 2023 (ECLI:NL:GHAMS:2023:1765).

25. R.o 3.26; 3.25 en 3.49 in de respectievelijke uitspraken.

26. R.o 3.26 van de genoemde uitspraak ('van een wezenlijke tekortkoming is echter geen sprake').

de recentere uitspraak in de Olympus Midco-procedure komt de ondernemingskamer tot de conclusie dat de jaarrekening wel in ernstige mate tekortschiet in het door art. 2:362 BW vereiste inzicht.<sup>27</sup> Bijzonder in deze uitspraak is dat, hoewel sprake is van een jaarrekening die in ernstige mate tekortschiet, de ondernemingskamer het vaststellingsbesluit niet vernietigt, maar Olympus Midco de aanwijzing geeft om de zogenoemde désaveu-mededeling bij het handelsregister te deponeren. Ik laat dit opmerkelijke onderscheid in dit artikel verder buiten beschouwing, maar benoem nog wel enkele andere interessante consequenties van een dergelijk bevel met aanwijzingen van de ondernemingskamer waarbij het vaststellingsbesluit wordt vernietigd.

Het bestuur dient – met de aanwijzingen van de ondernemingskamer – een nieuwe jaarrekening op te maken<sup>28</sup>. Deze moet vervolgens aan de algemene vergadering (van aandeelhouders) ter vaststelling worden aangeboden, waarna een nieuw vaststellingsbesluit kan worden genomen. Dit betekent tevens dat de accountant een aanvullende (controle-)opdracht moet krijgen om de nieuwe versie van de jaarrekening te controleren en daarbij een verklaring af te geven. Want zonder kennis te nemen van de controleverklaring van de accountant bij de nieuwe jaarrekening kan de algemene vergadering niet tot vaststelling overgaan.<sup>29</sup> Mocht het bestuur van de rechtspersoon geen actie nemen met betrekking tot de controle van de aangepaste jaarrekening, dan zal (als het goed is) de accountant zelf de nodige stappen nemen om te voorkomen dat anderen zich ten onrechte baseren op de eerder afgegeven verklaring (zie de toelichting hierop verder in deze bijdrage). Tot slot is ook in deze situatie het bestuur verantwoordelijk voor het informeren van belanghebbenden over de aangepaste jaarrekening.

#### 4.5. Meerdere jaren waarin jaarrekening tekortschiet

Soms is sprake van een jaarrekening die in ernstige mate tekortschiet, waarbij de fout zich al in meerdere voorgaande jaarrekeningen voordoet. Een voorbeeld is een te hoge afschrijving van materiële vaste activa over een langere periode. Dat betekent dat niet alleen de jaarrekening over het voorgaande verslagjaar in ernstige mate tekortschiet, maar ook de jaarrekeningen over de daaraan voorafgaande jaren. De vraag rijst dan of de mededeling inzake het foutherstel die bij het handelsregister wordt gedeponneerd beperkt mag blijven tot het meest recente voorafgaande verslagjaar, of ook alle daaraan voorafgaande jaarrekeningen van een dergelijke mededeling voorzien moeten worden. De wet zwijgt hierover en hoewel de relevantie voor jaarrekeningen die verder in de tijd liggen afneemt, brengt de letterlijke tekst van art. 2:362 lid 6 BW mee dat ook bij die jaarrekeningen een mededeling wordt gedeponneerd. Uit

praktische overwegingen lijkt mij dat in die situatie in de mededeling informatie over de meest recente jaren (bijvoorbeeld drie jaren) wordt toegelicht, met het effect op vermogen en resultaat in die jaren, zodat de gebruikers van ten minste die jaarrekeningen kennis kunnen nemen van het foutherstel.

#### 4.6. Andere informatieverplichtingen

Naast de informatieverplichtingen uit art. 2:362 lid 6 BW zijn er ook andere informatieverplichtingen.

Art. 2:362 lid 6 BW wijst – naast het deponeren van een mededeling bij het handelsregister – alleen op het informeren van aandeelhouders of leden. Regelmatig komt het voor dat de jaarrekening andere specifieke gebruikers heeft voor wie de informatie over het foutherstel relevant is (bijvoorbeeld een financier, belangrijke subsidieverstrekker of toezichhoudende instanties). Het is de verantwoordelijkheid van het bestuur om deze belanghebbenden ook te informeren. Naar mijn mening kan dit niet worden afgedaan met het argument dat een mededeling bij het handelsregister is gedeponneerd.

Daar komt nog het volgende bij: de deponering van de mededeling bij het handelsregister dateert uit de vorige eeuw; namelijk bij de implementatie van de Vierde EU-Richtlijn (nu jaarrekeningrichtlijn) in Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek (1984). De wettekst houdt onvoldoende rekening met de (technische) ontwikkelingen die zich de achterliggende 40 jaar hebben voorgedaan. Een groot aantal rechtspersonen zal de (vastgestelde) jaarrekening ook op elektronische wijze via de website ter beschikking stellen. En veel gebruikers zullen in die situatie eerder een jaarrekening op de website van de onderneming raadplegen dan via het handelsregister. Art. 2:395 lid 3 BW vereist dan ook dat bij de jaarrekening die op de website is gepubliceerd de mededeling inzake foutherstel aan die jaarrekening wordt toegevoegd.

Tot slot kan op het bestuur ook een informatieverplichting rusten als de jaarrekening een fout van materiële omvang bevat, maar nog geen sprake is van een jaarrekening die in ernstige mate tekortschiet in het geven van het vereiste inzicht in vermogen en resultaat. Er kan bijvoorbeeld sprake zijn van een of meer specifieke gebruikers voor wie de jaarrekening relevant is en waarvoor het tot de zorgplicht van het bestuur van een rechtspersoon behoort om die te informeren over de fout in de jaarrekening.

27. R.o 3.27 van de genoemde uitspraak.

28. Bij Olympus Midco was hiervan geen sprake omdat de ondernemingskamer een désaveu-mededeling voldoende vindt.

29. Art. 2:393 lid 7 BW.

## 5. Aanverwante opmerkingen bij foutherstel

### 5.1. Tijdsdimensie van fouten(herstel)

Het voorgaande leidt tot een interessant vraagstuk; namelijk of het foutherstel wordt beïnvloed door tijdsverloop. Anders gezegd: zou een fout die (soms aanzienlijk) boven de materialiteit ligt na verloop van (bepaalde) tijd als minder belangrijk voor de gebruiker kwalificeren? Die gedachte komt naar boven door de wijze waarop in de wet- en regelgeving met fouten en foutherstel wordt omgegaan:

- als tijdens het opmaakproces van de jaarrekening sprake is van een materiële fout, moet aanpassing van de jaarrekening plaatsvinden;
- na het opmaken, maar voor het vaststellen van de jaarrekening is aanpassing van de jaarrekening pas aan de orde als de informatie onontbeerlijk is voor het inzicht dat de jaarrekening moet geven in vermogen en resultaat; en
- na het vaststellen van de jaarrekening door de algemene vergadering ligt de lat nog hoger en wordt pas actie gevraagd als de jaarrekening in ernstige mate tekortschiet in het vereiste inzicht.

Een jaarrekening moet een getrouw beeld geven van vermogen en resultaat en de kwantificering daarvan via de materialiteit wijzigt niet door tijdverloop. Anders gezegd: voor een jaarrekening die binnen een maand na balansdatum wordt opgemaakt geldt geen ander getrouw-beeld-vereiste (en dus andere materialiteit) dan voor een jaarrekening die 10 maanden na balansdatum wordt opgemaakt. Op basis van de hiervoor genoemde driedeling lijkt mij dat de conclusie kan worden getrokken dat materialiteit wel een tijdsdimensie kent voor een opgemaakte, resp. vastgestelde jaarrekening. Naarmate de tijd verstrijkt neemt het belang voor de gebruiker van een afwijking in de jaarrekening af. Ik vermoed dat daarbij mede een rol speelt dat het belang van een jaarrekening die net is opgemaakt/vastgesteld groter is dan van een jaarrekening waarvoor dat proces verder in het verleden ligt.

Interessant is uiteraard of dat voor de accountant en de door hem verstrekte verklaring op identieke wijze geldt – daarover later meer.

### 5.2. Onjuistheden in bestuursverslag/duurzaamheidsverslag

De wettelijke bepaling in art. 2:362 lid 6 BW heeft uitsluitend betrekking op de jaarrekening. Als in het bestuursverslag (inclusief het daarin opgenomen duurzaamheidsverslag) sprake is van fouten geldt de herstelprocedure derhalve niet. Uiteraard ligt het voor de hand dat bij een bestuursverslag dat in ernstige mate tekortschiet het bestuur de belanghebbenden hierover informeert (bijvoorbeeld een financier, belangrijke subsidieverstrekker of toezichthoudende

instanties). Eveneens zou het passend zijn bij de gepubliceerde versie van het bestuursverslag – naar analogie van de procedure bij de jaarrekening – een mededeling te publiceren met een toelichting op het foutherstel; hoewel een wettelijke verplichting ontbreekt.

Tenslotte zal de accountant die verantwoordelijk is voor de controle van de jaarrekening en het bestuursverslag corrigerend optreden als het bestuur weigert te communiceren over de fout. De controleverklaring heeft immers ook betrekking op het bestuursverslag. Ik verwijs hiervoor naar het artikel dat ik hierover eerder in dit tijdschrift publiceerde.<sup>30</sup> De accountant die verantwoordelijk is voor de controle van de jaarrekening heeft echter een andere (bepaktere) verantwoordelijkheid ten aanzien van het bestuursverslag. Dat roept de vaktechnische vraag op – die ik verder onbesproken laat – of voor het foutherstel de materialiteits-lat mogelijk hoger ligt dan bij foutherstel in de jaarrekening zelf.

### 5.3. Foutherstel vs. stelsel- en schattingswijziging

Het verwerken van en het toelichten van foutherstel in de (eerstvolgende) jaarrekening ligt in de praktijk regelmatig gevoelig. Begrijpelijk, want het bestuur etaleert dan openlijk dat in de voorliggende jaarrekening(en) sprake is van een afwijking (van ten minste materiële omvang). Ofwel een afwijking die invloed zou kunnen hebben op de economische beslissingen van de gebruikers van de jaarrekening. Omdat foutherstel soms samenhangt met de toepassing van een onjuist stelsel, of de onjuiste toepassing van een stelsel, zijn er situaties waarbij foutherstel en stelselwijziging materieel gezien samengaan. De verwerkingswijze voor foutherstel en stelselwijziging (met aanpassing van het beginvermogen en de vergelijkende cijfers) is namelijk identiek. Maar voor de toelichting in de jaarrekening is – voor het inzicht dat de jaarrekening moet geven – van belang dat een dergelijke aanpassing onder de noemer van ‘foutherstel’ wordt gepresenteerd en niet als ‘stelselwijziging’.

Een vergelijkbare conclusie geldt als in het verleden een schatting op onjuiste wijze is gemaakt en nu in de jaarrekening wordt hersteld. Anders gezegd: een schatting die destijds op basis van de beschikbare informatie redelijkerwijze niet op die manier had mogen worden gemaakt. Ook dan is sprake van foutherstel en niet van een schattingswijziging en wordt deze retrospectief verwerkt.

### 5.4. Organisaties buiten Titel 9 BW 2

Foutherstel doet zich ook voor in jaarrekeningen van organisaties die niet onder Titel 9 van Boek 2 BW vallen, waardoor de foutherstelroute van art. 2:362 lid 6 BW en de bepalingen in RJ 150 niet van toepassing zijn. Gebruikers van jaarrekeningen van deze orga-

30. Anton Dieleman, ‘Bestuursverslag en foutherstel’, TvJ 2018, nr. 6, p. 177-180.

nisaties hebben echter ook belang bij en daarmee recht op informatie indien de jaarrekening in ernstige mate tekortschiet in het geven van het juiste inzicht in vermogen en resultaat. Het bestuur van een dergelijke organisatie is daarom, naar mijn mening, ook verantwoordelijk voor een tijdige en juiste communicatie naar deze belanghebbenden. Voor rechtspersonen die onder Boek 2 BW, maar niet Titel 9, vallen kan zo'n bestuurlijke verantwoordelijkheid zelfs worden ontleend aan de zorgplicht van art. 9 van Boek 2 BW.

Afgezien van het deponeren van een mededeling bij het handelsregister, kunnen de overige verplichtingen van art. 2:362 lid 6 BW en RJ 150 als leidraad worden gehanteerd voor organisaties die niet onder Titel 9 van Boek 2 BW vallen.

Ook hier geldt dat als een bestuurder deze verantwoordelijkheid veronachtzaamt een eventuele accountant die betrokken is bij de jaarrekening waarin het fouterstel zich voordoet de bestuurder op zijn verantwoordelijkheid zal wijzen.

## 6. Verantwoordelijkheid accountant

Als bij de jaarrekening een accountant betrokken is bij een controle-, beoordelings-, of samenstellingsopdracht heeft de accountant een (zelfstandige) verantwoordelijkheid met betrekking tot jaarrekeningen waarin sprake is van een fout van materiële omvang. Het al eerder genoemde art. 9 van de VGBA bepaalt namelijk het volgende in het kader van het fundamentele beginsel 'integriteit' voor accountants:

1. *Als de accountant betrokken is bij of in verband wordt gebracht met informatie die materieel onjuist, onvolledig of misleidend is:*
  1. *neemt de accountant een maatregel gericht op het wegnemen van de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding; of*
  2. *voegt de accountant aan deze informatie een mededeling toe waarin deze de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding aan de beoogde gebruikers van de informatie kenbaar maakt.*
2. *Als de maatregel of mededeling, bedoeld in het eerste lid, niet mogelijk is distantieert de accountant zich van deze informatie.*

Samengevat: Als de accountant op de hoogte is van jaarrekeningen met fouten van materiële omvang is de accountant verplicht om corrigerend op te treden. De eerste stap is dan uiteraard in overleg met de opdrachtgever bespreken hoe correctie zal plaatsvinden. Ik verwijs hiervoor naar het voorgaande gedeelte van mijn artikel. Weigert de opdrachtgever medewerking, dan verplicht art. 9 lid 2 VGBA de accountant tot zelfstandige actie, om te voorkomen dat derden zich ten onrechte baseren de afgegeven verklaring (en de daarmee samenhangende jaarrekening). In dit verband speelt 'vertrouwelijkheid' geen

rol (meer). Het genoemde artikel heft voor de accountant de vertrouwelijkheid op. Dit geldt zowel binnen als buiten het Wta-domein.<sup>31</sup>

Interessant is vervolgens hoe de toelichting op art. 9 VGBA aan deze verantwoordelijkheid verder invulling geeft.

*“Als de onderneming doet wat artikel 2:362, lid 6, van het BW, voorschrijft, wordt aangenomen dat de accountant met succes een maatregel heeft genomen die gericht is op het wegnemen van de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding en daarmee voldoet aan artikel 9 van de VGBA”*

en

*“Aandringen op en erop toezien dat de cliënt de fout herstelt in de eerstvolgende jaarrekening” voor materiële fouten.*

Hierbij passen naar mijn mening de volgende kanttekeningen:

- a. met betrekking tot alleen de verwijzing naar art. 2:362 lid 6 BW wordt voorbijgegaan aan het (waar nodig) informeren van andere belanghebbenden;
- b. fouterstel van fouten van materiële omvang in de jaarrekening over het eerstvolgende jaar voldoet niet aan het letterlijke vereiste van art. 9 VGBA dat de accountant corrigerend moet optreden. Bovendien kan de jaarrekening over het volgende verslagjaar nog lange tijd op zich laten wachten, zodat corrigerende actie al eerder vereist is;
- c. zoals al eerder toegelicht worden veel jaarrekeningen ook op elektronische wijze beschikbaar gesteld; daarbij is het – ondanks het ontbreken van een wettelijke verplichting – relevant dat langs die elektronische weg informatie wordt verstrekt over de geconstateerde onjuistheid.

De accountant is verantwoordelijk om hierop toe te zien, evenals op een adequate opvolging van het fouterstel en dit in het dossier goed te documenteren op grond van art. 21 VGBA. Met name het onder b genoemde punt vraagt extra toelichting. In de praktijk zie ik weinig/geen situaties waar sprake is van een jaarrekening met materiële fouten (waarbij de jaarrekening nog niet in ernstige mate tekortschiet) en de accountant de controleverklaring van onwaarde verklaart. Ik vermoed dat de VGBA-toelichting hieraan mede debet is. De letterlijke tekst van art. 9 VGBA vereist echter ook in deze situatie actie van de accountant (en daarmee indirect het bestuur van de onderneming) om te voorkomen dat derden zich ten onrechte baseren op de controleverklaring. Dit kan

31. De vertrouwelijkheid wordt opgeheven op grond van art. 26 lid 1 Wta (voor opdrachten binnen het Wta-domein)

en art. 16 lid a VGBA (voor opdrachten buiten het Wta-domein).

naar mijn mening niet worden ondervangen met foutherstel in een volgende jaarrekening – ook niet met een beroep op de toelichting bij de VGBA, omdat de bepaling van de VGBA iets anders vraagt.

## 7. Foutherstel in de controle-opdracht

Naast foutherstel in de jaarrekening kan ook sprake zijn van foutherstel met betrekking tot de uitgevoerde controle-opdracht.<sup>32</sup> Foutherstel in de jaarrekening is voor de accountant(sorganisatie) tegelijkertijd een signaal om het afgesloten controledossier opnieuw kritisch te beoordelen. Want hoewel foutherstel in de jaarrekening zich ook kan voordoen bij een kwalitatief goed uitgevoerde controle-opdracht, is mijn ervaring dat bij dergelijk foutherstel in de verslaggeving regelmatig ook de uitgevoerde controle-opdracht hiaten vertoont.

Dergelijke gebreken in een afgeronde controle-opdracht komen verder vaak aan het licht bij dossieronderzoeken door de eigen organisatie of externe partijen (zoals de AFM en de NBA), of bij het opstarten van de controle-opdracht in het volgende verslagjaar. Maar ook mediaberichten, klokkenluidermeldingen, tucht- en andere juridische procedures, jaarrekeningprocedures bij de ondernemingskamer of andere signalen kunnen aanleiding geven om het controledossier opnieuw tegen het licht te houden.

### 7.1. Herstel controledossier

Voor controle-opdrachten in het Wta-domein geldt een wettelijke verplichting voor de accountantsorganisatie om er zorg voor te dragen dat tekortkomingen met betrekking tot de wettelijke controle worden hersteld.<sup>33</sup> In veel gevallen zal bij het constateren van een fout het dossier inmiddels definitief zijn gesloten<sup>34</sup> en is (intern) toestemming nodig om het dossier te heropenen om de tekortkomingen in de controle te repareren.

Voor assurance- en aan assurance verwante opdrachten buiten het Wta-domein geldt op grond van de Standaard voor kwaliteitsmanagement 1 van de NBA (SKM 1) een vergelijkbare herstelprocedure.<sup>35</sup> Voor andere opdrachten geldt geen specifieke wet- en regelgeving, maar kan de verplichting tot herstel worden afgeleid uit het al eerder genoemde art. 9 VGBA.

### 7.2. Herstel gepubliceerde controleverklaring

Als na onderzoek sprake blijkt te zijn van tekortkomingen in de controle-opdracht en herstel van het dossier plaatsvindt, kan hopelijk (alsnog) worden geconcludeerd dat de juiste controleverklaring is ver-

strekt. Dit hoeft echter niet het geval te zijn; dan is de controleverklaring ook onjuist en moet daarvoor herstel plaatsvinden. Enkele voorbeelden hiervan zijn:

- er blijkt sprake te zijn van een fout in de jaarrekening van materiële omvang en er is een goedkeurende controleverklaring verstrekt;
- de accountant blijkt – ook na herstel van het controledossier – niet in staat te zijn om met betrekking tot een bepaalde post van materiële omvang voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen (hetgeen leidt tot een controleverklaring met beperking of controleverklaring van oordeelonthouding);
- er blijkt sprake te zijn van materiële continuïteitsonzekerheid terwijl hieraan in de controleverklaring geen aandacht is besteed.

Dit kan ertoe leiden dat een nieuwe controleverklaring moet worden verstrekt. Het bestuur van de onderneming moet vervolgens over deze correctie van de controleverklaring communiceren; omdat de controleverklaring ‘onlosmakelijk’ verbonden is met de jaarrekening. In de praktijk blijkt dit niet altijd eenvoudig, omdat de wet- en regelgeving met betrekking tot foutherstel van de jaarrekening hierin niet voorzien en het voor het bestuur niet erg aantrekkelijk is om hierover te communiceren. Weigert het bestuur in voorkomende gevallen te communiceren over de nieuwe controleverklaring, dan verplicht art. 9 VGBA de accountant om zelf corrigerend op te treden, om te voorkomen dat anderen afgaan op een onjuiste controleverklaring.

### 7.3. Oorzakenanalyse

De volgende stap naar aanleiding van een geconstateerde fout is het uitvoeren van een (diepgaande) oorzakenanalyse naar het ontstaan van de fout. Een dergelijke oorzakenanalyse dient meerdere doelen:

- het verkrijgen van diepgaand inzicht in de oorzaak van de fout om daarmee ook de kwaliteit van het herstel van het dossier te kunnen beoordelen;
- het verkrijgen van informatie in het kader van een ‘lerende organisatie’;
- het eventueel treffen van aanvullende kwaliteitswaarborgen met betrekking tot de eindverantwoordelijk accountant (en andere teamleden) die de opdracht heeft (hebben) uitgevoerd;
- beoordeling of het stelsel van kwaliteitsbeheersing adequaat heeft gefunctioneerd en eventueel moet worden aangepast; en
- het verkrijgen van input voor een bredere olievlekanalyse (zie volgende paragraaf).

32. Dat geldt uiteraard ook voor andere opdrachten die door de accountant zijn uitgevoerd, maar die laat ik in dit kader verder buiten beschouwing.

33. Art. 14a Wta.

34. Art. 11 lid 5 Bta.

35. Art. 35b SKM 1.

#### 7.4. Olievlekanalyse

In aansluiting op de oorzakenanalyse voert de accountantsorganisatie of het accountantskantoor<sup>36</sup> een zogenoemde olievlekanalyse uit. Het belangrijkste doel van de olievlekanalyse is om na te gaan of dezelfde (dan wel een vergelijkbare) fout zich ook voordoeft in andere controledossiers. Het gaat daarbij om dossiers van dezelfde eindverantwoordelijk accountant, dossiers van vergelijkbare controle-opdrachten bij andere accountants binnen hetzelfde kantoor of opdrachten waarin dezelfde controletechnische vraagstukken van belang zijn als waar het foutherstel heeft plaatsgevonden. De doelstellingen van een olievlekanalyse zijn grotendeels vergelijkbaar met die van de oorzakenanalyse:

- het beoordelen of de fout breder voorkomt (en daar waar nodig foutherstel toe te passen);
- het leren van de fout(en) het kader van een 'lerende organisatie';
- het – indien nodig – instellen of wijzigen van kwaliteitsbeheersingsmaatregelen om herhaling van fouten te voorkomen; en
- beoordeling of het stelsel van kwaliteitsbeheersing aanpassing vraagt om herhaling te voorkomen.

#### 7.5. Consequenties voor het stelsel van kwaliteitsbeheersing

Het stelsel van kwaliteitsbeheersing van een accountantsorganisatie of accountantskantoor moet (preventief) een redelijke zekerheid bieden dat controle- en andere opdrachten in overeenstemming met alle van toepassing zijnde regelgeving worden uitgevoerd. Anders gezegd: het stelsel van kwaliteitsbeheersing moet een redelijke zekerheid bieden dat fouten van materiële omvang in jaarrekeningen tijdens het uitvoeren van de opdrachten worden gesignaleerd en dat fouten bij de uitvoering van de opdracht worden voorkomen. Een dergelijk stelsel van kwaliteitsbeheersing is pas sluitend door het uitvoeren van monitoring- en (waar nodig) herstelwerkzaamheden. Accountantsorganisaties en accountantskantoren richten hun stelsel van kwaliteitsbeheersing – risico-georiënteerd – op basis van de Nadere Voorschriften Kwaliteitsmanagement en de daarop gebaseerde SKM 1 (waarin de internationale standaard ISQM 1 is verankerd) zodanig in dat aan deze kwaliteitsdoelstelling wordt voldaan. De hiervoor toegelichte onderwerpen vormen daarvan een belangrijk onderdeel.

#### 7.6. Incident- en andere meldingen

Een fout in de jaarrekening of in een controle-opdracht kan een incidentmelding bij de AFM vereisen. Daarvan is sprake als de geconstateerde fout kwalificeert als 'incident'; ofwel als sprake is van een situatie die ernstige gevolgen heeft voor de integere uitoefening van het bedrijf van de accountantsorganisatie.<sup>37</sup> In een door de AFM gepubliceerde interpretatie<sup>38</sup> over incidenten wordt een afgegeven controleverklaring met een onjuiste strekking als voorbeeld van een incident genoemd. Of melding bij de AFM moet plaatsvinden hangt af van de ernst van het incident. Dezelfde interpretatie geeft daarbij de volgende handvatten om in die overweging mee te nemen:

- de aard van de cliënt; bijvoorbeeld omdat het een organisatie van openbaar belang betreft of een andere organisatie met veel stakeholders en/of maatschappelijke relevantie;
- de omvang van de cliënt in relatie tot de accountantsorganisatie;
- de kring en aard van betrokken belanghebbenden;
- de verspreidingskring van de controleverklaring;
- de betrokkenheid van (mede)beleidsbepalers bij het incident;
- mogelijke reputatieschade.

Uiteraard kunnen ook (verplichte) meldingen bij andere toezichthouders aan de orde zijn die ik verder onbesproken laat.

Als sprake is van een fout in de jaarrekening die wordt geconstateerd kan dit tevens een indicatie zijn voor (verslaggevings)fraude; zoals eerder toegelicht. Van een redelijk vermoeden van dergelijke fraude kan zeker sprake zijn als het bestuur weigert om de jaarrekening aan te passen, dan wel adequaat foutherstel toe te passen. Bij controle-opdrachten in het Wta-domein heeft de accountant onder voorwaarden ook een meldplicht bij de Nationale Politie op het moment dat de klant niet, dan wel onvoldoende meewerkt om de fraude zoveel mogelijk te redresseren en maatregelen te nemen om herhaling te voorkomen.<sup>39</sup>

Tot slot kan bij een fout van materiële omvang in de jaarrekening die niet adequaat wordt hersteld, sprake zijn van niet-naleving van wet- en regelgeving waarop de Nadere voorschriften handelwijze accountant bij niet-naleving wet- en regelgeving door eigen organisatie of cliënt ('NV NOCLAR')<sup>40</sup> van toepassing zijn. Als sprake is van een fout in de jaarrekening die onder deze NV NOCLAR kwalificeert als relevante niet-naleving, is de accountant verplicht om andere accountants buiten de cliënt (voor zover de informatie voor hen van belang is) en een eventuele groepsaccountant te informeren over de fout in

36. Accountantsorganisatie is de term in het Wta-domein; accountantskantoor (of kantoor) de terminologie voor opdrachten buiten het Wta-domein.

37. Art.32 lid 2 en 4 Bta.

38. [www.afm.nl/~profmedia/files/doelgroepen/accountantsorganisaties/2022/interpretatie-begrip-incident-wta.pdf](http://www.afm.nl/~profmedia/files/doelgroepen/accountantsorganisaties/2022/interpretatie-begrip-incident-wta.pdf)

39. Art. 26 lid 2 Wta.

40. <https://www.nba.nl/wet--en-regelgeving/hra/2025/1324/1533/>.

41. Artt. 14 en 15 NV NOCLAR.

de jaarrekening.<sup>41</sup>

## 7.7. Ethische consequenties

In relatie tot fouten en foutherstel komen ook ethische aspecten om de hoek. Het feit dat bij een uitgevoerde opdracht fouten worden geconstateerd die hersteld moeten worden legt een bepaalde druk op de voor die opdracht eindverantwoordelijk accountant. Omstandigheden die hierbij een rol spelen:

- voor de beoordeling en beloning is kwaliteit een belangrijke inputvariabele;
- een fout in een jaarrekening en/of een controle-dossier zet soms de relatie met de klant onder druk;
- een fout kan voor de accountant (en het kantoor waaraan deze verbonden is) leiden tot tuchtrechtelijke en civielrechtelijke procedures en aansprakelijkheid.

Die 'druk' op de accountant leidt mogelijk tot een bedreiging van de fundamentele beginselen van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid en objectiviteit, waarvoor aanvullende kwaliteitsbeheersingsmaat-

regelen nodig zijn om die bedreiging tot een aanvaardbaar niveau te reduceren.

Hierover is uiteraard meer te zeggen, maar ook dat valt buiten het bestek van het primaire onderwerp van deze bijdrage aan TvJ.

## 8. Tot slot

Uit dit artikel blijkt dat foutherstel veel dimensies heeft op een breed terrein van onderwerpen: verslaggeving, accountantscontrole, kwaliteitsbeheersing en ethiek. Dat maakt specifieke casuïstiek op het gebied van foutherstel enerzijds een veelomvattend vraagstuk, maar anderzijds een onderwerp dat bij uitstek vereist dat het kwaliteitsbeheersingsstelsel daarop goed wordt ingericht, zodat fouten zoveel mogelijk worden voorkomen, dan wel tijdig ontdekt worden, maar als ze ontdekt worden tot de juiste follow up leiden. De ervaring leert dat het voor een accountant niet altijd aantrekkelijk is om met fouten voor de dag te komen. Een blame free- (of 'open') foutencultuur<sup>42</sup>, waarin het melden van fouten als teken van robuustheid wordt gezien kan daarin veel goeds betekenen.

---

42. Zie ook het AFM-rapport 'Leren van fouten; op naar een open foutencultuur' – oktober 2017.