

Tuchtrecht: Risicogericht samenstellen

Elly van der Velden en Rudi van Schadewijk

Accountantskantoren hebben sinds een aantal jaren te maken met mogelijkheden van digitalisering en meer efficiency. Bij veel MKB-kantoren is de belangrijkste opdracht -die tot het samenstellen van de jaarrekening- onder invloed hiervan gewijzigd in het risicogerichte samenstellen. Daarnaast is ook Standaard 4410 inzake samenstellingsopdrachten herzien. Voldoende aanleiding dus voor het NEMACC een onderzoek te starten naar de implementatie van het risicogerichte samenstellen in de praktijk.

Onderdeel van het NEMACC onderzoek zijn de tuchtrechtsuitspraken. Waar hebben samenstellende accountants misslagen begaan? En is hieruit af te leiden welke werkzaamheden de accountant moet uitvoeren bij het samenstellen?

Waar hebben samenstellende accountants misslagen begaan?

De Accountantskamer is de bij de Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) ingestelde tuchtrechtelijke instantie die klachten tegen accountants beoordeelt. Dit tuchtrecht geldt voor registeraccountants en voor accountants-administratieconsulenten ongeacht in welke functie de accountant optreedt: als openbaar accountants, overheidsaccountant, interne accountant of als accountant in business.

De Accountantskamer beoordeelt klachten over accountants betreffende de uitoefening van hun beroep. Het gaat om gedragingen van de accountant in strijd met de wet, de VGBA en het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep. Een tuchtprocedure beoogt bij te dragen aan het (herstel van) vertrouwen van het publiek in de beroepsuitoefening van accountants.

Mocht een van de partijen het niet eens zijn met de uitspraak van de Accountantskamer, kan deze in beroep bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven.

Het onderzoek

Voor het NEMACC onderzoek zijn alle tuchtrechtsuitspraken over de jaren 2012-2014 geanalyseerd. Hierbij is gekeken naar samenstellingsopdrachten waar een sanctie is opgelegd en die betrekking hebben op een samenstellingsopdracht.

Tabel 1 geeft een overzicht van de gehanteerde selectieprocedure. Maar

17,4% van de uitspraken door de Accountantskamer betreffen klachten over een samenstelopdracht. Klachten over de samenstelpraktijk zijn hier buiten beschouwing gehouden.

In minder dan 7,1% van de uitspraken is daadwerkelijk een sanctie opgelegd. Tenslotte is maar 3,7% (14 klachten) relevant voor het onderzoek. Hiervan hebben 5 klachten betrekking op de planningsfase en 9 op de uitvoering van de samenstelopdracht. Deze laatste reductie komt door het feit dat enkele uitspraken over samenstellingsopdrachten met een sanctie het gevolg zijn van relatief duidelijke schendingen van voorheen de VGC of de huidige VGBA.

Tabel 1: selectie tuchtrechtsuitspraken

Jaar uitspraak	Aantal uitspraken	Waarvan betreffende samenstellingsopdracht	Waarvan een sanctie is opgelegd	Relevant voor het onderzoek risicogericht samenstellen
2014	101	24	10	5
2013	142	23	8	6
2012	136	19	9	3
Totaal	379	66	27	14
In % van het totaal	100%	17,4%	7,1%	3,7%

De resterende 14 uitspraken zijn onderzocht op motivering van de tuchtrechter en ingedeeld naar misslagen in de uitvoerings- of planningsfase van de samenstelwerkzaamheden. Hierbij is vastgesteld dat de tuchtrechter zich niet altijd expliciet uitspreekt over de aard en oorzaak van de fout.

17,4% van de uitspraken door de Accountantskamer betreffen klachten over een samenstelopdracht

Planningsfase

In tabel 2 is schematisch weergegeven welke misstappen een samenstellend accountant in de planningsfase heeft begaan en vervolgens een sanctie opgelegd heeft gekregen. In totaal verwijst de tuchtrechter in 2 van de 5 gevallen expliciet naar Standaard 4410 in zijn of haar motivering.

Tabel 2: resultaten planningsfase

NR	Datum uitspraak	Nummer uitspraak	Korte situatieschets	Aard van de tekortkoming
1	27-01-2014	13/1725 Wtra AK	Forse toename posten debiteuren en te factureren omzet.	Accountant had door moeten vragen over deze posten. Dit had moeten blijken uit cijferbeoordeling en planning.*
2	28-10-2013	12/179 en 13/180 Wtra AK	Aanvankelijk besluiten DGA's op AvA eigen uren onderzoek niet te activeren. Later valt het besluit uren alsnog te activeren.	Accountant had op fiscale risico's moeten wijzen en had moeten vaststellen dat uren op soortgelijke wijze geactiveerd hadden moeten worden. Activering van uren is risicoverhogende factor op grond van cijferbeoordeling in planningsfase.*
3	17-12-2012	12/669 Wtra AK	Niet gewezen op fiscale gevolgen plicht stamrechtuitkeringen in een stamrecht BV.	In planningsfase had al aandacht voor stamrechtovereenkomst moeten zijn. Fiscaal gevolg is een materiële fout.
4	18-10-2012	AWB 10/428	Contante opbrengsten werden niet afgestort bij de bank waardoor de fiscus een naheffing en boete oplegt voor niet afgedragen BTW.	Onvoldoende inzicht in verwerking van contante verkopen.
5	13-07-2012	11/2262 Wtra AK	Inventaris en goodwill zijn niet gewaardeerd cf. regelgeving.	Cijferanalyse in de planningsfase had aanleiding moeten zijn voor extra aandacht voor risicovolle posten.

In de gevallen waarin de tuchtrechter expliciet naar Standaard 4410 versie 2009 verwijst in zijn uitspraak, is dit aangegeven met een * in de kolom "aard van de tekortkoming".

Het blijkt dat de samenstellend accountant tenminste op de hoogte moet zijn van de administratieve verwerking van de meest relevante transactiestromen en de opvallende en/of bedrijfstak specifieke posten. Zo heeft de accountant in uitspraak 4 onvoldoende inzicht gehad in de verwerkingswijze van contante verkopen. Uitspraak 3 benadrukt dat fiscale fouten materiële gevolgen kunnen hebben. In de planningsfase had de accountant moeten weten dat tenminste sprake was van een verhoogd risico op materiële fouten door fiscale voorwaarden.

Ook blijkt dat de accountant aandacht moet schenken aan de bevindingen van cijferanalyse, het onderkennen van risico's van transactiestromen/ specifieke balansposten in relatie tot tendensen van stakeholders. Denk hierbij aan de tendens van eigenaren om over een deel van de opbrengsten geen BTW aan te geven en af te dragen.

Voorbeelden van uitspraken inzake cijferanalyse zijn uitspraak 1 en 5. In uitspraak 1 had de accountant door moeten vragen over een forse toename in de posten debiteuren en de te factureren omzet. In uitspraak 5 had de accountant meer aandacht moeten schenken aan risicovolle posten naar aanleiding van de resultaten van de cijferanalyse. Het belang van doorvragen wordt benadrukt door uitspraak 2. Hier had de accountant door moeten vragen en moeten vaststellen of er fis-

cale risico's bestonden door het activeren van uren waardoor de fiscale gevolgen verwerkt hadden moeten worden in de jaarrekening. De fiscale gevolgen kwalificeren als een risicoverhogende factor welke op grond van de cijferbeoordeling in de planningsfase hadden moeten blijken.

Uitvoeringsfase

9 van de 14 misstappen vonden plaats in de uitvoeringsfase van de samenstellingsopdracht. Deze lijken vaak betrekking te hebben op het onvoldoende doorvragen op antwoorden die niet compleet, niet nauwkeurig of anderszins onbevredigend zijn.

Tabel 3: resultaten uitvoeringsfase

NR	Datum	Nummer uitspraak	Specifiek item	Aard van de tekortkoming
1	15-12-2014	14/822 Wtra AK	Geen vastlegging over afweging van eventuele fraude en geen melding ongebruikelijk transactie.	Niet adequaat gereageerd op onbevredigende gegevens en aanwijzingen van fraude ; onvoldoende vastlegging *
2	21-11-2014	14/337 Wtra AK	Lening u/g lijkt op fraude.	Onvoldoende doorvragen bij klant en naleving standaarden 240 en 250 ¹ *
3	30-10-2014	14/517 Wtra AK	Opname post te Vorderen BTW die reeds was ontvangen.	Onvoldoende doorgevraagd over opname van de post
4	07-04-2014	13/1881 Wtra AK	Verstrekke lening is ten onrechte als vordering opgenomen.	Onvoldoende doorvragen naar onderbouwing bij klant *
5	19-12-2013	AWB 12/57	Klant is en blijft verantwoordelijk voor aanlevering informatie en accountant moet zelf niet aanpassen zonder onderbouwing door klant	Niet voldoende informatie ontvangen ter onderbouwing van de jaarrekening.
6	09-09-2013	AWB 11/237	Diverse correcties in de jaarrekening doorgevoerd op basis van mededelingen opdrachtgever.	Informatie niet voldoende geleverd.*
7	19-03-2013	12/932 en 12/935 Wtra AK	Diverse fouten (onder andere. onjuiste rubricering en onjuiste waarderingsgrondslagen) die niet materieel zijn maar toch fout.	Zonder overleg opdrachtgever niet zelfstandig aanpassen.*
8	08-02-2013	12/1168 en 12/1169 Wtra AK	Tijdens samenstellen is BTW fraude niet gemeld bij FIU Nederland na niet-sluitende BTW totaalcontrole.	Onvoldoende doorgevraagd bij klant en daardoor onvoldoende de verplichting van Standaard 240 nageleefd bij het samenstellen.
9	05-02-2013	AWB 10/619	Samenstellen opningsbalans met bijzondere post, namelijk waardering van een onroerend goed en aandelenkapitaal.	Accountant had niet mogen nemen met uitsluitend een mededeling door opdrachtgever.

De met een * aangemerkte uitspraken zijn uitspraken waarbij de tuchtrechter expliciet naar Standaard 4410 verwijst in zijn motivering.

De tuchtrechter verwijst in 5 van de 9 gevallen expliciet naar Standaard 4410 in zijn motivering. Verder betreft de rode draad bij deze misstappen hoofdzakelijk het professioneel kritisch inzicht van de accountant. De accountant vraagt onvoldoende door bij de klant of voert wijzigingen door in de jaarrekening zonder overleg met de klant.² Een post mag niet onnauwkeurig, incompleet of anderszins onbevredigend zijn. De klant is weliswaar verantwoordelijk voor het compleet en nauwkeurig aanleveren van informatie, maar de accountant mag zich er niet van weerhouden professioneel kritisch te blijven bij het samenstelproces.

Uitspraken 3 en 8 tonen aan dat de accountant zich niet altijd bewust is dat ook fiscale fouten in de jaarrekening materieel kunnen zijn. De eerste uitspraak betreft een zaak waar de accountant onvoldoende heeft doorgevraagd over de opname van de post te vorderen BTW die reeds was ontvangen. In uitspraak 8 heeft de accountant onvoldoende doorgevraagd waardoor Standaard 240 niet is nageleefd. In het bijzonder, tijdens het samenstellen heeft de accountant BTW fraude niet gemeld bij de Financial Intelligence Unit Nederland na een niet-sluitende BTW totaal controle. Het niet bewust zijn van Standaarden is ook van toepassing in uitspraak 2. Omdat de accountant onvoldoende doorvraagt over mogelijke fraude bij een lening u/g worden Standaarden 240 en 250 niet nageleefd.

Tijdens het samenstellen heeft de accountant BTW fraude niet gemeld

Gevolgen risicogerichte aanpak

Het is dus van belang om - in de planningsfase - op de hoogte te zijn van de administratieve verwerking, opvallende- en bedrijfstak specifieke posten, en van de belangrijkste transactiestromen. Ook moet in de planningsfase aandacht worden besteed aan de bevindingen uit de cijferanalyse, de belangrijkste (fiscale) risico's, en welke stakeholders er zijn met hun specifieke belangen.

Duidelijk wordt gesteld dat de klant primair verantwoordelijk is voor het voeren van een ordentelijke financiële administratie. De samenstellend accountant dient te onderzoeken hoe de meest omvangrijke activiteiten op financieel gebied lopen. Ook moet de samenstellend accountant daaruit afleiden of transacties als zodanig kunnen leiden tot een verhoogd risico op een materiele fout in de jaarrekening. Bestaat dit risico? Dan moet de accountant doorvragen tot er voldoende duidelijkheid bestaat over die post. Krijgt de accountant dit gevoel van comfort niet, dan moet deze zelfstandig nagaan of de post nu correct in de jaarrekening is verantwoord.

Uit het onderzoek blijkt ook dat de samenstellend accountant dus meer tussentijds al op de hoogte moet zijn van risicoverhogende factoren en door middel van cijferbeoordeling de verwachtingen op te bouwen van hoe de jaarrekening eruit zal komen te zien.

Conclusies onderzoek risicogericht samenstellen:

Onderwerp	Conclusie
1. Proces	<ul style="list-style-type: none"> Verricht zoveel als mogelijk werkzaamheden tussentijds
2. Planning	<ul style="list-style-type: none"> Verzamel meer kennis van de klant Besteed aandacht aan de planningsfase Formuleer vooraf de verwachtingen
3. Uitvoering	<ul style="list-style-type: none"> Verricht gerichte werkzaamheden en doe niet teveel Handel niet uit gewoonte Documenteer in plaats van kopieer
4. Communicatie	<ul style="list-style-type: none"> Communiqueer met de klant Neem de kernpunten op in de samenstellingsverklaring

Bottomline is dan ook dat materiele, risicoverhogende posten moeten leiden tot gerichte werkzaamheden. Niet materiele posten die geen risicoverhogende factor zijn, niets aan doen! Kortom, verricht gerichte werkzaamheden, handel niet uit gewoonte, doe niet teveel en communiceer met de klant.

Het gehele rapport is te lezen op:

www.nba.nl/MKB/Uw-accountant/NEMACC/Afgeronde-projecten/Risicogericht-samenstellen.

Noten

- In de Standaard 4410 versie 2009 is een verwijzing opgenomen naar Standaarden 240 'De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten' en 250 'Het in overweging nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten'.
- Zie uitspraken 14/337 Wtra/AK, 14/517 Wtra AK, 13/1881 Wtra AK, 12/1168 en 12/1169 Wtra AK en AWB 10/619.



Rudi van Schadewijk is als accountant werkzaam bij de Audit Dienst Rijk en docent aan de Erasmus Universiteit te Rotterdam. Elly van der Velden is accountant en verbonden aan Bureau Vaktechniek van BDO.