

Een vergelijking tussen de huidige en de herziene NV COS 4410 standaard: meer verplichtingen en meer onduidelijkheden?

Mark Dongor

Op 1 oktober 2013 heeft de NBA de consultatieronde gestart voor de invoering van de herziene NV COS 4410 standaard. De consultatieperiode liep tot 11 november 2013 en heeft veel reacties opgeleverd. In eerste instantie was het de bedoeling dat de herziene standaard zou worden ingevoerd per 1 januari 2014. De hoeveelheid reacties hebben de NBA doen besluiten om de invoering van de herziene standaard uit te stellen. Uiteindelijk is de herziene standaard per 1 oktober 2014 definitief ingevoerd. De bedoeling is dat deze standaard wordt toegepast per 1 januari 2016 en derhalve geldt voor samen te stellen jaarrekeningen vanaf boekjaar 2015. Eerdere toepassing behoort uiteraard tot de mogelijkheden.

In dit artikel behandel ik de belangrijkste verschillen tussen de nieuwe standaard en de huidige (oude) standaard. Omwille van de leesbaarheid omschrijf ik de huidige standaard als 'oud' en de herziene standaard als 'nieuw'. Ik ga er vanuit dat NV COS 4410 het meest wordt toegepast bij het samenstellen van jaarrekeningen. Zodoende maak ik bij de behandeling gebruik van de term jaarrekening in plaats van de term 'financieel overzicht'.

Het doel van een samenstellingsopdracht

In de nieuwe standaard is de doelomschrijving van de samenstellingsopdracht enigszins aangepast. De accountant wordt nog wel geacht te worden ingeschakeld voor zijn deskundigheid op het gebied van financiële verslaggeving, maar nu ook voor zijn deskundigheid op het gebied van administratieve werking. Ten opzichte van de oude standaard is dit een nieuwe toevoeging. Het is niet duidelijk wat moet worden verstaan onder 'administratieve verwerking'. Bij een eerste lezing zou men denken dat onder administratie verwerking moet worden verstaan het administratief vastleggen van gegevens waardoor deze worden samengevat in een saldbalans. Echter is in de toelichting van de nieuwe standaard expliciet opgenomen dat de assistentie van de accountant bij administratieve vastleggingen, met als doel om een saldbalans te produceren niet onder de reikwijdte van de nieuwe standaard valt. Dergelijke werkzaamheden worden derhalve gekwalificeerd als overige opdracht waar geen NV COS standaard voor van toepassing is.

Het bovenstaande geeft dus aan dat enkel het samenstellen van de jaarrekening onder de reikwijdte van de nieuwe standaard valt. Toch

ben ik van mening dat dit mogelijk anders kan zijn. In een recente tuchtzaak heeft het CbB een accountant een maatregel opgelegd omdat hij onvoldoende toezicht had gehouden op de wijze waarop zijn kantoorgenoot de administratie van een cliënt had gevoerd met als doel om een saldbalans te produceren¹.

De saldbalans bevatte onjuistheden welke ook zijn weerslag vonden in de samengestelde jaarrekening. Het CbB was van mening dat als de accountant ook de opdracht heeft tot het verrichten van administratieve dienstverlening, dat mocht worden verwacht dat hij voldoende toezicht op zijn kantoorgenoot uitoefent om te vermijden dat, als gevolg van onjuiste aanlevering of interpretatie van door de kantoorgenoot vergaarde informatie, onjuistheden van materieel belang in de jaarrekening worden opgenomen. De accountant diende dus te onderzoeken of de aangeleverde saldbalans door de kantoorgenoot vrij van afwijkingen van materieel belang was. Immers, het verwerken van de administratie vormde de basis voor de samenstelwerkzaamheden van de accountant.

'De accountant wordt nog wel geacht te worden ingeschakeld voor zijn deskundigheid op het gebied van financiële verslaggeving, maar nu ook voor zijn deskundigheid op het gebied van administratieve werking'

Het CbB heeft in deze uitspraak dus wel degelijk de administratieve verwerking door de accountant onder de reikwijdte van NV COS 4410 geschaard. Zodoende is het niet geheel zeker of met het begrip 'administratie verwerking' het produceren van een saldbalans door de accountant niet onder de reikwijdte van de nieuwe standaard valt.

Het uitvoeren van de opdracht

Het inzicht van de accountant

In de oude standaard was opgenomen dat de accountant een globaal beeld dient te verkrijgen van de bedrijfsactiviteiten inclusief de inrichting van de administratie van de entiteit. In de nieuwe standaard is opgenomen dat de accountant voldoende inzicht dient te hebben in de activiteiten van de entiteit, inclusief het administratieve systeem en administratieve vastleggingen.

Het is niet duidelijk hoe het inzichtvereiste op het gebied van het 'administratieve systeem' moet worden uitgelegd. Het begrip 'administratieve systeem' komt onder meer voor bij de NV COS 2400 opdracht 'opdrachten tot het beoordelen van financiële overzichten'. Bij beoordelingsopdrachten is de algemene opvatting dat onder het begrip 'administratieve systeem' moet worden verstaan de interne beheersing. Veelal verwerft de accountant bij NV COS 2400 opdrachten inzicht in de interne beheersing door middel van het vaststellen van het bestaan en de opzet er van. De werking wordt niet getoetst. Nu dit begrip ook is opgenomen in de nieuwe standaard is het kenmerk de bedoeling dat de accountant ook bij samenstellingsopdrachten inzicht verwerft in de opzet en bestaan van de interne beheersing. Dit betekent een absolute verzwarening in vergelijking met wat een accountant op het gebied van inzicht moest hebben volgens de oude standaard.

'Niet duidelijk is of de accountant kennis moet hebben van de opzet en bestaan van de interne beheersing'

Ook is in beide standaarden vermeld dat de accountant inzicht moet hebben in het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving. In de nieuwe standaard staat als aanvulling vermeld dat de accountant inzicht moet hebben in de toepassing hiervan in de sector van de entiteit. Het is niet duidelijk wat hieronder moet worden verstaan. Ook in de toelichting wordt hierover niets aangegeven.

Onderzoeksplicht wordt meldplicht

In de oude standaard had de accountant een onderzoeksplicht indien hij constateert dat de aangeleverde informatie door het management onjuist, onvolledig of anderszins onbevredigend is. De onderzoeksplicht bestond uit het nader verifiëren van de aangeleverde informatie, inlichtingen inwinnen bij het management en eventueel de maatregelen van interen beheersing te beoordelen of te toetsen. Deze eis is geheel komen te vervallen. In de nieuwe standaard is de onderzoeksplicht vervangen door een meldplicht. De meldplicht houdt in dat als de accountant er zich van bewust wordt dat de aangeleverde informatie niet compleet, niet nauwkeurig of anderszins onbevredigend is, hij dit onder de aandacht van het management dient te brengen en om aanvullende of gecorrigeerde informatie moet vragen.

Als het management geen gehoor geeft aan het verzoek van de accountant dient de opdracht te worden teruggegeven.

De vraag die kan worden gesteld is of de heersende opvattingen in de tuchtrechtspraak in het kader van de onderzoeksplicht van de accountant geheel komt te vervallen. In de tuchtrechtspraak is een rode draad te herkennen wat de accountant voldoende aanknopingspunten biedt bij het uitvoeren van zijn onderzoeksplicht bij het samenstellen van de jaarrekening. Met het vervallen van de onderzoeksplicht is het nog maar de vraag of voorgenoemde rode draad in de tuchtrechtspraken relevant blijft. Ik meen te stellen dat dit wel het geval is. Want hoewel er niet expliciet meer een onderzoeksplicht

geldt in de nieuwe standaard, dient elke accountant zorgvuldig en deskundig zijn werkzaamheden uit te voeren en te vermijden dat hij in verband wordt gebracht met rapportages die misleidend kunnen zijn. Dus naar mijn opvatting zal de onderzoeksplicht van de accountant blijven bestaan maar zal het zijn grondslag vinden in de fundamentele beginselen. Derhalve mag de accountant er niet van uitgaan dat de onderzoeksplicht geheel is komen te vervallen. Wel zal er waarschijnlijk discussie ontstaan over de vraag welke werkzaamheden de accountant moet verrichten om aan deze 'indirecte' vorm van onderzoeksplicht te voldoen. Ook de aard en diepgang van deze werkzaamheden zal wellicht ter discussie komen te staan. Kortom, het zal nu allemaal afhangen van de relevante feiten en omstandigheden van het geval om vast te stellen in hoeverre de accountant aan deze 'indirecte' vorm van onderzoeksplicht heeft voldaan. Hiermee wordt de subjectieve beoordelingsvrijheid van de accountant verruimd. Vermoedelijk zal de tuchtrechter te zijner tijd invulling geven aan deze 'indirecte' onderzoeksplicht.

Verplichte materialiteitsafweging nu tijdens verloop van de opdracht

De accountant diende in de oude standaard een samengestelde jaarrekening door te lezen en een afweging te maken of deze vrij van afwijkingen van materieel belang lijkt te zijn.

De accountant dient volgens de nieuwe standaard tijdens het verloop van de opdracht al de afweging te hebben gemaakt of de samengestelde jaarrekening geen afwijkingen van materieel belang bevat. Dit is een verzwarening ten opzichte van wat in de oude standaard staat vermeld. Het is niet duidelijk of en in wat voor mate de accountant de materialiteit bij een samenstellingsopdracht dient te bepalen. NV COS 4410 (nieuw en oud) stellen deze eis niet expliciet. Wel wordt in de nieuwe standaard een definitie gegeven van het begrip 'afwijking'. In deze definitie wordt gerefereerd naar het aspect materieel belang. Ook in de toelichting wordt de toepassing van het begrip materialiteit nader besproken.

'De accountant kan er niet vanuit gaan dat zijn onderzoeksplicht geheel komt te vervallen'

Naar mijn opvatting ontkomt de accountant er nu niet meer aan om een materialiteitsgrens te gaan bepalen zodat hij een materialiteitsafweging kan maken zoals hoe de nieuwe standaard dit voorschrijft. Zorgvuldigheid is hierbij echter geboden. In een recente uitspraak van de tuchtrechter is immers bepaald dat een gehanteerde materialiteitsgrens de accountant niet vrijwaart van het maken van fouten tijdens het samenstellen van de jaarrekening². Met andere woorden; afwijkingen die niet van materieel belang zijn kunnen alsnog een tuchtrechtelijk verwijt opleveren aan het adres van de accountant.

Samenstellingsverklaring

De samenstellingsverklaring is gewijzigd ten opzichte van de voorbeeldverklaring in de oude standaard. In de nieuwe voorbeeldverklaring wordt omschreven aan welke ethische voorschriften de accountant zich heeft te houden bij het uitvoeren van een samen-

stelopdracht. Ook wordt de verantwoordelijkheid van het management omschreven. De wijze waarop de verantwoordelijkheid van het management wordt omschreven roept de nodige vragen op. In de voorbeeldverklaring is sprake van de volgende zinsnede; “bij een samenstellingsopdracht bent u (lees: het management) verantwoordelijk er voor dat de informatie ‘klopt’ en dat u ons alle relevante informatie aanlevert”. Voorgenoemde zinsnede is zeer ongelukkig geformuleerd. Zoals het nu staat omschreven moet het management er eerst voor in staan dat de informatie klopt, en dan pas de relevante informatie aanleveren.

Mijn inziens zou het management eerst de relevante informatie moeten aanleveren en er borg voor staan dat de aangeleverde informatie juist en volledig is, geheel in overeenstemming met het doel van de samenstellingsopdracht. Dit doet meer recht aan de samenstellingsverklaring van de accountant. Ook is niet duidelijk wat moet worden verstaan onder de term ‘klopt’? Betekent dit dat de informatie juist en volledig moet zijn? Of compleet en nauwkeurig? Naar mijn opvatting is de voorbeeldverklaring vanwege bovengenoemde zinsnede niet toepasbaar om in het maatschappelijk verkeer te brengen. Het wollig taalgebruik in de nieuwe voorbeeldverklaring doet afbreuk aan de strekking van de samenstellingsopdracht.

‘De accountant ontkomt er niet aan om een materialiteitsgrens te bepalen’

Ook staat in de voorbeeldverklaring omschreven dat de accountant zelf mag bepalen of hij in de samenstellingsverklaring vermeldt dat er geen controle dan wel beoordelingsopdracht is uitgevoerd. Dit staat haaks op de geschreven eis in de nieuwe standaard dat de accountant dient uit te leggen dat van hem niet vereist wordt de kwaliteit of volledigheid van de aangeleverde informatie te verifiëren. In de voorbeeldverklaring wordt ook geen alternatieve tekst genoemd die in lijn is met voorgenoemde eis van de standaard. Dus dat de accountant zelf mag bepalen of hij vermeldt dat er geen controle dan wel beoordelingsopdracht is uitgevoerd kan ik niet volgen.

Tot slot nog een ander belangrijk punt. In de nieuwe standaard is in de uitvoeringsfase een nieuw fenomeen opgenomen. Namelijk de vraag wat te doen als de accountant de opdracht niet terug kan geven. Volgens de nieuwe standaard dient de accountant dan te bepalen welke professionele en wettelijke verantwoordelijkheden in de omstandigheden van toepassing zijn. De oude standaard kent deze bepaling niet. Dit is derhalve een geheel nieuw onderwerp binnen NV COS 4410. Er wordt in de toelichting ook niet omschreven welke professionele en wettelijke verantwoordelijkheden van toepassing kunnen zijn.

Stel nu dat dit fenomeen zich werkelijk voordoet in een praktijkgeval; kan de accountant dan zijn samenstellingsverklaring hier op aanpassen? Dit is niet duidelijk. Zou de accountant bijvoorbeeld in zijn samenstellingsverklaring kunnen verwijzen naar het feit dat hij de jaarrekening getracht heeft samen te stellen maar dat de aangeleverde informatie hier voor niet toereikend bleek? Indien de nieuwe

standaard hier toe de ruimte biedt, wordt er dan niet onbedoeld een ander nieuw fenomeen gecreëerd; namelijk de mogelijkheid om een samenstellingsverklaring met oordeelonthoudende dan wel afkeurende strekking af te geven? Want als de accountant vermeldt dat de aangeleverde informatie niet toereikend bleek, geeft hij impliciet een oordeel over de kwaliteit van de samengestelde jaarrekening. De vraag is of dit de bedoeling is.

Samenvatting en conclusie

Er is geprobeerd om de nieuwe samenstelstandaard duidelijker en meer leesbaar te maken voor de gebruiker. De toelichting is daarom onlosmakelijk verbonden aan de nieuwe standaard. Voorts zijn er in de nieuwe standaard meer verplichtingen opgenomen voor de accountant ten aanzien van communicatie met het management. De accountant dient in elke fase van de samenstelopdracht significante aangelegenheden met het management te bespreken.

‘Is een samenstellingsverklaring met oordeelonthoudende of afkeurende strekking mogelijk?’

Toch blijven er nog steeds onduidelijkheden bestaan. Zo is het niet duidelijk of administratie dienstverlening onder de reikwijdte van de nieuwe standaard kan vallen. Zo ook de verplichting van de accountant om kennis te hebben van het ‘administratief systeem’. Het is niet duidelijk of hiermee wordt bedoeld dat de accountant kennis moet hebben van de interne beheersing van de entiteit. De onderzoeksplicht is vervangen door een meldplicht. Echter is niet duidelijk of er geen indirecte vorm van onderzoeksplicht vereist blijft doordat de accountant onderhevig is aan de fundamentele beginselen. Voorts stelt de nieuwe standaard (nog steeds) niet expliciet of de accountant een vorm van materialiteit moet toepassen. Er wordt slechts gesproken over een materialiteitsafweging. Tot slot is de voorbeeldverklaring bij de nieuwe samenstelstandaard allerminst duidelijk en is het niet bekend hoe de accountant zijn samenstellingsverklaring moet inrichten als blijkt dat de opdracht niet kan worden teruggegeven.

Voorzichtigheid met implementatie van de herziene standaard is dus geboden!

Noten

- 1 Zie: ECLI:NL:CBB:2013:150
- 2 ECLI:NL:TACAKN:2013:YH0358



Mark Dongor

Mark Dongor is zelfstandig gevestigd Accountant-Administratieconsulent en fiscaal jurist. Voorts is hij cursusdocent voor de cursus; klacht- en tuchtrecht voor accountants bij NBA opleidingen.