

# De onderzoeksplicht van de accountant bij samenstellingsopdrachten

Mark Dongor

Bij het uitvoeren van een samenstellingsopdracht wordt de accountant hoofdzakelijk ingeschakeld vanwege zijn deskundigheid op het gebied van externe verslaggeving.

De accountant vat de aangeleverde financiële gegevens samen in een financieel overzicht, veelal een jaarrekening, en geeft hierbij een samenstellingsverklaring af. Een gebruiker mag enige toegevoegde waarde ontleen aan een jaarrekening wat is samengesteld door een accountant. De basis voor het uitvoeren van de samenstellingswerkzaamheden van de accountant is gelegen in de NV COS standaard 4410.

Onlangs is deze standaard herzien. De herziene standaard verschilt op een aantal essentiële punten ten opzichte van de oude. Een essentieel verschilpunt is de onderzoeksplicht van de accountant. Want hoewel het controleren van de aangeleverde financiële gegevens niet het uitgangspunt is bij een samenstellingsopdracht, waren er in de oude standaard wel situaties beschreven waarbij de accountant nader onderzoek moest verrichten naar de aangeleverde financiële gegevens. Dergelijke situaties waren aan de orde zodra bleek dat de aangeleverde informatie onjuist, onvolledig of anderszins onbevredigend was. Maar de vraag wanneer hier sprake van was kon door elke accountant anders worden beantwoord. De accountant heeft zodoende een eigen subjectieve beoordelingsvrijheid om dit vast te stellen.

---

## De onderzoeksplicht is in de nieuwe standaard vervangen door een meldplicht

---

De onderzoeksplicht is in de nieuwe standaard vervangen door een meldplicht. De accountant heeft uit hoofde van de nieuwe standaard niet meer de expliciete verplichting om nader onderzoek te verrichten als de informatie onjuist, onvolledig of anderszins onbevredigend is<sup>1</sup>. Hij dient zijn bevindingen te melden aan het management en om aanvullende dan wel gecorrigeerde informatie te verzoeken. Indien



voorgenoemde verzochte informatie uitblijft, dient de accountant de opdracht terug te geven.

---

## Een samengestelde jaarrekening wat afwijkingen van materieel belang bevat is in strijd met het fundamenteel beginsel integriteit

---

Ik ben echter van mening dat de onderzoeksplicht van de accountant niet geheel is komen te vervallen. Bij het uitvoeren van een samenstellingsopdracht gelden immers ook nog de fundamentele beginselen van de VGBA. Artikel 9 van de VGBA, wat ziet op het fundamenteel beginsel integriteit, stelt dat de accountant maatregelen dient te treffen om te voorkomen dat hij in verband wordt gebracht met informatie die materieel onjuist, onvolledig of misleidend is. Een samengestelde jaarrekening wat afwijkingen van materieel belang bevat is in strijd met het fundamenteel beginsel integriteit. Het alsnog verrichten van onderzoek met als doel om de materiele afwijkingen weg te nemen kan volstaan als een maatregel zoals bedoeld in artikel 9 VGBA. Op

basis hiervan zal de onderzoeksplicht van de accountant zeker niet komen te vervallen<sup>2</sup>.

In dit artikel zet ik uiteen op welke wijze de accountant zijn onderzoeksplicht kan invullen bij de toepassing van NV COS 4410 (nieuw en oud). Dit doe ik aan de hand van een onderzoek naar de tuchtrechtjurisprudentie omtrent dit punt over de jaren heen. In de tuchtrechtjurisprudentie zijn twee veel voorkomende zienswijzen gebleken die de tuchtrechter hanteert om vast te stellen of de accountant nader onderzoek moest verrichten. Deze zienswijzen zijn te definiëren als een onderzoeksplicht in objectieve zin en in subjectieve zin. Hieronder geef ik een toelichting op beide varianten.

#### Onderzoeksplicht in objectieve zin (fout = fout)

De onderzoeksplicht in objectieve zin houdt in dat de accountant nader onderzoek moet verrichten wanneer evident blijkt dat de aangeleverde informatie onjuist of onvolledig is.

Het als nog verwerken van onjuist en onvolledige informatie in de jaarrekening leidt tot het niet hebben van een deugdelijke grondslag. In dit soort gevallen moet de accountant weten dat verwerking van de aangeleverde informatie kan leiden tot fouten in de jaarrekening. Uit de jurisprudentie zijn de volgende voorbeelden te noemen waarbij hier sprake van was. Een accountant nam een deelneming op in de jaarrekening terwijl de accountant geen onderliggende stukken van de deelneming in zijn bezit had. De tuchtrechter achtte de deelnemingswaarde van wezenlijk belang in de jaarrekening en verweet de accountant niet te hebben voldaan aan zijn onderzoeksplicht. Dit

was ook het geval bij een accountant die bij zijn cliënt computers als vaste activa had geactiveerd en een afschrijving had opgenomen terwijl hij onvoldoende aanwijzingen had dat er überhaupt computers waren bij de betreffende klant. Achteraf bleek dat de gedane uitgaven voor de computers moesten worden gekwalificeerd als een verbruiksvergoeding voor computers die geen eigendom waren van de cliënt. De accountant had de uitgaven niet nader onderzocht door bijvoorbeeld onderliggende stukken op te vragen.

In een andere zaak had een accountant verzuimd om bij zijn cliënt aanlegkosten van 1 hectare asperges te activeren. De accountant verweerde zich door te stellen dat de cliënt over percelen grond beschikte welke constant werden gebruikt voor de duur van 1 jaar. De tuchtrechter stelde dat de accountant nader onderzoek had moeten doen om te vast te stellen of de kosten voor de aanleg van 1 hectare grond niet had moeten worden geactiveerd. Dit had de accountant niet gedaan.

Zo ook een accountant die in de jaarrekening een bedrag aan transport- en aansluitkosten van een hydraulische pers had opgenomen maar had verzuimd om de hydraulische pers zelf te activeren op de balans. In dit geval was de tuchtrechter eveneens van mening dat de accountant had kunnen zien dat uit de aangeleverde informatie er grond was voor nader onderzoek. Een soortgelijk geval betrof een accountant die verzuimd had om in de jaarrekening een splitsing te maken tussen een rente- en een aflossingscomponent bij een financieel leaseobject in de jaarrekening. De accountant verweerde zich door te stellen dat de afwijkingen van geringe materialiteit waren



en dat ze niet over een rente rekenschema beschikte. De tuchtrechter vond dit verweer niet houdbaar en stelde zich op het standpunt dat de accountant ondeskundig en onzorgvuldig had gehandeld. De accountant had volgens de tuchtrechter naar het rente rekenschema kunnen vragen bij cliënt.

---

## Een berisping was het gevolg

---

De accountant dient ook alert te zijn op fouten die gemaakt worden als hij naast het samenstellen van de jaarrekening eveneens de opdracht heeft om administratieve dienstverlening te verrichten. De onjuiste of onvolledige informatie is in een dergelijk geval veelal niet van de cliënt afkomstig maar vindt zijn oorsprong in een onjuiste of onvolledige verwerking van de administratie door de accountant zelf. De accountant moet er op toezien dat bij de administratieve dienstverlening geen fouten ontstaan die doorwerken in het samenstellen van de jaarrekening. Een dergelijk geval was aan de orde bij een accountant die verzuimd had om contante kasomzet bij een cliënt te verwerken. De cliënt had de accountant echter wel alle stukken hieromtrent aangeleverd. Bij een boekenonderzoek van de belastingdienst kwam de fout aan het licht. De cliënt daagt de accountant voor de tuchtrechter. De accountant voerde het verweer dat de verantwoordelijkheid voor de juistheid en volledigheid van de aangeleverde gegevens bij de cliënt ligt. De tuchtrechter verwerpt dit standpunt en stelt dat het hier niet gaat om de vraag of de cliënt de gegevens juist en volledig heeft aangeleverd. De accountant had de gegevens immers al in bezit maar had verzuimd om deze te verwerken. Een berisping was het gevolg.

De conclusie is dat er sprake is van een onderzoeksplicht in objectieve zin zodra uit de aangeleverde informatie blijkt dat deze onvolledig is of onjuist is. De accountant moet simpelweg nader onderzoek verrichten alvorens hij deze informatie verwerkt in de samenstellen jaarrekening. Het feit dat de verwerking van de onvolledige of onjuiste informatie niet leidt tot materiele afwijkingen doet hier niets aan af. Fout is fout.

---

## De accountant dient inzichtelijk te krijgen wie de gebruikers en stakeholders van de jaarrekening zijn

---

### Onderzoeksplicht in subjectieve zin (professional judgement)

Het hanteren van de onderzoeksplicht in subjectieve zin kan het beste als volgt worden omschreven. De aangeleverde informatie wordt verwerkt op een wijze die binnen de kaders van NV COS 4410 toereikend is maar waarbij de accountant zich de vraag moet stellen

of de verwerking hiervan ten aanzien van de gebruikers en stakeholders kan leiden tot een onjuiste, onvolledige of anderszins onbevredigende vorm van informatievoorziening.

De accountant dient inzichtelijk te krijgen wie de gebruikers en stakeholders van de jaarrekening zijn. Voorts is het van belang om vast te stellen of de verwerking van deze informatie niet een bedreiging vormt voor het fundamenteel beginsel objectiviteit. Het verwerken van informatie met onvoldoende inachtneming van objectiviteit kan leiden tot een jaarrekening zonder deugdelijke grondslag. Tot slot kunnen ook instructies uit externe voorschriften en regelgeving aanleiding voor de accountant zijn om nadere onderzoek te verrichten. Hierbij valt te denken aan de verplichtingen in het kader van de Wwft. Hieronder een nadere toelichting.

---

## De accountant kan zijn eigen afwegingen toetsen aan de rode draad die is geformuleerd door de tuchtrechter

---

### Interne stakeholders en objectiviteit

Onder interne stakeholder versta ik de cliënt. Indien de cliënt bestaat uit meerdere partijen kan er sprake zijn van een tegengesteld belang. De accountant dient er op bedacht te zijn dat bij het verwerken van de aangeleverde informatie dit tegengesteld belang zoveel mogelijk wordt opgeheven. Indien de accountant onvoldoende het belang van alle partijen in acht neemt bij het verwerken van de aangeleverde informatie, kan dit een bedreiging zijn voor zijn objectiviteit. Het gevolg is dat een deugdelijke grondslag bij de samengestelde jaarrekening ontbreekt. Er zijn hier legio tuchtzaken over gevoerd. Echter heeft de tuchtrechter in de navolgende zaak een rode draad geformuleerd wat als handvat kan gelden voor de praktijk. Een accountant had bij het samenstellen van de jaarrekening van een werkmaatschappij, met twee aandeelhouders, een acquisitievergoeding verwerkt als latente kostenpost. De gegevens hier voor had de accountant aangeleverd gekregen van slechts één aandeelhouder. De accountant had verzuimd om bij de andere aandeelhouder na te gaan of de acquisitievergoeding wel daadwerkelijk kon worden verwerkt. Voorts had de accountant verzuimd om na te gaan of er voldoende kwalificerende onderliggende stukken waren om de acquisitievergoeding op te nemen. Tevens bleek achteraf dat beide aandeelhouders met elkaar in conflict waren geraakt. De accountant was van het conflict op de hoogte. De tuchtrechter oordeelde dat de accountant onderzoek had moeten verrichten en formuleert de rode draad voor dit soort zaken als volgt. 1. de accountant dient nader onderzoek te verrichten indien uit de verstrekte gegevens een tegengesteld belang blijkt. 2. de juistheid (en volledigheid) van de aangeleverde gegevens wordt door minsten één belanghebbende betwist. 3. de verwerking van de verstrekte gegevens kan leiden tot een mogelijke afwijking van materieel belang. 4. de deugdelijke grondslag voor de verwerking van de verstrekte gegevens lijkt te ontbreken en 5. de verstrekte gegevens kunnen niet worden onderbouwd met de hier voor benodigde stukken waaruit enig rechtsverhouding blijkt.



Bovengenoemde rode draad is nagenoeg altijd toe te passen op situaties waarbij de accountant zich moet afvragen of hij onderzoek moet verrichten in zaken waar zijn objectiviteit centraal staat en een tegengesteld belang dreigt te ontstaan. De accountant kan zijn eigen afwegingen ten aanzien van waarom hij wel of geen onderzoek verricht toetsen aan de rode draad die is geformuleerd door de tuchtrechter.

#### *Externe stakeholders en wet- en regelgeving*

In de situatie van externe stakeholders (bank, belastingdienst, andere overheidslichamen etc.) spelen met name de externe wet- en regelgeving een belangrijke rol. De Wwft richtlijn en de belastingwetten zijn hier voorbeelden van. In dit soort situaties is het belangrijk dat de accountant zijn professioneel kritische instelling toepast en de noodzaak van nader onderzoek toetst aan de regels die de externe wet- en regelgeving stelt. Tot slot is het van belang dat de accountant in zijn afwegingen om nader onderzoek te verrichten fraudestandaard NV COS 240 raadpleegt.

#### **Conclusie**

De onderzoeksplicht van de accountant bij samenstelopdrachten is mijn inziens nog steeds van toepassing. Ondanks dat het niet meer zo expliciet is opgenomen in de herziene NV COS 4410 standaard. De onderzoeksplicht van de accountant bestaat uit twee onderdelen. Een onderzoeksplicht in objectieve zin en anderzijds in subjectieve zin. De onderzoeksplicht in objectieve zin ziet louter op de juistheid dan wel volledigheid van de aangeleverde gegevens. Eventuele materialiteitsaspecten doen niet ter zake. Bij de onderzoeksplicht van de accountant in subjectieve zin gaat het met name om de vraag of verwerking van aangeleverde gegevens door een cliënt, niet kan leiden tot een onjuiste, onvolledige of anderszins onbevredigende vorm van informatievoorziening richting de gebruikers van de jaarrekening. In dit soort gevallen speelt het fundamenteel beginsel objectiviteit en integriteit een centrale rol. Ook dient de accountant in dit soort situaties de fraudestandaard NV COS 240 in acht te nemen tezamen met externe wet- en regelgeving.

*Geraadpleegde jurisprudentie: Rvt:1998-03, 1998-16, 1998-30, JT2001/11, JT20012, JT200726, JT2007/39, JT2007/40, JT2008/2, JT2004-68, JT2005-23, JT2008-1, JT2008-12, 11/240 WTRA AK, AWB10/428,*

#### Noten

- 1 In de nieuwe standaard zijn de termen 'onvolledig en onjuist' vervangen door 'niet compleet en niet nauwkeurig'. Omwille van de leesbaarheid gebruik ik in dit artikel de termen uit de oude standaard.
- 2 Er zal alleen discussie zijn wat de aard en diepgang van de onderzoekswerkzaamheden moeten zijn nu dit niet duidelijk is omschreven in de nieuwe standaard.



#### **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.