

Gebruikmaking van de werkzaamheden van een deskundige... hoe zit het?

Bij het uitvoeren van een opdracht kan de accountant besluiten om gebruik te maken van de werkzaamheden van een ingeschakelde deskundige. De strekking hiervan is dat de accountant bij zijn oordeelsvorming zich wellicht moet baseren op informatie waarvan hij niet met zekerheid weet of dit voldoende geschikt is. Hierbij wordt verondersteld dat het gaat om informatie waarvan de accountant de benodigde deskundigheid niet in huis heeft om dit adequaat te kunnen beoordelen. Om het risico van een afwijking van materieel belang te voorkomen zal de accountant derhalve een deskundige inschakelen om hem te ondersteunen bij zijn oordeelsvorming. De bepalingen die van toepassing zijn bij gebruikmaking van de werkzaamheden van een deskundige zijn opgenomen in NV COS 620.

- Het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing;
- Het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang;
- Het vaststellen en implementeren van de algehele manieren van inspelen op ingeschatte risico op het niveau van de financiële overzichten;
- Het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden teneinde in te spelen op ingeschatte risico's op het niveau van beweringen, bestaande uit toetsingen van interne beheersingsmaatregelen of gegevensgerichte controles;
- Het evalueren of de controle-informatie die bij het vormen van een oordeel over de financiële overzichten verkregen is, voldoende en geschikt is.

Om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, is het van belang dat de accountant tijdig onderkend dat hij een deskundige moet inschakelen

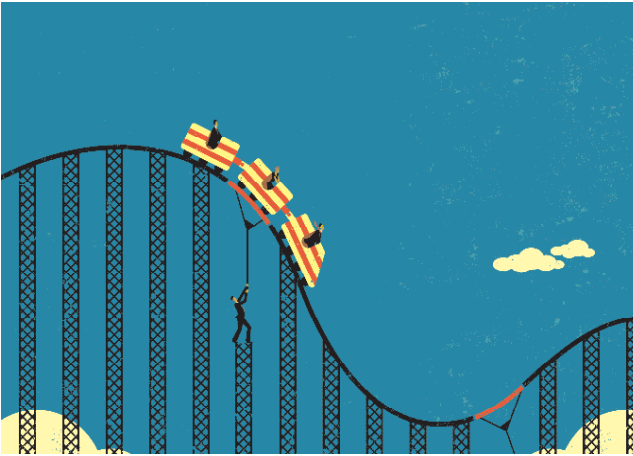


In dit artikel ga ik in op de aspecten die van toepassing zijn bij gebruikmaking van de werkzaamheden van een deskundige. De opzet van het artikel wordt uiteengezet met inachtneming van de controle van de jaarrekening als uitgangspunt. Echter merk ik op dat deze bepaling in een bredere context dient te worden gezien. Immers, ook bij samenstel-, en overige (advies)opdrachten kan het zo zijn dat de accountant gebruik moet maken van de werkzaamheden van een deskundige. De bepalingen van NV COS 620 dienen ook bij dergelijke opdrachten te worden toegepast.

Redenen om een deskundige in te schakelen

Bij de controle van de jaarrekening steunt de accountant primair op zijn eigen deskundigheid inzake financiële verslaggeving en controle. Echter kan het noodzakelijk zijn dat de accountant een deskundige moet inschakelen om hem bij te staan. Dit is het geval als het gaat om aspecten binnen de gewezen opdracht, waarbij de accountant niet beschikt over de benodigde deskundigheid om op een gedegen manier de controle uit te voeren. In Standaard 620 worden onder meer de volgende redenen genoemd waarbij de accountant een deskundige kan inschakelen;

Om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen is het van belang dat de accountant tijdig onderkend dat hij een deskundige moet inschakelen. Ook bij gespecialiseerde vormen van financiële verslaggeving dient de accountant naar mijn mening te overwegen om een deskundige in te schakelen. De accountant kan beslissen geen deskundige in te schakelen als hij van mening is dat hij over voldoende ervaring beschikt met betrekking tot het controleren van entiteiten die een specialistische deskundigheid vereisen. Ook kan de accountant besluiten om binnen zijn netwerk of bij andere accountants raadpleging te doen omtrent de deskundigheid die benodigd is.



Echter vervangt deze vorm van raadpleging niet de borging welke wordt bedoeld bij gebruikmaking van de werkzaamheden van andere deskundigen zoals opgenomen in NV COS 620. De tuchtrechtzaak omtrent Vestia is hier een voorbeeld van¹. Vestia is een sociale woningbouwcoöperatie wat zich bezighoudt met verhuur en beheer van sociale huurwoningen. In deze zaak was de accountant berispt omdat hij onder meer geen deskundige had ingeschakeld om de waarde te bepalen van de door Vestia gebruikte financiële instrumenten. De portefeuille aan financiële instrumenten bleek later cruciaal te zijn bij de vaststelling van de vraag of de jaarrekening een getrouw beeld gaf. Vestia ging vanwege een onzorgvuldige inschatting van de risico's van hun eigen financiële instrumenten bijna failliet. De goedkeurende controleverklaring van de accountant was derhalve niet gebaseerd op een deugdelijke grondslag.

De portefeuille aan financiële instrumenten bleek later cruciaal te zijn bij de vaststelling van de vraag of de jaarrekening een getrouw beeld gaf

De AFM (de klager) stelde zich op het standpunt dat de waardering van 'complexe' financiële instrumenten diende te worden bestempeld als een gebied wat buiten het bereik van de specifieke deskundigheid van de accountant viel. Ook had de accountant in zijn controleteam niemand die beschikte over specifieke kennis van financiële instrumenten. Tevens was de AFM van mening dat de aard en de omvang van de financiële instrumenten voldoende aanleiding hadden moeten zijn om een deskundige in te schakelen, te meer ook omdat de vorige controlerend accountant dit wel had gedaan. De accountant verweerde zich door te stellen dat hij mocht afgaan op een rapport van de vorige accountant, welke inderdaad was opgesteld door een ingeschakelde deskundige. Uit de feiten bleek echter dat de inhoud van dat deskundigenrapport niet meer actueel was, omdat de portefeuille aan financiële instrumenten inmiddels praktisch was verdubbeld. Volgens de tuchtrechter had de huidige accountant mede daarom een deskundige moeten inschakelen. Door dit niet te doen was de tuchtrechter van mening dat de accountant onvoldoende en

niet geschikte controle-informatie had verkregen als basis voor zijn oordeel. Dit voorbeeld illustreert dat een zorgvuldige afweging om al dan niet een deskundige in te schakelen absoluut geboden is.

Regels om in acht te nemen bij de in te schakelen deskundige

Bij het inschakelen van een deskundige dient de accountant diens competentie, capaciteiten en objectiviteit te beoordelen. Bovendien zal de accountant inzicht moeten verkrijgen in zijn deskundigheid. Bij het vaststellen van de competentie en capaciteiten kan bijvoorbeeld worden gesteund op persoonlijke ervaring met eerder werk van die deskundige en in hoeverre hij aangesloten is bij een beroeps- of branchevereniging.

Ook staat het de accountant vrij om af te gaan op aanwijzingen uit de branche dat de in te schakelen deskundige kan worden gezien als een autoriteit op zijn of haar vakgebied. Artikelen en/of boeken die de deskundige heeft geschreven dan wel gepubliceerd kunnen voorbeelden zijn van voorgenoemde aanwijzingen. Een belangrijk aspect bij het evalueren van de competentie en capaciteiten van de in te schakelen deskundige, is dat de accountant moet nagaan in hoeverre de werkzaamheden van die deskundige onderworpen zijn aan voorschriften en reglementen. Hoe meer hier sprake van is, hoe meer de accountant met zekerheid kan vertrouwen op de capaciteit en competentie van de in te schakelen deskundige. Immers, de werkzaamheden van de in te schakelen deskundige zijn vanwege de van toepassing zijnde voorschriften en reglementen goed ingekaderd en kunnen als borging dienen voor de kwaliteit van het werk van de deskundige. Op deze manier verkrijgt de accountant ook adequaat inzicht in zijn deskundigheid.

Ten aanzien van de objectiviteit is het van belang dat de accountant vaststelt dat bij het inschakelen van de deskundige er geen bedreigingen hiertoe ontstaan. De bedreigingen die van toepassing kunnen zijn, zijn dezelfde als die kunnen ontstaan bij de toepassing van de gedrags- en beroepsregels zoals opgenomen in de VGBA. Om de bedreiging voor de objectiviteit weg te nemen is het van belang dat de accountant vaststelt of de deskundige geen enkele belangen dan wel banden heeft met de cliënt. De accountant zal dit zowel bij de deskundige als ook bij de cliënt moeten nagaan. Zodra blijkt dat er geen enkele bedreiging is ten aanzien van de objectiviteit kan de accountant besluiten om de deskundige in te schakelen. De accountant zal bij de inschakeling van de deskundige bij voorkeur de werkafspraken vastleggen in een opdrachtbevestiging.



Voor verdere toelichting over de mogelijke inhoud van de opdrachtbevestiging, verwijs ik naar de toelichtende teksten van NV COS 620. Belangrijk om te vermelden is dat de beginselen van vertrouwelijkheid ook dienen te gelden voor de in te schakelen deskundige, aangezien hij in aanraking zal komen met vertrouwelijke informatie.

Het zij opgemerkt dat de accountant zelf verantwoordelijk blijft voor zijn uiteindelijke oordeelsvorming



Evaluatie van de werkzaamheden

Zodra de ingeschakelde deskundige zijn werkzaamheden heeft verricht, dient de accountant vast te stellen of de uitkomsten van de werkzaamheden bruikbaar zijn om te kwalificeren als voldoende en geschikte controle-informatie. Zo dient de accountant onder meer na te gaan of de uitkomsten duidelijk zijn geformuleerd, met inbegrip van verwijzingen naar de doelstellingen die tussen hem en de deskundige zijn overeengekomen. Voorts zal hij nagaan of de deskundige de reikwijdte van de uitgevoerde werkzaamheden afdoende heeft geformuleerd en welke standaarden hierop van toepassing waren. Mocht blijken dat de deskundige een voorbehoud heeft gemaakt met beperking in gebruik van de uitkomsten, dan dient accountant na te gaan welke consequenties dit heeft voor zijn verdere controlewerkzaamheden. De accountant zal verder nog verificatiewerkzaamheden op de werkzaamheden van de ingeschakelde deskundige dienen te verrichten om zo de grondslag van de uitkomsten goed te kunnen vaststellen. Voor voorbeelden hiervan verwijs ik naar de toelichtende teksten in NV COS 620.

Het zij opgemerkt dat de accountant zelf verantwoordelijk blijft voor zijn uiteindelijke oordeelsvorming. De inschakeling van een deskundige maakt dit niet minder. De accountant kan ook niet in zijn goedkeurende controleverklaring een verwijzing maken naar de werkzaamheden van een ingeschakelde deskundige. Dit is enkel anders als de accountant geen goedkeurende verklaring verstrekt en de werkzaamheden van de deskundige gebruikt als basis voor de aanpassing van zijn oordeel. Vooralsnog dient hij dan te vermelden dat zijn verantwoordelijkheid ten aanzien van zijn oordeel niet wordt verminderd vanwege de vermelding van de werkzaamheden van de ingeschakelde deskundige.

Bovenal achtte de tuchtrechter het kwalijk dat hij de objectiviteit van de ingeschakelde deskundige niet nader heeft getoetst

De deskundige wordt ingeschakeld door het management

Het is van belang dat er onderscheid wordt gemaakt in wie nu daadwerkelijk de deskundige inschakelt. In de voorgenoemde uiteenzetting ben ik er van uitgegaan dat het de accountant is die de deskundige inschakelt. Als daarentegen het management van de gecontroleerde entiteit besluit om een deskundige in te schakelen, dan zijn de bepalingen van NV COS 620 niet van toepassing. Het inschakelen van een deskundige door het management van de entiteit valt onder NV COS 500 paragraaf 8. In een dergelijk geval dient de accountant zich onder meer de volgende punten af te vragen;

- Wat de aard, reikwijdte en doelstellingen zijn van de door het management ingeschakelde deskundige;
- de vraag of de door het management ingeschakelde deskundige in dienst is bij de entiteit dan wel of hij door de entiteit is ingeschakeld om relevante diensten te verlenen;
- de mate waarin het management het werk van de door het management ingeschakelde deskundige kan beheersen of beïnvloeden;
- de competentie en capaciteiten van de door het management ingeschakelde deskundige;
- of de door het management ingeschakelde deskundige onderworpen is aan standaarden voor technische uitvoering of aan andere beroeps- of sectorgebonden vereisten;
- in wat voor mate de interne beheersingsmaatregelen binnen de entiteit de werkzaamheden van de door het management ingeschakelde deskundige kunnen beïnvloeden.

Als de accountant reeds de bovenstaande afwegingen heeft gemaakt is hij ook gehouden om de mate van objectiviteit van de deskundige te beoordelen. Nadien zal hij inzicht moeten verwerven in de kwaliteit van het werk van die deskundige en moeten vaststellen of dit als voldoende en geschikte controle-informatie kan fungeren. Indien de accountant nalaat om dit onderscheid te maken kan dit verregaande consequenties hebben. Een voorbeeld hiervan betrof de tuchtzaak Eurocommerce². Eurocommerce was een onderneming wat zich in hoofdzaak richtte op het ontwikkelen en realiseren van bedrijfsruimten en kantoorpanden, waarbij de investeringen in overwegende mate via bancaire leningen werden gefinancierd. Op enig moment ging de onderneming failliet. De accountant

had de laatste uitgebrachte jaarrekening nog voorzien van een goedkeurende controleverklaring. Een belangrijk element in de jaarrekening betrof de waardering van de vastgoedportefeuille. De accountant steunde bij de vaststelling van de waarde hiervan op de werkzaamheden van een ingeschakelde deskundige (een makelaar) door het management. Echter bleek achteraf dat de accountant had verzuimd om de bepalingen van NV COS 500 paragraaf 8 toe te passen. Hij was daarentegen van mening dat de bepalingen van NV COS 620 gelijkkluidend zijn aan die van NV COS 500 paragraaf 8. De tuchtrechter kon deze redenering niet volgen.

Door niet goed onderscheid te maken welke bepaling van toepassing was, had de accountant verzuimd om nadere controlewerkzaamheden te verrichten om vast te stellen in hoeverre hij kon steunen op de werkzaamheden van de door het management ingeschakelde deskundige. Zo had hij verzuimd om de competenties en capaciteiten van de ingeschakelde deskundige adequaat te beoordelen. Bovenal achtte de tuchtrechter het kwalijk dat hij de objectiviteit van de ingeschakelde deskundige niet nader had getoetst nu was gebleken dat de deskundige was ingeschakeld door het management. Zo had de accountant moeten nagaan welke opdrachtvoorwaarden van toepassing waren, of er al dan niet sprake was van bepaalde financiële belangen tussen de ingeschakelde deskundige en het management en wat nu exact de relatie was tussen deze twee partijen. Bovendien bleek dat er voldoende aanwijzingen waren dat de accountant het werk van de ingeschakelde deskundige niet als voldoende en geschikte controle-informatie mocht kwalificeren. De accountant werd uiteindelijk doorgehaald uit het register voor vier maanden. Zodoende is het wezenlijk van belang om vast te stellen of er sprake is van de toepassing van NV COS 620 of NV COS 500 paragraaf 8.

Conclusie

In dit artikel heb ik uiteengezet welke bepalingen van toepassing zijn zodra de accountant besluit om een deskundige in te schakelen. De accountant dient alert te zijn dat hij bij zijn werkzaamheden wellicht deskundigheid moet aanwenden die hij zelf niet voor handen heeft. De bepalingen van NV COS 620 zijn hier voor leidend. Indien het een deskundige betreft die wordt ingeschakeld door het management zijn de bepalingen van NV COS 500 paragraaf 8 van toepassing. Niettemin zal de accountant aan de hand van zijn professionele oordeelsvorming een afweging moeten maken of en hoe de werkzaamheden van de ingeschakelde deskundige bijdragen aan zijn taak om voldoende- en geschikte controle-informatie te verkrijgen.

Noten

- 1 Eurocommerce: AVTR2015/149, ECLI:NL:TACAKN:2015:149
- 2 Vestia: AVTR2013/24, ECLI:NL:TACAKN:2013:24



Mark Dongor is zelfstandig gevestigd
Accountant-Administratieconsulent en fiscaal jurist