

Accountants die posten in de jaarrekening berekenen: zelftoetsing of zelf toetsen?

## Handreiking ViO: spreek nu of zwijg voorgoed!

Jan-Willem Wiersma

### 1. Inleiding

Het verlenen van nevendiensten door accountants aan controlecliënten<sup>1</sup> kan de onafhankelijkheid van accountants bedreigen en betreft daarom een gevoelig onderwerp. De NBA heeft op 30 januari jl. Handreiking 1131 Voorbeelden inzake de ViO uitgebracht waarin onder meer de samenloop van assurediensten en het opstellen van fiscale berekeningen voor dezelfde assurancecliënt nader is uitgewerkt.

Accountants opgelet: de handreiking concludeert dat accountants bij het opstellen van materiële fiscale berekeningen in de jaarrekening van de cliënt altijd - ongeacht de aard en complexiteit van de fiscale berekening – maatregelen zouden moeten treffen om hun onafhankelijkheid te waarborgen. Is dat echter wel zinvol en terecht?

### 2. Assurance en zelftoetsing

'To assure is bevestigen dat iets waar is'<sup>2</sup>. Een accountant die een assurance-opdracht uitvoert, bevestigt met zekerheid dat iets waar is. Om een dergelijke bevestiging geloofwaardig te laten zijn, geldt dat de assurance-opdracht onafhankelijk dient te worden uitgevoerd. De onafhankelijkheid van de accountant kan volgens de Verordening inzake Onafhankelijkheid (ViO) worden bedreigd door onder meer zelftoetsing: dit is de bedreiging die ontstaat, indien de accountant zijn eigen werkzaamheden beoordeelt of werkzaamheden uit naam van de accountantseenheid of het resultaat daarvan. Een bekend voorbeeld van zelftoetsing betreft het verzorgen van de administratie van de cliënt door de accountant die tevens een controleverklaring bij de jaarrekening van die cliënt afgeeft. De controlerend accountant is dan de spreekwoordelijke slager die zijn eigen vlees keurt en wordt dan geacht niet meer onafhankelijk tegenover de controle van de jaarrekening te staan.

### 3. Handreiking Voorbeelden ViO

De voorzitter van de NBA heeft vorig jaar opgemerkt dat het berekenen van (acute of latente) belastingposities in de jaarrekening van de cliënt door de controlerend accountant ook een voorbeeld is van zelftoetsing die de onafhankelijkheid van de accountant bedreigt<sup>3</sup>. Dit standpunt heeft de NBA nader uitgewerkt in de eerder genoemde handreiking. Het kan volgens de handreiking gaan om alle vormen van belasting, zolang de betreffende fiscale positie een materieel onderdeel is van het assurance-object.

---

<sup>1</sup> Dit artikel gaat uitsluitend over dienstverlening van accountants aan cliënten die geen organisatie van openbaar belang (OOB) zijn. Op grond van artikel 24 Wta mag de accountant die de wettelijke controle verricht bij een OOB geen andere werkzaamheden voor die cliënt verrichten.

<sup>2</sup> NIVRA-brochure 'Het assuranceraamwerk' (NIVRA, 2009).

<sup>3</sup> Huub Wieleman, Belastingadvies kan samengaan met accountantscontrole, Weekblad Fiscaal Recht van 3 april 2014, ook gepubliceerd op Accountant.nl onder Debat/NBA 8 april 2014.

#### *4. Verordening inzake Onafhankelijkheid*

De ViO beschrijft in de onderstaande artikelen 18 t/m 20 onder welke voorwaarden de accountant de samenloop van assurediensten en non-assurediensten mag verlenen aan dezelfde cliënt.

#### **Verordening inzake Onafhankelijkheid bij assurance-opdrachten – samenloop van dienstverlening (niet OOB)**

##### **Artikel 18**

Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren bij een verantwoordelijke entiteit als de eindverantwoordelijke accountant, de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk:

- a. een beslissing neemt ten behoeve van de verantwoordelijke entiteit, voor zover die beslissing van invloed is op het assurance-object;
- b. participeert in het besluitvormingsproces van de verantwoordelijke entiteit met betrekking tot het assurance-object.

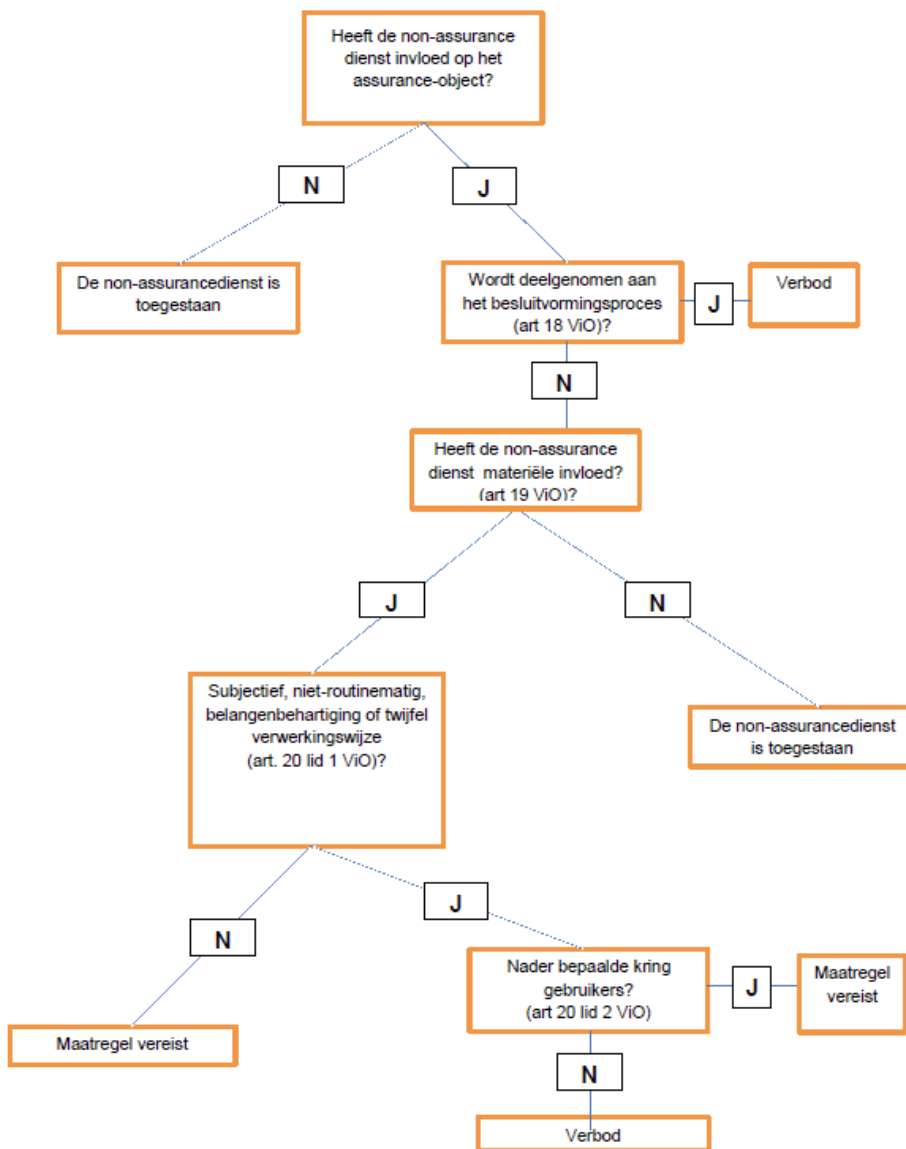
##### **Artikel 19**

Een bedreiging die een maatregel vereist doet zich voor, als de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk aan de verantwoordelijke entiteit niet zijnde een organisatie van openbaar belang een non-assuredienst verleent of heeft verleend die van materiële invloed is op het assurance-object.

##### **Artikel 20**

1. Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren bij een verantwoordelijke entiteit niet zijnde een organisatie van openbaar belang, als de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk aan die entiteit een non-assuredienst verleent of heeft verleend die van materiële invloed is op het assurance-object en:
  - a. subjectief of niet-routinematig is;
  - b. een verwerkingswijze in het assurance-object tot gevolg heeft waarvan het assurance-team betwijfelt of deze verwerkingswijze passend is; of
  - c. leidt tot een bedreiging uit hoofde van belangenbehartiging.
2. Het eerste lid is niet van toepassing als voldaan wordt aan de voorwaarden, bedoeld in artikel 3, zevende lid, onderdelen a en b, of artikel 4.

In de mkb-praktijk komt het vaak voor dat accountants een jaarrekening controleren en daarbij zelf – meestal omdat de cliënt niet voldoende ter zake kundig is – berekenen hoeveel vennootschapsbelasting de cliënt over de winst verschuldigd is. Die accountants moeten volgens de NBA-handreiking expliciet overwegen (en vastleggen) of de samenloop van belastingberekening en controle op grond van de artikelen 18 t/m 20 ViO toelaatbaar is. Dit proces van overwegen wordt ondersteund door het onderstaande schema dat in de NBA-handreiking staat.



De vraag komt dan op of het zelf berekenen van de fiscale positie in de jaarrekening door de controlerend accountant wel een opdracht betreft die *buiten de controleopdracht* valt (zo niet, dan is geen sprake van samenloop) en of die aanvullende opdracht dan een *non-assurancedienst* betreft (de artikelen 18 t/m 20 ViO gelden alleen voor aanvullende non-assurancediensten).

##### 5. Onderdeel van de controle

Cliënten zien doorgaans het berekenen van de belastingpositie door de accountant niet als afzonderlijke opdracht, maar als een onderdeel van de controle van de jaarrekening. Omgekeerd zullen weinig (of geen) accountants naast de gebruikelijke opdrachtbevestiging voor de controle van de jaarrekening ook een tweede opdracht voor het berekenen van de fiscale positie in de te controleren jaarrekening met de cliënt overeenkomen. Cliënten en accountants ervaren het berekenen van dergelijke belastingposities door de accountant doorgaans als onderdeel van de controle. Voor zover daarbij al een element van zelftoetsing speelt, speelt dat risico binnen de controle, terwijl de artikelen 18 t/m 20 ViO alleen van toepassing zijn als er nevendiensten (buiten de controle) spelen.

Van belang is dat accountants het algemeen belang boven het cliëntbelang behoren te stellen<sup>4</sup> en daarom dient de vraag of het berekenen van fiscale posities door de accountant een nevendienst betreft, ook bekeken te worden vanuit de perceptie van de gebruiker van de jaarrekening.

#### *6. Perceptie gebruiker*

De accountant heeft bij de controle van de jaarrekening vaak te maken met eigen berekeningen van materiële posten en dat betreft niet alleen fiscale posities. Neem de situatie waarin de cliënt geen voorziening voor oninbare debiteuren in de jaarrekening heeft getroffen en de controlerend accountant hierin een afwijking van materieel belang vermoedt. De accountant doet vervolgens zelf onderzoek naar de afloop van de debiteuren (een gegevensgerichte controle) en berekent op basis van verkregen controle-informatie dat er een voorziening van materiële omvang getroffen dient te worden. De gebruiker van de jaarrekening zal vermoedelijk – zo hij tenminste weet heeft van het voorgaande – de situatie eerder zien als een wenselijke correctie door de controlerend accountant, dan als nevendienst van de accountant met risico van zelftoetsing. Het is daarom discutabel dat de handreiking het door de controlerend accountant berekenen van fiscale posities in de jaarrekening, waar de cliënt – net als in het voorbeeld van de voorziening voor oninbare debiteuren – geen bedrag heeft verantwoord, wel ziet als nevendienst met risico van zelftoetsing.

#### *7. Suppletie-aangiften*

De visie van de handreiking aangaande fiscale berekeningen omvat ook de berekening van suppletie-aangiften en noemt in dat verband expliciet de suppletie omzetbelasting: ook hier zou sprake zijn van een bedreiging van de onafhankelijkheid indien de accountant de berekening van de suppletie-aangifte opstelt. De handreiking miskent daarmee dat suppletie-aangiften veelal het gevolg zijn van correcties die de accountant met zijn controle aan het licht brengt, en dat heeft niets van doen met een nevendienst.

#### *8. Non-assurancedienst*

Zelfs indien het berekenen van fiscale posities binnen de jaarrekening door de accountant al een nevendienst zou zijn, dan is daarmee nog niet gezegd dat die nevendienst een non-assurancedienst is. De Accountantskamer heeft recentelijk in een tussenvonnis<sup>5</sup> geoordeeld dat het onderzoek van een derivatenspecialist in het kader van de jaarrekeningcontrole van Vestia kwalificeerde als assurance-opdracht. De tuchtrechter is van mening dat onderzoeken die door een accountant plaatsvinden in het kader van een assurance-opdracht, zelf ook een assurance-opdracht zijn. Het berekenen van fiscale posities door de accountant in het kader van de jaarrekeningcontrole, is vanuit die optiek niet te zien als non-assurancedienst. De accountant hoeft de samenloop dan ook niet te toetsen aan het stramien van de artikelen 18 t/m 20 ViO zoals de NBA handreiking stelt.

#### *9. Weeffout*

Zelfs wanneer een materiële fiscale berekening niet meer behelst dan het toepassen van het nominale belastingtarief (stel 20 procent) over een reeds door de accountant gecontroleerde winst die fiscaal en commercieel hetzelfde is (stel tweehonderdduizend euro), is de accountant enkel vanwege het zelf maken van die fiscale rekensom (in het voorbeeld: 20 procent van tweehonderdduizend euro) volgens de NBA-handreiking nog steeds verplicht een maatregel te treffen (artikel 19 ViO) en te overwegen of geen verbod op samenloop van de controle en het opstellen van de rekensom geldt (artikel 20 ViO). Het behoeft geen betoog dat dergelijke

---

<sup>4</sup> Artikel 2 Verordening gedrags- en beroepsregels accountants

<sup>5</sup> ECLI:NL:TACAKN:2014:76 d.d. 13 oktober 2014

maatregelen en overwegingen uitsluitend voor de bühne worden getroffen en feitelijk een vorm van maatschappelijke verspilling zijn.

Indien er al risico's liggen in het zojuist gegeven voorbeeld, dan liggen die risico's niet zozeer bij de *uitvoering* van de rekensom, als bij de *input* daarvan: de winst voor belasting. Die was echter al gecontroleerd en akkoord bevonden door de accountant.

Als hiervoor betoogd, is er geen reden op fiscale berekeningen die onderdeel zijn van de controle het stramien van de artikelen 18 t/m 20 ViO toepasselijk te verklaren. De NBA- handreiking bevat aldus een belangrijke weeffout die tot onnodige maatregelen kan leiden.

#### *10. Artikel 12 ViO en VGBA*

De berekening van een fiscale positie als onderdeel van de controle, zal veelal geen risico van zelftoetsing opleveren, omdat die berekening doorgaans plaatsvindt met door de cliënt aangeleverde basisgegevens. Toch is het niet ondenkbaar dat de accountant die binnen de controle zelf fiscale berekeningen opstelt, een risico van bedreiging van zijn onafhankelijkheid identificeert. Het kan bijvoorbeeld gaan om complexe en/of subjectieve fiscale berekeningen waarover de accountant in een eerder stadium zelf heeft geadviseerd. De accountant die een dergelijke bedreiging onderkent, behoort dan artikel 12 ViO, in plaats van de artikelen 18 t/m 20 ViO, na te leven. Alsdan zal de accountant ook een maatregel moeten treffen, maar daar is dan ook alle aanleiding toe.

Ook is denkbaar dat de controlerend accountant bij het berekenen van complexe of subjectieve fiscale posities in de jaarrekening van de cliënt een bedreiging van de fundamentele beginselen ervaart. De accountant zal dan ook op grond van de VGBA geacht worden maatregelen te treffen<sup>6</sup>.

Maatregelen kunnen bijvoorbeeld bestaan uit overleg met een fiscaal specialist (vakbekwaamheid) of afstemming met de Belastingdienst (zorgvuldigheid, onafhankelijkheid).

#### *11. Spreek nu*

De NBA-handreiking 1131 Voorbeelden inzake de ViO wijst accountants die fiscale berekeningen opstellen in het kader van de jaarrekeningcontrole onterecht naar de artikelen 18 t/m 20 ViO. Eenmaal in die fuik ontkomt de accountant niet meer aan het treffen van maatregelen en het maken van verbodsafwegingen, ook niet wanneer deze maatregelen en afwegingen feitelijk nodeloos zijn.

Een aantal onderwerpen binnen Handreiking 1131 kent nog een consultatietermijn tot 15 maart 2015. Formeel ligt het opstellen van fiscale berekeningen niet meer voor ter consultatie: het NBA-bestuur heeft al ingestemd met dit deel van de Handreiking. Indirect komt het onderwerp opnieuw terug in de ter consultatie voorliggende paragraaf 2.7.1 (opstellen jaarrekening): “(...) *waarbij het assurance-team de acute vennootschapsbelasting berekent en verwerkt, vereist een maatregel*”.

Spreek nu of zwijg voorgoed: de consultatieperiode van Handreiking 1131 loopt tot 15 maart 2015!

*Drs. J.W. Wiersma RA is compliance officer bij CROP registeraccountants.  
Het artikel is geschreven op persoonlijke titel.*

---

<sup>6</sup> Artikel 21 Verordening gedrags- en beroepsregels accountants