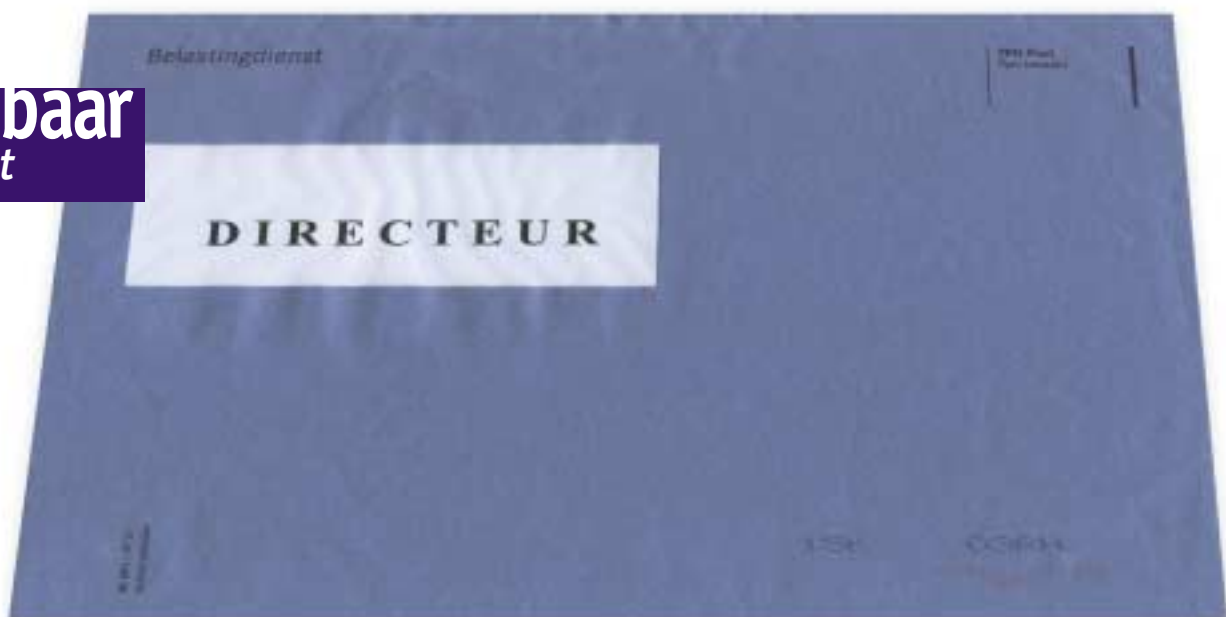


Privé-aangifte directeur en onafhankelijkheid

de **Openbaar**
accountant



In 'de Accountant' van maart 2005 voorziet Hans Blokdijk zijn annotatie bij JT 2005-23 van een prikkelend slot: op basis van de Nadere Voorschriften inzake onafhankelijkheid zou het uitvoeren van een assurance-opdracht bij een onderneming in combinatie met werkzaamheden voor de privé-aangifte van de directeur niet aanvaardbaar zijn. Volgens Anton Dieleman vraagt deze stellige conclusie om een belangrijke nuancering.

ANTON DIELEMAN*

De structuur van de Nadere Voorschriften inzake onafhankelijkheid is gebaseerd op een conceptuele benadering; dit in tegenstelling tot bijvoorbeeld de opbouw van de regelgeving van de Amerikaanse beurstoezichthouder SEC. Onafhankelijkheidsvraagstukken moeten op basis van deze Nadere Voorschriften als volgt worden geanalyseerd:

- Allereerst moeten de risico's en bedreigingen van een bepaalde situatie worden beoordeeld.
- Als daaruit de conclusie voortvloeit dat de onafhankelijkheidsrisico's een aanvaardbaar niveau overschrijden, betekent dit dat:
 - a. ofwel een niet-aanvaardbare situatie ontstaat. Dit betreft met name een (beperkt) aantal situaties waarvoor in de Nadere Voorschriften expliciete verbodsbepalingen zijn opgenomen; of
 - b. door bestaande of additionele waarborgen het onafhankelijkheidsrisico tot een aanvaardbaar niveau kan worden gereduceerd.
- Afhankelijk van de vraag of de genoemde waarborgen het onafhankelijkheidsrisico tot een aanvaardbaar niveau kunnen terugbrengen, is de situatie al dan niet acceptabel.

Dit conceptuele raamwerk blijkt ook uit de formulering van de inleidende zinsnede van het desbetreffende gedeelte van paragraaf 4.2 (Editie 2005, paragraaf 4.2 'Zakelijke relaties met de assurance-cliënt'). Er wordt aangegeven dat een bedreiging voor de onafhankelijkheid zich kan voordoen, indien de zakelijke relatie (hier: de werkzaamheden voor de privé-aangifte) van betekenis is voor de accountant of de cliënt. Het zou in dit geval dan met name moeten gaan om het risico van belangenverstrengeling/eigenbelang en - in mindere mate - het risico van intimidatie.

Substantieel?

Beoordeling van de combinatie van een assurance-opdracht (veelal een beoordelings- of controleopdracht met betrekking tot de jaarrekening) met werkzaamheden voor de privé-aangifte van de directeur aan de hand van Nadere Voorschriften leidt tot het volgende: Het belangrijkste risico bestaat uit de aantasting van de onafhankelijkheid bij de assurance-opdracht door het (voornamelijk financiële) belang dat de accountant heeft bij de aangifte-werkzaamheden. De aard en omvang van die

werkzaamheden moeten dan zodanig zijn dat ze ten minste substantieel zijn in vergelijking tot de assurance-opdracht. Hiervan zal slechts sporadisch sprake zijn, maar in uitzonderings-situaties kan zich inderdaad een onafhankelijkheidsrisico voordoen.

Waarborgen

Stel de accountant verricht een beoordelings-opdracht met betrekking tot de jaarrekening van een kleine onderneming maar de privé-aangifte betreft - gelet op de aard en omvang van het vermogen van de die persoon - een aanzienlijke opdracht. Volgens het conceptuele kader van de Nadere Voorschriften moet dan worden nagegaan of het mogelijk is om aan-

'De fiscale werkzaamheden zijn zelden substantieel in vergelijking met de assurance-opdracht.'

vullende waarborgen te treffen om dit onafhankelijkheidsrisico tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen. Is dat mogelijk, dan is de combinatie aanvaardbaar. Zo'n waarborg kan bijvoorbeeld bestaan uit een beoordeling van de assurance-werkzaamheden door een (externe) accountant die niet bij die opdracht of de aangiftewerkzaamheden is betrokken. Kan zo'n aanvullende waarborg niet worden gecreëerd, dan is de combinatie van opdrachten uit oogpunt van onafhankelijkheid wellicht niet aanvaardbaar.

Meestal aanvaardbaar

In de praktijk zal het onafhankelijkheidsrisico veelal beperkt zijn, gelet op de aard en omvang van beide opdrachten in relatie tot elkaar. De conclusie is derhalve dat in de meeste gevallen een assurance-opdracht bij een onderneming, in combinatie met werkzaamheden ten behoeve van de privé-aangifte van de directeur, eventueel na het instellen van aanvullende waarborgen, uit oogpunt van onafhankelijkheid wel aanvaardbaar is. ■

Noot

* Anton Dieleman is directeur vaktechniek bij Mazars.

Hans Blokdijk*: Wens vader van gedachte

Anton Dieleman geeft - uiteraard - een keurige samenvatting van de desbetreffende bepalingen in de Onafhankelijkheidsregels. Het woord 'verboden' in mijn annotatie bij JT 2005-23 was dus te streng. Wel moet worden bedacht dat deze bedreiging voor de onafhankelijkheid staat in een rijtje van situaties die door de tuchtrechter menigmaal zijn afgestraft. De combinatie moge dan niet verboden zijn, hij is kennelijk wel tuchtrechtelijk risikant.

Nu voert Dieleman twee situaties ten tonele:

- het werk voor de onderneming is redelijk omvangrijk, dat voor de privé-aangifte gering;
- het werk voor de privé-aangifte is redelijk omvangrijk, dat voor de onderneming gering.

Maar wat is het verschil, voor de onpartijdigheid in het oordeel? Want daar gaat het ten slotte om! In beide gevallen staat de accountant bloot aan de neiging om bij de 'kleine' opdracht wat ruimhartiger te zijn dan gewenst, en wel om de 'grote' opdracht niet in gevaar te brengen. Natuurlijk zullen vele accountants beide opdrachten naar eer en geweten uitvoeren, maar de Onafhankelijkheidsregels zijn ingevoerd om de schijn in het maatschappelijk verkeer niet tegen te krijgen. Door de mogelijkheid van een afweging - waarvoor Dieleman alleen het omvangscriterium aanvoert - kan de directeur altijd op zoek naar een andere accountant, die de afweging anders maakt. Daartoe zal de directeur te meer geneigd zijn als de door Dieleman aangevoerde mogelijkheid van een externe review wordt doorgevoerd: daardoor wordt de controle duurder. Een verbod zou dus nog zo gek niet zijn; als dat wordt overtreden, dan zal de Belastingdienst een rood vlaggetje bij de aangiften van de onderneming en die van de directeur plaatsen: "Schijn tegen!"

Het oordeel van de tuchtrechter in JT 2005-23 kan ook als volgt wordt uitgelegd: De combinatie van de verzorging van de privé-aangifte van de directeur met de samenstelling van de jaarrekening schaaft niet, omdat beide de behartiging van (hetzelfde) bijzonder belang zijn. Dat is controle echter niet! Behoort de combinatie met het verzorgen van de privé-aangifte dan toelaatbaar te zijn?

Maar toegegeven: bij mijn annotatie was de wens wellicht de vader van de gedachte!

Noot

* Hans Blokdijk is emeritus hoogleraar Accountantscontrole aan de Vrije Universiteit en hoogleraar Accountancy aan de Universiteit Nyenrode