

## ONDERGESCHOVEN KINDJE BIJ MKB-CONTROLES

# Zicht op Verbonden Partijen

In de controle van menig mkb-bedrijf blijkt het onderwerp ‘verbonden partijen’ een ondergeschoven kindje. De meeste controledossiers in 2011 gaan niet verder dan het vastleggen van de concernrelaties, terwijl juist de verder weg gelegen partijen ook een groot risico kunnen vormen. Een overzicht van de minimum werkzaamheden en praktische aanwijzingen.

TEKST: MARTINE VAN DEN BOSCH\* | BEELD: CORBIS

**I**n de actualiteit van de afgelopen jaren bleken transacties met, naar later bleek, verbonden partijen regelmatig een frauduleus karakter te hebben. Denk aan de vastgoedfraude. Maar ook stichtingen en verenigingen lopen risico. Zo is er het voorbeeld van een penningmeester die de overvloedige geldmiddelen van de stichting aan zijn eigen bv uitleende - met verlies van deze middelen tot gevolg. Ook de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme vraagt voor het op te stellen risicoprofiel om het nauwkeurig in kaart brengen van de verbonden partijen. Met de invoering van de zogenoemde Clarity richtlijnen is de inhoud van de NV COS 550 Verbonden partijen gewijzigd. De accountant onderzoekt verbonden partijen en transacties met het oog op een materiële afwijking in de jaarrekening en als frauderisico. Dit omdat, zoals de richtlijn aangeeft: ‘... het plegen van fraude gemakkelijker kan verlopen via verbonden partijen.’

### HET PLEGEN VAN FRAUDE KAN GEMAKKELIJKER VERLOPEN VIA VERBONDEN PARTIJEN.

#### WIE ZIJN VERBONDEN PARTIJEN?

Voor een definitie van het begrip verbonden partij verwijst NV COS 550 naar zBW titel 9. Voor entiteiten zoals verenigingen en stichtingen die niet onder titel 9 vallen geeft de richtlijn een eigen, vergelijkbare definitie. Die komt er globaal op neer dat een partij met een entiteit verbonden is indien:

- Het moeder-, dochter- en zusterrelaties betreft, bijvoorbeeld via aandelenbezit.
- Er andere zeggenschapsrelaties bestaan die de partij invloed van betekenis geven over de entiteit, bijvoorbeeld via overeenkomst.

Ook via natuurlijke personen kunnen verbonden partijen ontstaan. Bijvoorbeeld een interim manager die zowel bij leverancier als afnemer een functie vervult. Maar ook nauwe verwantschap tussen leidinggevend, zoals echtgenoten of familie, kan aanleiding zijn een onderneming als verbonden partij aan te merken. Een belangrijk kenmerk van een verbonden partijen is dat deze overheersende zeggenschap kan uitoefenen, de administratieve organisatie/interne beheersing (AO/IB) kan doorbreken of de doelstelling van de te controleren entiteit kan beïnvloeden. Hierbij moet niet alleen worden vastgesteld dat er een verband bestaat, maar vooral worden stilgestaan bij de vraag of dit tot ongewenste risico's leidt.

### CONTROLLERICHTLIJNEN

- |           |   |
|-----------|---|
| NVCOS 550 | Verbonden partijen.   |
| NVCOS 315 | Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang door middel van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving. |
| NVCOS 240 | De verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten.                                   |
| RJ 330    | Ontwerprichtlijn verbonden partijen.  |



## VAAK IS ER ONVOLDOENDE AANDACHT VOOR VERBONDEN PARTIJEN BIJ STICHTINGEN EN VERENIGINGEN.

In de praktijk is er vaak onvoldoende aandacht voor verbonden partijen bij stichtingen en verenigingen. Bestuursleden daar vervullen in sommige gevallen ook bestuursfuncties bij andere verenigingen of hebben een sleutelfunctie bij een onderneming. Als blijkt dat de te controleren vereniging hier zaken mee doet is alertheid dus geboden.

### WERKZAAMHEDEN ACCOUNTANT

Om de risico's rondom verbonden partijen in kaart te brengen, verricht de accountant de volgende werkzaamheden:

- In kaart brengen van verbonden partijen en inzicht verkrijgen in de hiermee aangegane transacties.
- Significante relaties en transacties met verbonden partijen onderzoeken.
- De administratieve verwerking en toelichting van relaties en transacties in de jaarrekening evalueren.
- Zo nodig een bevestiging bij de jaarrekening verkrijgen.
- Communiceren met raad van commissarissen en andere toezichthouders.

#### *In kaart brengen verbonden partijen*

Startpunt is het doornemen van het dossier van vorig jaar. Tijdens de pre-audit meeting komt onderwerp verbonden partijen aan bod, waarbij 'blinde vlekken' en signalering van (fraude)risico's centraal staan. Tijdens de klantbespreking worden bestaande en nieuwe verbonden partijen en transacties doorgenomen.

Ook interne notulen kunnen informatie geven, net als een dossierreview bij de voorgaande accountant. Daarnaast is internet een interessante informatiebron; een zoekopdracht via Google of LinkedIn kan verrassende verbanden blootleggen.

Als de onderneming specifieke procedures heeft voor de identificatie van en transacties met verbonden partijen, zal de accountant de opzet en effectiviteit hiervan beoordelen. In het mkb ontbreken deze procedures echter vaak. In bepaalde gevallen zal accountant dit als een verhoogd risico aanmerken.

#### *Risico-inschatting: inzicht in transacties*

NVCOS 315 en NVCOS 240 beschrijven de risicoanalyse voor het inschatten van risico's op fraude en materiële afwijkingen in de jaarrekening. Verbonden partijen en transacties met deze partijen worden hierbij betrokken. In de planningsfase maakt de accountant hiervan een inschatting en tijdens de controle blijft het controleteam alert op het opduiken van nieuwe verbonden partijen en transacties.



Zie ook  
**Accountant.nl/  
Vaktechniek**

Vooraf materiële transacties buiten de routinematige processen, waarin directie of management een sleutelrol spelen, worden als significant risico aangemerkt. Er bestaat dan immers een vergrote kans op beïnvloeding of dwang.

#### *Vermelde partijen en transacties*

Als blijkt dat het management bepaalde partijen en transacties niet aan de accountant heeft gemeld, is extra alertheid geboden. De accountant bespreekt dan in elk geval waarom hij niet op de hoogte is gesteld en vraagt of er meer te vertellen is.

Afhankelijk van de situatie zal de accountant zich vervolgens moeten afvragen of in het algemeen nog kan worden vertrouwd op mededelingen van het management, ook bij andere onderdelen van de controle. Het kan zelfs leiden tot vragen bij de integriteit.

#### *Onderzoek naar significante transacties*

Bij significante transacties met een verbonden partij zal de accountant de transactievoorwaarden onderzoeken op zakelijkheid en beoordelen of de transactie aansluit op de toelichting die het management heeft gegeven. Ook de juiste verwerking van de transactie in de jaarrekening is een aandachtspunt.

De beoordeling van de (zakelijkheid van de) transactievoorwaarden wordt mede gedaan in het licht van frauduleuze financiële verslaggeving of diefstal van activa. Vooral complexe, onoverzichtelijke transacties zijn risicovol. Onzakelijkheid kan bijvoorbeeld blijken uit prijsstelling of betalingsvoorwaarden. Het kan in de praktijk lastig zijn om te bepalen of transactievoorwaarden voldoen aan het criterium *at arm's length*,

## DOSSIERVORMING

**Uit het dossier moet blijken dat de accountant de vereisten in de standaard heeft nageleefd. Het onderwerp verbonden partijen, de overwegingen en werkzaamheden, komen op een aantal plaatsen terug.**

**Bijvoorbeeld in notulen van de pre-audit meeting en besprekingsverslagen. Geïdentificeerde verbonden partijen worden opgenomen in het organisatieschema, met een toelichting op de relatie en transacties. Het topmemo vermeldt de controlebevindingen gericht op materiële afwijkingen in de jaarrekening en frauderisicofactoren.**

**Van onderzochte transacties worden documentatie en conclusies vastgelegd in het dossier.**

**MIDDELGROTE BV'S HOEVEN  
TRANSACTIES MET VERBONDEN  
PARTIJEN NIET AFZONDERLIJK TE  
VERMELDEN IN DE JAARREKENING.**



## HET IS AAN TE RADEN OM DIT ONDERWERP ALTIJD IN DE LOR OP TE NEMEN.

vooral bij eenmalige transacties. Soms loont het hiervoor een externe deskundige in te schakelen. Middelgrote bv's hoeven transacties met verbonden partijen niet afzonderlijk te vermelden in de jaarrekening, maar de accountant dient dit toch te overwegen. Het kan voor gebruikers van de jaarrekening van belang zijn. De accountant stelt in alle gevallen vast of de verwerkingwijze van de transacties het getrouwe beeld van de jaarrekening niet schaadt.

#### *Bevestiging bij de jaarrekening*

Het expliciet opnemen van verbonden partijen en transacties in de *Letter of Representation* (LoR) is alleen verplicht als deze in de jaarrekening moeten worden toegelicht. Onder 2BW Titel 9 geldt dit dus alleen voor grote ondernemingen en middelgrote nv's. Toch is het aan te raden om dit onderwerp altijd in de LoR op te nemen. De accountant is immers grotendeels afhankelijk van mededelingen van het management en er kan sprake zijn van grote risico's. In de LoR-voorbeeldtekst van de NBA is hiervoor dan ook een standaard zinsnede opgenomen. Let erop dat hierin vermeld staat dat 'in onderhavig boekjaar géén transacties zijn geweest met verbonden partijen'. In het geval er wél transacties hebben plaatsgevonden moet deze tekst dus worden aangepast.

#### *Communicatie met commissarissen*

Regelmatig is gebleken dat commissarissen lang niet altijd volledig op de hoogte zijn van alle activiteiten van het management. Communicatie met de raad van commissarissen is daarom voor de accountant van groot belang, zeker bij dit onderwerp. □

#### **Noot**

\* Martine van den Bosch is registeraccountant en werkzaam bij Novigo-Accountantsadviseurs. Dit artikel is geschreven op persoonlijke titel.