

Funciescheiding – wereldberoemd in Nederland

26 MEI 2016 DOOR ACCOUNTANCY VANMORGEN



Het merendeel van de accountants in Nederland is opgegroeid met de leerboeken van Starreveld. In deze leerboeken staat de geld-/goederenbeweging centraal en meer specifiek de controle op de volledigheid van de opbrengstverantwoording. De accountant heeft voor die controle een gereedschapskist vol met controletechnieken die hij kan toepassen. Belangrijk is daarbij de kwaliteit van de AO/IB van de onderneming die hij controleert[1]. Is de kwaliteit van de AO/IB dusdanig dat de volledigheid van de opbrengstverantwoording intern al wordt beheerst, dan kan de accountant kiezen voor een primair systeemgerichte aanpak. Is de kwaliteit van de AO/IB niet dusdanig dan moet hij kiezen voor een meer gegevensgerichte aanpak[2].

Binnen de AO/IB is funciescheiding één van de zaken waar accountants zich terecht over buigen. Zoals wij in ons recente artikel[3] hebben betoogd, kunnen accountants hierbij 'dilemma's tegenkomen. Enkele daarvan: Is funciescheiding AO of juist IB? en geven de controlestandaarden richting aan de begripvorming over funciescheiding? En als je als accountant 'kijkt' naar de funciescheidingen in relatie tot de volledigheid van de opbrengstverantwoording, houdt dit dan in dat je de werking van die funciescheiding moet toetsen? Of kun je volstaan met het in kaart brengen van de opzet en het vaststellen dat de funciescheiding bestaat? Kortom: best complex.

AFM boetebesluiten

Kijkend naar de recente AFM boetebesluiten[4], heeft de toezichthouder ook nadrukkelijk aandacht voor de funciescheiding binnen de controleaanpak. In tenminste 20% van de 40 onderzochte dossiers is sprake van ernstige bevindingen ten aanzien van de plaats die funciescheiding heeft ingenomen in de controleaanpak. Bij een van de kantoren zijn zelfs in 5 van de 10 onderzochte dossiers bevindingen geconstateerd ten aanzien van dit onderwerp – leidend tot een onvoldoende beoordeling. Op ons eerdere artikel kregen we vanuit de praktijk aanvullende dilemma's aangereikt gericht op een meer internationale context.

Internationaal lijkt het belang dat gehecht wordt aan volledigheid van de opbrengstverantwoording veel minder dominant te zijn dan in Nederland. In de recente PCAOB onderzoeken bij de Big 4 in de United States zijn de genoemde percentages veel lager[5].

Concrete en algemene conclusies ontlelen aan deze vergelijking gaat niet, maar de uitkomsten sluiten wel aan op onze eigen ervaringen dat internationaal de aandacht voor funciescheiding in relatie tot de volledigheid van de opbrengstverantwoording veel minder nadrukkelijk aanwezig is. Ook klaarblijkelijk bij de toezichthouders.

NV COS 600

Wat betekent deze informatie voor de Nederlandse accountants die optreden als groepsaccountant in het geval van een internationaal georiënteerde groepsstructuur? Wij willen dit vraagstuk wat verder verkennen vanuit NV COS 600.

Binnen NV COS 600 geldt dat er verschillende mogelijkheden zijn wanneer je wilt steunen op de werkzaamheden van de buitenlandse accountants. Welke mogelijkheid wordt gekozen, is onder andere afhankelijk van de mate waarin de accountant afhankelijk is van de werkzaamheden van die andere

accountant en ook onder meer van de kwalitatieve en kwantitatieve significantie van de cijfers van het betreffende onderdeel van de onderneming voor de geconsolideerde cijfers.

Belangrijk in dit kader is NV COS 600.1 t/m 6 dat stelt dat de groepsaccountant alert moet zijn dat hij uiteindelijk voldoende en geschikte controle informatie verkrijgt op groepsniveau en dat hij daartoe de andere accountants instrueert omtrent de aard, timing en omvang van de werkzaamheden.

Rekening houdend met de eerdere voorzichtige constatering dat internationaal de aandacht voor de volledigheid van de opbrengstverantwoording en de functiescheiding niet zo vanzelfsprekend is, is het belangrijk de audit instructies – één van de vormen van communicatie met en instructie aan buitenlandse accountants – nog eens tegen het licht te houden op dit punt. Daarbij zou gedacht kunnen worden aan:

Onderdeel audit instructions	Check audit instructions
Risicoanalyse; welke risico's brengt de groepsaccountant onder de aandacht ?	Is er voldoende aandacht voor de initiële weging van het risico en frauderisico ten aanzien van de (volledigheid van de) opbrengstverantwoording?
Interne beheersing; verkrijgen van een actueel inzicht in de interne beheersing.	Wordt de andere accountant gevraagd expliciet aandacht te schenken aan de AO/IB ten aanzien van de opbrengstverantwoording?
Interne beheersing; functiescheiding?	Wordt de andere accountant gevraagd expliciet aandacht te schenken aan de functiescheiding (opzet, bestaan en werking, mogelijk in de ICT omgeving).
Gegevensgerichte werkzaamheden	Zijn de voorgeschreven gegevensgerichte werkzaamheden in voldoende mate geënt op het volledigheidaspect van de opbrengstverantwoording?
Rapportering van significante tekortkomingen in de interne beheersing	Wordt expliciet gevraagd om niet alleen afwijkingen te rapporteren maar ook leemtes in de AO IB bij het groepsonderdeel?

Stel: de Nederlandse groepsaccountant wordt in een laat stadium geconfronteerd met te weinig buitenlandse aandacht voor deze aspecten. Dan zou dit zomaar kunnen leiden tot impact op de controleverklaring bij de geconsolideerde jaarrekening (impact op strekking) of de nodige inefficiency in het totale controleproces doordat alsnog aanvullende werkzaamheden verricht moeten worden (impact op budgetrealisatie en timing van afronding controle). En dan gaan we gemakshalve aan het belangrijke vraagstuk van het communiceren van deze problematiek met de component accountant. Immers, er zijn veel praktijkervaringen bekend waarbij de component accountant de Nederlandse groepsaccountant vol onbegrip (virtueel of fysiek) aankijkt als deze het onderwerp “volledigheid van de opbrengstverantwoording” ter sprake brengt. Dat geldt niet alleen communicatie met Amerikaanse en Engelse collegae, maar ook met Duitse accountants. Ook al delen we de Rhijn met elkaar, er moet – als het gaat om dit onderwerp – nog steeds heel veel water door heen stromen voordat de Nederlandse groepsaccountant met zijn lokale evenknie op één lijn zit.

Weerbarstige materie dus, temeer de Nederlandse controlestandaarden en de toezichhouders deze aandacht in het groepsdossier wel veronderstellen (bijvoorbeeld NV COS 600.27 bij significante groepsonderdelen) . Kortom: denkt aler gij doende zijt, en doende: denkt dan nog!

Dr Niels van Nieuw Amerongen RA is partner van opleidings- en adviesbureau V&A en is associate professor Auditing & Assurance bij Nyenrode Business Universiteit. Drs Alex Boxum RA EMITA is directeur Opleidingen en Compliance bij V&A.

[1] Nadrukkelijk gaat hier om de interne beheersing bij de onderneming (bij klant zelf). Zoals door Marc-Jan Zwaneveld betoogd wordt ten onrechte nog weleens gebruik gemaakt van zogenoemde externe beheersing. Zie <http://www.vna-aa.nl/blog/entryid/98/-externe-beheersing-een-hardnekkig-fenomeen.aspx>.

[2] Als niet gesteund kan worden op functiescheidingen, is het de vraag of een primair gegevensgerichte aanpak wel leidt tot voldoende en geschikte controle-informatie betreffende de volledigheid van de opbrengstverantwoording.

[3] Zie <http://www.accountancyvanmorgen.nl/2016/05/09/is-functiescheiding-ao-ib-volgens-isa-en-gevolgen-auditaanpak/>

[4] Op www.afm.nl staan de openbare versies.

[5] Ter illustratie: Het meest recente PCAOB *inspection report* over KPMG (15 October 2015), met een *deficiency rate* van 54%, vermeldt slechts éénmaal een opmerking over functiescheiding (pagina D-3), en dan ook nog in een zgn “Note”.