

Leidraad 14 Opdrachten in de MKB-praktijk
Vastgesteld bij bestuursbesluit op 18 december 2008

Leidraden

14

Opdrachten in de MKB-praktijk

INGETROKKEN PER 1 JANUARI 2016

Leidraad 14

OPDRACHTEN IN DE MKB-PRAKTIJK

INGETROKKEN PER 1 JANUARI 2016

Deze leidraad, die tot stand is gekomen onder de gemeenschappelijke verantwoordelijkheid van het NIVRA en de NOvAA, geeft accountants uitleg bij het uitvoeren van opdrachten in het mkb. Deze opdrachten bestaan met name uit aan assurance verwante opdrachten en overige opdrachten.

Status:

Een leidraad beoogt de accountant ondersteuning te bieden ter zake van een specifiek onderdeel van de uitoefening van het accountantsberoep. Hoewel aan de totstandkoming van een leidraad een zorgvuldig proces van overleg en overweging is voorafgegaan, zijn beroepsbeoefenaren niet verplicht de in deze leidraad opgenomen standpunten te volgen. Deze publicatie heeft niet de status van beroepsreglementering of aanwijzingen.

INHOUDSOPGAVE

VOORWOORD	6
HOOFDSTUK 1 STRUCTUUR VAN DE REGELGEVING	7
1.1 Inleiding	7
1.2 Toepassingsgebieden.....	7
1.3 Objectiviteit en onafhankelijkheid	9
1.4 Soorten opdrachten.....	10
1.5 Onderscheid assurance en aan assurance verwante opdrachten.....	11
1.6 Mkb-opdrachten	12
1.7 Functiecombinaties.....	12
HOOFDSTUK 2 DE SAMENSTELLINGSOPDRACHT	14
2.1 Inleiding	14
2.2 Begripsafbakening.....	14
2.3 Doel van een samenstellingsopdracht	16
2.4 Opdrachtvoorwaarden	16
2.5 Materieel belang	17
2.6 Te verrichten werkzaamheden	18
2.7 Fraude, onwettig handelen en ongebruikelijke transacties.....	20
2.8 Rapportage	22
2.9 Documentatie	25
2.10 Het geheel of gedeeltelijk samenstellen van een financieel overzicht.....	26
2.11 Meerjarenoverzichten met werkzaamheden verschillende accountants.....	26
HOOFDSTUK 3. OVERIGE NON ASSURANCE-OPDRACHTEN	27
3.1 Inleiding	27
3.2 Overeengekomen specifieke werkzaamheden.....	27
3.3 Overige opdrachten	28
HOOFDSTUK 4. NADERE VOORSCHRIFTEN ACCOUNTANTSKANTOREN	29
4.1 Inleiding	29
4.2 Structuur.....	29
4.3 Opdrachtacceptatie	30
4.4 Integere en beheerste bedrijfsvoering	32
4.5 Tot slot.....	33

VOORWOORD

In de zomer van 2008 hebben de besturen van NIVRA en NOvAA twee ontwerpen voor nadere voorschriften uitgebracht, die ter consultatie aan de leden zijn voorgelegd. Het betreft de ontwerpen voor:

- *Nadere voorschriften controle- en overige Standaarden 4410 'Opdrachten tot het samenstellen van financiële overzichten' (Standaard 4410) en*
- *Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten (NVAK aav).*

Deze ontwerpen zijn uitgebracht nadat de besturen van NIVRA en NOvAA met de leden een uitgebreide discussie hebben gevoerd over de druk op de regelgeving, die met name ervaren wordt door accountants die werkzaam zijn in het midden- en kleinbedrijf (mkb). Deze accountants hadden het gevoel dat een steeds groter deel van de regelgeving geen directe bijdrage meer levert aan de verdere verbetering van de kwaliteit van de werkzaamheden. Zij zagen deze regelgeving steeds vaker als een set van louter formele bepalingen die leiden tot bureaucratie binnen de accountantspraktijk en tot onnodig dikke accountantsdossiers.

Om deze bezwaren te onderzoeken, onderwierpen NIVRA en NOvAA de regelgeving die van toepassing is op de opdrachten in de mkb-praktijk in een gezamenlijk project aan een nadere analyse. Het gaat daarbij om de regelgeving die betrekking heeft op de aan assurance verwante opdrachten (bestaande uit samenstellingsopdrachten en opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden) en op de overige opdrachten. Deze nadere analyse resulteerde in de twee eerdergenoemde ontwerpen voor nadere voorschriften. Uitgangspunt bij beide ontwerpen was om een principle based-benadering toe te passen, resulterend in een zo beperkt mogelijke set van regelgeving, onder de randvoorwaarde dat de kwaliteit van de beroepsuitoefening gewaarborgd blijft.

Naar aanleiding van discussiebijeenkomsten over de regelgeving hebben de besturen van NIVRA en NOvAA de conclusie getrokken dat accountants doorgaans veel meer werkzaamheden verrichten dan op grond van de regelgeving strikt noodzakelijk is. De besturen hebben dan ook de conclusie getrokken dat er behoefte is aan voorbeelden die duidelijk maken hoe de principes in de dagelijkse praktijk kunnen worden toegepast. Om die reden hebben de besturen van NIVRA en NOvAA besloten een Leidraad uit te brengen met achtergrondinformatie bij de regelgeving die specifiek van toepassing is op de mkb-praktijk. Deze Leidraad maakt geen deel uit van de beroepsreglementering. De Leidraad beoogt uitsluitend toe te lichten wat met de regelgeving wordt beoogd en op welke wijze de regelgeving kan worden toegepast. De situaties en voorbeelden in de Leidraad dienen daarbij te worden beschouwd als illustratie van de bedoeling van de regelgeving of van de wijze waarop deze regelgeving in de praktijk kan worden toegepast (best practice).

Deze Leidraad is daarmee primair bedoeld voor de openbaar accountant werkzaam bij of verbonden aan een accountantskantoor dat diensten verleent aan het mkb. Echter, ook voor interne accountants en overheidsaccountants alsmede voor de niet bedrijfsmatig actieve accountant in business en de niet-actieve accountant bevat de Leidraad waardevolle informatie voor het uitvoeren van een aan assurance verwante opdracht.

HOOFDSTUK 1 STRUCTUUR VAN DE REGELGEVING

1.1 Inleiding

In deze Leidraad staat de openbaar accountant die werkzaamheden verricht voor cliënten in het mkb centraal. De meeste opdrachten die hij voor het mkb verricht, vallen buiten het terrein van de assurance: het betreft daarbij non assurance-opdrachten bestaande uit aan assurance verwante opdrachten en overige opdrachten. Hoewel bij aan assurance verwante opdrachten geen zekerheid wordt verstrekt, zullen gebruikers enige toegevoegde waarde aan de betrokkenheid van de accountant kunnen ontleen. Dit op grond van zijn professionele deskundigheid en de zorgvuldigheid waarmee de accountant zijn opdrachten uitvoert.

Dit eerste hoofdstuk van de Leidraad schetst het kader van de regelgeving waarmee de in het mkb werkzame openbaar accountant bij het uitvoeren van zijn opdrachten te maken krijgt. Daarbij wordt tevens ingegaan op een aantal begrippen die van belang zijn. In de volgende hoofdstukken wordt nader ingegaan op de inhoud van de onderscheiden opdrachten. Daarbij wordt, getoet op het relatieve belang van deze opdrachten in de mkb-praktijk, uitsluitend aandacht besteed aan de regelgeving die betrekking heeft op het gebied buiten assurance opdrachten.

1.2 Toepassingsgebieden

Op het accountantsberoep zijn vele verschillende soorten regelgeving van toepassing. Dit is onder meer het gevolg van het feit dat het accountantsberoep een belangrijke vertrouwensfunctie in het maatschappelijk verkeer vervult. Dit vertrouwen mag niet beschaamd worden. Regelgeving kan duidelijkheid verschaffen over wat wel en wat niet van een accountant mag worden verwacht. Met name het samenstellen van een jaarrekening is een veel voorkomende opdracht die veelal gestandaardiseerd uitgevoerd wordt waardoor deze werkzaamheden zich ook eenvoudiger laten reglementeren.

Voor wat betreft de regelgeving binnen het accountantsberoep kan onderscheid worden gemaakt tussen regelgeving die specifiek gericht is op de persoon van de accountant en regelgeving die zich primair richt op de accountantspraktijk (de organisatie, het kantoor) waarin de accountant werkzaam is. Wanneer dit gezichtspunt wordt gecombineerd met de vraag wie de desbetreffende regelgeving heeft opgesteld, ontstaat het volgende beeld (zie figuur 1).

Regelgeving gericht op/ Regelgeving opgesteld door	de accountantspraktijk	de accountant
de wetgever -	<ul style="list-style-type: none"> - Wet toezicht accountantsorganisaties - Besluit toezicht accountantsorganisaties 	<ul style="list-style-type: none"> - Wet op de Accountants - Administratieconsulenten - Wet op de registeraccountants - Wet tuchtspraak accountants
de beroepsorganisatie	<ul style="list-style-type: none"> - Verordening accountantsorganisaties - Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten - Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten - Verordening op de Periodieke Preventieve Toetsing/Verordening kwaliteitsonderzoek 	<ul style="list-style-type: none"> - Verordening Gedragscode - Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant - Nadere voorschriften permanente Educatie - Nadere voorschriften controle en overige standaarden - Verordening op de klachtbehandeling

Figuur 1. Structuur van de wet- en regelgeving

Voor de benaming van het bedrijf waarin de accountant zijn diensten aanbiedt ('de accountantspraktijk'), is door de komst van de Wet toezicht accountantsorganisaties een nieuw begrippenkader geïntroduceerd. Daarbij is het woord 'accountantsorganisatie' gereserveerd voor die praktijken die een vergunning hebben voor het uitvoeren van wettelijke controles¹. Worden in die accountantsorganisatie ook andere opdrachten dan wettelijke controles uitgevoerd, dan wordt dat deel van de accountantsorganisatie waarin deze opdrachten (niet zijnde wettelijke controles) worden uitgevoerd voor de regelgeving aangeduid als accountantskantoor. De wijze waarop deze begrippen zich tot elkaar verhouden, is in figuur 2 nader weergegeven.

¹ Een wettelijke controle is een controle die in de bijlage bij de Wet toezicht accountantsorganisaties expliciet als zodanig is benoemd. De meest voorkomende wettelijke controle is de controle van de jaarrekening van middelgrote en grote rechtspersonen (zoals bedoeld in artikel 2:393 lid 1 BW).

Accountantspraktijk (het organisatorisch verband waarbinnen de openbaar accountant zijn werkzaamheden verricht)	
Accountantsorganisatie (uitsluitend t.a.v. opdrachten tot wettelijke controle)	Accountantskantoor (uitsluitend t.a.v. andere opdrachten dan een wettelijke controle)

Figuur 2. Overzicht naamgeving accountantspraktijken

Uit het definitie-artikel in de VGC blijkt dat een accountantskantoor bedrijfsmatig professionele diensten (bestaande uit niet onder de werking van de Wta vallende assurance-opdrachten, aan assurance verwante opdrachten en eventueel overige opdrachten) levert aan cliënten. De Accountant-Administratieconsulent of registeraccountant die werkzaam is bij of verbonden is aan een dergelijk kantoor wordt op grond van datzelfde definitie-artikel voor de regelgeving aangemerkt als openbaar accountant.

1.3 Objectiviteit en onafhankelijkheid

Voor assurance-opdrachten gelden zowel de fundamentele beginselen, waaronder objectiviteit als de eis van onafhankelijkheid. Voor non-assurance-opdrachten gelden dezelfde fundamentele beginselen. De eis van onafhankelijkheid geldt hier evenwel niet.

De eis van objectiviteit houdt onder meer in dat de accountant niet toelaat dat zijn professioneel of zakelijk oordeel wordt aangetast door een vooroordeel, belangentegenstelling of ongepaste invloed van een derde. Bovendien geldt dat de accountant iedere situatie moet vermijden die zijn professionele oordeelsvorming op een ongepaste wijze beïnvloedt. Door naast objectief ook onafhankelijk te zijn laat de accountant aan degenen die kennis nemen van zijn assurance-verklaring, maar niet zijn betrokken bij het verstrekken van de opdracht, zien dat hij zijn opdracht integer en objectief uitvoert. Omdat de accountant bij de uitvoering van een non assurance-opdracht niet voor het anonieme publiek werkzaam is, maar in vrijwel alle gevallen voor aan hem bekende gebruikers, geldt voor deze opdrachten niet de eis van onafhankelijkheid. Aangenomen kan immers worden dat in de situatie dat de accountant niet onafhankelijk is, hij hierover op een afdoende wijze met de hem bekende gebruikers kan communiceren.

Dat neemt echter niet weg dat de verplichte naleving van het fundamentele beginsel objectiviteit in bepaalde situaties ertoe kan leiden dat er geen waarborgen zijn te treffen die het mogelijk maken dit fundamentele beginsel naar behoren na te leven. In die situatie zal de accountant de hem aangeboden non assurance-opdracht niet kunnen aanvaarden.

Er wordt wel gesteld dat, hoewel in de non-assurance-praktijk de eis van onafhankelijkheid niet geldt, het desondanks aanbeveling verdient dat in de situatie dat de openbaar accountant niet onafhankelijk is, hij daarvan in zijn mededeling bij de door hem verstrekte stukken melding maakt.

Probleem hierbij is echter dat om te kunnen bepalen of de openbaar accountant bij de uitvoering van een non assurance opdracht wel of niet onafhankelijk is, er normen moeten zijn aan de hand waarvan dat kan worden bepaald. Deze normen bestaan niet en daarom is het ook niet mogelijk om in een concrete situatie te bepalen of de accountant wel of niet onafhankelijk is en is het dus ook niet mogelijk melding te maken van de situatie dat een openbaar accountant niet onafhankelijk is.

1.4 Soorten opdrachten

Uit de voorgaande figuren en het raadplegen van de diverse regelgeving blijkt dat er ten aanzien van assurance-opdrachten in het algemeen en wettelijke controles in het bijzonder sprake is van strikte regelgeving op het niveau van wetten, verordeningen en nadere voorschriften. Dit vloeit mede voort uit het vertrouwen dat het maatschappelijk verkeer in de uitkomst van de daaraan ten grondslag liggende accountantswerkzaamheden moet kunnen stellen. De accountant geeft immers bij dit soort opdrachten een oordeel (in de vorm van bijvoorbeeld een accountantsverklaring) waarin hij een bepaalde mate van zekerheid (bijvoorbeeld een redelijke mate van zekerheid) tot uitdrukking brengt.

De opdracht naar aanleiding waarvan de accountant een oordeel uitspreekt (een oordeel dat gericht is op het verstrekken van zekerheid), wordt aangeduid als een assurance-opdracht. Kenmerkend voor het merendeel van de opdrachten die in de mkb-praktijk worden uitgevoerd, is dat geen zekerheid wordt verstrekt. De opdrachten waarin geen zekerheid wordt verstrekt, worden aangeduid als non-assurance opdrachten. Binnen de non-assurance opdrachten wordt vervolgens, zoals figuur 3 weergeeft, nog een nader onderscheid gemaakt tussen aan assurance verwante opdrachten en overige opdrachten.

Assurance (gericht op het verstrekken van zekerheid)	Non-assurance (niet gericht op het verstrekken van zekerheid)	
	Aan assurance verwant	Overig

Figuur 3. Overzicht soorten opdrachten

In de Nadere voorschriften controle- en overige Standaarden (NV COS) (die zijn opgenomen in de Handleiding Regelgeving Accountancy (HRA) deel 1) zijn met name voor de uitvoering van assurance opdrachten en aan assurance verwante opdrachten nadere aanwijzingen te vinden. Voor de overige opdrachten is alleen voor de transactie gerelateerde diensten een standaard ontwikkeld. In combinatie met de structuur zoals aangeduid in figuur 3 ontstaat het volgende beeld (zie figuur 4).

	Assurance-opdrachten			Non-assurance opdrachten	
				Aan assurance verwant	Overige opdrachten
Relevante Standaarden	Standaard 100 – 999	Standaard 2000 – 2699	Standaard 3000 – 3699	Standaard 4000 – 4699	Standaard 5000 – 5699
Omschrijving	Opdrachten tot controle van historische financiële informatie	Opdrachten tot beoordeling van historische financiële informatie	Assuranceopdrachten, anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie	Aan assurance verwante opdrachten: 1. Overeengekomen specifieke werkzaamheden (4400) 2. Samenstellen (4410)	Transactiegerelateerde adviesdiensten (5500)

Figuur 4. Structuur en werkingsgebied NV COS

De voorschriften voor controleopdrachten zijn het meest uitgebreid. Zij bevatten onder meer bepalingen voor opdrachtaanvaarding, kwaliteitsbeheersing, documentatie, risicoanalyse en het inspelen op ingeschatte risico's, verantwoordelijkheid voor fraude, planning, cijferanalyse, detailcontroles en rapportage. Deze bepalingen zijn opgenomen in de hoofdstukken van de NV COS die lopen van nummer 100 tot en met 999. Dit betekent dat deze bepalingen, hoewel ze wellicht ook nuttig zijn bij het uitvoeren van andersoortige opdrachten, uitsluitend van toepassing zijn op controleopdrachten. Alleen als in andere Standaarden wordt verwezen naar deze specifieke controlestandaarden, zijn zij (mutatis mutandis) ook op die andere werkzaamheden van toepassing.

Voorbeeld

In COS 4410 is bepaald dat, wanneer de accountant signalen van fraude en/of onwettig handelen ontdekt, de accountant handelt in overeenstemming met het bepaalde in Standaard 240 en Standaard 250. De accountant, zo bepaalt Standaard 4410, vervolgens, houdt daarbij rekening met de aard en de reikwijdte van de samenstellingsopdracht. Een dergelijke bepaling houdt in dat de accountant pas de bepalingen uit Standaard 240 en 250 in zijn beschouwing betreft nadat hij bij het uitvoeren van een samenstellingsopdracht op een signaal van fraude en/of onwettig handelen is gestuit. Vervolgens houdt de accountant bij de toepassing van de desbetreffende standaarden rekening met het feit dat deze standaarden gebaseerd zijn op de gedachte dat een controleopdracht wordt uitgevoerd, maar dat een samenstellingsopdracht niet gericht is op het verstrekken van zekerheid over de getrouwheid. De aanvullende werkzaamheden op grond van Standaard 240 en 250 zullen om die reden daarom minder diepgaand zijn.

Voor het beoordelen van historische financiële informatie zijn er twee standaarden (Standaard 2400 en 2410). Voor de overige assurance-opdrachten kent de regelgeving in Nederland momenteel drie standaarden. De algemene standaard 3000 en daarnaast de specifieke standaarden 3400 (toekomstgerichte informatie) en 3410 (maatschappelijke verslagen). Voor de aan assurance verwante opdrachten zijn er twee standaarden (Standaard 4400 en 4410).

Voorbeeld

De openbaar accountant die voor een cliënt de jaarrekening samenstelt, heeft te maken met de volgende regelgeving:

a. op de accountant gerichte regelgeving:

- de hoofdstukken A en B1 uit de Verordening Gedragscode;
- Standaard 4410 inzake opdrachten tot het samenstellen van financiële overzichten;
- Standaarden 240 (fraude) en 250 (wet- en regelgeving) voor zover daarnaar wordt verwezen in Standaard 4410;
- Nadere voorschriften permanente educatie.

b. op het kantoor gerichte regelgeving:

- de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan Assurance verwante opdrachten;
- de Verordening op de Periodieke Preventieve Toetsing/Verordening kwaliteitsonderzoek.

Voor de overige opdrachten is er uitsluitend Standaard 5500N die ziet op transactiegerelateerde adviesdiensten. Bij het uitvoeren van andere overige opdrachten neemt de accountant om die reden vooral zijn (persoonsgebonden) gedragsregels in acht (zoals verwoord in de VGC).

1.5 Onderscheid assurance en aan assurance verwante opdrachten

De vraag of een opdracht wel of geen assurance-opdracht is, is soms niet eenvoudig vast te stellen.

Hierbij kan onder meer worden gedacht aan bepaalde verklaringen die ook in het mkb geregeld worden afgegeven zoals onder andere:

- verklaring verzekerd belang voor bedrijfsschade verzekeringen;
- inleenverklaringen voor personeel;
- solvabiliteitsverklaringen;
- verklaringen bij subsidie afrekeningen;
- Inkomensmededelingen ten behoeve van een hypotheek;
- Inbreng, fusie en splitsingsverklaringen.

In de mkb-praktijk komt het regelmatig voor dat stukken die het object zijn van deze verklaringen rechtstreeks worden ontleend aan de door de openbaar accountant samengestelde jaarrekening of andere financiële overzichten. Hieruit moet worden afgeleid dat ten aanzien van dergelijke verklaringen, indien er op de desbetreffende stukken geen (aanvullende) controle- of beoordelingswerkzaamheden worden verricht, ook sprake zal kunnen zijn van de uitvoering van een samenstellingsopdracht en dus van non-assurance. Ook komt het voor dat bedoelde opdrachten 'stand-alone' worden uitgevoerd.

Bekend is dat degene die om een dergelijke mededeling van een accountant vraagt, geregeld iedere mededeling van een openbaar accountant aanmerkt als een 'accountantsverklaring', omdat hij niet bekend is met het in de regelgeving gemaakte verschil tussen assurance- en aan assurance verwante opdrachten. Het verdient daarom in veel van deze situaties aanbeveling dat de openbaar accountant, teneinde misverstanden te voorkomen, contact opneemt met zijn opdrachtgever en/of met degene die om de 'accountantsverklaring' verzoekt, om op die wijze duidelijkheid te verkrijgen over hetgeen nu feitelijk van hem wordt gevraagd. Uit dat overleg zal moeten blijken of er sprake is van een assurance-opdracht, dan wel dat de gevraagde werkzaamheden kunnen worden uitgevoerd als een samenstellingsopdracht of als een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden.

1.6 Mkb-opdrachten

In dit hoofdstuk is duidelijk geworden welke regelgeving en welke begrippen met name van belang zijn voor de openbaar accountant die opdrachten uitvoert voor cliënten in het mkb. Deze accountants voeren in het merendeel van de gevallen samenstellingsopdrachten uit. De samenstellingsopdracht komt in hoofdstuk 2 uitgebreid aan de orde. In hoofdstuk 3 worden de overeengekomen specifieke werkzaamheden en overige opdrachten behandeld. In hoofdstuk 4 passeren de voorschriften voor het kantoor van de openbaar accountant (de NVAK voor aan assurance verwante opdrachten) kort de revue.

1.7 Functiecombinaties

Tijdens de consultatie van de nieuwe regelgeving voor de mkb-praktijk is meerdere malen de vraag gesteld of het de openbaar accountant is toegestaan de functie van penningmeester van bijvoorbeeld een vereniging of een stichting te aanvaarden en zo ja of hij als penningmeester bij het opstellen van de jaarrekening van de vereniging of stichting Standaard 4410 moet toepassen.

De eerste vraag kan bevestigend worden beantwoord. Het is de openbaar accountant toegestaan deze functie te combineren met een andere functie waarin hij niet als openbaar accountant werkzaam is. Op dat punt is er dus niets gewijzigd ten opzichte van de regelgeving in het 'GBR-tijdperk'.

Wel zal de openbaar accountant, onder meer aan de hand van de in deel A van de VGC opgenomen fundamentele beginselen, altijd moeten bepalen of hij die beide functies kan combineren. Hierbij kan de openbaar accountant tot de conclusie komen dat een specifieke functiecombinatie niet mogelijk is. Dat kan zich bijvoorbeeld voordoen indien er tussen de vereniging of stichting en een cliënt van de openbaar accountant een bepaalde zakelijke relaties bestaat.

De penningmeester die tevens openbaar accountant is, heeft bij het opstellen van de jaarrekening van de vereniging of stichting Standaard 4410 niet toe te passen. Deze standaard is immers alleen bedoeld voor situaties waarin er sprake is van een opdrachtgever = de cliënt en een opdrachtnemer = de openbaar accountant.

De Accountant-Administratieconsulent of registeraccountant die als penningmeester de jaarrekening van een vereniging of stichting opstelt is echter niet werkzaam voor een opdrachtgever en dus is er geen verplichting Standaard 4410 toe te passen.

In de functie van penningmeester wordt de Accountant-Administratieconsulent of de registeraccountant voor de regelgeving aangemerkt als een accountant in business. Hij is daarom voor de werkzaamheden in deze functie onderworpen aan de delen A en C van de VGC. Bij het samenstellen van de jaarrekening zal de Accountant-Administratieconsulent of de registeraccountant daarenboven vooral aandacht besteden aan de voorschriften opgenomen in hoofdstuk C-320 opstellen rapporten van informatie.

Bij de beoordeling van deze problematiek is daarnaast van belang dat hierbij moet worden onderkend dat er belangrijke verschillen bestaan tussen de verantwoordelijkheid van een accountant die een samenstellingsopdracht voor een vereniging of een stichting uitvoert en de verantwoordelijkheid van een penningmeester van een vereniging of een stichting die in die functie de jaarrekening van de vereniging of stichting samenstelt. In Standaard 4410 is uitgegaan van de verantwoordelijkheid van de accountant en nadrukkelijk niet van de verantwoordelijkheid van de penningmeester.

Het voorgaande betekent eveneens dat het niet mogelijk is om in persoon penningmeester te zijn van een vereniging of stichting en daarnaast als openbaar accountant de jaarrekening van die vereniging of stichting samen te stellen.

HOOFDSTUK 2 DE SAMENSTELLINGSOPDRACHT

2.1 Inleiding

Dit hoofdstuk gaat nader in op de meest voorkomende opdracht in het mkb: de samenstellingsopdracht. Voor deze opdracht is in de NV COS een afzonderlijke standaard opgenomen: Standaard 4410 inzake 'Opdrachten tot het samenstellen van financiële overzichten'. De belangrijkste bepalingen uit deze standaard worden in dit hoofdstuk behandeld. Daarbij staat het geven van een toelichting op de bepalingen uit deze standaard centraal.

Omdat de Leidraad beschrijft hoe de standaard in bepaalde gevallen kan worden toegepast en geen regels stelt moet deze in combinatie met de regelgeving, in casu: Standaard 4410, te worden gelezen. In Standaard 4410 zijn sommige onderdelen van de tekst vetgedrukt, terwijl andere passages niet vet zijn weergegeven. Met deze aanduiding wordt het verschil aangegeven tussen de grondslagen (vetgedrukt) en de toelichting daarop (niet vetgedrukt).

2.2 Begripsafbakening

Standaard 4410 heeft betrekking op het samenstellen van financiële overzichten. In de VGC wordt in dit kader gesproken over financiële informatie. De 'opdracht tot het samenstellen van financiële informatie' zoals opgenomen in de definities van de VGC omvat tevens de 'opdracht tot het samenstellen van een financieel overzicht'

Om te weten wanneer de standaard van toepassing is, is het van belang om duidelijkheid te krijgen over wat onder 'samenstellen' wordt verstaan en wat onder een 'financieel overzicht'. De standaard geeft hierover in paragraaf 2 de volgende definitie:

“een gestructureerde weergave van de aan de administratie ontleende financiële informatie, gewoonlijk voorzien van bijbehorende toelichtingen, met het doel inzicht te geven in de economische middelen of verplichtingen van de entiteit op een bepaald tijdstip of de wijzigingen daarin over een bepaalde periode, overeenkomstig de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving. De term kan betrekking hebben op een volledige set van financiële overzichten (veelal een jaarrekening). Er kan echter ook sprake zijn van een afzonderlijk financieel overzicht zoals een balans of een staat van baten en lasten, met de daarbij behorende toelichtingen. Een belasting aangifte c.q. de bijlagen daarbij worden in het kader van deze standaard niet aangemerkt als een financieel overzicht.”

In de praktijk gaat het met name over het samenstellen van een jaarrekening, die bestaat uit een balans, een winst- en verliesrekening en een toelichting. De werking van Standaard 4410 is daarom met name gericht op deze jaarrekening en iedere financiële verantwoording die daar sterk op lijkt.

Voorbeelden

Naast de jaarrekening wordt de volgende historische financiële informatie als een financieel overzicht aangemerkt:

- het tussentijds overzicht met toelichting dat is gebaseerd op het verslaggevingstelsel van de jaarrekening en om die reden ook niet of nauwelijks is te onderscheiden van de jaarrekening;
- de jaarrekening met toelichting die is opgesteld volgens fiscale grondslagen;
- de staten die worden opgesteld ten behoeve van de Nederlandsche Bank.

Voorbeelden van financiële informatie die niet wordt aangemerkt als financieel overzicht zijn:

- (de bijlagen bij) een belastingaangifte;
- de uitdraai van een of meerdere grootboekrekeningen;
- het tussentijds overzicht dat qua opzet en inrichting duidelijk afwijkt van een jaarrekening;
- het kengetallenoverzicht dat gebaseerd is op de financiële administratie.

Het feit dat de bijlage bij een belastingaangifte niet als een financieel overzicht wordt aangemerkt betekent uiteraard niet dat een jaarrekening op fiscale grondslagen geen financieel overzicht zou zijn.

Of het opstellen van een begroting of prognose wel of niet wordt aangemerkt als een samenstellingsopdracht is afhankelijk van de feitelijke situatie. Een door de accountant samengesteld beperkt begrotingsoverzicht ten behoeve van het management zonder toelichting zal niet als een samenstellingsopdracht worden aangemerkt. Hierbij kan de accountant geen samenstellingsverklaring afgeven.

Het opstellen van een volledige begroting die bijvoorbeeld bestaat uit een geprognosticeerde balans, winst- en verliesrekening en kasstroomoverzicht met toelichtingen, bijvoorbeeld ten behoeve van een financieringsaanvraag bij een bank, classificeert als een samenstellingsopdracht van een financieel overzicht, waarbij de accountant indien zijn betrokkenheid daarbij kenbaar wordt gemaakt een samenstellingsverklaring zal afgeven.

Ter zijde wordt opgemerkt dat uitgaande van een ruim administratiebegrip ook de gegevens die worden gebruikt ten behoeve van het samenstellen van een begroting aan de administratie worden ontleend.

Ook voor een vermogensopstelling voor een huwelijk onder huwelijkse voorwaarden of een echtscheiding zal de accountant een afweging moeten maken of dit een samenstellingsopdracht is.

Om te kunnen beoordelen of Standaard 4410 van toepassing is, is het niet alleen van belang om te weten wat onder een financieel overzicht wordt verstaan, maar ook wat het begrip 'samenstellen' inhoudt. Ook op dit punt biedt de standaard een aantal aanknopingspunten. In paragraaf 2 is immers de volgende definitie van samenstellen te vinden:

samenstellen is het opstellen van een financieel overzicht op basis van de criteria zoals opgenomen in een verslaggevingstelsel op grond van door de entiteit aangeleverde financiële informatie.

Op grond van deze definitie kan worden geconcludeerd dat het bij een samenstellingsopdracht gaat om het vervaardigen van een jaarrekening of een ander 'financieel overzicht' op basis van gegevens die de cliënt aanlevert.

De accountant verricht daarbij, zo blijkt uit paragraaf 4 van Standaard 4410, werkzaamheden die bestaan uit 'het verzamelen, verwerken, rubriceren en samenvatten van financiële informatie tot een financieel overzicht'. Uitgangspunt bij Standaard 4410 is de veronderstelling dat de cliënt minimaal een complete financiële administratie (in de vorm van een grootboek met saldbalans) aanlevert, op basis waarvan de accountant zijn samenstellingswerkzaamheden verricht.

Lang niet alle cliënten in het mkb hebben echter voldoende deskundigheid in huis om een dergelijke complete financiële administratie aan te leveren. De accountant zal voor hen dan die werkzaamheden verrichten die noodzakelijk zijn om tot een afgerond grootboek met saldbalans te komen. Dergelijke werkzaamheden worden doorgaans aangeduid als 'administratieve dienstverlening' die voor de regelgeving als een overige opdracht wordt aangemerkt en zijn dus geen samenstellingsopdracht.

Standaard 4410 is daarom niet op deze administratieve dienstverlening van toepassing. Deze standaard

heeft uitsluitend betrekking op de werkzaamheden die de accountant verricht nadat een financiële administratie met een saldibalans is opgeleverd.

Voorbeelden van werkzaamheden die tot een samenstellingsopdracht kunnen worden gerekend:

- het maken dan wel kritisch doornemen van bij het samenstellen van het financieel overzicht noodzakelijk bijkomende voorafgaande journaalposten;
- het samenvatten van de aan de financiële administratie ontleende gegevens in de vorm van een jaarrekening.

Voorbeelden van werkzaamheden die niet tot een samenstellingsopdracht kunnen worden gerekend:

- het voeren (inboeken) van de financiële administratie;
- het adviseren bij de keuze van een waarderings- of resultaatbepalingsgrondslag.

2.3 Doel van een samenstellingsopdracht

De cliënt die een accountant een samenstellingsopdracht verstrekt, gaat er vanuit dat de accountant, op basis van de financiële gegevens die door de cliënt worden aangeleverd, een jaarrekening vervaardigt. De accountant wordt bij een samenstellingsopdracht niet gevraagd een oordeel over de getrouwheid van de door hem samengestelde jaarrekening te geven. De accountant verricht om die reden, zoals is uiteengezet in paragraaf 4 van Standaard 4410, geen controle van de beweringen die aan de financiële informatie ten grondslag liggen. De accountant wendt bij het uitvoeren van een samenstellingsopdracht vooral zijn deskundigheid op verslaggevinggebied aan en niet zijn deskundigheid op controlegebied. De toegevoegde waarde die de accountant levert bij het samenstellen van een jaarrekening is, zo stelt paragraaf 4 van de standaard, met name gelegen in het feit dat hij de werkzaamheden met de nodige professionele deskundigheid en zorgvuldigheid verricht.

Bij de uitvoering van een samenstellingsopdracht is de accountant niet alleen gehouden de bepalingen van Standaard 4410 en de NVAK aav te volgen, maar ook de bepalingen uit de VGC. Hierbij gaat het met name om de toepassing van de fundamentele beginselen: integriteit, objectiviteit, exclusief onafhankelijkheid, deskundigheid en zorgvuldigheid, geheimhouding en professioneel gedrag. Deze professionele aanpak, maakt dat de cliënt of andere gebruiker enige toegevoegde waarde mag ontleen aan de door de accountant uitgevoerde samenstellingsopdracht.

2.4 Opdrachtvoorwaarden

Op het moment dat een (potentiële) cliënt aan een accountant een opdracht tot het samenstellen van een jaarrekening verstrekt, gaat hij met die accountant een overeenkomst aan. Om teleurstellingen over de uitvoering van deze overeenkomst te voorkomen, is het van belang dat de cliënt duidelijke informatie krijgt over de voorwaarden waaronder de overeenkomst wordt aangegaan.

Op grond van paragraaf 7 van Standaard 4410 overlegt de accountant minimaal over de volgende onderwerpen met zijn cliënt om daarover overeenstemming te bereiken:

- de aard van de opdracht, met inbegrip van het feit dat het geen controle of beoordelingsopdracht betreft en dat door de aard van de werkzaamheden geen zekerheid over de getrouwheid wordt verstrekt;
- de door de entiteit te verstrekken gegevens;
- de grondslagen voor waardering en resultaatbepaling van het samen gestelde financieel overzicht en het gegeven dat deze grondslagen en mogelijke afwijkingen daarvan afzonderlijk zullen worden vermeld in het financieel overzicht;

- de vorm en inhoud van de rapportage die met betrekking tot het samen gestelde financieel overzicht zal worden uitgebracht indien de betrokkenheid van de accountant kenbaar wordt gemaakt;
- het feit dat, gezien de aard van de opdracht, niet mag worden verwacht dat eventuele onjuistheden, onwettig handelen of andere onrechtmatigheden, zoals fraude of verduisteringen worden ontdekt;
- het feit dat de leiding van de entiteit verantwoordelijk is voor de volledigheid en juistheid van de gegevens die aan de accountant zijn verstrekt en voor de volledigheid en juistheid van het samen gestelde financiële overzicht dat aan de hand daarvan is opgesteld;
- het verwachte gebruik en de verspreiding van het samen gestelde overzicht.

Het is op grond van Standaard 4410 niet verplicht om over de opdrachtvoorwaarden schriftelijk met de cliënt te communiceren. Een schriftelijke opdrachtbevestiging is dus niet voorgeschreven. De accountant kan ook volstaan met het mondeling afstemmen met de cliënt, waarbij de accountant vervolgens in het dossier een aantekening maakt dat hij met de cliënt op die bewuste dag overeenstemming heeft bereikt onder welke voorwaarden hij de opdracht is aangegaan. Een schriftelijke opdrachtbevestiging heeft overigens wel een aantal voordelen: de cliënt wordt zeer expliciet gewezen op de voorwaarden van de opdracht en met de ondertekening maakt hij kenbaar dat hij met de voorwaarden instemt. Vooral in situaties waarin achteraf een verschil van inzicht ontstaat over de aard van de opdracht of de kwaliteit van de uitvoering daarvan, is het praktisch om over een ondertekende opdrachtbevestiging te beschikken. Ook een niet onbelangrijk voordeel van een schriftelijke opdrachtbevestiging is dat de cliënt dan heeft bevestigd dat op de opdracht algemene voorwaarden, inclusief bijvoorbeeld een exoneratie-clausule over de beperking van de aansprakelijkheid van toepassing zijn. Een voorbeeld van een schriftelijke opdrachtbevestiging voor een samenstellingsopdracht is te vinden in paragraaf 1.4 van deel 3 van de HRA.

In Standaard 4410 wordt geen melding gemaakt van de stappen die aan het aanvaarden van de opdracht voorafgaan. Voordat de accountant een opdracht aanvaardt, stelt hij zich de vraag of hij de desbetreffende cliënt wel kan of wil accepteren. Er kunnen immers allerlei redenen zijn (zoals een gebrek aan deskundigheid in de branche van de cliënt, een gebrek aan capaciteit binnen het accountantskantoor of een bedreiging van de fundamentele beginselen) waarom een accountant van de opdracht wil afzien. Bij de behandeling van de Nadere voorschriften accountantskantoren (zie hoofdstuk 4) wordt hierop verder ingegaan.

2.5. Materieel belang

Paragraaf 15 eerste volzin van Standaard 4410 luidt:

‘De accountant dient een door hem samengesteld financieel overzicht door te lezen en een afweging te maken of dit overzicht toereikend van opzet en vrij van afwijkingen van materieel belang lijkt te zijn.’

Ook in andere paragrafen van deze standaard komt het begrip materieel belang voor. Voor de juiste toepassing van deze voorschriften is het van belang te weten wat onder dit begrip moet worden verstaan.

In de begrippenlijst van de NV COS is met betrekking tot materieel belang vermeld dat informatie materieel is indien het weglaten of het onjuist weergeven daarvan de economische beslissingen die gebruikers op basis van een financieel overzicht nemen, zou kunnen beïnvloeden. Daaraan is nog toegevoegd dat de materialiteit van een post of fout afhankelijk is van de omvang daarvan, beoordeeld onder de bijzondere omstandigheden waaronder het weglaten of onjuist weergeven plaatsvindt. Dat betekent dat materialiteit dus meer een drempel of kritische grens inhoudt dan dat het een primair kwalitatief kenmerk is dat informatie moet bezitten om nuttig te zijn.

Aangezien deze begrippenlijst voor de integrale NV COS geldt, is de definitie van dit begrip dus tevens relevant voor Standaard 4410.

2.6 Te verrichten werkzaamheden

Standaard 4410 bevat in belangrijke mate regelgeving die op principes is gebaseerd. Dat wil zeggen dat de standaard zich met name richt op het doel van de (deel)werkzaamheden die bij de opdracht horen. De standaard beschrijft om die reden de belangrijkste processen die met de werkzaamheden samenhangen, zonder dat gedetailleerd en dwingend wordt ingegaan op specifiek te verrichten werkzaamheden. Zo stelt Standaard 4410 in paragraaf 9:

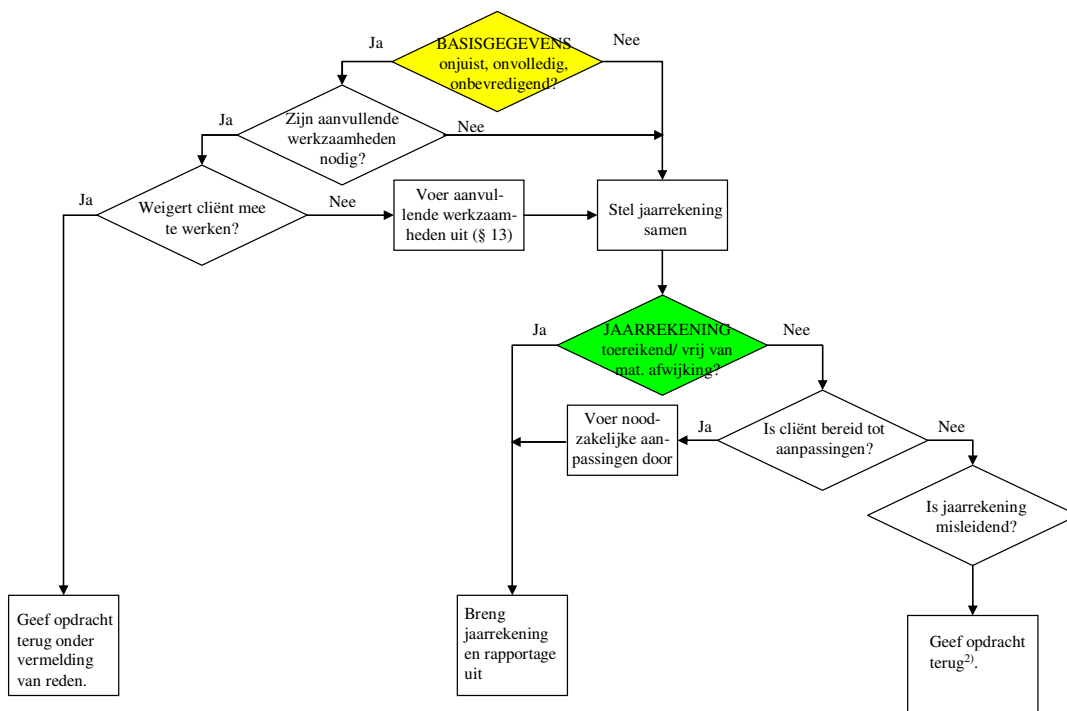
De accountant dient zijn werkzaamheden zodanig te plannen dat de opdracht doeltreffend wordt uitgevoerd.

De accountant voert zijn opdracht doeltreffend uit indien hij voldoet aan de voorwaarden die aan de opdracht zijn gesteld. Dit betekent niet alleen dat hij de door hem samengestelde jaarrekening tijdig oplevert, maar ook dat die jaarrekening aan bepaalde eisen voldoet, zoals het toe te passen verslaggevingstelsel of bepaalde andere eisen.

Ook ten aanzien van de te verrichten werkzaamheden beperkt de Standaard zich tot de hoofdlijnen. Zo bepaalt paragraaf 11 bijvoorbeeld over het verkrijgen van kennis van de huishouding het volgende:

De accountant dient een globaal beeld te verkrijgen van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit. Voorts dient hij bekend te zijn met de gebruikelijke grondslagen van waardering en resultaatbepaling van de bedrijfstak waarin de entiteit werkzaam is. Dit geldt evenzeer voor de opzet en inhoud van een financieel overzicht dat in de gegeven omstandigheden passend is.

Met betrekking tot de gegevens die de cliënt aanlevert, mag de accountant, zo leren de paragrafen 13 en 14, ervan uitgaan dat ze juist zijn, tenzij het tegendeel blijkt. Bij de samengestelde jaarrekening gaat de accountant, in het kader van de vereiste deskundigheid en zorgvuldigheid en gelet op inhoud van de opdracht, na of zijn werkzaamheden tot een verantwoording leiden die toereikend van opzet is en, voor zover dat bij de uitvoering van een samenstellingsopdracht kan worden bepaald, vrij is van afwijkingen van materieel belang. De stappen die de accountant in dit kader zet, zijn in figuur 5 nader uitgewerkt.



Figuur 5. Te verrichten werkzaamheden bij een samenstellingsopdracht.

De accountant stelt, om zijn samenstellingsopdracht doeltreffend uit te voeren, veelal een werkprogramma op. Het voordeel van een werkprogramma is dat rekening kan worden gehouden met de typologie van de cliënt. Bovendien zijn aan de hand van een werkprogramma de werkzaamheden, omdat zij schriftelijk zijn vastgelegd, eenvoudig overdraagbaar aan medewerkers binnen het accountantskantoor of aan een waarnemer. Bovendien kan, wanneer de werkzaamheden direct na afronding op het werkprogramma worden afgetekend, de voortgang van het werk worden vastgesteld en beoordeeld. Daarmee is het werkprogramma, behalve een middel om de werkzaamheden te documenteren, ook een middel om de planning te bewaken en om de kwaliteit van de uitvoering te beoordelen.

In het werkprogramma worden in deze situaties die werkzaamheden opgenomen die voor het uitvoeren van de opdracht van belang zijn. Dergelijke werkzaamheden kunnen bijvoorbeeld bestaan uit:

- het vaststellen van de aansluiting van de beginbalans met de cijfers van de voorafgaande eindbalans;
- het toetsen van de aanvaardbaarheid van de waarderingsgrondslagen en de presentatie van vermogen en resultaat
- het kritisch doorlezen van het grootboek;
- het aansluiten van specificaties op het grootboek;
- het uitvoeren van cijferanalyses;
- het doornemen van de periodiciteit van bepaalde kosten;
- het vastleggen van de gedane investeringen;
- het doornemen van de berekende afschrijvingen;
- het vaststellen van essentiële totaalverbanden;
- het beoordelen van gebeurtenissen na balansdatum en de continuïteit van de onderneming.

Standaard 4410 schrijft geen concrete werkzaamheden voor. Dat betekent dat de accountant bij het samenstellen van zijn werkprogramma niet gebonden is aan voorgeschreven werkzaamheden.

De accountant verkrijgt van zijn cliënt een bevestiging bij het door hem samengestelde financieel overzicht (zie paragraaf 17 van Standaard 4410). Een dergelijke bevestiging houdt in dat de cliënt aangeeft dat hij:

- alle voor het samenstellen van het financieel overzicht relevante gegevens aan de accountant heeft verstrekt;
- verantwoordelijk is voor de toereikende presentatie en voor de goedkeuring van het financiële overzicht.

Voorbeelden van de wijze waarop de vereiste bevestiging bij een financieel overzicht kan worden verkregen zijn:

- de cliënt een bevestigingsbrief laten tekenen (zie voorbeeldbrief 2.2 uit deel 3 van de HRA);
- de cliënt bij de rapportbespreking vragen of de gegevens die aan de jaarrekening ten grondslag liggen, juist en volledig zijn en of alle relevante en van materieel belang zijnde gegevens door de cliënt zijn verstrekt. Het antwoord op deze vragen legt de accountant vervolgens in het dossier vast;
- de cliënt, ter bevestiging dat het financieel overzicht een juiste weergave vormt van de feitelijke situatie, de besproken conceptjaarrekening laten ondertekenen.

2.7 Fraude, onwettig handelen en ongebruikelijke transacties

Een van de redenen waarom een samengestelde jaarrekening niet toereikend kan zijn, is dat er zich binnen de onderneming van de cliënt fraude heeft voorgedaan. Als de accountant op signalen van fraude en/of onwettig handelen stuit, handelt hij conform de bepalingen van Standaard 240 en/of 250. Deze standaarden zijn in eerste instantie geschreven voor accountants die controleopdrachten uitvoeren. Vandaar dat in Standaard 4410 is bepaald dat de accountant in een dergelijke situatie bij zijn verdere handelen rekening zal houden met de aard en de reikwijdte van zijn samenstellingsopdracht. Wanneer de accountant op signalen van fraude stuit, doorloopt hij de stappen die uiteengezet zijn in figuur 6.

Signaal van fraude:

- Signaal van fraude onderzoeken;
- Onderzoek kan leiden tot conclusie dat er niets aan de hand is, dan wel tot een aanwijzing van fraude.

Aanwijzing van fraude:

- Schriftelijk informeren van leiding;
- Bij een aanwijzing van fraude door de leiding zelf dan schriftelijk informeren van commissarissen of andere toezichthouders;
- Indien er geen toezichthouders zijn, dan aandeelhouders schriftelijk informeren;
- Indien aandeelhouders dezelfde zijn als de leiding kan worden volstaan met het schriftelijk informeren van de leiding.
- In alle gevallen een aanvullend onderzoek uitvoeren.
- Aanvullend onderzoek kan leiden tot conclusie dat er niets aan de hand is, dan wel tot een redelijk vermoeden van fraude

Redelijk vermoeden van fraude:

- Schriftelijk informeren van leiding;
- Schriftelijk informeren van commissarissen of andere toezichthouders en eventueel aandeelhouders, indien:
 - Er sprake is van een redelijk vermoeden van voor het financieel overzicht materiële fraude;
 - Leiding bij redelijk vermoeden van fraude is betrokken; of
 - Andere medewerkers met een sleutelpositie in de entiteit bij redelijk vermoeden van fraude is betrokken.
- Aandringen op het ongedaan maken van de fraude en op maatregelen die herhaling voorkomen.
- Indien leiding daartoe niet bereid is dan opdracht teruggeven.

Figuur 6. Handelwijze bij samenstellingsopdracht met betrekking tot signalen voor fraude

Indien de accountant bij het onderzoek naar signalen van fraude of het aanvullend onderzoek naar aanwijzingen voor fraude in een bepaalde fase tot de conclusie komt dat er geen reden is het onderzoek voort te zetten, kan de accountant zijn samenstellingsopdracht afronden. Indien evenwel de verkregen informatie uit genoemde onderzoeken ertoe leidt dat de accountant moet twijfelen aan de integriteit van de cliënt zal dit leiden tot het teruggeven van de opdracht.

Voorbeelden hiervan zijn:

- De weigering van de cliënt medewerking te verlenen aan aanvullend onderzoek;
- De weigering van de cliënt een redelijk vermoeden van fraude te redresseren;
- De weigering van de cliënt maatregelen te treffen om herhaling van fraude te voorkomen.

Een accountant zal bij de aanvaarding van de opdracht onderzoek doen naar de integriteit van de cliënt. Fraude en het niet naleven van wet- en regelgeving kunnen hierbij een rol spelen. Nadat de opdracht is aanvaard, zo blijkt uit paragraaf 16A van Standaard 4410, zal de accountant pas in actie komen wanneer hij op signalen van fraude of onwettig handelen stuit. Deze formulering maakt duidelijk dat de accountant, anders dan bijvoorbeeld bij een controleopdracht, bij de planning van de opdracht geen specifieke aandacht behoeft te besteden aan frauderisico's. Dit is inherent aan het verschil tussen de beide opdrachten.

Bij een controleopdracht verstrekt de accountant namelijk een oordeel met een bepaalde mate van zekerheid over de getrouwheid van de gecontroleerde verantwoording. Gegeven een dergelijke (controle)doelstelling spreekt het voor zich dat de accountant alle risico's op het ten onrechte afgeven van een bepaalde verklaring vooraf in kaart brengt en tijdens zijn werkzaamheden nader onderzoekt. Een samenstellingsopdracht is echter niet gericht op het afgeven van een oordeel over de getrouwheid van een jaarrekening. Vandaar dat de accountant (blijkens paragraaf 14 van Standaard 4410) uitsluitend nader gegevensonderzoek uitvoert wanneer hij constateert dat, al dan niet als gevolg van fraude of onwettig handelen, de gegevens onjuist, onvolledig of anderszins onbevredigend kunnen zijn.

Voorbeeld

Een accountant heeft een aantal jaren geleden de doorlopende opdracht aanvaard om van een plaatselijke horecaonderneming de jaarrekening samen te stellen. In het lopende boekjaar constateert de accountant een aantal merkwaardige situaties. Zo loopt voor het eerst sinds jaren de brutomarge sterk terug. Daarnaast zijn de privé-onttrekkingen sterk gedaald. Op basis van deze constatering doet de accountant nader onderzoek (op grond van paragraaf 16A van Standaard 4410) en pleegt hij overleg met een ter zake vakbekwame accountant. Wanneer hij concludeert dat er sprake is van een redelijk vermoeden van fraude met betrekking tot voor de jaarrekening materiële bedragen legt hij zijn bevindingen aan de cliënt voor. Indien de cliënt

dit vermoeden niet kan weerleggen en bovendien weigert de fraude te redresseren of herhaling daarvan te voorkomen, zal de accountant (onder vermelding van redenen) de opdracht teruggeven.

Voorbeeld

De accountant van een transportbedrijf, waarvan hij een samenstellingsopdracht van de jaarrekening heeft aanvaard, treft in de financiële administratie van dit bedrijf een nota aan voor het verbouwen en schilderen van de kantoorruimte. De kosten van de verbouwing zijn in het kader van de jaarrekening van materieel belang. De accountant, die regelmatig bij het transportbedrijf over de vloer komt, kan zich van een dergelijke verbouwing niets herinneren. Navraag bij de administrateur van deze onderneming leert dat de desbetreffende aannemer zijn werkzaamheden heeft verricht op het privé-adres van de directeur-groootaandeelhouder. De accountant besluit, na overleg met een ter zake vakbekwame accountant, zijn bevindingen, die hij door de mededeling van de administrateur inmiddels kwalificeert als aanwijzing van fraude, te gaan bespreken met de ondernemer. Wanneer dat overleg leidt tot de bevestiging van dat wat de administrateur aan de accountant heeft medegedeeld, is er sprake van een redelijk vermoeden van fraude. Als de ondernemer niet bereid is in te stemmen met aanpassing van de jaarrekening, zal de accountant zijn opdracht teruggeven. Als de ondernemer wel bereid is de fraude ongedaan te maken, zal de accountant op grond van de VGC desondanks overwegen of hij de opdracht zal continueren.

Voor een nadere toelichting op het bovenstaande wordt verwezen naar HRA deel 2, paragraaf 14.3.

Opgemerkt wordt dat er bij een samenstellingsopdracht indien sprake is van een redelijk vermoeden van fraude van materieel belang geen meldingsplicht is bij de KLPD. Deze wettelijke meldingsplicht geldt immers ingevolge de WTA uitsluitend bij wettelijke controleopdrachten.

Per 1 augustus 2008 zijn de WID en de wet MOI vervangen door de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wwft). In deze wet zijn onder meer voorschriften opgenomen ten aanzien van een vereenvoudigd en verscherpt cliëntenonderzoek. Hoewel er op het eerste gezicht veel overeenkomsten bestaan tussen het in de Wwft bedoelde cliëntenonderzoek en het in de regelgeving (zie onder meer hoofdstuk B1-210 van de VGC) bedoelde onderzoek van een potentiële cliënt, is dat niet het geval. Het in de Wwft bedoelde cliëntenonderzoek zal in veel gevallen verder gaan dan het in de VGC bedoelde cliëntenonderzoek. Vanzelfsprekend kunnen deze beide onderzoeken wel gecombineerd worden uitgevoerd. In de Wwft zijn ook voorschriften opgenomen met betrekking tot het melden van ongebruikelijke transacties. Mede als gevolg van recente uitspraken van de Hoge Raad is er nog een discussie gaande over het antwoord op de vraag of de in Standaard 240 bedoelde fraude altijd als een in de Wwft bedoelde ongebruikelijke transactie moet worden aangemerkt. Hierbij moet dan wel in aanmerking worden genomen dat de regelgeving in de Wta, het Bta en Standaard 240 met name is gericht op fraude van materieel belang. De in de Wwft opgenomen meldingsplicht geldt daarentegen voor iedere ongebruikelijke transactie, ongeacht de omvang daarvan.

In de richtsnoeren voor de interpretatie van de Wwft voor belastingadviseurs en accountants is hieraan nader aandacht besteed.

2.8 Rapportage

De accountant, die toestaat dat zijn naam wordt verbonden aan een door hem samengestelde jaarrekening, levert doorgaans twee zaken op aan zijn opdrachtgever: de samengestelde jaarrekening en de rapportage die daarop betrekking heeft. In deze paragraaf wordt uitsluitend en in algemene zin ingegaan op de inhoud van de rapportage. In Leidraad 1 ('Accountantsrapportage en jaarstukken voor de kleine rechtspersoon') en HRA deel 2 is uitgebreid ingegaan op de wijze van rapportering.

Onderdeel van de hiervoor bedoelde rapportage is altijd een samenstellingsverklaring. Deze verklaring is, zoals uit paragraaf 18 van Standaard 4410 blijkt, opgebouwd uit een aantal elementen. Die elementen lopen uiteen van het opschrift tot de ondertekening.

Om de praktijk bij het opstellen van een samenstellingsverklaring behulpzaam te zijn, hebben de beroepsorganisaties drie voorbeelden opgesteld.

Deze voorbeelden, die zijn opgenomen in deel 3 van de HRA, betreffen:

- de samenstellingsverklaring; en
- twee samenstellingsverklaringen met een toelichtende paragraaf.

De in deel 3 van de HRA opgenomen teksten van verklaringen betreffen voorbeeldteksten. Dit betekent dat het de accountant vrij staat om in specifieke situaties van deze teksten af te wijken, mits de elementen die in paragraaf 18 van Standaard 4410 zijn genoemd in de rapportage tot uitdrukking worden gebracht. Dit alles neemt overigens niet weg dat het volgen van de voorbeeldteksten voor accountants en gebruikers de nodige voordelen biedt. Van deze teksten staat immers vast dat zij voldoen aan de daaraan te stellen eisen. Afwijken van deze teksten leidt mogelijk tot vragen en onduidelijkheden bij de gebruikers van de desbetreffende verklaring.

In situaties waarin een accountant rapporteert over een samengestelde jaarrekening of waarin hij toestaat dat zijn naam in professioneel opzicht in verband wordt gebracht met een samengestelde jaarrekening, geeft de accountant bij deze jaarrekening een samenstellingsverklaring. Voor de gebruiker van die jaarrekening is duidelijk dat de desbetreffende accountant betrokken is geweest bij die jaarrekening. Merkt de accountant dat een partij zijn naam op oneigenlijke wijze in verband brengt met een samengestelde jaarrekening, dan eist hij van die partij dat deze dat gedrag beëindigt en zal hij zo nodig beoordelen welke aanvullende stappen hij onderneemt. (zie paragraaf 6 van Standaard 4410).

Mocht een accountant van mening zijn dat zijn betrokkenheid bij de jaarrekening aanleiding geeft tot vragen van personen die onvoldoende op de hoogte zijn van de regelgeving, dan kan hij daarop in de tekst van zijn samenstellingsverklaring anticiperen.

Aangezien voor samenstellingsopdrachten geen eisen worden gesteld aan de onafhankelijkheid van de accountant is het bijvoorbeeld toegestaan dat de accountant de jaarrekening van een naast familielid samenstelt, mits de eventuele bedreiging voor de naleving van zijn objectiviteit door het treffen van waarborgen is weggenomen, dan wel is teruggebracht tot een aanvaardbaar niveau. Het verdient aanbeveling dat de accountant in zijn samenstellingsverklaring de nauwe verwantschap expliciet tot uitdrukking brengt.

In Standaard 4410 wordt het afgeven van een samenstellingsverklaring onder omstandigheden niet verplicht gesteld (zie paragraaf 6 van de Standaard). Het betreft de situatie waarin de accountant of de opdrachtgever niet wenst dat de betrokkenheid van de accountant bij een samengesteld financieel overzicht aan derden bekend wordt.

Voorbeeld

Een beursgenoteerde internationale onderneming heeft accountantskantoor X opdracht gegeven de financiële administratie te voeren van haar Nederlandse dochterondernemingen en de jaarrekening van de desbetreffende dochterondernemingen samen te stellen. De jaarrekeningen van de Nederlandse dochterondernemingen alsmede de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening van de internationale moedermaatschappij worden gecontroleerd door accountantskantoor Y. Vanwege het feit dat de jaarrekeningen van de dochterondernemingen zelfstandig bruikbaar zijn en gecontroleerd worden door een ander accountantskantoor, wenst accountantskantoor X niet dat zijn betrokkenheid bij de totstandkoming van de jaarrekening aan anderen dan de cliënt en accountantskantoor Y bekend wordt. Accountantskantoor X geeft om die reden, conform het bepaalde in paragraaf 6 van Standaard 4410, geen samenstellingsverklaring af bij de jaarrekeningen van de Nederlandse dochterondernemingen van dit beursfonds en rapporteert hij op blanco papier.

Uiteraard mag het gebruik van blanco papier niet worden ingegeven door niet integere bedoelingen van de accountant of zijn opdrachtgever. In dit verband is mede van belang hetgeen is vermeld in de artikelen A.110.2 en A.110.3 van de VGC, te weten:

Artikel A-110.2

De registeraccountant vermijdt dat hij in verband wordt gebracht met rapportages en andere informatie die naar zijn oordeel een bewering bevat die:

- a. materieel onjuist of misleidend is;**
- b. op onzorgvuldige wijze is verstrekt; of**
- c. niet volledig is of een verkeerde indruk wekt als gevolg waarvan de bewering als misleidend kan worden ervaren.**

Artikel A-110.3

De registeraccountant handelt niet in strijd met het bepaalde in artikel A-110.2 indien hij aan bedoelde rapportage en andere informatie een mededeling toevoegt waarin hij zijn bezwaren tegen deze rapportage en andere informatie tot uitdrukking brengt.

In de meeste situaties waarin een accountant een jaarrekening heeft samengesteld, geeft de accountant een samenstellingsverklaring af. Het gebruik van de samenstellingsverklaring brengt immers tot uitdrukking dat een accountant bij de jaarrekening betrokken was en dat de gebruiker van de jaarrekening daaraan enige toegevoegde waarde mag ontleen.

In de praktijk komt het regelmatig voor dat de accountant voordat hij definitief rapporteert, een concept van de door hem samengestelde jaarrekening aan zijn cliënt ter beschikking stelt. In deze situatie zal de accountant geen samenstellingsverklaring afgeven. De accountant deelt aan zijn cliënt mee dat hij zijn werkzaamheden nog niet heeft afgerond en dat er geen controle- of beoordelingsopdracht is uitgevoerd. Bovendien zal de accountant aan zijn cliënt mededelen dat hij deze conceptstukken zonder zijn toestemming niet aan derden ter beschikking mag stellen.

Indien de accountant met zijn cliënt overeenstemming bereikt deze conceptstukken wel aan een derde, bijvoorbeeld de bank van de cliënt, ter beschikking te stellen, verdient het aanbeveling dat de accountant deze conceptstukken als bijlage opneemt bij een door hem uit te brengen brief. In deze brief zal de accountant dan onder meer aangeven:

- waarom er sprake is van conceptstukken;
- dat door hem ten aanzien van die stukken geen controle- of een beoordelingsopdracht is uitgevoerd;
- welke werkzaamheden hij wel en welke voorgenomen werkzaamheden hij (nog) niet heeft uitgevoerd;
- aan welke met name genoemde personen de brief met bijlagen mag worden verstrekt en dat verdere verspreiding zonder zijn toestemming niet is toegestaan.

In de onderhavige voorschriften is niet voorgeschreven dat de accountant op ieder zelfstandig deel van een door hem samengestelde financieel overzicht aan moet geven dat door hem geen accountantscontrole of een beoordelingsopdracht is uitgevoerd en dat indien hij dat verzuimt de gebruiker ervan mag uitgaan dat hij bij dat financieel overzicht een goedkeurende verklaring heeft afgegeven. De reden daarvan is dat er in de huidige voorschriften vanuit wordt gegaan dat de accountant zo nodig op ieder zelfstandig deel van een door hem samengesteld financieel overzicht aangeeft wat hij wel ten aanzien van dit financieel overzicht heeft gedaan en dus niet wat hij ten aanzien daarvan niet heeft gedaan.

Dat sluit ook aan op het bepaalde in paragraaf 6 van Standaard 4410, waarin is aangegeven dat de accountant die toestaat dat zijn betrokkenheid bij een door hem samengesteld financieel overzicht aan een derde partij kenbaar wordt gemaakt, bij dat financieel overzicht een samenstellingsverklaring moet verstrekken.

2.9 Documentatie

De accountant zal de werkzaamheden documenteren die hij verricht in het kader van een samenstellingsopdracht. In paragraaf 10 van Standaard 4410 is daarover het volgende bepaald:

De accountant dient de aangelegenheden vast te leggen die van belang zijn om aan te kunnen tonen dat de opdracht is verricht in overeenstemming met deze standaard en de voorwaarden van de opdracht.

Deze bepaling geeft het principe weer waarop de documentatieverplichting is gebaseerd. Met de documentatie moet kunnen worden aangetoond dat bij het uitvoeren van de opdracht is voldaan aan de eisen die daaraan gesteld zijn. Hoe die documentatie er uit zal zien wordt in de Standaard niet nader bepaald. Het is aan de accountant om, gegeven de aard en omvang van de opdracht, een keuze te maken over de soort vastleggingen en de wijze waarop die vastleggingen worden bewaard (de dossierinrichting). Op grond van deze documentatie zal een ervaren accountant, die voorheen niet bij de opdracht was betrokken, in staat zijn te bevestigen dat de opdracht is verricht in overeenstemming met de aard van de opdracht en met Standaard 4410. Deze documentatie onderbouwt het afgegeven samengestelde financiële overzicht en de samenstellingsverklaring.

Hoe een accountant zijn documentatie bewaart, wordt geheel aan zijn eigen oordeelsvorming overgelaten. Hierna wordt een best practice voor dossiervorming beschreven. De documentatie wordt doorgaans op cliëntnummer bewaard en er wordt een onderscheid gemaakt tussen de documentatie die met een bepaald boekjaar samenhangt ('jaardossier') en de documentatie die gedurende meerdere jaren van belang kan zijn ('permanent dossier'). Dossiers deelt men veelal op een uniforme wijze in. In de inhoudsopgave van het dossier worden de meest voorkomende elementen standaard weergegeven en er kan worden aangevinkt of voor de onderhavige cliënt over dit onderwerp inderdaad documentatie is opgenomen. Genoemde werkwijze hoeft niet wezenlijk te veranderen wanneer een accountantskantoor besluit geheel of gedeeltelijk over te stappen op een elektronische vorm van dossiervorming.

Voorbeeld

Accountant Z, die zijn pensioengerechtigde leeftijd nadert, heeft een eenpersoonskantoor in een klein dorp in het zuiden des lands. De cliëntenportefeuille bestaat uit een vijftigtal cliënten waarvoor Z al vele jaren de jaarrekening samenstelt. Bij het uitvoeren van de samenstellingsopdrachten maakt Z gebruik van een werkprogramma dat hij in zijn computer bewaart. Hij leest het papieren grootboek door, plaatst eventuele aantekeningen in de marge van het grootboek en vermeldt daar tevens bij met wie die aantekeningen zijn besproken en hoe deze zijn afgehandeld, zo nodig met verwijzing naar een memoboeking. Het grootboek (inclusief aantekeningen) wordt in een 'papieren dossier' bewaard. De memoboeking is elektronisch opgeslagen en bevat een duidelijke omschrijving van de aard en achtergrond van de post. Op het conceptrapport maakt accountant Z notities naar aanleiding van de bespreking met de cliënt. In deze notities zal de accountant ook aan de gang van zaken in het lopende jaar aandacht besteden.

De documentatie die de accountant opbouwt zal hij, zoals uit artikel 7 van de Nadere voorschriften accountantskantoren over aan assurance verwante opdrachten blijkt, gedurende zeven jaar gesystematiseerd en vertrouwelijk bewaren.

2.10 Het geheel of gedeeltelijk samenstellen van een financieel overzicht

In Standaard 4410 is ervan uitgegaan dat de accountant geheel zelfstandig een financieel overzicht samenstelt. In de praktijk komt het geregeld voor dat tenminste delen van het financieel overzicht door de cliënt worden opgesteld en aan de accountant ter beschikking worden gesteld. Voorbeelden hiervan zijn afschrijvingsstaten van de materiele vaste activa, ouderdomsanalyse van de vorderingen op handelsdebiteuren en van de voorraad.

Omdat de gebruiker, mede op basis van de door de openbaar accountant afgegeven samenstellingsverklaring, ervan zal en mag uitgaan dat het financieel overzicht integraal door de accountant is samengesteld en deze dus ten aanzien van het volledige financieel overzicht zijn deskundigheid op het gebied van verslaggeving heeft aangewend en in dat kader niet alleen naar de aanvaardbaarheid van de toegepaste grondslagen heeft gekeken, maar ook naar de juiste toepassing daarvan, zal de accountant niet zonder meer van de juistheid van deze hem verstrekte stukken mogen uitgaan, maar zal hij die werkzaamheden ten aanzien van deze stukken moeten uitvoeren die hem hetzelfde 'goede gevoel' geven als hij zou hebben indien hij deze stukken zelf zou hebben samengesteld. Waaruit deze werkzaamheden bestaan is niet aan te geven omdat dit per situatie verschillend zal zijn.

2.11 Meerjarenoverzichten met werkzaamheden verschillende accountants

Het kan voorkomen dat de accountant voor een cliënt die door hem recent is verworven een financieel overzicht moet samenstellen waarin ook gegevens zijn opgenomen die door hem zijn ontleend aan een door zijn voorganger openbaar accountant samengesteld financieel overzicht. Ook is het mogelijk dat er geen voorganger openbaar accountant was.

In deze situatie zal de accountant in zijn mededeling bij een dergelijk financieel overzicht tot uitdrukking brengen dat hij het financieel overzicht heeft samengesteld en daarbij tevens vermelden wat de herkomst is van de gegevens van voorgaande jaren en of en zo ja welke accountantsmededeling door wie daarbij is verstrekt.

HOOFDSTUK 3. OVERIGE NON ASSURANCE-OPDRACHTEN

3.1 Inleiding

In de vorige hoofdstukken is geconstateerd dat de openbaar accountant die werkt voor het mkb in belangrijke mate non-assurance opdrachten uitvoert. De samenstellingsopdracht komt daarbij het meeste voor. Op de inhoud van deze opdracht (zoals opgenomen in Standaard 4410) is uitgebreid ingegaan in hoofdstuk 2.

In dit hoofdstuk van de Leidraad wordt nader ingegaan op de kenmerken van de opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden en overige opdrachten.

Op de tot de overige opdrachten behorende transactie gerelateerde adviesdiensten, waaraan in Standaard 5500N aandacht is besteed, is in deze Leidraad geen nadere toelichting gegeven.

3.2 Overeengekomen specifieke werkzaamheden

Kenmerkend voor een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie is dat de accountant werkzaamheden verricht die met de cliënt en mogelijke andere belanghebbenden zijn overeengekomen en dat de accountant zijn feitelijke bevindingen rapporteert. De accountant verstrekt daarbij geen zekerheid omtrent de getrouwheid. De gebruikers dienen, op basis van de constatering van de accountant, zelf een conclusie te verbinden aan de door de accountant verrichte werkzaamheden en de naar aanleiding daarvan uitgebrachte rapportage.

Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie kunnen zeer divers zijn. De opdrachten hebben vaak betrekking op afzonderlijke aspecten van financiële gegevens of zelfs op een volledige set van financiële overzichten (zoals een jaarrekening).

Voorbeelden

Bij opdrachten tot het uitvoeren van overeengekomen specifieke werkzaamheden kan onder meer worden gedacht aan het uitvoeren van bepaalde werkzaamheden met betrekking tot:

- de naleving van overeenkomsten;
- afzonderlijke aspecten van financiële gegevens (bijvoorbeeld debiteuren, crediteuren, aankopen bij verbonden partijen, de verkopen en resultaten van een onderdeel van de onderneming).

Gelet op het zeer diverse karakter van dit soort opdrachten bevat Standaard 4400 een aantal zeer algemeen geformuleerde bepalingen. Deze hebben betrekking op:

- de opdrachtvoorwaarden: de accountant dient er zeker van te zijn dat er met de cliënt en in het algemeen met de andere belanghebbenden die een exemplaar van het rapport met de feitelijke bevindingen ontvangen, duidelijk overeenstemming bestaat over de overeengekomen werkzaamheden en de voorwaarden van de opdracht;
- de planning: de accountant dient de werkzaamheden zo te plannen dat de opdracht doeltreffend wordt uitgevoerd;
- de documentatie: de accountant dient vast te leggen wat van belang is voor de onderbouwing van het rapport van feitelijke bevindingen en voor het aantonen dat de opdracht is verricht in overeenstemming met Standaard 4400 en met de voorwaarden van de opdracht;
- de werkzaamheden: de accountant dient de overeengekomen specifieke werkzaamheden uit te voeren en de verkregen informatie als basis te gebruiken voor het rapport van feitelijke bevindingen;
- de rapportering: het rapport van feitelijke bevindingen dient uit een aantal nauwkeurig omschreven elementen te bestaan.

Om te voorkomen dat er een verwachtingskloof ontstaat op basis van het rapport van feitelijke bevindingen dat de accountant uitbrengt, bevat paragraaf 18 van Standaard 4400 een aantal specifieke eisen waaraan dit rapport dient te voldoen.

Op grond hiervan dient het rapport onder meer een beschrijving te bevatten van het doel waarvoor de werkzaamheden zijn uitgevoerd, van de uitgevoerde werkzaamheden en van de feitelijke bevindingen van de accountant. Tevens moet in het rapport worden vermeld dat geen controle- of beoordelingsopdracht is uitgevoerd en dat daarom geen zekerheid wordt verstrekt. En dat, als er een controle- of beoordelingsopdracht (of aanvullende werkzaamheden) zou zijn uitgevoerd, wellicht andere onderwerpen zouden zijn geconstateerd die voor rapportering in aanmerking komen. Tot slot moet worden vermeld dat het rapport van feitelijke bevindingen slechts mag worden verstrekt aan degenen met wie de uit te voeren werkzaamheden zijn overeengekomen.

De werkzaamheden bij het uitvoeren van overeengekomen specifieke werkzaamheden worden veelal ook uitgevoerd bij een assurance-opdracht. Daarom kan de accountant, wanneer hij dat in de gegeven omstandigheden wenselijk en nuttig acht, gebruik maken van de procedures die in andere standaarden zijn beschreven. De accountant is daartoe echter niet verplicht. Voor het overige zal, gegeven de zeer algemene bepalingen in Standaard 4400, de accountant voor de invulling van de te verrichten werkzaamheden steunen op zijn vakkundige oordeelsvorming (in de terminologie van de VGC: zijn deskundigheid en zorgvuldigheid).

3.3 Overige opdrachten

Naast aan assurance verwante opdrachten wordt in het mkb een veelheid van overige opdrachten uitgevoerd. Voor deze overige opdrachten zijn, met uitzondering van de specifiek Nederlandse Standaard 5500N (Transactiegerelateerde adviesdiensten), waaraan in deze leidraad verder geen aandacht is besteed, geen standaarden ontwikkeld. Dit houdt in dat de accountant zich voor deze opdrachten laat leiden door de gedragsregels uit de VGC. Bovendien kan de accountant bij de uitvoering van deze overige opdrachten desgewenst gebruik maken van beroepsregels opgenomen in de NV COS.

Tot de overige opdrachten, anders dan genoemde Standaard 5500N, waarvoor geen specifieke standaarden zijn ontwikkeld, behoren onder meer:

- het verzorgen van een belastingaangifte, inclusief het opstellen van de winstbijlage;
- de administratieve dienstverlening (inclusief loonverwerking);
- de consultancy- en adviesopdracht (zoals managementadviezen en belastingadviezen);
- het opstellen van een niet als financieel overzicht aan te merken begroting of prognose;
- het opstellen van een kengetallenoverzicht;
- het maken van een niet als financieel overzicht aan te merken vermogensopstelling voor het huwelijk onder huwelijkse voorwaarden of voor een echtscheiding (voor zover deze niet aan advocaten et cetera wordt verstrekt).

HOOFDSTUK 4. NADERE VOORSCHRIFTEN ACCOUNTANTSKANTOREN

4.1 Inleiding

In de hoofdstukken 2 en 3 is ingegaan op regelgeving waarmee de openbaar accountant *als persoon* wordt geconfronteerd wanneer hij non-assurance-opdrachten uitvoert. Dit vierde hoofdstuk van de Leidraad besteedt aandacht aan de regelgeving die van toepassing is op *het kantoor* waarin de desbetreffende openbaar accountant zijn werkzaamheden verricht. Gezien het feit dat het in het midden- en kleinbedrijf voornamelijk gaat om werkzaamheden die liggen buiten het assurance-domein, betekent dit dat uitsluitend wordt ingegaan op de Nadere voorschriften voor aan assurance verwante opdrachten (NVAK aav). Daarbij wordt, nadat eerst de structuur van de NVAK aav is geschetst, een tweetal onderwerpen nader belicht: de opdrachtacceptatie en de beheerste en integere bedrijfsvoering.

4.2 Structuur

De NVAK aav staan niet op zichzelf. Zij zijn qua structuur gebaseerd op de Nadere voorschriften ter zake van assurance-opdrachten, anders dan de wettelijke controles in de zin van de Wet toezicht accountantsorganisaties (NVAK ass). Kenmerkend voor de NVAK aav is dat ze geen betrekking hebben op het gehele terrein buiten de assurance (te weten: de non-assurance), maar slechts regels bevatten voor het gebied dat de aan assurance verwante activiteiten betreft. Het gaat daarbij dus om werkzaamheden die worden verricht in het kader van samenstellingsopdrachten of opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden. Dit betekent dus dat, zoals figuur 7 weergeeft, alle overige opdrachten niet onder de werking van deze nadere voorschriften vallen.

Assurance (gericht op het verstrekken van zekerheid)		Non-assurance (niet gericht op het verstrekken van zekerheid)	
Wettelijke controle:	Overige assurance-opdracht	Aan assurance verwant	Overig
Wta / Bta Verordening Accountantsorganisaties	NVAK Assurance	NVAK aan assurance verwant	Geen

Figuur 7. Werkingsgebied kantoorvoorschriften

Er is een NVAK ass en een NVAK aav. Het is de keuze van de kantoren, die binnen beide domeinen werkzaamheden uitvoeren, om te beslissen of zij beide nadere voorschriften naast elkaar zullen toepassen, dan wel de NVAK ass niet alleen gebruiken voor assurance-opdrachten, maar ook voor aan assurance verwante opdrachten.

De NVAK ass bevatten ten opzichte van de NVAK aav meer en gedetailleerdere bepalingen. Het naast elkaar toepassen van de NVAK ass en NVAK aav heeft daarom als gevolg dat de medewerkers van een accountantskantoor goed geïnstrueerd moeten worden over de regelgeving die in een bepaalde situatie van toepassing is.

Het is mogelijk dat een accountantskantoor niet het risico wil lopen om op assurance-opdrachten, andere dan in de Wta bedoelde wettelijke controles, verkeerde regelgeving toe te passen en daarom besluit voor zowel assurance- als aan assurance verwante opdrachten, de NVAK ass toe te passen, omdat deze de meest verstrekkende regelgeving bevatten.

Dit is evenwel een keuze die niet voortvloeit uit de beroepsreglementering, maar wordt bepaald aan de hand van de aard en omvang van de praktijk van het accountantskantoor.

De NVAK aav bestaat uit drie hoofdstukken. Deze hoofdstukken hebben achtereenvolgens betrekking op definities en reikwijdte, interne beheersing en slotbepalingen. De kern van deze nadere voorschriften is te vinden in het tweede hoofdstuk, dat handelt over het stelsel van interne beheersing van het accountantskantoor. De bepalingen in NVAK aav zijn niet nieuw. Zo was in de Nadere voorschriften over de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant ook bepaald dat de openbaar accountant adequaat verzekerd diende te zijn ter zake van het risico van zijn beroepsaansprakelijkheid. Volgens die nadere voorschriften had de openbaar accountant ook al de plicht om de waarneming van zijn beroepsuitoefening op adequate wijze te regelen in geval van ontstentenis, belet of langdurige arbeidsongeschiktheid.

De bepalingen over de beroepsaansprakelijkheidsverzekering, de waarneming en het bewaren van documentatie (zoals weergegeven in de artikelen 3 tot en met 7 van de NVAK aav) zijn ‘absoluut’. Dat wil zeggen dat ieder accountantskantoor daar, ongeacht zijn aard en omvang, onverkort aan dient te voldoen. Bij de toepassing van de overige bepalingen uit de nadere voorschriften (zoals opgenomen in de artikelen 10 tot en met 15) mag het accountantskantoor wél rekening houden met zijn aard en omvang. Dit betekent dat kantoren bij de toepassing van deze artikelen mogen zoeken naar een oplossing die recht doet aan de werkwijze die past bij de omvang van het kantoor, en die in dergelijke situaties nog economisch verantwoord is.

Deze nadere voorschriften zijn “principle based” opgesteld, waarbij ervoor is gekozen de principes op een zo hoog mogelijk niveau te formuleren. Het wordt aan de voor de implementatie verantwoordelijke accountants overgelaten om hier invulling aan te geven. ISQC 1 en de eerder geïmplementeerde RKB1 gingen uit van de tegengestelde aanpak. Daar werden meer gedetailleerde verplichtingen gegeven, welke moesten worden ingevuld rekening houdend met de aard en omvang van het betreffende accountantskantoor (zie artikel 3 en 5 van de oude RKB1 / ISQC 1). Deze verplichtingen hadden met name betrekking op gedragslijnen en procedures met betrekking tot de volgende onderwerpen (ISQC 1 Paragraaf 7).

- de verantwoordelijkheid van het bestuur voor kwaliteit binnen de accountantsorganisatie.
- ethische normen;
- het aanvaarden en voortzetten van de relatie met opdrachtgevers en van specifieke opdrachten;
- het personeelsbeleid;
- de uitvoering van de opdrachten;
- de bewaking.

Het feit dat geen gedetailleerde verplichtingen zijn opgenomen wil niet zeggen dat genoemde onderwerp niet relevant kunnen zijn bij het inrichten van een kwaliteitssysteem voor kantoren die vallen onder de NVAK aav. De aard en omvang van kantoren die deze werkzaamheden uitvoeren is echter veelal zodanig dat een beperkte implementatie volstaat. Vandaar dat gekozen is voor het opstellen van regels op een hoog niveau. Verondersteld mag echter worden dat een goede implementatie van de oude RKB1, waarbij invulling gegeven was aan artikel 5 en een goede invulling van de nieuwe NVAK aav, rekening houdend met artikel 10, tot een vergelijkbaar kwaliteitssysteem leiden.

4.3 Opdrachtacceptatie

Zoals in hoofdstuk 2 bij de behandeling van de samenstellingsopdracht al werd geconstateerd, wordt de opdrachtacceptatie geacht deel uit te maken van de kantoorprocedures. Over de opdrachtacceptatie (van een nieuwe cliënt) en de opdrachtcontinuering (bij een bestaande cliënt) is in artikel 13 lid 1 van de NVAK aav daarom het volgende bepaald:

Het accountantskantoor zorgt ervoor dat, alvorens een aan assurance verwante opdracht wordt aanvaard of gecontinueerd, onderzoek wordt gedaan naar de integriteit van de cliënt.

Het doel van het onderzoek naar de integriteit van een (potentiële) cliënt is om een inschatting te maken van het risico dat het accountantskantoor loopt om door een (potentiële) cliënt misleid of onder druk gezet te worden, waardoor het een opdracht niet naar behoren en in overeenstemming met de gestelde regels kan uitvoeren.

Dat de accountant niet alleen jaarlijks, maar feitelijk continu moet nagaan of hij zijn opdracht nog wel (al dan niet in gewijzigde vorm) kan voortzetten, blijkt uit wat in artikel 14 van de NVAK aav is bepaald:

Indien na aanvaarding of continuering van een aan assurance verwante opdracht aan het accountantskantoor informatie bekend wordt die, was zij bekend geweest op het moment van aanvaarding of continuering van de opdracht, ertoe zou hebben geleid dat de opdracht niet dan wel in gewijzigde vorm zou zijn aanvaard of gecontinueerd, zorgt het accountantskantoor ervoor dat de opdracht wordt beëindigd, dan wel in gewijzigde vorm wordt voortgezet.

Uit de formulering van deze bepaling ('bekend wordt') mag worden afgeleid dat het accountantskantoor na aanvaarding of continuering van de opdracht niet actief op zoek hoeft te gaan naar signalen die leiden tot het wijzigen of beëindigen van de opdracht. Dienen zich bijzondere signalen aan, bijvoorbeeld doordat een cliënt in opspraak raakt of doordat de cliënt in de pers in een negatief daglicht komt te staan, dan kan dit voor het accountantskantoor aanleiding zijn om de opdracht te heroverwegen.

De vraag rijst hoe een accountantskantoor de integriteit van de cliënt kan beoordelen en op welke wijze de werkzaamheden die in dit kader worden verricht, dienen te worden gedocumenteerd. In veel situaties wordt hiertoe een 'vragenlijst cliëntacceptatie' gehanteerd.

Voorbeelden

Om, zoals de VGC eist, de integriteit van een cliënt te kunnen beoordelen, kan in een vragenlijst cliëntacceptatie onder meer aandacht worden besteed aan:

- collegiaal overleg met de vorige accountant;
- de branche waarin de (potentiële) cliënt werkzaam is;
- de houding van de leiding van de (potentiële) cliënt ten opzichte van het personeel;
- het belang dat binnen de onderneming van de (potentiële) cliënt toegekend wordt aan interne beheersing;
- de uitkomsten van belastingcontroles bij de (potentiële) cliënt;
- de aard van de discussiepunten tussen de (potentiële) cliënt en de Belastingdienst.

Een accountantskantoor besteedt bij opdrachtacceptatie of opdrachtcontinuering in de regel niet alleen aandacht aan de (verplicht voorgeschreven) beoordeling van de integriteit van de cliënt. Er zijn veel meer overwegingen die kunnen leiden tot de conclusie dat het aannemen of continueren van de opdracht niet gewenst is.

Voorbeelden van andere overwegingen dan integriteitoverwegingen die bij de aanname of continuering van een opdracht een rol kunnen spelen:

- de beschikbare capaciteit (uren);
- de beschikbare deskundigheid;
- de relatie met andere cliënten die door acceptatie in gevaar zou kunnen komen;
- de mate waarin de leiding van (potentiële) cliënt is toegerust voor zijn taak;
- de kredietwaardigheid van de (potentiële) cliënt;
- de continuïteit van de onderneming van de (potentiële) cliënt.

Accountantskantoren zullen zich realiseren dat de voorschriften voor opdrachtacceptatie en opdrachtcontinuering gelden 'gelet op de aard en omvang van het accountantskantoor'.

Van de grotere accountantskantoren mag op het gebied van het accepteren van opdrachten en de vastleggingen naar aanleiding daarvan meer worden verwacht dan van de kleinere accountantskantoren. Echter niet alleen de omvang van het accountantskantoor, maar ook de aard van de cliënten en van de door hen uitgevoerde activiteiten is in dit kader relevant.

4.4 Integere en beheerste bedrijfsvoering

Een accountantskantoor zal een integere en beheerste bedrijfsvoering waarborgen. Artikel 11 van de NVAK aav bepaalt hierover het volgende:

1. Het accountantskantoor richt zijn bedrijfsvoering ter zake van aan assurance verwante opdrachten zodanig in dat deze een beheerste en integere uitoefening van zijn bedrijf waarborgt.
2. Het accountantskantoor ziet erop toe dat het handelen of nalaten van zijn medewerkers of overige bij het kantoor werkzame of daaraan verbonden personen ter zake van aan assurance verwante opdrachten niet leidt tot een andere dan een beheerste en integere bedrijfsuitoefening.

Een beheerste en integere bedrijfsvoering kenmerkt zich door het feit dat het accountantskantoor tracht te voorkomen dat het kantoor of zijn medewerkers zodanig in opspraak komen dat zij daarmee het vertrouwen in het accountantskantoor schaden. Dit vertrouwen wordt geschaad doordat het kantoor of zijn medewerkers betrokken zijn bij strafbare feiten of andere wetsovertredingen, maar ook door het onderhouden van relaties met niet integere cliënten.

Om een integere bedrijfsuitoefening te kunnen waarborgen, verdient het aanbeveling dat het accountantskantoor een aantal uitgangspunten formuleert. In die uitgangspunten geeft de leiding van het accountantskantoor aan hoe het de integriteit van het kantoor en die van zijn medewerkers waarborgt en hoe het een cultuur bevordert waarin integer handelen vanzelfsprekend is.

Voorbeeld

Een accountantskantoor neemt in de arbeidsovereenkomst die het met medewerkers sluit, de bepaling op dat de medewerkers verplicht zijn strafrechtelijke gedragingen begaan door de medewerkers zelf dan wel door cliënten onmiddellijk te melden bij de eigenaar van het accountantskantoor. De eigenaar van het accountantskantoor heeft zich voorgenomen om deze situaties en de gevolgen die daaraan zijn geanonimiseerd te bespreken met zijn werknemers. Dit om het belang van een beheerste en integere bedrijfsvoering permanent onder hun aandacht te houden. De accountant noteert de onderwerpen die hij in dit kader met zijn werknemers bespreekt in zijn agenda. Het maken van notulen of verslagen van deze besprekingen acht de accountant, gezien de beperkte omvang van het kantoor, niet nodig.

Accountantskantoren zijn zich ervan bewust dat de voorschriften voor een beheerste en integere bedrijfsuitoefening toegepast mogen worden 'gelet op de aard en omvang van het accountantskantoor'. Een dergelijke faciliteit houdt in dat van grotere accountantskantoren op dit gebied doorgaans meer en geavanceerdere, al dan niet schriftelijk vastgelegde, procedures mogen worden verwacht dan van de kleinere accountantskantoren. Echter niet alleen de omvang van het accountantskantoor, maar ook de aard van de cliënten en van de door hen uitgevoerde activiteiten is in dit kader relevant.

4.5 Tot slot

In dit hoofdstuk is aandacht besteed aan de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten. Daarbij is voornamelijk ingegaan op enkele artikelen uit de in deze nadere voorschriften opgenomen bepalingen over het door het accountantskantoor gevoerde stelsel van interne beheersing. Bij de toepassing van een belangrijk deel van die bepalingen mag rekening worden gehouden met de aard en omvang van het accountantskantoor.

In dit hoofdstuk werd ook duidelijk dat, gerelateerd aan het terrein waarop de accountant in het mkb actief is, de invloedssfeer van de NVAK aav relatief beperkt is. Accountantskantoren hebben immers uitsluitend met deze voorschriften te maken als en voor zover zij samenstellingsopdrachten en opdrachten tot overeengekomen specifieke werkzaamheden uitvoeren. Alle overige non-assurance opdrachten vallen buiten de werkingssfeer van genoemde nadere voorschriften. Uiteraard staat het accountantskantoren vrij om deze nadere voorschriften ook toe te passen op de overige opdrachten, maar daartoe bestaat geen verplichting.

INGETROKKEN PER 1 JANUARI 2016