

Risicogericht samenstellen

Onderzoek naar knelpunten
en
handvatten ten behoeve van implementatie



RISICOGERICHT SAMENSTELLEN

Onderzoek naar knelpunten
en
handvatten ten behoeve van de implementatie



Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants

NBA

ESAA Erasmus School of
Accounting & Assurance
Erasmus

Rotterdam, 24 april 2015

VOORWOORD

NEMACC, het samenwerkingsverband van de NBA en de Erasmus universiteit, gericht op toepassingsgericht onderzoek ten behoeve van het mkb, heeft opdracht gegeven onderzoek te verrichten naar risicogericht samenstellen.

De samenstellingsopdracht is voor veel mkb-accountants een belangrijk onderdeel van hun werkzaamheden. Het risicogericht samenstellen is een andere benaderingswijze van deze opdracht. De indruk bestaat dat risicogericht samenstellen in de praktijk als lastig wordt ervaren. Op grond hiervan heeft de NEMACC-Raad besloten een onderzoek in te stellen naar de wijze van implementatie van het risicogericht samenstellen. Daarnaast is aan het team van onderzoekers gevraagd handvatten voor de praktijk te verschaffen. Deze handvatten treden uiteraard niet in de plaats van Standaard 4410, deze is leidend.

Het onderzoeksteam bestaat uit:

Mevr. Drs. T.C.C. Doodkorte, RA-trainee en werkzaam bij de belastingdienst
Prof. J.C.A. Gortemaker RA, hoogleraar financial audit/assurance, Erasmus universiteit
Mevr. Dr. A. Rijsenbilt, werkzaam bij de Erasmus universiteit
Drs. R. Van Schadewijk RA, werkzaam bij Auditdienst Rijk en de Erasmus universiteit
Mevr. E.M. van der Velden AA, werkzaam bij het Bureau Vaktechniek van BDO

Het team heeft bij het onderzoek veel steun ontvangen vanuit de accountantspraktijk, gebruikers van samenstellingsopdrachten en de afdeling Beroepsreglementering van de NBA.

Hans Gortemaker
Lid NEMACC-Raad

INHOUD

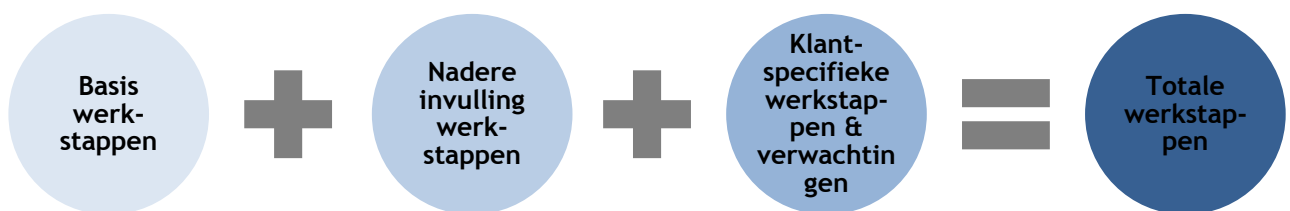
VOORWOORD	2
INHOUD	3
MANAGEMENTSAMENVATTING	5
1 INLEIDING & DOEL	7
1.1 Inleiding	7
1.2 Onderzoeksvraag	7
1.3 Onderzoekopzet	7
2 LITERATUURONDERZOEK	8
2.1 Samenstellen versus administratieve dienstverlening	8
2.2 Planningsfase	8
2.3 Uitvoeringsfase	10
2.4 Samenstellingsverklaring	10
2.5 Conclusies	11
3 REGELGEVING	12
3.1 Inleiding	12
3.2 Internationale regelgeving	12
3.3 Naar de herziene standaard 4410	12
3.4 Conclusies	14
4 TUCHTRECHTUITSPRAKEN	15
4.1 Inleiding	15
4.2 Planningsfase	16
4.3 Uitvoeringsfase	16
4.4 Conclusies	18
5 INTERVIEWS	19
5.1 Samenstellen versus administratieve dienstverlening	19
5.2 Planningsfase	19
5.3 Uitvoeringsfase	19
5.4 Samenstellingsverklaring	20
5.5 Conclusies	21
6 BEST PRACTICE	23
6.1 Samenstellen versus administratieve dienstverlening	23
6.2 Planningsfase	24
6.3 Uitvoeringsfase	26
7 CASUS	29
7.1 Casus	29
7.2 Planningsfase	29
7.3 Uitvoeringsfase	32

8	CONCLUSIES & AANBEVELINGEN	34
8.1	Doe zo veel als mogelijk tussentijds	34
8.2	Verzamel meer kennis van de klant	34
8.3	Besteed aandacht aan de planningsfase.....	34
8.4	Formuleer vooraf de verwachtingen	34
8.5	Verricht gerichte werkzaamheden en doe niet teveel.....	34
8.6	Handel niet uit gewoonte	35
8.7	Documenteer in plaats van kopieer	35
8.8	Communiceer met de klant.....	35
8.9	Materialiteit en kernpunten in de samenstellingsverklaring.....	35
9	REFERENTIES	36
	BIJLAGEN	36
	Bijlage 1: Overzicht geïnterviewden.....	38
	Bijlage 2: Vergelijking herziene samenstellingsverklaring met versie 2009	39
	Bijlage 3: Gebruikte tuchtrechtspraken	40
	Bijlage 4: Vragenlijst interview	43
	Bijlage 5: Werkstappen best practice samenstellingsopdracht	44

MANAGEMENTSAMENVATTING

Dit onderzoek heeft als doel de accountant in het mkb te ondersteunen bij het implementeren van het risicogericht samenstellen. Dit rapport beoogt dan ook concrete handvatten hiervoor te geven.

Het onderzoek bestaat uit een literatuuronderzoek, een onderzoek naar relevante tuchtrechtspraak, interviews met accountants, specialisten en andere stakeholders. Vervolgens zijn in hoofdstuk 6 'Best Practice' handvatten geformuleerd en worden deze in een casus uitgewerkt. Tot slot zijn in bijlage 5 voorbeelden van werkstappen opgenomen. Hierin zijn de basisstappen die op basis van de principle based regelgeving moeten worden uitgevoerd, opgenomen. Uit het onderzoek blijkt dat hieraan stappen kunnen worden toegevoegd op basis van de verwachtingen van stakeholders en/of in het kader van de overtuiging dat een goede planningsfase leidt tot een efficiënte en kwalitatief goede uitvoering van het samenstelproces. Deze nadere invulling is situationeel afhankelijk en dient niet als een verplichting te worden opgevat. De klantspecifieke werkstappen en verwachtingen zijn niet ingevuld omdat deze verschillen per branche en klant.



Op grond van het uitgevoerde onderzoek zijn een aantal conclusies en aanbevelingen geformuleerd. Hierbij is van belang te onderkennen dat risicogericht samenstellen zich in een ontwikkelfase bevindt. Voorts dient risicogericht samenstellen duidelijk onderscheidend te zijn van risicogericht controleren. Bij risicogericht samenstellen wordt uitgegaan van adequate basisgegevens. Indien deze niet compleet, niet nauwkeurig of anderszins onbevredigend zijn, wordt contact met het management opgenomen en worden indien nodig nadere werkstappen uitgevoerd. Hierbij is een professioneel-kritische instelling van belang.

1. Verricht zoveel als mogelijk werkzaamheden tussentijds

De werkzaamheden worden hierdoor gedaan op het moment dat deze actueel zijn.

2. Verzamel meer kennis van de klant

Kennis van de klant en de omgeving is essentieel om een goede inschatting van de risicoposten en uit te voeren werkzaamheden te kunnen maken, voor zover relevant voor het samenstellen. Deze kennis gaat verder dan alleen de posten van de jaarrekening zelf; andere ondernemingsaspecten kunnen ook effect hebben op de jaarrekening.

3. Besteed aandacht aan de planningsfase

Aandacht voor de planningsfase is essentieel om risicogericht te kunnen samenstellen. Naast kennis van de klant is ook aandacht voor materialiteit, het bepalen van de kwaliteit van de administratie als startpunt van het samenstelproces en het vooroverleg met het team van belang om de risico's te bepalen.

4. Formuleer vooraf de verwachtingen

Door vooraf verwachtingen te formuleren wordt de foutgevoeligheid tijdens de uitvoering van de opdracht verlaagd. Er is dan al op een eerder moment nagedacht waaraan een bepaald onderdeel moet voldoen.

5. Verricht gerichte werkzaamheden en doe niet teveel

De accountant gaat bij samenstellen uit van gegevens die de klant aanlevert tenzij deze niet compleet, niet nauwkeurig of anderszins onbevredigend zijn. In die situatie doet hij navraag bij het management.

6. Handel niet uit gewoonte

Het onderzoek geeft duidelijk aan dat vaak -uit gewoonte- dezelfde werkzaamheden worden uitgevoerd als voorgaande jaren. Echter risicogericht samenstellen vraagt om aandacht voor de risicoposten.

7. Documenteer in plaats van kopieer

De herziene Standaard 4410 geeft aan dat documentatie van significante aangelegenheden plaats moet vinden. Uit het onderzoek blijkt dat dit het beste kan door de conclusies verbonden met de uit te voeren werkzaamheden te documenteren in plaats van alleen kopieën en specificaties op te nemen in het samenstellingsdossier.

8. Communiceer met de klant

In de herziene Standaard 4410 is een afzonderlijke paragraaf gewijd aan de communicatie met de klant. Zowel in de planningsfase als de uitvoeringsfase is communicatie met de klant essentieel.

9. Neem kernpunten op in de samenstellingsverklaring

Tot slot wordt opgemerkt, dat de gehanteerde materialiteit en geconstateerde bevindingen zouden kunnen worden verwoord in de samenstellingsverklaring.

1 INLEIDING & DOEL

1.1 Inleiding

De accountancymarkt is de afgelopen jaren aanzienlijk gewijzigd. De ondernemer heeft meer behoefte aan een efficiënte en meer op maat toegesneden dienstverlening. Accountantskantoren hebben te maken met meer efficiency en mogelijkheden van digitalisering en (daarmee) standaardisering.

Bij veel mkb-kantoren is de belangrijkste opdracht -die tot het samenstellen van de jaarrekening- onder invloed hiervan gewijzigd. De ondernemer levert niet meer een zogenaamde 'schoenendoos' aan maar een complete saldibalans waarna de accountant zijn werkzaamheden uitvoert. Daarnaast is sinds 1 januari 2009 principle based regelgeving (Standaard 4410 versie 2009) van kracht die ruimte biedt aan een andere benadering van de opdracht: het meer risicogerichte samenstellen.

De indruk bestaat dat het risicogericht samenstellen in de praktijk nog in ontwikkeling is. Men zoekt op welke wijze het risicogericht samenstellen het beste kan worden ingericht. Kunnen accountants wel goed uit de voeten met het risicoconcept? Verrichten zij wellicht te veel werkzaamheden? Ligt de focus van de werkzaamheden wel goed?

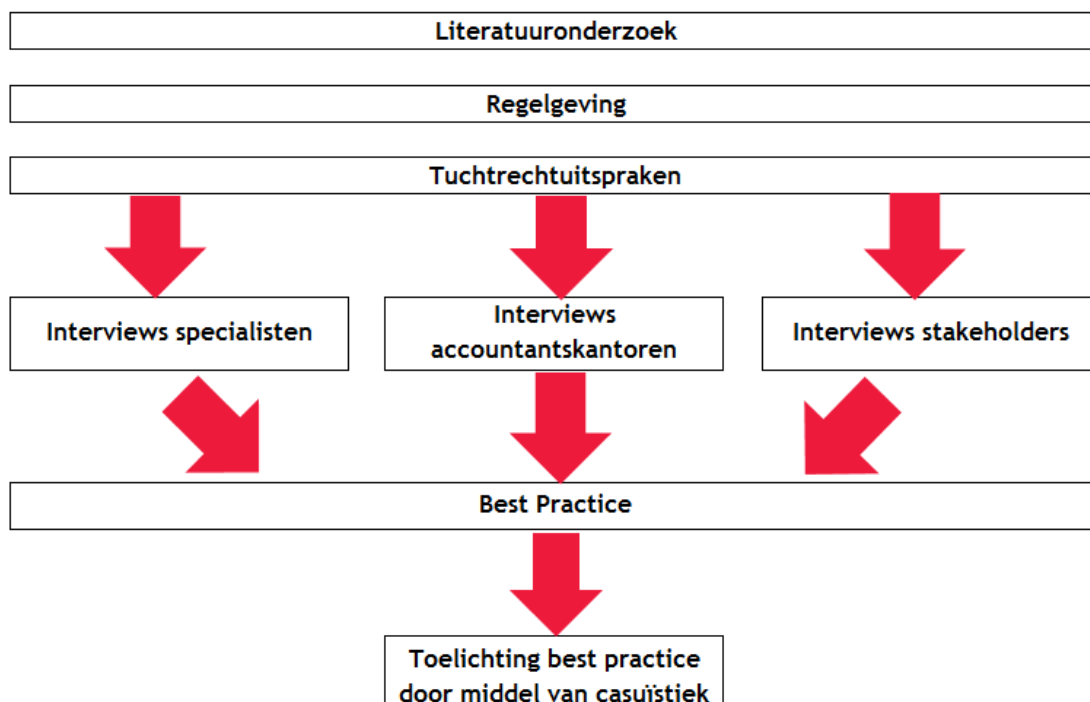
1.2 Onderzoeksvraag

Dit onderzoek is er op gericht de accountant behulpzaam te zijn bij de risicogerichte benadering van de samenstellingsopdracht. Hieruit volgen een aantal deelvragen:

- Welke werkzaamheden zijn nodig op basis van de regelgeving?
- Op welke wijze wordt hieraan in de praktijk invulling gegeven?
- Wat is de zienswijze ten aanzien van de samenstellingsverklaring?
- Welke ondersteuning heeft de accountant nodig om risicogericht samenstellen te implementeren?

1.3 Onderzoekopzet

Het onderzoek bestaat uit verschillende onderdelen. Onderzoek vond plaats aan de hand van literatuur, regelgeving en tuchtrechtuitspraken. Daarnaast zijn kwalitatieve interviews gehouden met accountants, de NBA en andere voor het mkb relevante stakeholders waaronder vertegenwoordiger(s) van mkb-ondernemers, de Belastingdienst en een bank. Op basis hiervan zijn aanbevelingen voor de praktijk geformuleerd en is een casus uitgewerkt. Schematische ziet de onderzoekopzet er als volgt uit:



2 LITERATUURONDERZOEK

Dit hoofdstuk gaat in op publicaties die tussen 2012 en 2014 zijn verschenen over risicogericht samenstellen. Naast het samenstellingsproces wordt ingegaan op de planningsfase en de uitvoeringsfase. Tot slot komen enkele artikelen over de samenstellingsverklaring aan de orde.

2.1 Samenstellen versus administratieve dienstverlening

Kuijn (2012) nodigt de accountant uit om met een frisse blik naar de samenstellingsopdracht te kijken. In dat kader onderscheidt hij in het samenstellingsproces drie fasen:

1. het voeren van de administratie (is administratieve dienstverlening en valt niet onder 4410);
2. het samenstellingswaardig maken van de kolommenbalans (voorafgaande journaalposten));
3. het samenstelproces.

Bij het samenstellen (fase 3) worden volgens Kuijn op basis van materialiteit en 'constateren' de samenstellingswerkzaamheden uitgevoerd. Kuijn geeft aan dat deze werkzaamheden pas moeten worden verricht op het moment dat geconstateerd wordt dat de aangeleverde gegevens onjuist, onvolledig of anderszins onbevredigend zijn. Om te kunnen 'constateren' moeten vooraf verwachtingen worden gesteld, aldus Kuijn.

Ook Koning (2013) maakt onderscheid tussen het voeren van de administratie en het samenstellen. Hij constateert dat accountants tijdens het samenstellen vaak taken uitvoeren die niet tot het samenstelproces behoren. Voorbeelden hiervan zijn:

- het berekenen van de investeringsaftrek;
- het opstellen van een rondrekening te betalen btw;
- het maken van een verloopoverzicht uit hoofde van de financial leaseverplichting.

Koning geeft aan dat deze werkzaamheden tot het administratieproces behoren en dat deze zaken gedocumenteerd en bewaard moeten worden in de administratie van de klant en niet in het (samenstellings)dossier van de accountant.

Pool (2012) gaat in op de efficiency van het samenstelproces. Hij geeft aan dat de klant niet zit te wachten op historische informatie maar veel liever kijkt naar het hier en nu en de toekomst. Ook schrijft Pool dat de accountant vaak uitgaat van dezelfde samenstelmethodiek als voorgaand jaar. Efficiënt samenstellen betekent volgens Pool dat in de planningsfase moet worden nagedacht en vastgelegd waar de kans op een afwijking van materieel belang het grootst wordt geacht. Pool geeft aan dat deze andere werkwijze om andere vaardigheden vraagt van de medewerkers.

Pool concludeert:

'Uw medewerkers moeten de gedachte laten vallen dat een jaarrekening voor honderd procent goed moet zijn.'

'Want efficiënter werken vraagt om andere vaardigheden. Uw medewerkers moeten:

- > niet streven naar perfectie in het samenstellen;
- > nadenken over waar de cliënt mee bezig is;
- > een cijferbeoordeling uitvoeren;
- > hoofd- en bijzaken scheiden;
- > niet streven naar perfectie in het reviewen.'

2.2 Planningsfase

Het risicogericht samenstellen komt voort uit de risicobenadering zoals die bij controleopdrachten sinds omstreeks 1980 wordt gehanteerd. De traditionele risicobenadering richt zich op de analyse van transactiestromen en jaarrekeningposten. De moderne risicobenadering gaat uit van het geheel van de onderneming, zijn omgeving en de relaties hiertussen.

De verschillende risicobenaderingen hebben gemeen dat kennis van de onderneming essentieel is om de risico's goed te kunnen inschatten. Er zijn verschillende methoden beschikbaar om deze goed in kaart te kunnen brengen. Het Handboek Accountancy (2013) spreekt over een bedrijfsmodel¹ als bruikbaar instrument. Hierin wordt een breed scala aan onderwerpen systematisch vastgelegd zoals markten,

¹ Bedrijfsmodel wordt gebruikt om verschillende bedrijfsaspecten in kaart te brengen. Het gaat hierbij om financiële en organisatorische aspecten maar ook om aspecten betreffende de operationele bedrijfsvoering e.d..

bedrijfsprocessen, producten, diensten, afnemers en personeel. Ook de verwachtingen van de klant en andere stakeholders kunnen relevant zijn.

Een andere benadering is die van 'Integrated Reporting' ofwel 'Geïntegreerd denken' (2014). Deze denkwijze gaat uit van alle aspecten die waarde kunnen toevoegen aan de onderneming. Dus verder dan alleen financiële aspecten en verder dan de eigen onderneming. Van oudsher kijkt men vooral naar de financiën, het materieel en personeel. Dit geeft echter vaak een onvolledig beeld van hetgeen de organisatie nodig heeft. Ook intellectueel kapitaal, innovatief vermogen en maatschappelijke relaties vormen vaak belangrijke onderdelen van de onderneming. Het uiteindelijke doel is dat de onderneming beter is voorbereid op de toekomst en op de lange termijn een goed resultaat neerzet. Het geïntegreerd denken gaat verder dan alleen die informatie die nodig is voor de samenstellingsopdracht. Echter de kennis en risico's uit het geïntegreerd denken kunnen wel hun weerslag hebben op de samen te stellen jaarrekening.

Het probleem is dat identificatie van alle aspecten vaak moeilijk is. Hiervoor is een stappenplan

['Geïntegreerd denken'](#) beschikbaar waarbij een aantal vragen aan de klant kan worden gesteld. Hierbij moet worden opgemerkt dat deze vragen in principe gericht zijn op de ondernemer. Uiteraard kan de accountant deze ook -zo nodig met enige aanpassing- hanteren:

- Stap 1 gaat over de kennis van de onderneming met vragen als 'Welke activiteiten doet u anders dan uw concurrenten?' en 'Kunt u veranderen van markt om in te spelen op ontwikkelingen in de markt?';
- In stap 2 zijn vragen opgenomen over de omgeving van de onderneming. Voorbeeldvragen zijn 'Welke omstandigheden zijn van invloed op mijn onderneming?' en 'Welke relaties hebben invloed op mijn onderneming?';
- De 3^e stap handelt over de kansen. In dit onderdeel zijn vragen opgenomen als 'Heeft u zicht op de trends in uw markt en sector?' en 'Maakt u optimaal gebruik van alle relaties binnen uw netwerk?';
- In stap 4 worden de risico's in kaart gebracht en wordt nagegaan wat de impact hiervan is op de onderneming.

Door het geïntegreerde denken kan kennis van de klant en zijn omgeving worden verkregen, waarna een zo goed mogelijke inschatting kan worden gemaakt van de risico's. Op basis hiervan kan de accountant de uit te voeren werkzaamheden formuleren. De stappen 5 tot en met 7 worden in het kader van dit onderzoek niet verder uitgewerkt omdat deze minder relevant zijn bij het risicogericht samenstellen.

Ook Van der Velden (2013) stelt dat kennis van de klant essentieel is voor het risicogericht samenstellen en doet enkele suggesties welke aspecten de accountant in dat kader moet weten van de klant. 'Aandacht voor de planningsfase leidt tot minder werk in de uitvoering' concludeert Van der Velden. Daarnaast concludeert Van der Velden (2013) dat ook materialiteit belangrijk is bij het risicogericht samenstellen. Hierbij moet onderscheid worden gemaakt tussen kwantitatieve en kwalitatieve aspecten. Deze laatste betreffen bijvoorbeeld een afwijkend risicoprofiel bij de klant waardoor de gehanteerde (kwantitatieve) percentages en bedragen wellicht naar beneden moeten worden bijgesteld. Koning (2013) stelt dat in de planningsfase ook werkzaamheden moeten worden uitgevoerd om vast te stellen dat de administratie 'goed genoeg' is om de samenstellingsopdracht te starten. Hij geeft in dat kader een aantal voorbeelden van werkzaamheden:

- Zien dat het saldo liquide middelen aansluit met het dagafschrift;
- Zien dat subadministraties aansluiten met het grootboek;
- Zien dat er een aansluiting is tussen de omzet en betaalde btw.



2.3 Uitvoeringsfase

In zijn artikel van mei 2012 geeft Kuijn aan dat het risico en de daarmee uit te voeren werkzaamheden vooraf door de accountant moeten worden bepaald, zodat duidelijk is welke werkzaamheden wel en welke niet of in mindere mate moeten worden uitgevoerd. Verder gaat hij in op de dossiervereisten. Hij geeft aan dat het bewijs moet passen bij het risico.

Kuijn concludeert:

'Dossiers kunnen zo een stuk dunner worden, en opdrachten kunnen kwalitatief beter worden uitgevoerd. Er zal meer aandacht kunnen worden besteed aan de documentatie van belangrijke zaken en er wordt minder tijd besteed aan de documentatie van de gehele opdracht. Ik stel nadrukkelijk niet dat van documentatie kan worden afgezien. Documenteer naar de soort klant, de aard van de uit te voeren werkzaamheden en hoogte van het risico.'

Koning (2013) concludeert dat de accountant van nature naar zekerheid zoekt en daarmee -in combinatie met het feit dat Standaard 4410 geen specifieke opsomming van uit te voeren werkzaamheden geeft- het risico loopt te veel werkzaamheden uit te voeren. In die situatie geeft Koning aan, wordt zodanig naar details gekeken dat hoofdzaken over het hoofd kunnen worden gezien. Volgens Koning is de enige manier om tijdens het samenstelproces de juiste (lees: niet teveel) werkzaamheden uit te voeren, door vooraf duidelijk de verwachting te bepalen waar aangeleverde gegevens aan moeten voldoen. Het bepalen van de verwachting komt voort uit de klantkennis.

In het laatste hoofdstuk geeft Koning een aantal voorbeelden van het verschil tussen kopiëren en documenteren. Documenteren betreft het formuleren van een bondige conclusie; kopiëren alleen maar het verwijzen naar een bijlage. Een goede conclusie moet volgens Koning zodanig zijn dat geen bijlage meer nodig is. Goede documentatie maakt de kwaliteit van het dossier beter en een review effectiever.

Van der Velden (2014) schetst een aantal praktijksituaties waarin duidelijk wordt dat vaak te veel werkzaamheden worden uitgevoerd. Veelal worden alle posten eenmaal per jaar 'bottom-up' samengesteld, terwijl het risicogericht samenstellen juist uitgaat van een top-down benadering. Vaak betreffen de tijdens het samenstelproces uitgevoerde werkstappen administratieve werkzaamheden die al - of zelfs beter- tussentijds kunnen worden uitgevoerd. Voorbeelden hiervan zijn het verwerken van de afschrijvingen en nagaan of de investeringen juist zijn verantwoord. Anderzijds worden voor posten die geen risico vormen vaak te veel werkzaamheden uitgevoerd zoals het opstellen van specificaties en aansluitingen.

Van der Velden concludeert:

'Doel samenstellen: een jaarrekening vrij van afwijkingen van materieel belang, niet een honderd procent juiste'.

Verdiesen (2014) stelt zichzelf de vraag of de klant zit te wachten op de samenstellingsopdracht. Natuurlijk! is het antwoord. Want, zo vervolgt Verdiesen, de kwaliteit van de verslaggeving in het mkb wordt door de accountant op een hoog niveau gebracht, waardoor de economische activiteiten efficiënter verlopen.

2.4 Samenstellingsverklaring

Anemaet (2013) geeft aan dat één van de belangrijkste bezwaren tegen de '2009 versie' van de samenstellingsverklaring de negatieve formulering van de werkzaamheden betreft. De accountant zegt veel over hetgeen niet is gedaan, maar een positieve formulering over de uitgevoerde werkzaamheden ontbreekt. Maar Anemaet schrijft ook dat een positieve formulering lastig is, zolang de Standaard geen duidelijke beschrijving geeft van de mate van diepgang van de samenstellingswerkzaamheden.

Pheijffer (2012) gaat in zijn weblog in op de samenstellingsverklaring. Hij doet dit naar aanleiding van een blog van Arnoud van Kempen (2012). Van Kempen stelt in zijn weblog dat de samenstellingsverklaring volgens de huidige Standaard 4410 een assurance-product is. Hij onderbouwt deze stelling door een aantal artikelen te behandelen. Pheijffer reageert hierop door het bespreken van een tuchtrechtuitspraak die aangeeft dat je ook bij een samenstellingsopdracht conform Standaard 4410 nader onderzoek dient te verrichten.

Van der Velden & Maat (2014) vergelijken de samenstellingsverklaring versie 2009 met de herziene versie. Suggesties worden gedaan om de herziene samenstellingsverklaring positiever te verwoorden en

duidelijker de uitgevoerde werkzaamheden aan te geven. Doel van de samenstellingsverklaring is volgens hen helder met de lezer te communiceren welke werkzaamheden zijn uitgevoerd en welke bevindingen de accountant heeft geconstateerd.

2.5 Conclusies

Kennis van de klant en zijn omgeving is essentieel om de risico's op materiële fouten in de jaarrekening te kunnen inschatten en daarmee de benodigde uit te voeren samenstelwerkzaamheden. Het geïntegreerd denken kan een goed hulpmiddel zijn om kennis van de klant en de omgeving in kaart te brengen. Dit model maakt in een aantal stappen de verschillende aspecten die waarde toevoegen aan de onderneming inzichtelijk. Hierbij moet worden opgemerkt dat deze vragen in principe gericht zijn op de ondernemer. Uiteraard kan de accountant deze ook -zo nodig met enige aanpassing- hanteren.

In het proces dient een duidelijk onderscheid te worden gemaakt tussen de administratieve werkzaamheden en die in het samenstelproces. Uit de literatuur blijkt dat tijdens het samenstelproces ook administratieve werkzaamheden worden uitgevoerd. Deze administratieve werkzaamheden kunnen -of zelfs beter: moeten bij voorkeur- tussentijds worden gedaan, waardoor tijdens het samenstellen belangrijke zaken niet over het hoofd worden gezien.

Daarnaast moeten voorafgaand aan de uitvoeringsfase verwachtingen worden geformuleerd zodat de accountant niet op het moment zelf hoeft te bepalen of de door de klant aangeleverde gegevens aan de daaraan te stellen eisen voldoen en daardoor zaken over het hoofd ziet. Worden vooraf geen verwachtingen bepaald of is onvoldoende kennis van de klant aanwezig dan worden veelal te veel en niet de gerichte samenstellingswerkzaamheden uitgevoerd, resulterend in uitgebreide specificaties voor posten die geen risico vormen of boekingen van reguliere mutaties.

Tot slot kan worden overwogen de gehanteerde materialiteit en geconstateerde bevindingen te verwoorden in de samenstellingsverklaring.

3 REGELGEVING

Dit hoofdstuk geeft een overzicht van de belangrijkste regelgeving voor samenstellingsopdrachten. Daarnaast wordt ingegaan op de internationale Standaard inzake samenstellingsopdrachten, de reacties uit de consultatie van de herziene Standaard 4410 en de invloed op risicogericht samenstellen.

3.1 Inleiding

Ondernemingen die volgens Titel 9 Boek 2 BW (artikel 396 lid 1) worden aangemerkt als kleine rechtspersonen hebben geen verplichting een accountant onderzoek te laten doen zoals genoemd in artikel 393 lid 1 Boek 2 BW. Wel hebben zij de verplichting een inrichtingsjaarrekening op te stellen. Hiertoe wordt veelal de samenstellingsopdracht gebruikt. Accountants moeten (onder meer) voldoen aan de regelgeving op grond van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (hierna: VGBA) en de standaard voor samenstellingsopdrachten uit de NV COS (hierna: Standaard 4410).

Op 1 januari 2014 is de VGBA in werking getreden. Deze gedrags- en beroepsregels geven invulling aan de verantwoordelijkheid als accountant om te handelen in het algemeen belang. Hiertoe is een vijftal fundamentele beginselen geformuleerd (artikel 2 VGBA):

- professionaliteit;
- integriteit;
- objectiviteit ;
- vakbekwaamheid en zorgvuldigheid; en
- vertrouwelijkheid.

Bij het naleven van deze gedrags- en beroepsregels past de accountant zijn professionele oordeelsvorming toe (artikel 20 VGBA), rekening houdend met hetgeen een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde aanvaardbaar en toereikend acht en de omstandigheden die hij weet of behoort te weten. In de herziene Standaard 4410 wordt naar de VGBA en de fundamentele beginselen verwezen.

Het stelsel van kwaliteitsbeheersing is de verantwoordelijkheid van het kantoor en geregeld in de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten (NVAK-aav).

3.2 Internationale regelgeving

De 'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)' ontwikkelt standaarden voor accountants. Het doel van de IAASB is om het publieke vertrouwen in het accountantsberoep te versterken. Dit doet zij door standaarden te formuleren om zo de kwaliteit en consistentie van de uitoefening van het accountantsberoep over de gehele wereld te waarborgen.

Samenstellingsopdrachten vallen onder de 'International Standards of Related Services', afgekort ISRS. De herziene Standaard 4410 is -onder goedkeuring van de IFAC- een vertaling van deze 'ISRS 4410' en kent vanuit de NBA verplichte toepassing voor samenstellingsopdrachten met betrekking tot een jaarrekening.

In de consultatieronde van ISRS 4410 in najaar 2011 is onder meer aangegeven dat het onderscheid tussen samenstellings- en controleopdrachten niet duidelijk is. Op basis hiervan is in de definitieve tekst duidelijker verwoord dat de accountant bij een samenstellingsopdracht uitgaat van de informatie die de klant aanlevert en daarbij significante oordeelvormingen met de leiding van de onderneming afstemt. Het gaat naar het oordeel van de IAASB bij een samenstellingsopdracht met name om die significante oordeelvormingen waarbij de accountant het management van de onderneming heeft ondersteund, zoals het formuleren van schattingen en belangrijke waarderingsgrondslagen. Daarnaast zijn vragen gesteld over de samenstellingsverklaring. Deze zou niet alleen onderscheidend moeten zijn ten opzichte van een controleverklaring maar ook informatief over de toegevoegde waarde van de samenstellende accountant.

3.3 Naar de herziene standaard 4410

Sinds 1 januari 2009 is de 'Standaard 4410 inzake samenstellingsopdrachten' van kracht. Van diezelfde datum dateert ook Leidraad 14 'Opdrachten in de mkb-praktijk'. Deze Leidraad is niet meer geldig als de herziene Standaard 4410 van toepassing is. Op 16 oktober 2014 is de herziene Standaard 4410 en bijhorende samenstellingsverklaring gepubliceerd met verplichte toepassing per 1 januari 2016 (eerdere

toepassing is gewenst). In dit rapport wordt Standaard 4410 van 1 januari 2009 aangeduid als de 'Standaard 4410 versie 2009' en die per 16 oktober 2014 als herziene Standaard 4410.

De Standaard 4410 versie 2009 is tot stand gekomen door de NOvAA (Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten) en het NIVRA (Nederlands Instituut van Registeraccountants), sinds 1 januari 2013 gefuseerd tot de NBA (Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants). Het betreft 'principle based' regelgeving.

In Standaard 4410 versie 2009 is in artikel 4 het doel van de samenstellingsopdracht verwoord. Het gaat - samengevat - om het verzamelen, verwerken, rubriceren en samenvatten van financiële informatie tot een jaarrekening. Volgens Standaard 4410 versie 2009 betreft het werkzaamheden die bottom-up worden uitgevoerd; van basisinformatie tot aan de jaarrekening. Centraal in Standaard 4410 versie 2009 zijn de artikelen 13 en 14 waarin een afbakening wordt gegeven tot hoe ver de samenstellingswerkzaamheden reiken. Bij samenstellen mag worden uitgegaan van de gegevens die de klant oplevert. De accountant kijkt vanuit zijn professioneel-kritische houding naar die informatie. Als de accountant constateert dat deze gegevens onjuist, onvolledig of anderszins onbevredigend zijn overweegt hij extra werkzaamheden uit te voeren. Welke dat zijn is afhankelijk van de specifieke situatie.

De NBA kent de gewoonte om de internationale standaarden over te nemen in de Nederlandse regelgeving. Eind 2013 heeft de NBA de conceptvertaling van de ISRS 4410 'Compilation Engagements' gepubliceerd. Deze is ter consultatie aangeboden aan de leden van de NBA. Hierop zijn 28 reacties gekomen. Veel voorkomende reacties handelen over de afgrenzing van een samenstellingsopdracht, de situatie waarin wel of geen samenstellingsverklaring wordt afgegeven en over de tekst ervan. Eén van de vragen in het consultatiedocument is: 'Komt de herziene Standaard 4410 naar uw mening voldoende tegemoet aan de verwachtingen van het maatschappelijk verkeer?' Veel reacties geven aan dat het maatschappelijk verkeer 'hogere' verwachtingen heeft dan de daadwerkelijke samenstelwerkzaamheden.

Reacties consultatie concept-herziene Standaard 4410 najaar 2013

'De klant kiest voor een accountant vanwege diens veronderstelde deskundigheid en kwaliteiten, de standaard is niet bepalend voor de klant maar de kwaliteitsborging van de accountant'.

'De concept-Standaard 4410 is een stuk uitgebreider dan de huidige Standaard 4410² en beschrijft duidelijker de vereisten bij de uitvoering van een samenstellingsopdracht. Hierdoor is voor het maatschappelijk verkeer duidelijker, ten opzichte van de huidige bekende standaard, wat zij van een accountant bij een samenstellingsopdracht mag verwachten'.

'Wij denken dat de accountant bij het afgeven van een verklaring in de ogen van het maatschappelijk verkeer, toch een bepaalde zekerheid afgeeft over de cijfers. Ondanks de tekst en ondanks het feit dat we dit niet doen, is de perceptie vanuit het maatschappelijk verkeer hierover nog steeds anders'.

De herziene Standaard verschilt op een aantal punten met Standaard 4410 versie 2009. De herziene Standaard kent zogenoemde toelichtende en verklarende A-teksten. De A-teksten kennen een aantal cursief gedrukte Nederlandse toevoegingen, maar geen voorbeelden.

Daarnaast geeft de herziene Standaard 4410 aan dat de accountant met name wordt ingeschakeld voor zijn expertise op het gebied van financiële verslaggeving en administratieve verwerking. De toelichtende teksten bij de nieuwe standaard verduidelijken dit. Paragraaf A15 geeft expliciet aan dat administratieve dienstverlening niet onder Standaard 4410 valt.

Paragraaf 28 geeft aan dat de accountant voldoende inzicht dient te hebben in de activiteiten van de entiteit -waaronder het administratieve systeem- en het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving, inclusief de toepassing hiervan in de branche. De toelichtende teksten geven aan dat dit inzicht een voortdurend proces is en een referentiekader vervult voor de uit te voeren werkzaamheden. Een aantal genoemde voorbeelden van aangelegenheden die de accountant in overweging neemt bij het verwerken van inzicht in de activiteiten van de klant zijn:

- de omvang en complexiteit van de entiteit en haar activiteiten;
- de complexiteit van het stelsel inzake financiële verslaggeving;
- de verplichtingen of vereisten inzake de financiële verslaggeving van de entiteit;
- de bestuursstructuur van de entiteit;

² Bedoeld wordt Standaard 4410 versie 2009

- de complexiteit van het administratieve systeem inclusief de intern genomen maatregelen;
- de aard van de activa, passiva, opbrengsten en kosten van de entiteit.

De herziene Standaard 4410 kent diverse artikelen over de uitvoering van de opdracht, de documentatie ervan en een afzonderlijke paragraaf voor de communicatie met de klant. Daar waar Standaard 4410 versie 2009 spreekt over het documenteren van aangelegenheden, geeft de herziene Standaard aan dat de accountant aangelegenheden, die blijken tijdens de opdracht, tijdig met het management moet bespreken. Ook wordt duidelijk aangegeven dat als de accountant in de loop van het samenstellen van de jaarrekening ondersteuning voor significante oordeelsvormingen heeft geboden, hij deze dient te bespreken met het management. Wanneer sprake is van ontvangen informatie die 'niet compleet, niet nauwkeuring of anderszins onbevredigend' is, dient de accountant navraag te doen bij het management en te vragen om aanvullende informatie. Dit in tegenstelling tot Standaard 4410 versie 2009 waarin de accountant slechts overweegt aanvullende werkzaamheden uit te voeren. Op welke wijze de accountant constateert dat informatie niet voldoet, wordt niet concreet geformuleerd maar betreft zijn professionele oordeelsvorming.

3.4 Conclusies

De herziene Standaard kent -in tegenstelling tot Standaard 4410 versie 2009- een meer top-down benadering die beter past bij het risicogericht samenstellen. De A-teksten in de herziene Standaard kennen alleen toelichtingen op de regelgeving maar geven geen concrete voorbeelden.

De accountant gaat bij samenstellen uit van gegevens die de klant aanlevert tenzij deze niet compleet, niet nauwkeurig of anderszins onbevredigend zijn. In die situatie moet hij navraag doen bij het management. Tot hoever die werkzaamheden gaan en hoe de accountant constateert dat informatie niet voldoet, wordt niet concreet geformuleerd. Wel wordt op diverse plaatsen duidelijk dat communicatie met de klant een belangrijk onderdeel is van de samenstellingsopdracht.

4 TUCHTRECHTUITSPRAKEN

De Accountantskamer beoordeelt regelmatig klachten betreffende samenstellingsopdrachten. Dit hoofdstuk geeft een overzicht van deze klachten over de jaren 2012-2014 en een antwoord op de vraag of de oorzaak van de uitspraken verband houdt met het risicogericht samenstellen. Volledigheidshalve merken we op dat de uitspraken betrekking hebben op Standaard 4410 versie 2009.

4.1 Inleiding

De Accountantskamer is de bij de Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) ingestelde tuchtrechtelijke instantie die klachten tegen accountants beoordeelt. Dit tuchtrecht geldt voor registeraccountants en voor accountants-administratieconsulenten. Het tuchtrecht ziet niet alleen op openbaar accountants, maar ook op overheidsaccountants, interne accountants en zogeheten “accountants in business”. De Accountantskamer beoordeelt klachten over accountants betreffende de uitoefening van hun beroep. Het gaat om gedragingen van de accountant in strijd met de wet, de VGBA en het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep. Uit de wetsgeschiedenis blijkt dat niet alleen beroepsmatige maar ook andere handelingen van accountants onder het bereik van het tuchtrecht vallen, maar alleen als die andere handelingen van invloed zijn op de uitoefening van het beroep. Een tuchtprocedure beoogt bij te dragen aan het (herstel van) vertrouwen van het publiek in de beroepsuitoefening van accountants. Mocht een van de partijen het niet eens zijn met de uitspraak van de Accountantskamer, kan deze in beroep bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven.

Het onderzoek naar de tuchtrechtuitspraken heeft ten doel de oorzaak te analyseren die naar de desbetreffende sanctie heeft geleid voor wat betreft uitspraken betreffende samenstellingsopdrachten. Onderstaande tabel geeft inzicht in uitspraken door de Accountantskamer te Zwolle die tot een tuchtrechtelijke sanctie hebben geleid:

Jaar uitspraak	Aantal uitspraken	Waarvan betreffende samenstellings-opdracht	Waarvan een sanctie is opgelegd	Relevant voor het onderzoek risicogericht samenstellen
2014	101	24	10	5
2013	142	23	8	6
2012	136	19	9	3
Totaal	379	66	27	14
In % van het totaal	100%	17,4%	7,1%	3,7%

Minder dan 20% van het totaal aantal uitspraken betreft klachten over een samenstellingsopdracht. In minder dan de helft van het aantal klachten over samenstellingsopdrachten sprak de Accountantskamer een sanctie uit. Van de 66 klachten -waarvan een overzicht is opgenomen in de bijlage- betreffende een samenstellingsopdracht zijn 14 klachten relevant voor dit onderzoek.

Van de uitspraken met een sanctie zijn 13 uitspraken niet relevant voor dit onderzoek. Dergelijke uitspraken kunnen naar diverse soorten worden geclassificeerd. Een aantal sancties is het gevolg van relatief duidelijke schendingen van voorheen de VGC of de huidige VGBA. In die gevallen komt de vraag naar de deskundigheid bij het daadwerkelijk samenstellen niet meer aan de orde.

Nagegaan is of de motivering van de uitspraken van de Accountantskamer expliciet aangeeft of de misslagen zijn begaan in de uitvoerings- of de planningsfase van de samenstelwerkzaamheden. Hierbij is vastgesteld dat de tuchtrechter zich niet altijd expliciet uitspreekt over de aard en oorzaak van de fout. In lang niet alle gevallen verwijst de tuchtrechter dus in zijn uitspraak expliciet naar Standaard 4410. Wel motiveert de tuchtrechter in de regel de sancties door te concluderen dat de accountant ‘de fundamentele beginselen van deskundigheid, zorgvuldigheid en professioneel gedrag heeft veronachtzaamd’.

Uiteindelijk blijven 14 klachten over die relevant zijn voor dit onderzoek. Hiervan hebben 5 klachten betrekking op de planningsfase en 9 op de uitvoering van de samenstelopdracht. In de volgende 2 paragrafen wordt op deze 2 soorten aan klachten verder ingegaan.

4.2 Planningsfase

Onderstaand is schematisch weergegeven welke misstappen een samenstellend accountant in de planningsfase heeft begaan en welke maatregel hij vervolgens opgelegd heeft gekregen van de Accountantskamer. In de gevallen waarin de tuchtrechter expliciet naar Standaard 4410 versie 2009 verwijst in zijn uitspraak, is dit aangegeven met een * in de kolom "Aard van de tekortkoming".

	Datum uitspraak	Nummer uitspraak	Korte situatieschets	Aard van de tekortkoming
1	27-01-2014	13/1725 Wtra AK	Forse toename posten debiteuren en te factureren omzet.	Accountant had door moeten vragen over deze posten. Dit had moeten blijken uit cijferbeoordeling en planning.*
2	28-10-2013	12/179 en 13/180 Wtra AK	Aanvankelijk besluiten dga's op AvA eigen uren voor onderzoek niet te activeren. Later valt het besluit uren alsnog te activeren.	Accountant had op fiscale risico's moeten wijzen en had moeten vaststellen dat uren op soortgelijke wijze geactiveerd hadden moeten worden. Activering van uren is een risicoverhogende factor op grond van cijferbeoordeling in planningsfase.*
3	17-12-2012	12/669 Wtra AK	Niet gewezen op fiscale gevolgen plicht stamrechtuitkeringen in een stamrecht BV.	In planningsfase had al aandacht voor stamrechtovereenkomst moeten zijn. Fiscaal gevolg is een materiële fout.
4	18-10-2012	AWB 10/428	Contante opbrengsten werden niet afgestort bij de bank waardoor de fiscus een naheffing en boete oplegt voor niet afgedragen btw.	Onvoldoende inzicht in verwerking van contante verkopen.
5	13-07-2012	11/2262 Wtra AK	Inventaris en goodwill zijn niet gewaardeerd conform regelgeving.	Cijferanalyse in de planningsfase had aanleiding moeten zijn voor extra aandacht voor risicovolle posten.

Uit het tuchtrecht blijkt dat de samenstellend accountant ten minste op de hoogte moet zijn van de administratieve verwerking van de meest relevante transactiestromen en de opvallende en/of bedrijfstakspecifieke posten. Zie hiervoor bijvoorbeeld uitspraak AWB 10/428 waarin de accountant onvoldoende inzicht had in de verwerkingswijze van de contante verkopen.

Ook blijkt dat aandacht geschonken moet worden aan de bevindingen op grond van cijferanalyse, het onderkennen van risico's van transactiestromen/ specifieke balansposten in relatie tot tendensen van stakeholders. Denk hierbij aan de tendens van eigenaren om over een deel van de opbrengsten geen btw aan te geven en af te dragen. Voorbeelden van uitspraken inzake cijferanalyse zijn 13/1725 Wtra AK en 11/2262 Wtra AK. De fouten hadden in deze situaties voorkomen kunnen worden door een zorgvuldige en deskundigere planning en door aan uitkomsten van cijferanalyse expliciet aandacht te schenken in de uitvoeringsfase. De accountant had meer moeten doorvragen, zo blijkt ook uit 12/179 en 13/180 Wtra AK.

Uitspraak 12/669 Wtra AK benadrukt dat fiscale fouten materiële gevolgen kunnen hebben. In de planningsfase had -door doorvragen- duidelijk moeten worden op basis van kennis van de klant dat ten minste sprake was van een verhoogd risico op materiële fouten door fiscale problematiek.

4.3 Uitvoeringsfase

Meer dan de helft van de misstappen vond plaats in de uitvoeringsfase van de samenstellingsopdracht. De misstap lijkt meestal betrekking te hebben op het onvoldoende doorvragen op antwoorden die niet de toereikendheid of de juistheid van de post voldoende bevredigend beantwoorden.

Onderstaand is schematisch weergegeven welke misstappen een samenstellend accountant in de uitvoeringsfase heeft begaan waarvoor hij vervolgens een maatregel opgelegd heeft gekregen van de Accountantskamer. De met een * aangemerkte uitspraken zijn uitspraken waarbij de tuchtrechter expliciet naar Standaard 4410 verwijst in zijn motivering.

	Datum	Nr. uitspraak	Specifiek item	Aard van de tekortkoming
1	15-12-2014	14/822 Wtra AK	Geen vastlegging over afweging van eventuele fraude en geen melding ongebruikelijk transactie.	Niet adequaat gereageerd op onbevredigende gegevens en aanwijzingen van fraude; onvoldoende vastlegging. *
2	21-11-2014	14/337 Wtra AK	Lening u/g lijkt op fraude.	Onvoldoende doorvragen bij klant en naleving standaarden 240 en 250 ³ . *
3	30-10-2014	14/517 Wtra AK	Opname post te vorderen btw die reeds was ontvangen.	Onvoldoende doorgevraagd over opname van de post.
4	07-04-2014	13/1881 Wtra AK	Verstreckte lening is ten onrechte als vordering opgenomen.	Onvoldoende doorvragen naar onderbouwing bij klant. *
5	19-12-2013	AWB 12/57	Klant is en blijft verantwoordelijk voor aanlevering informatie en accountant moet zelf niet aanpassen zonder onderbouwing door klant.	Niet voldoende informatie ontvangen ter onderbouwing van de jaarrekening.
6	09-09-2013	AWB 11/237	Diverse correcties in de jaarrekening doorgevoerd op basis van mededelingen opdrachtgever.	Informatie niet voldoende geverifieerd.*
7	19-03-2013	12/932 en 12/935 Wtra AK	Diverse fouten (onder andere onjuiste rubricering en onjuiste waarderingsgrondslagen) die niet materieel zijn maar toch fout.	Zonder overleg opdrachtgever niet zelfstandig aanpassen.*
8	08-02-2013	12/1168 en 12/1169 Wtra AK	Tijdens samenstellen is btw-fraude niet gemeld bij FIU Nederland na niet-sluitende btw-totaalcontrole.	Onvoldoende doorgevraagd bij klant en daardoor onvoldoende de verplichting van Standaard 240 nageleefd bij het samenstellen.
9	05-02-2013	AWB 10/619	Samenstellen openingsbalans met bijzondere post, namelijk waardering van een onroerend goed en aandelenkapitaal.	Accountant had niet genoeg mogen nemen met uitsluitend een mededeling door opdrachtgever.

Uit het tuchtrecht blijkt dat de rode draad bij deze misstappen hoofdzakelijk het professioneel-kritisch inzicht van de accountant betreft. De accountant vraagt niet voldoende door bij de klant of voert wijzigingen door in de jaarrekening zonder overleg met de klant (zie uitspraken 14/337 Wtra/AK, 14/517 Wtra AK, 13/1881 Wtra AK, 12/1168 en 12/1169 Wtra AK en AWB 10/619). Een post mag niet onnauwkeurig, onjuist of anderszins onbevredigend zijn. De klant is weliswaar verantwoordelijk voor het juist en volledig aanleveren van informatie, maar dat mag de accountant er niet van weerhouden professioneel-kritisch te zijn bij het samenstelproces.

Zowel uitspraak 14/517 Wtra AK als uitspraak 12/1168 en 12/1169 Wtra AK tonen aan dat de accountant zich niet altijd bewust is dat ook fiscale fouten in de jaarrekening materieel kunnen zijn. In uitspraak

³ In de Standaard 4410 versie 2009 is een verwijzing opgenomen naar Standaarden 240 'De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten' en 250 'Het in overweging nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten'.

14/337 Wtra AK en 12/1168 en 12/1169 Wtra AK wordt door de tuchtrechter gerefereerd aan het van toepassing zijn van de Standaarden 240 en 250. De samenstellend accountant lijkt zich hiervan in de uitvoeringsfase van de samenstellingswerkzaamheden onvoldoende bewust.

4.4 Conclusies

Op basis van de aard van de klachten bij samenstellingsopdrachten waarbij de Accountantskamer een maatregel heeft opgelegd aan de desbetreffende accountant, zijn de uitspraken van de Accountantskamer geanalyseerd over de jaren 2012-2014. Ten behoeve van het onderzoek is onderscheid gemaakt in misstappen begaan in de planningsfase en de uitvoeringsfase.

Geconcludeerd kan worden dat in 14 misstappen van de samenstellende accountants er vijf misstappen voorkomen hadden kunnen worden door een zorgvuldige planning. Het is van belang om -in de planningsfase- op de hoogte te zijn van de administratieve verwerking, opvallende en bedrijfstak specifieke posten en van de belangrijkste transactiestromen. Ook moet aandacht worden besteed aan de bevindingen uit de cijferanalyse, de belangrijkste risico's en welke stakeholders er zijn met hun specifieke belangen. De accountants hadden door een goede cijferanalyse en het kennen van hun klant de maatregel van de tuchtrechter kunnen voorkomen. In een aantal uitspraken wordt ook specifiek gewezen op het feit dat fiscale fouten materiële gevolgen kunnen hebben voor de jaarrekening.

De resterende negen misstappen betreffen een onzorgvuldige uitvoeringsfase. Deze misstappen hadden door de accountants voorkomen kunnen worden door een professioneel-kritische houding te tonen: meer doorvragen, vastleggen en informatie verifiëren als deze naar het oordeel van de accountant onjuist, onnauwkeurig of anderszins onbevredigend is. Een aantal uitspraken handelt expliciet over het naleven van Standaarden 240 en 250.

5 INTERVIEWS

Dit deel van het onderzoek bestaat uit kwalitatieve interviews met verschillende accountants, de NBA en andere voor het mkb relevante stakeholders waaronder vertegenwoordiger(s) van mkb-ondernemers, de Belastingdienst en een bank. Het doel is een beeld te krijgen hoe het risicogericht samenstellen wordt toegepast in de praktijk, waar de knelpunten liggen en hoe men aankijkt tegen de samenstellingsverklaring. Ter voorbereiding op de interviews is een vragenlijst toegestuurd met het verzoek deze ingevuld te retourneren (zie bijlage 4).

5.1 Samenstellen versus administratieve dienstverlening

Binnen alle geïnterviewde accountantskantoren is aandacht voor het risicogericht samenstellen. De mate en wijze van implementatie verschilt echter. Ook de naamgeving verschilt. De terminologie 'risicogericht' wordt niet altijd gehanteerd omdat deze te veel een link met controleopdrachten zou impliceren en daardoor verwarrend zou zijn. Andere genoemde benamingen zijn klantgericht of servicegericht samenstellen.

Eén kantoor richt zich met name op de aandachtspunten in de jaarrekening, anderen gaan uit van de materiële posten in de jaarrekening. Weer een ander kantoor geeft aan dat bij het samenstellen een nauw verband tussen de belastingaangifte en de jaarrekening bestaat omdat de jaarrekening binnen het midden- en kleinbedrijf vaak op basis van de fiscale grondslagen wordt samengesteld. Dit kantoor heeft ook de op de fiscale aangifte gerichte werkzaamheden geformuleerd in het werkprogramma.

Een aantal accountantskantoren maakt onderscheid tussen het proces van administratieve dienstverlening en het samenstellen. Achtergrond hiervan is dat de werkzaamheden dusdanig van elkaar verschillen dat administratieve dienstverlening beter door anderen kan worden uitgevoerd. Aangegeven wordt dat de personen die zich het beste kunnen bezighouden met administratieve dienstverlening oog hebben voor detail. De personen die samenstellingsopdrachten uitvoeren moeten zich juist meer richten op het vereiste inzicht van de jaarrekening. Een aantal kantoren onderkent het belang van het onderscheid, maar heeft tot op heden nog geen expliciete scheiding aangebracht.

Eén van de geïnterviewden geeft aan dat vooral de communicatie met de klant belangrijk is bij samenstellingsopdrachten. In plaats van risicogericht ligt het accent meer op het gesprek.

5.2 Planningsfase

Vrijwel alle geïnterviewden zijn het erover eens dat in de planningsfase meer en gerichtere werkzaamheden moeten worden uitgevoerd dan die de principle based standaard 4410 voorschrijft. Een aantal geïnterviewden is zich ervan bewust dat kennis van de klant bredere inhoud moet krijgen. Zo kan kennis van de branche bijvoorbeeld nog worden vergroot. Eén kantoor geeft aan dat de kennis van de klant binnen het team moet worden gedeeld. Door reflectie en feedback binnen het team als ook met de ondernemer komt men tot een betere kennis van de klant en dus tot een betere inschatting van de risico's en uit te voeren werkzaamheden.

Bij veel kantoren vindt overleg plaats voor de start van de samenstellingsopdracht. In dat overleg komen zaken als de waardering, wijzigingen bij de klant en materialiteit aan bod. Een aantal kantoren neemt de materialiteit van een post als uitgangspunt, anderen baseren zich op risico's, eventueel in samenhang met de branche. Voor de fiscale posten wordt in een aantal gevallen een materialiteit van € 0 (nihil) gehanteerd.

5.3 Uitvoeringsfase

Een aantal geïnterviewden geeft aan dat de geschetste werkstappen (en dus de herziene standaard 4410) voornamelijk handelt over de formaliteiten en slechts beperkt ingaat op de uitvoering van de verschillende posten. Een betere handreiking voor uitvoering in de praktijk zou meer aandacht moeten krijgen. Niet beschreven wordt in de regelgeving welke werkzaamheden uitgevoerd moeten worden en wat de diepgang in bepaalde situaties moet zijn. Hier speelt het dilemma een rol tussen meer rules based versus principle based regelgeving. De Standaarden in de NV COS zijn principle based geformuleerd.

Onderkend wordt dat vaak wordt gehandeld vanuit gewoonte. Meer aandacht moet worden gegeven aan zaken waar de accountant waarde kan toevoegen. Deze verandering is echter lastig te bewerkstelligen en kost tijd. Ook wordt aangegeven dat de accountant vaak zoekt naar comfort of een bepaalde mate van zekerheid. Uitgaande van de principle based regelgeving worden op deze wijze werkstappen toegevoegd door degenen die de werkprogramma's opstellen, deze uitvoeren en vervolgens ook nog eens door degenen die belast zijn met het reviewen en met externe toetsingen. Er vindt dus een 'stapeling van comfort zoeken' plaats waardoor te veel werkzaamheden worden uitgevoerd.

Opvallend is ook dat alle stakeholders aangeven dat de accountant in het mkb een meer kritische houding moet aannemen. Dit komt de kwaliteit en de relatie met de klant ten goede.

Daarnaast is ook sprake van een verschil tussen hetgeen Standaard 4410 voorschrijft en de verwachtingen van de klant en andere stakeholders zoals de bank. Sommige stakeholders verwachten dat de jaarrekening 100% juist is, hetgeen verder gaat dan in de herziene Standaard 4410 is beschreven. Veelal wordt niet gekeken naar hetgeen staat beschreven in de samenstellingsverklaring. In dit verband is een dialoog met stakeholders van belang, waarbij onder meer het verschil tussen samenstellen en controleren wordt toegelicht.

Indien een post niet materieel is, worden over het algemeen minder werkzaamheden uitgevoerd dan wanneer deze wel materieel is. Eén kantoor geeft specifiek aan dat bij een niet materiële post vaste activa de beperkte werkzaamheden bestaan uit het opvragen van de vaste activa-staat en afschrijvingen. Als sprake is van materiële posten worden uitgebreidere werkzaamheden verricht zoals een bestaanscontrole. Andere geïnterviewden geven aan dat voor posten die geen risico vormen helemaal geen aanvullende werkzaamheden behoeven worden uitgevoerd. Alleen in geval van risicoposten wordt gekeken of deze voldoen aan de daaraan te stellen eisen op basis van cijferanalyse, gegevensanalyse en waardering.

Ook wordt door een geïnterviewde aangegeven dat correcties onder een bepaald bedrag (veelal enkele honderden euro's) niet hoeven te worden doorgevoerd bij een samenstellingsopdracht tenzij het geld voor de klant oplevert (belastingen). Ook binnen de administratieve dienstverlening zijn er bedragen waaronder geen correcties worden doorgevoerd, maar daar is de achterliggende gedachte een kosten-batenafweging.

Verschillende geïnterviewden geven aan op een aantal onderwerpen altijd uitgebreidere werkzaamheden te verrichten. Hierbij kan gedacht worden aan bijzondere, eenmalige omstandigheden, het convenant met de Belastingdienst, ervaringen uit het verleden met een bepaalde post, schattingen en de kwaliteit van de administratie. Bij het risicogericht samenstellen zullen een beperkt aantal (4 à 5) journaalposten moeten worden gemaakt. Het gaat dan over posten waar de klant onvoldoende kennis van heeft zoals voorzieningen, herwaardering, deelneming, vennootschapsbelasting en dividenduitkering.

Een meer uitgebreide aanpak komt eveneens voort uit het karakter van de aangeleverde informatie, zo stelt een geïnterviewde partij. Is deze subjectief van aard, complex of vergt deze tijdrovende handmatige actie, dan vormt die informatie een verhoogd risico. De voor deze informatie geformuleerde werkzaamheden betreffen veelal cijferanalyse, navragen bij de klant en inspectie. Dus niet het opstellen van specificaties.

Over het algemeen is de mening dat ICT ondersteunend moet zijn. Risicogericht samenstellen kan in de essentie ook zonder ICT. ICT kan wel helpen om de werkzaamheden efficiënt uit te voeren, bijvoorbeeld door data-analyse en het vastleggen van de 'rode draad' van de geselecteerde risicoposten. Ook wordt aangegeven dat de ICT-component steeds dominantier wordt. Desalniettemin blijft samenstellen een vak; ondanks de geautomatiseerde workflow moet er uiteindelijk altijd een accountant met zijn deskundigheid bij betrokken blijven.

5.4 Samenstellingsverklaring

In het kader van de herziene samenstellingsverklaring vinden vrijwel alle geïnterviewden het gewenst om ook de kernpunten en materialiteit op te nemen: vertellen wat gedaan is. Dat geeft focus op de onderwerpen die er echt toe doen. Een enkele geïnterviewde geeft aan het opnemen van bevindingen in de samenstellingsverklaring niet passend te vinden door de mogelijke vergelijking met een controleopdracht.

Anderen zien geen toegevoegde waarde in het vermelden van de uitgevoerde werkzaamheden in de samenstellingsverklaring. Aangegeven wordt dat veelal de samenstellingsverklaring niet gelezen wordt; alsdan maakt het ook niet uit wat erin staat. Daarnaast weet de klant vaak al wat in de jaarrekening staat. De samenstellingsverklaring geeft wel enig houvast omdat deze aangeeft dat de jaarrekening met een zekere professionele deskundigheid is samengesteld. Het impliceert dat rubricering en aansluiting van gegevens heeft plaatsgevonden alsmede een kwalitatief goede cijferanalyse.

5.5 Conclusies

Vrijwel alle geïnterviewden onderkennen het belang van risicogericht samenstellen. De wijze waarop en de mate waarin deze is geïmplementeerd, verschilt. Een overzicht van een aantal reacties:

Vragen	Overzicht van de meest uiteenlopende reacties	
Kunt u kort aangeven wat bij uw kantoor onderscheidend is bij het risicogericht samenstellen?	‘Niets’.	‘Veel kennis van de klant en de juiste vragen stellen’.
Wilt u per onderdeel van de minimale werkstappen (zie bijlage) aangeven wat te veel, te weinig of precies goed is?	‘De accountant zoekt vaak naar een bepaalde mate van zekerheid. Dit wordt versterkt door degenen die de werkprogramma’s opstellen, reviewen en toetsen; een stapeling van comfort zoeken’.	‘In de huidige werkwijze wordt vaak gehandeld vanuit gewoonte’.
	‘De uitvoering is slechts een zeer beperkt onderdeel. Er wordt veel aandacht besteed in de basis werkstappen aan de formaliteiten’.	‘Aandacht voor het gesprek met de klant zodat de accountant weet wat er speelt en hier de risico’s uit kan herleiden’.
Vindt u het met betrekking tot de samenstellingsverklaring gewenst -zoals bij de nieuwe controleverklaring- kernpunten en materialiteit op te nemen?	‘Kernpunten en materialiteit opnemen in de verklaring’.	‘Samenstellingsverklaring voegt niets toe omdat niemand deze leest’.

Uit de uiteenlopende uitspraken komt duidelijk naar voren dat het risicogericht samenstellen in een ontwikkelfase zit. Desalniettemin kan een aantal conclusies worden getrokken:

Het belang van de planningsfase

Vrijwel iedereen geeft aan dat de planningsfase een belangrijk onderdeel vormt van het risicogericht samenstellen. De inhoud ervan verschilt onder de geïnterviewden, maar kennis van de klant en het gebruik van materialiteit wordt door vrijwel iedereen genoemd. In het overzicht van voorbeeldwerkstappen (zie bijlage 5) dient aan deze aspecten dan ook (extra) aandacht te worden besteed.

Concrete handreiking op basis van principle based regelgeving

Genoemde knelpunten vormen de principle based regelgeving waardoor onduidelijk is tot hoever de werkzaamheden moeten strekken. Er is dan ook behoefte aan concrete handreikingen op dit punt.

Gedrag

Een ander knelpunt vormt het gedrag. Veel accountants zijn zich bewust van de meer risicogerichte aanpak, maar handelen bij de samenstellingsopdracht uit gewoonte. Hierbij speelt ook een rol dat de accountant van nature naar zekerheid zoekt. Door dit gedrag worden te veel en niet altijd de meest relevante werkzaamheden uitgevoerd. Ook mag een meer kritische houding worden verwacht, geven stakeholders aan.

Verwachtingen vooraf definiëren

Een (deel van de) oplossing die wordt genoemd betreft het vooraf bepalen van verwachtingen, zodat in de uitvoeringsfase met minder fouten kan worden bepaald of een constatering aan de daaraan te stellen eisen voldoet.

Verwachtingen stakeholders

Tot slot wordt als knelpunt genoemd dat de stakeholders verwachten dat de jaarrekening 100% juist is, hetgeen verder gaat dan in Standaard 4410 is beschreven. Het beschrijven van de gehanteerde materialiteit en geconstateerde kernpunten in de samenstellingsverklaring zou volgens een aantal geïnterviewden tot vermindering van dit knelpunt kunnen leiden. In dit verband is een dialoog met stakeholders van belang waarbij onder meer het verschil tussen samenstellen en controleren wordt toegelicht.

6 BEST PRACTICE

Om het risicogericht samenstellen meer concreet te maken zijn hieronder handvatten en een aantal voorbeelden opgenomen.

6.1 Samenstellen versus administratieve dienstverlening

Uit de literatuur en interviews blijkt dat naast het samenstellen vaak ook fiscale aangiften worden opgesteld voor de klant en administratieve ondersteuning in diverse vormen plaatsvindt. In de optimale situatie kunnen veel werkzaamheden die momenteel vaak tijdens het samenstelproces worden uitgevoerd tussentijds -door het jaar heen- plaatsvinden. Het voordeel van het tussentijds uitvoeren van werkzaamheden is dat die worden gedaan op het moment dat deze actueel zijn en dus ook direct toegevoegde waarde kunnen leveren aan de klant. Tijdens het samenstelproces worden de hoofdzaken dan niet over het hoofd gezien doordat de accountant te veel met (niet of minder belangrijke) detailzaken wordt beziggehouden. Ook kan het uitvoeren van administratieve dienstverlening en het samenstellen het beste door verschillende medewerkers plaatsvinden met ieder hun expertise op dat betreffende gebied.

Kortweg kunnen de tussentijdse werkzaamheden worden onderverdeeld in twee categorieën:

- werkzaamheden met betrekking tot (het op orde brengen van) de administratie welke vallen onder de opdracht tot administratieve dienstverlening;
- kennis van de klant en zijn omgeving (voorbereiding samenstellingsopdracht).

Het samenstelproces start dan ook met een complete saldibalans; een saldibalans waarin alle mutaties zijn verwerkt. De samenstellingswerkzaamheden betreffen dan voornamelijk de waardering van posten en mutaties die meer kennis en ervaring vereisen, zoals de vennootschapsbelasting, deelnemingen, herwaarderingen, voorzieningen en dividenduitkeringen.

Voor een aantal posten zijn voorbeelden gegeven van werkzaamheden die momenteel vaak als onderdeel van de samenstellingsopdracht worden uitgevoerd, maar het beste tussentijds kunnen worden gedaan:

	Administratieve werkzaamheden	Kennis van de klant (voorbereiding samenstellingsopdracht)
Materiële vaste activa	Verwerken investeringsfacturen, afschrijvingen en opstellen materiële vaste activastaat inclusief aansluiten met financiële administratie.	<ul style="list-style-type: none"> • Is de waardering van het pand nog reëel? • Is de klant voornemens het pand te verkopen? • Of is het in het boekjaar aangekocht? • Welk doel hebben eventuele verbouwingen en wat is hun impact op de jaarrekening?
Voorraad	Verwerken van de voorraadmutatie in de financiële administratie.	<ul style="list-style-type: none"> • Op welke wijze wordt de voorraad intern bijgehouden, wat is de waardering van de post en hoe gaat de klant om met verschillen? • Geeft de administratie inzicht in ouderdom en hoe wordt omgegaan met oude voorraad?
Liquide middelen	Verwerken mutaties en aansluiting kas- en banksaldo.	<ul style="list-style-type: none"> • Wat is de kasprocedure? • Zijn door het jaar heen kasverschillen geconstateerd? • Is intern voldoende waarborg dat contante verkopen goed in de financiële administratie worden verwerkt?
Langlopende schulden	Verwerken mutaties en aansluiting met jaaropgave bank.	<ul style="list-style-type: none"> • Wat zijn de voorwaarden van de lening (ratio's) en zijn deze in het boekjaar gewijzigd? • Hebben zich bijzondere mutaties voorgedaan gedurende het boekjaar?

	Administratieve werkzaamheden	Kennis van de klant (voorbereiding samenstellingsopdracht)
Personeelskosten	Inlezen loonjournaalpost en tussentijds aansluiten.	<ul style="list-style-type: none"> • Wat zijn de ontwikkelingen in de cao en pensioenregelingen? • Wie verzorgt de salarisadministratie? • Zijn er veel personeelsmutaties geweest in het boekjaar?
Btw	Aangifte btw opstellen en recapitulatie aangiften.	<ul style="list-style-type: none"> • Is specifieke btw-regelgeving van toepassing en past de klant deze goed toe?

6.2 Planningsfase

Uit het onderzoek blijkt dat meer aandacht moet worden geschonken aan de planningsfase van de opdracht. Kennis van de bedrijfsprocessen en omgeving van de klant maar ook de verwachtingen van stakeholders zijn essentieel om de risico's goed in kaart te kunnen brengen. Daarnaast dient ook aandacht te worden besteed aan materialiteit en de vraag of de administratie aan de te stellen eisen voldoet. Ook komt uit het onderzoek dat een vooroverleg met het team als nuttig wordt ervaren.

6.2.1 Kennis van de klant

Meer concreet kan een aantal stappen en vragen uit het geïntegreerd denken (hoofdstuk 2.2) hiervoor worden gebruikt. Hierbij moet worden opgemerkt dat deze vragen in principe gericht zijn op de ondernemer. Uiteraard kan de accountant deze ook -zo nodig met enige aanpassing- hanteren. Ook is rekening gehouden met de uitkomsten uit de regelgeving, tuchtrechtuitspraken en interviews. Een aantal algemeen geformuleerde en niet limitatief opgesomde vragen zijn (andere dan die genoemd onder paragraaf 1):

Ken de onderneming

- Welke punten in uw bedrijf zijn aan verbetering toe?
- Hoe zou u uw doelstellingen (financieel / niet financieel) formuleren wanneer u nadenkt over mogelijke nieuwe risico's en kansen (strategie)?
- Wat zijn de sterke en zwakke punten van de onderneming?
- Is er sprake van specifieke waarderings- en/of resultaatbepalingsgrondslagen die bijzondere aandacht vereisen?
- Welke verwachtingen (bijv. brutomarge) moeten voor welke onderdelen worden gehanteerd?
- Wat zijn uw doelen op de lange termijn (5 jaar) ten opzichte van uw doelen op korte termijn (1 jaar)?
- Wat is de waardering van de belangrijkste posten?
- Hoe vinden bepaalde processen plaats binnen de onderneming?
- Wat verwacht de klant van de accountant?

Ken de omgeving

- Wat zijn de belangrijkste verschafters van het vreemd vermogen?
- Wat zijn uw belangrijkste afnemers?
- Welke ontwikkelingen zijn er in de branche?
- Wie zijn de klanten voor nu en in de toekomst?
- Hoe is de economische activiteit in uw buurt?
- In welke mate is er overleg tussen belangrijke stakeholders en uw bedrijf?

Ken de kansen

- Wat zijn de trends in uw markt en sector (ook internationaal)?
- Is sprake van specifieke wet- of regelgeving?
- Wordt optimaal gebruikgemaakt van alle relaties binnen het netwerk van de onderneming?
- Zijn de interne processen zo ingericht dat die innovatie stimuleren?
- Is de ondernemer zich bewust van technologische innovaties buiten zijn bedrijf?
- Heeft de ondernemer zicht op de trends in de huidige markt en sector, ook internationaal?

Veel van deze vragen of informatie kunnen ook tussentijds worden verzameld en nagevraagd bij de klant. Bijvoorbeeld tijdens of naar aanleiding van het voeren van de administratie.

6.2.2 Vaststellen of de administratie voldoet

Onderdeel van de planningsfase is de vraag of de administratie voldoet aan de daaraan te stellen eisen. Bij een samenstellingsopdracht kan worden uitgegaan van de gegevens die de klant aanlevert tenzij deze niet nauwkeuring, niet compleet of anderszins onbevredigend zijn. De samenstellingsopdracht start dan ook met een complete saldibalans. De hiermee samenhangende werkzaamheden betreffen het nagaan of diverse aansluitingen zijn gemaakt tussen bijvoorbeeld bankafschrift en grootboek, subadministraties en grootboek en tussen omzet en te betalen btw.

6.2.3 Materialiteit

Uit het onderzoek blijkt dat geregeld het begrip materialiteit wordt gehanteerd bij samenstellingsopdrachten. Hierbij spelen zowel kwantitatieve als kwalitatieve aspecten een rol. Deze kwalitatieve materialiteit betreft bijvoorbeeld een afwijkend risicoprofiel bij de klant waardoor de gehanteerde (kwantitatieve) percentages en bedragen wellicht naar beneden moeten worden bijgesteld. Dat risicoprofiel kan op basis van kennis van de klant worden bepaald. Aspecten die hierin een rol kunnen spelen zijn:

- Is sprake van veel schattingen in de jaarrekening?
- Is sprake van veel niet-routinematige transacties?
- Is sprake van niet zakelijke transacties tussen dga's en de onderneming?
- Geeft het type bedrijfstak aanleiding tot een afwijkend risicoprofiel?
- Betreft het een nieuwe klant?

6.2.4 Vooroverleg

Uit dit onderzoek blijkt dat een vooroverleg met het gehele samenstelteam inclusief fiscalist aan het einde van de planningsfase als nuttig wordt ervaren. In dit overleg worden de uitkomsten van de voorgaande stappen besproken, kan hierop feedback worden gegeven, worden de risico's vastgesteld, de daarmee uit te voeren (en achterwege te laten) werkzaamheden en de te hanteren verwachtingen.

Ook wordt meegenomen wat de klant van de accountant verwacht. Hierbij is een aandachtspunt dat de klant niet altijd hetzelfde belang heeft als de accountant (bijvoorbeeld wanneer de klant een bepaalde ratio voor zijn bank moet behalen). De accountant verstrekt bij het samenstellen geen zekerheid, de klant is verantwoordelijk voor het aanleveren van informatie welke ten grondslag ligt aan het samenstellen van de jaarrekening. De accountant zal wel duidelijk moeten communiceren tot hoever het samenstellen reikt en welke aanvullende (veelal fiscale) werkzaamheden voor de klant worden verricht.

Op basis van de materialiteit en kennis van de klant kunnen de risico's en de impact ervan worden bepaald. Risico's zullen veelal per post worden bepaald maar kunnen ook een proces betreffen en komen niet per definitie overeen met de materiële posten in de jaarrekening. Onderstaand schema verduidelijkt de samenhang tussen materiële posten en risicoposten en de daarbij behorende werkzaamheden.

Materieel & risicopost

Er worden uitgebreide(re) werkzaamheden uitgevoerd afhankelijk van de uitkomsten van de 'kennis van de klant'. Denk aan cijferanalyse, gegevensanalyse en het leggen van verbanden.

Materieel & geen risicopost

Er kan worden volstaan met het nagaan of de jaarrekening voldoet aan de verslaggevingsvereisten. In de samenstellingsverklaring is opgenomen dat de jaarrekening voldoet aan de vereiste regelgeving.

Niet materieel & risicopost

Maatregel die op het doel moet worden afgestemd omdat dit veelal een klant-/branchespecifiek risico is dat de ondernemer zelf of de accountant tijdens het gesprek met de klant onderkent.

Niet materieel & geen risicopost

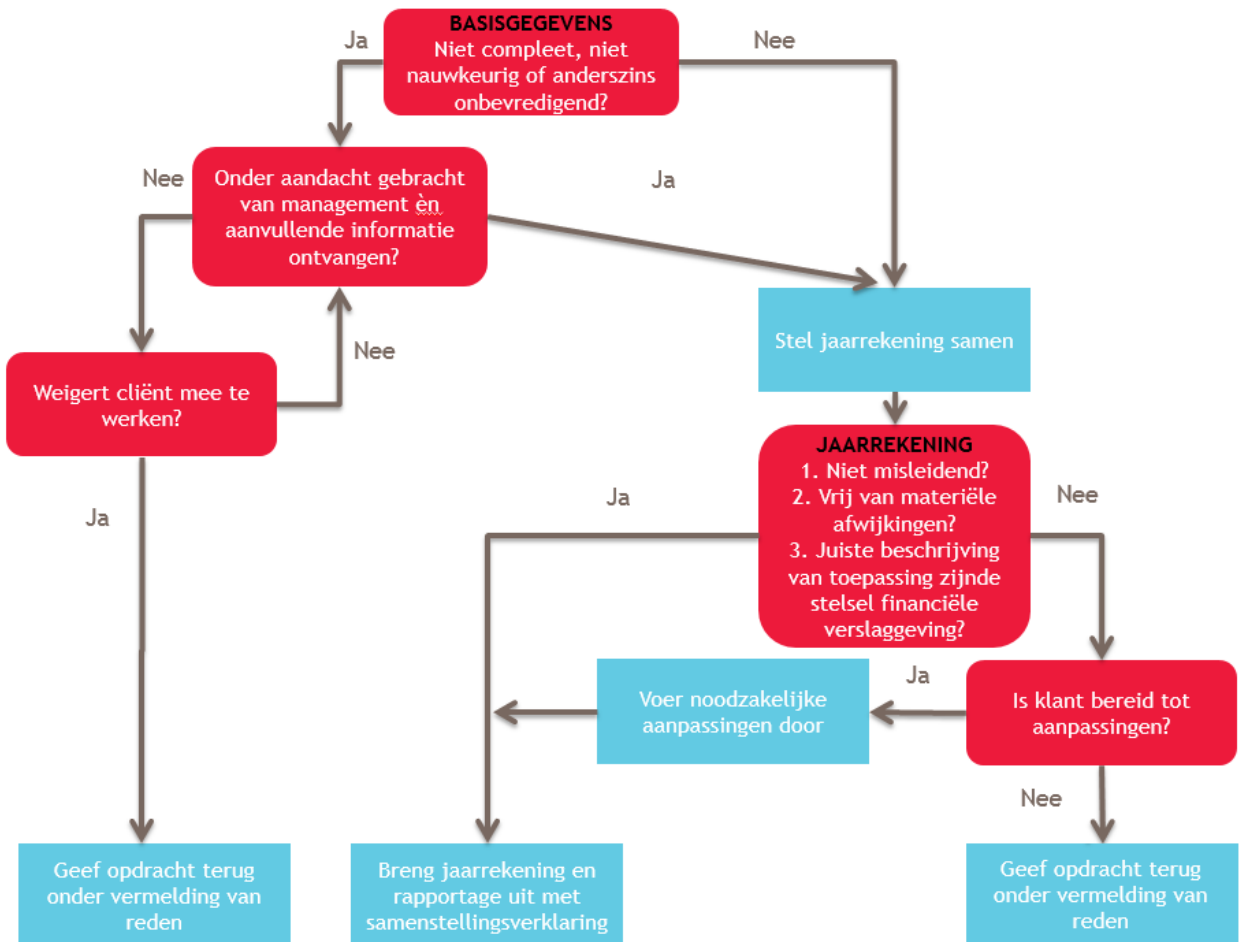
In dat geval worden geen werkzaamheden op deze posten uitgevoerd.

6.3 Uitvoeringsfase

Uit het onderzoek blijkt dat in de uitvoeringsfase de in de planningsfase besproken werkzaamheden moeten worden uitgevoerd en vastgelegd in het dossier.

6.3.1 Uitgaan van de gegevens van de klant tenzij...

De kern van de werkstappen is dat de accountant uitgaat van de gegevens die de klant aanlevert tenzij deze niet volledig, niet nauwkeurig of anderszins onbevredigend zijn. Is dat laatste het geval dan dient de accountant dit te communiceren met de klant en aanvullende informatie op te vragen. Schematisch kan dit vanuit de regelgeving als volgt worden weergegeven:



Voorbeelden van ‘niet compleet, niet nauwkeurig of anderszins onbevredigend’ zijn:

Niet compleet	<ul style="list-style-type: none"> Op de door de klant opgemaakte materiële vaste activastaat staan niet alle investeringen. De rekening-courant tussen twee groepsvennootschappen sluit niet aan. In de bruto-winstberekening zijn niet alle inkooprekeningen meegenomen.
Niet nauwkeurig	<ul style="list-style-type: none"> Op de door de klant aangeleverde materiële vaste activastaat staan de investeringen berekend per 1 januari in plaats van vanaf investeringsdatum. Over de rekening-courant is geen rente berekend. De bruto-winstmarge wordt vergeleken met verwachtingen waarin ook andere typen activiteiten zijn opgenomen.
Anderszins onbevredigend	<ul style="list-style-type: none"> Waardering pand is tegen actuele waarde. Vier jaar geleden is pand voor het laatst getaxeerd. De WOZ-waarde is fors lager dan de waarde van de taxatie.

- De waardering van de rekening-courant op de dochtermaatschappij is onzeker (volwaardigheid) omdat de financiële ontwikkelingen bij de dochter achterblijven
- Uit de planningsfase blijkt dat de bruto-winstmarge fors afwijkt van die in de branche en voorgaande jaren.

Afhankelijk van de feitelijke situatie hebben genoemde voorbeelden al dan niet een afwijking van materieel belang in de jaarrekening tot gevolg en dienen correcties te worden doorgevoerd. Situaties van anderszins onbevredigende aard hebben vaak betrekking op waarderingsvraagstukken of onderwerpen waarvan niet geheel duidelijk is wat de afloop is.

6.3.2 Werkzaamheden

Uit de regelgeving blijkt dat het vragen om inlichtingen een belangrijke werkstap vormt. Ook significante oordeelsvormingen die de accountant in de loop van het samenstellen heeft gevormd, moeten worden besproken met het management. De accountant zal afhankelijk van de uitkomsten in de planningsfase werkzaamheden uitvoeren zoals gegevensanalyse, vaststellen essentiële verbanden en cijferanalyse. In meer algemene zin vormt de communicatie met de klant een zeer belangrijke factor.

6.3.3 Voorbeeld werkstappen Best Practice

Op basis van de regelgeving is een overzicht van minimale werkstappen opgesteld (bijlage 5). Uit het onderzoek kunnen hieraan aanvullende stappen worden toegevoegd. Deze worden ingegeven door:

- de regelgeving die principle based is, terwijl de uitvoering concrete werkstappen vraagt;
- de verwachtingen van stakeholders, die vragen om aanvullende stappen;
- de overtuiging dat een goede planningsfase leidt tot een efficiënte en kwalitatief goede uitvoering van het samenstelproces, gericht op de hoogrisicoposten.

Schematisch ziet dit er als volgt uit:



In bijlage 5 zijn de (basis)werkstappen op basis van de herziene Standaard 4410 aangevuld op basis van de uitkomsten uit de interviews, literatuur en tuchtrechtsuitspraken. Geconstateerd wordt dat meer werkzaamheden moeten worden uitgevoerd ten aanzien van de planningsfase. In de uitvoeringsfase gaat het niet alleen om de communicatie met de klant maar ook om analyses en verbanden die worden gelegd.

Klantspecifieke werkstappen (van met name van de hoogrisicoposten) en verwachtingen zijn dus niet opgenomen in het voorbeeld van mogelijke werkstappen omdat deze verschillen per branche en onderneming. In navolgend schema zijn wel voorbeelden opgenomen van samenstellingswerkzaamheden voor de verschillende posten, rekening houdend met de mate van materialiteit en risico. Uiteraard zijn deze werkzaamheden illustratief en zullen zij, afhankelijk van de professionele oordeelsvorming van de accountant, per onderneming verschillen.

	Risicopost Materieel	Risicopost Niet materieel	Geen risicopost Materieel	Geen risicopost Niet materieel
Materiële vaste activa	<ul style="list-style-type: none"> • Cijferanalyse; • Eventueel gegevensanalyse en leggen van verbanden; • Nagaan mogelijke afwaardering. 	<p>Voor alle posten: Klant-specifieke werkzaamheden die in het kader van dit onderzoek niet nader kunnen worden ingevuld.</p>	<p>Voor alle posten: Nagaan of aan de jaarrekening-vereisten wordt voldaan.</p>	<p>Voor alle posten: Geen aanvullende werkzaamheden.</p>
Voorraad	<ul style="list-style-type: none"> • Cijferanalyse waaronder vergelijken kengetallen branche; • Eventueel gegevensanalyse en leggen van verbanden; • Nagaan en bespreken mogelijke afwaardering. 			
Liquide middelen	<ul style="list-style-type: none"> • Cijferanalyse. 			
Langlopende lening	<ul style="list-style-type: none"> • Cijferanalyse; • Nagaan voorwaarden bank. 			
Personeelskosten	<ul style="list-style-type: none"> • Cijferanalyse; • Eventueel gegevensanalyse en leggen van verbanden; • Stel vast dat de pensioenverplichtingen op de juiste manier zijn verwerkt; • Toets eventuele fiscale verplichtingen. 			
Btw	<ul style="list-style-type: none"> • Nagaan of de gemaakte btw-rondrekening sluit; • Nagaan of suppletie dient te worden gedaan; • Is de verhouding van de verschillende btw-percentages overeenkomstig de verwachtingen? 			

6.3.4 Documenteren

Op basis van bovenstaande werkzaamheden worden in het dossier de bevindingen vastgelegd. Het gaat dus niet zozeer om het opnemen van kopieën en specificaties; belangrijker is de conclusie die wordt verbonden aan de uitgevoerde werkzaamheden. De vorm, inhoud en omvang van de documentatie zijn afhankelijk van factoren als:

- de omvang en complexiteit van de klant;
- de aard van de uit te voeren werkzaamheden;
- de onderkende risico's van een afwijking van materieel belang;
- de significantie van de verkregen informatie;
- de aard en omvang van de onderkende uitzonderingen, etc.

De vorm, inhoud en omvang van de documentatie varieert per klant en naarmate de informatie meer significant wordt.

7 CASUS

Om het risicogericht samenstellen meer concreet te maken is hierna op basis van de Best Practice een uitwerking opgenomen van een praktijkvoorbeeld.

7.1 Casus

Fiets BV is een fietsenhandel en -reparatiebedrijf met twee vestigingen, één in het Westen en één in het Oosten van Nederland. Twee broers staan aan het hoofd van de zaak, Frits en Jan-Willem. De zaak is een voortzetting van de fietsenzaak die hun vader heeft opgezet.

Broer Frits is 64 jaar en heeft aangegeven over 2 jaar te willen stoppen. Jan-Willem is een stuk jonger (55 jaar) en zal het deel van broer Frits overnemen. De winkels zijn eigendom van de B.V. en gewaardeerd tegen kostprijs. De broers hebben afgesproken dat het pand in het Oosten tegen het gemiddelde van de WOZ-waarde en de taxatiewaarde zal worden overgenomen door Jan-Willem. Het pand is verouderd en moet fors worden verbouwd. Jan-Willem zal de voorraden tegen inkoopwaarde overnemen.

Beide broers hebben de leiding en de winst wordt gelijk verdeeld. Frits richt zich iets meer op de marketing en Jan-Willem vooral op de financiën. Iedere broer is zelf filiaalchef van 1 vestiging. Verder zijn per vestiging een enkele verkoper en fietsenmaker in dienst. Er is vrijwel geen verloop van personeel.

De laatste jaren heeft Fiets BV zich steeds meer toegelegd op de verkoop en onderhoud van e-bikes. De opbrengsten zijn hierdoor gestegen maar het vermogensbeslag in de voorraad is groot. De accu's in de e-bikes moeten nog wel eens worden vervangen en kosten enkele honderden euro's per stuk. Er is in dat kader enige jaren geleden een forse langlopende lening afgesloten waarop maandelijks wordt afgelost. De technische ontwikkeling van e-bikes gaat snel. E-bikes van 5 jaar geleden zijn technisch al verouderd. De e-bikes worden voor een groot deel in Duitsland verkocht omdat de e-bikes in Nederland goedkoper zijn. De helft van de verkopen naar Duitsland vindt aan bedrijven plaats, de andere helft aan particulieren.

Inventarisaties vinden niet plaats. Verkopen van fietsen en reparaties aan particulieren vinden hoofdzakelijk contant plaats. Er zijn aparte kassen met kasregisters bij de twee werkplaatsen. Vanwege het vele kasverkeer heeft Jan-Willem enige jaren terug aandacht geschonken aan een strakke kasprocedure. Hij stort geregeld de kas af bij de bank zodat het kassaldo laag blijft en ziet erop toe dat de kasprocedure wordt nageleefd. Frits heeft niet zoveel met financiën.

Twee jaar geleden heeft de Belastingdienst een boekenonderzoek gehouden bij Fiets BV. Hieruit kwamen enkele btw-correcties inzake de leveringen aan Duitsland. Deze waren namelijk met 0% btw geleverd. De documentatie daaromtrent bleek onvoldoende. Dit heeft Jan-Willem als zeer onprettig ervaren. Verder voldeden de administratie en jaarcijfers aan de daaraan te stellen eisen.

Jan-Willem verzorgt zelf de administratie. De accountant stelt al jaren de jaarrekening samen van de fietsenhandel, zijn collega voert de salarisadministratie van Fiets BV. Vanwege zijn achtergrond verloopt het contact meestal via Jan-Willem. Hij heeft aangegeven opnieuw te willen overleggen over de hoogte van de accountantskosten.

7.2 Planningsfase

In de planningsfase wordt aandacht besteed aan kennis van de klant, materialiteit, bepalen van de verwachtingen en het vooroverleg.

7.2.1 Kennis van de klant

Onderwerpen en vragen die van belang kunnen zijn worden verdeeld naar de verschillende stappen van het Geïntegreerd Denken. Hierbij worden ook de significante oordeelsvormingen van de klant betrokken. Veel van deze vragen kunnen door het jaar heen aan Fiets B.V. worden voorgelegd.

Ken de klant

- Wat is de strategie van de onderneming en de visie van Jan-Willem?
- Welke belangentegenstellingen kunnen de broers onderling hebben, onder meer met het oog op de aangekondigde terugtrekking uit de zaak door broer Frits?
- Wat is de gewenste waardering van het pand? En van de voorraad?
- Wat zijn de verwachtingen ten aanzien van incurante voorraden?
- Wat is een normale verhouding van tussen reparatie en verkoop fietsen?
- Wat is de omloopsnelheid van e-bikes?
- Wat is de bruto-winstmarge in de fietsenbranche?
- Welke fiscale risico's zijn hier te onderkennen?
- Is specifieke btw-regelgeving van toepassing en past de klant deze goed toe?
- Welke specifieke regelgeving moet worden gehanteerd betreffende de leveringen van e-bikes naar Duitsland en wat zijn de ontwikkelingen hierin?
- Wat is de kasprocedure en werkt deze?
- Zijn er grote wijzigingen geweest in de cao of bij het bedrijfstakpensioenfonds?
- Wat verwacht de klant van de accountant? En wat is de reden dat Jan-Willem opnieuw de hoogte van de accountantskosten wil bespreken?

Ken de omgeving

- Wat zijn de belangrijkste ontwikkelingen in de fietsenbranche?
- Wat zijn de belangrijkste verschaffers van het vreemd vermogen?
- Wat zijn uw belangrijkste afnemers van Fiets BV?
- Op welke punten is Fiets BV aan verbetering toe?
- Wie zijn de klanten voor nu en in de toekomst?
- Hoe is de economische activiteit in zowel het Oosten als Westen van het land?
- Wat voor personele gevolgen kan de terugtrekking van broer Frits hebben in de toekomst?

Ken de kansen

- Is sprake van specifieke wet- of regelgeving?
- Kunnen interne processen (administratieproces, inkoopproces, onderhoud e.d.) worden verbeterd?
- Wordt optimaal gebruikgemaakt van alle relaties binnen het netwerk van de onderneming, zoals leveranciers, banken en afnemers?
- Zijn de interne processen van Fiets BV erop gericht dat steeds de nieuwste fietsen worden verkocht?
- Heeft Fiets BV zicht op nieuwe trends op fietsgebied of op aanverwante markten?

Specifiek komt naar voren dat Jan-Willem opnieuw wil overleggen over de hoogte van de accountantskosten. Hieraan kan invulling worden geven door aan te geven dat bij het samenstellen van de opdracht werkzaamheden worden uitgevoerd die ook of zelfs beter tussentijds kunnen worden gedaan. Met het vertrek van broer Frits is Jan-Willem alleen verantwoordelijk voor de twee vestigingen. Hij kan dan wellicht minder aandacht besteden aan de financiële administratie of het opstellen van tussentijdse rapportages. Dit kan door werkzaamheden en bevindingen te verschuiven naar het moment dat deze ook actueel zijn voor Fiets BV.

7.2.2 Vaststellen of de administratie voldoet

Stel vervolgens vast dat een aantal aansluitingen is gemaakt om na te gaan of de administratie voldoet als basis voor de samenstellingsopdracht. Dit betreft bijvoorbeeld:

- beginbalans sluit aan met de definitieve jaarrekening van het voorgaande jaar;
- het grootboek sluit aan met de subadministratie(s);
- liquide middelen sluiten aan met het laatste bankafschrift.

Wordt de administratie bijgehouden door het accountantskantoor of zijn tussentijdse cijfers door de accountant opgesteld, dan zullen deze werkzaamheden reeds op dat moment zijn gedaan. Wanneer de klant dit zelf verzorgt, kan de accountant volstaan met het inzien van genoemde aansluitingen.

7.2.3. Materialiteit

De belangrijkste typologie van Fiets BV betreft handel. Daarnaast vindt dienstverlening plaats middels de reparatie van fietsen. De kwantitatieve materialiteit kan -afhankelijk van de cijfermatige uitwerking- worden bepaald aan de hand van een percentage van bijvoorbeeld de netto-omzet of resultaat voor

belastingen. Kwalitatieve aspecten die in deze casus spelen, betreffen het voornemen van Frits om zijn deel van Fiets BV te verkopen aan Jan-Willem. Andere kwalitatieve aspecten die zouden kunnen spelen, maar niet expliciet in de casus worden genoemd, zijn afhankelijk van het antwoord op de vraag of sprake is van veel schattingen in de jaarrekening en of sprake is van niet-zakelijke transacties tussen dga's en Fiets BV.

7.2.4 Vooroverleg

Afhankelijk van de antwoorden in de hiervoor genoemde stappen en overwegingen van de accountant wordt in deze casus een aantal risicoposten onderscheiden. Van de (waarschijnlijk materiële) posten zijn hieronder de overwegingen vastgelegd. Iedere professional kan hierbij andere afwegingen maken.

	Geen risico	Wel risico
Materiële vaste activa	Geen risico als het pand tegen kostprijs wordt gewaardeerd en afwaardering niet voor de hand ligt. Wel zullen in de toekomst verbouwing van het pand in het Oosten van het land moeten plaatsvinden hetgeen deze post dan wel (mogelijk) risicovol maakt.	
Voorraad	-	Dit is de basis van de activiteiten van de fietsenhandel. Ook is een deel van de voorraad (accu's van e-bikes) aan veroudering onderhevig en is er al enige jaren niet geïnventariseerd.
Liquide middelen	Geen risicopost omdat de maatregelen van Jan-Willem voldoende werken.	
Langlopende lening	Geen risicopost omdat hierop regulier wordt afgelost en geen bijzonderheden hebben plaatsgevonden afgelopen jaar. De langlopende lening kan bijvoorbeeld wel een risicopost worden op het moment dat deze afloopt of wordt uitgebreid.	
Garanties		Mogelijk is dit een risico omdat vooralsnog geen bedrag is genoemd in de casus en waarschijnlijk ook niet is opgenomen in de jaarrekening.
Bruto-winstmarge		Bruto-winstmarge omdat dit de basis is van de activiteiten van de fietsenhandel.
Personeelskosten	Geen risico omdat het accountantskantoor de salarisadministratie verzorgt en er geen mutaties zijn geweest in het boekjaar.	
Btw		Risico in verband met de verhouding 6%-21% , de leveringen aan Duitsland en uitkomsten boekenonderzoek. De klant verwacht dat btw correct is verwerkt.

Op basis hiervan kunnen voor de verschillende posten de uit te voeren werkzaamheden worden bepaald:

Materieel & risicopost

Voorraad, bruto-winstmarge en btw

Er worden uitgebreide(re) werkzaamheden uitgevoerd. Denk aan cijferanalyse, gegevensanalyse en het leggen van verbanden.

Materieel & geen risicopost

Materiële vaste activa, liquide middelen, langlopende lening en personeelskosten

Er kan worden volstaan met het nagaan of de toelichtingen in de jaarrekening voldoen.

Niet materieel & risicopost**Garanties**

In de casus wordt niet gesproken over een garantievoorziening en deze is dan ook waarschijnlijk niet opgenomen in de balans. Dit kan echter wel een risico vormen. De accountant kan navragen welke afspraken zijn gemaakt ten aanzien van de garanties.

Niet materieel & geen risicopost

Niet genoemd in casus, maar bijvoorbeeld overlopende activa/passiva

In dat geval worden geen werkzaamheden op deze posten uitgevoerd.

7.3 Uitvoeringsfase

Tijdens de uitvoeringsfase voert de accountant onder meer cijferanalyse uit en gaat na of de uitkomsten daarvan overeenstemmen met de verwachtingen. De accountant vraagt de klant naar achtergronden wanneer de voorlopige uitkomsten niet voldoende zijn. Hij legt de significante aangelegenheden vast. Op basis van de gegevens in de casus, de opgedane kennis van de klant en geformuleerde risico's kunnen de volgende werkzaamheden worden uitgevoerd. Ook hierbij heeft iedere accountant zijn eigen professionele oordeelsvorming.

	Geen risicopost	Risicopost
Materiële vaste activa	Er kan worden volstaan met het nagaan of aan de jaarrekeningvereisten is voldaan.	-
Voorraad	-	<ul style="list-style-type: none"> Bepaal of de omloopsnelheid voldoet aan de verwachting. Komt de opbouw van de voorraad overeen met de verwachtingen? Komt de samenstelling van de voorraad (fietsen/materiaal) overeen met de verwachtingen uit de branche? Is de incurante voorraad overeenkomstig voorgaande jaren en de verwachtingen uit de branche bepaald?
Liquide middelen	Er kan worden volstaan met het nagaan of aan de jaarrekeningvereisten is voldaan.	
Garanties		<ul style="list-style-type: none"> Komt de opbouw van de voorziening overeen met de verwachtingen uit de branche?
Langlopende lening	Er kan worden volstaan met het nagaan of aan de jaarrekeningvereisten is voldaan.	
Bruto-winstmarge		<ul style="list-style-type: none"> Komt de bruto-winstmarge overeen met de verwachtingen uit de branche, voorgaande jaren e.d.? Is de samenstelling van de omzet en inkoopwaarde overeenkomstig de verwachtingen? Marge per vestiging en per productgroep
Personeelskosten	Geen aanvullende werkzaamheden want de salarisadministratie wordt door het accountantskantoor zelf verzorgd.	-
Btw	-	<ul style="list-style-type: none"> Is de verhouding van de verschillende btw-percentages overeenkomstig de verwachtingen? Dient een suppletie btw te worden ingediend?

De andere posten in de jaarrekening zullen waarschijnlijk niet materieel zijn en ook geen risico vormen voor het beeld van de jaarrekening. Voor deze posten worden geen werkzaamheden uitgevoerd. In de planningsfase is namelijk al geconstateerd dat deze posten niet materieel en niet risicovol zijn.

8 CONCLUSIES & AANBEVELINGEN

Samenvattend kan een aantal aanbevelingen worden gedaan om het risicogericht samenstellen verder te implementeren. Belangrijkste conclusie is dat het risicogericht samenstellen zich in een ontwikkelfase bevindt. Voorts dient risicogericht samenstellen duidelijk onderscheidend te zijn van risicogericht controleren. Bij risicogericht samenstellen wordt uitgegaan van adequate basisgegevens. Indien deze niet compleet, niet nauwkeurig of anderszins onbevredigend zijn, wordt contact met het management opgenomen en worden indien nodig nadere werkstappen uitgevoerd. Hierbij is een professioneel kritische instelling van belang.

8.1 Doe zo veel als mogelijk tussentijds

Geconcludeerd kan worden dat een duidelijk onderscheid tussen de administratieve werkzaamheden en de werkzaamheden in het samenstelproces bijdraagt aan het meer risicogericht samenstellen.

De administratieve werkzaamheden kunnen beter door anderen worden uitgevoerd dan degenen die de jaarrekening samenstellen. Daarnaast kan een aantal werkzaamheden het beste tussentijds worden uitgevoerd op het moment dat deze voor de klant actueel zijn. Ook de regelgeving onderschrijft dit door de meer top-down benadering.

Kortweg kunnen de tussentijds uit te voeren werkzaamheden worden onderverdeeld in twee categorieën:

- werkzaamheden met betrekking tot (het op orde brengen van) de administratie (administratieve dienstverlening);
- kennis van de klant en zijn omgeving (voorbereiden samenstellingsopdracht).

Wordt dit niet gedaan of is onvoldoende kennis van de klant aanwezig, dan worden veelal te veel en niet gerichte samenstellingswerkzaamheden uitgevoerd of uitgebreide specificaties (dan wel boekingen en berekeningen) gemaakt voor posten die geen risico vormen. Dit zijn administratieve werkzaamheden die beter tussentijds hadden kunnen worden uitgevoerd.

8.2 Verzamel meer kennis van de klant

Kennis van de klant en zijn omgeving zijn essentieel om de risico's - voor zover relevant voor het samenstellen - goed te kunnen inschatten en daarmee de uit te voeren samenstellingswerkzaamheden. Het geïntegreerd denken kan een goed hulpmiddel zijn om deze kennis in kaart te brengen. Hierin zijn algemene vragen opgenomen die door het jaar heen, maar ook in de planningsfase van de samenstellingsopdracht, kunnen worden behandeld. Onderdeel van deze kennis van de klant betreft ook de verspreidingskring van de samenstellingsverklaring.

8.3 Besteed aandacht aan de planningsfase

Aandacht voor de planningsfase is essentieel om het risicogericht samenstellen toe te passen. Naast kennis van de klant zijn ook de verwachtingen van de stakeholders van belang. In de planningsfase wordt aandacht besteed aan de materialiteit en de vraag of de administratie 'samenstellingswaardig' is. Door overleg met het team (inclusief de fiscalist) worden de risicoposten en uit te voeren werkzaamheden bepaald.

8.4 Formuleer vooraf de verwachtingen

Daarnaast is het vooraf bepalen van de verwachting -eventueel samen met de klant- essentieel om te komen tot een goede uitvoering van de opdracht. Door vooraf verwachtingen te formuleren wordt de foutgevoeligheid tijdens de uitvoering van de opdracht verlaagd. Er is immers al op een eerder moment nagedacht over de vraag waaraan een bepaald onderdeel moet voldoen.

8.5 Verricht gerichte werkzaamheden en doe niet teveel

Samenstellen houdt in het ondersteunen (op het gebied van administratieve verwerking en financiële verslaggeving) bij het opstellen van een financieel overzicht. De accountant gaat bij samenstellen uit van gegevens die de klant aanlevert tenzij deze niet compleet, niet nauwkeurig of anderszins onbevredigend

zijn. In die situatie doet de accountant navraag bij het management. Het gaat dus met name om de communicatie en niet om het opstellen van cijfermatige onderbouwingen (zie ook aanbeveling 8.7). De accountant zoekt echter naar een bepaalde mate van zekerheid, comfort om de samenstellingsverklaring af te geven. Vanuit die houding worden al snel meer werkzaamheden uitgevoerd dan strikt noodzakelijk.

Daarnaast is ook van belang dat het bewijs past bij het risico. Dat houdt in dat, als geen sprake is van een risico, ook geen of slechts zeer beperkte werkzaamheden moeten worden uitgevoerd. De A-teksten in de herziene Standaard kennen alleen toelichtingen op de regelgeving maar geen concrete voorbeelden. Uit het onderzoek blijkt dat wel behoefte is aan concrete handvatten rondom het risicogericht samenstellen.

Bij het samenstellen is een professioneel-kritische instelling essentieel. Het gaat om een vragende geest en het uitstellen van het oordeel. Als accountant is het nodig om voor de risicoposten steeds onderzoek te willen doen en niet te snel af te gaan op de informatie die de klant aanreikt.

8.6 Handel niet uit gewoonte

Het onderzoek geeft duidelijk aan dat vaak -uit gewoonte- dezelfde werkzaamheden worden uitgevoerd als voorgaande jaren. Echter om het risicogericht samenstellen verder te implementeren is het van belang dat de nadruk wordt gelegd op de risicoposten en dat andere werkzaamheden meer tussentijds worden uitgevoerd ofwel achterwege worden gelaten.

De meer top-down benadering in de herziene Standaard 4410 biedt mogelijkheden om, uitgaande van een complete saldibalans de nadruk te leggen op de risico's. Zoals ook in de toelichtende paragraaf bij de herziene Standaard 4410 is opgenomen, vallen de administratieve werkzaamheden duidelijk niet onder de samenstellingsopdracht.

8.7 Documenteer in plaats van kopieer

De regelgeving geeft aan dat documentatie van significante aangelegenheden dient plaats te vinden. Uit het onderzoek blijkt dat het vooral gaat om de conclusies met betrekking tot de uit te voeren werkzaamheden, in plaats van alleen kopieën en specificaties. De vorm, inhoud en omvang van de documentatie varieert per klant en naarmate de informatie belangrijker wordt.

8.8 Communiceer met de klant

In de herziene Standaard 4410 is een afzonderlijke paragraaf gewijd aan de communicatie met de klant over de belangrijke aangelegenheden. Maar ook in de planningsfase is aandacht voor het gesprek met de klant belangrijk, zodat duidelijk is welke ontwikkelingen spelen en hier de risico's uit kunnen worden herleid. Niet alleen communicatie met de klant is essentieel maar ook met de rest van het team. Feedback en reflectie op de kennis van de klant verbetert de kwaliteit van deze kennis en daarmee kan een betere inschatting worden gemaakt van de risico's en de specifiek uit te voeren werkzaamheden.

In de uitvoeringsfase kan worden geconcludeerd dat risico's veelal niet kunnen worden opgelost door het opstellen van een specificatie of het maken van een aansluiting. Het navragen bij de klant en de overige leden van het samenstelteam draagt bij aan een adequate onderbouwing. Ook uit tuchtrechtspraken blijkt duidelijk dat het doorvragen in geval van een anderszins onbevredigende uitkomst een essentieel onderdeel is van de samenstellingsopdracht.

8.9 Materialiteit en kernpunten in de samenstellingsverklaring

Tot slot wordt opgemerkt dat uit de interviews de wens naar voren komt de gehanteerde materialiteit en kernpunten te kunnen verwoorden in de samenstellingsverklaring. Meer klantgerichte communicatie van de accountant in de samenstellingsverklaring kan helpen. Maar ook meer eigentijds taalgebruik.

9 REFERENTIES

De hieronder opgenomen literatuur is onderverdeeld naar regelgeving, geraadpleegde websites en anderzijds de daarover geschreven artikelen.

Regelgeving

- Titel 9 Boek 2 BW;
- VGBA;
- Standaard 4410 versie 2009 & samenstellingsverklaring;
- Leidraad 14;
- Consultatie Standaard 4410 en de reacties daarop;
- Herzene Standaard 4410 & herziene samenstellingsverklaring;
- ISRS 4410 Compilation Standard inclusief documentatie besprekingen Task Force.

Geraadpleegde artikelen en literatuur (niet allemaal beschreven in het onderzoeksrapport)

- Anemaet, J. (2013). *Standaard 4410: Oud versus nieuw*. Verkregen via <https://myjour.com/a/novak/standaard-4410-oud-versus-nieuw>
- Bac, A. D. (2003). *Pocket handboek accountancy 2003*. Kluwer.
- Koning, T. (2013). *Handboek voor de accountant*. Cygnus Atratus.
- Kuijn, J. (2012). *Ieder vinkje een kopietje*. Verkregen via <http://bit.ly/LzZxOt>
- Kuijn, J. (2012). *Risicogericht samenstellen; niets doen tenzij...* Verkregen via <http://andag.community.liones.nl/Uploads/2012/9/Risicogericht-samenstellen-Artikel-John-Kuijn-AN1-2012.pdf>
- Maat, K., & Van der Velden, E. (2014). *Samenstellingsverklaring kan nóg duidelijker*. Verkregen via <http://ellyvandervelden.nl/wp/wp-content/uploads/2014/12/Samenstellingsverklaring-kan-nog-duidelijker.pdf>
- NEMACC (2013). *De netto-voordelen van integrated reporting voor het MKB*. Verkregen via <https://www.nba.nl/Documents/Mkb/NEMACC-Integrated-Reporting-voor-het-MKB-dec13.pdf>
- Pheijffer, M. (2012). *Samenstellen: controleren waar nodig en vertrouwen toevoegen*. Verkregen via <https://besloten.accountweb.nl/Accountant/Weblogs/Marcel+Pheijffer/Samenstellen+controleren+waar+nodig+en+vertrouwen+.aspx>
- Pool, M. (2012). *Efficiënt samenstellen zonder risico's*. Verkregen via <http://www.novigoaa.nl/uploads/pdf-documentatie/Samenstellen.pdf>
- Van Crooij., J. (2013). *De accountant op weg naar tweedelijnscontroller: Van samenstellen naar proces monitoren*. Verkregen via <https://myjour.com/a/novak/de-accountant-op-weg-naar-tweedelijnscontroller-van-samenstellen-naar-proces-monitoren>
- Van der Velden, E. (2013). *Planning bij samenstellen: minder werk?* Verkregen via <https://www.accountant.nl/magazines/accountant-december-2013/planning-bij-samenstellen-minder-werk/>
- Van der Velden, E. (2014). *Materialiteit en samenstellen*. Verkregen via <http://www.accountant.nl/Accountant/Nieuws/Materialiteit+en+samenstellen.aspx>
- Van der Velden, E. (2014). *Risicogericht samenstellen*. Verkregen via https://www.accountant.nl/globalassets/accountant.nl/blad/2014-nr.-12/acc_2014_1-2_materialiteit_en_samenstellen.pdf
- Van der Velden, E. & Maat, K. (2014). *Samenstellingsverklaring kan nóg duidelijker*. Verkregen via http://accountant-prod.macawhosting.net/globalassets/accountant.nl/blad/2014-nr1.-12/acc_2014_12_samenstellingsverklaring.pdf
- Van Kempen, A. (2012). *Wantrouwensman en COS 4410 (Samenstellen)*. Verkregen via <https://www.accountant.nl/opinie/2012/7/wantrouwensman-en-cos-4410-samenstellen/>
- Verdiesen, C. (2014). *Nogmaals samenstellen*. Verkregen via http://www.google.nl/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=7&cad=rja&uact=8&ved=0CDIQFjAG&url=http%3A%2F%2Fvereniging.novak.nl%2Fincludes%2Fdownload.asp%3FmediaId%3D381%26mD5%3DD7869DC4B8DD8B053F8C349013452929&ei=my0HVe_oCuSE7gbhzQE&usq=AFQjCNFe-6WYi_bxUH78vYNNsgZeardxyg&sig2=SOZD-EL0y1I8SuECqAKzZA
- Weerdenburg, J. (2014). *Jaarverslaggeving mkb bij dreigende discontinuïteit*. Verkregen via <https://www.accountant.nl/nieuws/2014/3/jaarverslaggeving-mkb-bij-dreigende-discontinuïteit/>

BIJLAGEN

Bijlage 1: Overzicht geïnterviewden

Kwalitatieve interviews gehouden met accountantskantoren, specialisten en andere stakeholders:

Accountantskantoren

Baker Tilly Berk
BonsenReuling
PwC
Mazars

Specialisten

NBA, afdeling Beroepsreglementering
Cygnus Atratus
Think Vision
Zelfstandig gevestigd accountant

Stakeholders

ABN-AMRO Bank
MKB-Nederland
Belastingdienst

Bijlage 2: Vergelijking herziene samenstellingsverklaring met versie 2009

De tekst van de samenstellingsverklaringen behorende bij respectievelijk de herziene Standaard 4410 en Standaard 4410 versie 2009.

Herziene Samenstellingsverklaring

Samenstellingsverklaring van de accountant

Aan: opdrachtgever

De jaarrekening van (naam entiteit) is door ons samengesteld op basis van de van u gekregen informatie. De jaarrekening bestaat uit de balans per 31 december 201X en de winst-en-verliesrekening over 201X met de daarbij horende toelichting. In deze toelichting is onder andere een overzicht van de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving opgenomen.

Deze samenstellingsopdracht is door ons uitgevoerd volgens Nederlands recht, waaronder de voor accountants geldende Standaard 4410, "Samenstellingsopdrachten". Op grond van deze standaard wordt van ons verwacht dat wij u ondersteunen bij het opstellen en presenteren van de jaarrekening in overeenstemming met Titel 9 Boek 2 van het Nederlandse Burgerlijk Wetboek (BW). Wij hebben daarbij onze deskundigheid op het gebied van administratieve verwerking en financiële verslaggeving toegepast.

Bij een samenstellingsopdracht bent u er verantwoordelijk voor dat de informatie klopt en dat u ons alle relevante informatie aanlevert. Wij hebben onze werkzaamheden, in overeenstemming met de daarvoor geldende regelgeving, dan ook uitgevoerd vanuit de veronderstelling dat u aan deze verantwoordelijkheid heeft voldaan. Als slotstuk van onze werkzaamheden hebben wij door het lezen van de jaarrekening globaal nagegaan dat het beeld van de jaarrekening overeenkwam met onze kennis van (naam entiteit). <<Wij hebben geen controle- of beoordelingswerkzaamheden uitgevoerd die ons in staat stellen om een oordeel te geven of een conclusie te trekken met betrekking tot de getrouwheid van de jaarrekening.>>

Bij het uitvoeren van deze opdracht hebben wij ons gehouden aan de voor ons geldende relevante ethische voorschriften in de Verordening Gedrags- en Beroepsregels Accountants (VGBA). U en andere gebruikers van deze jaarrekening mogen er dan ook vanuit gaan dat wij de opdracht professioneel, vakbekwaam en zorgvuldig, integer en objectief hebben uitgevoerd en dat wij vertrouwelijk omgaan met de door u verstrekte gegevens. <<Voor een nadere toelichting op aard en reikwijdte van een samenstellingsopdracht en de VGBA verwijzen wij u naar www.nba.nl/uitleg-samenstellingsverklaring.>>

Plaats en datum
Naam accountant
Naam accountantspraktijk

Samenstellingsverklaring versie 2009

Samenstellingsverklaring

Aan: de algemene vergadering en de directie van naam B.V.

Opdracht

Conform uw opdracht hebben wij de jaarrekening 201X van (naam entiteit) te (statutaire vestigingsplaats) bestaande uit de balans per 31 december 201X en de winst- en verliesrekening over 201X met de toelichting samengesteld.

Verantwoordelijkheid van het bestuur

Kenmerkend voor een samenstellingsopdracht is, dat wij ons baseren op de door het bestuur van de entiteit verstrekte gegevens. De verantwoordelijkheid voor de juistheid en de volledigheid van die gegevens en voor de daarop gebaseerde jaarrekening berust bij het bestuur van de entiteit.

Verantwoordelijkheid van de accountant

Het is onze verantwoordelijkheid als accountant om de door u verstrekte opdracht uit te voeren in overeenstemming met Nederlands recht, waaronder de voor accountants geldende gedrags- en beroepsregels.

In overeenstemming met de voor het accountantsberoep geldende standaard voor samenstellingsopdrachten, bestonden onze werkzaamheden in hoofdzaak uit het verzamelen, het verwerken, het rubriceren en het samenvatten van financiële gegevens. Daarnaast hebben wij de aanvaardbaarheid van de bij het samenstellen van de jaarrekening toegepaste grondslagen op basis van de door de onderneming verstrekte gegevens geëvalueerd. De aard van onze werkzaamheden is zodanig dat wij geen zekerheid omtrent de getrouwheid van de jaarrekening kunnen verstrekken.

Bevestiging

Op basis van de ons verstrekte gegevens hebben wij de jaarrekening samengesteld onder toepassing van de grondslagen voor financiële verslaggeving zoals opgenomen in titel 9 Boek 2 van het in Nederland geldende Burgerlijk Wetboek (BW).

Plaats en datum
Naam accountant
Naam accountantspraktijk

Bijlage 3: Gebruikte tuchtrechtspraken

2014

Datum	Zaaknummer	Fase?	Aard werkzaamheden en klacht	Maatregel	Relevantie onderzoek?
15-12-2014	14/1965 Wtra AK		Schending VGC: partij gekozen in ruzie tussen erfgenamen.	Berisping	Nee
15-12-2014	14/822 Wtra AK	Uitvoering	Geen melding ongebruikelijke transactie op tijd gedaan en geen vastleggingen over afweging.	Berisping	Ja
24-11-2014	14/1964 Wtra AK		Schending VGC; rancuneuze accountant geeft stukken niet af.	Tijdelijke doorhaling	Nee
21-11-2014	14/337 Wtra AK	Uitvoering	Lening u/g lijkt op fraude. Samensteller had door moeten vragen.	Waarschuwing	Ja
30-10-2014	14/731 Wtra AK		Wagenpark verkeer gerubriceerd.	Geen	Nee
30-10-2014	14/517 Wtra AK	Uitvoering	Fout bij samenstellen in de posten 'te vorderen btw' die al lang was terugbetaald door fiscus.	Waarschuwing	Ja
24-10-2014	14/730 Wtra AK		Klacht gaat niet over samenstellen, maar over aanvullende adviesopdracht bij overname	Geen	Nee
15-09-2014	13/2341 Wtra AK		Aanleveren jaarrekening inclusief invoeren patiënten aantallen; subsidiefraude.	Geen	Nee
15-09-2014	13/1326 en 13/1327 Wtra AK		Onzekerheid continuïteit niet opgenomen in de jaarrekening.	Geen	Nee
15-09-2014	14/89 Wtra AK		Fiscalist heeft stekken laten vallen binnen het kantoor, hetgeen nadelig is in het kader van een nalatenschap. AA stelde jaarrekening samen.	Geen	Nee
08-08-2014	13/2907 Wtra AK		Klacht gaat niet over samenstellen; bedreiging objectiviteit laten bestaan.	Geen	Nee
25-07-2014	13/2906 Wtra AK		Samenstellingsverklaring bij ontbrekende kasadministratie en geen melding Ongebruikelijke Transactie.	Geen	Nee
14-07-2014	13/2508 Wtra AK		Stelsel kwaliteitszorg niet in orde.	Berisping	Nee
04-07-2014	13/2281 Wtra AK		Niet gewezen op aansluiting bij een bedrijfstakpensioenfonds.	Geen	Nee
23-06-2014	13/2328 Wtra AK		Stelsel kwaliteitszorg niet in orde.	Geen	Nee
02-06-2014	14/420 Wtra AK		Stelsel kwaliteitszorg niet in orde.	Doorhaling	Nee
02-06-2014	13/2921 Wtra AK		Schending VGBA; niet voldoende objectief bij brouille.	Waarschuwing	Nee.
12-05-2014	13/1942 AK Wtra		Naar aanleiding van gedoe met Belastingdienst over forse belastingschuld zou accountant de dga en aandeelhouders hebben moeten inlichten.	Ongegrond	Nee
07-04-2014	13/1881 Wtra AK	Uitvoering	Samenstellen en beoordelen. Te gemakkelijk een verstrekte lening als vordering opgenomen zonder bewijs van klant.	Berisping	JA
04-04-2014	AWB 12/857		Samenstelling cijfers en problematiek inzake waardering goodwill en inventaris.	Geen	Nee
14-03-2014	13/2415 Wtra AK		Samenstellen t/m 2005 en erna belastingaangifte inclusief fraude zonder inlichten FIU.	Nog niet	Nee
10-02-2014	AWB 12/247		In het kader van echtscheiding een samenstellingsopdracht. Volgens klager zou samensteller niet objectief zijn geweest nadat 1 partij andere accountant had genomen.	Geen	Nee
22-01-2014	13/1725 Wtra AK	Planning	Geen nadere informatie gevraagd over forse toename posten debiteuren en nog te factureren omzet.	Berisping	Ja
06-01-2014	13/1043 Wtra AK		Samenstellen en belastingaangifte. Bankrekening niet opgenomen in de ene administratie maar wel in de andere.	Geen	Nee

2013

Datum	Zaaknummer	Fase?	Aard werkzaamheden en klacht	Maatregel	Relevantie onderzoek?
20-12-2013	13/1566 Wtra AK		Overdracht administratie.	Geen	Nee
20-12-2013	13/1302 Wtra AK		Onder meer samenstellen in familiegroep; klacht gaat over schonen rekening courant (administratieve werkzaamheden).	Waarschuwing	Nee
19-12-2013	AWB 12/57	Uitvoering	Diversen waaronder te weinig info gevraagd bij samenstellen.	Berisping	Ja
9-12-2013	13/1057 Wtra AK		Informatie uit administratie verstrekken.	Geen	Nee
1-11-2013	13/471 Wtra AK		Werkzaamheden bij niet-betalende klant.	Geen	Nee
28-10-2013	12/179 en 13/180 Wtra AK	Planning	Activeren uren eigenaar zonder navraag.	Waarschuwing	Ja
14-10-2013	13/945 Wtra AK		Geschil over nota accountant.	Geen	Nee
11-10-2013	13/511 Wtra AK		Samenstellen was wettelijk niet verplicht.	Nee	Nee
16-9-2013	12/2539 Wtra AK		Verschil inzicht fiscaal ten behoeve van onderhanden werken.	Geen	Nee
9-9-2013	AWB 11/237	Uitvoering	Informatie niet voldoende geverifieerd.	Berisping	Ja
9-9-2013	12/1922 Wtra AK		Samengesteld met eigen belang.	Doorhaling	Nee
6-9-2013	12/2540 Wtra AK		Urenspecificatie.	Geen	Nee
6-9-2013	12/2439 Wtra AK		Kosten accountant aan andere entiteit in het kader van faillissement.	Geen	Nee
26-8-2013	13/91 Wtra AK		In verband met overname werkzaamheden; onderbouwing lening u/g binnen groep.	Geen	Nee
24-5-2013	12/2053 Wtra AK		Zorgplicht zou onvoldoende zijn aan weduwe.	Geen	Nee
19-3-2013	12/132 en 12/133 Wtra AK		Fouten in verslaggeving en declaraties erg laat ingediend.	Geen	Nee
19-3-2013	12/932 en 12/935 Wtra AK	Uitvoering	Erkend : diverse fouten die niet materieel zijn.	Waarschuwing	Ja
18-3-2013	AWB 09/1113		Transactie zou niet verwerkt hebben mogen worden.	Geen	Nee
7-3-2013	AWB 11/637		Slecht werk voorganger brengt nieuwe samensteller in rekening.	Geen	Nee
5-3-2013	AWB 10/651		Onmin over niet betaalde nota's accountant.	Geen	Nee
5-3-2013	AWB 11/132		Samenstelling en controle. Klagers komen niet.	Geen	Nee
8-2-2013	12/1168 en 12/1169 Wtra AK	Uitvoering	Tijdens samenstelling btw-fraude niet gemeld (onder Wwft) aan FIU Nederland.	Berisping	Ja
5-2-2013	AWB 10/619	Uitvoering	Samenstellen openingsbalans met bijzondere post.	Berisping	Ja

2012

Datum	Zaaknummer	Fase?	Aard werkzaamheden en klacht	Maatregel	Relevantie onderzoek?
17-12-2012	12/669 Wtra AK		Aangifte IB, niet gewezen op fiscale gevolgen.	Waarschuwing	Nee
14-12-2012	12/486 Wtra AK		Mogelijk gewijzigde bestendige gedragslijn.	Geen	Nee
18-10-2012	AWB 10/428	Planning	Onvolledige omzetverantwoording door gebrekkige kasadministratie.	Berisping	Ja
3-10-2012	AWB 10/301		Concept jaarrekening nog niet van samenstellingsverklaring voorzien (continuïteit).	Geen	Nee
2-1-2012	AWB 10/1326		Voldoende doorgevraagd inzake management-fee in jaarrekening.	Geen	Nee
27-9-2012	AWB 10/806 en 10/849		Claim terecht niet opgenomen.	Geen	Nee
17-9-2012	12/37 Wtra AK	Uitvoering	Grove aanpassingen zelfstandig gedaan onder andere bij samenstellen.	Doorhaling	Ja
27-7-2012	12/412 Wtra AK		Klacht gaat over fraude en bedreiging: schending VGBA.	Waarschuwing	Nee
13-7-2012	11/2262 Wtra AK	Planning	Inventaris en goodwill niet goed gewaardeerd.	Waarschuwing	Ja
18-6-2012	11/2440 Wtra AK		2x jaarrekening met conflict van samenstellingsverklaring voorzien door assistent; probleem kwaliteitszorg.	Waarschuwing	Nee
17-4-2012	AWB 10/259		Beëindiging opdracht zonder bericht vooraf.	Schriftelijke waarschuwing	Nee
16-4-2012	11/2251 Wtra AK		Voorziening dubieuze debiteuren terecht opgenomen.	Geen	Nee
27-3-2012	AWB 10/115		Geschil over management-fee 2 directeuren.	Geen	Nee
23-3-2012	11/1189 Wtra AK		Intern conflict en kwaliteitszorg.	Ongegrond	Nee
23-3-2012	11/2092 Wtra AK		Kwaliteitszorg.	Tijdelijke doorhaling	Nee
23-3-2012	11/1594 Wtra AK		Geschil over nota's.	Geen	Nee
5-3-2012	11/1986 Wtra AK		Hoogte accountantskosten; afspraken meerwerk deugdelijk vastleggen.	Geen	Nee
10-2-2012	11/1047 Wtra AK		Rubricering rekening-courantverhoudingen dga's niet juist om bank te misleiden: schending integriteit.	Tijdelijke doorhaling	Nee
9-1-2012	11/982 Wtra AK		Bedrijfsscheiding opdrachtbevestiging samenstellen.	Geen	Nee

Bijlage 4: Vragenlijst interview

Accountantskantoren en specialisten

Algemeen

1. Omvang kantoor qua personeelsleden (mkb/aantal locaties)?
2. Met welke software wordt gewerkt bij het samenstelproces?
3. Sinds wanneer is meer risicogericht samenstellen ingevoerd binnen uw organisatie?
4. Wat voor type klanten heeft het kantoor (branche, omvang) in relatie tot het risicogericht samenstellen?
5. In welke mate wordt het administratieve proces door uw kantoor uitgevoerd?
6. Wat doet uw kantoor om collega's te trainen in kennis en vaardigheden van Standaard 4410?

Regelgeving

7. Wat is volgens u het belangrijkste verschil tussen de huidige en herziene Standaard 4410?

Risicogericht samenstellen

8. Kunt u kort aangeven wat bij uw kantoor onderscheidend is bij het risicogericht samenstellen?
9. Wilt u per onderdeel (van de bijlage) aangeven wat te veel, te weinig of precies goed is?
10. Stel de post voorraad is een (hoog)risicopost, welke werkzaamheden voert u uit?

Samenstellingsverklaring

11. Vindt u het met betrekking tot de samenstellingsverklaring gewenst -zoals bij de nieuwe controleverklaring- kernpunten en materialiteit op te nemen?

ICT

12. Wat is naar uw mening de impact van ICT op het risicogericht samenstellen?
13. En wat is nodig qua ICT om het risicogericht samenstellen goed te kunnen implementeren?

Uitkomsten peer review binnen kantoor/NBA

14. Wordt binnen het kantoor peer review uitgevoerd?
15. Zo ja, wordt hierbij ook aandacht besteed aan het risicogericht samenstellen en wat zijn de uitkomsten hiervan?

Vragenlijst stakeholders

Algemeen

1. Hoe vaak komt u in aanraking met mkb-jaarrekeningen?
2. Zijn deze jaarrekeningen afkomstig van :
 - (middel)groot AA-/RA-kantoor?
 - klein AA-/RA-kantoor?
 - administratiekantoor?
3. Bent u bekend met samenstellingsverklaringen?

Risicogericht samenstellen

4. Wat is voor u het kenmerkende verschil tussen samenstellen, beoordelen en controleren?
5. Is samenstellen in uw ogen een alternatief voor beoordelen en/of controle?
6. Wat is in uw ogen het verschil tussen de kwaliteit van een AA/RA enerzijds en een administratiekantoor anderzijds?
7. Welke werkzaamheden verwacht u op basis van uw kennis van de accountancybranche (samenstellingsopdrachten)?
8. Heeft u een specifieke informatiebehoefte die niet in de samenstellingsverklaring tot uiting komt?
9. Is het gewenst in de samenstellingsverklaring de door de accountant gesignaleerde risico's op te nemen, de door hem ter zake verrichte werkzaamheden te vermelden, alsmede eventuele bevindingen? Ook kan gedacht worden aan het vermelden van de bedrag waaronder afwijkingen niet worden verwerkt (materialiteit).
10. Wat kan in uw ogen worden verbeterd in het samenstelproces?

Bijlage 5: Werkstappen best practice samenstellingsopdracht

In onderstaande werkstappen zijn in de 1^e kolom de op basis van de principle based regelgeving de benodigde werkstappen opgenomen. In de 2^e kolom zijn daar ten behoeve van de interviews een aantal werkstappen aan toegevoegd. In de 3^e kolom zijn de aanvullingen op basis van de uitkomsten van het onderzoek verwerkt. Het totaal aan werkstappen van de 3 kolommen betreft de uit te voeren werkzaamheden. Hierbij is geen rekening gehouden met klantspecifieke werkstappen en te hanteren verwachtingen, omdat deze klantspecifiek moeten worden geformuleerd onder meer op basis van kennis van de klant en de risicoposten.

Werkstappen op basis van herziene Standaard 4410	Nadere invulling gehanteerd bij gehouden interviews	Nadere invulling op basis van literatuuronderzoek, tuchtrechtuitspraken en interviews
<p>Algemeen 1.1 Doelstelling (4410.16) Het management te ondersteunen bij het opstellen en presenteren van historische financiële informatie in overeenstemming met het toepasselijke verslaggevingsstelsel.</p>	<p>Samenstellen onderscheidt zich van administratieve dienstverlening. Op basis van risico's en materialiteit worden de samenstellingswerkzaamheden uitgevoerd. Aandacht wordt gegeven aan posten en processen die ertoe doen.</p>	<p>-</p>
<p>1.2 Ethische voorschriften (4410.21) De fundamentele beginselen zijn: professionaliteit, integriteit, objectiviteit, vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, alsmede vertrouwelijkheid.</p>	<p>De werkzaamheden worden verricht met professionele deskundigheid en zorgvuldigheid. Met betrekking tot de deskundigheid is kennis van financiële verslaggeving en administratieve verwerking relevant.</p>	<p>-</p>
<p>1.3 Professionele oordeelsvorming (4410.22) De accountant dient professionele oordeelsvorming toe te passen bij de uitvoering van de samenstellingsopdracht.</p>	<p>-</p>	<p>-</p>
<p>1.4 Kwaliteitsbeheersing (4410.23) De opdracht dient te worden uitgevoerd in overeenstemming met het stelsel van kwaliteitsbeheersing van het kantoor:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Procedure met betrekking tot de aanvaarding en continuering van de opdracht; • Het team beschikt over de passende competentie en kwaliteiten; • Naleving van relevante ethische voorschriften; • Aansturing, toezicht en uitvoering van de opdracht overeenkomstig standaarden en wet- en regelgeving; • Adequate documentatie. 	<p>-</p>	<p>Kwaliteitsbeheersing</p> <ul style="list-style-type: none"> • Hanteer een professioneel kritische instelling; • Het is van belang dat de nadruk wordt gelegd op de risicoposten en dat andere werkzaamheden tussentijds worden uitgevoerd of achterwege worden gelaten.
<p>2 Aanvaarding en continuering van de opdracht (4410.24-26)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Aandacht voor de gebruikerskring van de samenstellingsopdracht; • Naleving van de betreffende kantoorinstructies, ten minste omvattend het in de standaard gestelde; • De overeengekomen opdrachtvoorwaarden dienen in een opdrachtbevestiging te worden vastgelegd; • Voor doorlopende opdrachten dient bezien te worden of er redenen zijn de opdrachtvoorwaarden te herzien. 	<p>-</p>	<p>-</p>

Werkstappen op basis van herziene Standaard 4410	Nadere invulling gehanteerd bij gehouden interviews	Nadere invulling op basis van literatuuronderzoek, tuchtrechtspraken en interviews
<p>3 Communicatie (4410.27) De accountant dient tijdig aangelegenheden betreffende de samenstellingsopdracht te communiceren met het management.</p>	-	<p>Communicatie Communiceer ook de verwachtingen van de klant en andere stakeholders. Dit betreft zowel de jaarrekening als de bevindingen uit de kennis van de klant.</p>
<p>4 Planning (4410.28) Hiertoe dient voldoende inzicht te worden verkregen in:</p> <ul style="list-style-type: none"> • De activiteiten van de cliënt, inclusief het administratieve systeem/vastleggingen; • Het toepasselijke verslaggevingsstelsel, rekening houdend met de sector; • Kennis die is opgedaan bij eerdere of andere opdrachten voor de cliënt. 	<p>Planning</p> <ul style="list-style-type: none"> • Risico-inschattingswerkzaamheden leiden tot specifieke aandachtspunten bij het samenstellen ten einde een afwijking van materieel belang te identificeren. • Afwijkingen, inclusief weglatingen, worden geacht van materieel belang te zijn indien hiervan, afzonderlijk of gezamenlijk, redelijkerwijs zou kunnen worden verwacht dat zij invloed hebben op de economische beslissingen van gebruikers van de informatie. De materialiteit dient voor de financiële overzichten als geheel bepaald te worden. De oordeelsvorming wordt bepaald door de omvang of de aard van een afwijking, of door een combinatie van beide. • Voor het juist toepassen, dienen vooraf verwachtingen ten aanzien van de aangeleverde informatie te worden bepaald. 	<p>Planning</p> <ul style="list-style-type: none"> • Uitgebreide kennis van de klant, zijn omgeving, kansen en risico's inclusief de impact ervan. Ga hierbij uit van alle aspecten die waarde toevoegen aan de onderneming omdat deze ook hun weerslag kunnen hebben in de jaarrekening; • Vaststellen dat de administratie voldoet aan de daaraan te stellen eisen; • Vooroverleg met het samenstellingsteam (inclusief de fiscalist) op de opdracht, zodat door reflectie en feedback een betere onderbouwing van de risicoposten wordt gecreëerd; • Bepalen van de uit te voeren werkzaamheden en de te hanteren verwachtingen op basis van de kennis van de klant en zijn omgeving.
<p>5 Uitvoering (4410.29-30 en 32-36)</p> <ul style="list-style-type: none"> • De accountant maakt gebruik van vastleggingen, documenten, uitleg en overige informatie inclusief significante oordeelsvormingen van het management (4410.29); • Als de accountant in de loop van het samenstellen ondersteuning van significante oordeelsvormingen heeft geboden, dient hij deze te bespreken met het management (4410.30) • Indien blijkt dat vastleggingen, documenten, uitleg of overige informatie, inclusief oordeelsvormingen, verschaft door het management, niet compleet, niet nauwkeurig of anderszins onbevredigend zijn, waaronder het vermoeden ontstaat van fraude of niet-naleven van wet- en regelgeving, dient aanvullende of gecorrigeerde informatie verschaft te worden (4410.32); • Indien de accountant niet in staat is om de opdracht te voltooien, dient hij de opdracht terug te geven (4410.33, 35 en 36); • Indien de accountant zich er tijdens de opdracht bewust van wordt dat: <ul style="list-style-type: none"> - de samengestelde jaarrekening niet op adequate wijze het 	<p>Uitvoering</p> <ul style="list-style-type: none"> • Stel de aansluiting vast van de beginbalans met de voorafgaande eindbalans; • Toets de aanvaardbaarheid van de waarderingsgrondslagen en de presentatie van vermogen en resultaat; • Beoordeel gebeurtenissen na balansdatum; • Indien sprake is van onzekerheden met betrekking tot de continuïteit kan de accountant een meer passende presentatie of toelichting voorstellen, om te voorkomen dat de informatie misleidend is. • Specifieke aandachtspunten, gebaseerd op risico en materialiteit: <ul style="list-style-type: none"> • vraag naar inlichtingen van het management; • stel essentiële verbanden vast; • voer cijferanalyse uit. 	<p>Uitvoering</p> <ul style="list-style-type: none"> • Nagaan of de van de klant ontvangen gegevens in overeenstemming zijn met de verwachtingen van de accountant zoals deze zijn geformuleerd op basis van kennis van de onderneming en zijn omgeving waaronder de branche. Ook kan data-analyse worden ingezet om de cijferanalyse op efficiënte wijze uit te voeren; • Stem het bewijs af op het risico; • Van alle materiële posten zal moeten worden vastgesteld dat de jaarrekening voldoet aan de van toepassing zijnde regelgeving.

Werkstappen op basis van herziene Standaard 4410	Nadere invulling gehanteerd bij gehouden interviews	Nadere invulling op basis van literatuuronderzoek, tuchtrechtspraken en interviews
<p>van toepassing zijnde stelsel beschrijft,</p> <ul style="list-style-type: none"> - aanpassingen vereist zijn zodat de informatie geen afwijking van materieel belang bevat of dat - de informatie op andere wijze misleidend is -waaronder vermoede fraude- <p>dient de accountant geschikte aanpassingen aan te brengen (4410.34).</p>		
<p>6 Evaluatie en rapportage (4410.31 en 37)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Lees de samengestelde informatie in het licht van de activiteiten van de cliënt en het verslaggevingsstelsel; • Een erkenning dient verkregen te worden van het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen dat het de verantwoordelijkheid heeft genomen voor de definitieve versie van de samengestelde informatie; • Afgifte van de samenstellingsverklaring. 		-
<p>7 Documentatie (4410.38)</p> <p>Neem op in de documentatie:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Significante aangelegenheden en hoe hiermee is omgegaan; • Aansluiting van de samengestelde informatie op de onderliggende vastleggingen, documenten, uitleg en overige informatie verkregen van management; • Een kopie van de definitieve versie van de samengestelde informatie en de samenstellingsverklaring. 	-	<p>Documentatie</p> <p>Formuleer bondige conclusies en volsta niet alleen met het kopiëren van documenten en verwijzen naar een bijlage. Een goede conclusie moet zodanig zijn dat een bijlage niet meer nodig is.</p>
<p>8 Samenstellingsverklaring (4410.39-41)</p> <p>Het duidelijk communiceren van de aard van de samenstellingsverklaring en de rol en verantwoordelijkheden van de accountant.</p>		

Correspondentieadres
NEMACC, Kamer H 13-05
Postbus 1738, 3000 DR Rotterdam