

Dit document maakt gebruik van bladwijzers.

NBA-handreiking 1136

Standaard 4410 inzake samenstellingsopdrachten

Een praktische toelichting op Standaard 4410 en andere bij de samenstellingsopdracht behorende regelgeving

19 maart 2019

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants


NBA

NBA-handreiking 1136 Standaard 4410 inzake samenstellingsopdrachten

NBA-handreiking:	Standaard 4410 inzake samenstellingsopdrachten
Van toepassing op:	MKB-accountants en andere accountants die samenstellingsopdrachten uitvoeren.
Onderwerp:	Standaard 4410 inzake samenstellingsopdrachten
Oorspronkelijke datum:	16 juni 2016
Herziene Datum:	19 maart 2019
Status:	NBA-handreiking, geen dwingende bepalingen. Wanneer in de tekst het woord 'dient' of een synoniem daarvan wordt gebruikt, betreft het een verwijzing naar wettelijke of overige verplichtingen.
Relevante regelgeving:	<ul style="list-style-type: none">• Wwft;• VGBA;• NV NOCLAR;• Standaard 4410;• NVKS.

Standaard 4410 inzake samenstellingsopdrachten

Inhoudsopgave

Voorwoord	5
1 Wet- en regelgeving	6
1.1 Regelgeving samenstellingsopdrachten accountants	6
1.2 Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA)	6
1.3 Nadere voorschriften NOCLAR	7
1.4 Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS)	8
1.5 Overige relevante wet en regelgeving	8
2 Toepassingsgebied Standaard 4410	10
2.1 Waarom Standaard 4410?	10
2.2 Hoe kun je Standaard 4410 het beste lezen?	10
2.3 Wat is de samenstellingsopdracht?	10
2.4 Wanneer Standaard 4410 toepassen?	11
2.5 Afbakening administratieve dienstverlening en samenstellen	13
2.6 Fasen van de samenstellingsopdracht	14
3 Uitgangspunten en randvoorwaarden bij de opdracht	15
3.1 Inleiding	15
3.2 Inzicht in de standaard	15
3.3 Professionele oordeelsvorming	16
3.4 Significante aangelegenheden	16
3.5 Ethische voorschriften	17
3.6 Kwaliteitsbeheersing op het niveau van de opdracht	17
3.7 Belang en vorm van dossiervorming	17
4 Aanvaarding en continuering opdracht	18
4.1 Aanvaarding en continuering van een klant en opdracht	18
4.2 Identificatie en verificatie klant	20
4.3 Opdrachtvoorwaarden	20
4.4 Doorlopende samenstellingsopdrachten	20
5 Uitvoering: inzicht in de onderneming	22
5.1 Het inzicht van de accountant	22
5.2 Bedrijfsverkenning	23
6 Uitvoering: samenstellen	24
6.1 Samenstellen: uitgaan van de gegevens van de klant tenzij...	24
6.2 Ondersteuning bij schattingen of andere werkzaamheden	25
6.3 Doorlezen jaarrekening	25
6.4 Navraag bij twijfel aan door management verschaft informatie	26
6.5 Voorstel tot aanpassingen als samengestelde informatie niet toereikend is	28
6.6 Erkenning van het management	30
6.7 Communicatie	30

7 Uitvoering: Documentatie	31
7.1 Documentatievereisten in de regelgeving	31
7.2 Wat moet in het dossier worden opgenomen?	32
8 De samenstellingsverklaring	34
8.1 Inhoud samenstellingsverklaring	34
8.2 Dateren van de samenstellingsverklaring	36
Bijlage 1: Stroomschema toepassingsgebied Standaard 4410	37
Bijlage 2: Recapitulatie documentatievereisten	38
Bijlage 3: Toepassing documentatie bij een pensioen BV (micro-rechtspersoon)	43
Bijlage 4: Vraag en antwoord over Standaard 4410, de NVKS en de Nadere voorschriften NOCLAR	45
Bijlage 5: Handelen accountant bij niet-naleving cliënt: niet controle-opdracht	46

Voorwoord

Deze NBA-handreiking geeft een toelichting op Standaard 4410 zoals opgenomen in de NV COS vanaf 2018. Op 1 januari 2016 is een herziene Standaard 4410 van de NV COS inzake samenstellingsopdrachten ingegaan. In de tussentijd zijn enkele aanpassingen in de standaard aangebracht die betrekking hebben op een verduidelijking van het toepassingsbereik en het actualiseren van andere regelgeving. In de handreiking is verder rekening gehouden met de uitkomsten van een rapportage over 'Samenstellen en documentatie' van de tijdelijke commissie Standaard 4410 eind maart 2016.

Standaard 4410 is zelfstandig leesbaar. Dit houdt in dat deze standaard alle relevante regelgeving bevat voor de uitvoering van de opdracht en niet verwijst naar andere standaarden in de NV COS. Wel wordt verwezen naar de Verordening Gedrags- en Beroepsregels Accountants (de ethische regels hierna: VGBA), de Nadere voorschriften NOCLAR¹ en de Nadere Voorschriften Kwaliteitssystemen (NVKS). De Standaard bevat vereisten en toepassingsgerichte- en overige verklarende teksten in de zogenaamde A-paragrafen.

Kennis van Standaard 4410 inclusief de toepassingsgerichte- en overige verklarende teksten is nodig om de samenstellingsopdracht te kunnen uitvoeren. Standaard 4410 geeft aan dat iedere accountant die deze opdrachten uitvoert kennis moet hebben van de inhoud van deze standaard (Zie Par. 18, Standaard 4410). In de tekst zijn hierom verwijzingen opgenomen naar de desbetreffende paragrafen in de standaard.

Deze NBA-handreiking geeft een toelichting op Standaard 4410 en moet dan ook in samenhang worden gelezen. Ter verduidelijking van de toepassing van de standaard zijn voorbeelden en overwegingen opgenomen. De voorbeelden zijn gebaseerd op de geformuleerde situatie en kunnen in andere gevallen en afhankelijk van de professionele oordeelsvorming van de accountant anders zijn. De overwegingen zijn onderwerpen die gemakkelijk over het hoofd zouden kunnen worden gezien of suggesties om de accountant te helpen de standaard te implementeren.

In deze NBA-handreiking wordt gesproken over jaarrekening omdat dat de meest voorkomende toepassing is van Standaard 4410. In specifieke omstandigheden kan deze toepassing anders zijn. Daar waar gesproken wordt over klant wordt ook bedoeld de met governance belaste personen.

Het alleen kennis nemen van deze NBA-handreiking zonder de tekst van Standaard 4410 te raadplegen kan leiden tot een verkeerde interpretatie. Hetzelfde geldt voor de in deze NBA-handreiking genoemde regelgeving inzake de VGBA, Nadere voorschriften NOCLAR, NVKS en Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wwft).

¹ Nadere voorschriften handelwijze accountant bij niet-naleven van wet- en regelgeving door eigen organisatie of cliënt (Nadere voorschriften NOCLAR).

1 Wet- en regelgeving

In deze handreiking wordt naast uitleg over Standaard 4410 ook gerelateerde regelgeving betrokken, voor zover deze van invloed zijn op het samensteldossier. Dit betreft de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA), de Nadere voorschriften NOCLAR, de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS) en de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wwft). De verslaggevingsregels worden in deze handreiking kort benoemd maar niet verder uitgewerkt.

De samenstellingsopdracht is een aan assurance verwante opdracht. Dit houdt in dat geen zekerheid – assurance – wordt verstrekt. Wel zullen gebruikers toegevoegde waarde aan de betrokkenheid van de accountant ontlenden. Zij doen dit omdat zij weten dat de accountant voldoet aan ethische regels, deskundig is op het gebied van administratieve verwerking en financiële verslaggeving en zorgvuldig zijn opdrachten uitvoert. In dit hoofdstuk wordt eerst de structuur van de regelgeving voor accountants geschetst, waarna de voor de accountant relevante onderdelen worden uitgediept.

1.1 Regelgeving samenstellingsopdrachten accountants

Accountants in het MKB voeren vooral aan assurance verwante opdrachten en overige opdrachten uit. De regelgeving waar accountants mee te maken hebben, is hieronder opgenomen. In specifieke situaties kan uiteraard aanvullende regelgeving van toepassing zijn of andere regelgeving als richtinggevend worden gebruikt voor de uitvoering van de opdracht.

Onderwerp	Regelgevend kader
Ethische regelgeving	<ul style="list-style-type: none"> Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) Nadere voorschriften NOCLAR (NV NOCLAR)
Regelgeving voor de uitvoering van opdrachten	Nadere Voorschriften Controle- en overige standaarden (NV COS): <ul style="list-style-type: none"> Samenstellingsopdrachten (4410)
Regelgeving kwaliteitsbeheersing binnen het accountantskantoor	Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS)
Overige relevante wet en regelgeving	<ul style="list-style-type: none"> Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wwft) Titel 9 Burgerlijk wetboek boek 2 (BW2) Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving (RJ) Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving voor kleine rechtspersonen (RJK)

Voor de uitvoering van een samenstelopdracht is het niet nodig dat de accountant onafhankelijk is. De accountant hoeft in dat geval ook niet te voldoen aan de Verordening inzake Onafhankelijkheid (ViO). Wel kan het zo zijn dat de opdrachtgever vraagt de opdracht onafhankelijk uit te voeren of kan het nodig zijn om de onafhankelijkheid te bewaken als de accountantseenheid assurance-opdrachten uitvoert bij de klant.

Schaalbaar

De regelgeving is zodanig schaalbaar dat bij de toepassing rekening kan worden gehouden met de grootte en complexiteit van de opdracht, de behoeften van de klant en de aard en omvang van het kantoor. Een samenstellingsopdracht kan dus verschillend worden ingevuld, hetgeen zijn weerslag heeft op het samensteldossier. Denk bijvoorbeeld aan risicogericht samenstellen.

1.2 Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA)

Het onderscheidend kenmerk van het accountantsberoep is de verantwoordelijkheid te handelen in het algemeen belang. De accountant houdt zich daarom aan de volgende fundamentele beginselen uit de VGBA: professionaliteit, integriteit, objectiviteit, vakbekwaamheid en zorgvuldigheid en tenslotte vertrouwelijkheid. Bedreigingen van de fundamentele beginselen moeten door de accountant worden onderkend en hij moet maatregelen nemen zodat hij blijft voldoen aan de fundamentele beginselen. Als dit niet lukt, mag hij de opdracht niet uitvoeren. In de toelichting op de VGBA en NBA-handreiking 1130, *Voorbeelden toepassing VGBA* zijn voorbeelden opgenomen van het toepassen van de VGBA.

In het kort kunnen de fundamentele beginselen als volgt worden weergegeven:

Professionaliteit ('beroep niet in diskrediet brengen')

De accountant onthoudt zich van elk handelen of nalaten waarvan hij weet of behoort te weten dat dit het accountantsberoep in diskrediet brengt of kan brengen ('eer van de stand'). Daarmee dient hij zich te houden aan op hem van toepassing zijnde wet- en regelgeving.

Integriteit ('eerlijk en oprecht')

De accountant treedt eerlijk en oprecht op. Indien de accountant betrokken is bij of in verband wordt gebracht met niet-integer handelen van anderen, neemt hij een maatregel gericht op het beëindigen van dit handelen.

Objectiviteit ('geen ongepaste beïnvloeding')

De accountant laat zich bij zijn afwegingen niet ongepast beïnvloeden. Ter naleving van het fundamentele beginsel objectiviteit vermijdt de accountant iedere situatie die zijn professionele oordeelsvorming op een ongepaste wijze beïnvloedt. Ongepaste beïnvloeding kan bijvoorbeeld ontstaan door een vooroordeel, belangenverstrengeling of op andere wijze.

Vakbekwaamheid en zorgvuldigheid

De accountant houdt zijn vakbekwaamheid op het niveau dat is vereist om een professionele dienst op een adequate wijze te kunnen verlenen. De accountant past de bij een professionele dienst relevante wet- en regelgeving toe en voert een professionele dienst nauwgezet, grondig en tijdig uit.

Vertrouwelijkheid

De accountant die de beschikking krijgt over gegevens of inlichtingen waarvan hij het vertrouwelijke karakter kent of redelijkerwijs moet vermoeden, is verplicht tot geheimhouding van die gegevens of inlichtingen. De accountant gebruikt vertrouwelijke gegevens of inlichtingen niet voor eigen gewin of het gewin van een derde. Er zijn uitzonderingen op deze regel. Bijvoorbeeld in het geval de informatie moet worden verstrekt uit hoofde van de wet (bijvoorbeeld een melding Wwft) of als aan de accountant ontheffing van zijn geheimhouding is verleend.

1.3 Nadere voorschriften NOCLAR²

De Nadere voorschriften NOCLAR (hierna: NV NOCLAR) geven een nadere uitwerking van de fundamentele beginselen uit de VGBA. Hierin zijn stappen voorgeschreven voor een accountant die tijdens het verrichten van een professionele dienst zich bewust wordt van informatie die erop wijst dat bij zijn klant of binnen zijn eigen organisatie³ wet- en regelgeving niet wordt nageleefd, mogelijk niet wordt nageleefd of dreigt niet te worden nageleefd. Hij hoeft op voorhand dus niet actief na te gaan of de klant wet- en regelgeving wel naleeft. In Standaard 4410 is al geregeld hoe een accountant moet handelen als hij vermoedt dat wet- en regelgeving niet wordt nageleefd⁴. (Zie Par. 32 t/m 35, Standaard 4410). In de standaard zijn enkele toelichtende paragrafen in relatie tot de NV NOCLAR toegevoegd (Zie Par. A21a t/m A21e en Par. A41a, Standaard 4410).

De accountant komt niet alleen in actie bij zaken die van directe invloed zijn op in de jaarrekening opgenomen van materieel belang zijnde bedragen en toelichtingen. Het gaat ook om zaken die van fundamenteel belang kunnen zijn voor de operationele bedrijfsvoering⁵ van de klant, zoals het illegaal lozen van gif. Het gaat niet om persoonlijke misdragingen, tenzij deze verband houden met de zakelijke activiteiten van de entiteit.

² Nadere voorschriften handelswijze accountant bij niet-naleving wet- en regelgeving door eigen organisatie of cliënt (Nadere voorschriften NOCLAR).

³ Omdat Standaard 4410 is gericht op het ondersteunen van het management van een entiteit, wordt hierna alleen ingegaan op 'een klant'. De NV NOCLAR geldt ook bij de eigen organisatie van de accountant zoals het accountantskantoor waar hij werkt.

⁴ Het geïdentificeerde of vermoede niet-naleven van wet- en regelgeving uit Standaard 4410 omvat de situaties dat wet- en regelgeving niet wordt nageleefd of mogelijk niet wordt nageleefd uit NOCLAR. NOCLAR gaat daarnaast nog in op de situatie dat wet- en regelgeving dreigt niet te worden nageleefd.

⁵ NOCLAR onderscheidt de volgende drie elementen: i. de operationele aspecten; ii. de mogelijkheid om de activiteiten voort te zetten; of iii. het voorkomen van sancties van materieel belang.

De te volgen stappen in de NV NOCLAR zijn in bijlage 5 in een schema weergegeven.

Ondanks het volgen van deze stappen uit de NV NOCLAR, is het mogelijk dat een accountant tot de conclusie komt dat hij de naleving van de fundamentele beginselen, waaronder zijn integriteit of professionaliteit, niet kan waarborgen. Hij zal dan de professionele dienst beëindigen en zo nodig de relatie met de betreffende klant (zie artikel 21 en bijbehorende Toelichting VGBA). In [paragraaf 6.4.1](#), *Fraude of het niet-voldoen aan wet- en regelgeving* is een voorbeeld opgenomen.

1.4 Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS)

De Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS) bevatten regels voor het inrichten van een kwaliteitssysteem in een accountantskantoor⁶. Voorschriften voor kwaliteitssystemen zijn niet nieuw, maar zijn tot 2018 verspreid over meerdere regelingen⁷. De NVKS richten zich op de kwaliteitsborging van assurance- of aan assurance verwante opdrachten, de zogenaamde 'NVKS-opdrachten'. Voor assurance-opdrachten gelden aanvullende eisen, bijvoorbeeld over stemrechten en opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling. De NVKS hebben geen betrekking op de uitvoering van wettelijke controles.

Kleinere accountantskantoren kunnen een kwaliteitssysteem op maat inrichten. Hiermee wordt voorkomen dat kleinere accountantskantoren onevenredig worden belast. In de NVKS zijn criteria aangegeven voor een klein accountantskantoor: hier zijn maximaal twee eindverantwoordelijke accountants werkzaam⁸ zijn en daarnaast maximaal vijf andere personen betrokken zijn bij de opdrachttuitvoering of bedrijfsvoering. Voor deze kantoren zijn bepaalde eisen uit de NVKS niet van toepassing. In feite is een eindverantwoordelijke accountant bij een dergelijke accountantseenheid zelf de belangrijkste kwaliteitswaarborg, in combinatie met periodiek overleg met een accountant van buiten de accountantseenheid. Voor kleine kantoren die boven deze grenzen uitkomen, geldt dat bepaalde eisen niet of beperkt mogen worden toegepast als deze vanwege de aard en omvang van het kantoor niet relevant zijn. Voor uitleg wordt verwezen naar de Toelichting op artikel 27 van de NVKS en de NBA-handreiking 1140, *De NVKS in vraag en antwoord*.

De NVKS stellen eisen aan de samenwerking tussen accountants- en andere organisaties in het netwerk (bijvoorbeeld administratiekantoren). Voor uitleg wordt verwezen naar de Toelichting op artikel 8 van de NVKS en de NBA-handreiking 1140, *De NVKS in vraag en antwoord*.

Standaard 4410 en NVKS

In paragraaf 4, Standaard 4410 wordt expliciet de relatie met de NVKS gelegd. De NVKS behandelen de verantwoordelijkheid van het kantoor om een kwaliteitssysteem voor aan assurance verwante opdrachten op te zetten en te onderhouden. Doel van het kwaliteitssysteem is om een redelijke mate van zekerheid te geven dat personen betrokken bij de opdrachttuitvoering of bedrijfsvoering de van toepassing zijnde wet- en regelgeving naleven (Zie Par. A7, Standard 4410). In de standaard zijn bepalingen over kwaliteitsbeheersing op het niveau van afzonderlijke samenstellingsopdrachten opgenomen (Zie Par. 23, Standaard 4410).

1.5 Overige relevante wet en regelgeving

1.5.1 *Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wwft)*

De Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wwft) is vastgesteld door de Nederlandse wetgever en gebaseerd op Europese Witwasrichtlijnen. De wet is onder andere gericht op vrije beroepsbeoefenaren zoals belastingadviseurs, accountants en administratiekantoren. De Wwft kent twee hoofdverplichtingen: het instellen van een cliëntenonderzoek en de meldingsplicht. De Wwft is

⁶ De NVKS richten zich op een accountantseenheid waaronder een accountantskantoor. Voor de leesbaarheid wordt hier uitgegaan van een accountantskantoor.

⁷ De regels voor kwaliteitssystemen zijn niet nieuw. Deze zijn tot 1 januari 2018 opgenomen in de:

- Tijdelijke nadere voorschriften kwaliteitssystemen (Tijdelijke NVKS);
- Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (NVAK-ass.); en
- Nadere voorschriften ter zake van aan assurance-verwante opdrachten (NVAK-aav.).

⁸ Of één eindverantwoordelijke accountant en één eindverantwoordelijke professional.

principle based dat wil zeggen dat de wet aangeeft wat het cliëntenonderzoek dient op te leveren en laat het in beginsel aan de instellingen over om te bepalen hoe zij dit bereiken. Het cliëntenonderzoek dient risico georiënteerd te gebeuren. Voor meer informatie wordt verwezen naar NBA-handreiking 1124, *Richtsnoeren ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (WWFT) voor belastingadviseurs en accountants*.

1.5.2 Regels voor financiële verslaggeving (BW2, RJ)

Aangezien het in een samenstellingsopdracht gaat om de kwaliteit van verslaggeving is kennis van wetten en regels met betrekking tot verslaggeving essentieel. Het Nederlandse stelsel voor financiële verslaggeving is terug te vinden in Titel 9 Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek (BW) en nader uitgewerkt in de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving voor micro- en kleine rechtspersonen (RJ en RJk) die worden opgesteld door de Raad voor de Jaarverslaggeving. De verslaggevingsregels worden in deze handreiking niet verder uitgewerkt.

De NBA stelt modelrapporten beschikbaar die zijn te downloaden via op het besloten deel van de website (alleen toegankelijk voor leden van de NBA). De modelrapporten betreffen voorbeelden van inrichtings- en publicatiestukken van micro, kleine en middelgrote rechtspersonen die niet rapporteren onder IFRS.

Niet-rechtspersonen

Het Burgerlijk Wetboek geldt voor rechtspersonen zoals BV's en NV's. Niet-rechtspersonen zoals eenmanszaken, maatschappen, vennootschappen onder firma kunnen vrijwillig Titel 9 Boek 2 BW toepassen als stelsel van financiële verslaggeving in de eigen jaarrekening. Voor jaarrekeningposten die in een dergelijke situatie afwijken van Titel 9 Boek 2 BW (bijvoorbeeld geen aandelenkapitaal) gelden de algemene bepalingen van artikel 2:362 BW en de richtlijnen van de Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ-Richtlijnen).

Een adequate toelichting van de toegepaste grondslagen is in een dergelijke jaarrekening nodig, niet alleen op grond van de eisen van Titel 9 Boek 2 BW, maar ook voor posten die hiervan afwijken. In de samenstellingsverklaring kan dan worden verwezen naar Titel 9 Boek 2 BW (of naar een specifieke RJ-richtlijn voor de betreffende sector) als het stelsel van financiële verslaggeving dat is toegepast in de jaarrekening die door de accountant is samengesteld voor zijn klant.

2 Toepassingsgebied Standaard 4410

Paragraaf 1 tot en met 17 Standaard 4410

In dit hoofdstuk wordt het toepassingsgebied van Standaard 4410 aangegeven. Welke opdrachten en rapportages vallen verplicht onder deze Standaard, welke zijn optioneel en waar in het proces start de samenstellingsopdracht.

2.1 Waarom Standaard 4410?

Standaard 4410 is een hulpmiddel om samen met de klant een opdracht uit te voeren die bekend is in het maatschappelijk verkeer en waarbij ieders verantwoordelijkheden duidelijk zijn omschreven (opdrachtvoorwaarden). Bij overige opdrachten daarentegen zullen deze verantwoordelijkheden eerst nog moeten worden gedefinieerd en overeengekomen voordat met de opdracht kan worden begonnen.

De standaard geeft de accountant aan hoe hij invulling kan geven aan het fundamenteel beginsel 'Vakbekwaamheid en zorgvuldigheid' bij het uitvoeren van samenstellingsopdrachten met betrekking tot:

- de verantwoordelijkheden en daarmee uit te voeren werkzaamheden van de accountant;
- de vorm en inhoud van de samenstellingsverklaring.

Om deze redenen kan het verstandig zijn de Standaard 4410 ook vrijwillig toe te passen bij opdrachten waar er geen verplichting is de standaard toe te passen.

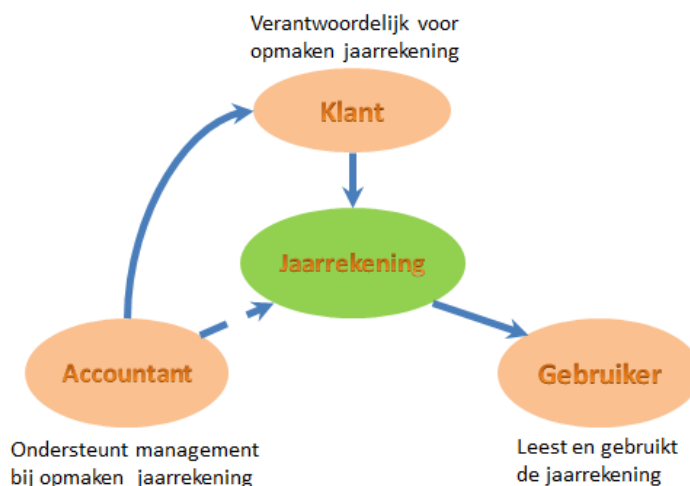
2.2 Hoe kun je Standaard 4410 het beste lezen?

De Standaard is ingedeeld volgens een vast stramien: na de inleiding, doelstelling en definities worden de vereisten in de verschillende fasen van de samenstellingsopdracht benoemd (vanaf Par. 18, Standaard 4410). Toegevoegd zijn afzonderlijke vereisten inzake professionele oordeelsvorming, kwaliteitsbeheersing op het niveau van de opdracht en communicatie met de klant.

De toepassingsgerichte en overige verklarende teksten - de A-paragrafen - verschaffen informatie over de wijze waarop een paragraaf moet worden geïnterpreteerd en toegepast. De cursief gedrukte teksten zijn onderdelen die in de Nederlandse Standaard zijn aangepast of toegevoegd.

2.3 Wat is de samenstellingsopdracht?

Bij een samenstellingsopdracht ondersteunt de accountant het management bij het opstellen en presenteren van een financieel overzicht (Zie Par. 16, Standaard 4410) vanwege zijn deskundigheid van administratieve verwerking en financiële verslaggeving. Communicatie is hierbij een belangrijke factor. Hierbij moet niet alleen gedacht worden aan datgene wat in de paragraaf 27, Standaard 4410 staat over communicatie maar zeker ook in het kader van het verkrijgen van overeenstemming over de opdrachtvoorwaarden en uit te voeren werkzaamheden. (Zie Par. 24, Standaard 4410)



Standaard 4410 definieert de samenstellingsopdracht (Zie Par. 17, Standaard 4410):

Samenstellingsopdracht - Een opdracht waarbij een accountant deskundigheid inzake **administratieve verwerking en financiële verslaggeving** toepast om:

- het management te **ondersteunen** bij het opstellen en presenteren van historische financiële informatie van een entiteit in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; en
- hierover te rapporteren zoals dat door Standaard 4410 wordt vereist. In Standaard 4410 worden in deze context de woorden 'samenstellen', 'het samenstellen' en 'samengesteld' gebruikt.

Een aantal woorden vallen op in deze definitie:

Deskundigheid inzake administratieve verwerking en financiële verslaggeving

De term administratieve verwerking is nieuw in de Standaard 4410 per 1 januari 2016, financiële verslaggeving stond ook in de versie van Standaard 4410 per 1 januari 2009. De termen zijn een vertaling van 'accounting' en 'financial reporting' in de internationale Standaard. Administratieve verwerking betekent dat de accountant zijn kennis van administratieve processen gebruikt bij het ondersteunen van de klant bij het opmaken van de jaarrekening. Administratieve verwerking betekent onder Standaard 4410 dus niet dat de accountant de administratie voert.

Ondersteunen

De accountant ondersteunt het management bij het opstellen van de jaarrekening. Het management blijft dan ook verantwoordelijk voor de rapportage en de gegevens waarop die rapportage is gebaseerd (Zie Par. 7, Standaard 4410). Bij het ondersteunen kan de accountant het management helpen en assisteren bij het opmaken van de jaarrekening op grond van zijn verslaggevingskennis maar hij kan het management ook helpen bij het maken van schattingen van de complexe(re) posten. De accountant geeft hierover uitleg aan het management zodat zij de jaarrekening en de specifieke post, schatting of presentatie begrijpen, het ermee eens zijn en de verantwoordelijk kunnen nemen voor de jaarrekening (Zie Par. A45, Standaard 4410). Zijn toegevoegde waarde is gelegen in zijn deskundigheid op het gebied van het administratieve proces en financiële verslaggeving waarbij de accountant uiteraard de gedrags- en beroepsregels naleeft (onder meer Par. 5, Standaard 4410).

2.4 Wanneer Standaard 4410 toepassen?

2.4.1 Verplichte toepassing 4410

De standaard is verplicht van toepassing op jaarrekeningen welke worden opgemaakt op grond van titel 9 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek en van (andere) financiële overzichten (Zie Par. 2 lid 1, Standaard 4410). Dit geldt zowel op hardcopy als digitale exemplaren. Toepassing van de standaard is niet verplicht als de financiële overzichten worden opgesteld als uitvloeisel van een opdracht waarbij primair andere deskundigheid dan de deskundigheid van de accountant op het gebied van administratieve verwerking en financiële verslaggeving wordt toegepast. Echter Standaard 4410 kan ook optioneel worden toegepast. Immers, vakbekwaam en zorgvuldig handelen is op alle opdrachten van toepassing. Standaard 4410 kan hierbij behulpzaam zijn (Zie [Par. 2.4.3](#)). In [bijlage 1](#) is schematisch het toepassingsbereik van Standaard 4410 weergegeven.

Een financieel overzicht is een op een jaarrekening lijkend overzicht en omvat gewoonlijk toelichtingen over de belangrijkste gehanteerde grondslagen, en overige toelichtingen. Enkel cijfermatige toelichtingen of een uitsplitsing van een jaarrekeningpost behoren niet tot de definitie van een financieel overzicht. (Zie Par. A3A, Standaard 4410)

Een aantal voorbeelden:

Voorbeelden van financiële overzichten

- een jaarrekening;
- het tussentijds overzicht met toelichtingen gebaseerd op het verslaggevingsstelsel van de jaarrekening;
- uitsluitend een balans of winst- en verliesrekening met toelichtingen;
- overzicht van de financiële baten en lasten met toelichtingen;
- overzicht van ontvangsten en uitgaven met toelichtingen;
- de jaarrekening met toelichtingen die is opgesteld volgens fiscale grondslagen.

Voorbeelden historische financiële informatie, niet zijnde een financieel overzicht

- balans en/of winst- en verliesrekening zonder toelichtingen;
- de uitdraai van een of meerdere grootboekrekeningen;
- een debiteurenoverzicht zonder toelichtingen;
- een saldbalans;
- het tussentijds overzicht dat qua opzet en inrichting duidelijk afwijkt van een jaarrekening;
- het kengetallenoverzicht dat gebaseerd is op de financiële administratie.

Jaarrekening micro-rechtspersonen

Voor jaarrekeningen van micro-rechtspersonen kan gebruik worden gemaakt van vrijstellingen⁹ waardoor specifieke toelichtingen in de jaarrekening achterwege kunnen blijven. Voor een jaarrekening die verplicht wordt opgemaakt op grond van titel 9 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek is Standaard 4410 van toepassing. Ook al voldoet een dergelijke jaarrekening mogelijk niet aan de kenmerken van een 'financieel overzicht'. In de standaard is hierover de volgende toelichting opgenomen (Zie Par. A3C van Standaard 4410):

De betrokkenheid van een accountant bij het opstellen van een jaarrekening van een organisatie die is onderworpen aan de vereisten van BW2 is van zodanig belang dat dit los van de vraag of een dergelijke jaarrekening aan alle vereisten van een financieel overzicht voldoet het toepassen van deze standaard rechtvaardigt.

2.4.2 Uitzondering op verplichte toepassing 4410

De standaard is niet van toepassing wanneer een accountant in het kader van zijn controle- of beoordelingsopdracht wordt gevraagd om een entiteit te ondersteunen bij het opstellen van historische financiële informatie. Dit geldt alleen wanneer de accountant deze werkzaamheden zelf uitvoert of laat uitvoeren door een accountant werkzaam bij het Nederlandse deel van het netwerk dat de controle- of beoordelingsopdracht uitvoert (Zie Par. 2A, Standaard 4410). In de standaard is hierover de volgende toelichting opgenomen: (Zie Par. A3D van Standaard 4410)

Het afgeven van een controle- of een beoordelingsverklaring en een samenstellingsverklaring door één kantoor of een ander onderdeel van het Nederlandse netwerk is maatschappelijk niet wenselijk en kan tot verwarring leiden. Bovendien worden de vereisten in het kader van de uitvoering van een samenstellingsopdracht inhoudelijk afgedekt door de standaarden voor controle- of beoordelingsopdrachten waardoor het verplicht toepassen van deze standaard maatschappelijk geen meerwaarde heeft.

Als sprake is van twee verschillende accountantskantoren met ieder een eigen opdracht, dan geldt deze uitzondering niet.

2.4.3 Vrijwillige toepassing 4410

Standaard 4410 kan ook vrijwillig –en zo nodig aangepast- worden toegepast op andere opdrachten (Zie Par. A3, Standaard 4410). De accountant kan dit onder andere doen als hij het risico loopt dat zijn betrokkenheid bij een rapportage verkeerd kan worden begrepen of onjuist wordt voorgesteld (Zie Par. A5, Standaard 4410). Bijvoorbeeld als (externe) potentiële geldschietters bij een rapportage voor een financieringsaanvraag door de zichtbare betrokkenheid van de accountant mogelijk veronderstellen dat een controle is uitgevoerd. Een samenstellingsverklaring maakt de verantwoordelijkheid en betrokkenheid van de accountant bij de rapportage duidelijk.

Standaard 4410 kan bijvoorbeeld ook vrijwillig worden toegepast bij toekomstgerichte financiële informatie (Zie Par. A3, Standaard 4410). Bij dit type opdrachten zijn de uitgangspunten voor de prognose essentieel. Voor zover de klant deze niet zelf aan draagt zal de accountant deze dan ook moeten afstemmen met de klant.

⁹ Op grond van artikel 395a van BW 2.

2.4.4 *Belastingaangifte*

De fiscale aangifte valt niet onder Standaard 4410 omdat bij aangiftes de fiscale deskundigheid belangrijker is dan de deskundigheid van het administratieve proces en de financiële verslaggeving (Zie Par. 2 lid 2a en Par. A3B, Standaard 4410).

Is in de bijlage een balans en winst-en-verliesrekening zonder toelichting opgenomen? Dan is de bijlage geen financieel overzicht maar een andere vorm van historische financiële informatie. De accountant hoeft Standaard 4410 niet toe te passen, dit mag echter wel. Maar het is ook mogelijk dat een bijlage van een fiscale aangifte kwalificeert als een financieel overzicht. Is die bijlage een complete jaarrekening met waarderingsgrondslagen en toelichtingen? Dan kwalificeert de bijlage als een financieel overzicht waarop Standaard 4410 verplicht van toepassing is.

Zo komt het in de praktijk voor dat bij ondernemers (niet zijnde een rechtspersoon) aan de belastingaangifte een bijlage wordt toegevoegd om inzage te geven in de financiële positie van de ondernemer (een zogenaamde 'aangifte IB-plus'). Bijvoorbeeld:

- in de bijlage bij de belastingaangifte is een jaarrekening opgenomen: in de bijlage is sprake van een financieel overzicht waarop Standaard 4410 verplicht van toepassing is;
- in de bijlage bij de belastingaangifte is een balans en/of een winst-en-verliesrekening zonder toelichting opgenomen: in de bijlage is geen sprake van financieel overzicht maar van een andere vorm van historische financiële informatie. De accountant hoeft de standaard niet toe te passen, dit mag wel.

Ook een opdracht tot het opstellen van een pensioenberekening in het kader van RJ271 / IAS 19 of een toerekening van de kostprijs aan de verworven activa op de overname datum vallen veelal niet verplicht onder de standaard. Deze opdrachten zijn voorbeelden van werkzaamheden die primair betrekking hebben op een deskundigheidsgebied anders dan administratieve verwerking en financiële verslaggeving.

2.5 Afbakening administratieve dienstverlening en samenstellen

In de praktijk voert de accountant naast de samenstellingsopdracht vaak nog andere opdrachten uit bij de klant. De administratieve dienstverlening valt vaak samen met samenstelwerkzaamheden. De Standaard is gericht op het opstellen van een jaarrekening. Deze afbakening is van invloed op de werkzaamheden die worden gedaan in het kader van de Standaard en de bijbehorende documentatie-eisen. Het is daarom aan te bevelen ook in de dossiervorming een scheiding aan te brengen tussen deze twee opdrachten.

In het geval dat de accountant ook administratieve dienstverlening geeft, wordt verondersteld dat een samenstellingsopdracht start met een saldibalans waarin de basisvastleggingen al zijn opgenomen (Zie Par. A14 en A15, Standaard 4410). Dat wil zeggen dat de administratie is geboekt en er nog mogelijk te boeken schattingsposten zijn of posten waar de accountant nog een rol heeft. De administratieve dienstverlening zoals de btw-rondrekening, het maken van verloopoverzichten, e.d. is geen onderdeel van de samenstellingsopdracht. Weer is hier het uitgangspunt dat de informatie komt van de klant en dat daarvan kan worden uitgegaan. Als de klant de administratie heeft uitbesteed aan het accountantskantoor dan heeft de accountant een (mede)verantwoordelijkheid voor de kwaliteit van de gevoerde financiële administratie.

Natuurlijk kan in voorkomende situaties ervoor worden gekozen tijdens het samenstelproces enkele administratieve werkzaamheden uit te voeren. Denk bijvoorbeeld aan de situatie waarin de klant de administratie voert maar ondersteuning vraagt bij het boeken van de loon-journaalpost. Het spreekt voor zich dat met de klant wordt besproken welke werkzaamheden wanneer worden uitgevoerd. Dit maakt onderdeel uit van het aanvaarden van de opdracht.

2.6 Fasen van de samenstellingsopdracht

De samenstellingsopdracht kan worden onderscheiden in een aantal fasen:



3 Uitgangspunten en randvoorwaarden bij de opdracht

Paragraaf 18 tot en met 23 Standaard 4410

De standaard bevat een aantal uitgangspunten en randvoorwaarden.



Regelgeving:	Onderwerp:
Standaard 4410: paragraaf 18 t/m 20	Inzicht in de standaard
Standaard 4410: paragraaf 22	Professionele oordeelsvorming
Standaard 4410: paragraaf 21 en 23 VGBA NVKS: artikel 10, 11 en 27	Ethische voorschriften
Standaard 4410: paragraaf 23 NVKS VGBA: artikel 13, 14	Kwaliteitsbeheersing

3.1 Inleiding

Een samenstellingsopdracht is één van de drie 'smaken' (opdrachten) die een accountant kan aanbieden bij verantwoordingsinformatie (in het geval van historische financiële informatie): controleren, beoordelen en samenstellen. Bij samenstellingsopdrachten staat de kwaliteit van de verslaggeving centraal. Is de informatie eenduidig, vergelijkbaar en voldoende toegelicht? Zijn de schattingsposten gebaseerd op algemeen aanvaardbare normen, de normen die in de wet BW2 en door de Raad voor de Jaarverslaggeving, daar waar nodig, verder worden uitgewerkt? Omdat de accountant hiervan veel kennis heeft, zal de inrichting van de jaarrekening voldoen aan deze normen.

Daar waar bij de controle en beoordeling ten behoeve van derden verificatiewerkzaamheden worden uitgevoerd, is de accountant bij de samenstellingsopdracht vooral afhankelijk van de informatie die hij van de ondernemer krijgt. Het is niet de bedoeling de kwaliteit van die informatie bij de samenstellingsopdracht zelfstandig te verbeteren, anders dan door in gesprek te gaan met de klant. Vanwege zijn publiekrechtelijke status die verder is uitgewerkt in de VGBA, zal de accountant, samen met de klant, ernaar moeten streven om de informatie goed te laten zijn. Uitgangspunt is dat zowel klant als accountant dat ook beiden willen. De accountant gebruikt daarbij zijn kennis over de klant en zijn bedrijf om de kwaliteit van de informatie die hij van die klant krijgt te beoordelen. Anders kan de verantwoordingsinformatie weliswaar keurig volgens de normen zijn opgesteld, maar is de inhoudelijke kwaliteit van de informatie onvoldoende.

Kern van de samenstellingsopdracht

De twee kernpunten van de samenstellingsopdracht zijn resumerend:

- de accountant is vooral betrokken vanwege zijn kennis op het gebied van financiële verslaggeving;
- de accountant mag uitgaan van de informatie die hij krijgt van de klant tenzij hij redenen heeft om aan te nemen dat die informatie niet juist of niet volledig is.

Vergelijk het met het in opdracht bakken van een taart. De klant levert de ingrediënten aan en de bakker (accountant) bakt hiermee een taart die eruitziet en smaakt zoals de klant, en iedereen die ervan eet mag verwachten. Maar als de eieren niet goed ruiken vraagt de bakker wel wat ermee aan de hand is of zelfs om nieuwe. Anders bakt hij geen taart!

3.2 Inzicht in de standaard

Een voor de hand liggende voorwaarde is dat van de accountant de gehele standaard kent en dus kan toepassen (Zie Par. 18, Standaard 4410). Daarbij moet de accountant aan alle vereisten van Standaard 4410 voldoen (Zie Par. 19, Standaard 4410). Heeft de accountant bijvoorbeeld niet vastgesteld dat de klant zich kan vinden in de jaarrekening dan is niet aan alle vereisten van Standaard 4410 voldaan en kan dus ook niet als zodanig worden gecommuniceerd.

3.3 Professionele oordeelsvorming

Een uitgangspunt dat als een rode draad door de Standaard loopt, is dat de accountant zijn professionele oordeelsvorming gebruikt (Zie Par. 22 en 27, Standaard 4410). Dit betekent dat de accountant tijdens de uitvoering van zijn werkzaamheden weloverwogen beslissingen moet nemen op basis van zijn kennis en ervaring met het toepassen van de Standaard, verslaggevingsregels, kennis van administratieve verwerking van de informatie bij de klant en ethische voorschriften op de specifieke situatie bij de klant. Bij zijn professionele oordeelsvorming zal de accountant soms overleggen met collega's of andere deskundigen.

De beslissingen of oordeelsvormingen door de accountant hebben onder meer betrekking op de aanvaardbaarheid van het financiële verslaggevingsstelsel en de te hanteren waarderingsgrondslagen, maar betreffen ook schattingen, presentatie- en toelichtingskwesaties. Expliciet wordt aangegeven dat de accountant er altijd voor moet zorgen dat de leiding van de onderneming inzicht heeft in de oordeelsvormingen en daarvoor ook zelf de verantwoordelijkheid kan dragen (Zie Par. A22 en A45, Standaard 4410). Communicatie is dus een belangrijk onderdeel van de samenstellingsopdracht.

Niet alleen is daarbij de kennis van financiële verslaggeving van belang, maar ook zijn kennis van administratieve verwerking van de informatie bij de klant. Hoe komt de klant tot de informatie die hij aan de accountant verstrekt. Daarnaast zorgt de accountant ervoor dat hij kennis heeft van de klant zelf, zijn bedrijf, en de omgeving van het bedrijf. Deze combinatie van kennis, die vaak wordt vastgelegd in de bedrijfsverkenning en de vertaling naar de werkzaamheden maken dat de samenstellingsopdracht zijn doel bereikt: een jaarrekening die voldoet aan de te stellen eisen. Verder kan de accountant met deze kennis de juiste afwegingen maken in de keuze van de significante aangelegenheden die onderdeel moeten zijn van het dossier.

Voorbeelden professionele oordeelsvorming

- toepassing van het inzicht in de activiteiten van de klant om te overwegen welke presentaties, rubriceringen en toelichtingen in de jaarrekening van belang zijn;
- het overwegen of de opdrachtvoorwaarden moeten worden herzien;
- vaststellen welke aanvullingen vereist zijn wanneer de verkregen informatie niet compleet, niet nauwkeurig of anderszins onbevredigend blijkt te zijn.

Uitgaan van de gegevens van de klant, tenzij...

De professionele oordeelsvorming betreft de feiten en omstandigheden die de accountant bekend zijn op basis van de door de klant aangeleverde informatie tot aan de datum van de samenstellingsverklaring. De accountant hoeft hiernaar dus niet op zoek totdat bij hem twijfel ontstaat over de aan de hem beschikbaar gestelde informatie. Uiteraard geldt hierbij ook dat kennis opgedaan bij de uitvoering van andere opdrachten bij diezelfde onderneming, bijvoorbeeld op basis van fiscaal advies wordt meegenomen (Zie Par. A24, Standaard 4410).

...bewust van afwijking van materieel belang

Maar als de accountant zich er tijdens het verloop van de opdracht van bewust wordt dat aanpassingen aan de jaarrekening vereist zijn zodat deze geen afwijking van materieel belang bevat, dan dient de accountant geschikte aanpassingen voor te stellen (Zie Par. 34a Standaard 4410). Dat speelt dus op het moment dat hij constateert dat hij niet meer op de betreffende informatie van de klant kan vertrouwen.

De accountant zal op basis van zijn professionele oordeelsvorming bepalen of de informatie toereikend is en als dat niet zo is nadere informatie vragen of de opdracht teruggeven. Dit wordt in het dossier vastgelegd. In [paragraaf 6.5.1](#) wordt verder ingegaan op het begrip materieel belang.

3.4 Significante aangelegenheden

Significante aangelegenheden (Zie Par. 38a Standaard 4410) zijn, op basis van zijn professionele oordeelsvorming, zaken die door de accountant als belangrijk zijn aangemerkt voor de jaarrekening, daar waar het verslaggevingsaspecten betreft of, indien van toepassing, de kwaliteit van de door de klant aangeleverde informatie. Deze zullen daarom ook altijd met de klant worden besproken.

Daarbij zijn de kernpunten van een samenstellingsopdracht leidend: is de verslaggeving volgens de norm én kan ik hier op de informatie van de klant vertrouwen? In [paragraaf 7.2.1](#) worden voorbeelden gegeven van significante aangelegenheden bij de dossiervorming

3.5 Ethische voorschriften

Bij de uitvoering van de samenstellingswerkzaamheden moeten de accountant en zijn team zich houden aan de fundamentele beginselen uit de VGBA (Zie Par. 21 en onderdeel b.3 van Par. 23, Standaard 4410). De accountant is daarom alert op situaties die tot bedreigingen leiden en neemt zo nodig passende actie (Zie [Par. 1.2](#) over de VGBA).

3.6 Kwaliteitsbeheersing op het niveau van de opdracht

De eindverantwoordelijke accountant, degene die de samenstellingsverklaring ondertekent, is verantwoordelijk voor de algehele kwaliteit van die samenstellingsopdracht (Zie Par. 23, Standaard 4410). Hiertoe neemt hij bij de uitvoering van de opdracht kwaliteitsbeheersingsmaatregelen in acht die betrekking hebben op:

- de aanvaarding en continuering van de opdracht (Zie [hoofdstuk 4](#));
- de kennis en ervaring van het opdrachtteam zoals betreffende de branchekennis, van toepassing zijnde regelgeving (Zie [hoofdstuk 4](#));
- de naleving van de ethische voorschriften (Zie Par. [1.2](#));
- de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van opdracht in overeenstemming met de regels (Zie onderstaand); en
- de documentatie van de opdracht (Zie [hoofdstuk 7](#)).

Hierbij mag rekening worden gehouden met de aard en omvang van het accountantskantoor (Zie Par. [1.3](#)).

3.7 Belang en vorm van dossiervorming

Een samenstellingsdossier dient als vastlegging van aangelegenheden die voor toekomstige samenstellingsopdrachten relevant zullen blijven (Zie Par. A53, Standaard 4410).

Verder dient een dossier om verantwoording af te leggen voor het werk door de accountant. Dit is van belang richting de klant, waarnemer, toetsers, accountantskamer en overige belanghebbenden.

In de praktijk lopen administratieve dienstverlening en het opstellen van een jaarrekening vaak door elkaar heen. De Standaard is gericht op het samenstellen van een jaarrekening (Zie [Par. 2.5](#)). Het is aan te bevelen ook in de dossiervorming een scheiding aan te brengen tussen deze twee opdrachten.

Het is voor de toepassing van de standaard niet relevant op welke wijze het dossier wordt bijgehouden. Dat kan digitaal zijn, op papier of een combinatie van beiden. Het dossier mag ook verwijzingen naar andere dossiers bevatten. Bijvoorbeeld een permanent dossier, administratie- of loondossier. De informatie moet reproduceerbaar zijn, op het scherm, op papier of hoe dan ook.

Hoewel voor de leesbaarheid is besloten om documentatie in een apart hoofdstuk op te nemen met betrekking tot de uitvoering van de opdracht (Zie [hoofdstuk 7](#)), is dit gedurende de hele opdracht aan de orde.

4 Aanvaarding en continuering opdracht

Paragraaf 23 tot en met 26, Standaard 4410

Om het management te kunnen ondersteunen bij het opstellen van de jaarrekening of het financiële overzicht zullen de verwachtingen van de klant en de opdrachtvoorwaarden in kaart moeten worden gebracht. Ook moet de accountant in staat zijn de opdracht uit te voeren.



Regelgeving:	Onderwerp:
Standaard 4410: paragraaf 23 (onderdeel b sub 1 en 2), NVKS: artikel 5, 10, 11 en 27 VGBA: onder meer artikel 14 en 21 lid 3 Wwft	Aanvaarden en continueren van een opdracht <ul style="list-style-type: none"> • integriteit klant / risico op witwassen • vakbekwaamheid en zorgvuldigheid • overige overwegingen
Wwft: onder meer artikel 33	Identificatie en verificatie klant
Standaard 4410: paragraaf 24 en 25	Opdrachtvoorwaarden
Standaard 4410: paragraaf 26	Doorlopende samenstellingsopdracht

4.1 Aanvaarding en continuering van een klant en opdracht

De aanvaarding en continuering van een opdracht worden geacht deel uit te maken van de kantoorprocedures zoals beschreven onder [paragraaf 1.3](#). De wijze waarop een accountantskantoor de voorschriften voor opdrachtacceptatie en opdrachtcontinuering implementeert kan beïnvloed worden door de uitgevoerde werkzaamheden, de aard van de klanten en de aard en omvang van het accountantskantoor.

4.1.1 Integriteit van de klant

Bij de aanvaarding of continuering van een opdracht moet onderzoek worden gedaan naar de integriteit van de klant (artikel 5 lid 1a en artikel 10 van de NVKS respectievelijk Par. 23b en A25 Standaard 4410¹⁰). De accountant accepteert alleen cliënten waarbij er op basis van het voornoemde onderzoek geen informatie is verkregen die tot de conclusie zou moeten leiden dat de cliënt niet integer is. Het doel van dit onderzoek is om onder andere een inschatting te maken van het risico dat het accountantskantoor loopt om door een klant misleid of onder druk gezet te worden, waardoor de opdracht niet naar behoren kan worden uitgevoerd¹¹. Een ander doel is het inschatten van het risico op witwassen en terrorismefinanciering op grond van de Wwft¹²⁻¹³.

De vraag rijst hoe een accountantskantoor de integriteit van de klant kan beoordelen en op welke wijze de werkzaamheden die in dit kader worden verricht, moeten worden gedocumenteerd. Vaak wordt een vragenlijst over de aanvaarding en continuering van de klant gehanteerd.

¹⁰ Paragraaf 23b onderdeel i betreft het volgen van passende procedures met betrekking tot de aanvaarding en continuering van relaties met cliënten en opdrachten.

¹¹ Zie NBA-handreiking 1130, *Voorbeelden toepassing van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA)*, voorbeeld 1.

¹² Zie NBA-handreiking 1124, *Richtsnoeren voor de interpretatie van de Wwft voor belastingadviseurs en accountants'* waaronder paragraaf 1.2 (onder punt 8), 3.6 en 4.3.2.

¹³ De vierde EU-Richtlijn tegen witwassen en terrorismefinanciering (2015/849) is op 20 mei 2015 vastgesteld en is uiterlijk per 26 juni 2017 te implementeren in de Nederlandse wetgeving. Deze Richtlijn bevat de verplichting aan alle Wwft-instellingen, waaronder accountants(praktijken), om een praktijk brede risicoanalyse te maken. Hiertoe kan men gebruikmaken van een EU-brede en nationale risicoanalyses per lidstaat gericht op witwassen en terrorismefinanciering.

Hierin kan bijvoorbeeld aandacht worden besteed aan:

- collegiaal overleg;
- de (zakelijke) reputatie van de klant (bijvoorbeeld op grond van signalen uit de publiciteit);
- de branche waarin de (potentiële) klant werkzaam is (vastgoed, pleziervaartuigen, horeca, etc.);
- de houding en het gedrag van het management van de (potentiële) klant;
- de uitkomsten van belastingcontroles bij de (potentiële) klant;
- de aard van de discussiepunten tussen de (potentiële) klant en de Belastingdienst of andere belanghebbenden;
- de complexiteit van de structuur van de klant;
- de financiële positie klant (en eventueel branchegenoten).

Door oriëntatie, een bezoek en gesprekken krijgt de accountant een indruk van de integriteit hetgeen verder verdiept wordt door opgedane ervaringen met de klant.

4.1.2 Vakbekwaamheid en zorgvuldigheid en overige overwegingen

Bij de opdrachtaanvaarding of -continuering stelt het accountantskantoor verder vast dat voldoende deskundigheid, tijd en medewerkers beschikbaar zijn. Deze eis (Zie Par. 23b Standaard 4410 en artikel 10 van de NVKS) is een uitwerking van het fundamentele beginsel vakbekwaamheid en zorgvuldigheid uit de VGBA. Vaak wordt een tijdsplanning gemaakt voor de uitvoering van de opdracht en inzet van medewerkers.

Er kunnen overwegingen zijn die leiden tot de conclusie dat het aannemen of continueren van een klant of opdracht niet gewenst is.

Voorbeelden van overige overwegingen die bij de aanvaarding of continuering van een opdracht een rol kunnen spelen¹⁴

- de beschikbare capaciteit (uren);
- de beschikbare deskundigheid en opgedane praktijkervaring;
- de mogelijke vergoeding in verhouding tot de benodigde uren;
- financiële belangen in een klant;
- de relatie met andere klanten die door acceptatie in gevaar zou kunnen komen;
- de mate waarin het management van de (potentiële) klant is toegerust voor zijn taak;
- de kredietwaardigheid van de (potentiële) klant;
- de continuïteit van de onderneming van de (potentiële) klant;
- de reden van wisseling van accountant.

4.1.3 Aanvullende informatie na aanvaarding of continuering van de opdracht

Als het accountantskantoor achteraf informatie krijgt die tot het niet aanvaarden of continueren van de opdracht zou hebben geleid of tot een opdracht in een andere vorm, dan beëindigt de accountant alsnog de opdracht of zet deze voort in een andere vorm (artikel 21 VGBA en artikel 11 van de NVKS). Het accountantskantoor hoeft echter niet actief op zoek te gaan naar signalen die leiden tot het wijzigen of beëindigen van de opdracht. Bepaalde signalen (bijvoorbeeld doordat een klant in opspraak raakt of doordat de klant in de pers in een negatief daglicht komt te staan) zullen voor het accountantskantoor aanleiding zijn om de opdracht te heroverwegen.

Monitoring Wwft

De accountant zal verkregen informatie ook wegen in het kader van de door hem uitgevoerde werkzaamheden met betrekking tot de Wwft¹⁵. Hij volgt en monitort zijn klant om eventueel zijn inschatting van het risico op witwassen en terrorismefinanciering in relatie tot de cliënt bij te stellen.

¹⁴ Zie NBA-handreiking 1130, *Voorbeelden toepassing van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA)*, waaronder voorbeelden 2 tot en met 5.

¹⁵ Zie NBA-handreiking 1124, *Richtsnoeren voor de interpretatie van de Wwft voor belastingadviseurs en accountants*, paragraaf 3.5.5. *Monitoren van de zakelijke relatie en transactie*.

Voorbeelden zijn:

- past een gevraagde dienst bij het profiel van de klant?
- wijzigingen bij de klant (hoedanigheid, omstandigheden) beoordelen op risico van witwassen en terrorismefinanciering.

Daartoe kan een relatie worden gelegd met (voortschrijdend) inzicht over de klant aan de hand van een bedrijfsverkenning (Zie [Par. 5.2](#)). Dit is een praktische invulling maar geen verplichting.

4.2 Identificatie en verificatie klant

Op grond van de Wwft gaat de accountant de identiteit van de klant na en verifieert deze. De accountant mag op basis van een risico-inschatting bepalen hoe de verificatie kan worden gerealiseerd. Zie voor verdere toelichting hoofdstuk 3 van NBA-handreiking 1124, *Richt snoeren voor de interpretatie van de Wwft voor belastingadviseurs en accountants*.

4.3 Opdrachtvoorwaarden

Omdat niet elke klant hetzelfde wil, moet met hem worden afgesproken hoe hem het best te ondersteunen en wat van hem wordt verwacht. Alleen als bij zowel de accountant als de klant volledig duidelijk is wat van elkaar wordt verwacht kan de opdracht worden uitgevoerd. In de standaard is opgenomen over welke onderwerpen overeenstemming *moet* zijn, zoals voor welke gebruikers de jaarrekening is bedoeld (Zie Par. 24, Standaard 4410).

De accountant kan de volgende vragen stellen ten aanzien van het doel van de opdracht:

- zal de jaarrekening worden verstrekt aan de bank of andere stakeholders?
- zal een externe derde steunen op de jaarrekening?
- wat zijn de verwachtingen van de klant?
- is een andere opdracht wellicht meer geschikt?

Een voorbeeldtekst voor een opdrachtbevestiging is opgenomen in deel 3 HRA, sectie I voorbeeldbrieven.

Overweging

Sommige klanten nemen aan dat de accountant verantwoordelijk is voor het opstellen en presenteren van de jaarrekening. Dat is niet het geval. De accountant is verantwoordelijk voor de door hem uitgevoerde werkzaamheden. Bespreek daarom met de klant beide verantwoordelijkheden om zo overeenstemming te krijgen over de opdrachtvoorwaarden. Het alleen ondertekenen van de opdrachtvoorwaarden betekent dus niet automatisch dat de klant zijn verantwoordelijkheid duidelijk heeft.

Als het management de schriftelijke opdrachtbevestiging niet wil ondertekenen of op een andere wijze laat blijken dat zij niet de eigen verantwoordelijkheid erkent bij de samenstellingsopdracht, dan kan de accountant deze niet aanvaarden (Zie Par. 24, Standaard 4410).

Voorbeelden wanneer de opdracht niet kan worden geaccepteerd

- de naar verwachting te verkrijgen informatie zal leiden tot een jaarrekening met fouten van materieel belang;
- de accountant heeft aanwijzingen dat de klant niet zal meewerken aan het maken van benodigde aanpassingen in de jaarrekening.

Ter voorkoming van misverstanden moeten de opdrachtvoorwaarden schriftelijk worden vastgelegd in een opdrachtbevestiging (Zie Par. 25, Standaard 4410). Deze verplichting is nieuw in de standaard die geldt vanaf 1 januari 2016, voorheen konden opdrachtvoorwaarden ook mondeling worden overeengekomen.

4.4 Doorlopende samenstellingsopdrachten

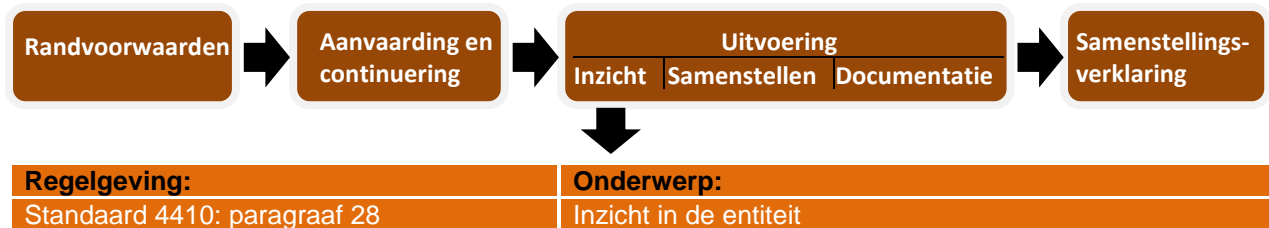
Bij een doorlopende opdracht gaat de accountant na of de opdrachtvoorwaarden nog steeds voldoen. Door gewijzigde omstandigheden kan het nodig zijn om de opdrachtvoorwaarden te herzien of om het management te herinneren aan de bestaande opdrachtvoorwaarden (Zie Par. 26, Standaard 4410). In de praktijk vindt ook wel een evaluatie plaats van opgedane ervaringen bij de afronding van de opdracht met het oog op het komende jaar.

Voorbeelden van gewijzigde omstandigheden zijn: een wijziging in het management, bedrijfsactiviteiten, het moeten voldoen aan nieuwe regelgeving of het geven van extra ondersteuning op basis van ervaringen van vorig jaar. Of als de accountant de indruk heeft dat het niet duidelijk is voor het management wat de doelstelling of reikwijdte van de opdracht is. (Zie Par. A40, Standaard 4410).

5 Uitvoering: inzicht in de onderneming

Paragraaf 28 Standaard 4410

Het verkrijgen van inzicht in de entiteit (hierna: onderneming) is in Standaard 4410 opgenomen onder het onderdeel uitvoering. In de praktijk is dit een voortdurend proces dat tijdens de diverse fasen van de samenstellingsopdracht plaatsvindt. Ook kan inzicht worden verkregen tijdens de uitvoering van andere opdrachten bij de onderneming zoals administratieve dienstverlening.



5.1 Het inzicht van de accountant

Om de klant te ondersteunen bij het opmaken van een goede jaarrekening verkrijgt de accountant inzicht in (Zie Par. 28, Standaard 4410):

- de activiteiten van de onderneming; inclusief,
 - het administratieve systeem en de vastleggingen.
- de toepasselijkheid van het verslaggevingsstelsel; inclusief,
 - hoe de toepassing van het verslaggevingsstelsel is in de branche van de onderneming.

Het inzicht dient voldoende te zijn om de jaarrekening te kunnen samenstellen en is een voortdurend proces (Zie Par. A42, Standaard 4410). Uiteraard is het aan de accountant om in te schatten wanneer meer informatie nodig is om de opdracht te kunnen uitvoeren.

De accountant heeft meestal een brede rol bij samenstelklanten. Hij is ook vaak administrateur of service provider voor online boekhouden en adviseur. Op grond van deze rollen heeft hij ook kennis van de klant en zullen vastleggingen in andere dossiers aanwezig zijn die bijdragen aan de in de Standaard vereiste kennis van de onderneming.

De accountant moet zich ook blijven afvragen of de verkregen informatie impact moet hebben op de continuering van de opdracht of op de opdrachtvoorwaarden, en daarmee op de opdrachtbevestiging.

Voorbeeld over activiteiten van de onderneming

In het kader van inzicht in de activiteiten is bij een advocatenpraktijk bijvoorbeeld relevant of er sprake is van een insolventiepraktijk. Dit is van invloed op de totstandkoming van de inkomsten (verdienmodel), het onderhanden werk en de debiteurenpositie.

5.1.1 Inzicht in administratieve systeem en administratieve vastleggingen

Als de klant de financiële administratie (deels) verricht, dan is van belang dat de accountant inzicht heeft in de kwaliteit van de administratie. De accountant kan hier op verschillende manieren een beeld krijgen: wie doet de administratie (zoals een receptionist of een opgeleide administrateur), wat is de kwaliteit van de gebruikte software (zoals een zelf gebouwd Excel sheet of een pakket), door zijn opgedane ervaringen met de klant, het lezen van de jaarrekening of vanuit andere werkzaamheden (als administrateur, serviceprovider voor online boekhouden of adviseur). De accountant kan bijvoorbeeld ook (enkele) aansluitingen maken of bepaalde grootboekrekeningen doorlopen voor de belangrijkste posten. Als de administratie niet geheel is bijgewerkt of anderszins niet voldoet dan bespreekt de accountant met de klant hoe dit kan worden opgelost.

Verder is relevant hoe informatie voor belangrijke posten bij de klant tot stand komt.

Voorbeeld over administratieve systeem en de vastleggingen

In gesprek met een klant over de inrichting van de administratie blijkt dat er geen LIFO wordt toegepast en dat de klant ondersteuning nodig heeft om de voorraad volgens LIFO te waarderen.

5.2 Bedrijfsverkenning

In de praktijk wordt vaak gebruik gemaakt van een bedrijfsverkenning en worden verkregen documenten opgenomen in een permanent dossier, die zo nodig worden geactualiseerd. De informatie is mogelijk deels verkregen bij proces van opdracht aanvaarding of bij andere verleende diensten.

Voorbeelden van onderwerpen in een bedrijfsverkenning

- Onderneming/organisatie:
 - rechtsvorm en statutaire naam;
 - aandeelhouders en directie, eventuele andere governance-organen;
 - vastlegging grootte criteria;
 - eventuele concernverhoudingen (meerdere enkelvoudige jaarrekeningen, geconsolideerd jaarrekening).
- Stelsel inzake financiële verslaggeving:
 - van toepassing zijnde verslaggevingsstelsel;
 - keuzes over waarderingsgrondslagen;
 - eventuele benodigde ondersteuning door accountant zoals bij schattingsposten/ passende grondslagen voor financiële verslaggeving.
- Activiteiten:
 - sector/aard van de activiteiten, deze zijn van belang voor:
 - eventuele specifieke verslaggevingsvoorschriften (RJ);
 - kenmerkende posten in jaarrekening.
- Financiële administratie:
 - inrichting en systeem;
 - belangrijke vastleggingen; hoe komt informatie voor belangrijke posten bij de klant tot stand?
 - wie voert de financiële administratie (klant/uitbesteed);
 - ervaring medewerkers financiële administratie;
 - evt. benodigde administratieve ondersteuning door accountant (overige opdracht).
- Doorlopende en eenmalige aandachtspunten
- Eventueel overige op te nemen aspecten zoals klantrisico (Wwft), fiscale bijzonderheden, e.a.

Naast het verkrijgen van inzicht in de onderneming en het verslaggevingsstelsel kan de bedrijfsverkenning worden uitgebreid met andere onderwerpen. Zo kan bijvoorbeeld een onderdeel in de bedrijfsverkenning worden opgenomen over de integriteit van de klant respectievelijk zaken die bijstelling vragen van de inschatting van het risico op witwassen/monitoring klantrelatie Wwft (Zie [Par. 4.1.3](#)).

Verder kunnen accountants vanuit hun adviserende of ondersteunende rol bij een onderneming meer informatie vragen dan enkel voor een samenstellingsopdracht benodigd is, zoals over de administratieve organisatie/interne beheersing. Of in het kader van risicogericht samenstellen¹⁶.

¹⁶ Zie NBA brochure, *Risicogerichte aanpak samenstellingsopdracht*.

6 Uitvoering: samenstellen

Paragraaf 27 Standaard 4410

Paragraaf 29 tot en met 38 Standaard 4410

Van de accountant wordt een kritische houding verwacht over de ontvangen stukken en verklaringen van het management.



Standaard 4410:	Onderwerp:
Paragraaf 29	Samenstellen Uitgaan van de gegevens van de klant tenzij...
Paragraaf 22 en 30	Ondersteuning
Paragraaf 27 en 31	Doorlezen jaarrekening
Paragraaf 32, 33 en 36	Navraag bij twijfel
Paragraaf 34, 35, 36	Voorstel tot aanpassingen
Paragraaf 37	Erkenning van het management
Paragraaf 27	Communicatie

6.1 Samenstellen: uitgaan van de gegevens van de klant tenzij...

De accountant verwerkt de van de klant verkregen informatie op grond van zijn verslaggevingskennis tot een goede jaarrekening. Het is niet nodig de informatie te toetsen, want de klant is verantwoordelijk dat deze juist en volledig is. Uitgangspunt is dat de accountant, samen met de klant, streeft naar een goede jaarrekening (Zie [Par. 3.1](#)).

Standaard 4410 is principle based regelgeving en schrijft geen concrete werkzaamheden voor. De accountant stelt de rapportage samen door gebruik te maken van vastleggingen, documenten en uitleg van de leiding van de onderneming (Zie Par. 29, Standaard 4410). Het samenstellen start minimaal met een saldbalans waarin de basisvastleggingen al zijn opgenomen (Zie [Par. 2.5](#)).

In de overeengekomen opdrachtvoorwaarden heeft het management expliciet bevestigd dat zij verantwoordelijk is voor de samengestelde jaarrekening en de onderliggende vastleggingen. De betrouwbaarheid van de aangeleverde stukken wordt in principe verondersteld (Zie Par. 24 onderdeel e, Standaard 4410 en [Par. 4.3](#)). De kern van de uitvoeringsfase is dat de accountant uitgaat van de gegevens die de klant aanlevert, tenzij hij zich bewust wordt dat deze niet compleet, niet nauwkeurig of anderszins onbevredigend zijn. Als slotstuk van zijn werkzaamheden zal de accountant door het lezen van de jaarrekening globaal nagaan dat het beeld van de jaarrekening overeenkomt met zijn kennis van de onderneming.

Voorbeeld van documentatie: benodigde informatie voor de toelichtingen op de jaarrekening

- Voor een hypothecaire lening is een pand als zekerheid gegeven. De accountant vraagt dit na bij de klant en omschrijft dit in de toelichtingen op de balans. In het samenstellingsdossier neemt de accountant op:
 - stukken bank (bijvoorbeeld kredietovereenkomst), aantekeningen van de bespreking met de klant en de daarbij verkregen informatie en het effect daarvan op het financiële overzicht.
- De accountant heeft van de klant een materiële vaste activa staat ontvangen. De accountant ziet dat een investering is opgenomen met een omschrijving die daar niet bij lijkt te passen. Mogelijk had deze post onder de kosten moeten staan. De post is niet van invloed op het beeld van de jaarrekening, maar wel op een correcte belastingaangifte. Hij bespreekt dit met het management en vraagt zo nodig om een correctie of stelt deze voor. In het samenstellingsdossier neemt de accountant op:
 - aantekening van met de klant te bespreken aspect alsmede de uitkomst daarvan en het effect op de jaarrekening;
 - een correctieboeking met toelichting (dat kan, maar hoeft niet, de materiële vaste activa staat te zijn).

6.2 Ondersteuning bij schattingen of andere werkzaamheden

Maar wat als de ondernemer de betreffende informatie niet kan aanleveren, bijvoorbeeld omdat hem specifieke kennis ontbreekt? Waar nodig ondersteunt de accountant de klant bij schattingen of andere werkzaamheden die nodig zijn om een goede jaarrekening op te maken. Bijvoorbeeld een voorziening dubieuze debiteuren of incurante voorraad. In Standaard 4410 wordt gesproken over ondersteuning bij significante oordeelsvormingen. De accountant zorgt er wel voor dat de klant begrijpt wat hij heeft gedaan en hoe hij tot de uitkomsten is gekomen, anders kan de klant niet verantwoordelijk zijn voor de jaarrekening (Zie Par. 30, Standaard 4410). De accountant maakt gebruik van zijn professionele oordeelsvorming.

Voorbeeld werkzaamheden

U bent accountant van een schoenenwinkel die voornamelijk in dames- en herenschoenen handelt. Uit gesprekken met de ondernemer blijkt een grote voorraad slippers in het magazijn te liggen: “een leuke hype de vorige jaren maar nu kom ik er echt niet meer vanaf” zegt de ondernemer. Bij de ontvangst van de stukken blijkt de voorraad op hetzelfde niveau te zijn gewaardeerd als de vorige jaren.

Wat moet u als accountant doen?

Allereerst navragen bij de klant of een voorziening is getroffen voor de incurante slippers. Na overleg met de ondernemer kan worden bepaald wat de ondernemer nog verwacht te ontvangen voor de voorraad slippers. Indien u twijfelt aan de inschatting van de ondernemer kunt u gebruik maken van externe gegevens en deze bespreken. Zo zou u kunnen nagaan waarvoor deze slippers op internet worden aangeboden en welke aanbod/vraag er is. Afhankelijk van de uitkomsten kunnen aanvullende werkzaamheden worden uitgevoerd.

Hieronder zijn een aantal voorbeelden gegeven van werkzaamheden die afhankelijk van behoefte aan ondersteuning tot de samenstellingsopdracht behoren.

Voorbeelden van samenstelwerkzaamheden die in overleg met de klant kunnen worden uitgevoerd:

- het nader beoordelen van complexe posten en posten met schattingselementen zoals de pensioenvoorziening, herwaarderingsreserve, garantievoorziening en/of de voorziening dubieuze debiteuren;
- het bepalen van passende waarderingsgrondslagen;
- het bepalen van mogelijke afwaardering van de belangrijkste posten;
- het maken van de voorafgaande journaalposten, naar aanleiding van niet complete, niet nauwkeurige of anderszins onbevredigende informatie blijkend uit de complete saldibalans.

Voorbeelden van andere werkzaamheden die in overleg met de klant aanvullend op samenstellingsopdracht kunnen worden uitgevoerd:

- cijferanalyse zoals vergelijken kengetallen branche;
- het vaststellen van essentiële totaalverbanden;
- gegevensanalyse.

Voorbeeld documentatie

De accountant maakt met het management een inschatting van een claim ter vorming van een voorziening. In het dossier legt hij de uitgangspunten vast ter bepaling van de claim en de daarmee samenhangende voorziening. Verder blijkt uit de vastlegging ook dat hij dit met het management heeft besproken. Dit kan op verschillende manieren, zoals een korte notitie van het gesprek (al dan niet telefonisch) of een reactie van de klant per email.

6.3 Doorlezen jaarrekening

De accountant leest de jaarrekening om na te gaan of er zaken in staan die gezien zijn kennis vragen oproepen (Zie Par. 31, Standaard 4410). De vragen bespreekt hij met de klant.

Bij het doorlezen is essentieel dat de accountant de jaarrekening ‘begrijpt’ en zich afvraagt of deze past bij het beeld dat hij van de onderneming heeft. Hij zal ook evalueren of de jaarrekening is opgesteld naar het van toepassing zijnde financiële stelsel. Dit doet hij door het lezen van de jaarrekening.

Wat in de praktijk weleens voorkomt is dat jaarrekening op verslaggevingsgebied fouten bevat onder andere door volledig te vertrouwen op de rapportgenerator. Dergelijke fouten kunnen voorkomen worden met het kritisch doorlezen van de jaarrekening.

Type	Voorbeelden van zaken waarvan de accountant zich bewust kan worden door zijn deskundigheid in combinatie met zijn kennis van de onderneming en bij het doorlezen van de jaarrekening:
Niet compleet	<ul style="list-style-type: none"> op de materiële vaste activastaat zijn geen nieuwe investeringen opgenomen over de rekening-courant is geen rente berekend in de bruto-winstberekening zijn niet alle gebruikelijke categorieën van inkoop meegenomen
Niet nauwkeurig	<ul style="list-style-type: none"> op materiële vaste activastaat staan de afschrijvingen voor nieuwe investeringen berekend per 1 januari in plaats van vanaf investeringsdatum de rekening-courant tussen twee groepsvennootschappen sluiten niet aan de bruto-winstmarge bevat ook opbrengsten die op basis van verwachtingen van de accountant geen onderdeel zouden moeten maken van de bruto winstmarge
Anderszins onbevredigend	<ul style="list-style-type: none"> waardering pand tegen actuele waarde is 6 jaar geleden voor het laatst getaxeerd. De WOZ-waarde blijkt fors lager de waardering van de rekening-courant op de dochtermaatschappij is onzeker omdat de financiële ontwikkelingen bij de dochter achterblijven de bruto-winstmarge wijkt onverwacht fors af van die in de branche en voorgaande jaren

6.4 Navraag bij twijfel aan door management verschaft informatie

Als de accountant twijfelt aan de door het management verschaft informatie, dan bespreekt hij dit en vraagt om aanvullende of gecorrigeerde informatie (Zie Par. 32, Standaard 4410). Vergelijk de bovenstaande voorbeelden uit [paragraaf 6.3](#). Als hij deze niet krijgt, geeft hij de opdracht terug en licht dit toe.

Teruggeven opdracht

Indien het management geen aanvullende informatie verstrekt (Zie Par. 33, Standaard 4410) of niet mee wil werken aan voorgestelde aanpassingen (Zie Par. 35, Standaard 4410) om de samenstellingsopdracht te kunnen uitvoeren moet de accountant de opdracht teruggeven. Wanneer dit niet mogelijk is moet de accountant bepalen welke actie nodig is (Zie Par. 36, Standaard 4410). In Nederland zal deze situatie niet vaak voorkomen. Mocht dit wel het geval zijn, neem dan contact op met de NBA.

Voorbeeld documentatie

De accountant leest de jaarrekening door van een handelsonderneming. De marge is gewoonlijk 44% in de branche en bij de onderneming, maar is nu 50%. Dit kan een indicatie zijn dat bijvoorbeeld de post voorraad niet goed is gewaardeerd. De accountant bespreekt dit met het management. In het dossier wordt een bespreeknotitie met het management opgenomen en eventuele gecorrigeerde informatie of eventueel ondernomen vervolgstappen.

6.4.1 Fraude of het niet-voldoen aan wet- en regelgeving

Indien de accountant informatie heeft die wijst op fraude of ander onwettig handelen tijdens de uitvoering van de samenstelwerkzaamheden (Zie Par. 32 en 34, Standaard 4410), moet de accountant dit onder de aandacht brengen van het management en om aanvullende of gecorrigeerde informatie verzoeken. Hij dringt waar nodig aan op adequate opvolging van de vermoede of geïdentificeerde fraude. Verder gaat hij na of specifieke wet- en regelgeving hem een bepaalde handelswijze voorschrijven waaronder de Wwft en NV NOCLAR (Zie [Par. f 1.3](#)).

Voorbeeld

Een accountant heeft een samenstellingsopdracht aanvaard om van een restaurant de jaarrekening samen te stellen. In het huidige boekjaar constateert de accountant dat de brutomarge sterk afwijkt van eerdere jaren en gemiddelden in de branche. Welke werkzaamheden voert de accountant uit?

Op basis van deze constatering verzoekt de accountant het management om een toelichting. Wellicht is hier sprake van fraude? De ondernemer geeft aan dat sinds de komst van een nieuw sushirestaurant met het 'all-you-can-eat' concept de klandizie aanzienlijk is teruggelopen. Om toch klanten te trekken is het restaurant ook een soortgelijk concept begonnen. Navraag door de accountant bij de klant maakt duidelijk dat er bij dit nieuwe concept veel verspilling van etenswaar is. Als blijkt dat het gegeven antwoord van de klant plausibel is, kan de accountant tot het professionele oordeel komen dat voldoende werkzaamheden zijn verricht.

Dus wanneer de accountant zaken ziet die kunnen wijzen op fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving dan zal hij dit bespreken met het management en verzoeken om informatie. Hieruit kan blijken dat het vermoeden ongegrond was. Het kan ook nodig zijn dat het management een vermoede fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving laat onderzoeken om hier duidelijkheid over te krijgen. Als het vermoeden gegrond is, dringt de accountant aan op maatregelen om de geïdentificeerde fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving te redresseren en stelt de benodigde aanpassingen aan de jaarrekening voor. In deze situatie informeert de accountant de met governance (toezicht) belaste personen.

Als de accountant het noodzakelijk vindt in het algemeen belang, neemt hij zelf maatregelen die vanuit zijn positie redelijkerwijs mogelijk zijn (Zie figuur [Par. 1.3](#)). Bijvoorbeeld zelf een melding doen bij een bevoegde autoriteit als de klant bij of krachtens wet daartoe verplicht is, maar dit nalaat. Verder informeert de accountant eventuele andere eindverantwoordelijke accountants voor wie deze informatie van belang is bij de uitvoering van hun opdracht voor de klant, als hij weet dat zij ook bij de klant opdrachten uitvoeren en hierover niet door de klant zelf zijn geïnformeerd. Daarnaast maakt hij een vastlegging in lijn met artikel 21 van de VGBA.

Indien de klant het vermoeden niet kan weerleggen en bovendien weigert de fraude te onderzoeken, te redresseren of herhaling daarvan te voorkomen, zal de accountant (onder vermelding van reden) de opdracht teruggeven. In dat geval informeert hij zowel het management als de met governance (toezicht) belaste personen hierover.

Wwft

De belangrijkste onderwerpen in de Wwft zijn: het klantenonderzoek en de meldingsplicht (Zie [Par. 1.5.1](#) en [hoofdstuk 4](#)). Een accountant kan bij zijn klant te maken krijgen met ongebruikelijke transacties waarbij het in bepaalde gevallen wettelijk verplicht is om deze te melden. De NBA heeft handreiking 1124¹⁷ gepubliceerd om inzichtelijk te maken wanneer een dergelijke melding moet worden gedaan.

Voorbeeld

Een accountant heeft de opdracht aanvaard om voor een restaurant de jaarrekening samen te stellen. In het huidige boekjaar constateert de accountant dat regelmatig contante bedragen op de bankrekening van het restaurant worden gestort. Enkele keren betreft het een bedrag meer dan € 25.000. Dergelijke bedragen kunnen niet verklaard worden vanuit de normale bedrijfsvoering. Vanuit het primaire klantenonderzoek bij aanvaarding van de klant was geen aanleiding om te twifelen aan de integriteit van de ondernemer geconstateerd.

Welke stappen onderneemt de accountant?

Allereerst doet hij navraag bij de klant waarom dergelijke bedragen worden gestort. Als dit geen bevredigend antwoord oplevert moet de accountant zonder de klant in te lichten zelf een melding verrichten bij het FIU.

¹⁷ Zie voor de nadere eisen omtrent de Wwft en het doen van een melding NBA-handreiking 1124, *Richtsnoeren ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (WWFT) voor belastingadviseurs en accountants*.

Als de klant geen aanvullende informatie verstrekt of niet mee wil werken aan voorgestelde aanpassingen om de samenstellingsopdracht te kunnen uitvoeren moet de accountant de opdracht teruggeven op grond van Standaard 4410. Ook reflecteert de accountant op de integriteit van het management en betreft dit bij de vraag of hij de klantrelatie kan voortzetten (Zie [Par. 4.1](#)).

6.5 Voorstel tot aanpassingen als samengestelde informatie niet toereikend is

Als de accountant tot de conclusie komt dat een samengestelde jaarrekening niet toereikend is, dan stelt hij aanpassingen voor. Als het management weigert, geeft de accountant de opdracht terug en licht dit toe. Vergelijk de passage over 'teruggeven opdracht' in [paragraaf 6.4](#).

De accountant stelt aanpassingen voor om het misleidende beeld van de jaarrekening ongedaan te maken indien (Zie Par. 34, Standaard 4410):

- deze niet juist het verslaggevingsstelsel beschrijft of ernaar verwijst;
- aanpassingen zijn vereist zodat er geen sprake is van een afwijking van materieel belang;
- deze op andere wijze misleidend is (waaronder vermoede of geïdentificeerde fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving, zie hierna).

Voorbeeld documentatie

Uit ontwikkelingen in de branche en/of een gesprek met het management blijkt product x incurant, maar er heeft geen afwaardering van de voorraad plaatsgevonden. De accountant bespreekt dit met het management en stelt een correctie voor (journaalpost). In het dossier wordt een bespreeknotitie met het management opgenomen en eventuele gecorrigeerde informatie of eventueel ondernomen vervolgstappen.

6.5.1 Materieel belang

In Standaard 4410 wordt aandacht besteed aan materialiteit (Zie Par. 34 en A48 t/m A50, Standaard 4410). In de Standaard is het als volgt verwoord:

“Indien de accountant zich er tijdens het verloop van de opdracht van bewust wordt dat aanpassingen vereist zijn zodat deze geen afwijking van materieel belang bevat, dan dient de accountant geschikte aanpassingen voor te stellen.”

Het begrip materialiteit wordt ingevuld door het van toepassing zijnde stelsel van verslaggeving. In het BW is dit gekoppeld aan het inzichtvereiste van de jaarrekening (Zie art. 362 BW 2). Het gaat dan om afwijkingen in de jaarrekening die van invloed zijn op de economische beslissingen die gebruikers op basis van de jaarrekening nemen.

Kwantitatieve en kwalitatieve aspecten

Gerelateerd aan de kernpunten van de samenstellingsopdracht gaat het om de volgende aspecten:

- Ondersteunen op het gebied van externe verslaggeving
Het begrip materialiteit gaat hier met name over de kwalitatieve aspecten van de jaarrekening die van belang zijn; staan de jaarrekening posten op de juiste plaats, kunnen posten worden samengevoegd of moeten deze afzonderlijk worden opgenomen en zijn ze goed toegelicht, zijn de grondslagen juist toegepast?
- Uitgaan van de gegevens van de klant, tenzij...
Als de accountant zich bewust wordt van tekortkomingen in het samengestelde financiële overzicht, zal hij moeten afwegen of deze materieel zijn. Het begrip materialiteit gaat hier met name over de kwantitatieve aspecten. Dat speelt dus op het moment dat hij constateert dat de accountant niet meer op de betreffende informatie van de klant kan vertrouwen. Uiteindelijk zal het beeld dat de accountant heeft van de onderneming op basis van zijn kennis van de klant moeten passen bij het beeld dat de jaarrekening weergeeft.

Bepalen van de materialiteit

In de praktijk zal de accountant op basis van zijn kennis van de klant, diens onderneming en de branche een inschatting maken van de afwijking die acceptabel is. Dit kan, maar hoeft niet, ondersteund te worden met een berekening van de materialiteit voor de jaarrekening als geheel.

Om afwijkingen van materieel belang te kunnen onderkennen zal de accountant de materialiteit overwegen.

Relevant bij het bepalen van de materialiteit is:

- dat de accountant rekening houdt met het van toepassing zijnde verslaggevingsstelsel (Zie Par. A48, Standaard 4410);
- dat deze wordt beïnvloed door de perceptie van de accountant ten aanzien van de gebruikers van de jaarrekening (Zie Par. A50, Standaard 4410). Het is redelijk aan te nemen dat de gebruikers begrijpen dat de jaarrekening is opgesteld en gepresenteerd rekening houdend met een materialiteitsniveau. Communicatie omtrent de hoogte ervan met het management is uiteraard aan te bevelen, mede in het kader van paragraaf 27, Standaard 4410;
- dat deze wordt beïnvloed door de wens van de klant bijvoorbeeld om een jaarrekening zo foutloos mogelijk opgeleverd te krijgen.

In het geval van een materiële afwijking zal deze in het dossier worden opgenomen en tot aanpassing leiden in de jaarrekening. De accountant zal op basis van zijn professionele oordeelsvorming bepalen of de informatie toereikend is en als dat niet zo is nadere informatie vragen of de opdracht teruggeven. Dit wordt in het dossier vastgelegd.

Afwijking

De accountant moet afwijkingen van materieel belang aanpassen / voorkomen om ervoor te zorgen dat het beeld van de jaarrekening niet misleidend is voor de gebruikers van de jaarrekening (Zie Par. 34 onderdelen b en c, Standaard 4410). Maar wat is dan een afwijking?

Afwijking- Een verschil tussen **het bedrag, de rubricering, de presentatie of de toelichting** van een gerapporteerd element in de historische financiële informatie, en het bedrag, de rubricering, de presentatie of de toelichting dat/die voor dat item vereist is opdat het element in overeenstemming is met **het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Afwijkingen kunnen voortkomen uit fouten of uit fraude.** Ingeval de historische financiële informatie is opgesteld in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel bevatten afwijkingen ook aanpassingen van de bedragen, rubriceringen, presentaties of toelichtingen die, **naar de oordeelsvorming van de accountant,** noodzakelijk zijn opdat de historische financiële informatie in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave vormt dan wel een getrouw beeld geeft.

Deze definitie leert ons allereerst dat afwijkingen kunnen voortkomen uit fouten of fraude. Daarnaast betreft een afwijking niet alleen een kwantitatief verschil maar ook rubricering, presentatie en toelichtingen.

6.5.2 Continuïteit

Bij twijfels over de continuïteit zijn er altijd gevolgen voor de werkzaamheden in het kader van toepassing van de verslaggevingsstandaard en de wijze waarop met de informatie van de klant kan worden omgegaan. Continuïteitsissues bij de samenstellingsopdracht zijn per definitie significant en worden dan ook zorgvuldig besproken met de klant en gedocumenteerd in het dossier.

Als daar aanleiding toe is, zorgt de accountant ervoor dat de continuïteitsproblematiek wordt toegelicht in de jaarrekening overeenkomstig het van toepassing zijnde verslaggevingsstelsel. In RJ-Uiting 2016-4 'Richtlijn micro-rechtspersonen' is aangegeven dat er bijzondere omstandigheden kunnen zijn waardoor een jaarrekening zonder toelichtingen niet aan het inzichtvereiste voldoet. Bijvoorbeeld als een microrechtspersoon liquidatiegrondslagen toepast of bij een ernstige onzekerheid over de continuïteit. In dat geval dient een micro-rechtspersoon aanvullende gegevens te verstrekken.

Ook wanneer geen specifieke verslaggevingsregels gelden, maar de accountant van mening is dat op grond van het inzichtvereiste in de jaarrekening aandacht aan de continuïteitsproblematiek moet worden besteed, dan bespreekt hij dit met zijn klant. Als de klant aanpassing weigert en de jaarrekening daardoor misleidend is, dan dient de accountant de opdracht terug te geven (Zie Par. 34, 35 en A51, Standaard 4410).

Ondanks dat Standaard 4410 hiertoe geen verplichting oplegt, ligt het voor de hand dat de accountant overweegt om in zijn verklaring aandacht aan de continuïteit te besteden (een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden).

6.6 Erkenning van het management

De accountant gaat na of het management zich verantwoordelijk voelt voor de jaarrekening waarbij de accountant ondersteund heeft (Zie Par. 37, Standaard 4410). Dat kan alleen als het management de jaarrekening begrijpt en het daarmee eens is. Dus licht de accountant de jaarrekening waar nodig toe.

Dit geldt altijd maar is met name heel belangrijk als de accountant de ondernemer heeft geholpen met belangrijke schattingen of andere keuzes in de jaarrekening (Zie Par. 30, Standaard 4410). Deze erkenning van het management is onderdeel van de uitvoering van de opdracht en wordt dus verkregen vóórdat de samenstellingsverklaring wordt afgegeven.

De expliciete erkenning door het management kan op verschillende manieren plaatsvinden bijvoorbeeld:

- 1 Schriftelijk in de vorm van een bevestigingsbrief;
- 2 Mondeling tijdens de rapportbespreking waarvan een vastlegging wordt gemaakt in het dossier. Eventueel kan aanvullend de mondelinge erkenning worden vermeld in de aanbiedingsbrief bij de jaarrekening;
- 3 Door het laten ondertekenen van de concept jaarrekening door de klant als afsluiting van de bespreking en deze op te nemen in het dossier. Met de klant wordt besproken dat hij hiermee laat zien dat hij het eens is met de jaarrekening.

De standaard geeft aan dat het om een erkenning bij de definitieve versie van de jaarrekening gaat (Zie Par. 37, Standaard 4410). Als naar aanleiding van de bespreking nog wijzigingen op de concept jaarrekening plaats vinden, dan kunnen deze ter accordering hierop worden genoteerd. Overigens geldt daarnaast nog de vereiste om een kopie van de definitieve versie van de jaarrekening met samenstellingsverklaring op te nemen in het dossier (Zie Par. 38 onderdeel c, Standaard 4410).

6.7 Communicatie

De accountant bespreekt tijdig belangrijke aangelegenheden met het management met betrekking tot de samenstellingsopdracht (Zie Par. 27, Standaard 4410). Het gaat daarbij dus niet om alle zaken die de accountant constateert maar alleen om die zaken die van belang zijn voor het management. Wat de accountant bespreekt wordt dus overgelaten aan zijn professionele oordeelsvorming. In ieder geval zal hij aangelegenheden die van invloed zijn op de samengestelde rapportage vóór het afgeven van de samenstellingsverklaring moeten communiceren.

Gezien de ondersteunende rol van de accountant zal dit vaak voorkomen, denk bijvoorbeeld aan bespreekpunten voortkomend uit het doorlezen van de jaarrekening (Zie Par. [6.3](#)).

Het woord 'tijdig' duidt erop dat de accountant moet inschatten wanneer hij die zaken communiceert. Het kan nodig zijn om dit zo snel mogelijk te doen als het management een probleem bij het samenstellen kan verhelpen.

7 Uitvoering: Documentatie

Voor de leesbaarheid is het documenteren in deze handreiking opgenomen in een apart hoofdstuk onder de uitvoering. In de praktijk vindt dit tijdens de diverse fasen van de samenstellingsopdracht plaats.



Regelgeving:	Onderwerp:
Standaard 4410: paragraaf 40 Wwft, VGBA, NVKS	Documentatie

7.1 Documentatievereisten in de regelgeving

Onderstaand zijn de documentatie-eisen uit de regelgeving weergegeven waarbij naast Standaard 4410 ook andere regelgeving is meegenomen als deze van invloed is op het dossier van een samenstellingsopdracht.

In Standaard 4410 is het volgende opgenomen over documentatie:

Paragraaf 38

- a *significante aangelegenheden die zich tijdens de samenstellingsopdracht voordoen en hoe de accountant hiermee is omgegaan;*
- b *een aansluiting van de samengestelde historische financiële informatie op de onderliggende vastleggingen, documenten, uitleg en overige informatie die door het management is verschaft; en*
- c *een kopie van de definitieve versie van de samengestelde historische financiële informatie waarvoor het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen hun verantwoordelijkheid hebben erkend, en de samenstellingsverklaring.*

Paragraaf 38A:

De accountant dient de opdrachtdocumentatie samen te voegen in een opdracht dossier en het administratieve proces van het samenstellen van het definitieve opdracht dossier tijdig na de datum van de samenstellingsverklaring te voltooien. (Zie Par. A55A)

Paragraaf A55A:

Een geschikte termijn waarbinnen de samenstelling van het definitieve opdracht dossier moet worden afgerond, is in het algemeen een termijn van niet meer dan 2 maanden na de datum van de samenstellingsverklaring.

Met het administratieve proces van het samenstellen wordt niet bedoeld op het verrichten van administratieve diensten voor de cliënt of het samenstellen van de jaarrekening maar op werkzaamheden om het dossier te ordenen.

Documentatie in de Wwft, VGBA en NVKS:

In de Wwft is in artikel 33 aangegeven wat gedocumenteerd dient te worden over de identificatie en verificatie klant. Voor de andere onderdelen uit de Wwft is dat niet expliciet aangegeven.

In de VGBA is in artikel 21 lid 3 het volgende opgenomen over vastleggingen:

Indien sprake is van een bedreiging waarbij een maatregel is genomen die ertoe leidt dat de accountant zich houdt aan de fundamentele beginselen legt de accountant de bedreiging, zijn beoordeling, de toegepaste maatregel en zijn conclusie vast teneinde zich tegenover derden te kunnen verantwoorden.

In de NVKS gelden bepalingen die nadere invulling geven aan het kwaliteitssysteem waaronder de onderstaande over documentatie. Bij deze bepalingen mag rekening worden gehouden met de aard en omvang van het kantoor (artikel 27 lid 1 van de NVKS).

De bepalingen zijn niet van toepassing als een klein kantoor voldoet aan artikel 27 lid 2 van de NVKS. In de NVKS is voor dergelijke kantoren niet aangegeven wat gedocumenteerd dient te worden. In deze handreiking wordt daarvoor verwezen naar de uitleg in paragraaf 7.2 resp. bijlage 2 onder 'Toelichting op de documentatievereisten'.

Artikel 10 van de NVKS:

1. *Lid 1. De kwaliteitsbepaler richt het kwaliteitssysteem zodanig in dat dit een redelijke mate van zekerheid geeft dat:...*
 - b. *een eindverantwoordelijke accountant de beoordeling van de aanvaarding of continuering van de NVKS-opdracht vastlegt;*

Artikel 12 van de NVKS:

1. *Lid 1. De kwaliteitsbepaler wijst voor elke NVKS-opdracht een eindverantwoordelijke accountant of eindverantwoordelijke professional aan.*
2. *Lid 2. De kwaliteitsbepaler richt het kwaliteitssysteem zodanig in dat dit een redelijke mate van zekerheid geeft dat een persoon als bedoeld in het eerste lid: ...*
 - f. *de NVKS-opdracht gestructureerd documenteert waardoor:*
 - 1°. *in ieder geval voldaan wordt aan de relevante documentatievereisten van de VGBA, de NV COS of andere voor deze opdracht van toepassing zijnde wet- en regelgeving en waar van toepassing de ViO;*
 - 2°. *het mogelijk is effectief intern en extern toezicht te houden;*
 - g. *ten aanzien van de NVKS-opdracht zo nodig advies vraagt aan een deskundige persoon waarbij hij:*
 4. *de adviesvraag, conclusies en de hieruit volgende acties, vastlegt in het opdracht dossier;*
 - h. *een voor de NVKS-opdracht relevant verschil van mening behandelt en oplost waarbij hij:*
 1. *het meningsverschil en de bereikte conclusies ter zake van de oplossing in het opdracht dossier vastlegt;...*
 - j. *het definitieve opdracht dossier uiterlijk twee maanden na de datering en ondertekening van de accountantsverklaring afsluit.*

7.2 Wat moet in het dossier worden opgenomen?

Uitgaande van de kernpunten van de samenstellingsopdracht (Zie Par. 3.1) moet het dossier weergeven dat de verslaglegging op orde is én inzicht geven in wat de accountant heeft gedaan om, daar waar dat nodig is, de informatie toereikend te laten zijn.

De documentatie volgt de samenstelwerkzaamheden van de accountant. Samenstellingsopdrachten kunnen qua uitvoering onderling verschillen, de op te nemen documentatie daarmee ook. Het ligt voor de hand dat vanuit de samensteldossier gemakkelijk lees- en herleidbaar moet zijn welke werkzaamheden voor de samenstellingsopdracht zijn uitgevoerd.

7.2.1 Significante aangelegenheden

Significante aangelegenheden (Zie Par. 38a, Standaard 4410) zijn, op basis van zijn professionele oordeelsvorming, zaken die door de accountant als belangrijk zijn aangemerkt voor de jaarrekening, daar waar het verslaggevingsaspecten betreft of, indien van toepassing, de kwaliteit van de door de klant aangeleverde informatie. Deze zullen daarom ook altijd met de klant worden besproken.

Voorbeelden zijn:

- met behulp van de accountant bepaalde belangrijke schattingsposten;
- met behulp van de accountant toegepaste belangrijke grondslagen;
- met behulp van de accountant geformuleerde belangrijke toelichtingen;
- hoe informatie voor belangrijke posten bij de klant tot stand is gekomen;
- welke informatie onvolledig of onjuist blijkt en hoe daarmee is omgegaan;
- belangrijke posten die besproken of bediscussieerd zijn met de klant.

Daarbij zijn de kernpunten van een samenstellingsopdracht leidend: is de verslaggeving volgens de norm én kan ik hier op de informatie van de klant vertrouwen?

Professionele oordeelsvorming

Dat professionele oordeelsvorming (Zie Par. [3.3](#)) door het principle based inrichten van de Standaard leidt tot verschillende interpretaties van wat significant is en dus wat in het dossier moet worden opgenomen, is evident. Als dit goed onderbouwd in het dossier is opgenomen, bijvoorbeeld door een goede vertaling van de kennis van verslaggeving en van de klant naar de significante aangelegenheden, zal dat in de regel leiden tot een voldoende gedocumenteerd dossier. Wanneer er bij latere toetsing een vraag rijst waarom iets niet is gedocumenteerd en de accountant kan uitleggen dat het niet significant is, dan is het niet-documenteren in lijn met de Standaard.

Adagium 'niet gedocumenteerd is niet gedaan' in perspectief

Uitgangspunt bij een samenstellingsopdracht is dat de accountant op basis van zijn professionele oordeelsvorming bepaalt welke zaken significant zijn en gedocumenteerd moeten worden. Daarmee wordt het in de praktijk regelmatig gehoorde adagium 'niet gedocumenteerd is niet gedaan' in perspectief geplaatst, omdat dit vooral noodzakelijk is voor assurance-opdrachten waar vereist is dat de accountant positieve bevindingen uit het controleproces gebruikt als controlebewijs. De professionele oordeelsvorming wordt in eerste aanleg getoetst bij de Raad voor Toezicht en in voorkomende gevallen bij de tuchtrechter. Uiteindelijk gaat het erom dat het doel van de samenstellingsopdracht wordt bereikt. Het is aan de accountant hoe dat binnen de vereisten wordt ingevuld. Dit doet recht aan het 'principle based'-karakter van de Standaard.

In het verlengde van het voorgaande is het evident dat er geen vastlegging noodzakelijk is als een bepaalde omstandigheid zich niet voordoet.

7.2.2 Recapitulatie documentatievereisten bij een samenstellingsopdracht

Op grond van Standaard 4410 en andere regelgeving die van invloed is op een samenstellingsopdracht is in [bijlage 2](#) een recapitulatie van de documentatie per fase van de samenstellingsopdracht opgenomen. Daarbij is onderscheid gemaakt tussen aspecten die altijd uit het dossier moeten blijken en aspecten die afhankelijk zijn van of een bepaalde omstandigheid zich voordoet. Als een omstandigheid zich niet voordoet, dan hoeft dit niet te worden toegelicht in het dossier. De stukken kunnen zowel zijn opgenomen in een permanent dossier als in het samensteldossier, of in een dossier van een andere opdracht.

Verder zijn in [bijlage 4](#) enkele vragen uit de praktijk opgenomen over toepassing van de Standaard en documentatie.

Om de samenstellingsopdracht doeltreffend uit te kunnen voeren is het praktisch een werkprogramma en vaste dossierindeling te hanteren.

7.2.3 Toepassing voor een micro-rechtspersoon

Voor een micro-rechtspersoon gelden dezelfde documentatievereisten als bij andere samenstellingsopdrachten. De samenstellingswerkzaamheden - en daarmee de dossiervorming - kunnen beperkter zijn omdat toelichtingen in de jaarrekening ontbreken. Aan de andere kant zal het mogen samentrekken van jaarrekeningposten bij een micro-rechtspersoon niet tot minder werkzaamheden leiden. Dit omdat het aantal feitelijke posten in de saldibalans gelijk blijft en de saldibalans gewoonlijk als startpunt voor het samenstellen dient. Vergelijk het voorbeeld in [bijlage 3](#).

8 De samenstellingsverklaring

Standaard 39 tot en met 41a Standaard 4410

Een samenstellingsopdracht wordt afgesloten met een samenstellingsverklaring. Het doel van de samenstellingsverklaring is duidelijk te communiceren wat de aard van de opdracht en de verantwoordelijkheden van de accountant zijn (Zie Par. 39, Standaard 4410).



Standaard 4410:	Onderwerp:
Paragraaf 40	Inhoud samenstellingsverklaring
NVKS: artikel. 12 lid 2i	
Paragraaf 41	Datering samenstellingsverklaring

8.1 Inhoud samenstellingsverklaring

In de samenstellingsverklaring geeft de accountant aan dat het management de jaarrekening heeft opgemaakt met ondersteuning van de accountant en conform het van toepassing zijnde financiële stelsel. Expliciet wordt aangehaald dat de jaarrekening de verantwoordelijkheid is van het management en dat de accountant de jaarrekening heeft samengesteld op basis van informatie die door de klant aan de accountant is verstrekt en dat het management er verantwoordelijk voor is dat de informatie klopt.

In de tekst van de samenstellingsverklaring is opgenomen dat de accountant als slotstuk van zijn werkzaamheden de jaarrekening leest, waarbij hij nagaat of het beeld van de jaarrekening overeenkomt met zijn kennis van de klant. Dit impliceert dat de accountant als slotstuk van de uitvoeringsfase op basis van kritisch lezen nagaat of de jaarrekening geen afwijkingen van materieel belang bevat (Zie Par. 34, Standaard 4410 en [hoofdstuk 6](#)).

Volgens de NVKS (Zie art. 8 in combinatie met art. 7) zorgt een accountantskantoor ervoor dat het uitvoeren van een samenstellingsopdracht altijd plaatsvindt onder de verantwoordelijkheid van een openbaar accountant. Verder ondertekent de accountant met zijn eigen naam en zijn titel en vermeldt daarbij de naam van het accountantskantoor.

8.1.1 *Facultatieve passages in de samenstellingsverklaring*

In de samenstellingsverklaring bij de herziene Standaard 4410 per 1 januari 2016 zijn de werkzaamheden meer positief geformuleerd. De samenstellingsverklaring behorende bij de standaard kent twee optionele teksten. Eén optionele passage waarbij expliciet wordt vermeld dat geen controle- of beoordelingswerkzaamheden zijn uitgevoerd (Zie Par. A61A, Standaard 4410). De andere optionele passage betreft de verwijzing naar de plaats op de website van de NBA waar wordt uitgelegd wat de aard en reikwijdte van de samenstellingsopdracht is.

8.1.2 *Mag de voorbeeld samenstellingsverklaring worden aangepast?*

Ja, dat mag in principe wel. Echter de NBA heeft voorbeeldteksten geformuleerd om ervoor te zorgen dat deze herkend wordt door de gebruiker. Daarom adviseert de NBA om de standaard tekst te gebruiken. In specifieke situaties kan of moet de tekst van de samenstellingsverklaring worden aangepast (Zie Par. [8.1.3](#)). In alle gevallen moet de samenstellingsverklaring voldoen aan de in paragraaf 40 genoemde elementen.

8.1.3 *Toelichtende paragraaf*

Als een jaarrekening is opgemaakt conform een stelsel voor bijzondere doeleinden is het vereist dat de samenstellingsverklaring hierop de aandacht vestigt (Zie Par. A40 onderdeel j, A59-A60).

Hierin kan eventueel worden vermeld wat het doel is van het financiële overzicht, welke gebruiker en verspreidingskring het betreft en dat het overzicht uitsluitend is opgesteld met het betreffende doel en daarom niet kan worden gebruikt voor andere doelen.

Als de samenstellingsverklaring bestemd is voor specifieke gebruikers kan de accountant het passend vinden om een beperking in het gebruik of verspreiding (of beide) toevoegen aan de samenstellingsverklaring (Zie Par. A61, Standaard 4410).

Voorbeeld beperking gebruik en verspreidingskring

Een variant is als accountantskantoor X de jaarrekening samenstelt en accountantskantoor Y deze jaarrekening controleert of beoordeelt¹⁸. Het is verwarrend en onwenselijk als een jaarrekening zowel een controle- of een beoordelingsverklaring als een samenstellingsverklaring bevat. In dat geval kan de verspreidingskring van een samenstellingsverklaring beperkt worden tot (het management van) de klant.

Hoewel niet verplicht in de standaard kunnen er nog andere situaties zijn waarin het voor de hand ligt dat de accountant een toelichtende paragraaf toe wil voegen aan de samenstellingsverklaring zoals:

- in de situatie dat sprake is van gereede twijfel inzake de continuïteit; (Zie Par. [6.5.2](#))
- wanneer het gewenst is met nadruk te verwijzen naar de toelichting op onzekerheden in de jaarrekening.

Voorbeeldteksten zijn opgenomen in deel 3 HRA, sectie II voorbeeldrapportages 5.1.2 tot en met 5.1.4.

Voorbeeld benadrukking onzekerheid

Van ernstige onzekerheid is bijvoorbeeld sprake wanneer de waardering van een post onzeker is. Is de afwaardering van de post voorraden niet duidelijk dan zal de accountant aan de klant voorstellen om de meest waarschijnlijke afwaardering aanhouden in de samengestelde jaarrekening. Hierbij zorgt hij ervoor dat deze afwaardering goed wordt toegelicht en dat de onzekerheid wordt beschreven in de toelichting. Ook kan de accountant ervoor kiezen dit in de samenstellingsverklaring te verwijzen naar de toelichting middels een paragraaf ter benadrukking.

8.1.4 Uitzondering publicatiestukken

Er is geen verplichting tot het toevoegen van een samenstellingsverklaring bij publicatiestukken (Zie Par. 41A en A56, Standaard 4410). De toelichtende tekst van Standaard 4410 geeft aan dat het maatschappelijk verkeer hieraan geen behoefte lijkt te hebben. Daarnaast is in Titel 9 Boek 2 BW hierover niets geregeld; alleen ingeval van een wettelijke controle moet bij de publicatiestukken een controleverklaring worden toegevoegd.

Wordt de inrichtingsjaarrekening door iemand anders opgemaakt en maakt de accountant de publicatiestukken? In die situatie kan de accountant nagaan of deze aan de daaraan te stellen eisen voldoet.

8.1.5 Verstrekken van conceptstukken door de klant

Als het management conceptstukken moet of wil verstrekken en de betrokkenheid van de accountant wordt kenbaar gemaakt is het de taak van de accountant aan de gebruiker van die conceptstukken duidelijk te maken wat de status van de stukken is en hoe hij betrokken is. Dit kan bijvoorbeeld door conceptstukken als bijlage op te nemen bij een door hem uit te brengen brief waarin is aangegeven:

- waarom er sprake is van conceptstukken;
- dat de stukken zijn opstelt in het kader van een samenstellingsopdracht waarbij de samenstellingsverklaring niet is toegevoegd omdat de werkzaamheden nog niet zijn afgerond;
- welke werkzaamheden nog uitgevoerd zullen gaan worden; en
- dat de conceptstukken alleen beschikbaar worden gesteld voor een beperkte verspreidingskring en wie daar deel van uit maken en dat verdere verspreiding zonder zijn toestemming niet is toegestaan.

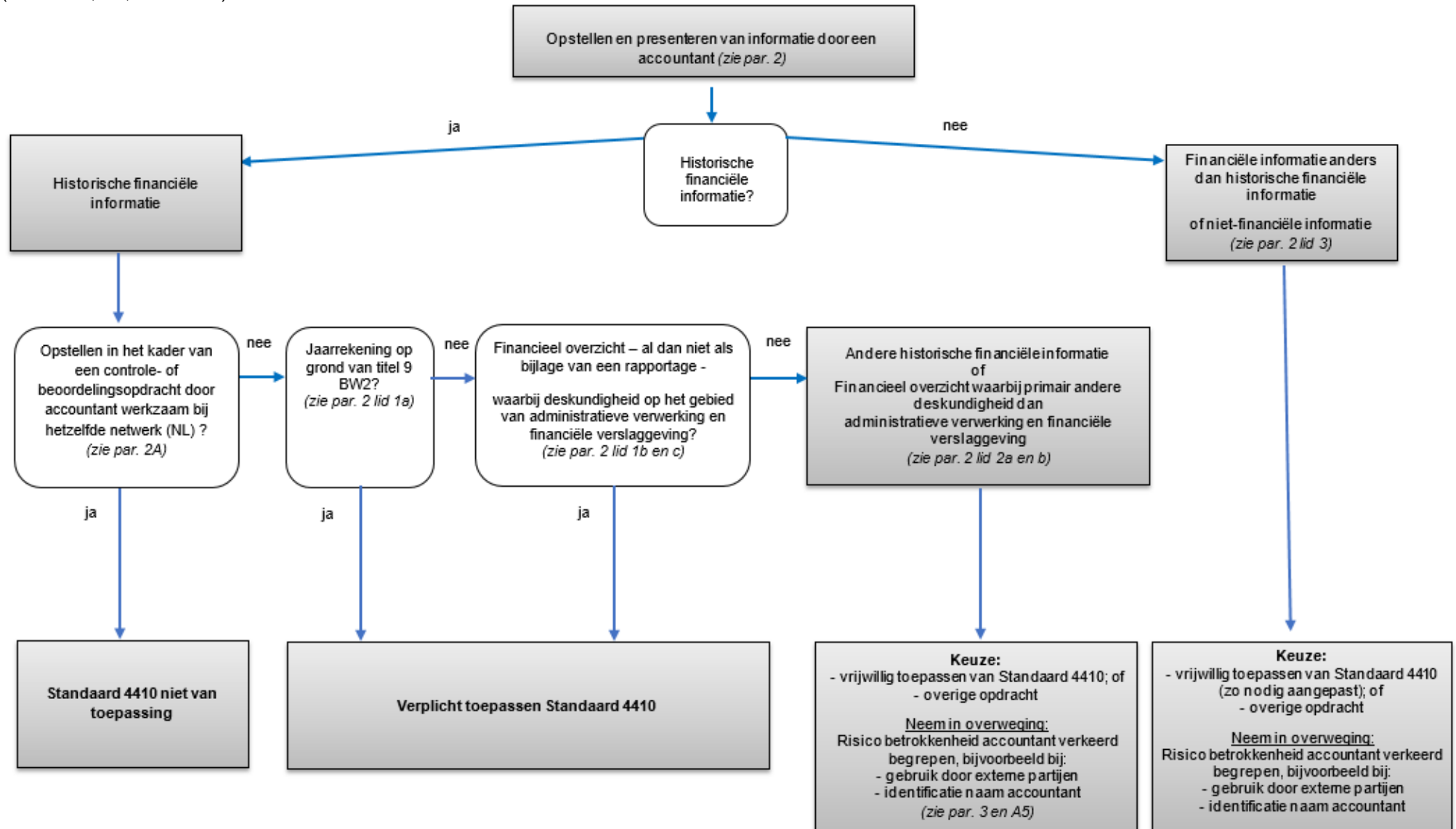
¹⁸ In het geval dat eenzelfde accountant in het kader van zijn controle- of beoordelingsopdracht wordt gevraagd om een onderneming te ondersteunen bij het opstellen van historische financiële informatie wordt verwezen naar paragraaf 2.4.2.

8.2 Dateren van de samenstellingsverklaring

Paragraaf 41, Standaard 4410 geeft aan dat de accountant de samenstellingsverklaring dient te dateren op de datum waarop de accountant samenstellingsopdracht heeft voltooid. Als datering om enige reden later plaatsvindt dan zal de accountant bij de klant informeren of er wijzigingen zijn geweest in schattingsposten of andere gebeurtenissen die van invloed zijn op de jaarrekening. Pas op dat moment heeft de accountant de samenstellingsopdracht voltooid. Het ligt voor de hand dit te documenteren.

Bijlage 1: Stroomschema toepassingsgebied Standaard 4410

(Zie Par. 2, 2A, A3 t/m A5)



Bijlage 2: Recapitulatie documentatievereisten

Recapitulerend is in onderstaand schema de documentatie per fase van de samenstellingsopdracht opgenomen. Daarbij is onderscheid gemaakt tussen aspecten die altijd uit het dossier moeten blijken en aspecten die afhankelijk zijn van of een bepaalde omstandigheid zich voordoet. Als een omstandigheid zich niet voordoet, dan hoeft dit niet te worden toegelicht in het dossier. De stukken kunnen zowel zijn opgenomen in een permanent dossier als in het samensteldossier, of in een dossier van een andere opdracht. Verder is aangegeven in welke paragraaf van de handreiking het betreffende onderwerp is behandeld (zie laatste kolom van het schema).

Figuur I: Elf aspecten die altijd uit de dossiers moeten blijken:	Documentatie	Zie paragraaf
Kwaliteitsbeheersing		
<ul style="list-style-type: none"> de betrokkenheid accountant blijkt uit het samenstellingsdossier 	vormvrij	1.3
Het aanvaarden van de klant en de opdracht		
<ul style="list-style-type: none"> het nagaan van de integriteit van de klant en verkrijgen van inzicht in het risico op witwassen en terrorismefinanciering 	vormvrij	4.1.1
<ul style="list-style-type: none"> identificatie en verificatie klant 	Wwft: artikel 33	4.2
<ul style="list-style-type: none"> schriftelijke voorwaarden opdracht 	Standaard 4410: paragraaf 24 en 25	4.3
Vorbereiding: verkrijgen van inzicht in de onderneming		
<ul style="list-style-type: none"> inzicht in de activiteiten van de onderneming (waaronder administratieve systeem en administratieve vastleggingen) en het stelsel van financiële verslaggeving 	vormvrij	5
Uitvoering		
<ul style="list-style-type: none"> een aansluiting van de jaarrekening op de saldbalans¹⁹ Informatie die ten grondslag ligt aan journaalposten/aanpassingen die met het management zijn overeengekomen om tot de jaarrekening te komen informatie die nodig is voor de toelichtingen op de jaarrekening 	vormvrij	6.1 en 7.1
<ul style="list-style-type: none"> doorlezen van de jaarrekening 	vormvrij	6.3
<ul style="list-style-type: none"> erkenning door management dat zij verantwoordelijkheid nemen voor definitieve jaarrekening 	vormvrij	6.6
Rapportering		
<ul style="list-style-type: none"> kopie van de definitieve versie van de samengestelde jaarrekening waarvoor het management zijn verantwoordelijkheid heeft erkend en de samenstellingsverklaring 	Standaard 4410: paragraaf 38c	8.1

¹⁹ Verondersteld is dat een samenstellingsopdracht minimaal start met een saldbalans waarin de basisvastleggingen al zijn opgenomen. In voorkomende gevallen kan dit ook andere informatie zijn zoals een (gedeeltelijke) conceptversie van een jaarrekening die het management heeft opgesteld.

Figuur II: Tien aspecten die uit de dossiers blijken als betreffende omstandigheid zich voordoet	Documentatie	Zie paragraaf
Ethiek		
<ul style="list-style-type: none"> • bedreiging van de fundamentele beginselen (onder andere vakbekwaamheid en zorgvuldigheid) 	VGBA: artikel 21 lid 3	3.5 en 4.1.2
Het continueren van de klant en de opdracht		
<ul style="list-style-type: none"> • aandachtspunt bij het continueren <ul style="list-style-type: none"> ○ integriteit klant ○ een risico in het kader van de Wwft, ○ andere zaken die tot beëindiging of wijziging opdracht leiden 	vormvrij VGBA: artikel 21 lid 3 (bij een bedreiging van de fundamentele beginselen)	4.1
<ul style="list-style-type: none"> • wijziging opdrachtvoorwaarden of het bespreken van de bestaande opdrachtvoorwaarden bij een onduidelijkheid daarover bij het management 	Standaard 4410: paragraaf 24	4.4
Uitvoering		
<ul style="list-style-type: none"> • het ondersteunen van het management bij schattingen of andere werkzaamheden 	vormvrij	6.2
<ul style="list-style-type: none"> • navraag bij twijfel aan door management verschaft informatie 	vormvrij	6.4
<ul style="list-style-type: none"> • voorstel tot aanpassingen als samengestelde informatie niet toereikend is 	vormvrij	6.5
<ul style="list-style-type: none"> • de accountant communiceert met het management over belangrijke aangelegenheden 	vormvrij	6.7
<ul style="list-style-type: none"> • het zo nodig vragen van advies aan een deskundige persoon: de adviesvraag, conclusies en de hieruit volgende acties 	NVKS: artikel 12 lid 2 g	7.1
<ul style="list-style-type: none"> • bij een relevant verschil van mening: het meningsverschil en de bereikte conclusies ter zake van de oplossing 	NVKS: artikel 12 lid 2 h	7.1
<ul style="list-style-type: none"> • eventueel een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (OKB) (afhankelijk van interne toetsingscriteria) 	optioneel	

Als aspecten zowel op grond van figuur I als figuur II tot een vastlegging in het dossier leiden, dan kan dit in eenzelfde vastlegging in het dossier. Bijvoorbeeld het ondersteunen bij het bepalen van de actuele waarde van een pand (zie figuur II) kan leiden tot journaalposten / aanpassingen die met het management zijn overeengekomen om tot de jaarrekening te komen (Zie figuur I). Deze ondersteuning kan echter ook tot de constatering leiden dat de actuele waarde gehandhaafd kan blijven. Ook in dat geval dient informatie te worden vastgelegd, zodat kan worden aangetoond dat er wel over nagedacht is.

Toelichting op de documentatievereisten

Figuur I: Elf aspecten die altijd uit de dossiers moeten blijken:	Documentatie	Zie paragraaf
Kwaliteitsbeheersing		
<ul style="list-style-type: none"> • de betrokkenheid accountant blijkt uit het samenstellingsdossier 	vormvrij	1.3

Toelichting:

De uitvoering van een opdracht vindt altijd plaats onder de verantwoordelijkheid van de accountant (Zie artikel 7, 8 en 12 van de NVKS). De betrokkenheid van de accountant in alle fasen van de opdracht heeft zijn weerslag op het dossier. De wijze waarop is vormvrij en in de praktijk afhankelijk van de omvang en samenstelling van het kantoor en de complexiteit van de samenstellingsopdracht. Een werkprogramma is niet verplicht, maar wel handig, enerzijds voor de aansturing van medewerkers en anderzijds ter waarborging van de uitvoering van de opdracht volgens de regels.

Bijvoorbeeld een accountant met een of meerdere assistenten: vaak zal aan de hand van een werkprogramma worden gewaarborgd en gevolgd dat de opdracht vaktechnisch op adequate wijze wordt uitgevoerd. De aansturing en review van de accountant zal zichtbaar zijn door aantekeningen, genoteerde vragen of aftekening van een werkprogramma. De mate van benodigde bijsturing is afhankelijk van de complexiteit van de opdracht en de capaciteiten van de medewerkers. Een ander voorbeeld is een eenmanskantoor waarbij de accountant de samenstellingsopdracht in zijn geheel zelf

uitvoert. Denkbaar is dat de accountant geen werkprogramma gebruikt, maar op een andere gestructureerde wijze werkt, zoals het noteren van aandachtspunten bij het samenstellen of vraagpunten voor het management.

Figuur I: Elf aspecten die altijd uit de dossiers moeten blijken:	Documentatie	Zie paragraaf
Het aanvaarden van de klant en de opdracht		
<ul style="list-style-type: none"> het nagaan van de integriteit van de klant en verkrijgen van inzicht in het risico op witwassen en terrorismefinanciering 	vormvrij	4.1.1

Toelichting:

De documentatie over het onderzoek naar de integriteit van de klant en het risico op witwassen is vormvrij. Vaak wordt een vragenlijst over de aanvaarding en continuering van de klant ingevuld. Een andere wijze kan bijvoorbeeld zijn dat de accountant in het dossier zijn overwegingen vastlegt over de integriteit van de klant en het risico op witwassen.

Het onderzoek naar de integriteit van de klant en het risico op witwassen wordt gezien als een significante aangelegenheid die moet worden gedocumenteerd (Zie Par. 38a Standaard 4410). Daarnaast geldt een verplichting tot vastlegging van de beoordeling van de aanvaarding of continuering van de NVKS-opdracht op grond van artikel 10 van de NVKS.

Figuur I: Elf aspecten die altijd uit de dossiers moeten blijken:	Documentatie	Zie paragraaf
Het aanvaarden van de klant en de opdracht		
<ul style="list-style-type: none"> identificatie en verificatie klant 	Wwft: artikel 33	4.2

Toelichting:

De documentatie is voorgeschreven in artikel 33 van de Wwft. Samenvattend betreft het een vastlegging van:

- De identificatie en de wijze van verificatie, waarbij onderscheid wordt gemaakt naar:
 - een natuurlijk persoon;
 - een (buitenlandse) rechtspersoon;
 - indien van toepassing: uiteindelijke belanghebbende (UBO);
 - adequate maatregelen ter verificatie van UBO zijn risico gebaseerd;
 - indien van toepassing: politiek prominent persoon (PEP).
 - indien van toepassing: trustee; (Zie specificatie gegevens in art. 33 Wwft).
- De aard van dienstverlening, bijvoorbeeld samenstellingsopdracht, administratieve dienstverlening, belastingadvies. De aard van de dienstverlening kan ook blijken uit de uiteindelijke opdrachtbevestiging.

Figuur I: Elf aspecten die altijd uit de dossiers moeten blijken:	Documentatie	Zie paragraaf
Vorbereiding: verkrijgen van inzicht in de onderneming		
<ul style="list-style-type: none"> inzicht in de activiteiten van de onderneming (waaronder administratieve systeem en administratieve vastleggingen) en het stelsel van financiële verslaggeving 	vormvrij	5

Toelichting:

Het inzicht in de onderneming is noodzakelijk voor de accountant om de jaarrekening te kunnen maken en daarmee een significante aangelegenheid die in de opdrachtdocumentatie wordt opgenomen. De vastlegging van de informatie is vormvrij. In ieder geval dient informatie te worden opgenomen over de activiteiten van de onderneming (incl. administratieve systeem en administratieve vastleggingen) en het stelsel van financiële verslaggeving. Het verkrijgen van inzicht is een voortdurend proces dat tijdens de diverse fasen van de samenstellingsopdracht plaatsvindt.

In de praktijk wordt vaak gebruik gemaakt van een bedrijfsverkenning en worden verkregen documenten opgenomen in een permanent dossier, die zo nodig worden geactualiseerd (Zie Par. [5.2](#)).

Figuur I: Elf aspecten die altijd uit de dossiers moeten blijken:	Documentatie	Zie paragraaf
Uitvoering		
• doorlezen van de jaarrekening	vormvrij	6.3

Toelichting:

In het dossier wordt opgenomen:

- Significante vastleggingen, zoals belangrijke posten die de accountant besproken of bediscussieerd heeft met de klant en hoe hij hiermee is omgegaan (Zie Par. 7.2.1). Bijvoorbeeld door het vastleggen van een (korte) bespreeknotitie. Het doorlezen van de jaarrekening zal vaak leiden tot bespreekpunten met de klant.
- Gezien het belang van het doorlezen van de jaarrekening en de betrokkenheid van de accountant daarbij, wordt verwacht dat deze werkzaamheid zichtbaar is in het dossier (zie de toelichting op het onderdeel kwaliteitsbeheersing uit figuur I). De wijze waarop is vormvrij. Denk aan het hierboven genoemde bespreekverslag, of vragen of aantekeningen op de jaarrekening naar aanleiding van het doorlezen, dan wel een paraaf van de accountant op het werkprogramma of jaarrekening.

Figuur I: Elf aspecten die altijd uit de dossiers moeten blijken:	Documentatie	Zie paragraaf
Uitvoering		
• erkenning door management dat zij verantwoordelijkheid nemen voor definitieve jaarrekening	vormvrij	6.6

Toelichting:

De erkenning door het management van zijn verantwoordelijkheid wordt gezien als een van de significante aangelegenheden die moeten worden gedocumenteerd. Dit kan zowel schriftelijk als mondeling tijdens de rapportbespreking waarvan aantekening wordt gemaakt in het dossier.

Figuur II: Tien aspecten die uit de dossiers blijken als betreffende omstandigheid zich voordoet	Documentatie	Zie paragraaf
Ethiek		
• bedreiging van de fundamentele beginselen (onder andere vakbekwaamheid en zorgvuldigheid)	VGBA: artikel 21 lid 3	3.5 en 4.1.2

Toelichting:

De documentatievereisten in de VGBA (art. 21 lid 3) zijn als volgt:

- bij een bedreiging: vastlegging;
- geen bedreiging: geen vastlegging.

Als sprake is van een bedreiging van de fundamentele beginselen die door een maatregel is weggenomen, wordt het volgende vastgelegd: de bedreiging, beoordeling, de toegepaste maatregel en conclusie. De accountant legt zijn bevindingen zodanig vast dat hij hierop op een later tijdstip kan terugvallen en, indien noodzakelijk, zich tegenover derden kan verantwoorden.

Er hoeft geen vastlegging te worden gemaakt als een bedreiging ertoe leidt dat een opdracht wordt geweigerd of beëindigd dan wel de klantrelatie wordt beëindigd. Het kan echter verstandig zijn om ook in de niet-verplichte gevallen te documenteren.

In de praktijk wordt ook wel een vraag in het werkprogramma over de naleving van de fundamentele beginselen opgenomen dat door de accountant wordt afgetekend. Dit is een manier om op een bepaald moment de naleving van dit voorschrift te overdenken en te documenteren, maar geen verplichting.

Figuur II: Tien aspecten die uit de dossiers blijken als betreffende omstandigheid zich voordoet	Documentatie	Zie paragraaf
Het continueren van de klant en de opdracht		
<ul style="list-style-type: none"> wijziging opdrachtvoorwaarden of het bespreken van de bestaande opdrachtvoorwaarden bij een onduidelijkheid daarover bij het management 	Standaard 4410:	4.4 paragraaf 24

Toelichting:

Vastlegging in het geval van gewijzigde omstandigheden: hieruit volgen herziene opdrachtvoorwaarden of aantekening bespreking management (in geval van uitleg aan management over opdrachtvoorwaarden).

Figuur II: Tien aspecten die uit de dossiers blijken als betreffende omstandigheid zich voordoet	Documentatie	Zie paragraaf
Uitvoering		
<ul style="list-style-type: none"> het ondersteunen van het management bij schattingen of andere werkzaamheden 	vormvrij	6.2
<ul style="list-style-type: none"> navraag bij twijfel aan door management verschaft informatie 	vormvrij	6.4
<ul style="list-style-type: none"> voorstel tot aanpassingen als samengestelde informatie niet toereikend is 	vormvrij	6.5
<ul style="list-style-type: none"> de accountant communiceert met het management over belangrijke aangelegenheden 	vormvrij	6.7

Toelichting:

In het dossier worden significante vastleggingen opgenomen (Zie [paragraaf 7.2.1](#)). Bijvoorbeeld door het opnemen van een bespreknotitie over belangrijke posten die besproken of bediscussieerd zijn met de klant en hoe daarmee is omgegaan.

Figuur II: Tien aspecten die uit de dossiers blijken als betreffende omstandigheid zich voordoet	Documentatie	Zie paragraaf
Uitvoering		
<ul style="list-style-type: none"> het zo nodig vragen van advies aan een deskundige persoon: de adviesvraag, conclusies en de hieruit volgende acties 	NVKS: artikel 12 lid 2 g	7.1
<ul style="list-style-type: none"> bij een relevant verschil van mening: het meningsverschil en de bereikte conclusies ter zake van de oplossing 	NVKS: artikel 12 lid 2 h	7.1

Toelichting:

Meestal zal bij een adviesaanvraag aan een deskundige, bijvoorbeeld een berekening van een pensioenvoorziening of een fiscale berekening sprake zijn van een significante aangelegenheid (Zie [Paragraaf 3.4](#)). Hetzelfde geldt bij een relevant verschil van mening. Significante aangelegenheden moeten worden gedocumenteerd inclusief de wijze waarop de accountant hiermee is omgegaan (Zie Par. 38a Standaard 4410). Daarnaast geldt een verplichting tot vastlegging op grond van artikel 12 van de NVKS.

Figuur II: Tien aspecten die uit de dossiers blijken als betreffende omstandigheid zich voordoet	Documentatie	Zie paragraaf
Uitvoering		
<ul style="list-style-type: none"> eventueel een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (OKB) 	Optioneel	

Toelichting:

Een accountantskantoor kan in haar toetsingscriteria opnemen dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (OKB) wordt uitgevoerd (Zie artikel 13 NVKS en artikelsgewijze toelichting). In dat geval ligt het voor de hand om een OKB vast te leggen in het dossier. De NVKS kent alleen voor assurance-opdrachten aanvullende eisen voor een OKB (artikel 20 NVKS).

Bijlage 3: Toepassing documentatie bij een pensioen BV (micro-rechtspersoon)

In deze bijlage wordt een uitwerking gemaakt voor een dossier bij een pensioen-BV (micro-rechtspersoon) aan de hand van de figuur 'recapitulatie van documentatievereisten' (uit [bijlage 2](#))

Voorbeeld pensioen BV:

Posten in de jaarrekening zijn beleggingen en een voorziening pensioen en bijbehorende opbrengsten en kosten. De accountant helpt bij de bepaling van de benodigde voorziening pensioen in eigen beheer. Verder zijn er geen bijzonderheden. Voor de klant worden nog andere opdrachten gedaan, waaronder een samenstellingsopdracht bij een handelsonderneming.

Figuur: aspecten die altijd uit het dossier moeten blijken

Wat moet altijd uit de dossiers blijken?	Voorbeeld
Kwaliteitsbeheersing	
<ul style="list-style-type: none"> de betrokkenheid van de accountant blijkt uit het samenstellingsdossier 	<p>De accountant heeft de opdracht zelf verricht. Hij heeft geen werkprogramma gebruikt. De balansposten zijn afgestemd met BW 2. Dit is in het dossier zichtbaar bij de pensioenvoorziening en de post beleggingen. De post beleggingen sluit aan op de saldbalans.</p> <p>In het dossier is zijn betrokkenheid zichtbaar door zijn vastleggingen bij de pensioenvoorziening en de bespreeknotitie met het management.</p>
Het aanvaarden van de klant en de opdracht	
<ul style="list-style-type: none"> het nagaan van de integriteit van de klant en verkrijgen van inzicht in risico witwassen 	Opgenomen in een permanent dossier
<ul style="list-style-type: none"> identificatie en verificatie klant 	Opgenomen in een permanent dossier
<ul style="list-style-type: none"> schriftelijke voorwaarden opdracht 	Schriftelijke opdrachtbevestiging
Vorbereiding: verkrijgen van inzicht in de onderneming	
<ul style="list-style-type: none"> inzicht in de activiteiten van de onderneming (waaronder administratieve systeem en administratieve vastleggingen) en het stelsel van financiële verslaggeving 	<p>Bij de opdrachtaanvaarding/verkrijgen van inzicht is de volgende vastlegging gemaakt over de opdracht:</p> <ul style="list-style-type: none"> pensioen BV (statutaire naam): Titel 9 BW 2, micro-rechtspersoon beleggingen tegen fiscale grondslagen. Boeking door de klant. voorziening pensioen in eigen beheer tegen fiscale waarde ondersteuning bepaling voorziening door accountant
Uitvoering	
<ul style="list-style-type: none"> een aansluiting van de jaarrekening op de saldbalans informatie die ten grondslag ligt aan journaalposten /aanpassingen die met het management zijn overeengekomen om tot de jaarrekening te komen 	<ul style="list-style-type: none"> een aansluiting van de jaarrekening op de saldbalans uitgangspunt/berekening ter bepaling voorziening pensioen in eigen beheer
<ul style="list-style-type: none"> doorlezen van de jaarrekening 	Accountant heeft geen opmerkingen. Concept-jaarrekening geparafeerd na het lezen als akkoord
<ul style="list-style-type: none"> erkenning door management dat zij verantwoordelijkheid nemen voor definitieve jaarrekening 	Accountant heeft jaarrekening besproken met management. Erkenning verantwoordelijkheid is mondeling bevestigd. Dit is vastgelegd in het dossier
Rapportering	
<ul style="list-style-type: none"> kopie van de definitieve versie van de samengestelde jaarrekening waarvoor het management zijn 	De definitieve jaarrekening en de samenstellingsverklaring opgenomen

Wat moet altijd uit de dossiers blijken?	Voorbeeld
verantwoordelijkheid heeft erkend en de samenstellingsverklaring	

Figuur: aspecten die uit het dossier moeten blijken als een bepaalde omstandigheid zich voordoet

Wat moet uit de dossiers blijken als betreffende omstandigheid zich voordoet?	Voorbeeld
Ethiek	
<ul style="list-style-type: none"> • bedreiging van de fundamentele beginselen 	n.v.t
Het aanvaarden en continueren van de klant en de opdracht	
<ul style="list-style-type: none"> • bedreiging van de naleving van de vakbekwaamheid 	n.v.t
<ul style="list-style-type: none"> • aandachtspunt bij het continueren <ul style="list-style-type: none"> ○ integriteit klant ○ een risico in kader van Wwft, ○ andere zaken die tot beëindiging of wijziging opdracht leiden 	n.v.t
<ul style="list-style-type: none"> • wijziging opdrachtvoorwaarden of het bespreken van de bestaande opdrachtvoorwaarden bij een onduidelijkheid daarover bij het management 	n.v.t
Uitvoering	
<ul style="list-style-type: none"> • het ondersteunen van het management bij schattingen of andere werkzaamheden 	<p>Accountant heeft geholpen bij waardering van post beleggingen. Dit is zichtbaar in dossier door een aansluiting met een jaaropgave van de effecten instelling en aantekeningen accountant op jaaropgave. Dit heeft niet geleid tot een aanpassing/journaalpost.</p> <p><i>De berekening ter bepaling voorziening pensioen in eigen beheer onderdeel is al opgenomen onder 'Wat moet altijd uit het dossier blijken' onder de 'uitvoering'</i></p> <p><i>Dit onderdeel was relevant geweest als de berekening niet had geleid tot een wijziging en dus geen aanpassing/journaalpost was gemaakt.</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> • navraag bij twijfel aan door management verschaft informatie 	n.v.t
<ul style="list-style-type: none"> • de accountant communiceert met het management over belangrijke aangelegenheden 	n.v.t
<ul style="list-style-type: none"> • het zo nodig vragen van advies aan een deskundige persoon: de adviesvraag, conclusies en de hieruit volgende acties 	n.v.t
<ul style="list-style-type: none"> • bij een relevant verschil van mening: het meningsverschil en de bereikte conclusies ter zake van de oplossing 	n.v.t
<ul style="list-style-type: none"> • eventueel een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (OKB) 	n.v.t

Bijlage 4: Vraag en antwoord over Standaard 4410, de NVKS en de Nadere voorschriften NOCLAR

In deze bijlage zijn enkele vragen uit de praktijk opgenomen over toepassing van de Standaard en documentatie.

Vraagpunten over dossiervorming bij de voorbereiding en uitvoering
Onderstaand zijn een aantal vragen opgenomen uit de praktijk

Vraag 1: Welke aansluitingen worden vastgelegd in het dossier? (Zie Par. 38b van de Standaard)

De verbindingen tussen de jaarrekening, de saldibalans en de in het dossier opgenomen informatie over significante posten. Dit is afhankelijk van of de accountant betrokken is geweest bij de totstandkoming van de (significante) post in het kader van de samenstellingsopdracht.

Bijvoorbeeld:

Als de accountant heeft geholpen bij bepaling voorziening dubieuze debiteuren en daarvoor bijvoorbeeld gebruik heeft gemaakt van een openstaande postenlijst debiteuren. In het dossier wordt zichtbaar gemaakt dat de gebruikte openstaande postenlijst aansluit op de jaarrekening.

Vraag 2: Is initiële en afsluitende cijferbeoordeling nodig bij een samenstellingsopdracht? En zo ja, wat legt de accountant vast?

Nee, initiële of afsluitende cijferbeoordeling komt niet expliciet voor in de Standaard. In de Standaard is opgenomen dat de accountant de samengestelde jaarrekening leest om na te gaan of er zaken in staan die gezien zijn kennis vragen oproepen (Zie [Par. 6.3](#)). Het doorlezen betreft zowel kwantitatieve als kwalitatieve aspecten. Hierbij kan gebruik gemaakt worden van afzonderlijke opstelling waarin de cijfers worden vergeleken met bijvoorbeeld het vorig jaar (absoluut en relatief), maar dat hoeft niet. De accountant laat in het dossier zien dat hij de jaarrekening heeft doorgelezen, de manier waarop is vormvrij. Bijvoorbeeld met vragen of aantekeningen op de jaarrekening naar aanleiding van het doorlezen, bespreking van vragen met het management naar aanleiding van het doorlezen (bespreekverslag), cijferopstelling dan wel een paraaf van de accountant op het werkprogramma.

Sommige accountants vinden het praktisch om dit doorlezen ook toe te passen op de verkregen saldibalans, al dan niet in de vorm van een (initiële) cijferbeoordeling. Dit is een middel om inzicht te krijgen in de onderneming, maar is geen verplichting volgens de Standaard.

Vraag 3: Is een materialiteitsberekening vereist?

De Standaard vereist niet van de accountant dat deze (voorafgaand aan het samenstellen) een materialiteitsberekening maakt. In die zin hoeft geen materialiteitsberekening in het dossier te worden opgenomen. Dit mag wel. Sommige kantoren vinden het bijvoorbeeld praktisch om aan assistenten een bepaald richtbedrag mee te geven voor correcties of houden in overleg met de klant een bepaald bedrag aan.

Het begrip materialiteit wordt ingevuld door het van toepassing zijnde stelsel van verslaggeving. In het BW is dit gekoppeld aan het inzichtvereiste van de jaarrekening (art. 362 BW 2). Het gaat dan om afwijkingen in de jaarrekening die van invloed zijn op de economische beslissingen die gebruikers op basis van de jaarrekening nemen. Als de accountant zich bewust wordt van tekortkomingen in het samengestelde financiële overzicht, zal hij moeten afwegen of deze materieel zijn (Zie Par. 34 Standaard 4410). In het geval van een materiele afwijking zal deze in het dossier worden opgenomen en tot aanpassing leiden in de jaarrekening.

Vraag 4: Moet de accountant bij het samenstellen ook nog letten op specifiek op de onderneming betrekking hebbende wet- en regelgeving (WKA, WAADI, HACCP, WBSO, milieu, CAO, pensioen, fiscaal)?

Dat moet voor zover sprake is van regelgeving die van invloed is op de jaarrekening. Bijvoorbeeld als het management behoefte heeft aan ondersteuning bij het inschatten van een belastinglatentie of een pensioenvoorziening. Verder kan specifieke regelgeving aan de orde komen bij navraag bij het management of sprake is van boetes of rechtszaken i.v.m. een eventuele voorziening in de jaarrekening.

In die zin is het ook bij de aanvaarding van de opdracht en het verkrijgen van inzicht in de onderneming relevant om te weten of sprake is van specifiek op de onderneming betrekking hebbende wet- en regelgeving die van invloed kan zijn op de jaarrekening.

Het kan voorkomen dat een accountant zich ervan bewust wordt dat bij zijn klant wet- en regelgeving niet wordt nageleefd. Dit kan ook betrekking hebben op zaken die niet van invloed zijn op de jaarrekening maar wel van groot belang kunnen zijn voor de operationele bedrijfsvoering van de klant (Zie [Par. 1.3](#) respectievelijk Par. A21c, Standaard 4410). Bijvoorbeeld als de accountant merkt dat een horecaonderneming geen horecaverunning heeft of daaraan niet voldoet. Of als de accountant zich bewust wordt van informatie die erop wijst dat illegaal gif wordt geloosd. In deze gevallen zal hij inzicht moeten krijgen in de aard, de omstandigheden en de mogelijke gevolgen van het niet naleven van de regels). Voor verdere stappen wordt verwezen naar de NV NOCLAR.

Vraag 5: Moet de accountant in zijn (permanente) dossier afschriften hebben van:

- de statuten;
- eigendomsakten;
- huurovereenkomsten;
- financieringsovereenkomsten;
- leningsovereenkomsten;
- etc.?

Dit is afhankelijk van of deze stukken benodigd zijn voor de jaarrekening. Dit kan nodig zijn voor de opname van de statutaire naam in de jaarrekening of de toelichtingen, zoals looptijd en rentepercentage van een lening, of niet uit de balans blijvende verplichtingen. Ook voor de wijze van resultaatverdeling kan deze informatie van belang zijn. De accountant kan de informatie ook op andere wijze verkrijgen en vastleggen, bijvoorbeeld een schriftelijke omschrijving door de klant.

Vraag 6: Is een werkprogramma verplicht op grond van de Standaard of de NVKS?

Een werkprogramma is niet verplicht, maar wel handig, enerzijds voor de aansturing van medewerkers en anderzijds ter waarborging van de uitvoering van de opdracht volgens de regels. Dit is een manier om ervoor te zorgen dat personen betrokken bij de opdrachttuitvoering de van toepassing zijnde wet- en regelgeving naleven en hierop effectief toezicht te houden, waarbij rekening mag worden gehouden met de aard en omvang van het accountantskantoor (artikel 4, 6, 10, 12, 27 van de NVKS).

Vraag 7: Is een top memo/af rondend verslag verplicht?

Een top memo of afrondend verslag is niet verplicht, maar wel handig. Dit is een manier om de opdracht gestructureerd te documenteren (artikel 12 en 27 van de NVKS).

Voor overige vragen & antwoorden over de NVKS wordt verwezen naar NBA-handreiking 1140, *De NVKS in vraag en antwoord*.

Bijlage 5: Handelen accountant bij niet-naleving cliënt: niet-controle-opdracht

De NBA heeft vier stappenplannen NV NOCLAR gepubliceerd die aangeven welke stappen accountants moeten zetten wanneer zij aanlopen tegen een overtreding van de regelgeving. De stappenplannen zijn bedoeld om de praktische toepassing van de NV NOCLAR te verduidelijken en hebben niet de status van regelgeving.

Voor deze stappenplannen wordt verwezen naar de website: www.nba.nl/wet-en-regelgeving/noclar .

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



Postbus 7984
1008 AD Amsterdam
Antonio Vivaldistraat 2-8
1083 HP Amsterdam
T 020 301 03 01
nba@nba.nl
www.nba.nl