

Onzekerheden bij samenstellingsopdracht

Soms kunnen bij een samenstellingsopdracht onzekerheden voorkomen, bijvoorbeeld over de omvang van de post vorderingen of over de waardering van de post voorraden. Wanneer is echt sprake van onzekerheid bij een samenstellingsopdracht en wanneer niet (meer)?

TEKST: ELLY VAN DER VELDEN* | BEELD: DREAMSTIME

Een accountant heeft soms twijfels over de ontvangst van de post vorderingen. De klant is bijvoorbeeld van mening dat de vorderingen op reguliere wijze worden geïnd en dat waardering tegen nominale waarde zonder voorziening voor oninbaarheid de meest juiste is. Uit stukken blijkt daarentegen dat het niet zeker is dat de vorderingen volledig zullen worden geïnd, maar dat dit ook zeker niet onmogelijk is.

Een ander voorbeeld: de accountant heeft vragen bij de waardering van de post voorraden. De klant vindt dat de voorraden zonder verlies kunnen worden verkocht. Navraag leert dat verkoopbaarheid van de voorraden

zonder verlies mogelijk is, maar ook onzeker. Voor iedere accountant zijn dit herkenbare situaties. Is in deze situaties nu sprake van onzekerheid en wanneer wel en wanneer niet meer?

DEFINITIE

Volgens de begrippenlijst van de HRA-bundel is onzekerheid 'een aangelegenheid waarvan de uitkomst afhangt van toekomstige acties of gebeurtenissen niet direct onder de directe invloed van de entiteit maar die de financiële overzichten kunnen beïnvloeden'.

Kenmerkend in deze definitie is dat een onzekerheid te maken heeft met de toekomst en dat de entiteit deze niet direct kan beïnvloeden. Maar wanneer is iets onzeker bij samenstellingsopdrachten?

Standaard 4410 inzake samenstellingsopdrachten spreekt over 'door de klant verstrekte gegevens die onjuist, onvolledig of anderszins onbevredigend zijn'. Gegevens zijn onjuist als bijvoorbeeld een berekening van een bepaalde post fouten bevat: de voorziening dubieuze debiteuren is inclusief btw opgenomen of de onderbouwing van de voorziening groot onderhoud is onjuist. Onvolledigheid van gegevens is bijvoorbeeld het ontbreken van een kilometeradministratie. Anderszins onbevredigende gegevens kunnen de (af)waardering van een post betreffen of de uitkomst van een rechtszaak die pas in het volgende jaar plaatsvindt. In de laatste twee voorbeelden is sprake van een toekomstige gebeurtenis die niet direct door de leiding van de onderneming kan worden



WANNEER AANVULLENDE WERKZAAMHEDEN ACCOUNTANT?

1. De accountant hoeft de van de klant ontvangen basisgegevens in principe niet:
 - te verifiëren,
 - de betrouwbaarheid ervan vast te stellen, of
 - te toetsen.
2. Blijkt dat deze basisgegevens onjuist, onvolledig of onbevredigend zijn, dan overweegt de accountant extra werkzaamheden uit te voeren.
3. Dit kunnen zijn (4410.13):
 - inlichtingen inwinnen om de betrouwbaarheid en volledigheid van de verstrekte informatie vast te stellen,
 - de maatregelen van interne beheersing beoordelen of toetsen,
 - verkregen informatie verifiëren,
 - ontvangen toelichtingen verifiëren.
4. Tot slot stelt de accountant zich de vraag of de jaarrekening toereikend is en vrij van afwijkingen van materieel belang.

de dracht



beïnvloed maar wel gevolgen kan hebben voor het getrouwe beeld van de jaarrekening.

WERKZAAMHEDEN

Vervolgens kan de vraag worden gesteld hoever je moet gaan in het uitvoeren van de werkzaamheden? Het betreft per slot van rekening een samenstellingsopdracht waarbij geen zekerheid wordt verstrekt. Om deze vraag te kunnen beantwoorden eerst antwoord op de vraag waarom de accountant wordt ingeschakeld bij samenstellingsopdrachten.

Leidraad 14 inzake 'Opdrachten in het mkb' geeft aan dat de accountant vooral zijn deskundigheid op verslaggevingsgebied aanwendt bij het uitvoeren van een sa-

ONZEKERHEDEN EN GEVOLGEN ONVERPLICHT TOELICHTENDE PARAGRAAF SAMENSTELLINGSVERKLARING

	Bestuur	Accountant	Toelichting jaarrekening	Samenstellingsverklaring
1	Positief	Positief	Toereikend	Samenstellingsverklaring zonder toelichtende paragraaf
2	Positief	Onzeker	Niet toereikend	Opdracht teruggeven
3	Positief	Onzeker	Toereikend	Samenstellingsverklaring, eventueel met toelichtende paragraaf ter benadrukking van de onzekerheid in de jaarrekening
4	Positief	Negatief	Niet toereikend	Opdracht teruggeven
5	Onzeker	Onzeker	Toereikend	Samenstellingsverklaring, eventueel met toelichtende paragraaf ter benadrukking van de onzekerheid in de jaarrekening
6	Onzeker	Onzeker	Niet toereikend	Opdracht teruggeven
7	Onzeker	Negatief	Toereikend	Samenstellingsverklaring met toelichtende paragraaf ter benadrukking van de onzekerheid in de jaarrekening
8	Onzeker	Negatief	Niet toereikend	Opdracht teruggeven

menstellingsopdracht en niet zijn deskundigheid op controlegebied. De accountant verricht dus geen controle van de beweringen die aan de jaarrekening ten grondslag liggen. De werkzaamheden van de samenstellende accountant zijn voornamelijk gericht op een jaarrekening zonder afwijkingen van materieel belang, die voldoet aan de van toepassing zijnde regelgeving. Terug naar de vraag tot hoever de werkzaamheden van de accountant behoren te gaan, biedt ook hier Leidraad 14 uitkomst. Hierin staat schematisch aangegeven wanneer de accountant kan volstaan met de gegevens die de klant aanlevert en wanneer aanvullende werkzaamheden nodig zijn (zie kader 'Te verrichten werkzaamheden bij samenstellingsopdracht').

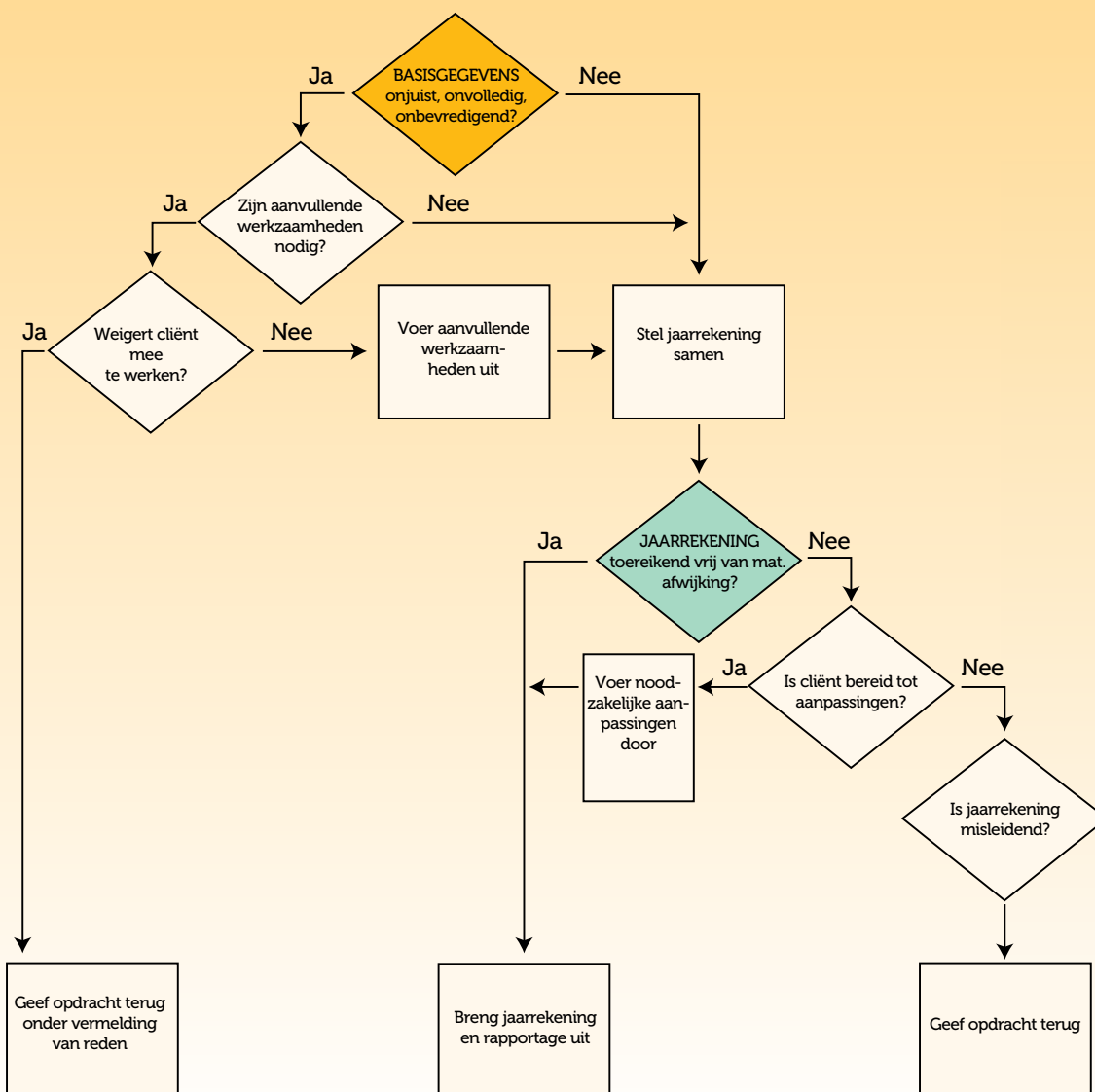
STANDAARD 4410

Bij een samenstellingsopdracht mag een accountant in principe uitgaan van de basisgegevens van de klant, tenzij deze gegevens onjuist, onvolledig of anderszins onbevredigend zijn. In dat geval 'overweegt' de accountant extra werkzaamheden uit te voeren. Het uitvoeren van aanvullende werkzaamheden is dus niet per definitie voorgeschreven. Extra werkzaamheden kunnen bijvoorbeeld achterwege blijven in geval van een niet-materiële post of als de mate van onzekerheid over een



Zie ook
Accountant.nl/
Vaktechniek

TE VERRICHTEN WERKZAAMHEDEN BIJ SAMENSTELLINGSOPDRACHT



Bron: Leidraad 14 'Opdrachten in de mkb-praktijk'

bepaalde post niet leidt tot een ander inzicht in de jaarrekening.

Vervolgens bepaalt de accountant welke werkzaamheden moeten worden uitgevoerd. Deze 'kunnen' bestaan uit hetgeen is opgesomd in paragraaf 13 van Standaard 4410. De accountant kan ook besluiten andere werkzaamheden uit te voeren, zoals het inschakelen van een deskundige voor de waardering van de post voorraden. Tot slot is van belang of de materiële gegevens onjuist, onvolledig of anderszins onbevredigend zijn. In de eerste twee situaties zal de jaarrekening worden aangepast, omdat deze anders geen getrouw beeld geeft. Anderszins onbevredigende gegevens zullen vaker onzekerheden bevatten. Deze zijn namelijk veelal afhankelijk van een toekomstige gebeurtenis die niet onder de directe invloed van de entiteit valt, waardoor meer en/of andere werkzaamheden zullen worden uitgevoerd.

In veel situaties zullen de onzekerheden worden opge-

lost door het uitvoeren van aanvullende werkzaamheden of het opvragen van aanvullende informatie. Maar wat als dit niet het geval is?

TOELICHTING IN JAARREKENING

Stel dat ook na het uitvoeren van extra werkzaamheden op een materiële post nog onzekerheden resteren, bijvoorbeeld omdat op basis van de gegevens die de klant aanlevert onduidelijk blijft of afwaardering en een post vorderingen noodzakelijk is of niet. Natuurlijk kan de accountant de onzekerheid opnemen in de bevestigingsbrief, maar dit is niet (altijd) voldoende. Heeft de onzekerheid invloed op het getrouwe beeld van de jaarrekening? Dan zal de accountant het bestuur van de onderneming erop wijzen de onzekerheid tot uitdrukking te brengen in de toelichting ervan. Het bestuur is namelijk verantwoordelijk voor het opmaken van de inrichtingsjaarrekening. De toelichting moet ook in de

VOORBEELDTEKST HRA-BUNDEL ONVERPLICHT TOELICHTENDE PARAGRAAF SAMENSTELLINGSVERKLARING

Benadrukking van onzekerheid in de jaarrekening vanwege een rechtszaak

Wij vestigen de aandacht op punt ... in de toelichting van de jaarrekening, waarin de onzekerheid uiteen-gezet is met betrekking tot de uitkomst van een rechtszaak waarin de entiteit verwickeld is.



publicatie-
stukken worden
opgenomen.
Zoals hiervoor al
is besproken: de
accountant wordt
ingeschakeld bij
samenstellings-
opdrachten om
zijn deskundig-
heid op ver-
slaggebied. Zijn
werkzaam-
heden strekken
zich uit tot het
doorlezen van de
jaarrekening, het

afwegen of deze een toereikende opzet heeft en of deze vrij is van afwijkingen van materieel belang. Onder deze werkzaamheden valt ook het nagaan of de juiste waarderingsgrondslagen worden gehanteerd, of alle afwijkingen zijn vermeld en of alle andere belangrijke zaken die de accountant heeft geconstateerd in de jaarrekening zijn verwerkt.

Kortom, de geconstateerde onzekerheden.

De toelichting van de onzekerheden bestaat uit een inhoudelijke beschrijving. Het meest logisch is deze op te nemen bij de toelichting van de desbetreffende post in de jaarrekening. Naast toelichting in de jaarrekening bestaat de mogelijkheid een toelichtende tekst in de samenstellingsverklaring op te nemen.

TOELICHTING IN VERKLARING

Een extra toelichting in de verklaring, naast de toelichting in de jaarrekening, is nodig als de accountant de onzekerheid wil benadrukken. Het is niet mogelijk een toelichting in de samenstellingsverklaring op te nemen zonder toelichting in de jaarrekening. Zonder toelichting in de jaarrekening is deze namelijk niet vrij van afwijkingen van materiaal belang en kan geen samenstellingsverklaring bij de jaarrekening worden afgegeven.

De onverplicht toelichtende paragraaf in de samenstellingsverklaring verwijst naar de toelichting in de jaarrekening. In de HRA-bundel staat een voorbeeldtekst opgenomen (zie kader 'Voorbeeldtekst HRA-bundel onverplicht toelichtende paragraaf samenstellingsverklaring'). Is geen sprake van een toereikende toelichting in de jaarrekening en wil het bestuur van de onderneming deze niet aanpassen of geen aanvullende informatie verstrekken, dan is de accountant genoodzaakt de opdracht terug te geven. De accountant zal de opdrachtgever op de hoogte stellen van de redenen van de teruggave van de opdracht. In de praktijk gebeurt teruggave slechts in uitzonderingssituaties.

PROFESSIONAL JUDGMENT

Geeft de jaarrekening inclusief toelichting een getrouw beeld? Dan kan de onverplicht toelichtende paragraaf in de samenstellingsverklaring achterwege blijven. In het schema 'Onzekerheden en gevolgen onverplicht toelichtende paragraaf samenstellingsverklaring' zijn alle mogelijke situaties opgenomen van onzekerheden van het bestuur van de onderneming, van de accountant en de gevolgen voor de samenstellingsverklaring. De accountant moet alert zijn op onzekerheden. Hij wendt zijn *professional judgment* aan om na te gaan of daar sprake van is. Is dit het geval, dan gaat de accountant na of extra werkzaamheden moeten worden uitgevoerd. De vervolgstap is welke werkzaamheden dit dan moeten zijn. Toelichting in de jaarrekening en eventueel de samenstellingsverklaring kan een oplossing bieden. □

Noot

* Elly van der Velden is werkzaam bij Bureau Vaktechniek van BDO. Dit artikel is geschreven op persoonlijke titel.