

Samenstellen en kan dat samen?

Wanneer een onderneming controleplichtig wordt, wijzigt de opdracht voor de accountant. Een combinatie van samenstellen en controleren ligt niet voor de hand. Wel kan de accountant behulpzaam zijn bij het opmaken van de jaarrekening die tevens wordt gecontroleerd. Deze werkzaamheden worden in de regelgeving op verschillende wijzen gedefinieerd, maar komen inhoudelijk overeen, stellen Elly van der Velden en Jeanne van Lubeek. Anderen plaatsen kanttekeningen

TEKST ELLY VAN DER VELDEN EN JEANNE VAN LUBEEK* | BEELD CORBIS

Een combinatie van controle en samenstellen van dezelfde jaarrekening heeft een aantal bezwaren in zich. Wanneer beide opdrachten worden uitgevoerd door hetzelfde accountantskantoor, ontstaat het risico van zelftoetsing, in ieder geval in schijn. Meer in het algemeen is het richting het maatschappelijk verkeer onwenselijk om meer dan één verklaring af te geven bij hetzelfde financiële overzicht. Dit geeft onduidelijkheid over welke werkzaamheden zijn uitgevoerd en of wel of geen zekerheid wordt verstrekt. Overigens geeft Standaard 4410 inzake samenstellingsopdrachten als hoofdregel dat in beginsel bij elk - door de accountant samengesteld - financieel overzicht een samenstellingsverklaring moet worden afgegeven.

SAMENSTELLINGSOPDRACHT

De werkzaamheden van een samenstellingsopdracht kunnen volgens Leidraad 14 bestaan uit:

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



controleren,

'IN DE OGEN VAN DE CLIËNT VERANDERT ER NIETS ALS DE ONDERNEMING OP GROND VAN GROOTTECRITERIA CONTROLEPLICHTIG WORDT.'

HELPDESKVRAAG

In het aprilnummer van Accountant (pagina 51) is in de rubriek Van de Helpdesk ingegaan op de situatie waarbij in een jaarrapport zowel een samenstellingsverklaring als een controleverklaring (van verschillende accountantsorganisaties) is opgenomen. Volgens de regelgeving is dat niet verboden, en dus impliciet toegestaan. Maar vanwege een aantal belangrijke bezwaren heeft de NBA een sterke voorkeur voor de variant waarbij een samenstellingsverklaring wel wordt afgegeven maar niet wordt opgenomen in het jaarrapport,

SAMENSTELLEN EN CONTROLE BIJ EEN GROEP

In de praktijk komt ook regelmatig voor dat bij de te onderscheiden entiteiten binnen één groep verschillende verklaringen worden afgegeven. Een veel voorkomend voorbeeld is dat de geconsolideerde jaarrekening van de holding wordt gecontroleerd en dat bij één of meer deelnemingen een samenstellingsverklaring wordt afgegeven, beide ondertekend door dezelfde (externe) accountant.

De regelgeving verbiedt een dergelijke combinatie van samenstellen en controleren niet, met uitzondering van oob's (niet zijnde 'verbonden derden'). Wel moet ook hier worden onderkend dat sprake is van een bedreiging van onafhankelijkheid als gevolg van zelftoetsing, die tot een aanvaardbaar niveau moet worden teruggebracht. Daartoe kan een aantal waarborgen worden getroffen, waaronder het inzetten van gescheiden teams en het laten autoriseren van de journaalposten door de cliënt.

Afhankelijk van de wensen van de cliënt, is het ook in deze situatie mogelijk om behulpzaam te zijn bij het opmaken van de jaarrekeningen van de deelnemingen, zonder het verstrekken van een samenstellingsverklaring.

en waarbij ook vermelding van de naam van de samenstellende accountant achterwege blijft.

Leidraad 14 legt Standaard 4410, paragraaf 6 zo uit dat het afgeven van een samenstellingsverklaring onder omstandigheden niet verplicht is gesteld bij een door de accountant samengesteld financieel overzicht. Hierbij wordt als voorbeeld gegeven dat dit voor kan komen als een jaarrekening is samengesteld door de ene accountantsorganisatie en vervolgens wordt gecontroleerd door een andere accountantsorganisatie. In dat geval is het niet gewenst dat de betrokkenheid van de eerste organisatie aan derden bekend wordt gemaakt en is het in het geheel niet verplicht een samenstellingsverklaring af te geven.

OPSTELLEN OF SAMENSTELLEN?

Een combinatie van samenstellen en controleren ligt dus niet voor de hand, al biedt de regelgeving mogelijk-



MOGELIJKHEDEN TOT COMBINATIE VAN OPSTELLEN EN CONTROLEREN JAARREKENING

		Situatie	Waarborgen	Type opdracht	Rapportage voor aanvang controle
1	Standaard 4410.6	Accountant stelt de jaarrekening op, een accountant van een andere accountantsorganisatie voert de controle-opdracht uit.	Niet van toepassing	Samenstellingsopdracht (4410.6)	Financieel overzicht, (veelal jaarrekening) zonder samenstellingsverklaring
2	Opstellen jaarrekening = onderdeel van de controle	In de opdrachtbevestiging van de controleopdracht wordt de passage opgenomen dat tevens het traject van saldibalans tot jaarrekening zal worden verzorgd.	Ja, onder meer ondertekening voorafgaande journaalposten en besluiten waardering posten jaarrekening door cliënt	Controleopdracht	Jaarrekening is onderdeel van de controleopdracht
3	Detachering	Accountant van buiten het controleteam wordt gedetacheerd bij de cliënt.	Niet van toepassing	Overige opdracht	Geen rapportage door de accountant
4	Opstellen jaarrekening als aparte opdracht	Er wordt een afzonderlijke opdrachtbevestiging opgesteld ten behoeve van het opstellen van de jaarrekening.	Ja, fiattering jaarrekening door cliënt	Overige opdracht	Accountant rapporteert jaarrekening aan cliënt

'BIJ OOB'S IS EEN COMBINATIE VAN OPSTELLEN EN CONTROLE NIET TOEGESTAAN.'

heden voor zover het twee verschillende accountantsorganisaties betreft. Ook kan een accountantsorganisatie behulpzaam zijn bij het opmaken van een jaarrekening die tevens door *dezelfde* accountantsorganisatie wordt gecontroleerd.

De Nadere Voorschriften Onafhankelijkheid bieden onder voorwaarden deze mogelijkheid en spreken hierover in diverse benamingen: het traject van saldibalans naar jaarrekening, administratieve dienstverlening en

het opstellen van een jaarrekening. Dit kan leiden tot begripsverwarring, aangezien de werkzaamheden in het traject naar de jaarrekening grotendeels gelijk zullen zijn, vergelijkbaar met die bij samenstellen. Zie hiervoor Leidraad 14, waarin een opsomming wordt gegeven van mogelijke werkzaamheden bij een samenstellingsopdracht (zie kader 'Samenstellingsopdracht'). Het verschil zit met name in het feit dat een samenstellingsopdracht wordt afgesloten met een samenstellingsverklaring, hetgeen bij het opstellen of andere gelijksoortige werkzaamheden, die we in het vervolg van dit artikel 'opstellen' noemen, niet het geval is. Indien tevens sprake is van een controleopdracht bij diezelfde entiteit dient wel te allen tijde te worden gewaarborgd dat beslissingen ten aanzien van deze 'opstellings'-werkzaamheden door het management worden genomen.

OPSTELLEN ALS ONDERDEEL
CONTROLEOPDRACHT

De eerste mogelijkheid is om de medewerker die voorheen de jaarrekening samenstelde onderdeel uit te laten maken van het controleteam. Een controleopdracht kan zich namelijk uitstrekken tot het traject van saldibalans naar jaarrekening. Deze collega dient dan wel de waarborgen en vereisten inzake onafhankelijkheid in acht te nemen. Hiermee wordt bedoeld dat situaties die een bedreiging vormen voor de naleving



'SAMENSTELLEN EN CONTROLEREN, WAAROM NIET?'

Als we realistisch zijn, is bij veel ondernemingen de controlefunctie van de accountant ondergeschikt aan de samenstelfunctie. En zelfs deze functie is bescheiden. Bij veel ondernemingen is er tussen accountant en ondernemer weinig tot geen discussie over de verslaggevingsregels. Er dient een minimalistisch document te worden geproduceerd, waarbij *cherry picking* van (fiscale) verslaggevingsnormen aan de orde van de dag is. De accountant is bij de kleine onderneming dan ook meer een adviseur, waarbij verstand van de (verslaggevingsnormen van de) jaarrekening niet de kritische succesfactor zal zijn.

Moet deze accountantsrol vanuit het perspectief van de klant veranderen als de onderneming (onverhoopt) middelgroot wordt? De auteurs geven aan dat de combinatie van samenstellen en controleren niet voor de hand ligt. Natuurlijk wel! De klant ontvangt nog steeds (dezelfde) jaarrekening, alleen nu met een controleverklaring in plaats van een samenstellingsverklaring. In deze situatie past voor de klant geen discussie over het opnemen van een samenstellingsverklaring en een controleverklaring in één document. Een technische, en voor de klant irrelevante discussie. Houdt het derhalve dan ook bij één verklaring, dat bespaart een hoop uitleg.

Ook aan de behoefte van het maatschappelijk verkeer wordt voldaan. Immers, er wordt gecontroleerd en het eindproduct (de jaarrekening) valt door een ieder zelfstandig te toetsen aan de (verslaggevings)norm. Het valt de auteurs niet kwalijk te nemen dat zij twee bladzijden nodig hebben om de maatregelen te benoemen die nodig zijn om de combinatie van samenstellen en controle technisch te rechtvaardigen, maar het geeft wel te denken. Uiteindelijk zal een sterk groeiende onderneming veranderen in zijn behoefte. Een meer afstandelijke accountant? Een eigen controller? Als wij vanuit het perspectief van de onderneming kunnen denken zullen alle combinaties van controle en samenstellen mogelijk zijn. Niet primair omdat het van onze beroepsregels mag, maar omdat klanten deze behoefte hebben.

Gert-Jan Jordaan, AREP Accountants en Belastingadviseurs

'SAMENSTELLEN EN CONTROLEREN, NIET ALTIJD SAMEN!'

Over een in de praktijk veelvuldig voorkomend fenomeen (de combinatie van het samenstellen en controleren van de jaarrekening) hebben beide auteurs een interessant artikel geschreven. Vanuit de optiek van onafhankelijkheid maak ik hierbij nog een aantal aanvullende opmerkingen.

De benaming van de samenstelwerkzaamheden is daarbij volstrekt irrelevant. Het gaat bij onafhankelijkheid (en dan met name de bedreiging voortvloeiend uit zelftoetsing) om de aard van de door de accountant(spraktijk) uitgevoerde werkzaamheden in combinatie met de controle van de jaarrekening. Of die werkzaamheden worden betiteld als samenstellen, opstellen, opmaken of 'assisteren bij' maakt niet uit.

Verder is essentieel dat de Nadere Voorschriften inzake onafhankelijkheid (NVO) *principles based* van karakter zijn. Een *rules based*-toepassing miskent daarom de aard van de bedreigingen en de waarborgen die daarbij soms noodzakelijk zijn. Ik verduidelijk dat met twee voorbeelden:

Het door de directie laten goedkeuren en ondertekenen van de voorafgaande journaalposten en materiële waarderingsposten met een subjectief karakter vormt inderdaad een belangrijke waarborg. Essentieel daarbij is dat de directie ook de verantwoordelijkheid voor die handtekening in materiële zin kan dragen. Ofwel: dat ze begrijpt waarvoor ze tekent. Anders is een dergelijke waarborg zinloos. Met name in het mkb is een dergelijk risico zeker niet ondenkbeeldig.

Daarnaast kan ook een niet-oob zodanig van aard en omvang zijn dat er *public interest*-achtige elementen aanwezig zijn. *Principles based*-toepassing van de onafhankelijkheidsregels brengen ook dan met zich dat de accountant zich terughoudend opstelt bij de combinatie samenstellen en controleren.

Moraal van dit verhaal: samenstellen en controleren mogen worden gecombineerd. Maar soms vragen de specifieke situatie en bijbehorende bedreigingen om de ultieme waarborg: Niet doen, ook al zou de letter van de NVO het toestaan.

Anton Dieleman, directeur vaktechniek bij Mazars

van de objectiviteit worden vermeden of opgelost. Verder moet - gezien de risico's van zelftoetsing - nog een aantal waarborgen worden getroffen. Onder meer moet de cliënt een overzicht van alle voorafgaande journaalposten ondertekenen, of moet hij zelf de voorafgaande journaalposten in zijn eigen administratie verwerken. Ook moeten besluiten over waardering van posten in de jaarrekening, zoals die van voorzieningen, schriftelijk aan de cliënt worden gemotiveerd en vervol-

gens door hem worden geaccordeerd. Informatie over waarderingsgrondslagen en -methoden mag schriftelijk worden verstrekt aan de directie ten behoeve van de besluitvorming betreffende de controleopdracht. Bovengenoemde punten moeten worden opgenomen in bijvoorbeeld een besprekingsverslag of een verslag van bevindingen dat door de cliënt wordt getekend. Bij de jaarrekening wordt dan geen samenstellingsverklaring afgegeven.

REACTIE NBA

De Nadere Voorschriften inzake onafhankelijkheid geven, zoals uit het artikel blijkt, inderdaad ruimte voor het ondersteunen van een niet-oob-cliënt bij het opmaken van de jaarrekening. Hiermee wordt een onderbouwing gegeven voor de praktijk waar het management van entiteiten (onder bepaalde condities) wel degelijk wordt ondersteund bij het opmaken van de jaarrekening.

In de recent verzonden reactie aan de IAASB heeft de NBA dan ook gevraagd om internationaal een standaard op te stellen ten behoeve van accountants die in het midden- en kleinbedrijf dergelijke werkzaamheden willen uitvoeren. Op deze wijze denkt de NBA enerzijds, in overeenstemming met de gedachten zoals deze naar voren komen uit de Wta en de Achtste richtlijn, de onafhankelijkheid van de accountant te waarborgen, en anderzijds de administratieve lasten voor de gecontroleerde in het midden- en kleinbedrijf te beperken.

Het artikel suggereert dat er een verschil bestaat tussen de opdracht tot samenstellen en de opdracht tot opstellen. In onze optiek is dit een onjuiste veronderstelling. Wij zijn van mening dat het opstellen van de jaarrekening zoals genoemd in de NVO een aantal activiteiten behelst die ook in het kader van een samenstelopdracht worden uitgevoerd. Wij verwijzen in dit kader ook naar de definitie van samenstellen in Standaard 4410 van de NV COS: "Samenstellen: het opstellen van een financieel overzicht op basis van de criteria zoals opgenomen in een verslaggevingsstelsel aan de hand van door de entiteit aangeleverde financiële informatie."

Het aanvaarden van een opdracht tot het opstellen van een jaarrekening, als alternatief voor een opdracht tot samenstellen, lijkt gezien standaard 4410 dan ook uitgesloten. Wel kunnen wij ons voorstellen dat een accountant administratieve ondersteuning verleent. Hoe ook ingericht, de bedreigingen en te treffen waarborgen zullen bij de verschillende geschetste alternatieven vergelijkbaar zijn. Het belangrijkste blijft daarom dat de werkzaamheden niet leiden tot problemen met de onafhankelijkheid.

DETACHERING

Een tweede mogelijkheid om opstellen en controleren te combineren is detachering. De accountant die voorheen de jaarrekening samenstelde wordt door de cliënt ingehuurd voor het opstellen van de jaarrekening. De uit te voeren werkzaamheden vinden plaats op de systemen en onder verantwoordelijkheid van de cliënt. De cliënt ondertekent de stukken ten behoeve van de controle, zoals de journaalposten en andere belangrijke beslissingen met betrekking tot het opstellen van de jaarrekening. Dit dient dan ook duidelijk in de afzonderlijke opdrachtbevestiging voor de detacheringso-

dracht te worden vastgelegd. Nadeel van deze mogelijkheid is dat binnen de organisatie van de cliënt wel een voldoende deskundige medewerker aanwezig moet zijn onder wiens verantwoordelijkheid deze werkzaamheden worden uitgevoerd.

Ook bij werkzaamheden in het kader van detachering wordt geen (samenstellings)verklaring afgegeven. Voordeel ten opzichte van de eerste mogelijkheid (opstellen als onderdeel controle-opdracht), is dat de werkzaamheden zich verder kunnen uitstrekken, bijvoorbeeld tot het verrichten van boekingen.

OPSTELLEN JAARREKENING ALS APARTE OPDRACHT

Tot slot is het mogelijk dat de accountant die in het verleden de jaarrekening samenstelde, nu de jaarrekening opstelt en vervolgens voorlegt aan de cliënt. De cliënt kan vervolgens deze jaarrekening, na fiatering, onderdeel uit laten maken van het door hem opgestelde balansdossier ten behoeve van de controle-opdracht. Het risico van zelftoetsing wordt bij deze variant, doordat de cliënt de jaarrekening fiatteert, iets minder groot geacht.

MOET JE HET WILLEN?

De verschillende mogelijkheden om een jaarrekening op te laten stellen door dezelfde accountantsorganisatie als die de controleopdracht doet zijn opgenomen in de tabel bij dit artikel.

Bij een combinatie van opstellen en controleren rijst wel onvermijdelijk de vraag 'of je dit als accountant moet willen'? Ons inziens is het antwoord hierop positief. Immers, in de ogen van de cliënt verandert er niets als de onderneming alleen op grond van de groottecriteria controleplichtig wordt. Bovendien is dit de meest efficiënte werkwijze, omdat geen kennis van de cliënt en de administratieve systemen verloren gaat. Te allen tijde geldt dat de accountant niet is betrokken bij het besluitvormingsproces van de cliënt. Een combinatie van opstellen en controleren bij andere organisaties dan oob's (organisaties van openbaar belang) is onder die voorwaarden zeer wel mogelijk. Bij oob's is vanwege het grote openbare belang de uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de accountant onaanvaardbaar groot en is een combinatie van opstellen en controle volgens de regelgeving terecht niet toegestaan. □



Meer op
Accountant.nl
(Vaktechniek)

Noot

* Elly van der Velden en Jeanne van Lubeek zijn beiden werkzaam bij Bureau Vaktechniek van BDO. Dit artikel is geschreven op persoonlijke titel.