



Remmerswaal

je accountant & persoonlijk adviseur

Handboek

Samenstellings- en adviespraktijk

Opgesteld door	: bestuur Remmerswaal Accountants & Adviseurs
Status	: definitief
Datum	: 10.06.2025
Versie	: 1.0

Inhoudsopgave

Voorwoord	1
Leeswijzer	2
1 SRA-visie samenstellings- en adviespraktijk	3
2 Overzicht regelgeving	4
2.1 Regelgeving voor accountantskantoren	4
2.2 Regelgeving voor individuele accountants	4
2.2.1 VGBA.....	4
2.2.2 NV NOCLAR	5
2.2.3 NV Controle- en overige standaarden (NV COS)	5
2.3 Publicaties NBA	5
3 Samenstellingsopdrachten volgens 4410	6
3.1 Samenstellen en administreren	6
3.1.1 Geen duikgedrag.....	6
3.2 Financiële informatie versus financieel overzicht	7
3.3 Samenstellen volgens Standaard 4410	7
3.3.1 Element 1: Deskundigheid financiële verslaggeving	8
3.3.2 Element 2: Ondersteunen van het management	8
3.3.3 Element 3: Integrale toepassing	8
3.3.4 Element 4: Verplichte toepassing Standaard 4410.....	8
3.4 Optionele toepassing van Standaard 4410.....	9
3.5 Resume toepassing van Standaard 4410.....	10
4 Samenstellen, de voorbereidings- en planningsfase	11
4.1 Aanvaarding en continuering opdracht.....	11
4.2 Inzicht in de activiteiten en verslaggevingsstelsel.....	12
4.3 Materialiteit	14
4.3.1 Kwalitatieve en kwantitatieve aspecten	14
4.3.2 Welke werkzaamheden voer je altijd uit in het kader van materialiteit?....	14
5 Samenstellen, de uitvoeringsfase	15
5.1 Welke samenstelwerkzaamheden moet u uitvoeren?	15
5.1.1 Bedreigingen VGBA	15
5.1.2 Wat zijn significante aangelegenheden en oordeelsvormingen?	15
5.2 Communicatie met de klant.....	16
5.3 Documentatie	17
5.3.1 Vereisten samensteldossier	17
5.3.2 Betrokkenheid van de accountant	19
5.3.3 Het werkprogramma.....	20
6 Samenstellen, de afrondingsfase	21
6.1 Doorlezen jaarrekening	21
6.2 Erkenning van het management	21
6.3 De samenstellingsverklaring	22
7 Risicogericht samenstellen	23
8 Standaard 4400-opdrachten	24
8.1 Regelgeving	24
8.2 Uitvoering en rapportage	24
9 De aangifte-plus-opdracht en andere overige opdrachten	26
9.1 Regelgeving	26
9.2 Aangifte-plus-opdracht	26
9.3 Administratieve dienstverlening	28
9.4 Prognoses	28
9.5 Mkb-advies	28

9.6	Overzicht verschillen mkb-opdrachten	29
-----	--	----

Voorwoord

Dit is het nieuwe handboek Samenstellings- en adviespraktijk van Remmerswaal Accountants & Adviseurs. Dit handboek vervangt alle eerdere handboeken samenstellingspraktijk.

Dit Handboek Samenstellingspraktijk is een raamwerk bij het uitvoeren van opdrachten in de mkb-praktijk voor kantoren aangesloten bij SRA. Om die reden is in dit handboek ook de SRA-visie op de samenstellingspraktijk opgenomen.

In blauwe tekstblokken onder de betreffende teksten is de specifieke werkwijze van Remmerswaal Accountants & Adviseurs (in de tekstblokken RW genoemd) opgenomen. Dit is de specifieke werkwijze van Remmerswaal Accountant & Adviseurs en dient gevolgd te worden. Op deze wijze wordt een bijdrage geleverd aan de totale inhoudelijke kwaliteit (uniformiteit) van de dienstverlening van ons kantoor.

Het doel van dit Handboek Samenstellings- en adviespraktijk, in combinatie met het Handboek Kwaliteit, is en blijft richting te geven aan de werkwijze van onze praktijk om te kunnen waarborgen dat de uitgevoerde werkzaamheden voldoen aan de hoge kwaliteitseisen die door wet- en regelgeving en vanuit SRA worden gesteld.

Leeswijzer

In dit Handboek Samenstellingspraktijk is gekozen voor het uitgangspunt dat met een brede scope naar de samenstellingspraktijk binnen een accountantskantoor wordt gekeken.

Allereerst wordt in hoofdstuk 1 de SRA-visie met betrekking tot de samenstellingspraktijk uiteengezet en wordt in hoofdstuk 2 een totaaloverzicht van de bestaande regelgeving verstrekt. In hoofdstuk 3 tot en met 6 richt het handboek zich specifiek op Standaard 4410 'Samenstellingsopdrachten'. Hierbij gaat hoofdstuk 7 specifiek in op het risicogericht samenstellen. Hoofdstuk 8 gaat over Standaard 4400-opdrachten en tot slot is in hoofdstuk 9 aandacht besteed aan de bijlage bij de aangifte IB en andere overige opdrachten in de mkb-praktijk.

Kwaliteitssysteem kantoor

De NVKS geven kantoren de mogelijkheid om hun kwaliteitssysteem zo in te richten dat deze passen bij de aard en omvang van de opdrachten van het kantoor. Een handboek is niet verplicht, maar is wel sterk aan te raden. In hoofdstuk 6 van het Handboek Kwaliteit zijn de algemene eisen voor de uitvoering van opdrachten opgenomen, zoals dossiervorming en afsluiten van dossiers. Dit handboek moet wat betreft het kwaliteitssysteem van uw kantoor in samenhang met uw Handboek Kwaliteit worden gelezen, de door uw kantoor gehanteerde SRA-praktijkhandreikingen en eventueel interne memo's.

1 SRA-visie samenstellings- en adviespraktijk

De SRA-visie op de samenstellings- en adviespraktijk ziet op een aantal elementen. Deze zijn hieronder opgesomd.

1. Ieder kantoor een eigen op maat gemaakt integraal kwaliteitsbeleid

Het kwaliteitsbeleid van SRA bepaalt dat elk SRA-kantoor aantoonst dat het zich continu bezighoudt met kwaliteit. Daarvoor heeft ieder SRA-kantoor een eigen, op maat gemaakt integraal systeem van kwaliteitsbeheersing en -borging en kwaliteitsbeleid. Dit integrale kwaliteitsbeleid vult het SRA-kantoor zelfstandig in vanuit vaktechnisch en beleidsmatig oogpunt. Aspecten als het compliant zijn aan wet- en regelgeving en de kennis en het gedrag die daarvoor nodig zijn, de organisatie en cultuur staan daarbij centraal.

2. Altijd voldoen aan de regelgeving

Het standpunt van SRA is dat een SRA-kantoor te allen tijde aan wet- en regelgeving voldoet en dat kwaliteit, gedrag en cultuur hoog in het vaandel staan. SRA verwacht bij de uitvoering van werkzaamheden in de mkb-praktijk dat de accountant een professioneel-kritische instelling heeft en ontvangen informatie kritisch beoordeelt, kritisch staat ten opzichte van het eigen oordeelsvormingsproces, de 'rug recht houdt' en deze instelling ook borgt.

3. Geen duikgedrag

SRA neemt nadrukkelijk afstand van kantoren die op gekunstelde wijze trachten te motiveren dat ze geen accountantskantoor, maar een administratiekantoor zijn. Of dat Standaard 4410 in bepaalde situaties niet van toepassing zou zijn. Dergelijk 'duikgedrag' past niet bij het bieden van kwaliteit, de betrouwbaarheid en persoonlijke aandacht die SRA voor ogen heeft.

4. Segmentering klantengroepen & communicatie

Voor het uitvoeren van mkb-opdrachten zal de accountant met zijn klant om de tafel moeten zitten om vast te kunnen stellen op welke wijze hij deze klant van dienst kan zijn; wat de behoefte van je klant is en hoe kan daarop ingespeeld worden. Het adagium 'Ken je klant' staat voorop. Communiceren met je klant is daarom essentieel.

Daarom is het van belang dat kantoren – na afstemming hierover met de klant – een analyse op hun klantenportefeuille uitvoeren, de mate van behoefte aan ondersteuning bepalen en keuzes maken voor de wijze waarop een samenstellingsopdracht uitgevoerd gaat worden: keuzes die in het kwaliteitsbeheersingssysteem opgenomen worden om naleving hiervan te borgen.

5. Wel of niet risicogericht samenstellen?

SRA heeft geen voorkeur voor welke aanpak een kantoor kiest. Dit is afhankelijk van de omstandigheden en keuzes van het kantoor.

RW kiest ervoor om risicogericht samenstellen niet toe te passen.

6. Bijlage bij de aangifte IB en ander type mkb-opdrachten

SRA neemt geen standpunt in over de vraag of een kantoor nu wel of niet bepaalde opdrachten moet uitvoeren of niet. Dit is een beleidskeuze van het kantoor. Een SRA-kantoor voldoet aan de wet- en regelgeving, maakt eigen keuzes en borgt deze via zijn eigen kwaliteitssysteem.

2 Overzicht regelgeving

De structuur van de regelgeving -voor zover relevant voor dit handboek- per 1 januari 2023 is:

Regelgeving Accountantsorganisatie	Regelgeving Accountantskantoor	Regelgeving Individuele accountants
Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta)	Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS)	Wet op het accountantsberoep (Wab)
Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta)		Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA)
Verordening accountantsorganisaties (VAO)		Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assuranceopdrachten (ViO)
		NV handelswijze accountant bij niet-naleving wet- en regelgeving door eigen organisatie of cliënt (NV NOCLAR)
		NV Controle- en overige standaarden (NV COS)
		NV Permanente Educatie 2019

In de linkerkolom zijn de Wta, Bta en de VAO de normen voor accountantsorganisaties (vergunninghouders in de zin van de Wta die wettelijke controles mogen uitvoeren) en de externe accountants (accountants die door de accountantsorganisatie als extern accountant in het AFM-register zijn ingeschreven). Voor meer informatie verwijzen wij naar het [Handboek Kwaliteit](#).

2.1 Regelgeving voor accountantskantoren

De Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS) betreffen de regelgeving voor de kwaliteitsborging binnen accountantskantoren. Onder de NVKS vallen assurance en aan assurance verwante opdrachten, maar ook gelijkwaardige opdrachten die een eindverantwoordelijke professional op grond van zijn beroepsregelgeving uitvoert. Het uitgangspunt van de NVKS is dat een accountant kwaliteit levert als hij de doelstellingen van de van toepassing zijnde wet- en regelgeving, verwezenlijkt. Dit uitgangspunt komt tot uitdrukking in de kwaliteitsambitie van het kantoor. Zie hiervoor het [Handboek Kwaliteit](#).

2.2 Regelgeving voor individuele accountants

De regelgeving in de rechterkolom bevat normen die gelden voor individuele accountants.

2.2.1 VGBA

Bij het uitvoeren van al hun opdrachten moeten accountants zich houden aan de voor accountants geldende relevante ethische voorschriften in de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA). Gebruikers van de jaarrekening mogen ervan uitgaan dat de accountant de opdracht professioneel, vakbekwaam en zorgvuldig,

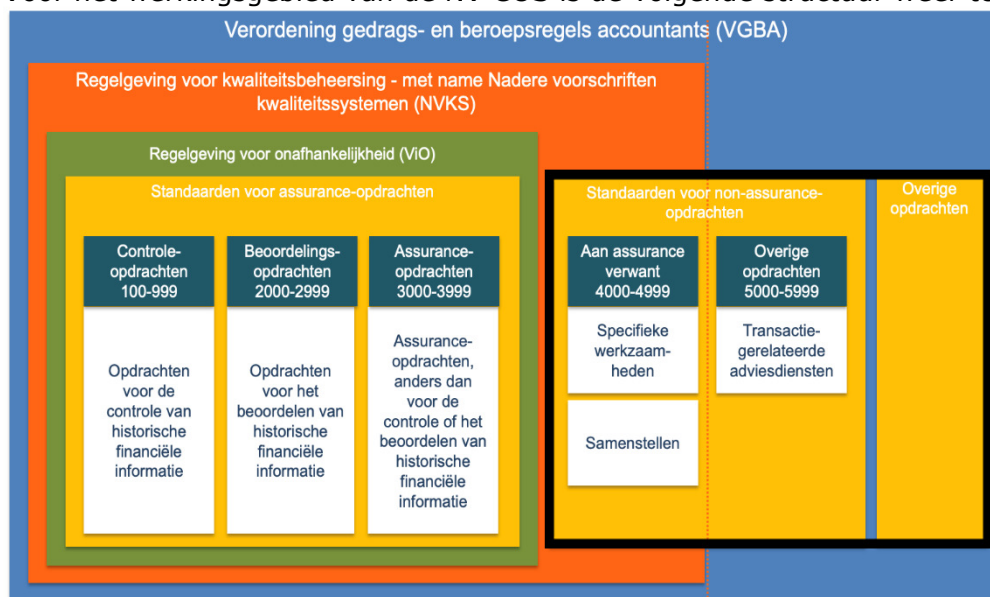
integer en objectief uitvoert en vertrouwelijk omgaat met de door de opdrachtgever verstrekte gegevens.

2.2.2 NV NOCLAR

De NV NOCLAR zijn een nadere uitwerking van de VGBA beogen accountants te helpen om in bepaalde situaties op de juiste wijze te reageren en ze te helpen schade te voorkomen, te verkleinen of te herstellen. Dit zijn situaties waarbij accountants zien, horen of het gevoel krijgen dat de eigen organisatie of de klant zich niet houdt aan wet- en regelgeving. Het is de verantwoordelijkheid van de accountant om te handelen in het algemeen belang.

2.2.3 NV Controle- en overige standaarden (NV COS)

Voor het werkingsgebied van de NV COS is de volgende structuur weer te geven:



De zwart omlijste opdrachten zijn in dit handboek opgenomen.

Op ieder kantoor vindt incidenteel de uitvoering van assuranceopdrachten plaats. Denk aan het afgeven van een inkomensverklaring, een NIWO-verklaring of een verklaring het verzekerd belang. Ook de Wet normering bezoldiging topfunctionarissen publieke en semipublieke sector (WNT) kan aandacht vragen. Zie de [SRA-Praktijkhandreiking WNT](#).

Benadrukt wordt dat bij het verrichten van assuranceopdrachten de regelgeving wordt uitgebreid. Het gaat dan om naleving van de onafhankelijkheidsvoorschriften (ViO) en de bij de uitvoering van deze opdrachten toe te passen standaarden en specifieke NVKS-passages.

2.3 Publicaties NBA

De [NBA-handreikingen](#) voor mkb-opdrachten zijn op een afzonderlijke NBA-pagina opgenomen.

3 Samenstellingsopdrachten volgens 4410

Dit hoofdstuk gaat in op de toepassing van Standaard 4410.

3.1 Samenstellen en administreren

Voor een goed begrip van Standaard 4410 wordt onderscheid gemaakt tussen 'administreren' en 'samenstellen'.

Administreren is het op een zorgvuldige en deskundige manier systematisch verzamelen, vastleggen en verwerken van gegevens ten behoeve van het besturen, doen functioneren en beheersen van een entiteit en van de verantwoordingen die daarover moeten worden afgelegd.

Samenstellen is 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.

Administreren heeft dus een ander doel dan samenstellen en gaat daaraan vooraf. Op basis van de administratie en daaruit voortvloeiende stuurinformatie neemt de ondernemer zijn (dagelijkse) beslissingen. De samengestelde jaarrekening kent een hoger geaggregeerd niveau om zo verantwoording aan derden af te kunnen leggen. Bij het administreren worden daarom hogere eisen aan nauwkeurigheid gesteld dan bij het samenstellen, waar de norm van 'een getrouw beeld' in het betreffende verslaggevingsstelsel leidend is.

Het voeren van de financiële administratie of werkzaamheden die noodzakelijk zijn om tot een afgerond grootboek met saldibalans te komen, vallen niet onder de samenstelwerkzaamheden. Deze werkzaamheden worden aangeduid als 'administratieve dienstverlening'. Ook de opdracht tot het verzamelen, rubriceren en samenvatten in de vorm van administratieve vastleggingen tot en met de saldibalans is geen samenstellingsopdracht.

3.1.1 Geen duikgedrag

Het ter beschikking stellen van een 'rapportgenerator' aan klanten kwalificeert als een samenstellingsopdracht. Ook de situatie waarin de klant een saldibalans aan de assistent-accountant verstrekt, de assistent deze inleest in een rapportgenerator en op aanwijzing van de klant de teksten in de jaarrekening actualiseert, kwalificeert als een samenstellingsopdracht.

Daarbij maakt het niet uit dat in de opdrachtbevestiging is afgesproken dat de accountant niet wordt ingeschakeld vanwege zijn kennis op het gebied van financiële verslaggeving, dat de klant zelf verantwoordelijk is voor de jaarrekening en/of de teksten aanlevert en/of dat de naam van de accountant niet in verband wordt gebracht met de rapportage. Ook maakt het niet uit of de jaarrekening al dan niet op blanco papier wordt verstrekt.

In al deze situaties is het accountantskantoor betrokken bij het opmaken van de jaarrekening en is sprake van een samenstellingsopdracht.

RW onderschrijft dit en doet niets van dit alles. Een jaarrekening die de deur uit gaat is altijd voorzien van een samenstellingsverklaring en onderbouwd met een CW-dossier.

3.2 Financiële informatie versus financieel overzicht

Voor de toepassing van Standaard 4410 is het onderscheid tussen financiële informatie en een financieel overzicht van belang.

Financiële informatie is breder dan een financieel overzicht. Financiële informatie is volgens Standaard 4410 informatie in financiële termen, ontleend aan de administratie van de entiteit, die gaat over economische gebeurtenissen van het verslagjaar. Financiële informatie is zeer divers: van een grootboekkaart tot een belastingaangifte en van een saldibalans tot een openstaande debiteurenlijst.

Een financieel overzicht is meer gestructureerd en kent toelichtingen, waaronder de gehanteerde waarderingsgrondslagen. De term 'financiële overzicht' is gewoonlijk naar een complete set, veelal een jaarrekening, bestaande uit een balans, winst-en-verliesrekening en een toelichting. Dit is voor rechtspersonen de informatie zoals bedoeld in Titel 9 Boek 2 BW.

Maar financiële overzichten kunnen bijvoorbeeld ook tussentijdse overzichten met een toelichting zijn, gebaseerd op het verslaggevingsstelsel van de jaarrekening. Dit is dan een financiële verantwoording die sterk op een jaarrekening lijkt en om die reden niet of nauwelijks daarvan is te onderscheiden. [NBA-handreiking 1136 over samenstellingsopdrachten](#) geeft 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 saldibalans;
- het tussentijds overzicht dat qua opzet en inrichting duidelijk afwijkt van een jaarrekening;
- het kengetallenoverzicht dat gebaseerd is op de financiële administratie.

3.3 Samenstellen volgens Standaard 4410

Een samenstellingsopdracht is:

"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 deze standaard wordt vereist."*

Deze definitie volgen een aantal elementen die hieronder worden besproken.

Standaard 4410 is *principle based*, dat wil zeggen dat de accountant rekening mag houden met de aard en de omstandigheden en een eigen professionele invulling mag geven aan in de standaard opgenomen principes. In de standaard staat dus niet expliciet en in detail voorgeschreven welke werkzaamheden de accountant moet uitvoeren.

3.3.1 Element 1: Deskundigheid financiële verslaggeving

Uit de definitie blijkt dat de toegevoegde waarde van de accountant is gelegen in zijn deskundigheid op het gebied van financiële verslaggeving. Kennis over en de juiste toepassing van externe verslaggeving zijn dan essentieel.

De samenstellingswerkzaamheden zijn voornamelijk de waardering en toelichting van de jaarrekeningposten, zoals bijvoorbeeld:

- materiële vaste activa met de keuze van wel of niet toepassen van de actuele waarde,
- de waardering van deelnemingen met de specifieke toelichtingsvereisten,
- de keuze in verwerking van onderhanden werk, onderhanden projecten of voorzieningen met een schattingselement.

Bij samenstellingsopdrachten komt toepassing van Titel 9 BW2 en de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving voor micro- en kleine rechtspersonen (RJK) het meest voor. Voor de interpretatie en toepassing hiervan geeft SRA-praktijkhandreikingen en signaleringen uit die kantoren en accountants kunnen raadplegen via [SRA Jaarverslaggeving](#).

3.3.2 Element 2: Ondersteunen van het management

Het management is (of zijn) die persoon (of personen) die belast is (zijn) met het dagelijks bestuur van de entiteit en daarmee verantwoordelijk is (zijn) voor het uitvoeren van de activiteiten van die entiteit. Het management is niet alleen de directie, het bestuur, maar kan ook een Raad van Toezicht, Raad van Commissarissen of een ander toezichthoudend orgaan zijn. De accountant ondersteunt deze partijen met het uitvoeren van zijn samenstellingsopdracht en houdt rekening met de verschillende verantwoordelijkheden van deze partijen.

3.3.3 Element 3: Integrale toepassing

Paragraaf 20 van de standaard geeft aan dat je pas mag rapporteren volgens Standaard 4410 als alle vereisten van de standaard zijn opgevolgd, tenzij een bepaald vereiste voor de betreffende samenstellingsopdracht niet relevant is. Een voorbeeld hiervan is als de aangegeven omstandigheden niet van toepassing zijn in de opdracht.

Dit betekent dat je als accountant bij de uitvoering van samenstellingsopdrachten Standaard 4410 volledig moet toepassen. Je kunt niet bepaalde onderdelen achterwege laten als deze wel van toepassing zijn. Cherry picking is niet toegestaan.

3.3.4 Element 4: Verplichte toepassing Standaard 4410

Standaard 4410 is *gericht op* samenstellingsopdrachten voor historische financiële informatie:

- de standaard moet worden toegepast in het geval van het opstellen en presenteren van financiële overzichten;
- de standaard kan worden toegepast in het geval van het opstellen en presenteren van historische financiële informatie, anders dan een financieel overzicht.

Het onderscheid tussen financiële informatie en financiële overzichten kent aandachtspunten:

1. Een bij de Kamer van Koophandel te deponeren jaarrekening van een kleine rechtspersoon voldoet aan de definitie van 'financieel overzicht'. Op grond van 4410.41a kan het afgeven van een samenstellingsverklaring echter achterwege blijven.
2. Standaard 4410 moet ook worden toegepast op de jaarrekening van een micro-rechtspersoon, ook al kent deze jaarrekening geen toelichtingen.
3. In Standaard 4410 staat expliciet opgenomen dat een belastingaangifte inclusief eventuele specificaties niet als een financieel overzicht wordt aangemerkt. Het verschil met een financieel overzicht is dat voor het opstellen van een belastingaangifte de fiscale kennis leidend is en niet de verslaggevingskennis van een accountant. Het betreft een andere deskundigheid. Een bijlage bij de belastingaangifte kan echter wel kwalificeren als een financieel overzicht.

RW brengt geen micro-inrichtingsjaarrekeningen uit.

3.4 Optionele toepassing van Standaard 4410

Zoals hiervoor uiteengezet, **kan** de standaard ook worden toegepast – waar nodig aangepast – op financiële informatie anders dan historische financiële overzichten en op niet-financiële informatie. Het gaat dan om toekomstgerichte financiële overzichten, financiële informatie die niet als financieel overzicht kwalificeert en niet-financiële informatie. Voorbeelden hiervan zijn:

- uitdraai van grootboekrekeningen, saldibalansen, openstaande posten debiteuren en crediteuren;
- tussentijds overzicht dat qua opzet en inrichting duidelijk afwijkt van een jaarrekening;
- budgetten of prognoses voor de opdrachtgever;
- een kengetallenoverzicht gebaseerd op de financiële administratie.

De accountant zal Standaard 4410 willen toepassen als zijn betrokkenheid bij de informatie door gebruikers van de rapportage verkeerd kan worden begrepen. Toepassing van Standaard 4410 en de daarbij verplichte samenstellingsverklaring biedt de accountant de mogelijkheid uiteen te zetten welke werkzaamheden hij heeft uitgevoerd.

Een aantal voorbeelden:

Voorbeeld prognose

Gebruikers van een prognose zijn niet alleen de directie, maar ook de bank. De bank zal de prognose waarschijnlijk met de accountant associëren. Hierdoor bestaat het risico dat het niveau van de betrokkenheid van de accountant bij de prognose verkeerd kan worden begrepen. Daarom heeft het sterk de voorkeur dat om Standaard 4410 toe te passen.

Voorbeeld tussentijdse cijfers

De accountant stelt een tussentijdse winst-en-verliesrekening zonder toelichtingen op ten behoeve van een subsidieaanvraag door de klant. De betrokkenheid van de accountant zal al snel voor de subsidieverstrekker zichtbaar zijn. Bijvoorbeeld door

een begeleidende brief van de accountant, de mail van waar het overzicht is verstuurd of mondelinge toelichting. Toepassing van Standaard 4410 verdient dan ook de voorkeur.

Voorbeeld rapportages aan banken

Dit geldt ook voor een situatie waarbij banken overzichten opvragen van vennootschappen die wel onder de kredietfaciliteit vallen, maar bijvoorbeeld niet als groepsmaatschappij kwalificeren. Als sprake is van een financieel overzicht, is toepassing van Standaard 4410 verplicht. Als hiervan geen sprake is, moet de accountant sterk overwegen om de standaard wel toe te passen. De overzichten worden immers geassocieerd met de accountant, zijn betrokkenheid is bij de bank bekend.

3.5 Resume toepassing van Standaard 4410

Hieronder is een samenvatting opgenomen wanneer Standaard 4410 moet of kan worden toegepast.

Standaard 4410 is niet van toepassing	Verplicht toepassen Standaard 4410	Keuze om Standaard 4410 vrijwillig toe te passen
Fiscale aangifte	Jaarrekening (volledige set)	Opgave verzekerd belang
Ondersteuning bij het opstellen van een controle- of beoordelingsopdracht door de accountant of het kantoor zelf, <u>binnen het Nederlandse deel van het netwerk</u>	Balans incl. toelichting (enkel financieel overzicht)	Begroting
	Publicatiestukken, maar op grond van paragraaf 41a kan het afgeven van een samenstellingsverklaring achterwege blijven	Tussentijdse cijfers die niet voldoen aan de definitie van een financieel overzicht

Standaard 4410 is een hulpmiddel om invulling te geven aan de VGBA, die op iedere professionele dienst van toepassing is. Zo kan de accountant voorkomen dat zijn betrokkenheid bij bepaalde informatie door een ander verkeerd wordt begrepen of onjuist wordt voorgesteld. De keuze om Standaard 4410 toe te passen heeft automatisch tot gevolg dat de accountant een samenstellingsverklaring afgeeft. Op deze wijze maakt de accountant zijn betrokkenheid bij de opdracht aan de gebruikers duidelijk.

Bovenstaande is schematisch weergegeven in bijlage 1 [NBA-handreiking 1136](#).

4 Samenstellen, de voorbereidings- en planningsfase

De randvoorwaarden zijn in de vorige hoofdstukken beschreven. In dit hoofdstuk komen de rood gearceerde blokken aan bod.



4.1 Aanvaarding en continuering opdracht

Bij de aanvaarding en continuering van de opdracht spelen naast Standaard 4410 ook de VGBA en Wwft een belangrijke rol. De procedures rondom de opdrachtaanvaarding en -continuering zijn beschreven in de verschillende varianten van het Handboek Kwaliteit.

Standaard 4410 stelt dat de overeengekomen opdrachtvoorwaarden in een opdrachtbevestiging of andere schriftelijke overeenkomst moeten worden vastgelegd. De NBA heeft in [HRA Deel 3, 'Voorbeeldteksten'](#) en de [verklaringengenerator](#) een voorbeeld van een opdrachtbevestiging voor een samenstellingsopdracht opgenomen (paragraaf 1.4.1).

RW hanteert haar eigen sjablonen voor het opstellen van een opdrachtbevestiging. Deze sjablonen zijn op het voorbeeld van de NBA gebaseerd.

De regelgeving geeft geen termijn voor het opvragen van een nieuwe opdrachtbevestiging. Een doorlopende opdrachtbevestiging volstaat mits voor deze opdrachten wel jaarlijks wordt vastgesteld of het nodig is een nieuwe opdrachtbevestiging te verkrijgen. Dit is het geval als sprake is van gewijzigde omstandigheden, zoals een wijziging in het management of de aandeelhouder(s), gewijzigde bedrijfsactiviteiten, het moeten voldoen aan nieuwe wet- of regelgeving, een wijziging in bevoegde personen of een wijziging in de opdracht.

RW hanteert de stelregel dat een opdrachtbevestiging na vijf jaar vernieuwd dient te worden, tenzij er eerder aanleiding hiertoe is. Zie hiervoor de bovenstaande voorbeelden.

Voor iedere samenstellingsopdracht zal jaarlijks nagegaan moeten worden of het noodzakelijk is de bestaande opdrachtbevestiging te herzien.

RW maakt gebruik van Hyarchis Compliance Manager (HCM). Hierin wordt jaarlijks voor iedere samenstellingsopdracht de cliënt- en opdrachtcontinuatie vastgelegd en geaccordeerd door de voor de opdracht verantwoordelijke accountant.

4.2 Inzicht in de activiteiten en verslaggevingsstelsel

Standaard 4410 vereist dat de accountant voldoende inzicht in de activiteiten en het financiële verslaggevingssysteem verwerft om de samenstellingsopdracht uit te kunnen voeren. Dit betekent in ieder geval aandacht voor de activiteiten van de klant, het administratieve systeem en het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving.

Het verkrijgen van inzicht is een voortdurend proces. Dat wil zeggen dat je voorafgaand aan de uitvoering inzicht verkrijgt, maar dat dit tijdens de uitvoering van de opdracht kan wijzigen, bijvoorbeeld als bekend wordt dat het administratieve systeem op bepaalde punten anders is.

Het inzicht in de klant kan worden vastgelegd in een bedrijfsverkenning. Deze is vormvrij. In Standaard 4410-A50 staan voorbeelden opgenomen die in overweging kunnen worden genomen. NBA-handreiking 1136 geeft ook voorbeelden. Het verkrijgen van inzicht is belangrijk, omdat het de basis is voor de samenstellingswerkzaamheden. Daarom zijn hier nog meer voorbeelden opgenomen. Let op: deze zijn niet verplicht, maar kunnen wel relevant zijn.

RW gebruikt voor de bedrijfsverkenning het sjabloon dat is opgenomen in CaseWare bij 1.13 *Beschrijving van de huishouding* onder de Voorbereiding/Planning.

Voorbeelden onderwerpen en vragen inzicht in de klant en het verslaggevingsstelsel

1. Externe factoren:

- contractuele regelingen met derden;
- specifieke regelgeving en voorschriften zoals milieu- en overheidsmaatregelen, branchevoorschriften;
- claimgevoeligheid.

2. Activiteiten

- omvang, complexiteit en (geografische) spreiding van de activiteiten;
- belangrijke factoren die van invloed zijn op de activiteiten, zoals de levenscyclus, het seizoenspatroon, de branche, concurrentie, grote afnemers en/of leveranciers.

3. De structuur van eigendom en governance, zoals de complexiteit van de structuur, de 'tone at the top' en de interne beheersingsomgeving.

4. Duurzaamheid

Voorbeelden onderwerpen en vragen inzicht in de klant en het verslaggevingsstelsel

Veel mkb ondernemingen hebben te maken met duurzaamheid, bijvoorbeeld omdat zij aan een grote onderneming leveren die aan de duurzaamheidsverslaggeving moet voldoen of omdat zij in een branche werkzaam zijn waar veel duurzaamheidsmaatregelen worden genomen. Bij de samenstellingsopdracht zal het onderwerp duurzaamheid vaak samenhangen met de waardering van posten en de continuïteitsveronderstelling van de onderneming van uw klant. Het gaat dan bijvoorbeeld over:

- Welke strategische duurzaamheidsthema's zijn relevant voor uw onderneming?
- Welke investeringen brengt de duurzaamheidstransitie met zich mee?
- Op welke activa heeft duurzaamheid betrekking? Dit kan relevant zijn bijvoorbeeld in het kader van mogelijke bijzondere waardeverminderingen.

Zie voor meer informatie de [SRA-pagina Duurzaamheid met onder meer de SRA-praktijkhandreiking ESG Transparantie](#).

5. Fiscaliteit, waaronder het horizontaal toezicht, fiscale eenheden, de recentste boekenonderzoeken en uitkomsten en regelingen met de Belastingdienst.

6. IT

De wijze waarop de IT-processen zijn ingericht om zo helder te krijgen hoe de belangrijkste posten in de jaarrekening tot stand komen. Een voorbeeld is de inrichting van een webshop en hoe de post netto-omzet tot stand komt. Maar ook vragen op het gebied van informatiebeveiliging kunnen van belang zijn voor je samenstellingsopdracht. Bijvoorbeeld wanneer je je daardoor ervan bewust wordt dat bepaalde posten in de jaarrekening niet volledig of niet nauwkeurig zijn opgenomen.

In dat kader kunnen de volgende vragen van belang zijn.

- Op welke onderdelen is de onderneming van uw klant het meest kwetsbaar als het gaat om IT? Wordt bijvoorbeeld software periodiek geüpdate en vinden geregeld patches plaats? Heeft de onderneming een back-up van cruciale informatie en kan die binnen een bepaalde tijd worden teruggezet?
- Hoe is de toegang tot de informatie en de mutatie ervan geregeld? Kan bijvoorbeeld iedereen in de onderneming de hoogte van de voorraad aanpassen of creditnota's maken of dit is voorbehouden aan bepaalde medewerkers.
- Is sprake van een 2-authenticator voor de toegang tot systemen?
- Is uw klant verzekerd voor eventuele IT-calamiteiten? Krijgt uw klant dan hulp?
- Hoe benadeelt de onderneming van uw klant een eventueel IT-calamiteit bij belangrijke leveranciers?

7. Financiële administratie en jaarrekening:

- aangelegenheden in voorgaande verslagperioden;
- kwaliteit van de administratie en tussentijdse cijfers;
- wijze van aanlevering van administratieve gegevens.

8. Soorten investeringen die de onderneming doet en voornemens is te doen, zoals uitbreidingsinvesteringen, vervangingsinvesteringen of duurzame milieu-investeringen.

9. Wijze waarop de onderneming wordt gefinancierd.

10. Doelstellingen en strategieën van de onderneming, zoals groeidoelstellingen, de marketingstrategie en innovatie en ontwikkeling.

4.3 Materialiteit

Het begrip materialiteit wordt bij samenstellingsopdrachten ingevuld door het van toepassing zijnde verslaggevingsstelsel. 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. De grens of sprake is van een afwijking van materieel belang bepaalt de accountant per opdracht, rekening houdend met de specifieke situatie van de onderneming, de opdracht en de groep gebruikers. De accountant mag daarbij aannemen dat gebruikers een redelijke kennis hebben van bedrijfseconomie en verslaggeving, en bereid zijn de jaarrekening te bestuderen. Zie de [SRA-Praktijkhandreiking Materialiteit en de samenstellingsopdracht](#) voor meer informatie.

4.3.1 Kwalitatieve en kwantitatieve aspecten

De kwalitatieve aspecten hanteer je altijd bij het samenstellen. Het is dan ook van belang om deze goed te documenteren. Identificatie van de belangrijkste gebruikers, specifieke omstandigheden, integriteit en/of wisselingen van het management en kwaliteit van de administratie zijn hierbij relevant.

De kwantitatieve aspecten komen tot uitdrukking in een berekening. Deze is bij samenstellingsopdrachten niet verplicht. NBA-handreiking 1136 legt dit als volgt uit: *“De Standaard vereist niet van de accountant dat deze een materialiteitsberekening maakt. In die zin hoeft geen materialiteitsberekening in het dossier te worden opgenomen. Dit mag wel.”*

4.3.2 Welke werkzaamheden voer je altijd uit in het kader van materialiteit?

Maar ook wanneer geen kwantitatieve berekening wordt uitgevoerd, moet de samenstellend accountant altijd op basis van de kennis van de klant, het risico inschatten of de verantwoorde post materieel afwijkt van de werkelijkheid. Als de accountant zich bewust wordt van tekortkomingen in het samengestelde financiële overzicht, moet hij afwegen of deze materieel zijn (Standaard 4410-34). Is dit het geval, dan moeten deze worden gedocumenteerd en tot aanpassing in de jaarrekening leiden.

Ook leest de accountant de jaarrekening voorafgaand aan de afronding van de samenstellingsopdracht door en gaat na of hij zich bewust wordt van afwijkingen van materieel belang.

5 Samenstellen, de uitvoeringsfase

De uitvoeringsfase bestaat uit het uitvoeren van de samenstellwerkzaamheden, het bespreken van aangelegenheden met de klant en de documentatie.



5.1 Welke samenstellwerkzaamheden moet u uitvoeren?

De kern van de door de accountant uit te voeren werkzaamheden bij samenstellingsopdrachten is uitgaan van de gegevens die de klant aanlevert, tenzij deze niet volledig, niet nauwkeurig of anderszins onbevredigend zijn. Is dat het geval, dan moet de accountant dit communiceren met de klant, aanvullende informatie opvragen en deze na ontvangst kritisch bekijken. De kennis en toepassing van verslaggeving zijn hierbij onderscheidend.

Bij ontvangst van de informatie van de klant gaat de accountant na of deze bevredigend is. Is dat niet het geval, dan communiceert de accountant dat met de klant. Desgewenst analyseert de accountant cijfers en/of het raadplegen van de originele documenten. De regelgeving geeft niet aan welke werkzaamheden moeten worden uitgevoerd.

5.1.1 Bedreigingen VGBA

Standaard 4410-21 schrijft voor dat de accountant relevante ethische voorschriften naleeft. Dit is volstrekt logisch, gezien het feit dat iedere accountant zich aan de VGBA moet houden.

In paragraaf A19 van Standaard 4410 wordt ook expliciet verwezen naar de fundamentele beginselen uit de VGBA. 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.

De vraag die in de praktijk met enige regelmaat wordt gesteld: 'Wat moet ik hiervan nu in mijn dossier vastleggen?' Alleen als sprake is van een bedreiging van de fundamentele beginselen moet hiervan een vastlegging in het samensteldossier te worden opgenomen, overeenkomstig de inhoud van artikel 21 lid 3 van de VGBA. Als hiervan geen sprake is, neemt u niets op.

5.1.2 Wat zijn significante aangelegenheden en oordeelsvormingen?

Standaard 4410 spreekt eenmaal over 'significante aangelegenheden', en wel in artikel 38 letter a over de documentatievereisten. Significante aangelegenheden zijn zaken die volgens de eindverantwoordelijk accountant belangrijk zijn voor de jaarrekening. Hierbij is

de kern van een samenstellingsopdracht leidend. Het gaat om de verslaggevingseisen volgens de norm van het gehanteerde financiële verslaggevingsstelsel en de door de klant aangeleverde informatie¹.

Een significante aangelegenheid kan een post zijn, maar bijvoorbeeld ook een verslaggevingsaspect van een post, onvoldoende door de klant aangeleverde zaken of dat de kwaliteit van de aangeleverde informatie niet voldoet. Continuïteitsissues zijn per definitie significant en worden dan ook besproken met de klant en gedocumenteerd in het dossier.

NBA-handreiking 1136 over samenstellingsopdrachten geeft voorbeelden van significante aangelegenheden. Het gaat dan om belangrijke schattingsposten, toelichtingen, zaken die met de klant besproken zijn maar bijvoorbeeld ook de wijze waarop informatie van belangrijke aspecten van de jaarrekening is ontvangen van de klant.

Voorbeelden van significante aangelegenheden zijn:

- De waardering op actuele waarde van een pand op de balans
- De onderbouwing en toelichting van continuïteitsissues
- De hoogte en onderbouwing van de voorziening groot onderhoud
- De toelichting van een onzekerheid over bijvoorbeeld de afwaardering van de post voorraden
- Een van de klant ontvangen btw-aansluiting die rekenkundig onjuist is
- Een van de klant ontvangen overzicht van de bruto-winstberekening waarin niet alle inkooprekeningen meegenomen

Standaard 4410 spreekt ook over significante oordeelsvormingen. Dit zijn vaak de meer subjectieve zaken in een jaarrekening, waarbij van de klant een onderbouwd oordeel wordt gevraagd. Bij samenstellingsopdrachten ondersteun je als accountant je klant vaak bij dergelijke oordeelsvorming. In die situaties is communicatie met de klant essentieel, zodat deze zijn verantwoordelijkheid kan nemen.

Voorbeelden van significante oordeelsvormingen kunnen zijn:

- De waardering op actuele waarde van een pand op de balans
- De onderbouwing van de continuïteitsissues
- De hoogte en onderbouwing van de voorziening groot onderhoud
- De (af)waardering van de post onderhanden projecten

In de review of OKB van een samensteldossier wordt ook wel de term 'significante post' gebruikt. Deze term komt echter niet voor in Standaard 4410 of de uitleg daarvan in NBA-handreiking 1136. Met een significante post wordt meestal een materiele post bedoeld. Deze term wordt vaak gebruikt om op een effectieve wijze een review of OKB uit te voeren.

5.2 Communicatie met de klant

Goede en tijdige communicatie met uw klant is, zowel vanuit vaktechnisch als commercieel oogpunt, van groot belang voor de relatie tussen klant en accountant. Standaard 4410 verplicht niet altijd een bespreking met de klant naar aanleiding van de uitgevoerde

¹ NBA Handreiking 1136, versie 19 maart 2019, paragraaf 3.4.

samenstellwerkzaamheden. Dit is alleen verplicht als er sprake is van aangelegenheden die volgens de accountant belangrijk genoeg zijn om met de klant te bespreken (4410-27).

Het gaat daarbij dus niet om alle zaken die de accountant constateert, maar alleen om die zaken die van belang zijn voor het management en de jaarrekening. Wat de accountant bespreekt, wordt dus overgelaten aan zijn professionele oordeelsvorming. Ook significante oordeelsvormingen moeten op grond van Standaard 4410-30 altijd worden besproken.

RW neemt in het samensteldossier een vastlegging van de gevoerde bespreking met de klant op. Het is aan te bevelen om hiervoor het sjabloon te gebruiken dat in Caseware beschikbaar is.

5.3 Documentatie

Documentatie is bedoeld om aan te kunnen tonen dat de doelstellingen van de samenstellingsopdracht, zoals omschreven in Standaard 4410-16, zijn bereikt. Het dossier is feitelijk een verantwoordingsinstrument. De accountant kan aan de hand van het dossier laten zien dat hij zijn werkzaamheden volgens de wet- en regelgeving heeft uitgevoerd. Maar aan wie moet hij dan (mogelijk) verantwoording afleggen?

Dat kunnen verschillende partijen zijn. Denk aan de klant, waarmee de accountant een overeenkomst heeft om de jaarrekening samen te stellen. Ook aan toetsers zal de accountant desgevraagd verantwoording moeten afleggen. Dat kunnen collega's zijn die interne dossierinspecties uitvoeren, maar ook NBA- of SRA-toetsers die op grond van de Verordening op de kwaliteitsbeoordelingen dossierinspecties uitvoeren. Maar het dossier is niet uitsluitend van belang voor derden. Ook voor de accountant en (nieuwe) teamleden bevat het samensteldossier waardevolle informatie.

Ten behoeve van de toegankelijkheid is het aan te bevelen dat het dossier zelfstandig leesbaar is. Dit is echter geen verplichting. De informatie (documentatie) met betrekking tot de samenstellingsopdracht moet reproduceerbaar zijn. De dossierinrichting is vormvrij.

5.3.1 Vereisten samensteldossier

Het belang van een goed samensteldossier is wel duidelijk. Maar wat is nu een goed dossier? Standaard 4410 is *principle based* en schrijft niet voor op welke wijze u het dossier moet inrichten. Het feit dat Standaard 4410 'schaalbaar' is – er mag, ook bij dossiervorming, rekening worden gehouden met de aard en omvang van de opdracht –, biedt de accountant mogelijkheden het dossier goed in te richten.

In de [NBA-handreiking 1136 in bijlage 2](#) zijn de minimale documentatievereisten opgenomen.

RW gebruikt CaseWare om het samensteldossier op te bouwen. Alle samenstellingsopdrachten worden met behulp van deze software uitgevoerd. De dossierinrichting van Caseware is hierbij leidend.

Figuur I: Elf aspecten die altijd uit de dossiers moeten blijken:		Documentatie
Kwaliteitsbeheersing		
• de betrokkenheid accountant blijkt uit het samenstellingsdossier		vormvrij
Het aanvaarden van de klant en de opdracht		
• het nagaan van de integriteit van de klant en verkrijgen van inzicht in het risico op witwassen en terrorismefinanciering		vormvrij
• identificatie en verificatie klant		Wwft: artikel 33
• schriftelijke voorwaarden opdracht		Standaard 4410: paragraaf 24 en 25
Vorbereiding: verkrijgen van inzicht in de onderneming		
• inzicht in de activiteiten van de onderneming (waaronder administratieve systeem en administratieve vastleggingen) en het stelsel van financiële verslaggeving		vormvrij
Uitvoering		
• een aansluiting van de jaarrekening op de saldbalans 19		vormvrij
• 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		
• doorlezen van de jaarrekening		vormvrij
• erkenning door management dat zij verantwoordelijkheid nemen voor definitieve jaarrekening		vormvrij
Rapportering		
• kopie van de definitieve versie van de samengestelde jaarrekening waarvoor het management zijn verantwoordelijkheid heeft erkend en de samenstellingsverklaring		Standaard 4410: paragraaf 38c

Figuur II: Tien aspecten die uit de dossiers blijken als betreffende omstandigheid zich voordoet		Documentatie
Ethiek		
• bedreiging van de fundamentele beginselen (onder andere vakbekwaamheid en zorgvuldigheid)		VGBA: artikel 21 lid 3
Het continueren van de klant en de opdracht		
• aandachtspunt bij het continueren - o integriteit klant - o een risico in het kader van de Wwft, - o andere zaken die tot beëindiging of wijziging opdracht leiden		vormvrij VGBA: artikel 21 lid 3 (bij een bedreiging van de fundamentele beginselen)
• wijziging opdrachtvoorwaarden of het bespreken van de bestaande opdrachtvoorwaarden bij een onduidelijkheid daarover bij het management		Standaard 4410: paragraaf 24
Uitvoering		
• het ondersteunen van het management bij schattingen of andere werkzaamheden		vormvrij
• navraag bij twijfel aan door management verschaft informatie		vormvrij
• voorstel tot aanpassingen als samengestelde informatie niet toereikend is		vormvrij
• de accountant communiceert met het management over belangrijke aangelegenheden		vormvrij
• het zo nodig vragen van advies aan een deskundige persoon: de adviesvraag, conclusies en de hieruit volgende acties		NVKS: artikel 12 lid 2 g
• bij een relevant verschil van mening: het meningsverschil en de bereikte conclusies ter zake van de oplossing		NVKS: artikel 12 lid 2 h
• eventueel een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (OKB) (afhankelijk van interne toetsingscriteria)		optioneel

2

In deze figuren worden aspecten benoemd die uit dossiers moeten blijken. Het kan dus zo zijn dat bijvoorbeeld de opdrachtbevestiging in het permanente dossier is opgenomen,

² Figuur 1 en 2 zijn overgenomen vanuit de NBA-handreiking 1136.

Wwft-gegevens centraal op kantoor worden bijgehouden, de getekende LOR in het correspondentiedossier wordt bewaard en dat er daarnaast nog diverse (Excel)specificaties in de klantenmap op het netwerk van het kantoor zijn opgeslagen. Deze werkwijze is mogelijk mits de stukken (bijvoorbeeld via een link) reproduceerbaar zijn vanuit het samensteldossier en mits sprake is van een goed leesbaar samensteldossier.

RW neemt alle stukken op in het CaseWare dossier, met uitzondering van:

- De opdrachtbevestiging, deze wordt opgenomen in DM
- De gegevens inzake de opdrachtaanvaarding/-continuering, deze worden opgenomen in HCM
- De definitieve jaarrekening waarvoor het management verantwoording heeft erkend en de samenstellingsverklaring, deze wordt opgenomen in DM. In het werkprogramma afrondingsfase wordt hiernaar verwezen.

Voorbeeld documentatie

U heeft een samenstellingsopdracht uitgevoerd bij een klant, een speelgoedwinkel. Hierbij heeft u de klant ondersteund bij het bepalen van de voorziening voor incourant speelgoed, omdat de ondernemer het lastig vindt hiervan een inschatting te maken: 'uiteindelijk verkoop ik alles wel, de vraag is alleen of ik er de volle prijs voor krijg'.

Wat legt u in deze situatie minimaal vast in uw dossier, toegespitst op de voorraad?

Het samensteldossier bevat in deze situatie minimaal:

- De door de klant ondertekende opdrachtbevestiging.
- Aansluiting tussen post voorraden volgens jaarrekening en volgens de administratie.
- Aantekening van significante aangelegenheden van de waardering van post voorraden.
- Aantekening van het feit dat de klant (bijvoorbeeld) heeft aangegeven dat komend jaar de prijzen fors zullen gaan schommelen.
- De bevestiging dat het management zijn verantwoordelijkheid erkent (van gehele jaarrekening).
- Definitieve jaarrekening met samenstellingsverklaring.

Een voorbeeld dat niet bijdraagt aan een goed leesbaar samensteldossier is een vastlegging in het dossier met als aantekening 'zie bijlage' en daarbij gevoegd een Excelbestand met vijftien werkbladen, waarop geen enkele conclusie is getrokken.

Goede dossiervorming is het -voor de belangrijkste posten- uitschrijven van de uitgevoerde werkzaamheden en bevindingen. Assistenten worden gedwongen na te denken over wat ze doen, waarom en wat de gevolgen van de bevindingen zijn voor de samenstellingsopdracht. Ook kunnen de reviewwerkzaamheden door de eindverantwoordelijke accountant efficiënter verlopen. Een verwijzing naar een bijlage is dan prima, omdat de accountant dan zelf kan nagaan of hij deze bijlage zelf wil inzien.

5.3.2 Betrokkenheid van de accountant

Het is volstrekt helder dat de eindverantwoordelijke accountant die tekent, betrokken moet zijn bij de samenstellingsopdracht. Hij ondertekent immers de

samenstellingsverklaring. Daartoe moet worden vastgesteld dat de opdracht overeenkomstig de regelgeving is uitgevoerd en dat de uitkomsten zodanig zijn dat een samenstellingsverklaring kan worden afgegeven. Zowel de VGBA (artikel 13 en 14) als Standaard 4410 (paragraaf 23) vereist betrokkenheid van de accountant bij de opdracht.

Hoe deze betrokkenheid wordt vormgegeven en op welke wijze dit uit het dossier blijkt, is vormvrij. De wijze waarop is in de praktijk afhankelijk van de omvang en samenstelling van het kantoor en de complexiteit van de opdracht.

RW hanteert het standpunt dat de betrokkenheid van de voor de opdracht verantwoordelijke accountant ten minste blijkt uit de aantekeningen en parafering bij fase 1 *Voorbereiding/Planning* en uit het invullen van het werkprogramma afrondingsfase en de parafering bij fase 4 *Afronding*.

5.3.3 Het werkprogramma

Het [werkprogramma samenstellingsopdrachten](#) is een hulpmiddel bij de uitvoering van samenstelwerkzaamheden, maar biedt geen garantie voor uitvoering van de opdracht volgens Standaard 4410. Standaard 4410 schrijft nergens voor dat een werkprogramma verplicht is!

Een werkprogramma biedt guidance en is richtinggevend en sturend om een uniforme wijze en naleving van het kwaliteitsbeheersingssysteem te bewerkstelligen.

Standaard 4410 benadrukt het belang aandacht te besteden aan significante aangelegenheden. Een standaardwerkprogramma faciliteert dit onvoldoende. Alle jaarrekeningposten worden met dezelfde diepgang afgewerkt, aan aspecten die relevant zijn voor het beeld van de jaarrekening voor gebruikers wordt dan te weinig aandacht besteed (niet effectief). Andersom wordt aan posten die hiervoor niet relevant zijn meer aandacht besteed dan noodzakelijk (niet efficiënt). Kortom, uitsluitend een op maat gemaakt (klantspecifiek) werkprogramma kan op goede wijze invulling geven aan de uitvoering van de samenstellingsopdracht.

In de uitvoeringsfase moeten de geformuleerde werkstappen ook daadwerkelijk worden uitgevoerd en de bevindingen worden gedocumenteerd.

RW gebruikt het *werkprogramma samenstellingsopdracht* van het SRA. Dit kan naar believen op maat gemaakt worden in CaseWare.

6 Samenstellen, de afrondingsfase

De afrondingsfase bestaat uit het doorlezen van de jaarrekening, dat is immers wat ook in de samenstellingsverklaring is opgenomen. De accountant vraagt de klant erkenning voor de jaarrekening en geeft tot slot een samenstellingsverklaring af.

6.1 Doorlezen jaarrekening

Standaard 4410.31 vereist dat de accountant de jaarrekening – uiteraard professioneel-kritisch – doorleest om na te gaan of er zaken in staan die – gezien zijn kennis van de klant – vragen oproepen. Hierbij houdt de samenstellend accountant rekening met zijn kennis van de klant, de gebruikers van de jaarrekening en de daarmee samenhangende materialiteit. Het doorlezen betreft zowel kwantitatieve als kwalitatieve aspecten van de jaarrekening. Wat betreft de kwantitatieve aspecten kan cijferbeoordeling een hulpmiddel zijn door vergelijking met voorgaand jaar, maar ook van ratio's, prognoses en branchecijfers.

De samenstellend accountant hoeft niet 'op zoek' of daadwerkelijk sprake is van een materiële afwijking. Maar als de accountant signalen heeft dat de waarschijnlijkheid van een materiële afwijking toeneemt, zal hij hierop werkzaamheden moeten uitvoeren en documenteren.

6.2 Erkenning van het management

Standaard 4410.37 schrijft voor dat het management van de klant de verantwoordelijkheid voor de definitieve versie van de samengestelde historische financiële informatie (*de jaarrekening*) moet erkennen. Wat wordt hier nu mee bedoeld en waarom is dit zo belangrijk?

Bij de klant leeft nogal eens de gedachte dat de jaarrekening de verantwoordelijkheid van de accountant is. De accountant stelt immers de jaarrekening samen en verstrekt hierbij een samenstellingsverklaring. Het is echter de klant die verantwoordelijk is voor de jaarrekening. Om dit hardnekkige misverstand uit de weg te ruimen, wordt de klant hier diverse malen op gewezen:

- Dat begint al met de opdrachtbevestiging, waarin expliciet wordt ingegaan op enerzijds de verantwoordelijkheid van de accountant en anderzijds de verantwoordelijkheid van het bestuur.
- Ook in de samenstellingsverklaring bij de jaarrekening wordt benadrukt dat de klant ervoor verantwoordelijk is dat de informatie klopt en dat alle relevante informatie aan de accountant is aangeleverd.

Voordat de accountant de samenstellingsverklaring kan afgeven, gaat hij na of het management de verantwoordelijkheid neemt voor de jaarrekening. Het management moet instemmen met de jaarrekening en dat kan alleen maar als hij de inhoud van de jaarrekening begrijpt. Dat is dan ook de reden dat de accountant, als hij het management heeft ondersteund bij zogenaamde significante oordeelsvormingen, dit met de klant bespreekt.

Ongeacht of de accountant heeft ondersteund bij significante oordeelsvorming, zal het management – vóór afgifte van de samenstellingsverklaring – expliciet zijn verantwoordelijkheid voor de jaarrekening moeten erkennen. De bevestigingsbrief (LOR – *letter of representation*) is daarvoor bij uitstek geschikt. HRA Deel 3, 'Voorbeeldteksten', bevat een voorbeeld van een schriftelijke bevestiging bij de jaarrekening voor een samenstellingsopdracht.

Een LOR is niet verplicht op grond van Standaard 4410. De expliciete erkenning door het management kan ook op andere wijze plaatsvinden. Denk bijvoorbeeld aan het laten tekenen door de klant van de conceptjaarrekening of vastlegging in een besprekingsverslag, dat de klant tijdens de bespreking van de jaarrekening mondeling de verantwoordelijkheid voor de jaarrekening heeft erkend.

RW hanteert altijd een door de klant (elektronisch) ondertekende schriftelijke LOR. Onze LOR is gebaseerd op de HRA voorbeeldteksten. De LOR dient voorafgaand aan het afgeven van de samenstellingsverklaring ontvangen te zijn.

6.3 De samenstellingsverklaring

De accountant stemt als onderdeel van de aanvaarding en continuering van de opdracht ook de verwachte vorm en inhoud ervan af. Hij kan hiertoe een voorbeeld van een samenstellingsverklaring bijvoegen bij de opdrachtbevestiging.

Na afronding van alle werkzaamheden geeft de accountant een samenstellingsverklaring af. Het doel ervan is duidelijk te communiceren welke werkzaamheden zijn uitgevoerd en de verantwoordelijkheid van de accountant te duiden. Standaard 4410.40 geeft aan wat de inhoud van de samenstellingsverklaring moet zijn.

Wanneer sprake is van een onzekerheid kan deze via een toelichtende paragraaf in de samenstellingsverklaring worden benadrukt. Een dergelijke toelichting is verplicht wanneer sprake is van gerede twijfel over de continuïteit.

De accountant neemt in zijn dossier ook een kopie op van de samenstellingsverklaring die bij de definitieve versie van de jaarrekening is afgegeven.

7 Risicogericht samenstellen

RW kiest ervoor om risicogericht samenstellen niet toe te passen. Derhalve is dit hoofdstuk vervallen.

8 Standaard 4400-opdrachten

In dit hoofdstuk worden de belangrijkste zaken van Standaard 4400-opdrachten besproken. Voor meer informatie over Standaard 4400 verwijzen wij u naar de [SRA-Praktijkhandreiking 'Opdrachten tot verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden'](#).

8.1 Regelgeving

Standaard 4400 valt in het stramien van de regelgeving onder de non-assuranceopdrachten. Voor de uitvoering van 4400-opdrachten zijn een aantal zaken van belang:

1. Geen oordeel

Een 4400-opdracht is geen controle-, beoordelings- of andere assuranceopdracht. Een 4400-opdracht omvat dan ook niet het verkrijgen van een oordeel, in welke vorm dan ook. Bij 4400-opdrachten is de accountant vooraf het doel en de werkzaamheden overeengekomen met de opdrachtgever en mogelijke andere belanghebbenden.

2. Altijd vooraf afstemming werkzaamheden met gebruikers

Wanneer je een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden toepast, moet altijd vooraf de werkzaamheden met de gebruikers worden afgestemd.

3. Kwaliteitssysteem

Aan 4400-opdrachten zijn risico's verbonden dat niet aan alle vereisten wordt voldaan. Daarom moet het kwaliteitssysteem zijn aangepast op dit type opdrachten.

8.2 Uitvoering en rapportage

Bij de uitvoering van 4400-opdrachten zijn een aantal vragen van belang:

1. Kan 4400 worden toegepast?
2. Wie zijn de beoogde gebruikers?
3. Wat zijn de overeengekomen specifieke werkzaamheden?
4. Is voldaan aan de vereisten van uitvoering en documentatie?
5. Is voldaan aan de vereisten van rapportage?

De rapportage vraagt bij 4400-opdrachten veel aandacht omdat geen oordeel mag worden geformuleerd. In de toelichting van de Standaard zijn bewoordingen opgenomen die wel en niet mogen worden gehanteerd.

RW stelt dat voorzichtigheid is vereist bij het vaststellen of er sprake is van opdrachten die daadwerkelijk "overeengekomen specifieke werkzaamheden" betreffen dan wel van opdrachten waarvan verwacht wordt dat zij als een controle of andere assurance-opdracht worden uitgevoerd.

De volgende aanwijzingen zijn van belang en leidend:

- Bij de acceptatie van de opdracht dient vooraf altijd door twee accountants, waarvan tenminste één vennoot-accountant, in onderling overleg beslist te worden of de opdracht geaccepteerd kan worden;
- De opdracht mag uitsluitend worden uitgevoerd onder leiding van een accountant met meer dan vijf jaar ervaring als tekenend accountant;

- Op deze opdrachten kan verplicht een Opdrachtgerichte Kwaliteits Beoordeling (OKB) uitgevoerd te worden, zie paragraaf 6.3 Handboek Kwaliteit;
- De compliance-officer dient te allen tijde bij de opdracht, vanaf het moment van opdrachtacceptatie, betrokken te zijn;
- De opdracht wordt centraal geregistreerd.

Uiteraard is Standaard 4400 leidend bij het uitvoeren van de opdracht, dit in combinatie met de door het NBA en SRA uitgebrachte (praktijk)-handreikingen c.q. specifieke accountantsprotocollen.

9 De aangifte-plus-opdracht en andere overige opdrachten

In dit hoofdstuk worden de andere type opdrachten in het mkb behandeld dan die voor samenstellingsopdrachten en Standaard 4400.

9.1 Regelgeving

Op dit type opdrachten is vrijwel altijd alleen de VGBA van toepassing. Uitzondering is de Standaard 5500N over transactiegerelateerde adviesdiensten. Als voor de opdracht geen Standaard aanwezig is, zijn de werkzaamheden en dossiervorming vormvrij. Uit het fundamentele beginsel vakbekwaamheid en zorgvuldigheid vloeit voort dat de accountant altijd kritisch moet zijn over de van de klant ontvangen informatie. Klopt deze niet, dan moet de accountant ook hier navraag doen bij de klant en aanvullende informatie ontvangen.

Voor deze opdrachten geldt dat in alle situaties de VGBA van toepassing is. Het fundamentele beginsel vakbekwaamheid brengt een aantal zaken met zich mee:

- De accountant of degene die onder de verantwoordelijkheid van de accountant werkt voert zijn werk kritisch en nauwgezet uit.
- Wanneer hij zich bewust wordt van zaken die niet kloppen, moet hij daarop actie ondernemen.
- De vakbekwaamheid brengt ook met zich mee dat de werkzaamheden worden gedocumenteerd.
- En tot slot vraagt dit beginsel om zorgvuldige communicatie met de klant en andere stakeholders. Dit houdt in dat de accountant altijd moet communiceren:
 - Wat is de vraag, doel, opdracht en/of uitgangspunten.
 - Welke werkzaamheden heeft hij al dan niet uitgevoerd.
 - Op basis van welke informatie zijn de werkzaamheden uitgevoerd.
 - Eventueel dat geen assurance of aan assurance verwante opdrachten zijn uitgevoerd.
 - Voor wie is de rapportage bedoeld (verspreidingskring).

9.2 Aangifte-plus-opdracht

Iedere bv, dus ook micro-entiteiten zoals kleine pensioen-bv's en stamrecht-bv's, heeft volgens Titel 9 Boek 2 BW de verplichting zowel een inrichtingsjaarrekening als een publicatiejaarrekening op te stellen. Standaard 4410 is dan verplicht van toepassing, er kan geen aangifte-plus-opdracht worden aanvaard.

Voor eenmanszaken en vof's is Titel 9 Boek 2 BW niet van toepassing. Zij hoeven dus geen jaarrekening op te stellen. Wel zijn zij verplicht om binnen zes maanden na afloop van het boekjaar een balans en staat van baten en lasten op te stellen. Hier bestaat in principe de mogelijkheid om een aangifte-plus-opdracht te aanvaarden. Als er sprake is van een zzp'er of kleine zelfstandige die geen bescheiden hoeft in te leveren bij anderen dan de Belastingdienst, kan een dergelijke opdracht tegemoetkomen aan de wensen van de gebruiker. Deze bijlage bestaat dan uit een balans en winst-en-verliesrekening zonder toelichting en grondslagen. In die situatie is geen sprake van een financieel overzicht en is Standaard 4410 niet van toepassing.

Let op! In veel VOF-overeenkomsten is opgenomen dat de VOF een jaarrekening opmaakt. Alleen in de situatie dat alle firmanten instemmen af te wijken van de VOF-overeenkomst, is aanvaarding van een aangifte-plus-opdracht acceptabel. Aanbevolen wordt genoemde overeenkomsten hierop te beoordelen en eventueel aan te passen.

Wanneer een bank om de jaarcijfers van de eenmanszaak of vof vraagt die zijn opgesteld als een aangifte-plus-opdracht, moet de accountant nagaan of er een risico bestaat dat zijn betrokkenheid verkeerd wordt geïnterpreteerd. Is dat het geval, dan overweegt de accountant vrijwillig Standaard 4410 toe te passen.

Het is aan te bevelen in de opdrachtvoorwaarden bepalingen op te nemen over de aard van de opdracht en het verwachte gebruik en de verspreiding van de rapportage.

Het belangrijkste onderscheid tussen het uitvoeren van een samenstellingsopdracht of een aangifte-plus-opdracht zit in de externe verslaggevingseisen. Immers, eenmanszaken en vof's vallen niet onder Titel 9.

De presentatievorm voor aangifte-plus-opdrachten zal vooral door de gebruikte fiscale programmatuur worden bepaald.

RW hanteert de onderstaande uitgangspunten voor een aangifte-plus-opdracht:

Criteria

Voor de aangifte-plus-opdracht **mag alleen** worden gekozen als aan de volgende criteria wordt voldaan:

1. Het betreft geen rechtspersoon;
2. Het betreft een eenmanszaak of man-vrouw-vof of man-vrouw-maatschap, waarbij de partners in gemeenschap van goederen zijn gehuwd;
3. Er wordt aan de opdrachtgever geen financieel overzicht verstrekt;
4. Er zijn geen andere gebruikers dan de opdrachtgever en de Belastingdienst;
5. Het hanteren van aangifte-plus-opdracht staat de afspraken met de Belastingdienst in het kader van de toepassing van HT niet in de weg;
6. De opdrachtgever heeft ingestemd met (de wijziging van) de opdracht (geen jaarrekening meer)
7. De opdrachtgever heeft daarvoor de door RW gehanteerde specifieke opdrachtbevestiging voor een aangifte-plus-opdracht ontvangen en getekend;
8. Er is bij de onderneming geen personeel in dienst;
9. Er zijn geen significante externe financieringen aanwezig;
10. De aangifte-plus-opdracht heeft een declaratiewaarde (inclusief administratieve dienstverlening) van minder dan € 3.250 exclusief btw per jaar.

Uitvoering, werkzaamheden en dossiervorming

1. De werkzaamheden worden uitgevoerd door de (assistent-)accountants;
2. Een getekende aangifte-plus opdrachtbevestiging is verplicht;
3. Bij de uitvoering van de werkzaamheden, werkprogramma's en dossiervorming wordt altijd gebruik gemaakt van Caseware (template Aangifte Plus);
4. Er wordt gebruik gemaakt van de LOR aangifte plus.

Presentatievorm

Er wordt uitsluitend het fiscaal rapport aangifte inkomstenbelasting verstrekt, zoals dit door de gebruikte fiscale programmatuur (Fiscaal Gemak) wordt gegenereerd. Hierin wordt opgenomen het hoofdstuk winstaangifte zoals dit standaard door Fiscaal Gemak wordt gegenereerd. Er worden **geen** andere bijlagen verstrekt bij het concept- en/of definitieve fiscale rapport.

Indien om gegronde redenen het voornemen bestaat om een aangifte-plus-opdracht aan te nemen die niet voldoet aan bovenstaande criteria, dient hierover overleg gevoerd te worden met en toestemming verkregen te worden van de CO.

9.3 Administratieve dienstverlening

Administreren is het op een zorgvuldige en deskundige manier systematisch verzamelen, vastleggen en verwerken van gegevens ten behoeve van het besturen, functioneren en beheersen van een entiteit en van de verantwoordingen die daarover moeten worden afgelegd. Op basis van de administratie en daaruit voortvloeiende stuurinformatie neemt de ondernemer zijn beslissingen. Bij het administreren worden daarom hoge eisen aan nauwkeurigheid gesteld.

Administratieve dienstverlening omvat veel verschillende mkb-opdrachten, zoals:

- het voeren van de financiële administratie voor de klant;
- het verzorgen van fiscale aangiften;
- het verstrekken van tussentijdse overzichten in een vorm dat geen sprake is van een financieel overzicht. Als dat wel het geval is, is immers Standaard 4410 van toepassing;
- het verstrekken van cijfermatige overzichten zoals een activastaat of leningenoverzicht. Ook hier is weer van belang dat geen sprake is van een financieel overzicht.

9.4 Prognoses

Prognoses kunnen op verschillende wijzen worden uitgevoerd. Standaard 4410 is optioneel van toepassing als de prognose in de vorm van een financieel overzicht wordt gerapporteerd. In de mkb-praktijk zal een prognose echter ook veelal zonder standaard worden uitgevoerd. In die situatie zijn ook de elementen die hiervoor bij administratieve dienstverlening zijn opgenomen een van belang, Daarnaast zijn de gehanteerde uitgangspunten essentieel en de verspreidingskring van de rapportage.

Zie voor meer informatie de [SRA-Praktijkhandreiking Prognoses](#).

9.5 Mkb-advies

Ook voor adviesopdrachten zonder Standaard gelden de vereisten zoals genoemd bij de uitvoering van administratieve dienstverlening. Met name de schriftelijke communicatie is een aandachtspunt.

Meer informatie over Standaard 5500N inzake transactiegerelateerde adviesdiensten en mkb-advies zonder standaard vindt u in de [SRA-Praktijkhandreiking Handvatten voor mkb-advies](#).

RW heeft in het Handboek Kwaliteit opgenomen dat er bij het verrichten van administratieve dienstverlening, het verzorgen van prognoses en het geven van advies in voorkomende gevallen vooraf overeenstemming over de opdracht verkregen dient te worden. De overeengekomen opdrachtvoorwaarden worden dan in een opdrachtbevestiging vastgelegd.

9.6 Overzicht verschillen mkb-opdrachten

Onderstaand overzicht geeft de verschillen tussen de verschillende mkb-opdrachten weer:

	Samenstellings-opdracht	Aangifte-plus-opdracht	Overige opdrachten zonder standaard
▪ Wwft-risicoclassificatie - en identificatie	v	v	v
▪ opdrachtbevestiging	verplicht	niet verplicht, wel aan te bevelen	
▪ verantwoordelijkheid opdracht	accountancy	fiscaal of accountancy	accountancy
▪ werkprogramma	aan te bevelen	aan te bevelen	aan te bevelen
▪ bespreken en documenteren van significante aangelegenheden	v	v	v
▪ erkenning van het management	v	-	-
▪ rapportage	samenstellings-verklaring inrichtings-jaarrekening	bijlage bij de aangifte eventueel volmacht aangifte	zie paragraaf 8.2 eventueel volmacht aangifte
▪ waarderingsgrondslagen	commercieel/fiscaal	fiscaal	geen
▪ onderdeel jaarlijkse interne dossierinspecties	accountancy	niet verplicht (geen sprake is van een NVKS-opdracht)	