

Samenstellen of administratieve dienstverlening?

Kan de accountant in bepaalde situaties de jaarrekening zonder samenstellingsverklaring verstrekken? Een praktijksituatie.

TEKST: ELLY VAN DER VELDEN* | BEELD: CORBIS

Een klant heeft een onderneming in de vorm van een besloten vennootschap. De accountant stelt jaarlijks de jaarrekening samen en voorziet deze van een samenstellingsverklaring. De klant heeft gevraagd de jaarrekening op te stellen en zonder verklaring te verstrekken. Zijn argument is dat de kosten dan beperkt kunnen blijven. De verspreidingskring van de jaarrekening betreft alleen de klant zelf. De jaarrekening wordt dan feitelijk verstrekt onder de noemer van administratieve dienstverlening. Is dit mogelijk?

REGELGEVING

Eerst de regelgeving. Het opmaken van de jaarrekening van een besloten vennootschap is een wettelijke plicht van het bestuur van de rechtspersoon, aldus artikel 210 lid 1 Boek 2 BW. De opgemaakte jaarrekening dient aan de inrichtingseisen van Titel 9 te voldoen. De accountant die een jaarrekening samenstelt is - naast de VGC - gebonden aan Standaard 4410 inzake samenstellingsopdrachten. Deze standaard geeft aan dat als sprake is van een financieel overzicht (lees: een jaarrekening of daarop lijkend overzicht) de accountant een samenstellingsverklaring moet afgeven. Dit impliceert dat als géén sprake is van een financieel overzicht de accountant de samenstellingsverklaring achterwege kan laten; er is sprake van een opdracht tot administratieve dienstverlening ofwel overige opdracht.

MOGELIJKE OPLOSSING 1: PARAGRAAF 4410.6

Uitzondering op bovenstaande is paragraaf 6 van Standaard 4410. Hierin is opgenomen dat de jaarrekening onder omstandigheden op blanco papier en zonder samenstellingsverklaring mag worden verstrekt.

In Leidraad 14 wordt als voorbeeld gegeven dat hiervan sprake kan zijn als bij dezelfde jaarrekening ook (door een andere accountantsorganisatie) een controleverklaring wordt afgegeven.

In dat geval is het niet wenselijk twee verklaringen bij één jaarrekening af te geven. In deze situatie is dus wel sprake van een samenstellingsopdracht; je brengt dit alleen niet tot uiting door een samenstellingsverklaring. In de geschetste praktijksituatie is echter geen sprake van twee verklaringen. Standaard 4410.6 is dus niet van toepassing.

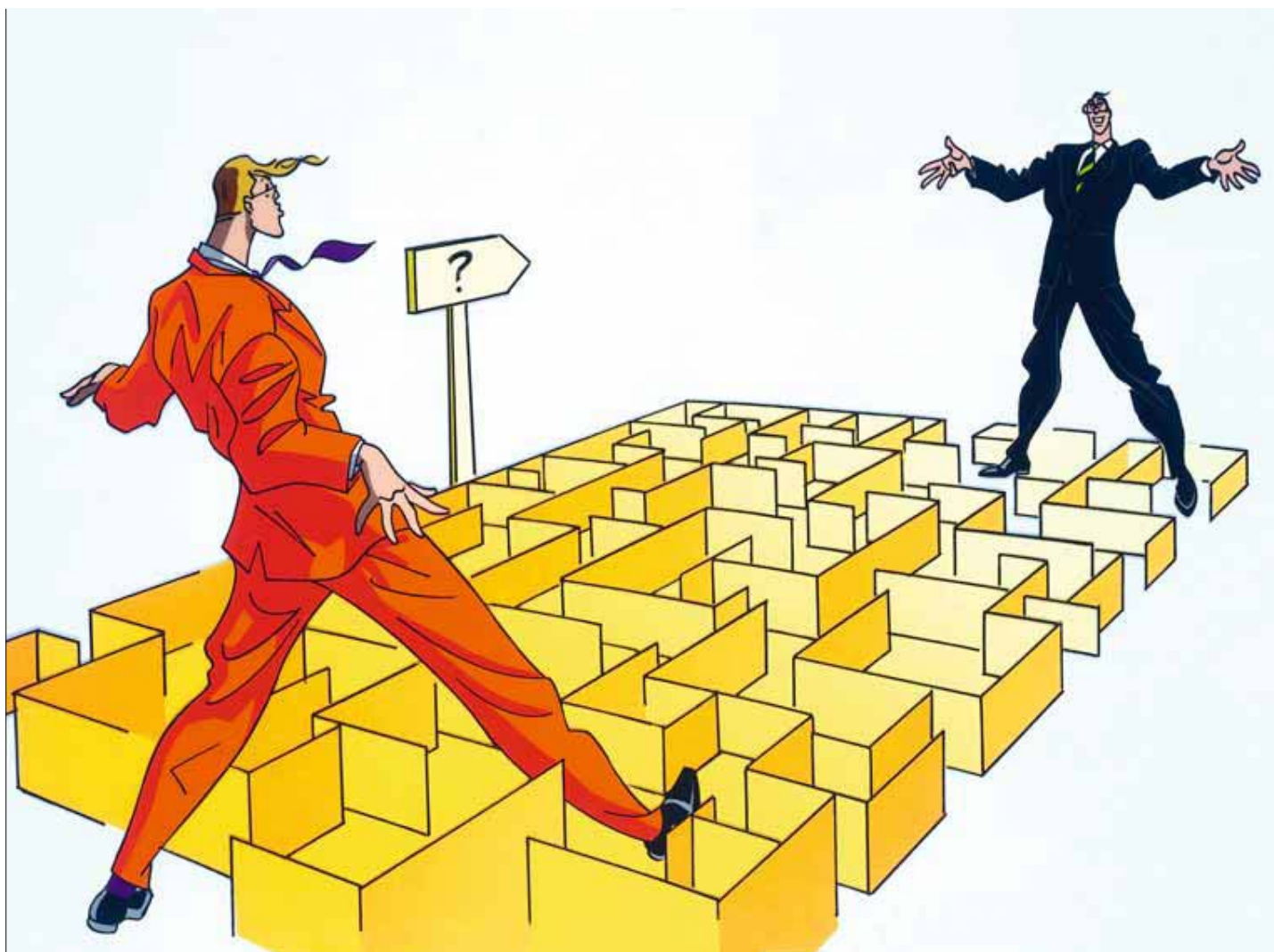
MOGELIJKE OPLOSSING 2: ADMINISTRATIEVE DIENSTVERLENING

Bij administratieve dienstverlening ondersteunt de accountant de klant om zijn administratie op orde te krijgen of te houden. De werkzaamheden bestaan uit het maken van boekingen tot het opstellen van (tussentijdse) rapportages.

Leidraad 14 zegt hierover dat de accountant voor de klant werkzaamheden kan verrichten die noodzakelijk zijn om tot een afgerond grootboek met saldibalans te komen. Dergelijke werkzaamheden worden doorgaans aangeduid als 'administratieve dienstverlening' die voor de regelgeving als overige opdracht wordt aangemerkt en dus geen samenstellingsopdracht zijn.

De werkzaamheden inzake het opstellen van rapportages kunnen niet leiden tot een jaarrekening en vallen dus niet onder Standaard 4410. Leiden de werkzaamheden wel tot een jaarrekening, dan moet de accountant daarbij een samenstellingsverklaring afgeven.

In de geschetste praktijksituatie is alleen sprake van administratieve dienstverlening indien de klant zelf de capaciteit heeft een jaarrekening op te stellen. De werkzaamheden van de accountant betreffen dan on-



HET ANTWOORD OP DE VRAAG OF DE ACCOUNTANT EEN JAARREKENING ZONDER VERKLARING KAN VERSTREKKEN IS: NEE, DAT IS NIET MOGELIJK!

dersteuning bij dit proces en het eventueel geven van advies. Kan de klant niet zelf de jaarrekening opstellen en doet de accountant dit, dan moet deze worden voorzien van een samenstellingsverklaring.

OPSTELLEN OF SAMENSTELLEN?

Het onderscheid tussen opstellen van cijfers (administratieve dienstverlening) en samenstellen (Standaard 4410) zit dus niet alleen in de werkzaamheden, maar ook in de rapportage waarop deze werkzaamheden worden uitgevoerd (*over de validiteit van dit onderscheid bestaat verschil van mening, zie Accountant, juni 2011, pagina 38, red.*). In beide gevallen zullen werkzaamheden in het kader van het vaststellen van aansluitingen en cijferanalyses worden uitgevoerd. Wel kan verschil zitten in de diepgang, aangezien de accountant bij het samenstellen onder meer een afweging moet maken of de rapportage (jaarrekening) toereikend is van opzet. Daarnaast speelt de verspreidingskring een rol: de 'ove-

rige opdracht' is bedoeld voor de opdrachtgever, de samenstellingsverklaring kan daarnaast ook aan (in de aanbestedingsbrief genoemde) derden worden verstrekt (*zie kader 'Opstellen of samenstellen: kort samengevat'*).

MOGELIJKE OPLOSSING 3: BIJLAGE BIJ FISCALE AANGIFTE

De ondernemer die een besloten vennootschap heeft kan niet volstaan met een bijlage bij de aangifte vennootschapsbelasting. Hij heeft immers de wettelijke plicht een inrichtingsjaarrekening op te stellen. Deze inrichtingsjaarrekening voldoet aan de definitie van een financieel overzicht, zoals opgenomen in Standaard 4410.

Ondernemers die hun onderneming drijven in de vorm van een eenmanszaak of vennootschap onder firma vallen niet onder de regelgeving van Titel 9 Boek 2 BW. Zij kunnen volstaan met het opstellen van jaarcijfers in de vorm van een bijlage bij de aangifte inkomstenbe-



Zie ook
**Accountant.nl/
Vaktechniek**

OPSTELLEN OF SAMENSTELLEN: KORT SAMENGEVAT

Type rapportage	Type opdracht	Verspreidingskring
Jaarrekening of daarop gelijkend overzicht (financieel overzicht)	Samenstellingsopdracht	Opdrachtgever en (in de aanbestedingsbrief genoemde) derden
Geen financieel overzicht	Overige opdracht	Opdrachtgever

HET OPMAKEN VAN DE JAARREKENING VAN EEN BESLOTEN VENNOOTSCHAP IS EEN WETTELIJKE PLICHT VAN HET BESTUUR VAN DE RECHTSPERSOON.

lasting. Worden de jaarcijfers van deze ondernemer echter ook aan de bank verstrekt, dan vraagt deze veelal om aanvullende informatie. Denk hierbij aan de niet uit de balans blijken verplichtingen, specificatie van leningen en zekerheden en/of andere toelichtingen. Het opnemen van extra gegevens heeft al snel tot gevolg dat het overzicht voldoet aan de definitie van een financieel overzicht en dan is Standaard 4410 weer van toepassing. Deze extra gegevens kunnen wel separaat aan de klant worden verstrekt om hiermee de bank te informeren. De accountant dient wel in alle gevallen duidelijk richting de klant te communiceren welke werkzaamheden wel en niet zijn uitgevoerd.

DETACHERING

Terug naar de casus. Er is sprake van een besloten vennootschap waarbij het bestuur van deze vennootschap conform Titel 9 een inrichtingsjaarrekening moet opstellen. Bovengenoemde praktische 'oplossingen' voldoen niet.



Uiteraard is het ook mogelijk dat de klant de gehele jaarrekening opstelt, inclusief een compleet balansdossier. De accountant verstrekt hierbij een samenstellingsverklaring. Ook dit is mogelijk, waarbij wel Standaard 4410 moet worden gevolgd.

Een andere vorm van administratieve dienstverlening is detachering. Het onderscheid met administratieve dienstverlening zoals hiervoor beschreven is dat bij detachering de werkzaamheden worden uitgevoerd op de systemen en onder verantwoordelijkheid van de klant. Dit impliceert dat de klant bepaalde capaciteit moet hebben om de accountant aan te sturen in zijn/haar werkzaamheden. In dat geval biedt detachering een prima mogelijkheid (zie ook *Accountant, juni 2011*).

NIET MOGELIJK

Brengt het afgeven van een samenstellingsverklaring zoveel extra werkzaamheden met zich mee dat dit kostenverhogend werkt? Indien tussentijds cijfers zijn opgesteld zou dat beperkt moeten zijn. Ook de jaarrekening kan tot een minimum worden beperkt, indien fiscale grondslagen dan wel de minimumeisen van Titel 9 en de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving (kleine rechtspersonen) worden gevolgd. In veel gevallen volstaat namelijk een tekstuele toelichting van de waarderingsgrondslagen met een toelichting van bijzondere situaties, bijvoorbeeld wanneer sprake is van verplichtingen. Een verloopoverzicht van bijvoorbeeld materiële vaste activa of leningen is niet verplicht. De toelichting op de winst-en-verliesrekening kan bijvoorbeeld volstaan met alleen de verhoudingscijfers netto-omzet ten opzichte van het voorgaande jaar.

Daarnaast geldt ook voor de werkzaamheden die de accountant in het kader van administratieve dienstverlening uitvoert de regelgeving van de VGC. Ook hier dient sprake te zijn van opdrachtbevestiging en (her)acceptatie van de opdracht.

Het antwoord op de vraag of de accountant een jaarrekening zonder verklaring kan verstrekken is: nee, dat is niet mogelijk! Het argument dat de verspreidingskring van de jaarrekening beperkt is tot alleen de klant doet daaraan niets af. □

Noot

* Elly van der Velden is werkzaam bij Bureau Vaktechniek van BDO.

Dit artikel is geschreven op persoonlijke titel.

OPLEIDINGEN

NBA

Voorheen VERA en Vedaa

REGELGEVING BIJ SAMENSTELLINGSOPDRACHTEN

Op basis van de aanbeveling van de Commissie Regelgeving (Verdiesen) hebben de beroepsorganisaties besloten de (beroeps)reglementering voor de samenstellingsopdrachten aan te passen. Deze cursus maakt u wegwijs om de juiste set aan regels toe te passen in de mkb-praktijk bij het uitvoeren van opdrachten. U leert de huidige regelgeving over aan assurance verwante opdrachten kennen.

Datum: 20 september of 20 november 2012

Locatie: Rotterdam of Amsterdam

Kijk voor meer informatie op www.nbaopleidingen.nl.