

De samenstellingsopdracht in het kader van de WCO

Daniël Maes
Accountant – Belastingconsulent
Adviseur studiedienst IAB

In de gezamenlijke toelichting werd er voor de toezichts- en/of bijstandsoopdracht duidelijk gesteld dat deze opdrachten minimaal als een ‘samenstellingsopdracht’ dienen te worden opgevat en dat indien de beroepsbeoefenaar dit oordeelt, hij deze als een beperkte controleopdracht kan opvatten.

De rechtspraak en de rechtsleer omtrent de draagwijdte van de toezichts- en bijstandsoopdracht is momenteel niet eenduidig. De HREB zal met alle actoren die betrokken zijn bij de WCO (politiek, magistratuur, advocaten, economische beroepsbeoefenaars enz.), een initiatief nemen om tegen midden volgend jaar een evaluatie te maken van de huidige WCO. Een dergelijke evaluatie werd eveneens in het regeerakkoord in het vooruitzicht gesteld.

Er mag geen onduidelijkheid bestaan over de term samenstellingsopdracht – die veel meer omvat dan het louter ‘samenbrengen van vaststellingen’ – omdat die van de beroepsbeoefenaar een aangepast niveau van verificatie vereist. De Raad heeft de studiedienst gevraagd om te verduidelijken wat van de samenstellingsopdracht wordt verwacht.

De wet betreffende de continuïteit van de ondernemingen¹ (WCO) trad op 1 april 2009 in werking. Deze wet werd herhaaldelijk gewijzigd.² Bij de wijzigingen ingevolge de wet van 27 mei 2013 (BS 22/07/2013) – die op 1 augustus 2013 in werking zijn getreden – werden aan de economi-

sche beroepsbeoefenaars (bedrijfsrevisoren, externe accountants, externe belastingconsulenten, externe erkende boekhouders en externe erkende boekhouders-fiscalisten) een aantal nieuwe opdrachten toegekend.

De opdrachten voor de beroepsbeoefenaars in het kader van de WCO situeren zich enerzijds in de ‘preventieve fase’, met name de opdrachten tot ‘detectie’³ en ‘mel-

¹ Wet betreffende de continuïteit van de ondernemingen van 31 januari 2009 (BS 09/02/2009).

² Gewijzigd door:

- Wet van 28 april 2010 (BS 10/05/2010): gewijzigd artikel: 70/1;
- Wet van 2 juni 2010 (BS 14/06/2010): gewijzigd artikel: 4;
- Wet van 26 september 2011 (BS 10/11/2011): gewijzigde artikelen: 34 en 49;
- Wet van 14 januari 2013 (BS 01/03/2013): gewijzigd artikel: 9;
- Wet van 27 mei 2013 (BS 22/07/2013): gewijzigde artikelen: 2, 2/1, 3, 5, 6, 6/1, 10, 12, 17, 20, 21, 23, 24, 26, 28, 32, 33, 35, 36, 38, 39, 41, 44, 45, 46, 49/1, 55, 55/1, 58, 61, 62, 64, 65, 67/1, 69, 70 en 71;
- Wet van 25 april 2014 (BS 07/05/2014): gewijzigd artikel: 4.

³ Informeren over gewichtige en overeenstemmende feiten: Artikel 10, vijfde lid, eerste zin WCO: “De externe accountant, de externe belastingconsulent, de externe erkend boekhouder, de externe erkend boekhouder-fiscalist en de bedrijfsrevisor die in de uitoefening van hun opdracht gewichtige en overeenstemmende feiten vaststellen die de continuïteit van de onderneming van de schuldenaar in het gedrang kunnen brengen, lichten deze laatste hiervan op een omstandige wijze in, in voorkomend geval via zijn bestuursorgaan.”

ding^{4,5} van ondernemingen in moeilijkheden. Anderzijds bevinden de ‘toezichts-’ en de ‘bijstandsoopdracht’ voor de bedrijfsrevisoren, de externe accountants, de externe boekhouders en de externe boekhouders-fiscalisten – vereist in het kader van het verzoekschrift tot het openen van een procedure van gerechtelijke reorganisatie bij de rechtbank van koophandel – zich duidelijk in de ‘remediërende fase’⁶ van de WCO.

De interne leden en de stagiairs van de Instituten van de economische beroepen zijn niet bedoeld in de WCO. Daarentegen dienen de stagiairs die hun activiteiten als zelfstandige uitoefenen, hun algemene informatieplicht tegenover hun cliënten na te leven en is het derhalve sterk aangewezen dat zij eveneens de detectieopdracht voorzien in artikel 10, vijfde lid, eerste zin WCO in acht nemen.

Vanaf de wetwijziging van 27 mei 2013 werden reeds talloze acties ondernomen door het Interinstitutencomité (IAB-IBR-BIBF) om het belang van de versterkte rol voor de economische beroepsbeoefenaars in het kader van de WCO te benadrukken.

⁴ Inlichten van de voorzitter van de rechtbank: Artikel 10, vijfde lid, tweede zin WCO: “Indien de schuldenaar binnen een termijn van een maand vanaf die kennisgeving niet de nodige maatregelen treft om de continuïteit van de onderneming voor een minimumduur van twaalf maanden te waarborgen, kan de externe accountant, de externe belastingconsulent of de bedrijfsrevisor de voorzitter van de rechtbank van koophandel daarvan schriftelijk inlichten. In dat geval is artikel 458 van het Strafwetboek niet toepasselijk.”

⁵ Inwinnen van inlichtingen door de rechter: Artikel 12, § 1, vijfde lid WCO: “De rechter mag bij de externe accountant, de externe belastingconsulent, de externe erkend boekhouder, de externe erkend boekhouder-fiscalist en de bedrijfsrevisor van de schuldenaar, inlichtingen inwinnen nopens de aanbevelingen die zij gedaan hebben aan de schuldenaar en, in voorkomend geval, nopens de maatregelen die genomen zijn om de continuïteit van de onderneming te waarborgen. In dat geval is artikel 458 van het Strafwetboek niet van toepassing.”

⁶ Artikel 17, § 2 WCO: “Op straffe van niet-ontvankelijkheid, voegt hij bij zijn verzoekschrift: ...”

Toezichtsoopdracht bij de opmaak van de balans en resultatenrekening: Artikel 17, § 2, 5° WCO: “een boekhoudkundige staat die het actief en het passief weergeeft en de resultatenrekening die maximum drie maanden oud is, opgesteld onder toezicht van een bedrijfsrevisor, een externe accountant, een externe erkend boekhouder of een externe erkende boekhouder-fiscalist;”

Bijstandsoopdracht bij de opmaak van de begroting: Artikel 17, § 2, 6° WCO: “een begroting met een schatting van de inkomsten en uitgaven voor ten minste de duur van de gevraagde opschorting, opgesteld met de bijstand van een externe accountant, een externe erkende boekhouder, een externe erkende boekhouder-fiscalist of een bedrijfsrevisor; op advies van de Commissie voor boekhoudkundige normen kan de Koning een model opleggen van geraamde begroting;”.

In de vakliteratuur werd veelvuldig aandacht besteed aan de zeer belangrijke rol van de beroepsbeoefenaars in de detectie van ondernemingen in moeilijkheden en aan de verantwoordelijkheid van de beroepsbeoefenaars bij de preventie van de discontinuïteit van ondernemingen. Er werden eveneens talloze seminaries, uiteenzettingen enz. voorzien door de Instituten, beroepsverenigingen en allerlei organisaties die voornamelijk de juridische implicaties van de preventieve rol van de beroepsbeoefenaars benadrukten. Deze inspanningen ter sensibilisering voor deze zeer belangrijke rol in het kader van de preventieve fase van de WCO zullen onverminderd worden voortgezet.

Daarnaast werd een werkgroep opgericht die een eerste toelichting heeft uitgewerkt, die werd goedgekeurd door de respectievelijke Raden van het IAB, het IBR en het BIBF en werd voorgelegd aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen (HREB). De bemerkingen van de HREB worden geanalyseerd en de teksten – die nog niet konden worden gepubliceerd – worden aangepast om met deze bemerkingen rekening te houden.

Met dit doel werd reeds een ‘Executive summary’ uitgewerkt, met een bijbehorende overzichtstabel. Deze ‘Executive summary’ zal de toegankelijkheid van de definitieve teksten verhogen, door een schematische weergave van de toepasselijke paragrafen naargelang de beoogde opdracht.

De gezamenlijk door het Interinstitutencomité uitgewerkte toelichting zal – rekening houdend met de opmerkingen van de HREB – als basis dienen voor de opstelling van een ‘aanbeveling’ voor de accountants en de belastingconsulenten. Het opzet hiervan is om tot een nog sterkere sensibilisering van de beroepsbeoefenaar te komen, in het kader van zijn belangrijke rol in zowel de preventieve als de remediërende fase van de WCO. Een aanbeveling zal voor de beroepsbeoefenaar een hogere waarde hebben dan een toelichting.

In de gezamenlijke toelichting werd er voor de toezichts- en/of bijstandsoopdracht van uitgegaan dat deze opdrachten kwalificeren als ‘samenstellingsopdrachten’.⁷ Het doel van

⁷ De definitie van de samenstellingsopdracht wordt in de ISRS 4410 (zie verder) omschreven als “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 een van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving; en hierover te rapporteren zoals dat door deze standaard wordt vereist.”

deze opdrachten in het kader van de WCO werd door de wetgever omschreven als een verhoogde ‘objectivering’ van de financiële gegevens door het toezicht of de bijstand door een economische beroepsbeoefenaar.

De samenstellingsopdracht wordt gekenmerkt door de meerwaarde die aan financiële overzichten⁸ wordt gegeven door het aanwenden van de deskundigheid en de zorgvuldigheid van een beroepsbeoefenaar bij het samenstellen ervan. Deze deskundigheid van de beroepsbeoefenaar bevindt zich op het gebied van de administratieve verwerking en de financiële verslaggeving en onderscheidt zich van zijn controledeskundigheid.

Het in de Belgische context relatief nieuwe begrip ‘samenstellingsopdracht’ sluit door haar kenmerk zeer nauw aan bij het doel van de toezichts- en/of bijstandsoopdracht in het kader van de WCO. Het Instituut hecht daarom een groot belang aan het informeren en sensibiliseren van zijn leden over de draagwijdte en inhoud van deze opdracht met een zeer hoge meerwaarde door de tussenkomst van de accountant. Vandaar dat in deze bijdrage verder ingegaan wordt op de samenstellingsopdracht.

Het toepassingsgebied van deze standaard is gericht op samenstellingsopdrachten voor historische financiële informatie, waarbij deze kan worden toegepast in het geval van het opstellen en presenteren van financiële overzichten (zie voetnoot 8) en van historische financiële informatie (zie voetnoot 9) anders dan een financieel overzicht. Deze standaard kan ook worden toegepast, waar nodig aangepast, op samenstellingsopdrachten voor financiële informatie anders dan historische financiële informatie en voor niet-financiële informatie.

Opmerking: Het voeren (inboeken) van de financiële administratie of de boekhoudkundige verwerking valt niet onder werkzaamheden van een samenstellingsopdracht.

⁸ Een financieel overzicht worden in de ISRS 4410 (zie verder) gedefinieerd als “een gestructureerde weergave van historische financiële informatie, met inbegrip van de daarop betrekking hebbende toelichtingen, bedoeld om de economische middelen of verplichtingen die een entiteit op een zeker tijdstip heeft, of de veranderingen die zich daarin over een tijdsperiode hebben voorgedaan, in overeenstemming met een stelsel inzake financiële verslaggeving te communiceren. De daarop betrekking hebbende toelichtingen omvatten gewoonlijk een overzicht van belangrijke gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen. De term ‘financiële overzichten’ verwijst gewoonlijk naar een complete set financiële overzichten zoals vastgelegd door de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, maar kan ook verwijzen naar één enkel financieel overzicht.”

Voorbeelden van financiële overzichten: jaarrekening, balans of resultatenrekening met toelichting, overzichten van ontvangsten en uitgaven met toelichting enz.

I. Samenstellingsopdracht

A. Wat is een samenstellingsopdracht?

In het kader van een samenstellingsopdracht verzamelt, verwerkt, rubriceert, analyseert de (externe) accountant (historisch) financiële informatie⁹ en vat hij deze samen. Samenstellen is het ondersteunen bij en het rapporteren over het opstellen en het presenteren van een financieel overzicht – op basis van de criteria zoals opgenomen in een stelsel inzake financiële verslaggeving – op grond van door de entiteit aangeleverde financiële informatie.

De uit te voeren werkzaamheden zijn er **niet op gericht** en stellen de accountant niet in staat **enige zekerheid te verschaffen** omtrent het financieel overzicht of de financiële informatie. Bij een samenstellingsopdracht wordt de accountant ingeschakeld vanwege zijn deskundigheid op het gebied van administratieve verwerking van en verslaggeving over financiële informatie en niet vanwege zijn controledeskundigheid.

Dit heeft tot gevolg dat de accountant niet gehouden is om de correctheid of volledigheid van de informatie, verschaft door het bestuursorgaan, na te gaan. Het bestuursorgaan blijft verantwoordelijk voor de financiële informatie en de basis waarop deze werd opgemaakt en voorgesteld.

B. Waarom een samenstellingsopdracht?

Het bestuursorgaan van een entiteit kan een beroep doen op een accountant om hem bij te staan bij het opstellen en de presentatie van (historische) financiële overzichten.

De toegevoegde waarde die de accountant levert bij het samenstellen van financiële overzichten is gelegen in:

- (1) de deskundigheid en de zorgvuldigheid van de accountant;
- (2) de professionele en de ethische eisen waaraan de accountant is onderworpen; en

⁹ Historische financiële informatie wordt in de ISRS 4410 (zie verder) gedefinieerd als “informatie betreffende een specifieke entiteit die in financiële termen is uitgedrukt, in eerste instantie ontleend is aan het administratieve systeem van die entiteit en betrekking heeft op economische gebeurtenissen die in verslagperioden in het verleden hebben plaatsgevonden of op economische situaties of omstandigheden die zich op bepaalde momenten in het verleden hebben voorgedaan”.

Voorbeelden van andere financiële informatie dan financiële overzichten: debiteuren-/crediteurenoverzicht, proef- en saldbalans enz.

- (3) de duidelijke communicatie van de aard en de omvang van de betrokkenheid van de beroepsbeoefenaar met de samengestelde financiële overzichten.

C. Wat is ISRS 4410?

De *International Standard on Related Services (ISRS) 4410 (Revised) 'Compilation Engagements'* werd ontwikkeld door de *International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)* en werd gepubliceerd door de *International Federation of Accountants (IFAC)* in maart 2012 in het Engels. De tekst werd in het Nederlands vertaald door de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants, waarbij ook het IAB en het IBR in het proces betrokken waren.

D. Wanneer ISRS 4410 toepassen?

De ISRS 4410 moet toegepast worden zodra er een risico bestaat dat de **accountant ten aanzien van derde partijen** zal **geassocieerd** worden met de **financiële overzichten**.

In het kader van deze afweging wordt rekening gehouden met de volgende elementen:

- de financiële overzichten zijn vereist volgens de wet of regelgeving;
- de openbaarheid van de financiële overzichten is wettelijk vereist;
- de externe partijen andere dan de beoogde gebruikers zullen waarschijnlijk de accountant associëren met de financiële overzichten en het risico bestaat dat de mate van betrokkenheid van de accountant verkeerd opgevat wordt, bijvoorbeeld:
 - a. indien de financiële overzichten bedoeld zijn voor partijen andere dan het bestuursorgaan of kan worden verschaft of verkregen door partijen die niet de beoogde gebruikers zijn;
 - b. indien de naam van de accountant verbonden wordt aan de financiële overzichten.

E. Achtergronden van ISRS 4410

De oorsprong van de nieuwe ISRS 4410 ligt in de doelstelling van de IAASB om standaarden te maken die tegemoetkomen aan de specifieke noden van kmo's en de gebruikers van hun financiële informatie.

De IAASB erkent de marktvaart naar diensten – andere dan audit van financiële informatie – die de geloofwaardigheid van de financiële informatie van kmo's versterken en dit vooral ten aanzien van die vennootschappen die niet onderworpen zijn aan verplichte wettelijke controle.

II. Voorwaarden van ISRS 4410

A. Welke informatie samenstellen?

De standaard is van toepassing op samenstellingsopdrachten met betrekking tot (historische) financiële overzichten.

Deze standaard kan echter eveneens worden toegepast – indien nodig aangepast – op samenstellingsopdrachten met betrekking tot financiële informatie andere dan van historische aard en met betrekking tot niet-financiële informatie.¹⁰

B. Voorwaarden in het kader van het uitvoeren van de samenstellingsopdracht

1) Uitvoering in overeenstemming met ISRS 4410

Om de samenstellingsopdracht te kunnen uitvoeren in overeenstemming met ISRS 4410, moet de accountant een goed begrip hebben van de volledige tekst ervan, zodat hij het doel goed begrijpt en de voorwaarden correct kan toepassen.

2) Voldoen aan ethische voorwaarden

De accountant moet in het kader van de samenstellingsopdracht de relevante ethische regelgeving in acht nemen, waarbij wordt verwezen naar de *Code of Ethics*.

Uit de verwijzing naar de *Code of Ethics* volgt dat onafhankelijkheid geen vereiste is voor het uitvoeren van een samenstellingsopdracht.

De accountant die een samenstellingsopdracht uitvoert, moet wel objectief zijn. De eis van objectiviteit houdt onder meer in dat de accountant niet toelaat dat zijn professioneel of zakelijk oordeel wordt aangetast door een vooroordeel, belangentegenstelling of ongepaste invloed van een derde.

Bovendien geldt dat de accountant iedere situatie moet vermijden die zijn professionele oordeelvorming op een ongepaste wijze beïnvloedt.

3) Professionele oordeelvorming

De accountant dient de uit te voeren werkzaamheden in het kader van de samenstellingsopdracht te bepalen op basis van zijn professionele oordeelvorming.

¹⁰ Bijv. pro forma financiële informatie, toekomstgerichte financiële informatie, waaronder financiële budgetten of vooruitzichten, milieuattesten enz.

4) *Kwaliteitstoetsing*

De ISRS 4410 legt voorwaarden op het niveau van individuele samenstellingsopdrachten op.

Deze voorwaarden gaan uit van het gegeven dat het kantoor van de accountant onderworpen is aan een kwaliteitstoetsing in de zin van ISQC1.¹¹

5) *Schriftelijke opdrachtaanvaarding en -voortzetting*

De accountant mag de samenstellingsopdracht in het kader van ISRS 4410 niet aanvaarden tenzij hij voorafgaandelijk met het bestuursorgaan de voorwaarden van de opdracht is overeengekomen.

De opdrachtvoorwaarden moeten **schriftelijk** overeengekomen zijn in een bevestigingsbrief of in een andere vorm van schriftelijke overeenkomst (bijv. een opdrachtbrief).

De elementen die in de opdrachtvoorwaarden moeten voorkomen, zijn:

- Het beoogde gebruik en de verspreiding van de financiële overzichten, en de eventuele beperkingen op dit gebruik en op de verspreiding ervan;
- De identificatie van het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving en – indien het een stelsel voor bijzondere doeleinden betreft¹² – alle beperkingen op het beoogde gebruik en op de verspreiding van de financiële overzichten;
- Het doel en de omvang van de samenstellingsopdracht;
- De verantwoordelijkheden van de accountant, met inbegrip van de voorwaarde te voldoen aan de toepasselijke ethische regels;
- De verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor:
 - a. de financiële informatie en voor het opstellen en de voorstelling ervan, in overeenstemming met een stelsel inzake financiële verslaggeving dat aanvaardbaar is, gelet op het beoogde gebruik van de financiële informatie en de beoogde gebruikers;
 - b. de accuraatheid en de volledigheid van de boeken, documenten, uitleg en andere informatie, ter beschikking gesteld door het bestuur;
 - c. de beoordelingen die nodig zijn in het kader van het opstellen en het voorstellen van de financiële informatie, met inbegrip van deze waarvoor de ac-

countant, in voorkomend geval, bijstand heeft verleend in het kader van de samenstellingsopdracht;

- De verwachte vorm en inhoud van het samenstellingsverslag.

Essentieel is dat de accountant voorafgaandelijk aan de aanvaarding van de opdracht de schriftelijke bevestiging van het bestuursorgaan verkrijgt dat deze zich bewust is verantwoordelijk te zijn voor de opstelling en de voorstelling van de informatie.

Bij voortdurende samenstellingsopdrachten moet de accountant evalueren of het nodig is om de opdrachtbrief aan te passen en of het nodig is de bestaande voorwaarden in herinnering te brengen.

6) *Communicatie met het bestuur*

De accountant zal op regelmatige basis tijdens de duur van de opdracht alle zaken communiceren die volgens zijn professioneel oordeel voldoende belangrijk zijn om aan het bestuursorgaan te melden.

C. *Samenstellen van de financiële overzichten*

1) *Inzicht van de accountant*

De accountant moet inzicht krijgen in:

- a) de bedrijfsactiviteiten, met inbegrip van het boekhoudsysteem en de boekhoudkundige gegevens van de entiteit;
- b) het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Het inzicht van de accountant moet niet even omvangrijk zijn als dat van het bestuursorgaan. Het moet *voldoende zijn om de beroepsbeoefenaar toe te laten de financiële overzichten samen te stellen in overeenstemming met de opdrachtvoorwaarden*.

2) *Samenstellen van de informatie*

De accountant stelt de financiële informatie samen op basis van de boeken, documenten, uitleg en andere informatie, met inbegrip van de belangrijke beoordelingen, ter beschikking gesteld door het bestuursorgaan.

De accountant bespreekt met het bestuur deze belangrijke beoordelingen waarvoor de accountant bijstand heeft verleend in het kader van het samenstellen van de financiële informatie.

¹¹ ISQC1 legt een systeem van interne kwaliteitscontrole op.

¹² Partijen kunnen overeenkomen een algemeen stelsel inzake financiële verslaggeving aan te passen in het kader van een samenstellingsopdracht met een specifiek doel.

3) Doorlezen van het financiële overzicht

De accountant moet een door hem samengesteld financieel overzicht doorlezen in het licht van zijn inzicht in de bedrijfsactiviteiten en het van toepassing zijnde stelsel voor financiële verslaggeving.

4) Eventuele afwijkingen voorstellen

Wanneer de accountant constateert dat de door het bestuursorgaan verstrekte boeken, documenten, uitleg en andere informatie onjuist, onvolledig of anderszins onbevredigend zijn, moet hij dit ter kennis brengen van het bestuursorgaan en bijkomende of verbeterde informatie opvragen.

Indien de accountant niet in staat is de opdracht te volbrengen omdat het bestuursorgaan de gevraagde boeken, documenten, uitleg of andere informatie – met inbegrip van belangrijke beoordelingen¹³ – niet geeft, dan stelt hij een einde aan zijn opdracht. Hij informeert het bestuursorgaan van het beëindigen van de opdracht en van de redenen hiervan.

Indien de accountant zich tijdens het verloop van de opdracht bewust wordt dat¹⁴:

- het samengestelde financieel overzicht het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving niet adequaat beschrijft of er niet naar verwijst;
- er wijzigingen vereist zijn teneinde ervoor te zorgen dat het samengestelde financieel overzicht niet materieel¹⁵ onjuist zou zijn;

¹³ In bepaalde samenstellingsopdrachten kan de accountant het bestuursorgaan bijstaan in het kader van belangrijke beoordelingen. In andere niet. Indien bijstand overeengekomen is, moet er voldoende communicatie zijn, zodat het bestuursorgaan deze belangrijke beoordelingen die weerspiegeld worden in de financiële informatie, begrijpt en er de verantwoordelijkheid voor opneemt.

¹⁴ Volgens de *Code of Ethics* mag de accountant niet welbewust in verband worden gebracht met verslagen, verklaringen of andere informatie indien hij weet of zou moeten weten dat:

- deze een stellingname bevatten die wezenlijk fout of misleidend is;
- deze stellingnames of informatie bevatten die niet weloverwogen zijn; of
- noodzakelijke informatie werd weggelaten of anders werd voorgesteld, waarbij deze weglating of voorstelling misleidend is.

Indien de accountant zich bewust wordt van het feit dat hij met dergelijke informatie geassocieerd wordt, neemt hij de nodige stappen om hieraan een einde te stellen.

¹⁵ Afwijkingen, met inbegrip van weglatingen, worden als 'materieel' beschouwd indien zij, individueel of in het geheel, redelijkerwijze kun-

- de samengestelde financiële informatie op andere wijze misleidend is, dan dient de accountant de nodige wijzigingen voor te stellen aan het bestuursorgaan.

Indien het bestuursorgaan weigert of niet toelaat dat de voorgestelde wijzigingen aangebracht worden aan het samengestelde financieel overzicht, dan stelt de accountant een einde aan zijn opdracht. Hij informeert het bestuursorgaan van het beëindigen van de opdracht en van de redenen hiervan.

Indien het niet mogelijk is om een einde te stellen aan de opdracht, dan zal de accountant zijn wettelijke en professionele aansprakelijkheden vaststellen.

De accountant zal een bevestiging ontvangen van het bestuur dat zij de verantwoordelijkheid over de eindversie van het samengestelde financiële overzicht dragen.

D. Documentatie

De accountant moet onder meer de volgende documentatie in zijn werkdocumenten bewaren:

- de belangrijke zaken die tijdens de opdracht voorgekomen zijn en hoe ermee omgegaan werd door de beroepsbeoefenaar;
- de wijze waarop het samengestelde financieel overzicht verzoend wordt met de onderliggende boeken, documenten, uitleg of andere informatie, ter beschikking gesteld door het bestuursorgaan;
- een kopie van de eindversie van het samengestelde financieel overzicht waarvoor het bestuursorgaan de verantwoordelijkheid heeft aanvaard, en de samenstellingsverklaring van de accountant.

E. Samenstellingsverklaring

Een belangrijk doel van de samenstellingsverklaring is de duidelijke communicatie van de aard van de samenstel-

lenen worden vermoed de economische beslissingen van gebruikers gebaseerd op de financiële informatie te beïnvloeden. Beslissingen inzake materialiteit worden gemaakt in het licht van de omringende omstandigheden en worden beïnvloed door de omvang of aard van een afwijking of door een combinatie van beide. Beslissingen over zaken die materieel zijn ten aanzien van gebruikers van de financiële informatie zijn gebaseerd op een inachtneming van de algemene financiële informatie-noden van de gebruikers als een groep. Het mogelijke effect van een afwijking op specifieke individuele gebruikers, wier noden zeer verschillend kunnen zijn, wordt niet in aanmerking genomen.

lingsopdracht en van de rol en de verantwoordelijkheden van de accountant in het kader van de opdracht. De samenstellingsverklaring is *geen* middel om een opinie of conclusie over het samengestelde financieel overzicht op enige wijze te verwoorden.

De samenstellingsverklaring moet schriftelijk zijn – op papier of via een elektronisch medium – en bevat de volgende elementen:

- (a) Het opschrift;
- (b) De geadresseerde, zoals voorzien door de opdrachtvoorwaarden¹⁶;
- (c) De vaststelling dat de accountant het financieel overzicht heeft samengesteld op basis van de financiële informatie, ter beschikking gesteld door het bestuursorgaan;
- (d) Een beschrijving van de verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan in het kader van de samenstellingsopdracht en in verhouding tot de financiële informatie;
- (e) De identificatie van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en, indien er een stelsel voor bijzondere doeleinden werd gebruikt, een beschrijving van of verwijzing naar de beschrijving van dat stelsel voor bijzondere doeleinden in de financiële informatie, evenals de vermelding dat hierdoor de financiële informatie niet geschikt kan zijn voor andere doelstellingen dan het beoogde gebruik;
- (f) De identificatie van het financieel overzicht, met inbegrip van het opschrift van elk element van het financieel overzicht indien het meerdere elementen omvat en de datum van de financiële informatie of de periode waartoe ze behoort;
- (g) Een beschrijving van de verantwoordelijkheden van de accountant bij het samenstellen van het financieel overzicht, met inbegrip van de vermelding dat de op-

dracht werd verricht in overeenstemming met de ISRS 4410 en dat de accountant de toepasselijke ethische vereisten heeft nageleefd;

- (h) Een beschrijving van wat een samenstellingsopdracht in overeenstemming met deze ISRS met zich meebrengt;
- (i) Een uitleg dat:
 - a. aangezien een samenstellingsopdracht geen assuranceopdracht is, de accountant niet de accuraatheid of volledigheid van de informatie die ter beschikking werd gesteld door het bestuursorgaan, dient te verifiëren;
 - b. de accountant bijgevolg geen zekerheid verschaft of het financieel overzicht werd opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving;
- (j) Indien het financieel overzicht werd samengesteld volgens een stelsel voor bijzondere doeleinden, een paragraaf die:
 - a. het doel waarvoor het financieel overzicht werd samengesteld, beschrijft en indien nodig de beoogde gebruikers, of die verwijst naar een noot in het financieel overzicht die deze informatie bevat;
 - b. de aandacht van de lezers van het verslag vestigt op het feit dat het financieel overzicht werd samengesteld volgens een stelsel voor bijzondere doeleinden en dat, als gevolg daarvan, het samengestelde overzicht niet nuttig zou kunnen zijn voor andere doeleinden;
- (k) De datum van de samenstellingsverklaring¹⁷;
- (l) De ondertekening door de accountant;
- (m) Het adres van de accountant.

De accountant kan afspreken dat de samenstellingsverklaring enkel bedoeld is voor specifieke beoogde gebruikers van het financieel overzicht. Het gebruik en de verspreiding van het samengesteld financieel overzicht kan beperkt worden. ●

¹⁶ De samenstellingsverklaring wordt in principe geadresseerd aan de opdrachtgever, meestal het bestuursorgaan van de entiteit.

¹⁷ De accountant dateert het verslag op de datum dat hij de samenstellingsopdracht heeft afgesloten overeenkomstig de voorwaarden van de ISRS 4410.