

SERIE

Elementaire theorie accountantscontrole

De praktijk van Auditing & Assurance

Redactie:

Barbara Majoor
John van Kollenburg



Zesde druk



Noordhoff Uitgevers

De praktijk van Auditing & Assurance

Hoofdredactie

Prof. dr. G.C.M. Majoor RA

Prof. drs. J.C.E. van Kollenburg RA

Auteurs

A. van de Berg RA

Th. Th. Heideman RA

Drs. D. Marinus RA

W.F. Merkus RA

Zesde druk

Noordhoff Uitgevers Groningen/Houten

Ontwerp omslag: G2K Designers, Groningen/Amsterdam

Omslagbeeld: iStock

Eventuele op- en aanmerkingen over deze of andere uitgaven kunt u richten aan:
Noordhoff Uitgevers bv, Afdeling Hoger Onderwijs, Antwoordnummer 13, 9700 VB
Groningen, e-mail: info@noordhoff.nl

0 1 2 3 4 5 / 15 14 13 12 11

© 2011 Noordhoff Uitgevers bv Groningen/Houten, The Netherlands.

Behoudens de in of krachtens de Auteurswet van 1912 gestelde uitzonderingen mag niets uit deze uitgave worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt, in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever. Voor zover het maken van reprografische verveelvoudigingen uit deze uitgave is toegestaan op grond van artikel 16h Auteurswet 1912 dient men de daarvoor verschuldigde vergoedingen te voldoen aan Stichting Reprorecht (postbus 3060, 2130 KB Hoofddorp, www.reprorecht.nl). Voor het overnemen van gedeelte(n) uit deze uitgave in bloemlezingen, readers en andere compilatiewerken (artikel 16 Auteurswet 1912) kan men zich wenden tot Stichting PRO (Stichting Publicatie- en Reproductierechten Organisatie, postbus 3060, 2130 KB Hoofddorp, www.stichting-pro.nl).

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted, in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording, or otherwise, without the prior written permission of the publisher.

ISBN (ebook) 978-90-01-84092-1

ISBN 978-90-01-80321-6

NUR 786

Woord vooraf

Voor u ligt de zesde druk van deel 2 uit de serie *Elementaire theorie accountantscontrole*. Deze nieuwe editie heeft een nieuwe titel: *De Praktijk van Auditing & Assurance* (voorheen getiteld *Toepassingen*). Het boek is aangepast aan de actuele ontwikkelingen in wet- en regelgeving, zoals de herziene 'clarified' tekst van de controlestandaarden. Bovendien is het boek nu geheel toegespitst op de uitwerking van een controleopdracht. Hoofdstuk 3 (Planning van de controle) en hoofdstuk 4 (Beoordeling van de interne beheersing) zijn grondig aangepast. Tevens is hoofdstuk 7 aangevuld met specifieke branchegerichte toepassingen en is hoofdstuk 9 (Consolidatie) aan het boek toegevoegd.

Deel 1 van de serie, *Grondslagen van Auditing & Assurance*, bevat alle stof over de regelgeving en het opdrachtenkader (stramien voor assurance-opdrachten). De definities die worden gebruikt zijn ontleend aan de Handleiding Regelgeving Accountancy (HRA). Achter in het boek is een lijst opgenomen met de belangrijkste gebruikte definities. De kaders in de hoofdstukken ondersteunen de tekst of geven voorbeelden van de theorie. Ze laten de tekst leven en geven de student meer inzicht. Ieder hoofdstuk wordt afgesloten met vragen over de stof.

Met deze aanpassingen ligt er nu een compleet naslagwerk dat het gehele terrein van zowel de regelgeving rondom het accountantsberoep als de toepassing ervan in de praktijk omvat. De serie biedt daarmee de accountantsstudent een brede oriëntering op het beroep en de ervaren accountant een goede update van zijn kennis. Op de ondersteunende website www.elementairetheorieaccountantscontrole.noordhoff.nl vindt u meer informatie over de verschillende delen uit de serie. Ook zijn op deze site de antwoorden op de vragen beschikbaar voor docenten.

De auteurs zijn veel dank verschuldigd aan Bianca van den Brink (Center Coördinator Auditing & Assurance, Nyenrode School of Accountancy & Controlling) voor haar ondersteuning bij het redigeren van deze nieuwe zesde druk.

De auteurs van deze nieuwe zesde editie houden zich van harte aanbevolen voor op- of aanmerkingen.

Breukelen, najaar 2010

Eindredactie:

Prof. dr. G.C.M. Majoor RA, hoogleraar accountancy aan Nyenrode Business Universiteit, voorzitter van het Center Auditing & Assurance van de Nyenrode School of Accountancy & Controlling en partner bij Deloitte.

Prof. drs. J.C.E. van Kollenburg RA, hoogleraar accountancy aan de Universiteit van Tilburg en participant bij BDO.

Inhoud

1 Controleproces 9

- 1.1 Het controleproces in het algemeen 10
- 1.2 Bepalen controleopdracht 11
- 1.3 Vaststellen controleaanpak 12
- 1.4 Opstellen controleplan en werkprogramma's 13
- 1.5 Tussentijdse controle 15
- 1.6 Eindejaarscontrole 18
- 1.7 Evaluatie en afronding 20
- [Vragen/opdrachten 23](#)

2 Het aanvaarden en continueren van controleopdrachten 25

- 2.1 Uitbrengen van een offerte 26
- 2.2 De cliënt en opdracht aanvaarding 27
- 2.3 Opdrachtbevestiging 33
- 2.4 Continuering van opdrachten 34
- 2.5 Aanvaarding van een opdrachtwijziging 35
- [Vragen/opdrachten 36](#)
- [Bijlage Voorbeeld van een opdrachtbevestiging 38](#)

3 Planning van de controle 45

- 3.1 Fasen in de planning van de controle 46
- 3.2 Kennis van de entiteit en haar omgeving 48
- 3.3 Signalering bedrijfsrisico's 53
- 3.4 Initiële cijferanalyse 55
- 3.5 Initiële beoordeling interne beheersing 56
- 3.6 Het vaststellen van de materialiteit 58
- 3.7 Het bepalen van risico's van materieel belang 60
- 3.8 Bepalen controleaanpak 62
- [Vragen/opdrachten 65](#)
- [Bijlage 1 Te verzamelen informatie over de interne structuur en verslaggeving van de te controleren entiteit 68](#)
- [Bijlage 2 Invloed van typologie, aard van de processen en waardekringloop 70](#)

4 Beoordeling van de interne beheersing 79

- 4.1 Betekenis van de interne beheersing 80
- 4.2 Stapsgewijze beoordeling van de interne beheersing 85
- 4.3 De betekenis van automatisering in het kader van de interne beheersing 95
- 4.4 Communicatie over tekortkomingen in de interne beheersing 103
- [Vragen/opdrachten 106](#)

5 Cijferanalyse 111

- 5.1 Toepassing van cijferanalyse in de controle [112](#)
- 5.2 Verbandscontrole [119](#)
- 5.3 Normen/'ex ante'-gegevens [120](#)
[Vragen/opdrachten 125](#)

6 Steekproeven in de accountantscontrole (detailcontroles) 129

- 6.1 Steekproeven [130](#)
- 6.2 Aanvaardbaarheid van het toepassen van steekproeven [134](#)
- 6.3 Aantal aspecten aangaande steekproeven [135](#)
- 6.4 Steekproefprocedure [136](#)
[Vragen/opdrachten 141](#)

7 Toepassing van procesgerichte controle 143

- 7.1 Verband tussen bedrijfsprocessen en jaarrekeningposten [144](#)
- 7.2 Controle van inkopen [146](#)
- 7.3 Controle van arbeidskosten [156](#)
- 7.4 Controle van verkopen (opbrengsten) [159](#)
- 7.5 Controle van het productieproces [167](#)
- 7.6 Controle van het geldverkeer [172](#)
- 7.7 Opbrengstencontrole bij dienstverlenende organisaties [175](#)
[Vragen/opdrachten 184](#)

8 Eindejaarscontrole 189

- 8.1 Initiële werkzaamheden [190](#)
- 8.2 Controle van de afzonderlijke balansposten [191](#)
- 8.3 Controle van de winst-en-verliesrekening [225](#)
- 8.4 Afsluitende werkzaamheden [226](#)
[Vragen/opdrachten 227](#)

9 Consolidatie 239

- 9.1 Geconsolideerde jaarrekening of groepsjaarrekening [240](#)
- 9.2 Controle groepsjaarrekening [240](#)
- 9.3 Het consolidatieproces [247](#)
[Vragen/opdrachten 249](#)

10 Gebeurtenissen na balansdatum 251

- 10.1 Wettelijke bepalingen [252](#)
- 10.2 Onderscheid naar perioden en aard van gebeurtenissen na balansdatum [253](#)
- 10.3 Taak en verantwoordelijkheid van de accountant [255](#)
- 10.4 Controlemogelijkheden van de accountant [258](#)
- 10.5 Continuïteit [260](#)
- 10.6 Schriftelijke bevestigingen [261](#)
[Vragen/opdrachten 264](#)
[Bijlage 1 Stroomschema Gebeurtenissen na balansdatum \(GNB\) 266](#)
[Bijlage 2 Voorbeeld van een bevestiging bij de jaarrekening 267](#)

11 De controleverklaring 273

- 11.1 Algemene kwaliteitseisen 274
- 11.2 Vormen van rapportering 275
- 11.3 Elementen van de controleverklaring 278
- 11.4 De strekking van het oordeel 284
- 11.5 Specifieke bepalingen 286
- 11.6 Openbaarmaking 288
 - Vragen/opdrachten 291

12 Accountantsverslag en management letter 295

- 12.1 Samenhang accountantsverslag en management letter 296
- 12.2 Accountantsverslag 297
- 12.3 Management letter 299
- 12.4 Verschillen in rapporteringsvormen 301
 - Vragen/opdrachten 302

Lijst met afkortingen 305

Register 306

1

Controleproces

- 1.1 Het controleproces in het algemeen
- 1.2 Bepalen controleopdracht
- 1.3 Vaststellen controleaanpak
- 1.4 Opstellen controleplan en werkprogramma's
- 1.5 Tussentijdse controle
- 1.6 Eindejaarscontrole
- 1.7 Evaluatie en afronding

Dit eerste hoofdstuk van het boek gaat over het controleproces. Het controleproces omvat de voorbereiding, planning en vaststelling van de controleaanpak. Voordat de controle kan worden uitgevoerd, is het belangrijk dat het gehele traject goed in beeld is gebracht. De voorbereiding van de controle is met name gericht op het beoordelen of een opdracht geaccepteerd kan worden. Bij de planning van de controle wordt onderscheid gemaakt in het vaststellen van de controleaanpak en het opstellen van het controleplan. Met het vaststellen van de controleaanpak wordt bedoeld het op hoofdlijnen bepalen van de wijze waarop de controle zal worden uitgevoerd. Het opstellen van het controleplan is een detailuitwerking van de risico's per controlesegment en de hierbij benodigde controlewerkzaamheden.

LEERDOELSTELLINGEN

Na bestudering van dit hoofdstuk moet u in staat zijn om:

- de componenten van het controleproces in het algemeen te benoemen;
 - de verschillende fasen van de controleaanpak te omschrijven;
 - de betekenis van de voorbereiding van de jaarrekeningcontrole en de betekenis van de planning van de jaarrekeningcontrole uit te leggen;
 - de aard van de werkzaamheden te omschrijven die bij een tussentijdse controle worden verricht;
 - de aard van de werkzaamheden te omschrijven die tijdens de jaareindecontrole worden verricht;
 - de aspecten die aan de orde komen bij de evaluatie en afronding van de jaarrekeningcontrole te benoemen.
-

1.1 Het controleproces in het algemeen

Het benaderen van de controle van financiële overzichten als een bestuursproces is aantrekkelijk vanuit een oogpunt van beheersbaarheid. Bij de beheersing van het controleproces treden twee aspecten op de voorgrond, namelijk: de effectiviteit van het controleproces en de efficiency van het controleproces.

Effectiviteit

Bij de effectiviteit van het controleproces gaat het erom of de juiste controlewerkzaamheden zijn gekozen en of deze controlewerkzaamheden op de juiste wijze zijn uitgevoerd, opdat het uiteindelijke doel – het vaststellen van de getrouwheid van de verantwoording – wordt bereikt. Indien de beheersing van het controleproces alleen tot dit aspect zou worden beperkt, dan zou er sprake zijn van een eenzijdige en weinig realistische benadering. De accountant zou in deze optiek immers eenvoudigweg zo veel mogelijk controle-informatie kunnen verzamelen alvorens zijn oordeel te vormen. Dit zou leiden tot prohibitief hoge kosten van de controle en daarmee economisch onhaalbaar worden.

Efficiency

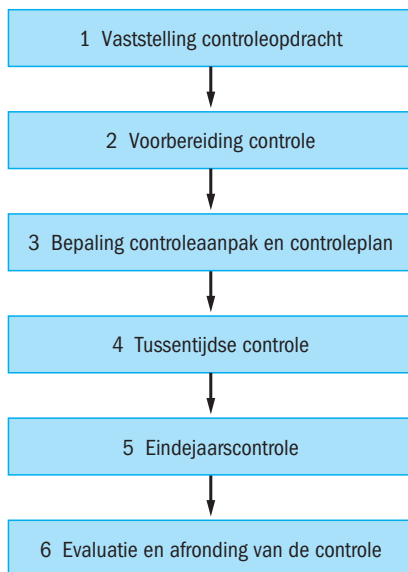
De efficiency van het controleproces kenmerkt zich door het streven het doel met zo weinig mogelijk middelen te bereiken. Dit is meer in overeenstemming met de realiteit waarin sprake is van concurrentie tussen verschillende accountantskantoren. De efficiency is daarmee eveneens een belangrijk aspect.

Om te bevorderen dat de aspecten effectiviteit en efficiency worden bereikt, dient de accountant het controleproces methodisch op te zetten.

In deel 1 *Grondslagen van Auditing & Assurance* is ten aanzien van controlemethoden in het algemeen gesteld dat daarbij op een weldoordachte wijze wordt gehandeld ten aanzien van de uitvoering van de controle. Meestal zal dit leiden tot een planmatige aanpak die is opgedeeld in fasen, waarbij elke fase wordt afgerond met een conclusie en beslissing voor de volgende fase van het controleproces. Dit maakt het mogelijk om controlewerkzaamheden effectief en efficiënt te delegeren, voortgangscntrole uit te oefenen en de kwaliteit van het proces integraal te bewaken.

In hoofdlijnen kunnen zes fasen worden onderscheiden, zoals aangegeven in figuur 1.1.

FIGUUR 1.1 Voorbereiding van de controle



1.2 Bepalen controleopdracht

Het controleproces start met het bepalen van de controleopdracht. In de Nadere voorschriften Controle- en overige standaarden (NV COS) inzake de planning van de controle wordt gesproken over ‘voorbereidende werkzaamheden tot de opdracht’. Bij nieuwe opdrachten zal het vaststellen van de controleopdracht onder meer worden voorafgegaan door oriënterende besprekingen met de opdrachtgever, beoordeling integriteit van de opdrachtgever, beoordeling van de ethische normen waaronder het vaststellen van de mogelijke bedreigingen van de fundamentele beginselen, indien noodzakelijk overleg met vorige accountant, een haalbaarheidsonderzoek en een offerte. Indien opdrachtgever en accountant het eens zijn over de inhoud van de opdracht, de voorwaarden waaronder de opdracht wordt uitgevoerd en de condities, waaronder de prijs, dan wordt dit vastgelegd in een opdrachtbevestiging ook wel ‘engagement letter’ genoemd.

Planning

Bij doorlopende opdrachten zal de accountant moeten evalueren of continuering van de opdracht onder dezelfde condities nog steeds opportuun is. Hiervoor wordt teruggekoppeld naar de afsluiting van de voorgaande controle en de daarbij geconstateerde bevindingen met betrekking tot de organisatie van de gecontroleerde huishouding. De accountant zal dan bepalen of de opdrachtvoorwaarden dienen te worden aangepast of dat de opdrachtgever moet worden herinnerd aan bepaalde opdrachtvoorwaarden. De fase van opdrachtaanvaarding is nader uitgewerkt in hoofdstuk 2.

1.3 Vaststellen controleaanpak

In NV COS 300 inzake de planning van de controle kan gelezen worden dat de accountant zijn controlewerkzaamheden zodanig dient te plannen, dat de controle op effectieve wijze wordt uitgevoerd.

Onder planning wordt daarbij verstaan het vaststellen van de algehele controleaanpak voor de opdracht en het ontwikkelen van een controleplan, om het accountantscontrole risico tot een aanvaardbaar laag niveau te reduceren. Bij de planning worden de voor de opdracht verantwoordelijke partner en andere belangrijke leden van het controleteam betrokken, vanwege hun ervaring en inzicht en om het planningsproces zo effectief en doelmatig mogelijk te laten verlopen.

Een toereikende planning bevordert dat passende aandacht wordt besteed aan belangrijke deelgebieden van de controle voortvloeiend uit de uitgevoerde risicoanalyse, dat mogelijke problemen worden onderkend en tijdig opgelost en dat de controleopdracht goed wordt georganiseerd en geleid, zodat deze effectief en doelmatig wordt uitgevoerd. Een toereikende planning bevordert voorts dat de werkzaamheden op de juiste wijze worden verdeeld over de leden van het controleteam, vergemakkelijkt de begeleiding van en het toezicht op de leden van het controleteam en de beoordeling van hun werkzaamheden en is, indien van toepassing, een hulpmiddel bij de coördinatie van de werkzaamheden van accountants van (groeps)-onderdelen en deskundigen. De aard en omvang van de planningswerkzaamheden zijn afhankelijk van de grootte en de complexiteit van de huishouding, van de eerdere ervaringen van de accountant met de huishouding en van gewijzigde omstandigheden tijdens de controle.

In de planningsfase wordt de algehele controleaanpak onderscheiden van het controleplan. De algehele controleaanpak bepaalt de reikwijdte, de tijdsfasering en de begeleiding van de controle. Voorts is deze richtinggevend voor het ontwikkelen van het controleplan.

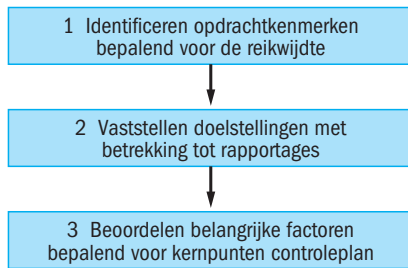
Het controleplan is meer gedetailleerd dan de controleaanpak. Het beschrijft de aard, de tijdsfasering en de omvang van de controlewerkzaamheden die door leden van het controleteam moeten worden uitgevoerd om toereikende controle-informatie te verkrijgen om het accountantscontrole risico tot een aanvaardbaar laag niveau te reduceren. Het in het dossier opnemen van het controleplan dient ook als vastlegging van de juiste planning en uitvoering van de controlewerkzaamheden, die kunnen worden beoordeeld en goedgekeurd voordat overige controlewerkzaamheden worden uitgevoerd.

Om de controleaanpak te bepalen, moet de accountant een aantal werkzaamheden verrichten die hierna nader worden beschreven. Dit is in figuur 1.2 schematisch weergegeven.

Het vaststellen van de controleaanpak (zie figuur 1.2) omvat:

- 1 het identificeren van de kenmerken van de opdracht die bepalend zijn voor de reikwijdte, zoals de gebruikte grondslagen voor de financiële verslaggeving, de specifieke door de bedrijfstak gestelde verslaggevingseisen en de vestigingsplaats van de filialen van de huishouding. In hoofdstuk 3 wordt de voorbereiding van de controle nader uitgewerkt;

FIGUUR 1.2 Vaststellen controleaanpak



- 2 het vaststellen van de doelstellingen met betrekking tot de rapportages in het kader van de opdracht, om de tijdsfasering van de controle en de vereiste soort communicatie te kunnen plannen. Hierbij kan worden gedacht aan het vastleggen van deadlines voor tussentijdse rapportages, de eindrapportage en belangrijke data voor te verwachten besprekingen met de leiding van de huishouding en de organen belast met governance;
- 3 het beoordelen van belangrijke factoren die bepalend zijn voor de kernpunten waarop het controleteam zich zal moeten richten. Dit betreft onder meer het bepalen van de bij de controle te hanteren toleranties, het vooraf identificeren van deelgebieden met belangrijke risico's van afwijkingen van materieel belang, het vooraf identificeren van (groeps) onderdelen en rekeningsaldi van materieel belang, het evalueren of het voor de accountant mogelijk is uit te gaan van de effectiviteit van de interne beheersingsmaatregelen, en het identificeren van recente ontwikkelingen met betrekking tot de huishouding, de bedrijfstak, de financiële verslaggeving of andere belangrijke zaken. Deze beoordeling van belangrijke factoren zal geschieden aan de hand van een initiële cijferanalyse en een initiële beoordeling van de interne beheersing. Op de initiële cijferanalyse wordt in hoofdstuk 3 nader ingegaan. De initiële beoordeling van de interne beheersing zal onder andere bestaan uit gesprekken, voorafgaand aan en tijdens de planningsfase met de leiding van de huishouding over de huidige stand van zaken, de bijzonderheden van de afgelopen periode en de belangrijkste wijzigingen en verwachte wijzigingen in de interne beheersing. De beoordeling van de interne beheersing heeft voor de accountant mede tot doel zich een beeld te vormen van de actuele status van de interne beheersingsomgeving.

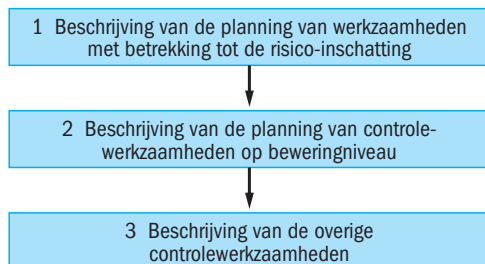
Bij het ontwikkelen van de controleaanpak houdt de accountant ook rekening met de resultaten van de voorbereidende werkzaamheden tot de opdracht (zie voorgaande paragraaf) en indien van toepassing met de praktische ervaring die is opgedaan bij andere opdrachten voor de huishouding.

1.4 Opstellen controleplan en werkprogramma's

In de in de vorige paragraaf besproken controleaanpak dient de accountant de reikwijdte, de tijdsfasering en de begeleiding tijdens de uitvoering van de controle vast te leggen. Vanuit deze controleaanpak wordt vervolgens het meer gedetailleerde controleplan opgesteld door de accountant.

Alvorens het controleplan kan worden vastgesteld dient de accountant de in figuur 1.3 opgenomen werkzaamheden uit te voeren.

FIGUUR 1.3 Opstellen controleplan



Het controleplan omvat:

- 1 een beschrijving van de aard, de tijdsfasering en de omvang van de geplande werkzaamheden met betrekking tot risico-inschatting die toereikend zijn om de risico's van afwijkingen van materieel belang te kunnen inschatten;
- 2 een beschrijving van de aard, de tijdsfasering en de omvang van de geplande overige controlewerkzaamheden op beweringniveau voor alle van materieel belang zijnde transactiestromen, jaarrekeningposten en onderdelen van de toelichting bij de jaarrekening. De planning van de overige controlewerkzaamheden geeft de beslissing van de accountant weer om de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen te toetsen, alsmede de aard, de tijdsfasering, en de omvang van de geplande gegevensgerichte werkzaamheden; en
- 3 overige controlewerkzaamheden die moeten worden uitgevoerd (bijvoorbeeld rechtstreeks contact met de rechtskundige adviseurs van de huishouding).

De uitvoering van deze controlewerkzaamheden vindt plaats tijdens de controle, naarmate het controleplan voor de opdracht vorm krijgt. Zo vindt de uitvoering van de controlewerkzaamheden met betrekking tot risico-inschatting bijvoorbeeld meestal plaats in de beginfase van de controle. Tijdens de pre-audit meeting worden deze aspecten besproken en tevens worden dan de mogelijke frauderisico's in beeld gebracht. De planning van de aard, de tijdsfasering en de omvang van specifieke overige controlewerkzaamheden zijn afhankelijk van de uitkomsten van deze risico-inschatting op basis van de initiële cijferanalyse en initiële beoordeling van de interne beheersing. De accountant kan dus reeds beginnen met de uitvoering van overige controlewerkzaamheden voor bepaalde transactiestromen, jaarrekeningposten en onderdelen van de toelichting bij de jaarrekening voordat het meer gedetailleerde controleplan voor alle resterende overige controlewerkzaamheden is voltooid.

Het verkrijgen van kennis van de huishouding en haar omgeving, alsmede haar interne beheersing is te beschouwen als het fundament onder het in deze fase te ontwikkelen controleplan. In hoofdstuk 3 'Planning van de

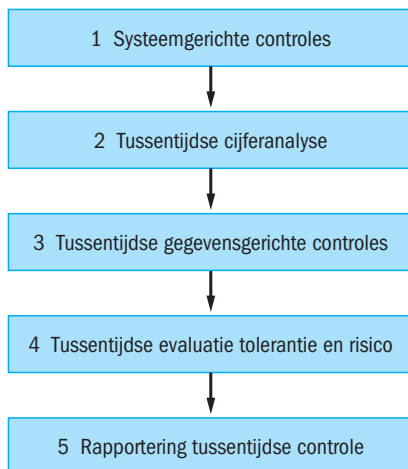
controle' en hoofdstuk 4 'Beoordeling van de interne beheersing' wordt hierop uitvoeriger ingegaan.

Op basis van het controleplan en de daaruit afgeleide werkprogramma's kunnen de controlekosten worden begroot, de te verrichten werkzaamheden worden gedelegeerd en eventueel in te schakelen externe deskundigen worden geïnstrueerd. Het controleplan en het werkprogramma dienen indien nodig gedurende de controle te worden bijgesteld. Planning is een voortdurend proces, omdat omstandigheden zich kunnen wijzigen en zich onverwachte controlebevindingen kunnen voordoen. De redenen voor belangrijke bijstellingen worden in het controledossier vastgelegd. In de praktijk wordt voor het samenstellen van controleplannen en werkprogramma's vaak gebruikgemaakt van beslissingsondersteunende programmatuur. Hierin worden op basis van de verzamelde gegevens van de huishouding adviezen afgegeven voor de inschatting van risico's en worden uiteindelijk na bevestiging van de uitgangspunten concept controleplannen en concept werkprogramma's gegenereerd. De accountant kan deze desgewenst verder aanpassen, afhankelijk van de situatie en eigen wensen.

1.5 Tussentijdse controle

De tussentijdse controle is kernachtig samengevat in figuur 1.4.

FIGUUR 1.4 De tussentijdse controle



De verschillende onderdelen uit de figuur komen hierna aan de orde.

1.5.1 Systeemgerichte controles

Systeemgerichte controles maken gebruik van de waarborgen die onderwerp zijn in het systeem van interne beheersing van de entiteit. Bij de planning en voorbereiding van de controle van de jaarrekening is bepaald voor welke segmenten in de jaarrekening systeemgerichte werkzaamheden

moeten plaatsvinden. In de NV COS 315 wordt tevens verplicht gesteld dat de accountant de interne beheersingsmaatregelen voor significante risico's toetst op opzet en bestaan. Zelfs in het geval dat voor de controle van segmenten niet op deze beheersingsmaatregelen wordt gesteund. De accountant moet zich immers onder andere vergewissen van de werking van de minimaal te stellen eisen aan de interne beheersing, opdat nog sprake kan zijn van continuering van de controleopdracht.

Bij het onderzoeken van de werking van de interne beheersing kan gebruik worden gemaakt van proceduretests, waarnemingen ter plaatse en het uitvoeren of herhalen van rekenkundige en/of administratieve bewerkingen. Proceduretests richten zich op de maatregelen van interne beheersing die een spoor in de administratie achterlaten. Voorbeelden hiervan zijn handtekeningen en parafen die ter autorisatie zijn geplaatst, opgemaakte protocollen, afgewerkte signaallijsten, statuscodes in bestanden en intern gemaakte afstemmingen. Waarnemingen ter plaatse kunnen variëren van het bijwonen van interne inventarisaties en ontvangst- of vernietigingsprocedures tot het waarnemen van bestaande functiescheidingen. Binnen de systeemgerichte werkzaamheden speelt het geautomatiseerde systeem een grote rol.

Algemene maatregelen van interne beheersing met betrekking tot programma- en bestandsbeheer zullen worden getest, evenals de procedures rond systeemontwikkeling. Met het oog op de continuïteit van de gegevensverwerking zal aandacht worden besteed aan het functioneren van de maatregelen op het gebied van 'back-up' en 'recovery'. De functiescheidingen binnen het geautomatiseerde systeem worden beoordeeld op basis van het toegepaste systeem van toegangsbeveiliging via 'user-id's', 'passwords' en (geautomatiseerde) competentietabellen. Indien nodig kan het worden ondersteund met een 'logging' van in functievermenging tot stand gekomen transacties. Geprogrammeerde totaal- en verbandscontroles zullen via bestandsafstemming op hun werking worden getest. In meer complexe automatiseringsomgevingen zal het noodzakelijk zijn om hierbij gebruik te maken van de diensten van een IT-auditor. De systeemgerichte werkzaamheden kunnen in twee groepen worden onderverdeeld. Een deel van de systeemgerichte werkzaamheden heeft tot doel de algemene maatregelen van interne beheersing ('general controls') op hun werking te testen, het andere deel is meer procesgericht en heeft tot doel de in de verschillende processen opgenomen beheersingsmaatregelen (procescontroles of 'application controls') op hun werking te testen.

In paragraaf 4.3 wordt de beoordeling van een geautomatiseerd informatie-systeem verder uiteengezet.

1.5.2 Tussentijdse cijferanalyse

De tussentijdse cijferanalyse heeft een meer diepgaand karakter dan de initiële cijferanalyse, die wordt gehanteerd bij de risico-inschatting (zie paragraaf 3.4). Bij de initiële cijferanalyse wordt voornamelijk gestuurd op de begroting en tussentijdse financiële overzichten inclusief bijbehorende kengetallen om trends te onderkennen. Bij de tussentijdse cijferanalyse wordt gebruikgemaakt van alle cijferoverzichten die de gecontroleerde huishouding ter beschikking heeft, zoals meer gedetailleerde margeoverzichten, prijsverschillenoverzichten, signalering van overschrijdingen van normen, van 'short-positives', 'exposure reports' en verschillenanalyses. Ook totaal- en verbandscontroles zullen worden beoordeeld op hun werking door met name de afstemmingsverschillen nader te onderzoeken. Via de

tussentijdse cijferanalyse wordt een nadere indruk verkregen over de werking van het systeem van interne beheersing, waardoor het beeld van de hiervoor behandelde systeemgerichte werkzaamheden wordt aangevuld. Via de tussentijdse cijferanalyse kunnen nieuwe risicogebieden worden ontdekt. De tussentijdse cijferanalyse heeft een sterk interactief karakter, omdat bij bevindingen direct wordt nagegaan hoe de gecontroleerde huishouding hier zelf op heeft gereageerd.

1.5.3 Tussentijdse gegevensgerichte controles

Omdat pas na de afsluiting van het boekjaar de volledige (cijfermatige) gegevens bekend zijn, worden de meeste gegevensgerichte werkzaamheden bij de eindejaarscontrole uitgevoerd. Tijdens de tussentijdse controle kunnen echter behalve systeemgerichte werkzaamheden ook gegevensgerichte werkzaamheden worden uitgevoerd. Het is gebruikelijk om gespreid over het boekjaar een aantal detailcontroles uit te voeren op de in de administratie van de gecontroleerde huishouding verwerkte transacties. De gecontroleerde transacties zullen primair een bijdrage leveren aan de controle van de winst-en-verliesrekening, maar hebben indirect natuurlijk ook hun betekenis voor de verschillende balansposten, zij het in iets mindere mate. Bij de gegevensgerichte tussentijdse controles gaat het erom vast te stellen of en in welke mate er fouten in de mutatiestromen en de bestanden voorkomen. De inhoudelijke juistheid van de geselecteerde transacties en van de verwerking daarvan in de financiële administratie staat dus voorop. Dit in tegenstelling tot de systeemgerichte tussentijdse werkzaamheden, waar het niet zozeer de inhoudelijkheid van de beoordeelde posten betreft als wel dat de werking van de interne organisatie wordt vastgesteld.

Naast controle van de transactiestromen is het mogelijk dat in het kader van de dynamisering van de controle bij de tussentijdse controle al gegevensgerichte controles op balansposten worden uitgevoerd. Dit is bijvoorbeeld het geval bij tussentijdse inventarisaties en de verzending van saldobiljetten aan debiteuren. Hiervoor geldt wel dat in die situaties moet zijn voldaan aan meer dan minimale eisen ten aanzien van de interne beheersing. Dit ter compensatie van het opgeven van de simultaneïteit van controlewerkzaamheden in een gegevensgerichte controleaanpak.

Dynamisering

1.5.4 Tussentijdse evaluatie tolerantie en risico

Nadat de hiervoor beschreven werkzaamheden zijn uitgevoerd, evalueert de accountant zijn tussentijdse bevindingen en gaat na of en zo ja, welke consequenties deze hebben voor de eerder vastgestelde controletolerantie en de risico-inschatting per proces en per post van de jaarrekening. Mogelijk zijn naar aanleiding van de tussentijdse cijferanalyse nieuwe risico's aan het licht gekomen die extra aandacht verdienen bij de eindejaarscontrole. Zo is het ook mogelijk dat in eerste instantie de kwaliteit (opzet, bestaan) van de interne beheersing voor sommige processen te hoog is ingeschat, omdat bij het testen van de werking van de organisatie is geconstateerd dat maatregelen van interne beheersing niet (voldoende) functioneren conform de beschreven opzet. Ook kunnen inmiddels nieuwe ontwikkelingen, zoals conflicten binnen de organisatie of juridische procedures, aanleiding zijn om het eerder ingestelde tolerantieniveau te heroverwegen. Dit leidt ertoe dat het controleplan en de werkprogramma's voor de eindejaarscontrole worden bijgesteld. Tevens zullen de bevindingen

waarschijnlijk ook aanleiding zijn om de controleaanpak voor het volgende boekjaar bij te stellen.

1.5.5 Rapportering tussentijdse controle

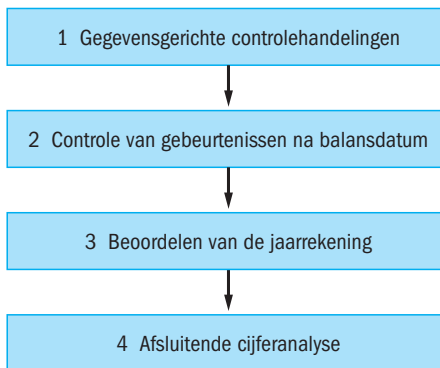
De tussentijdse controle levert belangrijke aanwijzingen op over het functioneren van de interne beheersing en werpt als het ware haar schaduw reeds vooruit naar de nog op te stellen jaarrekening. Daarom is het goed gebruik om na afronding van de tussentijdse controle de bevindingen, eventueel voorzien van aanbevelingen, te rapporteren aan de leiding van de onderneming in de vorm van een management letter en een afspraak te maken om deze te bespreken. In sommige situaties, bijvoorbeeld bij grote multinationale ondernemingen, is het tevens opportuun om te rapporteren aan de auditcommissie of andere organen belast met governance en hiermede overleg te plegen omtrent nader te nemen acties.

Management
letter

1.6 Eindejaarscontrole

De in het kader van de eindejaarscontrole te verrichten werkzaamheden zijn samengevat in figuur 1.5.

FIGUUR 1.5 De eindejaarscontrole



De verschillende onderdelen uit de figuur komen hierna aan de orde.

1.6.1 Gegevensgerichte controlehandelingen

Gegevensgerichte controlehandelingen zijn werkzaamheden waarbij de accountant door eigen actie controle-informatie verzamelt op grond van met betrekking tot de entiteit beschikbare gegevens. De NV COS 315 inzake de werkzaamheden van de accountant naar aanleiding van de risico-inschatting schrijft voor dat voor elke transactiestroom, jaarrekeningpost en toelichting van materieel belang een minimum aan gegevensgerichte werkzaamheden uitgevoerd wordt. Dit minimum betreft het aansluiten van de jaarrekening met de onderliggende administratie en het beoordelen van belangrijke journaalposten en andere aanpassingen die tijdens het opstellen van de jaarrekening zijn gemaakt.

Tevens zullen de bij de tussentijdse controle uitgevoerde systeemgerichte werkzaamheden, de tussentijdse cijferanalyse en de tussentijds uitgevoerde gegevensgerichte werkzaamheden waarschijnlijk aanwijzingen hebben opgeleverd van posten in de jaarrekening die mogelijk nog risico's op fouten van materieel belang bevatten. Deze mogelijke risico's zullen tijdens de eindejaarscontrole worden beperkt door het uitvoeren van specifiek hierop afgestemde gegevensgerichte werkzaamheden. Daarnaast zal aandacht worden besteed aan kritische posten in het kader van de jaarafsluiting. Bij kritische posten gaat het om specifieke transacties of mutaties, dan wel specifieke onderdelen van bepaalde jaarrekeningposten die van bijzonder belang zijn voor het beeld van de jaarrekening. Voorbeelden van kritische posten zijn:

- transacties of saldi die de vooraf gestelde tolerantie overschrijden;
- transacties waarbij de bedrijfsleiding een bijzondere rol heeft gespeeld (bijvoorbeeld in situaties waarin er belangentegenstellingen tussen de huishouding en haar bedrijfsleiding bestaan);
- bijzondere transacties of saldi met gelieerde huishoudingen;
- transacties of saldi die geen verband houden met de normale activiteiten van de gecontroleerde huishouding;
- transacties of saldi waarin een meer dan normaal risico op fouten van materieel belang, dan wel op onregelmatigheden schuilt;
- memoriaalboekingen in het kader van de jaarafsluiting;
- transacties of saldi waarvan de waardering door subjectieve oordelen kan zijn beïnvloed.

Vanwege het veelal ontbreken van interne controle op deze kritische posten, dan wel hun relatieve belang in het kader van de jaarrekening, worden deze posten geheel gegevensgericht gecontroleerd.

Ten slotte zal voor posten waarbij gekozen is voor een gegevensgerichte aanpak of waarbij de accountant achteraf moet constateren dat aanvankelijk ten onrechte is gekozen voor een systeemgerichte aanpak, nog controle-informatie moeten worden verzameld via gegevensgerichte werkzaamheden. Hierbij kan gedacht worden aan saldobiljetten, aflopen en ontstaanscontroles voor vorderingen en schulden, standaardbankverklaringen voor schulden en banksaldi, inventarisaties per balansdatum van voorraden en materiële vaste activa, controle op de waardering van activa en passiva, afgrenzingscontroles, enzovoort.

1.6.2 Controle van gebeurtenissen na balansdatum

De jaarrekening dient een inzicht te geven in het vermogen per balansdatum en de in het boekjaar gerealiseerde resultaten. De jaarrekening wordt altijd enige tijd na die balansdatum vastgesteld. In de tussentijdse periode kunnen zich uiteraard gebeurtenissen voordoen die van belang zijn voor het beeld van de jaarrekening. Deze gebeurtenissen kunnen als volgt worden onderscheiden:

- Het kan gaan om gegevens die nadere informatie geven omtrent omstandigheden die reeds bestonden per balansdatum.
- Het kan gaan om gegevens die geen nadere informatie geven over de feitelijke situatie per balansdatum.

Om gebeurtenissen na balansdatum te kunnen onderkennen, zal de controle moeten worden voortgezet in het nieuwe boekjaar. Hiervoor zullen

de cijferanalyses worden doorgetrokken tot na balansdatum op basis van de tussentijdse rapportering in het nieuwe boekjaar. Tevens zal kennis worden genomen van notulen van het bestuur en commissarissen. Informatie over gebeurtenissen na balansdatum kan ook worden verzameld via afloopcontroles en advocatenbrieven. Ter afronding zullen meestal inlichtingen worden ingewonnen van de gecontroleerde via een bespreking met de leiding van de huishouding. Hierbij kan de leiding worden gevraagd om te bevestigen dat tot op dat moment rekening is gehouden met alle omstandigheden en feiten bij het opstellen van de jaarrekening, en dat alle bezittingen en schulden, opbrengsten en kosten in de jaarrekening zijn opgenomen. De problematiek met betrekking tot gebeurtenissen na balansdatum en de bevestiging bij de jaarrekening wordt meer uitgebreid behandeld in hoofdstuk 10 van dit boek.

1.6.3 Beoordelen van de jaarrekening

De beoordeling van de jaarrekening is erop gericht om vast te stellen of de jaarrekening, het jaarverslag en de overige gegevens voldoen aan de daaraan te stellen eisen. Het gaat dan meestal om de wettelijke bepalingen omtrent de jaarrekening zoals deze in Boek 2 BW zijn opgenomen, aangevuld met specifieke bepalingen die op de huishouding betrekking hebben, zoals voor banken en verzekeringsmaatschappijen.

Nagegaan zal worden of de jaarrekening conform de wettelijke bepalingen is opgesteld, of de toelichtingen toereikend en juist zijn, of het jaarverslag niet strijdig is met het beeld dat de jaarrekening oproept en of de overige gegevens volledig zijn. Naast controle op overeenstemming met de wettelijke bepalingen zal worden vastgesteld of wordt voldaan aan de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving en jurisprudentie aangaande het jaarrekeningenrecht. Hierbij kan met vrucht gebruik worden gemaakt van voor dit doel opgestelde vragenlijsten.

1.6.4 Afsluitende cijferanalyse

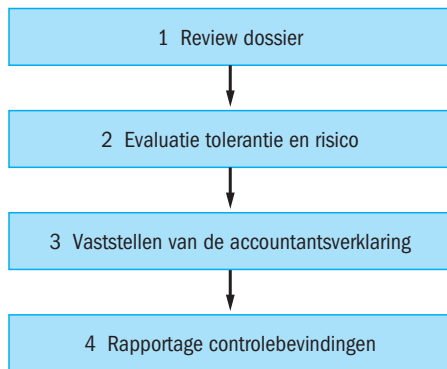
In het kader van de eindejaarscontrole zal tot besluit een afsluitende cijferanalyse worden uitgevoerd aan de hand van de opgeleverde jaarrekening. Alle significante afwijkingen ten opzichte van voorgaande jaren, ten opzichte van de begroting, niet-sluitende verbanden en afwijkende verhoudingen (waaronder ratio's) moeten bij deze cijferanalyse kunnen worden verklaard op basis van eerder verrichte controlewerkzaamheden en het daarbij aangelegde controledossier.

1.7 Evaluatie en afronding

De werkzaamheden die in het algemeen worden verricht in het kader van de afronding van de controle zijn samengevat in figuur 1.6.

Evenals bij de tussentijdse controle zal de accountant na afloop van de eindejaarscontrole het controledossier beoordelen en kennismaken van het opgestelde controlememorandum met daarin opgenomen de belangrijkste bevindingen. In de Regeling Kwaliteitsbeheersing voor accountantskantoren en accountantsafdelingen is voorgeschreven wat in ieder geval in acht moet worden genomen bij het beoordelen van het controledossier. Verantwoordelijkheden binnen de beoordeling worden zo geregeld dat meer ervaren leden van het opdrachtteam, waaronder de voor de opdracht verantwoordelijke

FIGUUR 1.6 Evaluatie en afronding van de controle



partner, een beoordeling uitvoeren van de werkzaamheden die zijn uitgevoerd door minder ervaren teamleden. In het kader van de beoordeling wordt vastgesteld of:

- a de werkzaamheden zijn uitgevoerd overeenkomstig de vaktechnische regelgeving en de door wet- en regelgeving gestelde eisen;
- b er zich belangrijke zaken hebben voorgedaan die nadere beschouwing noodzakelijk maken;
- c de juiste consultaties hebben plaatsgevonden en de daaruit voortvloeiende eendoordelen zijn vastgelegd en overgenomen;
- d de noodzaak bestaat om de aard, tijdsfasering en omvang van de uitgevoerde werkzaamheden te herzien;
- e de eendoordelen die zijn gevormd, worden onderbouwd met de uitgevoerde werkzaamheden en op de juiste wijze zijn vastgelegd;
- f de verkregen informatie toereikend genoeg is om het rapport te onderbouwen; en
- g het doel van de in het kader van de opdracht uitgevoerde werkzaamheden is bereikt.

Het is gebruikelijk om de afsluitende beoordeling te combineren met de afsluitende cijferanalyse. De bedenkingen en restrisico's worden per jaarrekeningpost verzameld en tevens geaggregeerd op jaarrekeningniveau. Daarbij moet onderscheid worden gemaakt tussen zekere (of bekende) fouten alsmede waarschijnlijke fouten, tussen incidentele en systematische fouten en tussen fouten met een overwegend kwantitatief karakter en fouten met een overwegend kwalitatief karakter. Koppeling vindt plaats naar de eerder in het proces vastgestelde niveaus voor tolerantie en accountantscontrole risico. Indien de tolerantie op postenniveau of jaarrekeningniveau wordt overschreden, moet worden bepaald of nog correcties kunnen worden aangebracht. Is dit niet mogelijk dan zal een controleverklaring met beperking of een afkeurende controleverklaring worden afgegeven. Indien de resterende risico's en de daaraan gekoppelde onzekerheden de toelaatbare niveaus overschrijden, moet worden bepaald of de controlewerkzaamheden nog zinvol kunnen worden uitgebreid. Is dit niet mogelijk dan zal een controleverklaring met beperking of een controleverklaring van oordeelonthouding worden afgegeven. De problematiek van de evaluatie van fouten en schattingsverschillen is meer uitgebreid behandeld in deel 1 *Grondslagen*

van *Auditing & Assurance*, terwijl de verschillende soorten controleverklaringen worden behandeld in hoofdstuk 11.

De accountant dient de organen belast met governance in te lichten over de ongecorrigeerde afwijkingen die tijdens de controle zijn verzameld en die door de leiding zowel individueel als in totaliteit niet van materieel belang worden geacht in relatie tot de jaarrekening als geheel. Tot de ongecorrigeerde afwijkingen die met de organen belast met governance gecommuniceerd worden, behoren niet afwijkingen beneden een vooraf vastgesteld bedrag. De bevindingen met betrekking tot de jaarrekening en de interne beheersing zullen worden gerapporteerd aan de ondernemingsleiding in de vorm van een management letter en aan het toezichthoudend orgaan en het bestuur in de vorm van een accountantsverslag. De management letter en het accountantsverslag worden nader besproken in hoofdstuk 12. De management letter en het accountantsverslag zullen vaak achtergronden van de afgegeven controleverklaring weergeven. Tevens zal worden ingegaan op de minimaal noodzakelijk geachte verbeteringen in de interne beheersing, mede met het oog op de controle van het volgende boekjaar. Daarnaast is het mogelijk dat de accountant aanbevelingen formuleert die ertoe kunnen bijdragen dat de gecontroleerde huishouding haar interne beheersing verder verbetert tot meer dan minimaal noodzakelijk geachte niveaus. Ontwikkelingen rond 'corporate governance' zorgen ervoor dat huishoudingen behalve in financiële zin ook in organisatorische zin verantwoording moeten afleggen over het gevoerde beleid. De aanbevelingen zoals opgenomen in de management letter en het accountantsverslag kunnen een belangrijke bijdrage leveren aan de inspanningen van de leiding van de huishouding om te voldoen aan de eisen die door belanghebbenden bij de huishouding worden gesteld aan de interne beheersing van de huishouding.

De controle zal worden afgesloten met een evaluatie van het gehanteerde controleplan en de werkprogramma's, alsmede van de uitkomsten van de controle. Indien opportuun zullen de noodzakelijk geachte wijzigingen voor het volgende boekjaar alvast worden vastgelegd. Afsluiting van de controle kan ook aanleiding zijn om het functioneren van de verschillende aan de opdracht werkzame medewerkers nog eens te evalueren.

Vragen/opdrachten

Vragen

- 1.1 Welke aspecten treden bij de beheersing van het controleproces op de voorgrond?
- 1.2 Welke zes fasen in het controleproces kunnen worden onderscheiden?
- 1.3 Wat is de relatie tussen controleaanpak en controleplan?
- 1.4 Op welke wijze wordt de controleaanpak vastgesteld?
- 1.5 Wat zou de accountant in het algemeen in het controleplan en werkprogramma's willen opnemen?
- 1.6 Wat wordt beoogd met initiële cijferanalyse?
- 1.7 Waaraan wordt bij de initiële beoordeling van de interne beheersing aandacht besteed?
- 1.8 Op welke wijze wordt de werking van de interne beheersingsmaatregelen getoetst?
- 1.9 Wat zijn 'general controls' en 'application controls'?
- 1.10 Waarom is tussentijdse cijferanalyse meer diepgaand dan initiële cijferanalyse?
- 1.11 Wat is het doel van tussentijdse gegevensgerichte werkzaamheden?
- 1.12 Geef vijf voorbeelden van kritische posten in het kader van de jaarafsluiting.
- 1.13 Waarom beoordeelt de accountant de notulen van het bestuur en commissarissen?
- 1.14 Waartoe dient de beoordeling van de jaarrekening?
- 1.15 Wat wordt bij een afsluitende cijferanalyse onderzocht?
- 1.16 Beschrijf de wijze van evaluatie en afronding van de controle.
- 1.17 Wat is een management letter en een accountantsverslag?
- 1.18 Wat wordt bedoeld met 'corporate governance' en waarom is dit voor de accountant van belang?

Opdrachten

- 1.1**
- a** Geef een algemeen schema van de controleaanpak van een jaarrekening.
 - b** Welke werkzaamheden dienen in de fase voorbereiding van de controle en bepaling van de controleaanpak te worden uitgevoerd?
 - c** Herkent u deze controleaanpak in uw dagelijkse praktijk als assistent-accountant bij uw huidige werkgever? Zo neen, wat is anders?
- 1.2** De accountant van een handelsonderneming besluit tot dynamisering van de controle.
- a** Waarom zou de accountant dit willen doen?
 - b** Onder welke voorwaarden kan dynamisering van de controle plaatsvinden?
- 1.3** De accountant besluit om voor de aanvang van de controle-uitvoering een interview te houden met het topmanagement van de onderneming. Waarom zou de accountant dit doen? Geef voorbeelden van mogelijke doelstellingen.
-