

SERIE Elementaire theorie accountantscontrole

Auditing en Assurance

Bijzondere opdrachten
Deel 3



Noordhoff Uitgevers

Barbara Majoor, Betsy Heikoop-Geurts,
Harry Verkleij

2^e druk

**SERIE Elementaire theorie
accountantscontrole**

Auditing & Assurance: Bijzondere opdrachten

Deel 3

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

Auteurs
Drs. B.A. Heikoop-Geurts RA
Drs. H.L. Verkleij RA

Tweede druk

Noordhoff Uitgevers Groningen/Utrecht

Ontwerp omslag: G2K (Groningen-Amsterdam)
Omslagillustratie: Unsplash - Simone Hutsch - 577752

Eventuele op- en aanmerkingen over deze of andere uitgaven kunt u richten aan:
Noordhoff Uitgevers bv, Afdeling Hoger Onderwijs, Antwoordnummer 13, 9700 VB
Groningen of via het contactformulier op www.mijnnoordhoff.nl.

De informatie in deze uitgave is uitsluitend bedoeld als algemene informatie. Aan deze informatie kunt u geen rechten of aansprakelijkheid van de auteur(s), redactie of uitgever ontleen.



0 / 19

© 2019 Noordhoff Uitgevers bv, Groningen/Utrecht, Nederland.

Deze uitgave is beschermd op grond van het auteursrecht. Wanneer u (her)gebruik wilt maken van de informatie in deze uitgave, dient u vooraf schriftelijke toestemming te verkrijgen van Noordhoff Uitgevers bv. Meer informatie over collectieve regelingen voor het onderwijs is te vinden op www.onderwijsauteursrecht.nl.

This publication is protected by copyright. Prior written permission of Noordhoff Uitgevers bv is required to (re)use the information in this publication.

ISBN (ebook) 978-90-01-86690-7
ISBN 978-90-01-86706-5
NUR 786

Woord vooraf

Voor je ligt de tweede druk van deel 3 uit de serie Elementaire theorie accountantscontrole. Dit deel heeft als titel: *Auditing & Assurance: Bijzondere opdrachten*. Het boek bevat de complete uitwerking van dertien soorten andere opdrachten dan de controle van de jaarrekening, zoals de beoordeling van een prospectus, een due-diligenceonderzoek, de verificatie van een milieuverslag en het uitvoeren van persoonsgericht onderzoek. De standaarden voor assuranceopdrachten zijn als basis voor de uitwerking van de verschillende soorten opdrachten gehanteerd. De inhoud is aangepast aan de actuele ontwikkelingen in wet- en regelgeving en nieuwe bijzondere opdrachten zoals de assuranceopdracht van een emissieverslag. De auteurs hebben diverse praktijkvoorbeelden opgenomen van bijzondere opdrachten.

De definities die worden gebruikt zijn ontleend aan de Handleiding Regelgeving Accountancy (HRA). Achter in het boek is een begrippenlijst 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 en praktijkvoorbeelden.

Deel 1 van de serie, *Grondslagen van Auditing & Assurance*, bevat alle stof over de regelgeving en het opdrachtenkader. Het tweede deel, *De praktijk van Auditing & Assurance*, is geheel toegespitst op de uitwerking van de controleopdracht. Met de drie delen ligt er nu een compleet naslagwerk dat het gehele terrein van zowel de regelgeving rondom het accountantsberoep en 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 aa-bijzondereopdrachten.noordhoff.nl vind je aanvullende artikelen. Ook zijn op deze site de antwoorden op de vragen beschikbaar voor docenten.



De auteurs houden zich van harte aanbevolen voor op- of aanmerkingen.

Breukelen, voorjaar 2019

Prof. dr. G.C.M. Majoor RA, hoogleraar accountancy aan Nyenrode Business Universiteit, voorzitter van het Center Accounting, Auditing & Control van Nyenrode Business Universiteit en werkzaam bij de Autoriteit Financiële Markten (AFM).

Drs. B.A. Heikoop-Geurts RA, docent Auditing Theory, Advanced en Financial Auditing aan Nyenrode Business Universiteit.

Drs. H.L. Verkleij RA, docent Auditing Theory, Advanced en Financial Auditing en Corporate Governance aan Nyenrode Business Universiteit.

Serie Elementaire theorie accountantscontrole

- Deel 1 *Grondslagen van Auditing & Assurance* (7^e druk, 2015), 978-90-01-86242-8, website: grondslagenvanauditingenassurance.noordhoff.nl
- Deel 2 *De praktijk van Auditing & Assurance* (7^e druk, 2016), 978-90-01-86712-6, website: praktijkauditing.noordhoff.nl
- Deel 3 *Auditing & Assurance: Bijzondere opdrachten* (2^e druk, 2019), 978-90-01-86706-5, website: aa-bijzondereopdrachten.noordhoff.nl



Inhoud

- 1 Bijzondere opdrachten 11**
 - 1.1 Indeling bijzondere opdrachten 12
 - 1.2 Assuranceopdracht of non-assuranceopdracht 13
 - 1.3 Opdrachtacceptatie 15
 - 1.4 Belangen, tendenties en onderzoeksrichtingen 16
 - 1.5 Uitvoeringsmaterialiteit bij bijzondere opdrachten 17
 - 1.6 Rol van interne beheersing 18
 - 1.7 Data-analyse 18
 - 1.8 Inzet van interne en externe deskundigen 19
 - 1.9 Rapportage 19
 - 1.10 Verspreidingskring en geheimhouding 20
 - Vragen/opdrachten 21

- 2 Controle beginbalans – Standaard 510 23**
 - 2.1 Beginbalans en standaarden 24
 - 2.2 Analyse van de opdracht 24
 - 2.3 Opdrachtacceptatie 27
 - 2.4 Werkzaamheden 28
 - 2.5 Rapportage 30
 - Vragen/opdrachten 33
 - Praktijkvoorbeeld 34

- 3 Bijzondere overwegingen bij controles van financiële overzichten – Standaard 8xx 39**
 - 3.1 Controle van jaarrekeningen op basis van stelsels voor bijzondere doeleinden – Standaard 800 40
 - 3.2 Controle van overige historische financiële informatie – Standaard 805 43
 - 3.3 Controle van samengevatte jaarrekeningen – Standaard 810 47
 - Vragen/opdrachten 52
 - Praktijkvoorbeeld 53

- 4 Assuranceopdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie – Standaard 3000A en Standaard 3000D 57**
 - 4.1 Assuranceopdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie 58
 - 4.2 Analyse van een Standaard 3000A- en Standaard 3000D-opdracht 64
 - 4.3 Opdrachtacceptatie 65
 - 4.4 Werkzaamheden 67
 - 4.5 Rapportage 69
Vragen/opdrachten 75

- 5 Onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie – Standaard 3400 77**
 - 5.1 Toekomstgerichte informatie 78
 - 5.2 Analyse van de opdracht 79
 - 5.3 Opdrachtacceptatie 80
 - 5.4 Werkzaamheden 81
 - 5.5 Rapportage 84
Vragen/opdrachten 87
Praktijkvoorbeeld 88

- 6 Assurancerapporten inzake de beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie – Standaard 3402 93**
 - 6.1 Beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie 94
 - 6.2 Analyse van de opdracht 95
 - 6.3 Opdrachtacceptatie 98
 - 6.4 Werkzaamheden 99
 - 6.5 Rapportage 103
Vragen/opdrachten 106
Praktijkvoorbeeld 1 en 2 107, 109

- 7 Assuranceopdrachten inzake emissieverslagen – Standaard 3410 113**
 - 7.1 Het emissieverslag 114
 - 7.2 Analyse van de opdracht 115
 - 7.3 Opdrachtacceptatie 117
 - 7.4 Werkzaamheden 117
 - 7.5 Rapportage 119
Vragen/opdrachten 121
Praktijkvoorbeeld 122

- 8 Assuranceopdrachten inzake maatschappelijke verslagen – Standaard 3810N 127**
 - 8.1 Het maatschappelijk verslag 128
 - 8.2 Analyse van de opdracht 130

- 8.3 Opdrachtacceptatie 133
- 8.4 Werkzaamheden 134
- 8.5 Rapportage 136
Vragen/opdrachten 138

9 Assurance- en overige opdrachten met betrekking tot prospectussen – Standaard 3850N 141

- 9.1 Prospectus 142
- 9.2 Opdrachtacceptatie en overige aspecten van toepassing bij elke (deel)opdracht met betrekking tot een prospectus 143
- 9.3 Opdrachten met betrekking tot historische financiële informatie en daarvan afgeleide financiële informatie 146
- 9.4 Opdrachten met betrekking tot winstprognoses 150
- 9.5 Opdrachten met betrekking tot financiële informatie inzake ‘comfort letters’ 153
- 9.6 Opdrachten met betrekking tot bestuurdersverklaringen betreffende het werkkapitaal 156
Vragen/opdrachten 159

10 Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden – Standaard 4400N 161

- 10.1 Analyse van de opdracht 162
- 10.2 Opdrachtacceptatie 163
- 10.3 Werkzaamheden 164
- 10.4 Rapportage 165
Vragen/opdrachten 169
Praktijkvoorbeeld 170

11 Transactiegerelateerde opdrachten – Standaard 5500N 175

- 11.1 Transactiegerelateerde opdrachten 176
- 11.2 Analyse van de opdracht 177
- 11.3 Opdrachtacceptatie 178
- 11.4 Werkzaamheden 179
- 11.5 Rapportage 180
- 11.6 Voorbeelden van transactiegerelateerde adviesopdrachten; due-diligenceonderzoeken en waardebepalingen 182
Vragen/opdrachten 194
Praktijkvoorbeeld 1 en 2 195, 197

12 Schadeonderzoeken 201

- 12.1 Schadeonderzoeken 202
- 12.2 Brandschade 204
- 12.3 Bedrijfsschade 209
- 12.4 Reconstructiekosten 213
Vragen/opdrachten 216
Praktijkvoorbeeld 217

13 Fraudeonderzoeken 223

- 13.1 Fraude 224
- 13.2 Analyse van de opdracht 226
- 13.3 Opdrachtacceptatie 226
- 13.4 Persoonsgericht onderzoek 227
 - Vragen/opdrachten 230
 - Praktijkvoorbeeld 231

14 Onderzoeken inzake surseance van betaling en faillissement 235

- 14.1 Relevante aspecten bij surseance van betaling en faillissement 236
- 14.2 Onderzoek inzake surseance van betaling 237
- 14.3 Onderzoek inzake faillissement 241
 - Vragen/opdrachten 247
 - Praktijkvoorbeeld 248

Begrippenlijst 252

Register 265

Due-diligence-onderzoek

Andere specifieke informatie

Opdrachtacceptatie

Schade-onderzoeken

Uitvoeringsmaterialiteit bij bijzondere opdrachten

Inzet interne en externe deskundigen

Assuranceopdracht of non-assurance-opdracht

Verspreidingskring en geheimhouding

Historische financiële informatie

Prospectus

Non-assuranceopdrachten

Controle

Rol interne beheersing

Rapportage

Bijzondere opdrachten

Adviesopdracht inzake kredietaanvraag

Rol interne beheersing

Maatschappelijk verslag

Belangen, tendenties en onderzoeksrichtingen

Assurance-opdracht of non-assuranceopdracht

Data-analyse

Onderzoek onkosten-declaraties

Historische financiële informatie

Aan assurance verwant

Surseance van betaling en faillissement

Indeling bijzondere opdrachten

Financiële informatie

Onderzoek van beheersingsmaatregelen van een serviceorganisatie

1

Bijzondere opdrachten

- 1.1 Indeling bijzondere opdrachten**
- 1.2 Assuranceopdracht of non-assuranceopdracht**
- 1.3 Opdrachtacceptatie**
- 1.4 Belangen, tendenties en onderzoeksrichtingen**
- 1.5 Uitvoeringsmaterialiteit bij bijzondere opdrachten**
- 1.6 Rol van interne beheersing**
- 1.7 Data-analyse**
- 1.8 Inzet van interne en externe deskundigen**
- 1.9 Rapportage**
- 1.10 Verspreidingskring en geheimhouding**

Dit boek behandelt de bijzondere opdrachten. Wij bedoelen hiermee opdrachten die accountants veelal op basis van hun specifieke kennis en deskundigheid uitvoeren. Bijzondere opdrachten zijn alle andere opdrachten dan opdrachten inzake jaarrekeningcontroles, beoordelingsopdrachten of samenstellingsopdrachten. Dit boek behandelt dertien soorten bijzondere opdrachten met de daarbij behorende standaarden (NV COS)¹. Bij de bespreking van een bijzondere opdracht besteden wij aandacht aan de volgende onderwerpen:

- analyse van de opdracht
- opdrachtacceptatie
- werkzaamheden
- rapportage
- vragen/opdrachten
- voorbeelden

¹ Wij hanteren in dit boek voor de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden de aanduiding 'standaard'.

LEERDOELSTELLINGEN

Na bestudering van dit hoofdstuk kun je:

- 1 de verschillende soorten bijzondere opdrachten onderscheiden
- 2 de kenmerken van een assuranceopdracht benoemen
- 3 aangeven welke standaarden op de verschillende soorten groepen bijzondere opdrachten van toepassing zijn
- 4 aangeven wat wordt verstaan onder de onderzoeksrichting en tendenties
- 5 het verschil met de jaarrekeningcontrole in de toepassing van de uitvoeringsmaterialiteit en de rol van interne beheersing uitleggen
- 6 aangeven wanneer gebruik wordt gemaakt van andere deskundigen
- 7 inzicht hebben in de verschillende soorten van rapportage die bij bijzondere opdrachten worden gebruikt
- 8 benoemen welke aspecten een rol spelen bij de acceptatie van een bijzondere opdracht

1.1 Indeling bijzondere opdrachten

Er bestaat een grote verscheidenheid aan bijzondere opdrachten die de accountant met zijn opleiding en ervaring kan uitvoeren. Een accountant die een bijzondere opdracht gaat uitvoeren, heeft een handvat nodig om de opdracht uit te voeren. Dit handvat is meestal één standaard uit de standaard, maar bij meer complexere bijzondere onderzoeken zijn meerdere standaarden van toepassing. Deze lopen uiteen van een opdracht tot controle van de samengevatte jaarrekening tot verschillende soorten assuranceopdrachten en adviesopdrachten. Bijzondere opdrachten zijn in te delen naar hun aard en daarom wordt de indeling van de standaarden die in de *Handleiding Regelgeving Accountancy (HRA)* is gemaakt als insteek genomen om de bijzondere opdrachten te behandelen. Per hoofdstuk wordt één standaard behandeld met één of enkele voorbeelden van een bijzondere opdracht die tot deze categorie behoort.

HRA

Hierna is een overzicht van de soorten opdrachten gemaakt en welke standaarden daarbij horen (figuur 1.1).

Figuur 1.1 geeft een overzicht van het gehele scala van opdrachten die een accountant kan uitvoeren, grofweg verdeeld in assuranceopdrachten en non-assuranceopdrachten met het onderzoeksobject, de soort werkzaamheden en de standaarden die daarbij behoren. Wij behandelen in dit boek de bijzondere opdrachten en hanteren dit overzicht als leidraad bij de volgorde van de behandeling. De behandeling van de reguliere opdrachten is opgenomen het boek *De praktijk van Auditing & Assurance*, deel 2 uit de serie Elementaire theorie accountantscontrole.

FIGUUR 1.1 Soorten opdrachten

Soort opdracht	Type opdracht	Onderzoeksobject	Soort werkzaamheden	Standaard	Voorbeelden	Hoofdstuk	
Assuranceopdrachten	Regulier	Historische financiële informatie	Controle	20-270	Controle van jaarrekening	1	
			Beoordeling	2400/2410	Beoordelen van jaarrekening		
	Bijzonder	Historische financiële informatie	Controle	510	Zelfstandig balansonderzoek	2	
				800/805/810	Subsidiecontrole, controle van een samengevatte jaarrekening	3	
			Beoordeling	2400/2410	Beoordeling halfjaarcijfers		
Bijzonder	Anders dan historische financiële informatie	Controle en/of beoordeling	3000,3400 3402,3410 3420,3810N 3850N	Assuranceopdracht inzake prognoses, maatschappelijk verslag, emissieverslag, prospectus, beheersingsmaatregelen van een serviceorganisatie	4-9		
Nonassuranceopdrachten	Bijzonder	Aan assurance verwant	Financiële informatie	Verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden	4400N	Onderzoek onkostendeclaraties	10
				Samenstellen	4410	Samenstellen van jaarrekening	
	Bijzonder		Financiële en niet-financiële informatie over transacties	Advies	5500N	Adviesopdracht inzake kredietaanvraag, due-diligenceonderzoek	11
	Bijzonder		Andere specifieke informatie	Diverse soorten werkzaamheden	Afhankelijk van soort werkzaamheid	Fraudeonderzoek, schadeonderzoek, surseance van betaling, faillissement	12-14

NB De letter N die toegevoegd is aan sommige standaarden betekent dat dit een specifiek Nederlandse standaard is.

1.2 Assuranceopdracht of non-assuranceopdracht

Een belangrijke vraag bij elke bijzondere opdracht is, of de opdracht een *assurance*- dan wel een *niet-assuranceopdracht* is. Dit onderscheid is namelijk van invloed op de opdrachtacceptatie, de te verrichten werkzaamheden, de rapportage en de verspreidingskring.

Een assuranceopdracht kan populair worden omschreven als een vorm van dienstverlening waarbij de accountant zekerheid geeft aan een derde met betrekking tot een onderzoeksobject door toetsing aan criteria. In het stramien (HRA) wordt deze opdracht als volgt geformuleerd:

Assuranceopdracht

‘Een “assuranceopdracht” is een professionele dienst waarbij een accountant voldoende en geschikte assurance-informatie wil verkrijgen om een conclusie tot uitdrukking te brengen om de mate van vertrouwen van de beoogde gebruikers, niet zijnde de verantwoordelijke partij, in de uitkomst van de meting of evaluatie van het onderzoeksobject ten opzichte van criteria, te versterken.’

Opdrachten tot het samenstellen van financiële informatie (Standaard 4410), opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden (Standaard 4400N) en transactiegerelateerde opdrachten (Standaard 5500N) zijn geen assuranceopdrachten. De reden hiervoor is dat bij deze dienstverlening geen zekerheid wordt verstrekt. Dit geldt ook voor een aantal andere opdrachten, waarbij uitsluitend een advies wordt gegeven (zuivere adviesopdrachten), bijvoorbeeld arbitrage door een accountant. De zuivere adviesopdrachten zijn niet te herleiden tot een bepaalde

Zuivere adviesopdrachten

standaard. Bij deze opdrachten is de accountant alleen gebonden aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) en mogelijk de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) als hij ook een controleopdracht uitvoert bij dezelfde klant. Wij bespreken dit verder in paragraaf 1.3.

Assuranceopdrachten zijn verschillend in reikwijdte en dienstverlening

De verschillen tussen de vele vormen van assuranceopdrachten zijn niet zozeer gelegen in het doel, namelijk het verschaffen van zekerheid, maar vooral in de reikwijdte van het onderzoeksobject en de daarbij behorende dienstverlening. Bij assuranceopdrachten zijn geen vooraf bepaalde grenzen aan het object van onderzoek of specifieke toetsingscriteria in de van toepassing zijnde regelgeving omschreven. Zo kunnen behalve financiële informatie ook niet-financiële informatie, systemen en processen en zelfs gedrag object van onderzoek zijn. De accountant maakt de uit te voeren werkzaamheden 'tailor made' voor het specifieke onderzoek waarbij ook meerdere standaarden van toepassing kunnen zijn.

Verwijzing naar andere standaarden

De standaarden geven aandachtspunten en aanwijzing voor de uitvoering van opdrachten die onder de betreffende standaard vallen. Daarbij gaat het bijvoorbeeld om de opdrachtacceptatie en de werkzaamheden van de accountant. Verder wordt de inhoud van de rapportage beschreven. De standaarden over de bijzondere opdrachten verwijzen vaak naar andere standaarden die relevant kunnen zijn voor de betreffende opdracht (voorbeeld 1.1). Per standaard wordt aangegeven welke andere standaarden van toepassing zijn. Bijvoorbeeld in Standaard 800, 805 en 810 wordt verwezen naar Standaard 100-720. De accountant beoordeelt dan in welke mate de andere standaarden relevant zijn voor de desbetreffende opdracht.

VOORBEELD 1.1

Verwijzing standaarden

Zowel in standaarden van assuranceopdrachten als in standaarden van non-assuranceopdrachten wordt in geval van constatering van fraude verwezen naar Standaard 240 en 250. De accountant maakt bij elke bijzondere opdracht steeds de afweging welke standaarden in welke mate relevant kunnen zijn voor de uitvoering van de bijzondere opdracht. Bijvoorbeeld bij een bijzondere opdracht waarbij transacties met verbonden partijen het onderzoeksobject zijn, betreft de accountant ook Standaard 550 Verbonden partijen bij zijn onderzoek. Ook Standaard 230 Controledocumentatie is in het kader van bijzondere opdrachten van belang. De accountant legt bij de uitvoering van een bijzondere opdracht, die als assuranceopdracht is te kwalificeren, alle belangrijke overwegingen en beslissingen voor het accepteren van de opdracht, het eventueel wijzigen van de opdracht, het plannen van de werkzaamheden en zijn bevindingen die zijn verkregen bij de uitvoering van die werkzaamheden conform Standaard 230 in zijn dossier vast.

Retro- en prospectieve bijzondere opdrachten

Retrospectief zijn opdrachten waarbij het object van onderzoek betrekking heeft op het verleden, bijvoorbeeld een schadeclaim. Prospectief betekent dat het object van onderzoek de toekomst betreft, bijvoorbeeld de beoordeling van prognoses in het kader van een kredietverstrekking.

1.3 Opdrachtacceptatie

Bij de acceptatie van bijzondere opdrachten is de accountant altijd gebonden aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) en de daarin opgenomen fundamentele beginselen: integriteit, objectiviteit, vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, betrouwbaarheid en professioneel gedrag. Daarnaast houdt de accountant bij de uitvoering van assurance-opdrachten en/of de samenloop met assuranceopdrachten rekening met de onafhankelijkheidsvoorschriften zoals opgenomen in de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO).

VGBA

ViO

De accountant oordeelt bij de aanvaarding van een nieuwe bijzondere opdracht: de soort opdracht, de achtergrond van de cliënt en een eventueel reeds bestaande cliëntrelatie. Van belang is bijvoorbeeld dat de accountant zich realiseert dat als hij gelijktijdig met de bijzondere non-assuranceopdracht optreedt als controlerend accountant, er bedreigingen in het kader van de VGBA en ViO bestaan (zie ook voorbeeld 1.2 en 1.3). De accountant mitigeert onaanvaardbaar hoge bedreigingen door middel van maatregelen. Voorbeelden van maatregelen zijn:

Bedreigingen

- het laten uitvoeren van de bijzondere opdracht door een ander team, desnoods van een andere vestiging
- het laten beoordelen van de controlewerkzaamheden door een andere niet bij de controleopdracht betrokken partner
- soms is het noodzakelijk dat de opdracht wordt uitgevoerd door een andere accountant

De accountant houdt daarnaast bij de opdrachtacceptatie van bijzondere opdrachten ook rekening met de perceptie van het maatschappelijk verkeer over de rol die hij heeft. Denk bijvoorbeeld aan het verschil in werkzaamheden die de accountant moet uitvoeren als hij enerzijds assurance verstrekt, bijvoorbeeld bij een inbrengverklaring, en anderzijds de onderneming adviseert bij een overname en daarvoor een onderzoek uitvoert voor de kopende dan wel verkopende partij. Ook dan kan een bedreiging van de objectiviteit aan de orde zijn.

De ViO verbiedt bovendien sommige combinaties van de jaarrekeningcontrole en bijzondere opdrachten. Zo is het de accountant die een organisatie van openbaar belang (OOB) controleert niet toegestaan ook advieswerkzaamheden te verrichten bij die onderneming. Bij niet-OOB-organisaties is het verboden om naast de jaarrekeningcontrole ook bijzondere onderzoeken uit te voeren die een materiële impact hebben op een jaarrekeningpost en waarbij sprake is van subjectieve oordeelsvorming (bijvoorbeeld waarderingswerkzaamheden ten aanzien van een substantieel actief). We verwijzen je voor nadere uitwerking van de VGBA en ViO naar hoofdstuk 4 en 5 van *Grondslagen van Auditing & Assurance* van deze serie.

VOORBEELD 1.2**Bedreigingen opdrachtacceptatie 1**

Een bedreiging voor de objectiviteit is aanwezig als de accountant die de jaarrekening controleert, tevens wordt gevraagd bij dezelfde onderneming een beoordeling te geven over de effectiviteit van de interne beheersing. Er is dan mogelijk sprake van zelftoetsing omdat de accountant bij controle van de volgende jaarrekeningcontrole erachter kan komen, dat hij de bijzondere opdracht niet goed heeft uitgevoerd en er issues zijn ten aanzien van de effectiviteit van de interne beheersing. Hij zou dan de neiging kunnen hebben dit niet verder mee te nemen in zijn evaluaties. De accountant neemt passende maatregelen om de betreffende risico's te mitigeren, bijvoorbeeld door een collega dit onderzoek uit te laten voeren en/of het controledossier te laten beoordelen door een andere niet bij de controleopdracht betrokken partner.

VOORBEELD 1.3**Bedreigingen opdrachtacceptatie 2**

Stel dat aan de accountant die de jaarrekening controleert wordt gevraagd bij dezelfde onderneming een adviesopdracht uit te voeren in het kader van de inrichting van de informatiesystemen voor het milieuverslag. Welke fundamentele beginselen zijn dan relevant? In dit geval kunnen de volgende fundamentele beginselen worden bedreigd:

- *Vakbekwaamheid en zorgvuldigheid*: is de accountant hier wel deskundig genoeg voor?
- *Objectiviteit*: leidt de samenloop van de opdrachten niet tot vooringenomenheid bij de werkzaamheden? (bedreiging van zelftoetsing)

De accountant weegt af of hij de opdracht wel kan uitvoeren en zo ja, welke waarborgen hij moet treffen.

1.4 Belangen, tendenties en onderzoeksrichtingen

De belangen van de opdrachtgever bij de uit te voeren bijzondere opdracht zijn bepalend voor de te verrichten werkzaamheden, omdat deze de tendenties van het onderzoek en daarmee samenhangend de onderzoeksrichtingen bepalen. Wij gebruiken als overkoepelende term hiervoor steeds onderzoeksrichting. De aanwezige belangen van de opdrachtgever zijn bepalend voor de tendenties in het onderzoeksobject. De accountant betreft deze tendenties bij de uitvoering van de opdracht. Uit de tendenties volgen onderzoeksrichtingen voor de te verrichten werkzaamheden (voorbeeld 1.4).

Onderzoeks
richting

Tendenties

VOORBEELD 1.4

Tendentie en onderzoeksrichting

Bij een brandschadeclaim heeft de betreffende onderneming er belang bij de claim zo hoog mogelijk voor te stellen. De tendentie is dan een te hoge schadeclaim. De onderzoeksrichting die hieruit voortvloeit, is de nauwkeurigheid van de schadeclaim. De nauwkeurigheid wordt gecontroleerd door vanuit de verantwoorde informatie over de claim als accountant zelf te controleren of deze juist is opgenomen. De verantwoorde informatie kan zijn de post inventaris in de schadeclaim. Deze post kan vervolgens afgestemd worden met de staat van materiële vaste activa (MVA-staat), inclusief verwerkte afschrijvingen.

Omdat de accountant voor verschillende partijen kan optreden en de situatie per onderzoek kan verschillen, kan de tendentie, afhankelijk van de situatie, bij eenzelfde soort opdracht verschillen. Denk bijvoorbeeld aan een overnameonderzoek: het maakt veel uit of er sprake is van een derde partij die de organisatie wil overnemen of dat de leiding de organisatie zelf koopt (management buy-out). In het eerste geval zal de verantwoordelijke (het management) de financiële positie zo rooskleurig mogelijk willen voorstellen en in het tweede geval juist niet. In het tweede geval wil de leiding de organisatie immers zelf zo goedkoop mogelijk overnemen.

1.5 Uitvoeringsmaterialiteit bij bijzondere opdrachten

De uitvoeringsmaterialiteit is bij bijzondere opdrachten vaak afhankelijk van de eisen van derden. Denk bijvoorbeeld aan subsidiegevers die een zeer lage uitvoeringsmaterialiteit eisen in het controleprotocol bij een subsidiecontrole.

Daarnaast hangt de uitvoeringmaterialiteit samen met het onderzoeksobject. Als de bijzondere opdracht een onderzoek van financiële informatie betreft die slechts een nadere detaillering is van een enkele jaarrekeningpost, dan hanteert de accountant een relatief lage uitvoeringsmaterialiteit. De gebruikers hebben naar alle waarschijnlijkheid de behoefte om met een heel kleine marge te weten of deze post betrouwbaar is.

Bij opdrachten die betrekking hebben op toekomstgerichte financiële informatie zoals bij een kredietonderzoek, hanteert de accountant een relatief hoge uitvoeringsmaterialiteit. Het betreffen immers allemaal schattingen en een lage uitvoeringsmaterialiteit wordt dan niet verwacht. Ten aanzien van de toelichting bij de prognoses kan echter wel een relatief lage uitvoeringsmaterialiteit noodzakelijk zijn. Immers een enkele zin in de toelichting op bijvoorbeeld de opbrengsten kan voor de gebruikers cruciaal zijn.

Uitvoerings
materialiteit

1.6 Rol van interne beheersing

Interne beheersingsmaatregelen

De accountant voert bij bijzondere opdrachten vooral gegevensgerichte werkzaamheden uit, omdat het onderzoeksobject meestal alleen voor dat doel is opgesteld en daarvoor geen ‘gebruikelijke’ interne beheersingsmaatregelen zijn geïmplementeerd. De accountant heeft – gelet op het eenmalige karakter van de opdracht – ook niet kunnen toetsen of er interne beheersingsmaatregelen aanwezig zijn. Soms is het onderzoeksobject niet meer dan een opstelling van niet-financiële informatie in een Excel-sheet bijgehouden door een medewerker van de financiële administratie. Daarnaast zijn de belangen van de samensteller van het onderzoeksobject vaak erg groot en kan er gemakkelijk doorbreking van de interne beheersingsmaatregelen plaatsvinden. Uitzonderingen zijn wanneer sprake is van periodiek terugkerende bijzondere opdrachten (voorbeeld 1.5). Anderzijds wil de accountant altijd (enig) inzicht hebben in de interne beheersing met betrekking tot het onderzoeksobject. Denk bijvoorbeeld aan de interne beheersing rond de totstandkoming van prognoses.

VOORBEELD 1.5

De oplagecontrole en sommige subsidiecontroles

Oplagecontroles en subsidiecontroles vinden dikwijls periodiek plaats en de verantwoordelijke heeft hiervoor meestal een adequaat stelsel van interne beheersingsmaatregelen geïmplementeerd. De accountant kan hiervan, onder bepaalde voorwaarden, gebruikmaken. Een aandachtspunt is wel dat bij genoemde opdrachten vaak een lagere uitvoeringsmaterialiteit van toepassing is dan bij jaarrekeningcontroles, waardoor de accountant toch nog extra uitgebreide gegevensgerichte werkzaamheden moet verrichten.

1.7 Data-analyse

Data-analyse

In toenemende mate maakt de accountant bij bijzondere opdrachten gebruik van data-analyse om (voldoende en geschikte assurance-)informatie te verzamelen. Data-analyse is analyse van kwantitatieve data, waarbij verschillende technieken beschikbaar zijn. Variërend van eenvoudige analyse van verschillen met vorig jaar tot diepgaande statistische analyses. De accountant sluit de data aan op de administratie alvorens hij data-analyse toepast. Data-analyse is bij diverse verschillende bijzondere onderzoeken te gebruiken. De accountant kan data-analyse ook gebruiken om gedrag te labelen en te toetsen of aan regels van een gedragscode is voldaan. Data-analyse gaat veel verder dan gewone accountantswerkzaamheden. Zo kunnen patronen in data zichtbaar worden gemaakt die normaliter de accountant niet opvallen. Wij verwijzen voor statistische steekproeven naar deel 2 van de serie Elementaire theorie accountantscontrole, *Praktijk van Auditing & Assurance*, hoofdstuk 6.

1.8 Inzet van interne en externe deskundigen

Vaak is voor de uitvoering van bijzondere opdrachten specifieke deskundigheid vereist, bijvoorbeeld bij de controle of beoordeling van een duurzaamheidsverslag. De accountant kan dan een interne of externe deskundige inschakelen, zodat zij gezamenlijk over de noodzakelijk kennis en ervaring beschikken om de opdracht adequaat te kunnen uitvoeren. De accountant stelt daarbij vast dat de externe deskundige over de competentie (niveau van deskundigheid), capaciteiten en objectiviteit beschikt die noodzakelijk zijn voor de opdrachtoefening. De accountant krijgt hiervan onder meer een beeld door met de deskundige en met andere accountants te overleggen aan de hand van ervaringen uit het verleden, door het nagaan van het lidmaatschap van beroepsorganisaties en eventuele publicaties van de deskundige. Bij de evaluatie van de werkzaamheden van de deskundige betreft de accountant de bevindingen en conclusies van de deskundige, de beoordeling van de redelijkheid van de gebruikte veronderstellingen en methoden alsook de relevantie, de volledigheid en het accuraat zijn van de brongegevens. De werkzaamheden van de deskundige en de betrokkenheid van de accountant bij opdrachten zijn zodanig ingericht dat de accountant de ongedeelde verantwoordelijkheid voor de conclusie omtrent de informatie over het onderzoeksobject als geheel kan dragen. Overigens kan de interne deskundige (van dezelfde organisatie als de accountant) bij bijvoorbeeld het duurzaamheidsverslag het assurancerapport mede ondertekenen.

Deskundige inschakelen

Externe deskundige

Interne deskundige

1.9 Rapportage

De accountant verstrekt een schriftelijk rapport met de conclusie over het onderzochte object. De conclusie van de accountant is bedoeld om het vertrouwen van de beoogde gebruikers met betrekking tot het object van onderzoek te versterken. De accountant formuleert het rapport op een wijze die past bij de mate van zekerheid die hij verstrekt. Dat kan ook betekenen dat de accountant geen enkele mate van zekerheid verstrekt.

De opdrachtgever krijgt afhankelijk van de soort opdracht en de daarbij behorende werkzaamheden een bepaald type rapportage. Tabel 1.1 geeft een overzicht van de verschillende soorten opdrachten en rapportages.

De accountant geeft bij sommige bijzondere opdrachten meerdere verklaringen/rapporten af, omdat de opdracht bestaat uit meerdere soorten deelonderzoeken. Denk bijvoorbeeld aan het onderzoek bij emissieprospectussen.

Voor onderzoeken waarbij de accountant prognoses beoordeelt, maakt hij meestal geen afzonderlijk rapport. Het onderzoek van de prognoses is meestal een onderdeel van een andere opdracht, waarbij het rapport dan ook het onderzoek van de prognose bevat.

TABEL 1.1 Rapportage per soort bijzondere opdracht

Soort assurance	Object	Soort opdracht	Standaard	Rapportage
Assuranceopdrachten	Historische financiële informatie	Controle	510	Controleverklaring
			800, 805, 810	Bijzondere controleverklaring
		Beoordeling	2400, 2410	Beoordelingsverklaring
	Anders dan historische financiële informatie	Controle en/of beoordeling	3000, 3400, 3402, 3410, 3420, 3810N, 3850N	Assurancerapport, uitgezonderd prognoses dan onderzoeksrapport
Non-assuranceopdrachten	Financiële informatie	Verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden	4400N	Rapport van feitelijke bevindingen
		Samenstellen	4410	Samenstellingsverklaring
	Transactiegerelateerd	Advies	5500N	Adviesrapport
	Anders dan financiële informatie en transactiegerelateerd	Divers	N.v.t.	Adviesrapport

1.10 Verspreidingskring en geheimhouding

Verspreidings- kring

Rapportages naar aanleiding van assuranceopdrachten zijn in het algemeen gericht aan derden (driepartijencriterium assuranceopdrachten). De verspreidingskring gaat daarmee verder dan de verantwoordelijke partij en de accountant. Soms betreft het één (specifieke) partij, zoals bij subsidieverklaringen, maar vaak ook een grotere groep van belanghebbenden, bijvoorbeeld bij het assurancerapport betreffende het maatschappelijk verslag. Rapportages inzake non-assuranceopdrachten zijn meestal alleen gericht aan de verantwoordelijke partij.

VOORBEELD 1.6

Beperking verspreidingskring

In sommige gevallen vragen beoogde gebruikers (bijvoorbeeld bankiers) aan de onderneming een assurancerapport voor een speciaal doel. Dan overweegt de accountant een bepaling op te nemen in het assurancerapport dat het gebruik ervan beperkt is tot die gebruikers en/of tot dat doel ('beperkte verspreidingskring'). Bij een beperkte verspreidingskring geldt het fundamentele beginsel vertrouwelijkheid van de accountant ten opzichte van andere partijen. Hierop zijn uitzonderingen van toepassing, bijvoorbeeld tijdens een strafrechtzaak.

Vragen/opdrachten

-
- 1.1** Wat is een bijzondere opdracht?
 - 1.2** Wat zijn de vijf criteria waaraan een assuranceopdracht moet voldoen?
 - 1.3** Noem twee bijzondere opdrachten die geen assuranceopdracht zijn.
 - 1.4** Aan welke regelgeving moet de accountant voldoen als sprake is van een zuivere adviesopdracht?
 - 1.5** Geef het verschil in werkzaamheden tussen een controleopdracht en een beoordelingsopdracht.
 - 1.6** Zijn opdrachten gericht op werkzaamheden inzake historische financiële informatie altijd als assuranceopdrachten aan te merken?
 - 1.7** Met welke tendenties moet de accountant rekening houden bij een kredietbeoordelingsonderzoek waarbij de accountant de prognoses van de onderneming beoordeelt ten behoeve van de bank?
 - 1.8** Onder welke voorwaarden kan de accountant externe deskundigen inschakelen bij de werkzaamheden in het kader van een bijzondere opdracht?
 - 1.9** Noem vier verschillende soorten rapportages die de accountant kan verstrekken na voltooiing van zijn bijzondere opdracht.
 - 1.10** Als bij een bijzondere opdracht sprake is van een schriftelijke rapportage aan de opdrachtgever, hoe kan de accountant dan met het oog op zijn vertrouwelijkheid (geheimhoudingsplicht) voorkomen dat partijen buiten de doelgroep ongevraagd kennisnemen van de rapportage?
-