

SERIE Elementaire theorie accountantscontrole

# De praktijk van auditing en assurance



Noordhoff

Barbara Majoor

8<sup>e</sup> druk



# De praktijk van auditing & assurance

**Hoofdredactie**

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

Auteurs:

Drs. R. van Deun RA

Drs. B.A. Heikoop-Geurts RA

L. Verhoeven Msc RA

---

Achtste druk

Noordhoff

Ontwerp omslag: G2K (Groningen-Amsterdam)

Omslagillustratie: unsplash - Zhangzui

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](http://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 / 21



© 2021 Noordhoff Uitgevers bv, Groningen/Utrecht, The Netherlands

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](http://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) 978-90-01-73874-7

ISBN 978-90-01-73873-0

NUR 786

# Woord vooraf

Voor je ligt de achtste druk van deel 2 uit de serie Elementaire theorie accountantscontrole: *De praktijk van auditing & assurance*. De praktijk bevat de volledige uitvoering van een controleopdracht vanaf opdrachtacceptatie tot afgifte van de controleverklaring. Deze druk is aangepast aan de actuele ontwikkelingen zoals data-analyse en aanpassingen in wet- en regelgeving, zoals het verklaringstelsel. Diverse hoofdstukken zijn grondig herzien en aangevuld met relevante voorbeelden, zoals paragraaf 5.1 over detailcontroles. Ze laten de tekst leven en geven de student meer inzicht in de toepassing in de praktijk. Ieder hoofdstuk wordt afgesloten met vragen en opdrachten over de stof.

Op de ondersteunende website [www.praktijkauditing.noordhoff.nl](http://www.praktijkauditing.noordhoff.nl) is een aantal voorbeelden opgenomen waarin de theorie – zoals besproken in de verschillende hoofdstukken – met behulp van praktijkcasussen wordt toelicht. Ook zijn op deze site de antwoorden op de vragen en de opdrachten beschikbaar voor docenten.




De definities die worden gebruikt, zijn ontleend aan de Handleiding Regeling Accountancy (HRA). Achter in het boek is een lijst opgenomen met de belangrijkste gebruikte afkortingen en verwijzing naar de belangrijkste begrippen die zijn behandeld.

Deel 1 van de serie, *Grondslagen van auditing & assurance*, bevat alle stof over de regelgeving en het opdrachtenkader (stramien voor assuranceopdrachten). Deel 3, *Bijzondere opdrachten*, behandelt de uitwerking van andere opdrachten dan de controle, beoordeling en samenstelling van de jaarrekening. In dit deel wordt onder andere de beoordeling van een prognose en transactiegerelateerde adviesdiensten besproken.

De serie Elementaire theorie accountantscontrole is 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 student accountancy een brede oriëntering op het beroep en de ervaren accountant een goede update van zijn kennis. Op de ondersteunende website [www.praktijkauditing.noordhoff.nl](http://www.praktijkauditing.noordhoff.nl) vind je meer informatie over de verschillende delen uit de serie.





Een speciaal woord van dank aan alle auteurs die aan eerdere edities hebben meegewerkt. De auteurs van deze nieuwe achtste editie houden zich van harte aanbevolen voor op- of aanmerkingen.

Breukelen, voorjaar 2021

Prof. dr. G.C.M. Majoor RA, hoogleraar accountancy aan Nyenrode Business Universiteit en werkzaam bij de Autoriteit Financiële Markten

# Inhoud

- 1 Controleproces 9**
  - 1.1 De onderdelen van het controleproces 10
  - 1.2 De planning van de controle 11
  - 1.3 De uitvoering van de controle 16
  - 1.4 De evaluatie en afronding van de controle 21  
[Vragen/opdrachten 24](#)
  
- 2 Het aanvaarden en continueren van controleopdrachten 27**
  - 2.1 Uitbrengen van een offerte 28
  - 2.2 De cliënt en opdrachtbevestiging 29
  - 2.3 Opdrachtbevestiging 35
  - 2.4 Continuering van opdrachten 36
  - 2.5 Aanvaarding van een opdrachtwijziging 37  
[Vragen/opdrachten 39](#)
  
- 3 Risicoanalyse en materialiteit 43**
  - 3.1 Materialiteit in de controle 44
  - 3.2 Doelstelling risicoanalyse 48
  - 3.3 Kennisvergaring, verkrijgen van inzicht en risico-identificatie 49
  - 3.4 Verrijken van inzicht in de interne beheersing 55
  - 3.5 Identificeren van risico's van materieel belang voor de jaarrekening 62  
[Vragen/opdrachten 67](#)
  
- 4 Opstellen controleprogramma 73**
  - 4.1 Doelstelling controleprogramma en soorten werkzaamheden 74
  - 4.2 Samenstelling van de controlemix en documentatie 76
  - 4.3 Evaluatie en documentatie van de uitgevoerde controlewerkzaamheden 86
  - 4.4 Communicatie over tekortkomingen in de interne beheersing 88  
[Vragen/opdrachten 92](#)
  
- 5 Gegevensgerichte controles 99**
  - 5.1 Doel gegevensgerichte controles 100
  - 5.2 Soorten gegevensgerichte werkzaamheden 101
  - 5.3 Gebruik van cijferanalyses in de controle 101
  - 5.4 Methoden van cijferanalyses 106
  - 5.5 Controle van schattingen 114
  - 5.6 Data-analyse 118  
[Vragen/opdrachten 121](#)

<b>6</b>	<b>Steekproeven</b>	<b>125</b>
6.1	Gebruik van steekproeven in de controle	126
6.2	De uitvoering van steekproeven	129
6.3	Steekproefprocedure	133
	Vragen/opdrachten	142
<b>7</b>	<b>Afronding van de controle</b>	<b>145</b>
7.1	Wettelijke bepalingen	146
7.2	Onderscheid naar perioden en aard van GNB	148
7.3	Taak en verantwoordelijkheid van de accountant voor GNB	151
7.4	Taak en verantwoordelijkheid voor de continuïteitsveronderstelling	153
7.5	Schriftelijke bevestigingen	158
	Vragen/opdrachten	161
<b>8</b>	<b>De controleverklaring</b>	<b>165</b>
8.1	Oordeel over de jaarrekening	166
8.2	Overview controleverklaring	168
8.3	Elementen van de controleverklaring	173
8.4	Soorten oordelen	182
8.5	Openbaarmaking	185
	Vragen/opdrachten	189
<b>9</b>	<b>Communicatie over de controle en bevindingen</b>	<b>193</b>
9.1	Communicatie met de governance-organen	194
9.2	Accountantsverslag	196
9.3	Managementletter	198
	Vragen/opdrachten	201
	<b>Lijst van afkortingen</b>	<b>204</b>
	<b>Register</b>	<b>205</b>





0123

# 1

# Controleproces

- 1.1 De onderdelen van het controleproces**
- 1.2 De planning van de controle**
- 1.3 De uitvoering van de controle**
- 1.4 De evaluatie en afronding van de controle**

Het controleproces omvat een aantal onderdelen: de acceptatie van de controleopdracht, de planning van de controle, de uitvoering en de evaluatie en afronding. We bespreken in dit hoofdstuk deze onderdelen op hoofdlijnen. De acceptatie bestaat uit de beoordeling of de accountant de opdracht kan accepteren. Bij deze beoordeling zijn beschikbare capaciteit en beoordeling van de integriteit van de opdrachtgever belangrijke onderdelen. De planning van de controle bestaat uit het bepalen van de controleaanpak en het ontwikkelen van een controleprogramma. De evaluatie en afronding bestaat uit de foutenevaluatie en de afgifte van de controleverklaring.

**LEERDOELEN**

Na bestudering van dit hoofdstuk ben je in staat om:

- 1 de onderdelen van het controleproces en het doel daarvan te benoemen;
- 2 het doel van de controleaanpak en een controleprogramma te beschrijven;
- 3 de aard van de controlewerkzaamheden te omschrijven in de verschillende fasen van het controleproces.

**1.1 De onderdelen van het controleproces**

Een controle van de jaarrekening heeft de volgende doelstelling (Standaard 200 par. 11):

De algehele doelstellingen van de accountant bij het uitvoeren van een controle van financiële overzichten zijn:

- a. een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen over de vraag of de financiële overzichten als geheel vrij zijn van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten, om daarmee de accountant in staat te stellen een oordeel tot uitdrukking te brengen over de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving zijn opgesteld;
- b. in overeenstemming met de bevindingen van de accountant te rapporteren over de financiële overzichten en te communiceren zoals door de standaarden wordt vereist.

**Voorbeidende opdrachtactiviteiten**

De accountant start een mogelijke nieuwe controleopdracht met 'voorbereidende opdrachtactiviteiten'. Deze activiteiten bestaan uit:

- oriënterende besprekingen met de opdrachtgever
- beoordeling van de integriteit van de opdrachtgever
- beoordeling van de ethische normen, waaronder het vaststellen van de mogelijke bedreigingen van de fundamentele beginselen
- overleg met de vorige accountant
- een haalbaarheidsonderzoek
- een offerte

Als de opdrachtgever en accountant het eens zijn over de inhoud van de opdracht, de voorwaarden waaronder de opdracht wordt uitgevoerd en de prijs, dan stelt de accountant een opdrachtbevestiging op, ook wel 'engagement letter' genoemd. Bij doorlopende opdrachten evalueert de accountant elk controlejaar of de relatie met de cliënt kan worden voortgezet en of continuering van de opdracht onder dezelfde condities nog steeds opportuun is. We verwijzen naar hoofdstuk 2 waarin de opdracht-aanvaarding en continuering nader is omschreven.

**Planmatige aanpak van de controle**

De accountant brengt voor de start van een controle het hele controleproces in beeld. De accountant heeft hierbij oog voor de effectiviteit en de efficiency van het controleproces. Bij de effectiviteit van het controleproces gaat het erom voldoende en geschikte controle-informatie te verzamelen om de accountant in staat te stellen zijn oordeel over de jaarrekening te onderbouwen. Hiervoor is het nodig een controleprogramma te ontwikkelen om het accountantscontrole risico tot een aanvaardbaar laag niveau te reduceren. De efficiency van het controleproces kenmerkt zich door het streven het doel met een zo efficiënt mogelijke inzet van middelen te bereiken.

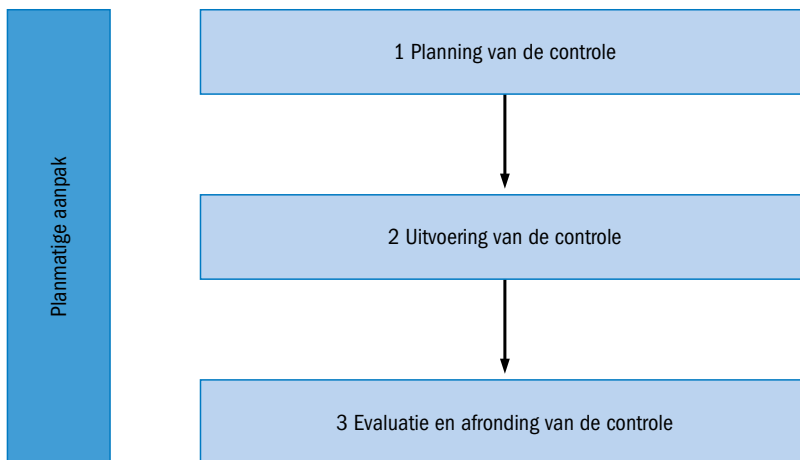
Effectiviteit

Efficiency



De accountant maakt gebruik van een planmatige aanpak met meerdere fasen, waarbij elke fase wordt afgerond met een conclusie en beslissing voor de volgende fase van het controleproces. Deze werkwijze maakt het mogelijk om het controleproces effectief en efficiënt in te richten. Een controle omvat de volgende fasen: planning, uitvoering en afronding van de controlewerkzaamheden.

**FIGUUR 1.1** Fasen van de controlewerkzaamheden



Deze onderdelen bespreken we in de volgende paragrafen.

**1.2 De planning van de controle**

De planning van een controle bestaat uit twee onderdelen:

- het vaststellen van de algehele controleaanpak
- het ontwikkelen van een controleprogramma

Een adequate planning draagt bij aan een goede uitvoering van de controle doordat de accountant onder andere:

- voldoende tijd besteedt aan belangrijke deelgebieden van de controle
- problemen tijdig identificeert en oplost
- de opdracht effectief en doelmatig organiseert
- zorgt voor de juiste deskundigheid in het team
- zorgt voor de juiste aansturing van en het toezicht op het team, inclusief inschakeling van externe deskundigen en aansturing van de accountant van een groepsonderdeel

### **Planningswerkzaamheden**

De aard en omvang van de planningswerkzaamheden zijn afhankelijk van de grootte en de complexiteit van de entiteit, van de eerdere ervaringen van de accountant met de entiteit en van gewijzigde omstandigheden tijdens de controle. Onderdeel van de planningswerkzaamheden is dat de accountant de met governance belaste personen over de controleaanpak informeert.

### **Documentatie**

De accountant legt de controleaanpak en het controleprogramma vast in het dossier. De accountant legt belangrijke wijzigingen tijdens de controleopdracht in de algehele controleaanpak en het controleprogramma vast, met vermelding van de redenen voor deze wijzigingen.

#### **1.2.1 Vaststellen van de controleaanpak**

De accountant stelt de controleaanpak vast. De accountant zet in de controleaanpak het volgende uiteen:

- de reikwijdte van de controle
- de timing van het controleproces
- de richting van de controle

De accountant gaat hierbij ook in op de aard, timing en omvang van de middelen die nodig zijn voor het uitvoeren van de opdracht.

### **Reikwijdte van de controle**

De accountant identificeert de kenmerken die de reikwijdte van de controle bepalen.

#### **VOORBEELD 1.1**

### **Kenmerken van de opdracht**

Kenmerken van de opdracht die de accountant evalueert zijn bijvoorbeeld:

- het stelsel inzake financiële verslaggeving op basis waarvan de te controleren financiële informatie is opgesteld, inclusief de eventuele noodzaak tot aansluitingen met een ander stelsel inzake financiële verslaggeving
- sectorspecifieke verslaggevingsvereisten, zoals het opstellen van rapportages uitgevaardigd door regelgevende instanties voor de sector
- de verwachte reikwijdte van de controle, met inbegrip van het aantal en de locaties van de groepsonderdelen die bij de controle moeten worden betrokken

- de aard van de zeggenschapsverhoudingen tussen een moedermaatschappij en haar groepsonderdelen die bepalend zijn voor de wijze waarop de groep moet worden geconsolideerd
- de mate waarin groepsonderdelen door andere accountants worden gecontroleerd
- de aard van de te controleren bedrijfssegmenten, met inbegrip van de noodzaak van gespecialiseerde kennis
- de valuta waarin moet worden gerapporteerd, alsmede de noodzaak om in het kader van de gecontroleerde financiële informatie vreemde valuta-bedragen om te rekenen
- de noodzaak van een wettelijke controle van enkelvoudige financiële overzichten, in aanvulling op een controle voor consolidatiedoeleinden
- of de entiteit over een interne auditfunctie beschikt en zo ja, de vraag of, op welke gebieden en in welke mate er voor de doeleinden van de controle van de werkzaamheden van de interne auditfunctie of de interne auditors gebruik kan worden gemaakt om directe ondersteuning te verlenen
- het gebruikmaken door de entiteit van serviceorganisaties en de wijze waarop de accountant controle-informatie kan verkrijgen over de opzet of werking van de door deze organisaties toegepaste interne beheersingsmaatregelen
- het verwachte gebruik van tijdens voorgaande controles verkregen controle-informatie, zoals controle-informatie voortkomend uit risico-inschattingswerkzaamheden en uit toetsingen van interne beheersingsmaatregelen
- het effect van informatietechnologie op de controlewerkzaamheden, met inbegrip van de beschikbaarheid van gegevens en het verwachte gebruik van auditsoftwaretoepassingen
- de coördinatie van de verwachte reikwijdte van de controle en timing van de controlewerkzaamheden met eventuele beoordelingen van tussentijdse financiële informatie, alsmede het effect op de controle van de tijdens deze beoordelingen verkregen informatie
- de beschikbaarheid van het personeel bij de cliënt en van gegevens

### **Timing van het controleproces**

De accountant stelt, samen met het controleteam, de doelstellingen en tijdlijnen vast voor de benodigde rapportages aan de opdrachtgever. Hierbij kan worden gedacht aan het vastleggen van deadlines voor tussentijdse rapportages, communicatie met accountants van groepsonderdelen, de streefdatum voor het accountantsverslag en de controleverklaring en belangrijke data voor te verwachten besprekingen met het management en het orgaan belast met governance.

### **Richting van de controle**

De accountant beoordeelt belangrijke factoren die belangrijk zijn voor de richting van het controleteam. Dit zijn factoren die op grond van de professionele oordeelsvorming van de accountant en zijn ervaring met soortgelijke opdrachten, belangrijk zijn voor de aansturing van het team en de uit te voeren werkzaamheden. De accountant neemt hierbij ook de uitkomsten van de voorbereidende opdrachtactiviteiten mee.

**VOORBEELD 1.2****Factoren bepalend voor de richting van de controle**

Voorbeelden van belangrijke factoren die bepalend zijn voor de richting van de controle zijn:

- het bepalen van passende materialiteitsniveaus, zie hoofdstuk 3
- de voorlopige identificatie van deelgebieden waar een groter risico op een afwijking van materieel belang kan bestaan, zie hoofdstuk 3
- de wijze waarop de accountant de leden van het opdrachtteam erop wijst dat zij bij het verzamelen en evalueren van controle-informatie een onderzoekende houding moeten handhaven en een professioneel-kritische instelling moeten aannemen
- uitkomsten van voorgaande controles waarbij de effectieve werking van de interne beheersing werd geëvalueerd, met inbegrip van de aard van geïdentificeerde tekortkomingen en de maatregelen die zijn genomen om deze te verhelpen
- informatie waaruit de inzet van het management blijkt bij de opzet, implementatie en handhaving van een degelijke interne beheersing, met inbegrip van informatie waaruit blijkt dat deze interne beheersing passend gedocumenteerd is
- significante ontwikkelingen met betrekking tot bedrijfsactiviteiten die van invloed zijn op de entiteit, met inbegrip van wijzigingen in de informatietechnologie en in bedrijfsprocessen, wisseling van kernpersonen binnen het management, alsmede overnames, fusies en desinvesteringen
- significante ontwikkelingen binnen de branche, zoals wijzigingen in brancheregelgeving en/of nieuwe verplichtingen voor financiële verslaglegging
- belangrijke wijzigingen in het stelsel inzake financiële verslaggeving, zoals wijzigingen in de financiële verslaggevingsregels

**Benodigde middelen voor de controleopdracht**

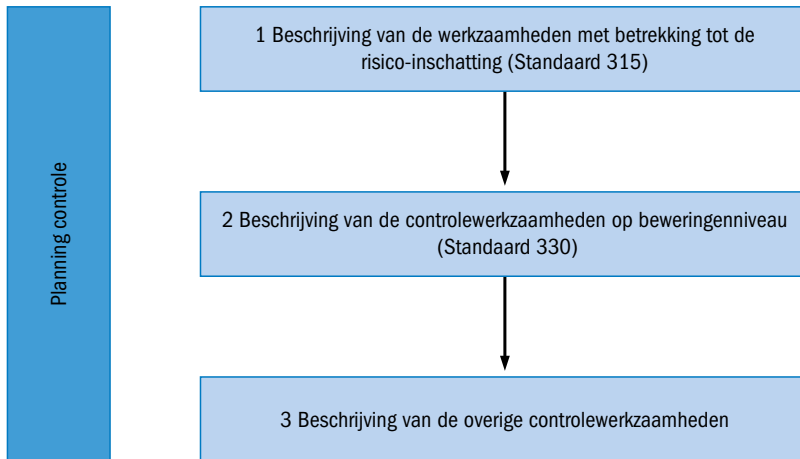
De bepaling van aard, timing en omvang van middelen omvat de selectie van het opdrachtteam en de opdrachtbudgettering. De selectie van het opdrachtteam bestaat uit de toewijzing van de controlewerkzaamheden aan de teamleden, inclusief de toewijzing van teamleden met een passende ervaring aan deelgebieden waar grotere risico's op een afwijking van materieel belang kunnen bestaan. De opdrachtbudgettering omvat de calculatie van de benodigde tijd, waarbij de accountant rekening houdt met de tijd die nodig is voor deelgebieden waar grotere risico's op een afwijking van materieel belang kunnen bestaan.

**1.2.2 Opstellen controleprogramma**

De accountant gebruikt de controleaanpak als basis voor de ontwikkeling van het controleprogramma. De accountant stelt een controleprogramma op om een beeld te krijgen van de werkzaamheden die hij met zijn team gaat uitvoeren. Het verkrijgen van kennis van de entiteit en haar omgeving en de interne beheersing is het fundament onder het opstellen van het controleprogramma. We gaan hier in hoofdstuk 3 'Risicoanalyse en materialiteit' en hoofdstuk 4 'Opstellen controleprogramma' uitgebreid op in.



FIGUUR 1.2 Opstellen controleprogramma



Deze werkzaamheden leiden tot het controleprogramma. Het controleprogramma is een beschrijving van:

- 1 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 de aard, de tijdsfasering en de omvang van de geplande controlewerkzaamheden op beweringenniveau voor alle van materieel belang zijnde transactiestromen, jaarrekeningposten en onderdelen van de toelichting bij de jaarrekening
- 3 de overige geplande controlewerkzaamheden zoals rechtstreeks contact met de rechtskundige adviseurs van de entiteit

De accountant en zijn team werken het controleprogramma verder uit in gedetailleerde werkprogramma's. Op basis hiervan delegeert de accountant de werkzaamheden binnen het team en instrueert de eventuele externe deskundigen.

### 1.2.3 Aanpassingen in controleaanpak en controleprogramma

Planning is een voortdurend proces. Dat betekent dat de risico-inschatting van de accountant wijzigt als gevolg van onverwachte gebeurtenissen, wijzigingen in de omstandigheden of controle-informatie verkregen uit de uitgevoerde controlewerkzaamheden. Een wijziging van de risico-inschatting heeft meestal ook gevolgen voor de aard, timing en omvang van de verdere controlewerkzaamheden op beweringenniveau. De redenen voor belangrijke bijstellingen in het controleprogramma legt de accountant in het controledossier vast.

**VOORBEELD 1.3****Aanvullende controlewerkzaamheden**

Het is bijvoorbeeld nodig om aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren als de accountant op basis van zijn systeemgerichte werkzaamheden verwachtte dat de post debiteuren geen significante risico's bevatte, terwijl de controle-informatie die bij de uitvoering van gegevensgerichte controlewerkzaamheden wordt verkregen deze veronderstelling in twijfel trekt. Dit betekent ook een aanpassing in de controleaanpak en het controleprogramma.

**1.3 De uitvoering van de controle**

Nadat de controleaanpak en het controleprogramma zijn opgesteld, start de accountant met de controle. De uitvoering van de controle kan in drie tijdsfasen worden onderverdeeld:

- 1 *uitvoering* van risicoanalyse
- 2 tussentijdse controle
- 3 eindejaarscontrole

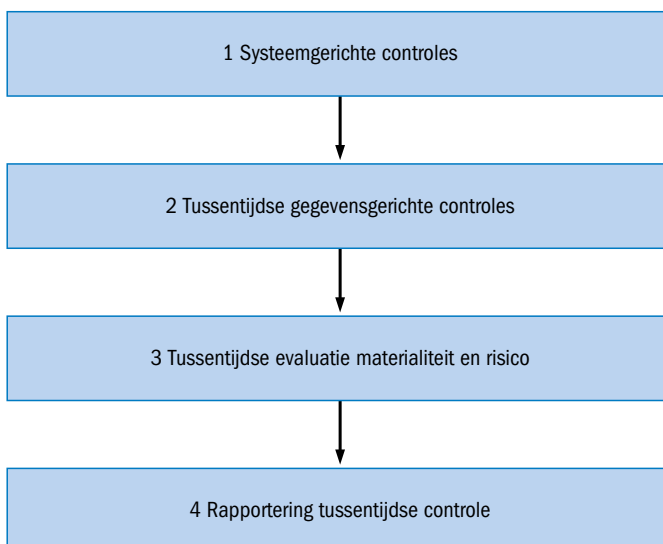
**1.3.1 Uitvoering van risicoanalyse**

De controle begint met de risicoanalyse. De risico-inschattingswerkzaamheden zijn de basis voor het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten en beweringen. We bespreken deze risico-inschattingswerkzaamheden in hoofdstuk 3.

**1.3.2 Tussentijdse controle**

De tweede fase bestaat uit de tussentijdse controle, die is samengevat in figuur 1.3.

**FIGUUR 1.3** De tussentijdse controle



De verschillende onderdelen uit de figuur lichten we hierna toe.

### 1 **Systeemgerichte controles**

Systeemgerichte controles zijn bedoeld om de interne beheersingsmaatregelen te toetsen (Standaard 330). Bij de uitvoering van systeemgerichte controles maakt de accountant gebruik van de waarborgen die onderdeel zijn van het systeem van interne beheersing van de entiteit. Op basis van de risicoanalyse heeft de accountant bepaald voor welke controledoelstellingen systeemgerichte werkzaamheden moeten plaatsvinden. We bespreken in subparagraaf 4.2.1 in detail:

- de aard, omvang en timing van de systeemgerichte werkzaamheden
- de verschillende soorten systeemgerichte werkzaamheden

### 2 **Tussentijdse gegevensgerichte controles**

Tijdens de tussentijdse controle voert de accountant ook gegevensgerichte werkzaamheden uit. Bij gegevensgerichte controlewerkzaamheden verzamelt de accountant door eigen actie controle-informatie om risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen en de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen te detecteren (Standaard 330). De controlewerkzaamheden zijn specifiek op het risico afgestemd, om zodoende voldoende en geschikte controle-informatie over de betreffende controledoelstelling te verzamelen.

We bespreken in hoofdstuk 4.2.2. in detail de aard, omvang en timing van gegevensgerichte controlewerkzaamheden. Op de website die bij dit boek hoort, [www.praktijkauditing.noordhoff.nl](http://www.praktijkauditing.noordhoff.nl), staan verschillende voorbeelden van gegevensgerichte werkzaamheden voor diverse controledoelstellingen.



De gegevensgerichte werkzaamheden bij de tussentijdse controle zijn primair gericht op transacties en leveren daarmee vooral een bijdrage aan het verkrijgen van controle-informatie over posten in de winst-en-verliesrekening. Indirect hebben deze werkzaamheden ook betekenis voor de verschillende balansposten. 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 die gericht zijn op de opzet, het bestaan en de werking van de interne organisatie. Bij de tussentijdse controle voert de accountant al gegevensgerichte controles op balansposten uit om daarmee een deel van de benodigde controle-informatie voor bepaalde balansposten te verzamelen. Dit wordt dynamisering van de controle genoemd.

**Dynamisering**

#### **VOORBEELD 1.4**

### **Dynamisering van de controle**

Een voorbeeld van dynamisering zijn de *tussentijdse* inventarisaties en de *tussentijdse* verzending van saldobiljetten aan debiteuren. De interne beheersing van in dit geval de voorraden en de debiteuren moet dan wel voldoende zijn om de goede werking gedurende het gehele jaar te borgen.

### 3 Tussentijdse evaluatie materialiteit en risico

De accountant evalueert de controle-informatie en zijn bevindingen uit de systeemgerichte controles en de tussentijdse gegevensgerichte controles. Hij gaat daarbij na of er consequenties zijn voor de eerder vastgestelde uitvoeringsmaterialiteit en de risico-inschatting.

#### VOORBEELD 1.5

### Bijstelling controleprogramma en controleaanpak

Voorbeelden van situaties waarin bijstelling van een controleprogramma en controleaanpak nodig is:

- als bij de uitvoering van systeemgerichte werkzaamheden nieuwe risico's aan het licht komen
- als de accountant in eerste instantie de kwaliteit (opzet, bestaan) van de interne beheersing voor sommige processen als hoog heeft ingeschat en bij het testen van de werking constateert dat maatregelen van interne beheersing niet (voldoende) functioneren
- ook kunnen nieuwe ontwikkelingen, zoals conflicten binnen de entiteit of juridische procedures, aanleiding zijn om de uitvoeringsmaterialiteit te heroverwegen. Dit leidt ertoe dat de accountant het controleprogramma en de werkprogramma's voor de eindejaarscontrole bijstelt. Bijvoorbeeld door aanvullende gegevensgerichte werkzaamheden te plannen. Tevens beoordeelt de accountant of er aanleiding is om de controleaanpak voor het volgende boekjaar bij te stellen

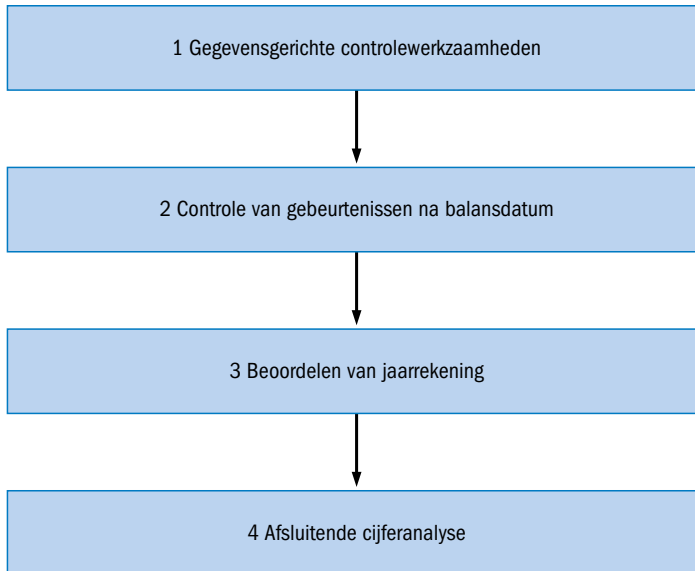
### 4 Rapportering tussentijdse controle

De tussentijdse controle levert belangrijke aanwijzingen op over het functioneren van de interne beheersing. Daarom rapporteert de accountant de bevindingen uit de tussentijdse controle – met waar mogelijk aanbevelingen – aan het management van de entiteit in de vorm van een managementletter. In sommige situaties, bijvoorbeeld bij beursfondsen, is het ook vereist om te rapporteren aan de auditcommissie – of andere organen belast met governance – en hiermee te overleggen over de controlebevindingen en de nader te nemen acties (Standaard 260). We verwijzen voor de managementletter naar hoofdstuk 9, waar we deze in detail behandelen.

#### 1.3.3 Eindejaarscontrole

De werkzaamheden die de accountant bij de eindejaarscontrole verricht, zijn samengevat in figuur 1.4.

FIGUUR 1.4 De eindejaarscontrole



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

### 1 Gegevensgerichte controlewerkzaamheden

Zoals in paragraaf 1.3.2 is besproken, is de bepaling van de aard, omvang en timing van de gegevensgerichte controles zowel onderdeel van de planningswerkzaamheden als onderdeel van de tussentijdse evaluatie van nieuwe ontwikkelingen en controlebevindingen van de tussentijdse controles. Gegevensgerichte controles bestaan uit detailcontroles, steekproeven en gegevensgerichte cijferanalyses. We gaan in hoofdstuk 4, 5 en 6 nader in op deze soorten gegevensgerichte werkzaamheden.

De accountant besteedt bij de eindejaarscontrole altijd aandacht aan kritische posten die het management maakt bij de jaarafsluiting van de administratie. 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. Vanwege het vaak ontbreken van interne controle op deze kritische posten, dan wel hun relatieve belang in het kader van de jaarrekening, controleert de accountant deze posten gegevensgericht.

#### Kritische posten

#### VOORBEELD 1.6

### Kritische posten

Voorbeelden van kritische posten zijn:

- transacties waarbij de bedrijfsleiding een bijzondere rol heeft gespeeld (bijvoorbeeld in situaties waarin er belangentegenstellingen tussen de entiteit en haar bedrijfsleiding bestaan)
- bijzondere transacties of saldi met gelieerde entiteiten

- transacties of saldi die geen verband houden met de normale activiteiten van de gecontroleerde entiteit
- memoriaalboekingen in het kader van de jaarafsluiting

## 2 Controle van gebeurtenissen na balansdatum

De jaarrekening geeft inzicht in het vermogen per balansdatum en de in het boekjaar gerealiseerde resultaten. De algemene vergadering van aandeelhouders stelt de jaarrekening altijd enige tijd na balansdatum vast. In de tussenliggende periode kunnen zich uiteraard gebeurtenissen voordoen die van belang zijn voor het beeld van de jaarrekening. In deze gebeurtenissen na balansdatum (GNB) kan een onderscheid worden gemaakt tussen:

- gebeurtenissen die nadere informatie geven over omstandigheden die al bestonden per balansdatum
- gebeurtenissen die geen nadere informatie geven over de feitelijke situatie per balansdatum

De accountant zet zijn controle voort in het nieuwe boekjaar om GNB te kunnen onderkennen. De accountant voert hiervoor verschillende werkzaamheden uit, zoals cijferanalyses op basis van de tussentijdse rapportering in het nieuwe boekjaar, kennisname van de notulen van het bestuur en commissarissen en advocatenbrieven. Ook zal het management 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. We verwijzen naar hoofdstuk 7 voor een uitgebreide bespreking van GNB en de bevestiging bij de jaarrekening.

## 3 Beoordelen van de jaarrekening en het jaarverslag

De beoordeling van de jaarrekening is erop gericht om vast te stellen of de jaarrekening, het jaarverslag (bestuursverslag) en de overige gegevens voldoen aan de daaraan te stellen eisen. Het gaat dan om de wettelijke bepalingen over de jaarrekening zoals Boek 2 BW, de International Financial Reporting Standards (IFRS), de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving en jurisprudentie aangaande het jaarrekeningenrecht aangevuld met specifieke bepalingen die op de entiteit betrekking hebben, zoals voor gemeenten, banken en verzekeringsmaatschappijen. De accountant gaat na of:

- de jaarrekening conform de wettelijke bepalingen is opgesteld
- de toelichtingen toereikend en juist zijn
- de overige gegevens volledig zijn
- het jaarverslag volgens de wettelijke eisen is opgesteld en niet strijdig is met het beeld dat de jaarrekening oproept

## 4 Afsluitende cijferanalyse

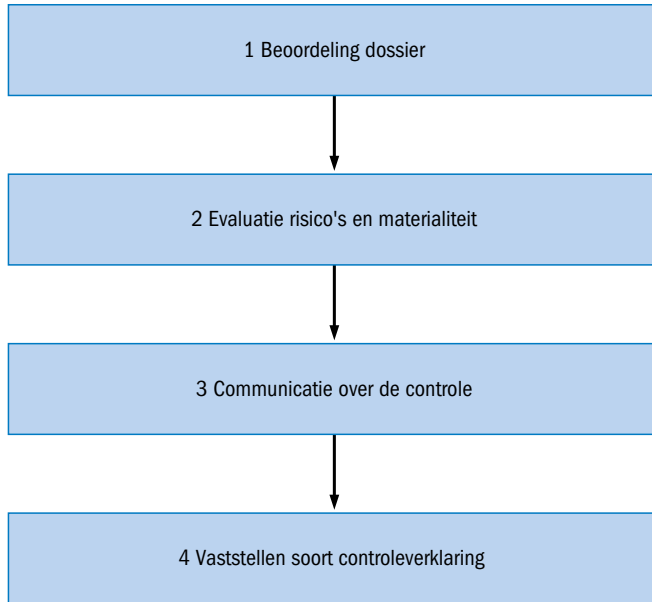
Aan het eind van de controle voert de accountant een cijferanalyse uit die hem helpt een algehele conclusie te trekken over de vraag of de financiële overzichten consistent zijn met zijn inzicht in de entiteit (NV COS 520 'Cijferanalyses'). De accountant gaat na of alle significante afwijkingen ten opzichte van voorgaande jaren, ten opzichte van de begroting en afwijkende verhoudingen (waaronder ratio's) kunnen worden verklaard op basis van

eerder verrichte controlewerkzaamheden en aansluiten bij het controledossier. We verwijzen naar hoofdstuk 5 voor deze afsluitende cijferanalyses.

## 1.4 De evaluatie en afronding van de controle

De werkzaamheden die de accountant verricht in het kader van de afronding van de controle zijn samengevat in figuur 1.5.

FIGUUR 1.5 Evaluatie en afronding van de controle



### Beoordeling dossier

Evenals bij de tussentijdse controle zal de accountant na afloop van de eindejaarscontrole het controledossier beoordelen en de controlebevindingen evalueren. In verschillende regelgevingen zijn voorschriften opgenomen over de inhoud van een controledossier.

In Standaard 220 'Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten' is opgenomen hoe een goed controledossier eruitziet en wat daarin is opgenomen. Deze vereisten verschillen voor de verschillende soorten controles. Voor een wettelijke controle en/of een controle van een organisatie van openbaar belang (OOB) zijn de vereisten uitgebreider dan voor een niet-wettelijke controle. Voor assuranceopdrachten zijn de vereisten nader uitgewerkt in de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS). Daarnaast zijn er voor wettelijke controles voorschriften opgenomen in de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta), het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta) en de Verordening accountantsorganisaties (VAO).

### Controledossier

Bij de beoordeling van het controledossier zijn de verantwoordelijkheden binnen het team zo geregeld dat de meer ervaren leden van het opdrachtteam een beoordeling uitvoeren van de werkzaamheden die zijn uitgevoerd door minder ervaren teamleden. De eindverantwoordelijke accountant voert altijd zelf een integrale beoordeling uit van het dossier alvorens de controle af te ronden. Bij de review van het dossier stelt de accountant vast of:

- de werkzaamheden zijn uitgevoerd overeenkomstig de vaktechnische regelgeving en de door wet- en regelgeving gestelde eisen
- er zich belangrijke zaken hebben voorgedaan die nadere beschouwing noodzakelijk maken
- de juiste consultaties hebben plaatsgevonden en de daaruit voortvloeiende eendoordelen zijn vastgelegd en overgenomen
- de noodzaak bestaat om de aard, tijdsfasering en omvang van de uitgevoerde werkzaamheden te herzien
- de eendoordelen die zijn gevormd, worden onderbouwd met de uitgevoerde werkzaamheden en op de juiste wijze zijn vastgelegd
- de verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is om het oordeel te onderbouwen
- het doel van de in het kader van de opdracht uitgevoerde werkzaamheden is bereikt

### Evaluatie risico's en materialiteit

De accountant verzamelt zijn bevindingen en restrisico's per jaarrekeningpost en tevens geaggregeerd op jaarrekeningniveau. Hij maakt daarvan een foutenevaluatie, waarbij hij een onderscheid maakt 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. De accountant relateert deze fouten aan de vastgestelde niveaus voor (uitvoerings)materialiteit en het accountantscontrolerisico. Als de (uitvoerings)materialiteit op posteniveau of jaarrekeningniveau wordt overschreden, dan stelt de accountant voor om correcties aan te brengen in de jaarrekening. 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 8.

### Communicatie over de controle

De accountant bespreekt deze correcties met het management en/of met organen belast met governance. De accountant licht het toezichthoudend orgaan in over de ongecorrigeerde afwijkingen die tijdens de controle zijn verzameld. Dat zijn zowel de afwijkingen (fouten) waarvoor de accountant een correctie voorstelt, als de afwijkingen die zowel individueel als in totaliteit niet van materieel belang worden geacht in relatie tot de jaarrekening als geheel. We merken op dat de accountant met het toezichthoudend orgaan *niet* de afwijkingen beneden een vooraf vastgesteld bedrag communiceert. Deze afwijkingen worden wel onder de noemer *clearly trivial* gekwalificeerd. De accountant rapporteert de bevindingen met betrekking tot de jaarrekening en de interne beheersing aan het bestuur in de vorm van een managementletter en aan de organen belast met governance en het bestuur in de vorm van een accountantsverslag. We bespreken de managementletter en het accountantsverslag in hoofdstuk 9.

Foutenevaluatie

Clearly trivial

Accountantsverslag



**Vaststellen van soort controleverklaring**

De accountant geeft een controleverklaring met beperking of een afkeurende controleverklaring als de resterende fouten (ongecorrigeerde afwijkingen) de toelaatbare materialiteitsniveaus overschrijden. Als het resterende risico het toelaatbare accountantscontrole risico overschrijdt dan bepaalt de accountant of de controlewerkzaamheden nog zinvol kunnen worden uitgebreid. Is dit niet mogelijk, dan geeft de accountant een controleverklaring met beperking of een controleverklaring van oordeelonthouding af.

De accountant sluit de controle af met een evaluatie van de controleaanpak, het gehanteerde controleprogramma en de werkprogramma's, alsmede van de uitkomsten van de controle. Indien opportuun zullen de benodigde wijzigingen voor het volgende boekjaar alvast worden vastgelegd in het dossier.

# 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 controleprogramma?
- 1.4** Op welke wijze wordt de controleaanpak vastgesteld?
- 1.5** Wat is het doel van planningswerkzaamheden?
- 1.6** Leg uit waarom de accountant de integriteit van het management beoordeelt voor aanvang van de controlewerkzaamheden.
- 1.7** Wat zou de accountant in het algemeen in het controleprogramma en de werkprogramma's willen opnemen?
- 1.8** Wat wordt beoogd met initiële cijferanalyse?
- 1.9** Waaraan wordt bij de initiële beoordeling van de interne beheersing aandacht besteed?
- 1.10** Op welke wijze wordt de werking van de interne beheersingsmaatregelen getoetst?
- 1.11** Wat zijn 'general controls' en 'application controls'?
- 1.12** Waarom is tussentijdse cijferanalyse meer diepgaand dan initiële cijferanalyse?
- 1.13** Wat is het doel van tussentijdse gegevensgerichte werkzaamheden?
- 1.14** Leg uit wat het doel is van de tussentijdse evaluatie van de materialiteit en de inschatting van de risico's.
- 1.15** Geef vijf voorbeelden van kritische posten in het kader van de jaarafsluiting.
- 1.16** Waarom beoordeelt de accountant de notulen van het bestuur en commissarissen?
- 1.17** Waartoe dient de beoordeling van de jaarrekening?

- 1.18** Wat wordt bij een afsluitende cijferanalyse onderzocht?
- 1.19** Beschrijf de wijze van evaluatie en afronding van de controle.
- 1.20** Wat is een managementletter en een accountantsverslag?
- 1.21** 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** Herken je deze controleaanpak in je dagelijkse praktijk als assistent-accountant bij je huidige werkgever? Zo nee, 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 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 redenen.