

# LEERBOEK ACCOUNTANTSCONTROLE

## DEEL 1

### ALGEMENE GRONDSLAGEN

#### Hoofdstuk 1 Algemene inleiding tot het accountantsfungeren

##### 1.1.1. Het begrip accountantscontrole

gegeven = voorstelling van een feit of een begrip in een zodanige vorm dat

het door een of ander proces kan worden bewaard, verplaatst of

bewerkt

informatie = datgene wat het bewustzijn van de mens bereikt en bijdraagt

tot zijn kennisbeeld

interne controle =

controle door of namens de leiding met als doel het opsporen, corrigeren en voorkomen van fouten

accountantscontrole =

controle door de accountant met als doel het vaststellen van de getrouwheid van de verstrekte gegevens

getrouw = voldoen aan de verantwoording te stellen eisen (GBR)

= voor het doel voldoende in overeenstemming met de feiten en voldoende gegroepeerd, omschreven en toe-

gelicht voor een juiste interpretatie

Er is behoefte aan accountantscontrole in alle gevallen waarin een verantwoordingsplichtige zich tegenover derden verantwoordt d.m.v. gegevensopstellingen die door hem zelf of onder zijn verantwoordelijkheid zijn vervaardigd.

De plicht om zich te verantwoorden neemt toe als gevolg van:

- scheiding tussen eigendom en beheer
- vergaande delegatie van taken en bevoegdheden (interne verantwoording)
- toename van het aantal belanghebbenden bij een huishouding.

Gebruikers van accountantsoordelen kunnen ervan uitgaan dat die oordelen in onpartijdigheid en onafhankelijkheid zijn gegeven, gezien het eigen belang van de accountant. Een accountantsoordeel komt tot stand op basis van deskundigheid en verrichte werkzaamheden (deugdelijke grondslag).

#### 1.1.2 Informatiebehoeften en informatieverzorging

3 Hoofddoeleinden van de administratie/ het informatiesysteem in ruimere zin:

a) hulpmiddel voor de besturing van de organisatie

(beheersing van de gang van zaken)

b) hulpmiddel voor de uitvoering van werkzaamheden

(doelmatige taakverdeling)

c) voorbereiding voor de af te leggen verantwoording.

ad a. 2 hoofdlijnen:

1) kwantificeren van gevolgen van plannen en verwachtingen (prospectieve aspect; voorwaartse koppeling in de besturing = feed forward)

2) beheersen van de gang van zaken door signalering van afwijkingen (retrospectief aspect; tegenkoppeling in de besturing = negatieve feedback).

Deze informatie wordt wel managementinformatie genoemd.

ad b.

Deze informatie wordt wel logistieke informatie genoemd.

ad c.

Deze informatie wordt wel (interne of externe) verantwoordingsinformatie genoemd.

### 1.1.3 De accountantsfunctie; het accountantsberoep en zijn organisatie

Het accountantsberoep is een persoonlijk beroep, d.w.z. dat het wordt uitgeoefend door natuurlijke personen die de bevoegdheid hebben verworven om als accountant op te treden.

Verbijzonderingstendenties ontstaan a.g.v. het brede terrein waarop accountants fungeren en adviestaken waarvoor accountantsdeskundigheid een geschikte grondslag vormt.

De GBR bevatten waarborgen dat de accountant de vertrouwelijke gegevens waarvan hij beroepshalve kennis neemt, niet aan anderen doorgeeft.

Het Nivra heeft o.a. als taak het bevorderen van een goede beroepsuitoefening. Dit doet ze d.m.v.:

- het onderzoeken van vraagstukken in commissie-verband
- het uitgeven van meningsuitingen over vakvraagstukken en van interpretaties van de GBR
- het organiseren van VERA-cursussen
- tuchtrechtspraak
- internationale samenwerking (IFAC en FEE).

Internationaal werken de beroepsorganisaties samen, met als doel: harmonisering van werkwijzen. Dit betreft:

- grondslagen en presentatie-wijzen (o.a. leidende tot accounting-standards)
- grondslagen voor de uitvoering van controles en rapportering daarom trent (auditing guidelines en auditing statements).

Hoofdstuk 2 Functie, taak en verantwoordelijkheid van de accountant

## Subhoofdstuk 2.1 De accountantsfunctie

### 2.1.1 Inleiding

Functies van de accountant:

- controlefunctie
- signaleringsfunctie
- adviesfunctie.

ongevraagde of natuurlijke adviesfunctie =

adviseren naar aanleiding van bevindingen tijdens de controle

zelfstandige adviesfunctie =

adviseren van opdrachtgevers die geen controle-client zijn

### 2.1.2 Algemene en specifieke functies

algemene functie:

- controlerend orgaan t.b.v. maatschappelijk verkeer  
(vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer)
- controlerend en adviserend orgaan t.b.v. de leiding

specifieke functie:

functie ontstaan door aanvaarding van een gegeven opdracht

geconsolideerde functie = specifieke functie waarvoor omtrent de inhoud normen zijn ontstaan (vb. algemene controle van de jaarrekening)

Voor niet-geconsolideerde functies dient de doelstelling uitvoeriger en gedetailleerder te worden aangegeven.

Het is nuttig onderscheid te maken tussen specifieke functies die gericht zijn op het geven van een oordeel omtrent de getrouwheid van een verantwoording en specifieke functies gericht op een ander doel (vb. oplagecijfers, nacalculaties, subsidieafrekeningen). De eerste categorie draagt een zuiver controlekarakter. De tweede categorie een advies en/of controlekarakter.

De accountant rapporteert omtrent de uitkomsten van zijn werkzaamheden (=mededeling). Verklaring = schriftelijke mededeling van een accountant omtrent de uitkomst van een onderzoek naar de getrouwheid van een verantwoording).

### 2.1.3 De registeraccountant

De titel 'registeraccountant' is geen beroepsaanduiding, doch geeft uitsluitend aan dat de betreffende persoon in het accountantsregister is ingeschreven. Dit houdt in dat hij een bepaald niveau van deskundigheid bezit en gebonden is aan de voorschriften bij of op grond van de WRA uitgegeven.

Het beroepshalve verrichten van onderzoeken van de getrouwheid van verantwoordingen wordt als belangrijkste criterium beschouwd om te bepalen of een registeraccountant al dan niet optreedt als accountant.

Onderscheid wordt er gemaakt tussen openbare en niet-openbare accountants. Verklaringen van openbare accountants mogen openbaar worden gemaakt. Voor verklaringen van niet-openbare accountants is dit niet toegestaan, omdat het publiek de zekerheid moet hebben dat het oordeel dat in de verklaring tot uitdrukking wordt gebracht, op onafhankelijke wijze tot stand is gebracht. Interne en overheidsaccountants zijn functioneel niet onafhankelijk.

### 2.1.4 Voorwaarden voor de functievervulling

Belangrijkste voorwaarden zijn: deskundigheid, onpartijdigheid, onafhankelijkheid en geheimhouding.

deskundigheid

(te verkrijgen d.m.v. praktijkervaring en (voortgezette) opleiding)

onpartijdigheid

(d.w.z. het oordeel is tot stand gekomen zonder vooringenomenheid en is niet beïnvloed door persoonlijke voorkeuren, belangen of verhoudingen; geldt voor alle accountants)

onafhankelijkheid

(de betreffende GBR-bepalingen gelden voor registeraccountants wiens verklaringen openbaar worden gemaakt (openbare accountants); zij dienen onafhankelijk te zijn van opdrachtgevers en gecontroleerden)

geheimhouding

(van belang voor het vertrouwen in de accountant)

### 2.1.5 Begrenzing van de accountantsfunctie

Begrenzing bestaat u.h.v.:

#### 1. specifieke functies

d.w.z. begrenzing door doelstelling van de specifieke functie

(n.b. doelstelling van algemene controle = voorzien in de behoefte van een deskundige en onafhankelijke controle en oordeel en het geven van adviezen)

#### 2. het mogelijke (vakkennis en vaktechniek) en rationele (nut>kosten)

#### 3. ethische normen (eer van de stand)

#### 4. functiecombinaties (onpartijdigheid en onafhankelijkheid in gevaar)

### 2.1.6 Verantwoordelijkheid

Enerzijds draagt de accountant zorg voor een goede vervulling van de functie een anderzijds heeft hij de plicht te verantwoorden dat hij de specifieke functie heeft vervuld en tot welk oordeel hij is gekomen.

## Subhoofdstuk 2.2 De taak van de accountant

### 2.2.1 Inleiding

### 2.2.2 Vaktechnische aspecten

#### Opdrachtaanvaarding

Redenen waarom een opdracht voor een accountant niet aanvaardbaar is zijn:

- o.g.v.vaktechnische gronden kan aan de bedoeling van de opdrachtgever niet worden voldaan (bijv. indien de doelstelling van de opdrachtgever is het verkrijgen van een goedkeurende verklaring en het is de accountant van te voren bekend dat hij niet tot een stellig oordeel kan komen);

- het niet beschikken over de specifieke deskundigheid.

#### Deugdelijke grondslag

Artikel 11 GBR: een registeraccountant die als accountant optreedt mag slechts mededelingen doen omtrent de uitkomst van zijn arbeid voor zover zijn deskundigheid en door hem verrichte werkzaamheden daarvoor een deugdelijke grondslag vormen.

Deskundigheid

Dit bereikt men door opleiding, permanente educatie, gerichte instructie en praktijkuitoefening.

Specialisatie

Goed werk

Per opdracht dient er een controleplan (controle-aanpak en bespreking van specifieke aandachtspunten) en werkprogramma (controlemethoden en controle-middelen) te zijn.

### 2.2.3 Organisatorische aspecten

Specifieke organisatorische aspecten zijn de samenwerkingsvormen en de arbeidsverdeling t.b.v. de doelmatige uitvoering van een opdracht.

Vormen van beroepsuitoefening door openbare accountants vlg. art. 23 GBR:

- a. zelfstandig
- b. in dienstbetrekking tot openbaar accountant
- c. in dienstbetrekking tot in buitenland gevestigde openbare accountant, t.b.v. onderzoeken in het buitenland
- d. in dienstbetrekking tot een rechtspersoon.

(art 24 lid 1 GBR stelt 2 voorwaarden:

- de rechtspersoon dient volledig door 1 of meer RA's of personen t.a.v. van wie door het bestuur een mededeling van aanvaarding is afgegeven, te worden beheerst;
- aan door het bestuur te stellen algemene voorwaarden moet zijn voldaan).

Het optreden van registeraccountants onder gemeenschappelijke naam is vlg. art 24 GBR toegestaan met:

- a. een andere registeraccountant
- b. een beoefenaar van een vrij beroep, niet zijnde een rechtspersoon, die door het NIVRA-bestuur is aanvaard
- c. zijn werkgever i.g.v. de dienstbetrekking van art 23 c.

#### Externe samenwerking

Men spreekt van samenwerking in externe zin als een openbare accountant samenwerkt met een interne accountant, een andere openbare accountant, dan wel een andere deskundige.

Indien een openbare accountant gebruik wenst te maken van de verklaring van een interne accountant, dient hij een aanvullend onderzoek uit te voeren teneinde zelfstandig een deugdelijke grondslag voor zijn verklaring te leggen. In de samenwerking met deskundigen van andere disciplines dient de registeraccountant zich t.b.v. de samenwerking zo goed mogelijk op de hoogte te stellen van de kwaliteit van dat werk.

#### Interne organisatie accountantskantoor

Ten aanzien van de interne organisatie valt op te merken dat er gezorgd moet worden voor een adequate leiding, uitvoering en controle m.b.t. werkzaamheden m.b.v. een kwantitatief en kwalitatief toereikend geheel van mensen en middelen. T.a.v. de structuur van de organisatie dient onderscheid te worden gemaakt naar de functionele organisatie en de organisatie van de opdrachten. De functionele afdelingen personeelszaken, opleidingen en vaktechniek zijn de pijlers voor het kwalitatieve aspect van de uit te voeren arbeid.

#### Organisatie opdrachtuitvoering

Uitgangspunt voor de uitvoering van het werk behoren te zijn door een vak-technische afdeling opgestelde richtlijnen en algemene voorschriften gericht op de aanvaarding, de uitvoering en de rapportering voor alle opdrachten.

#### Controleplan en werkprogramma per opdracht

Hieruit volgen voor controle-opdrachten een verdere detaillering van de uit te voeren werkzaamheden.

## Dossierinrichting

Een standaardisatie van de inrichting van de werkdossiers is van belang voor een doelmatige vastlegging van aantekeningen en conclusies en controle op de uitvoering.

## Kwaliteitsbewaking

Preventieve maatregelen:

- richtlijnen en voorschriften
- dossierorganisatie
- inzetten van adequaat personeel
- bewaken van het algemene opleidingsniveau
- interne berichtgeving
- onderlinge consultatie

Repressieve maatregelen:

- controle op de uitvoering van gedelegeerde werkzaamheden  
(bijv. d.m.v. kwaliteitscommissies)

### 2.2.4 De taak in relatie tot wettelijke en aanverwante voorschriften voor verantwoordingen

Algemene voorschriften:

- de wet (m.n. titel 9 BW2);
- de richtlijnen voor de jaarrekening (nadere uitwerking van de wet met in achtname van IAS en uitspraken van de ondernemingskamer).

Specifieke voorschriften zijn gegeven door DNB, de Verzekeringskamer etc.

## Sancties

Wetten en sommige andere voorschriften kennen veelal sancties en hebben daardoor een dwingend karakter verkregen. De IAS en de richtlijnen voor de jaarrekening

kennen een dergelijke sanctie niet. Als gevolg daarvan hebben deze regels gezag, maar geen macht.

Preventief toezicht op de verslaggevingsregels geschiedt door de openbare accountant. Repressief toezicht komt in werking door het indienen van een bezwaar.

Bemoeienis van accountants bij de totstandkoming van voorschriften:

- advisering van de overheid door het NIVRA;
- deelname van het NIVRA in de Raad voor de Jaarverslaggeving;
- advisering bij het totstandkomen van specifieke regels voor categorieën van huishoudingen;
- invloed bij de totstandkoming van internationale regels m.b.t. de verslaggeving.

Redenen voor de noodzaak in het kader van de algemene controle-opdracht aandacht te besteden aan de naleving van voorschriften:

- signalering van overtredingen aan de leiding
- overtreding kan leiden tot nadelige financiële gevolgen, die in de jaarrekening moeten worden weergegeven.

Het is niet de taak van de accountant overtredingen van voorschriften aan te brengen bij de uitvoerings- en toezichthoudende organen buiten de huishouding of bij de justitie. Dit zou hem in strijd brengen met zijn geheimhoudingsplicht.

Sub-hoofdstuk 2.3 Accountantsverklaringen en andere mededelingen omtrent de uitkomst van accountantsarbeid

### 2.3.1 Inleiding

De accountant verschaft in een mededeling informatie over de uitkomst van zijn accountantsarbeid.

### 2.3.2 De deugdelijke grondslag

Art. 11 GBR kan beschouwd worden als de belangrijkste vaktechnische bepaling voor registeraccountants voor zover zijn optreden als accountant. Het centrale thema daarvan is dat de accountant gehouden is een deugdelijke grondslag aan te brengen voor mededelingen omtrent de uitkomst van zijn arbeid.

Deze deugdelijke grondslag wordt gevormd door zijn deskundigheid en door hem verrichte werkzaamheden.

### 2.3.3 Mededelingen algemeen

Mededelingen worden onderscheiden in verklaringen en overige-mededelingen.

Overige mededelingen gebaseerd op controlewerkzaamheden komen voor in situaties:

- waarin een door de leiding gemaakte verantwoording niet op getrouwheid is onderzocht;
- waarin geen verantwoording is afgelegd.

De betekenis van de onderscheiding tussen verklaring en andere mededeling is onder meer dat in de GBR afzonderlijke bepalingen zijn opgenomen voor 'ver-

klaringen' en 'verklaringen aangaande een jaarrekening', welke bepalingen derhalve geen betrekking hebben op accountantsuitingen niet via een andere mededeling worden verstrekt.

#### Vorm en inhoud

Vorm en inhoud van accountantsmededelingen zijn afhankelijk van de aard van de opdracht. Onderscheid wordt gemaakt tussen opdrachten tot algemene controle (uitmondend in een verklaring) en onderzoeken met een bijzonder doel. Deze laatste worden onderscheiden in onderzoeken naar de getrouwheid van een verantwoording (uitmondend in een verklaring) en overige onderzoeken (leidende tot een andere mededeling).

#### Formulering van de mededeling

De GBR kent voorgeschreven bewoordingen en uiteenzettingen voor andere dan goedkeurende verklaringen.

Niet-geconsolideerde functies lenen zich niet voor standaard-formuleringen. Indien zij tot verklaringen leiden zijn uiteraard wel de GBR-bepalingen omtrent voorgeschreven bewoordingen en uiteenzettingen van toepassing.

Art. 393 lid4 BW9 bepaalt dat de accountant omtrent zijn onderzoek verslag uitbrengt aan de RvC en de directie.

#### Gebruikers van accountantsmededelingen

publieke verkeer =

al degenen buiten het bestuur van de huishouding die belang hebben bij de accountantsmededeling (maatschappelijk verkeer)

besloten verkeer =

bepaalde kring van belanghebbenden met wie de accountant direct in contact kan treden

De GBR bevatten een aantal stringente bepalingen die ten doel hebben de duidelijkheid voor gebruikers van accountantsmededelingen te bevorderen.

#### 2.3.4 Accountantsverklaringen

verklaring (art 1 GBR) =

schriftelijke mededeling van een accountant inhoudende de uitkomst van een onderzoek naar de getrouwheid van een verantwoording

Een verantwoording is gericht op het geven van een zodanig inzicht, dat degene die ervan kennisneemt zich een gefundeerd oordeel kan vormen over de wijze waarop de functie en taken door degene die zich verantwoordt zijn vervuld.

getrouw =

het beeld dat de in de verantwoording verstrekte informatie oproept, moet juist en toereikend zijn

Onderscheiden soorten van verklaringen

Verklaringen kunnen worden onderscheiden in verklaringen aangaande jaarrekeningen en verklaringen aangaande andere verantwoordingen, zoals oplagen, verzekerde belangen, subsidie-afrekeningen.

Strekkingen van verklaringen

- goedkeurende verklaring (met/zonder voorbehoud)
- verklaring met beperking
- verklaring van oordeelonthouding
- afkeurende verklaring.



- deugdelijke grondslag
- duidelijk beeld van de uitkomst.

#### Bijzondere onderzoeken

Van de categorie bijzondere onderzoeken die niet met een verklaring worden afgesloten is de volgende indeling te geven:

- onderzoeken waarbij de verantwoording niet op getrouwheid wordt onderzocht  
(bijv. bedrijfseconomische analyses)
- onderzoeken waarbij aan het te onderzoeken materiaal geen verantwoordings karakter aan kan worden ontleend (bijv. omzetprognoses)
- onderzoeken die niets te maken hebben met een verantwoording of overig op te leveren cijfermateriaal (bijv fraude-onderzoek).

#### Algemene-controle-opdrachten

Andere mededelingen dan verklaringen:

- verslag aan de leiding n.a.v. geconstateerde onvolkomenheden of tekortkomingen;
- verslag aan de RvC en aan het bestuur van de rechtspersonen genoemd in titel 9 BW2;
- antwoorden op vragen van organen van de huishouding of derden-belanghebbers.

#### 2.3.6 Eisen te stellen aan alle schriftelijke mededelingen

##### Duidelijkheid

(duidelijkheid van de uitkomst van de arbeid)

##### Tijdigheid

(bijv. tijdige informering van de leiding over bevindingen)

##### Datering

(de datering is van betekenis voor de afgrenzing in de tijd van de verantwoordelijkheid van de accountant voor het schriftelijke stuk)

datering van voor publikatie bestemde accountantsverklaring: datum waarop het bevoegde orgaan de jaarrekening goedkeurt/vaststelt en vrijgeeft voor publikatie

datering andere schriftelijke mededelingen: datum waarop het stuk voor vermenigvuldiging gereed is, dan wel de datum van verzending

#### Ondertekening

Door de eerst-verantwoordelijke accountant en evt. door andere bij de opdracht betrokken accountants. De verklaring kan ook ondertekend worden met alleen de maatschapsnaam.

#### 2.3.7 GBR-bepalingen aangaande verklaringen; algemeen

##### Verklaringen bij wijze van interpretatie

Indien bij het publiek onzekerheid bestaat over de omstandigheid of er een getrouwheidsonderzoek naar een verantwoording heeft plaats gehad, mag het maatschappelijk verkeer aannemen, resp. het stuk zo interpreteren dat het om een verklaring gaat.

De GBR gaan ervan uit dat stukken waaraan zijn naam direct of indirect verbonden is, en die een verantwoording inhouden,:

- van de accountant afkomstig zijn en
- door hem op getrouwheid zijn gecontroleerd
- tenzij het tegendeel blijkt door
- vermelding van een andere functie dan die van accountant of
- hantering van een van de voorgeschreven bewoordingen van art 6 GBR (vb. 'geen accountantscontrole toegepast').

## Strekking van de verklaring

Er zijn 4 soorten verklaringen: goedkeurend, met beperking, oordeelonthouding en afkeurend. Voor andere dan goedkeurende verklaringen zijn bewoordingen in de GBR voorgeschreven. Indien deze bewoordingen niet worden gebruikt, wordt de verklaring als een goedkeurende aangemerkt.

## Bereik van de verklaring

Art 12 lid 1 GBR: de verklaring heeft betrekking op de verantwoording als geheel.

De accountantsverklaring aangaande de jaarrekening betreft de balans, de winst-en verliesrekening en de toelichting. Het bereik van een verklaring is echter niet tot de verantwoording zelf beperkt (art 12 lid 1 GBR: de verklaring heeft mede betrekking op hetgeen omtrent de verantwoording wordt medegedeeld in de stukken die met zijn instemming, gezamenlijk worden overlegd).

De accountantsverklaring strekt zich in de tijd niet verder uit dan het tijdstip waarop zij is afgelegd.

## Blinde en zwijgende verklaringen

blinde verklaring = mededeling van de verantwoordingsplichtige dat de accountant de verantwoording heeft gecontroleerd en goedgekeurd

zwijgende verklaring = als hierboven + zonder iets te zeggen over het oordeel waartoe de controle heeft geleid

De GBR verbiedt het geven van blinde verklaringen door de registeraccountant.

## Openbaarmaking

Art 1 GBR: 'openbaar maken' is het ter beschikbaar stellen voor het publiek of een daarmee gelijk te stellen kring van personen. Dit gebeurt door het ter inzage leggen bij het Handelsregister.

Consequenties van openbaar maken voor de accountant:

- de accountant wordt geacht op te treden als openbaar accountant
- de openbaar gemaakte verklaring strekt zich uit tot alle stukken van het 'samenstel van bescheiden', ongeacht of deze met toestemming van de accountant zijn bijgevoegd.

In 2 gevallen mag toestemming worden gegeven voor de openbaarmaking van een accountantsmededeling bij een verkorte jaarrekening of een deel van de jaarrekening:

a) indien de accountant vindt dat het stuk toereikend is voor de lezer van de verklaring

b) indien volgens wettelijk voorschrift met openbaarmaking van de beknopte jaarrekening of een deel van de jaarrekening kan worden volstaan.

Indien de opdrachtgever de verklaring zonder uitdrukkelijke toestemming van de accountant openbaar heeft gemaakt, dient deze maatregelen te treffen om herhaling te voorkomen en zonodig herstel te verzekeren (art 12 lid 4 GBR).

Verklaringen in dienstbetrekking gegeven

Art 12 lid 7 GBR: in een in vervulling van een dienstbetrekking gegeven verklaring, moet melding worden gemaakt van het bestaan van het dienstverband.

Onpartijdigheid

Er zijn situaties waarin onpartijdigheid niet redelijkerwijze kan worden verwacht. In die situaties is het volgens de GBR (art 9 lid 3) de accountant verboden een verklaring te geven.

Onafhankelijkheid

De GBR beperken de eis van onafhankelijkheid tot twee categorieën, nl. opdrachtgevers en gecontroleerden. De in de GBR bedoelde onafhankelijkheid heeft betrekking op emotionele, morele en economische onafhankelijkheid.

2.3.8 Verschillende soorten verklaringen

De strekking van de accountantsverklaring

De goedkeurende verklaring

Deze wordt gegeven indien de verantwoording voldoet aan de daaraan te stellen eisen (wettelijke normen, in het gebruik gehanteerde normen en informatiebehoefte van gebruikers). De goedkeurende verklaring aangaande een jaarrekening betekent dat de accountant tot het oordeel is gekomen dat deze een zodanig inzicht geeft in de grootte en samenstelling van het vermogen en resultaat als in de gegeven omstandigheden vereist is.

De GBR bevatten geen voorschriften voor de formulering van goedkeurende verklaringen. Het NIVRA-bestuur heeft aanbevelingen gedaan voor goedkeurende verklaringen bij jaarrekeningen.

#### De verklaring met beperking

Deze verklaring kan betrekking hebben op bedenkingen van de accountant tegen de verantwoording of op onzekerheden in de controle. Er mag uitsluitend sprake zijn van objectief bepaalde oorzaken die tot de beperking leiden; de aard en de draagwijdte van de bedenkingen of onzekerheden moeten duidelijk zijn. Objectieve verhinderingen zijn omstandigheden buiten de macht van de accountant en de opdrachtgever.

Ten aanzien van de formulering schrijven de GBR voor dat in geval van

bedenkingen de woorden 'met uitzondering van' en in geval van

onzekerheden de woorden 'onder voorbehoud' in de verklaring moeten worden gebruikt. Voorts moeten de bedenkingen of onzekerheden zodanig worden omschreven dat de aard en de bedenkingen ervan duidelijk zijn.

#### De afkeurende verklaring

Deze verklaring houdt in de registeraccountant tot het oordeel is gekomen dat de verantwoording niet voldoet aan de eraan te stellen eisen.

In de verklaring moeten de woorden 'niet getrouw' of 'niet juist' worden gebruikt en moeten de aard en de betekenis van de bedenkingen worden aangegeven.

#### De verklaring van oordeelonthouding

Deze verklaring houdt in dat bij de registeraccountant onzekerheden zijn blijven bestaan van zodanige aard en omvang dat hij zich geen stellig oordeel omtrent de getrouwheid van de verantwoording als geheel kan vormen.

In de verklaring moeten de woorden 'geen oordeel omtrent de getrouwheid van de ..... als geheel' worden gebruikt en moet worden vermeld waaromtrent onzekerheid bestaat alsmede welke oorzaken of omstandigheden tot de onzekerheid hebben.

De onzekerheden kunnen betrekking hebben op:

- onzekerheden t.a.v. de verantwoording zelf
- onzekerheden voortvloeiende uit begrensde mogelijkheden tot accountantscontrole (dit moeten wel objectieve verhinderingen zijn).

Gebruikmaking van mededelingen van anderen

De GBR bevatten bepalingen m.b.t. in verklaringen of mededelingen uitgesproken oordelen van derden.

Te onderscheiden zijn:

a. verklaringen en andere mededelingen van accountants

1) verklaringen afgegeven door accountants die niet optreden als openbaar accountant

2) verklaringen m.b.t. deelverantwoordingen en afgegeven door openbare accountants

3) overige verklaringen en mededelingen van openbare accountants

b. oordelen van anderen dan accountants.

ad a1.

De openbare accountant dient door aanvullend onderzoek een deugdelijke grondslag te leggen voor zijn verklaring (art 15 lid 2 GBR).

Dit voorschrift geldt evenzeer voor een interne accountant die voor zijn eigen verklaring gebruik maakt van de verklaring van een andere interne accountant, behalve indien beiden tot hetzelfde bedrijf of concern behoren.

In de verklaring van de accountant wordt nimmer vermeld dat hij gebruik heeft gemaakt van de verklaring.

ad a2.

Uit hoofde van zijn eigen verantwoordelijkheid is de concernaccountant gehouden de arbeid van de andere accountant zodanig te beoordelen dat hij de verantwoordelijkheid voor de totaalverantwoording ongedeeld kan aanvaarden.

Vermelding in zijn verklaring dat hij gebruik heeft gemaakt van een andere verklaring is alleen toegestaan i.g.v. een verklaring met beperking en van oordeelonthouding en indien de vermelding noodzakelijk is voor de motivering van de verklaring.

ad a3.

Dit doet zich bijv. voor bij een joint-audit en bijzondere onderzoeken met een controlekarakter.

De GBR bevatten hiervoor geen specifieke voorschriften.

ad b.

Voorwaarde voor het melding maken in een verklaring is dat het een verklaring met beperking of van oordeelonthouding betreft en het oordeel van de andere deskundige essentieel is voor de motivering van het oordeel van de accountant omtrent de getrouwheid van de verantwoording.

Nb: stellige verklaringen (goedkeurend of afkeurend) dienen steeds het eigen oordeel van de accountant weer te geven.

De werkingssfeer van verklaringen van interne accountants

Omdat de interne accountant niet onafhankelijk is van de hoogste leiding van de huishouding, zijn in de GBR beperkende bepalingen opgenomen m.b.t. de verspreiding van door interne accountants af te geven verklaringen.

Art 2 lid 2 sub f GBR: verklaringen van interne accountants mogen alleen verstrekt worden aan besturende en toezichthoudende organen van de huishouding.

Verdergaande verspreiding heeft tot consequentie dat de betrokken accountant aangemerkt wordt als openbaar accountant op te treden.

De verklaring kan wel altijd aan andere (interne of openbare) accountants gegeven worden.

Verklaringen aangaande andere verantwoordingen dan jaarrekeningen mogen onder de volgende voorwaarden door de interne accountant wel buiten de economische eenheid in het besloten verkeer worden gebracht (art 2 lid 3 sub GBR):

1. de ander moet uitdrukkelijk kenbaar maken dat de verklaring van de interne accountant voor hem toereikend is en uitsluitend strekt ter voorziening in de eigen behoefte;
2. de ander moet de betekenis kunnen onderkennen van de verklaring van een interne accountant;
3. de interne accountant moet in de verklaring het bestaan van het dienstverband steeds vermelden.

De interne accountant mag andere mededelingen dan verklaringen zonder enige beperking afgeven buiten de economische eenheid waarvan hij deel uitmaakt.

Verklaringen van overheidsaccountants (en daarmee gelijkgestelden)

Deze accountants zijn niet onafhankelijk tegenover hun werkgever en in verklaringen moeten zij het bestaan van het dienstverband melden.

Verschillen tussen verklaringen afgegeven door overheidsaccountants t.o.v. verklaringen van interne accountants:

- a. verklaringen van overheidsaccountants aangaande verantwoordingen van overheidshuishoudingen, kunnen openbaar gemaakt worden;
- b. idem t.a.v. verantwoordingen van niet-overheidshuishoudingen;
- c. openbaarmaking van verklaringen, afgegeven aan hoge besturende organen, behoeft geen voorafgaande uitdrukkelijke toestemming van de overheidsaccountant.

Sub-hoofdstuk 2.4 Verantwoordelijkheid en aansprakelijkheid van de accountant

#### 2.4.1 Inleiding

De accountant heeft de volgende verantwoordelijkheden:

- a. morele verantwoordelijkheid
- b. vaktechnische verantwoordelijkheid, bestaande uit
  - de plicht de functie goed te vervullen
  - de plicht over de uitvoering van de functie te rapporteren

c. het afleggen van verantwoording voor de tuchtrechter.

#### 2.4.2 Openbare accountants

#### 2.4.3 Aard der verantwoordelijkheid

Alle registeraccountants

Art 5 GBR: 'zich onthouden van al hetgeen schadelijk is voor de eer van de stand van registeraccountants'.

Optreden als accountant

Op grond van de opdracht ontstaat een specifieke, vaktechnische verantwoordelijkheid.

Optreden als openbaar accountant

De primaire verantwoordelijkheid is gelegen in het oordeel dat wordt gegeven m.b.t. de getrouwheid van de verantwoording voor het maatschappelijk verkeer.

Ten opzichte van de leiding geldt een afgeleide verantwoordelijkheid.

Samenwerkingsverbanden

Bij samenwerking onder gemeenschappelijke naam bestaat ook een zekere verantwoordelijkheid voor door andere beroepsbeoefenaren verrichte arbeid (medeverantwoordelijkheid).

Verticale arbeidsverdeling

Delegatie van werkzaamheden vermindert de verantwoordelijkheid niet.

Gebruikmaking van oordelen van anderen

De accountant zal de zorgvuldigheid waarmee de ander is gekozen, toetsen.

De GBR bevatten bepalingen waaruit de verantwoordelijkheid van de accountant blijkt indien hij gebruik maakt van de oordelen van anderen.

#### 2.4.4 Grenzen aan de verantwoordelijkheid

Begrenzing u.h.v. de specifieke functie

(doel van de opdracht)

Begrenzing u.h.v. het mogelijke

(bereik van de controletechniek en de economische rationaliteit)

Tijdgebondenheid van de begrenzing

De genoemde grenzen van de verantwoordelijkheid zijn tijdgebonden. Er is een voortdurend proces van ontwikkeling in de behoeften van het maatschappelijk verkeer enerzijds en van de leiding en het vermogen van de controletechniek anderzijds.

2.4.5 Het afleggen van verantwoording

Ten opzichte van de organisatie waarin de accountant werkzaam is

(bijv. verplichte consultatie, dossier-reviews)

Ten opzichte van de opdrachtgever

(in het overleg met de leiding en toezichhoudende organen)

Ten opzichte van de tuchtrechter

(n.a.v. van een klacht van de opdrachtgever of een derde, ambtshalve door de tuchtrechter, op verzoek van het NIVRA)

Het horen van de accountant in jaarrekeningprocedures

(bij de OK n.a.v. klacht van een belanghebbende dat een jaarrekening niet aan de wettelijke vereisten beantwoordt)

#### 2.4.6 Aansprakelijkheid (juridische verantwoordelijkheid)

Civielrechtelijk

Dit betreft de contractuele aansprakelijkheid tegenover de opdrachtgever (contract) en de wettelijke aansprakelijkheid tegenover derden (onrechtmatige daad).

Er kan slechts sprake zijn van civielrechtelijke aansprakelijkheid indien door een accountant een beroepsfout is gemaakt waardoor een ander schade heeft geleden.

Verantwoording t.o.v. de civiele rechter en de strafrechter

De geheimhoudingsplicht van de accountant heeft tot gevolg dat daardoor de accountant soms wordt belemmerd in het afleggen van verantwoording.

### Subhoofdstuk 2.5 De organisatie van het accountantsberoep in Nederland

#### 2.5.1 Inleiding

#### 2.5.2 Wettelijke regeling van het accountantsberoep

In 1967 trad de Wet op de registeraccountants in werking.

Argumenten voor een wettelijke regeling:

-algemeen belang (er kan i.g.v. een wettelijke regeling eisen worden gesteld aan de vakbekwaamheid en betrouwbaarheid en er is tuchtrechtelijk toezicht mogelijk, m.a.w. opdrachtgevers worden beschermd);

-onafhankelijke accountantscontrole werd wettelijk verplicht (er diende geregeld te worden wie daartoe bevoegd zouden zijn).

Verschillende categorieën van accountants

Naast registeraccountants zijn er accountant-administratieconsulenten. Hun taak bestaat vnl. uit administratieve dienstverlening.

Het geven van een oordeel omtrent de getrouwheid van een **financiële** rekening en verantwoording, de kern van het beroep van registeraccountant, behoort niet tot het werkterrein van de accountant-administratieconsulent.

## Hoofdlijnen van de WRA

Titel I De orde van registeraccountants

II Tuchtrechtspraak

III Het accountantsregister

IV Het accountantsexamen

V Overgangs- en slotbepalingen

Titel I De orde van registeraccountants

Taken van het NIVRA:

- bevordering van een goede beroepsuitoefening door RA's;
- behartiging van het gemeenschappelijk belang van de RA's;
- zorg voor de eer van de stand;
- verzorging van de opleiding tot registeraccountant.

Het hoogste orgaan van het NIVRA is de ledenvergadering, die als belangrijkste taak heeft het vaststellen van verordeningen.

Het bestuur bestuurt het NIVRA en voert het beheer van zijn vermogen.

De voorzitter vertegenwoordigt het NIVRA in en buiten rechte.

Titel II Tuchtrechtspraak

Doelen van de tuchtrechtspraak:

- het weren en beteugelen van misslagen in de beroepsuitoefening;
- het weren en beteugelen van inbreuken op verordeningen;
- het weren en beteugelen van inbreuken op de eer van de stand.

De uitvoering geschiedt in eerste instantie bij de Raad van Tucht (2 leden van de rechterlijke macht waarvan 1 voorzitter en 3 RA's). In beroep geschiedt behandeling door de Raad van Beroep (3 leden van de rechterlijke macht waarvan 1 voorzitter en 2 RA's).

Maatregelen:

- schriftelijke waarschuwing;
- schriftelijke berisping;
- schorsing (max. 6 maanden);
- doorhaling van de inschrijving in het accountantsregister.

De laatste 3 beslissingen kunnen openbaar gemaakt worden.

Een bezwaar wordt in behandeling genomen op grond van een ingediende klacht (men hoeft geen belanghebbende te zijn), op verzoek van het NIVRA-bestuur of ambtshalve.

Titel III Het accountantsregister

Voor de eisen van inschrijving: zie blz.138.

Titel IV Het accountants-examen

### 2.5.3 De gedrags- en beroepsregels registeraccountants (GBR)

In 1972 kwamen de gedrags- en beroepsregels tot stand.

(gedragsregels zijn gericht op de eer van de stand, beroepsregels zijn gericht op de wijze van beroepsuitoefening)

De GBR bevatten bepalingen op het gebied van 2 van de 4 taken van het NIVRA, te weten: bevordering van een goede beroepsuitoefening en zorg voor de eer van de stand.

De betekenis kan als volgt worden samengevat:

- voor het registeraccountants: codificatie van opvattingen volgens welke het beroep dient te worden uitgeoefend;
- voor het maatschappelijk verkeer: duidelijkheid m.b.t. optreden en toegepaste formuleringen, alsmede concretisering van begrippen als onpartijdigheid, onafhankelijkheid, geheimhouding e.d.;
- voor de tuchtcolleges: grondslag voor correctieve maatregelen;
- voor studerenden: voorbereiding op de beroepsuitoefening door het zich eigen maken van de gestelde normen.

Hoofdingeling:

1. Begripsbepalingen
2. Regels voor alle registeraccountants
3. Regels voor registeraccountants die optreden als accountant
4. Regels voor registeraccountants die optreden als openbaar accountant
5. Slotbepalingen

Hoofdstuk 3 Controlebegrippen, -middelen en -methoden

Subhoofdstuk 3.1 Controlebegrippen

3.1.1 Inleiding

### 3.1.2 Het begrip controle in het algemeen

controle =

het vormen en kenbaar maken van een oordeel over een bepaald object door toetsing aan normen

Controle wordt hierna beperkt tot de beoordelingsprocessen die plaatsvinden in het kader van:

- een besturingsproces
- een informatieverstrekingsproces (o.a. verantwoordingsproces)
- toetsing op het naleven van voorschriften en richtlijnen.

Het controleproces bestaat uit 3 fasen:

1. het kiezen van de norm waaraan getoetst zal worden;
2. het waarnemen van de in de werkelijkheid optredende controle-objecten en het vergelijken met de norm;
3. het trekken van een conclusie uit de vergelijking van werkelijkheid en norm en het kenbaar maken daarvan.

### 3.1.3 De functie van de controle

Algemeen

De minimale vorm van controle op doelgericht handelen is de zelfcontrole.

Veelal worden de wijzen waarop zelfcontrole wordt uitgeoefend, onderscheiden met de aan de cybernetica ontleende termen

- vooruitkoppeling (feed forward): controle tijdens de uitvoering van de handelingen, op de handelingen
- terugkoppeling (feed back): controle op het resultaat van de handeling.

De volgende kenmerken van controle in besturingsprocessen worden onderscheiden:

- a. controle als actief bestuurlijk element;
- b. controle gericht op de adequaatheid van het informatiesysteem;

- c. controle als onmisbaar element in een verantwoordingsproces;
- d. controle ter waarborging van de naleving van regels.

#### Aanvullende opmerkingen

Vanuit de doelstelling van de controle en de keuze van de normen waaraan getoetst zal worden, zullen de volgende beslissingen moeten worden genomen:

- de vaststelling van de controle-objecten
- de vaststelling van de te hanteren controlemiddelen en -methoden
- de organisatie van de werkvoorbereiding, planning, uitvoering, voortgangscontrole, kwaliteitsbewaking en rapportering omtrent de controle.

#### 3.1.4 Functie en plaats van de controle in bedrijfshuishoudingen

##### Algemeen

##### Controleplicht en controlerecht

Directe controle en indirecte controle; technische en doelmatigheidscontrole

directe controle =

waarneming van en controle op de activiteit zelf

indirecte controle =

waarneming van en controle op het resultaat van de activiteit

technische controle =

controle op de technische eigenschappen van het handelen of het resultaat

doelmatigheidscontrole =

controle gericht op verificatie van het t.a.v. de uitvoering gevoerde beleid =  
beleidscontrole (in bedrijfshuishoudingen overheerst de doelmatigheidscontrole;  
doelmatigheidscontrole is altijd indirecte controle)

De betekenis van de administratie bij de controle in bedrijfshuishoudingen

Administratie wordt hier gebruikt in enge zin: als hulpmiddel bij de controle.

De administratie registreert de uitkomsten van het gedelegeerde beleid. De administratie is daarmee een noodzakelijk hulpmiddel voor de controle in het bijzonder voor de indirecte controle.

Voordelen van de administratie als hulpmiddel zijn:

- dat men de waarnemingen t.b.v. de controle kan loskoppelen van de controle zelf;
- de administratie kan de controle voorbereiden;
- de administratie maakt de introductie van waarden zichtbaar.

De administratie is zelf ook object van controle, waarbij 2 aspecten van betekenis zijn:

- a. de kwaliteit van de a.o. en de daarvan deelsluitmakende procedures;
- b. de juistheid van de verwerkte gegevens.

### 3.1.5 Verbijzondering van controle-activiteiten

3 Motieven voor verbijzondering:

- a. controle vereist een zekere mate van deskundigheid;
- b. economische gronden;
- c. het bevordert de objectiviteit van de controle.

### 3.1.6 Interne en externe controle; accountantscontrole

Algemeen

Interne tegenover externe controle

Interne controle is de controle die wordt uitgeoefend t.b.v. de leiding van de betrokken huishouding.

Verbijzondering van interne controle vindt plaats indien:

- de doelstellingen van de controle niet effectief kunnen worden bereikt indien zij geïntegreerd in een andere functie zou worden uitgeoefend en

- de omvang van de controlewerkzaamheden voldoende is om een afzonderlijke functie economisch te rechtvaardigen.

Externe controle is controle t.b.v. anderen dan de leiding van de huishouding.

Interne controle tegenover accountantscontrole

In het kader van de leer van de accountantscontrole wordt onderscheid gemaakt tussen:

a. de - niet tot accountantscontrole verbijszonderde - interne controle

b. de - interne of externe - accountantscontrole, ongeacht ten wiens behoeve die wordt verricht.

Accountantscontrole

Doelstelling van accountantscontrole is de vaststelling van de juistheid van de verstrekte gegevens.

De objecten van controle zijn de gegevens met economische betekenis.

Vermijding van doublures

De interne controle reikt verder dan de zelfcontrole. Alle activiteiten die onder de zelfcontrole vallen, vallen ook onder de werkingssfeer van de verder reikende interne controle, behalve dan de activiteiten van de hoogste leiding, die alleen onder de zelfcontrole van de leiding vallen. De externe controle reikt nog verder en omvat ook de activiteiten van de hoogste leiding.

Zelfcontrole is onvervangbaar om economische redenen. De interne controle zal dan alleen dienen te constateren dat de zaak juist is, hetgeen eenvoudiger en minder kostbaar is dan het constateren, het lokaliseren en onderzoeken van fouten.

Om soortgelijke economische redenen is interne controle in vele gevallen niet te vervangen door externe controle. Een aantal van de interne-controle-handelingen leent zich niet voor externe controle. Het betreft hier controle-maatregelen die onafscheidelijk aan de uitvoering gebonden zijn.

### 3.1.7 De controleverrichtingen

Formele en materiele controle

formele controle =

controle gericht op het voldaan zijn aan de voorschriften, waaronder ook de controle op de rekenkundige juistheid en cijfermatige overeenstemming (hiertoe behoort ook de accuratessecontrole, die gericht is op de technisch juiste uitvoering van de informatieverzorging)

materiele controle =

controle gericht op de materiele betekenis van de handeling of transactie (of de verstrekte gegevens de werkelijkheid weergeven; de betekenis in het kader van de doelstelling van de huishouding)

Incidentele en systematische fouten

incidentele fouten =

fouten bij de uitvoering, dus gebreken die de neiging hebben incidenteel te zijn

systematische fouten =

fouten als gevolg van onvolkomenheden in de instructies, genegeerde of verkeerd toegepaste instructies

Positieve en negatieve controle

positieve controle =

controle naar de juistheid van hetgeen in de administratie is opgenomen

negatieve controle =

controle naar de volledigheid van het geregistreerde

Negatieve controle zal in het algemeen moeten worden uitgevoerd d.m.v. verbandscontrole. Het komt veel voor dat de verbandscontrole die als middel van negatieve controle wordt gebruikt, als totalencontrole kan worden uitgevoerd. Dit is echter geen regel. Ook negatieve detailcontrole komt voor.

### 3.1.8 Controletechniek, -middelen en -methoden

vaktechniek =

geheel van techniek, middelen en methoden

controletechniek (ruim)=

geheel der verrichtingen die nodig zijn om het met de controle gestelde doel te bereiken (o.a. middelen en methoden)

controletechniek (eng) =

de detaillering van de wijze waarop bepaalde controleverrichtingen moeten worden uitgevoerd

controlemiddelen =

geheel der zaken die de controleur ten dienste staan bij het uitvoeren van de controleverrichtingen

controlemethoden =

welvoordachte wijze van handelen bij de uitvoering van de controle gericht op het met de controle te bereiken doel

### 3.1.9 Overzicht van controlebegrippen

Algemeen

Enkele begripsomschrijvingen

algemene controle =

de aan een accountant verstrekte opdracht tot controle van de jaarrekening, het jaarverslag en de overige gegevens + controle van al hetgeen ermee verbonden is

bijzonder onderzoek = investigation =

= opdrachten die niet de algemene controle betreffen

detailcontrole =

controle waarbij iedere post afzonderlijk wordt gecontroleerd

inlichtingen van derde =

op verzoek van de accountant door derden verstrekte gegevens

kwijting =

schriftelijke mededeling van een ontvanger van een waarde, inhoudende dat deze de waarde heeft ontvangen

simultaneiteit in de controle =

het (ongeveer) gelijktijdig uitvoeren van bepaalde controleverrichtingen met het oog op verschuivingen

slepen =

het in zekere continuïteit te vroeg verantwoorden van bestedingen of te laat verantwoorden van inkomsten

totaalcontrole =

controle van het tot totalen samengevoegde gelijksoortige posten met totalen langs andere weg verkregen

Sub-hoofdstuk 3.2 De controlemiddelen van de accountant

3.2.1 Inleiding

Diversiteit

De verscheidenheid van de voor accountantscontrole in aanmerking komende controlemiddelen, heeft betrekking op:

- reikwijdte (deel van de totale controle bestreken door een controlemiddel)
- toepasbaarheid
- effectiviteit
- nauwkeurigheid
- efficiëntie
- socio-psychologische effecten (weerstand oproepen)

Samenhang der controlemiddelen

In het kader van de accountantscontrole is het slechts bij uitzondering mogelijk de juistheid van enig gegeven vast te stellen door toepassing van een controlemiddel.

Dit is enerzijds het gevolg van het feit dat bedoelde juistheid meestal betrekking heeft op verschillende aspecten van het gegeven, anderzijds van de omstandigheid dat frequent gebruik wordt gemaakt van elkaar controlerende gegevens, waarvan niet a priori vaststaat of de ene of de andere juist is.

### 3.2.2 Het onderzoek van de interne (incl. de administratieve) organisatie

#### Inleiding

De doeltreffendheid en doelmatigheid van accountantscontrole wordt in belangrijke mate bepaald door de kwaliteit van de organisatie, in het bijzonder de daarin verankerde interne controle.

Doelstellingen van het onderzoek naar de interne controle:

- vaststellen op welke punten en op welke wijze bij de accountantscontrole gebruik kan worden gemaakt van de interne-controle-verrichtingen en -uitkomsten (aanknopingspunten);

- vaststellen of de interne controle minimaal van zo een niveau is dat een goedkeurende verklaring mogelijk is (controleerbaarheid).

De uitkomsten van het onderzoek naar de interne controle bepalen het controleplan en de controlemiddelen.

Elementen in het onderzoek

Te onderscheiden zijn:

1. het waarnemen van de structuur (het bestaan) van de organisatie en de procedures;
2. het waarnemen en toetsen van de werking van de organisatie;
3. het evalueren van het systeem.

ad 1. Doelstelling van deze fase is te komen tot uitspraken omtrent:

- a. of de organisatie ingeschakeld kan worden bij de accountantscontrole;
- b. punten waarop de organisatie niet voldoet aan de minimumeisen;
- c. andere middelen het gewenste doel kunnen bereiken;
- d. punten waarop verbetering mogelijk lijkt;
- e. analyse van de interne-controle-aspecten van belang voor de accountantscontrole en die getoetst moeten worden.

Bedrijfsbeschrijving

Bij de uitvoering van het onderzoek naar de interne controle, is het slechts mogelijk de controle-aspecten te onderkennen indien een beeld bestaat van de aard van de bedrijvigheid, de bedrijfsprocessen en de hoofdlijnen van het gevoerde beleid. Er is dus een bedrijfsbeschrijving nodig.

Een bedrijfsbeschrijving wordt gemaakt a.h.v. vragenlijsten en schematechnieken.

Een bedrijfsbeschrijving omvat:

- verbale beschrijving van de aard van de activiteiten, het artikelassorti-

ment, het bedrijfsbeleid, de financieringsstructuur, het automatiserings beleid e.d.;

- organisatieschema's, functie-, taak- en bevoegdhedenomschrijvingen;
- vragenlijsten en procedureschema's.

Het waarnemen en toetsen van de werking van de beschreven organisatie

doel: vaststellen dat de structuur van de i.o. en het informatiesysteem

gedurende de gehele controleperiode in stand is gebleven en

procedureregels zijn gevolgd.

Het bestaan van de beschreven structuur en procedures wordt getoetst d.m.v. structuur- of proceduretests.

Het continue en volledig waarnemen van vastleggingen leidt niet tot het oordeel dat over de gehele controleperiode in overeenstemming met de bedrijfsbeschrijving is gewerkt, omdat:

a. de bewijskracht van de vastleggingen beperkt is

(een paraaf wil niet zeggen dat de handeling ook daadwerkelijk is ver-  
richt);

b. vele van de handelingen waarvoor geparafeerd is, hebben betrekking op

(interne)controle; een herhaling van de i.c. is niet altijd mogelijk;

c. vele handelingen worden direct aan de computer verricht, waardoor geen/  
weinig vastleggingen voorkomen.

Volledige waarneming is ook niet nodig. Het samenstel der controlemiddelen (o.a. totalen- en verbandscontroles) geeft de gewenste en bereikbare grondslag aan het accountantsoordeel.

Het toetsen of de structuur van de huishouding overeenkomt met de bedrijfsbeschrijving geschiedt d.m.v. waarnemingen ter plaatse, interne vastleggingen, interviews en lijncontroles.

lijncontrole =

proceduretest die wordt uitgevoerd door het kiezen van een bepaalde transactie en het nagaan of alle bedrijfshandelingen in overeenstemming zijn met de bedrijfsbeschrijving

Evaluatie

De evaluatie betreft of de doelstellingen van het onderzoek gehaald zijn en overleg met de opdrachtgever omtrent wijziging van de opdracht en/of organisatie.

### 3.2.3 Cijferbeoordeling

Begripsbepaling

cijferbeoordeling =

de bedrijfseconomische analyse en interpretatie van daartoe voorbereekte getallenreeksen en getallengroeperingen

De bedrijfseconomische analyse en interpretatie houdt in het opsporen van verbanden en verhoudingen, het volgen van ontwikkelingen en het trekken van conclusies.

Cijferbeoordeling: verbanden worden opgespoord/beoordeeld op plausibiliteit

Verbandscontrole : verbanden worden getoetst op bestaan

Betekenis voor de accountantscontrole; algemene controle

1. Bij de aanvaarding van de opdracht

Doelstellingen van de initiele cijferbeoordeling:

- a. het verwerven van kennis omtrent de huishouding;
- b. het verkrijgen van aanwijzingen omtrent het functioneren van de interne organisatie incl. de interne controle;
- c. het verkrijgen van een oordeel over de bruikbaarheid van de uitgangspostie;
- d. het verkrijgen van aanwijzingen omtrent benodigde specifieke kennis of ongebruikelijke controlemiddelen.

De cijferbeoordeling geeft tezamen met de bedrijfsbeschrijving aanknopingspunten voor de keuze en samenhang der controlemiddelen.

## 2. Tijdens de uitvoering van de controle

Doelstellingen van de tussentijdse cijferbeoordeling:

- a. het bewaken van de effectiviteit van de controle;
- b. het toetsen of de voorgeschreven verrichtingen met de vereiste zorgvuldigheid zijn gedaan;
- c. het beoordelen van de aanvaardbaarheid van waarderings- en resultaatbepalingsgrondslagen en de specificatie- en presentatieregels.

## 3. Als sluitstuk van de controle

Doelstellingen van de afsluitende controle;

- a. al hetgeen de jaarrekening en het jaarverslag betreft in een samenhangend beeld te plaatsen en op consistentie te beoordelen;
- b. aanpassing van het controleplan en werkprogramma voor volgend jaar.

Betekenis voor de accountantscontrole; bijzondere onderzoeken

In hoofdzaak wordt de cijferbeoordeling in dezelfde fasen toegepast en dient zij dezelfde doeleinden als bij de algemene controle.

Intitiele cijferbeoordeling

Deze speelt bij de aanvaarding van de opdracht een beperkte rol.

Tussentijdse cijferbeoordeling

Dit levert de mogelijkheid op:

- de relatieve betekenis van de verschillende elementen te bepalen;
- de mate van nauwkeurigheid (tolerantie) te bepalen;
- de transactie die de opdrachtgever voor ogen staat te ontraden.

Afsluitende cijferbeoordeling

Zie: algemene controle.

### 3.2.4 Verbandscontrole

#### Begripsbepaling

verbandcontrole =

controlemiddel waarbij gebruik wordt gemaakt van een bekende relatie tussen twee of meer mutatiereeksen en/of posities

#### Verbandscontrole en de controlerichting

Het doel van de toepassing van verbandscontrole door de accountant kan zijn positieve of negatieve controle op een bepaald element van de mutatiereeksen en/of posities.

#### Verbandscontrole en totalencontrole

In verreweg de meeste gevallen worden verbandscontroles toegepast op totalen van mutatiereeksen of posities. Voorbeeld van een als detailcontrole uit te voeren verbandscontrole is de controle op de dividendopbrengst van een aandelenportefeuille (de datum van aan- en verkoop van de aandelen is van belang).

#### De effectiviteit van de verbandscontroles

Deze effectiviteit wordt bepaald:

- a. de betrouwbaarheid van de gegevens die als uitgangspunt dienen;
- b. de betrouwbaarheid van het veronderstelde verband en de mate van tolerantie waarmee dit is bepaald.

### 3.2.5 Externe bescheiden en interne vastleggingen

#### Begripsbepaling

externe bescheiden =

buiten de huishouding ontstane geschriften

interne vastleggingen =

binnen de huishouding ontstane geschriften

De effectiviteit van bescheiden en vastleggingen als controlemiddel

De effectiviteit is afhankelijk van:

- a. het belang dat de opsteller van het geschrift heeft bij een waarheidsgetrouwe weergave;
- b. de mogelijkheid van samenspanning tussen personen met tegengestelde belangen.

Documenten met rechtsgevolgen (bijv. contracten) hebben een grote mate van effectiviteit. In het algemeen is de effectiviteit van interne vastleggingen geringer als controlemiddel, omdat hierbij vaak andere dan direct-financiële belangen een rol spelen.

### 3.2.6 Normatieve gegevens

#### Begripsbepaling

normatieve gegevens =

de gegevens die de accountant gebruikt als norm voor de toetsing van elementen van gegevensopstellingen

#### Betrouwbaarheid van normatieve gegevens

Het gebruik van een normatief gegeven als controlemiddel is verantwoord indien:

- het gegeven geschikt is voor het doel van de controle (effectiviteit van het middel);
- het gegeven betrouwbaar is (vast te stellen a.h.v. de wijze van totstandkoming).

De effectiviteit van normatieve gegevens als controlemiddel

De effectiviteit hangt af van;

- a. de betrouwbaarheid;
- b. de mate van concreetheid;

c. de mate waarin zich in feite afwijkingen voordoen.

## Begrotingen en budgetten

Een budget is een een begroting met een taakstellend karakter.

De overige begrotingen zijn te onderscheiden in:

- prognosticerende begrotingen (doel: toekomstige ontwikkelingen inschatten);
- bindende begrotingen (machtiging tot het doen van bestedingen).

T.a.v. begrotingen onderzoekt de accountant:

- de wijze van totstandkoming;
- het gebruik van de juiste normen;
- de consistentie en rekenkundige juistheid;
- de indeling en rubricering (gelijk aan de ex-post verslaggeving).

### 3.2.7 Bestaanscontrole

#### Begripsbepaling

bestaanscontrole =

controlemiddelen met als doel vast te stellen of hetgeen door de administratie gepretendeerd wordt ook daadwerkelijk aanwezig is

#### Vormen van bestaanscontrole

- inventarisatie
- waarneming ter plaatse
- afloopcontrole
- saldobestemmingen
- depotbestemmingen
- bankbestemmingen
- raadpleging van openbare registers

Inventarisatie =

waarneming van fysiek aanwezige goederen

In het algemeen is inventarisatie een positief gerichte controle.

Gevallen waarin inventarisatie wordt toegepast als negatief gerichte controle hebben betrekking op goederen in bewaring (volledigheid van de verplichtingen) of goederen bestemd voor verhuur (volledigheid van de verhuuropbrengsten).

Waarneming ter plaatse

doelstellingen:

- opdoen van kennis van algemene aard (uitgangspunt voor controleplan);
- waarneming van de i.c.-maatregelen;
- vaststellen of vastgestelde procedures ook daadwerkelijk gehanteerd worden;
- vaststellen van de aanwezigheid, anders dan d.m.v. inventarisatie.

Afloopcontrole =

nagaan of activa op een bepaald tijdstip bestonden, door vaststelling dat deze activa na dat tijdstip zijn omgezet in andere activa met een hogere liquiditeit, uiteindelijk in geldmiddelen

Afloopcontrole leidt ook tot een oordeel omtrent de waarde van het activum.

Saldobestemmingen =

het verzoek aan een debiteur om de juistheid te bevestigen van een aan hem toegezonden saldo-opgave

De effectiviteit van saldobestemmingen is afhankelijk van de daarvoor gekozen vorm (positief = altijd reageren of negatief = alleen reageren).

De cijferbeoordeling geeft tezamen met de bedrijfsbeschrijving aanknopingspunten voor de keuze en samenhang der controlemiddelen.

## 2. Tijdens de uitvoering van de controle

Doelstellingen van de tussentijdse cijferbeoordeling:

- a. het bewaken van de effectiviteit van de controle;
- b. het toetsen of de voorgeschreven verrichtingen met de vereiste zorgvuldigheid zijn gedaan;
- c. het beoordelen van de aanvaardbaarheid van waarderings- en resultaatbepalingsgrondslagen en de specificatie- en presentatieregels.

## 3. Als sluitstuk van de controle

Doelstellingen van de afsluitende controle;

- a. al hetgeen de jaarrekening en het jaarverslag betreft in een samenhangend beeld te plaatsen en op consistentie te beoordelen;
- b. aanpassing van het controleplan en werkprogramma voor volgend jaar.

Betekenis voor de accountantscontrole; bijzondere onderzoeken

In hoofdzaak wordt de cijferbeoordeling in dezelfde fasen toegepast en dient zij dezelfde doeleinden als bij de algemene controle.

Intitiele cijferbeoordeling

Deze speelt bij de aanvaarding van de opdracht een beperkte rol.

Tussentijdse cijferbeoordeling

Dit levert de mogelijkheid op:

- de relatieve betekenis van de verschillende elementen te bepalen;
- de mate van nauwkeurigheid (tolerantie) te bepalen;
- de transactie die de opdrachtgever voor ogen staat te ontraden.

Afsluitende cijferbeoordeling

Zie: algemene controle.

### 3.2.4 Verbandscontrole

#### Begripsbepaling

verbandcontrole =

controlemiddel waarbij gebruik wordt gemaakt van een bekende relatie tussen twee of meer mutatiereeksen en/of posities

#### Verbandscontrole en de controlerichting

Het doel van de toepassing van verbandscontrole door de accountant kan zijn positieve of negatieve controle op een bepaald element van de mutatiereeksen en/of posities.

#### Verbandscontrole en totalencontrole

In verreweg de meeste gevallen worden verbandscontroles toegepast op totalen van mutatiereeksen of posities. Voorbeeld van een als detailcontrole uit te voeren verbandscontrole is de controle op de dividendopbrengst van een aandelenportefeuille (de datum van aan- en verkoop van de aandelen is van belang).

#### De effectiviteit van de verbandscontroles

Deze effectiviteit wordt bepaald:

- a. de betrouwbaarheid van de gegevens die als uitgangspunt dienen;
- b. de betrouwbaarheid van het veronderstelde verband en de mate van tolerantie waarmee dit is bepaald.

### 3.2.5 Externe bescheiden en interne vastleggingen

#### Begripsbepaling

externe bescheiden =

buiten de huishouding ontstane geschriften

interne vastleggingen =

binnen de huishouding ontstane geschriften

De effectiviteit van bescheiden en vastleggingen als controlemiddel

De effectiviteit is afhankelijk van:

- a. het belang dat de opsteller van het geschrift heeft bij een waarheidsgetrouwe weergave;
- b. de mogelijkheid van samenspanning tussen personen met tegengestelde belangen.

Documenten met rechtsgevolgen (bijv. contracten) hebben een grote mate van effectiviteit. In het algemeen is de effectiviteit van interne vastleggingen geringer als controlemiddel, omdat hierbij vaak andere dan direct-financiële belangen een rol spelen.

### 3.2.6 Normatieve gegevens

#### Begripsbepaling

normatieve gegevens =

de gegevens die de accountant gebruikt als norm voor de toetsing van elementen van gegevensopstellingen

#### Betrouwbaarheid van normatieve gegevens

Het gebruik van een normatief gegeven als controlemiddel is verantwoord indien:

- het gegeven geschikt is voor het doel van de controle (effectiviteit van het middel);
- het gegeven betrouwbaar is (vast te stellen a.h.v. de wijze van totstandkoming).

De effectiviteit van normatieve gegevens als controlemiddel

De effectiviteit hangt af van;

- a. de betrouwbaarheid;
- b. de mate van concreetheid;

c. de mate waarin zich in feite afwijkingen voordoen.

## Begrotingen en budgetten

Een budget is een een begroting met een taakstellend karakter.

De overige begrotingen zijn te onderscheiden in:

- prognosticerende begrotingen (doel: toekomstige ontwikkelingen inschatten);
- bindende begrotingen (machtiging tot het doen van bestedingen).

T.a.v. begrotingen onderzoekt de accountant:

- de wijze van totstandkoming;
- het gebruik van de juiste normen;
- de consistentie en rekenkundige juistheid;
- de indeling en rubricering (gelijk aan de ex-post verslaggeving).

### 3.2.7 Bestaanscontrole

#### Begripsbepaling

bestaanscontrole =

controlemiddelen met als doel vast te stellen of hetgeen door de administratie gepretendeerd wordt ook daadwerkelijk aanwezig is

#### Vormen van bestaanscontrole

- inventarisatie
- waarneming ter plaatse
- afloopcontrole
- saldobestemmingen
- depotbestemmingen
- bankbestemmingen
- raadpleging van openbare registers

Inventarisatie =

waarneming van fysiek aanwezige goederen

In het algemeen is inventarisatie een positief gerichte controle.

Gevallen waarin inventarisatie wordt toegepast als negatief gerichte controle hebben betrekking op goederen in bewaring (volledigheid van de verplichtingen) of goederen bestemd voor verhuur (volledigheid van de verhuuropbrengsten).

Waarneming ter plaatse

doelstellingen:

- opdoen van kennis van algemene aard (uitgangspunt voor controleplan);
- waarneming van de i.c.-maatregelen;
- vaststellen of vastgestelde procedures ook daadwerkelijk gehanteerd worden;
- vaststellen van de aanwezigheid, anders dan d.m.v. inventarisatie.

Afloopcontrole =

nagaan of activa op een bepaald tijdstip bestonden, door vaststelling dat deze activa na dat tijdstip zijn omgezet in andere activa met een hogere liquiditeit, uiteindelijk in geldmiddelen

Afloopcontrole leidt ook tot een oordeel omtrent de waarde van het activum.

Saldobestemmingen =

het verzoek aan een debiteur om de juistheid te bevestigen van een aan hem toegezonden saldo-opgave

De effectiviteit van saldobestemmingen is afhankelijk van de daarvoor gekozen vorm (positief = altijd reageren of negatief = alleen reagerelatieve belang van een post (materialiteit) in de analyse wordt betrokken. Deze benadering is er op gericht te analyseren welke aspecten meer of minder aandacht moeten hebben.

In geval van automatische gegevensverwerking is er onderscheid tussen:

a. controle buiten de computer om (auditing around the computer)

normen worden gevonden in de interne vastleggingen en externe bescheiden (uitkomstgerichte controle)

b. controle van de computerverwerking (auditing through the computer)

controle van de werking van computerprogramma's en van de volledigheid van de transacties (systeemgerichte controle)

### 3.3.4 Volkomen controle, volledige controle, fragmentarische controle

volkomen controle =

controle met een zodanig plan van uitvoering dat met die controle een rationeel doel wordt bereikt

fragmentarische controle =

controle van een beperkt aantal elementen van een gegevensopstelling (zij dient geen rationeel doel)

volledige controle =

controle van alle vastleggingen en verwerkingen in de administratie

integrale waarneming =

controle van alle elementen van een gegevensverzameling

partiele waarneming =

controle van een deel van de elementen van een gegevensverzameling

### 3.3.5 De keuze van de bij accountantscontrole toe te passen methoden en controlemiddelen

#### Algemeen

Voor iedere controle-opdracht wordt de keuze van de toe te passen controle-methoden en -middelen bepaald door de effectiviteit en de efficiency ervan (de effectiviteit heeft voorrang).

De effectiviteit is afhankelijk van de omstandigheden waaronder de accountantscontrole wordt verricht. Slecht t.a.v. de keuze tussen de progressieve en regressieve werkwijze kan in algemene zin iets worden gezegd.

Progressieve tegenover regressieve werkwijze; verantwoordingen

Regressieve werkwijze

Argument voor: sluit aan bij de doelstelling van accountantscontrole nl. onderzoek naar de getrouwheid van een verantwoording.

Argument tegen: het vaststellen van de volledigheid van de elementen voor een getrouwe weergave is niet steeds mogelijk.

Progressieve werkwijze

Argument voor: stelt de accountant in staat vast te stellen hoe de verantwoording behoort te luiden.

Argument tegen: kritisch oordeel van de accountant neemt af.

Progressieve tegenover regressieve werkwijze; andere gegevensopstellingen

De bezwaren eerder genoemd zijn ook hier van toepassing. Het tegen de regressieve werkwijze gevoerde bezwaar weegt minder zwaar naarmate de te controleren gegevensopstelling eenvoudiger van karakter is.

De keuze tussen beide werkwijzen is een zaak van efficiëntie. In het algemeen is de regressieve werkwijze minder bewerkelijk.

Samenvatting

Ter bereiking van volkomen controle is het vrijwel altijd nodig:

- a. deels een regressieve, deels een progressieve werkwijze toe te passen;
- b. zowel systeem-gericht als uitkomst-gericht te werk te gaan;
- c. sommige gegevensopstellingen integraal, andere partieel waar te nemen.

In het controleplan dient de afweging van de combinatie van methoden en middelen beredeneerd te gebeuren. De kwaliteit van de afweging bepaald de effectiviteit en efficiëntie van het controleplan en het werkprogramma.