

# 1 Het controleproces

## **1.1 Algemene en specifieke functie van de accountant**

In de *Richtlijnen voor de Accountantscontrole* zijn algemeen aanvaarde controlegrondslagen opgenomen waaraan de accountant zijn werkzaamheden dient te toetsen. Alleen goede gronden kunnen een afwijking van deze Richtlijnen rechtvaardigen.

Voor deelaspecten die nog niet in een Richtlijn zijn opgenomen, wordt verwezen naar de desbetreffende Auditing Guidelines van de International Federation of Accountants (IFAC) en Auditing Statements van de Union des Experts Comptables (UEC).

De accountant heeft *geconsolideerde functies*:

opdrachten aan de accountant houden niet meer in dan het formuleren van de doelstelling van de opdracht. De accountant bepaalt zelf hoe hij de opdracht uitvoert, mits hij zich aan de Richtlijnen houdt.

## **1.2 Het algemene controleproces en het product ervan**

Het product van de algemene controle is een accountantsverklaring.

De *algemene functie* van de accountant houdt in het fungeren ten behoeve van:

- de leiding van het maatschappelijk verkeer;
- de leiding van de huishouding:
  - ten minste het signaleren van onvolkomenheden die de accountant bij zijn controle van de jaarrekening c.a. geconstateerd heeft.

De verrichte controle van de jaarrekening c.a. door de algemene controle is erop gericht vast te stellen dat de jaarrekening een getrouwe weergave van het vermogen en het resultaat met betrekking tot het boekjaar behelst.

De controle van de jaarrekening c.a. is gericht op verschillende aspecten:

- de betrouwbaarheid van de verstrekte gegevens;
- de toereikendheid van de verstrekte gegevens;
- de aanvaardbaarheid van de grondslagen en consistente toepassing daarvan;
- de mate waarin het door de jaarrekening opgeroepen beeld kan zijn beïnvloed door omstandigheden die zich na afloop van het boekjaar hebben voorgedaan of bekend zijn geworden;
- de overeenstemming met wettelijke regels en specifieke richtlijnen.

*controleproces*: een geheel van controlehandelingen welke worden uitgevoerd door de accountant en zijn assistenten volgens een door hem opgesteld controleplan met het doel de getrouwheid van een jaarrekening c.a. te kunnen vaststellen als basis voor de daarbij af te geven accountantsverklaring.

*effectiviteit* van het controleproces: houdt in of de juiste controlehandelingen zijn gekozen en of deze op de juiste wijze zijn uitgevoerd.

*efficiency* van het controleproces: kenmerkt zich door het streven het te bereiken doel met zo weinig mogelijk controlehandelingen te bereiken.

*controleplan*: een overzicht waaruit gemotiveerd de samenhang blijkt tussen controledoelen en controlewerkzaamheden, leidend tot een sluitend en doelmatig samenstel van controlewerkzaamheden.

In dit controleplan worden onder meer opgenomen:

- controledoelen;
- de bepaling wat van materieel belang wordt geacht voor de te controleren jaarrekening;
- de bepaling van deelgebieden, hun onderlinge samenhang en het materiële belang per deelgebied;
- de bepaling van de controletolerantie;
- de uitkomsten van de risicoanalyse;
- de gemotiveerde keuze van controlemiddelen en controletechnieken ter realisering van de controledoelen;
- de tijdstippen waarop bepaalde controleactiviteiten moeten zijn verricht.

*controledoelen*: het verkrijgen van een oordeel omtrent de juistheid, de volledigheid en de toereikendheid van de jaarrekening.

*materieel belang*: de afwijking van een post of som van posten in een jaarrekening indien kennisneming daarvan voor de oordeelsvorming van gebruikers van de jaarrekening noodzakelijk is.

*controletolerantie*: een aanduiding van de nauwkeurigheid van de controle als een hulpmiddel voor de bepaling van de aard, de omvang en de tijdplanning van de controlewerkzaamheden.

### **1.3 De fasen van het controleproces**

*Fase 1*      Planning en voorbereiding van de controle

*Fase 2*      Interimcontrole

*Fase 3*      Jaarstukken en afronding controle

Algemene activiteiten welke in elke fase terugkeren zijn planning, documentatie en review-werkzaamheden.

*Fase 1:*

1. Opdrachtaanvaarding
2. Bedrijfsverkenning
3. Beschrijving en analyse van de administratieve organisatie
4. Verificatie bestaan van de administratieve organisatie
5. Inventarisatie van risico's en evaluatie interne controle
6. Samenstellen controleplan en werkprogramma's

De doelstelling van de eerste fase is het ontwerpen van een controleplan en hierop aansluitende werkprogramma's voor de fase van de interimcontrole.

*opdrachtaanvaarding*: De accountant stuurt een schriftelijke opdrachtbevestiging aan zijn cliënt waarin hij vastlegt wat de strekking is van de opdracht tot accountantscontrole, welke overige vormen van dienstverlening worden verwacht en op welke wijze rapportering zal plaatsvinden.

*bedrijfsverkenning*: De accountant neemt kennis van de structuur en de aard van de activiteiten van de te controleren huishouding.

De accountant zal hiervoor de volgende werkzaamheden verrichten:

- initiële cijferbeoordeling;
- inventarisatie van de toegepaste waarderingsgrondslagen;
- analyse van de aard en samenstelling van de jaarrekeningposten.

*cijferbeoordeling*: de bedrijfseconomische analyse en interpretatie van daartoe voorbereide getallenreeksen en getallengroeperingen.

De *beschrijving en analyse van de administratieve organisatie* bestaat uit de volgende traject van activiteiten:

1. De voornaamste activiteiten en mutatiestromen worden geïnventariseerd welke deel uitmaken van de waardenkringloop.
2. De soorten van bewijsmateriaal worden per fase van de waardenkringloop geïdentificeerd.
3. Per fase van de waardenkringloop wordt een globale beschrijving gemaakt van de administratieve organisatie.

*transactiecycli*: de koppeling met voor- en achterliggende schakels van het waardenkringloopproces.

Bij *verificatie bestaan van de administratieve organisatie* wordt vastgesteld dat de administratieve organisatie zoals vastgelegd in de systeembeschrijvingen ook daadwerkelijk in de organisatie aanwezig is door het uitvoeren van proceduretests of structuurtests waaronder lijncontroles.

*interne controle*: controle door of namens de leiding dat ten doel heeft het voorkomen van onvolkomenheden of althans het tijdig signaleren daarvan, zodat die onvolkomenheden niet verder kunnen doorwerken.

De evaluatie van de interne controle:

1. Potentiële fouten worden geïnventariseerd per transactiestroom en gerubriceerd naar soort.
2. Interne controles worden geïnventariseerd aan de hand van gemaakte systeembeschrijvingen.
3. Het kruisen van de potentiële fouten en interne controles: welke interne controle heft welke potentiële fouten op, of verlicht deze fouten.
4. Het bepalen van de potentiële fouten welke niet of niet voldoende worden afgedekt door interne controles en op welke interne controle de accountant kan steunen.

De volgende onderwerpen dienen in het controleplan te worden behandeld:

- een korte typering van de huishouding;
- een opsomming van de in de jaarrekening voorkomende posten.
- de hoofdlijnen van de administratieve organisatie en de uitkomst van de voorlopige evaluatie daarvan;
- de indeling van de controle in deelgebieden en de samenhang daartussen;
- de per deelgebied gekozen werkwijze, aangevend waar wel en waar niet gesteund zal worden op de interne controle en aangevend een globale planning van de uit te voeren werkzaamheden in de volgende fasen.

De doelstelling van *fase 2*, de *interimcontrole*, is om te komen tot een meer nauwkeurige taxatie van de kans op fouten in de jaarrekening.

*Fase 2:*

1. Organisatiegerichte of systeemgerichte controles

Hierbij wordt de werking van de maatregelen van interne controle welke daartoe zijn geselecteerd in de eerste fase onderzocht.

Hiervoor wordt gebruik gemaakt van proceduretests, cijferbeoordelingen en waarnemingen.

2. Organisatiecontroles

Deze zullen uitsluitend dienen te geven over de betrouwbaarheid van de geselecteerde maatregelen van de interne controle.

3. Gegevensgerichte controles

Deze hebben tot doel vast te stellen in welke mate fouten in de mutatiestromen en bestanden voorkomen. Het gaat dus om de inhoudelijke juistheid van de geselecteerde transacties en de verwerking daarvan in de financiële administratie.

4. Nagaan hoe groot de kans op fouten is voor de eerder in fase 1 geïnventariseerde potentiële fouten en bekijken in hoeverre de interne controles adequaat zijn, met name wat betreft hun werking om de fouten te voorkomen, te signaleren en indien nodig te corrigeren.

5. Vastleggen van indicaties voor het samenstellen van de werkprogramma's voor de jaarrekeningcontrole en een gedetailleerde planning van de volgende fase.

De doelstelling van fase 3 is te komen tot een afronding van de controle met als hoofddoel het afgeven van een verklaring bij de gecontroleerde jaarrekening.

*Fase 3:*

1. Evaluatie fase 1 en fase 2

2. Gegevensgerichte controlehandelingen

3. Controle van gebeurtenissen na balansdatum

4. Review jaarrekening c.a.

5. Evaluatie tolerantie en risico

6. Rapportage: accountantsverklaring en accountantsrapport

Activiteiten bij *evaluatie fase 1 en fase 2:*

- het eventueel bijstellen van de controletolerantie per onderdeel van de jaarrekening;
- het nader inschatten van de kans op fouten in de jaarrekening;
- het lokaliseren van deze potentiële fouten.

Gegevensgerichte controles:

- Cijferbeoordelingen  
Aandacht vragende cijfers worden opgespoord.
- Controle van kritische punten  
Het gaat hier om specifieke transacties, dan wel specifieke onderdelen van bepaalde rekeningen die van bijzonder belang zijn in het beeld van de jaarrekening.
- Aanvullende detailcontroles

*Controle van gebeurtenissen na balansdatum:*

Informatie over de feitelijke situatie per balansdatum op basis waarvan schattingen kunnen worden verbeterd, dan wel geschatte bedragen kunnen worden vervangen door exacte bedragen, moet in de jaarrekening worden verwerkt.

De review is erop gericht om vast te stellen of de jaarrekening, het jaarverslag en de overige gegevens voldoen aan de daaraan te stellen eisen.

Aan het eind van het controleproces vindt een review plaats van de controledossiers door de verantwoordelijke accountant. Hij overtuigt zich hierbij of alle controles zijn uitgevoerd en hebben geleid tot vastleggingen.

*Evaluatie tolerantie en risico:* Op basis van het controledossier wordt bepaald of aangetroffen fouten welke in de controle niet hebben geleid tot correctie, gezamenlijk de tolerantiegrenzen overschrijden en of het achteraf vastgestelde risico binnen de aanvaardbaar geachte marge blijft.

Soorten accountantsverklaringen:

- goedkeurende verklaring;
- verklaring met beperking;
- verklaring van oordeelonthouding;
- afkeurende verklaring.

De wet schrijft voor dat de accountant omtrent zijn onderzoek verslag uitbrengt aan de raad van commissarissen en het bestuur.

Het accountantsrapport bestaat uit:

- de financiële en bedrijfseconomische analyses;
- de fiscale positie;
- tekortkomingen in de administratieve organisatie;
- aanbevelingen omtrent de administratieve organisatie.

### 3 Geschiedenis van het accountantsberoep, Wet op de Registeraccountants en Gedrags- en beroepsregels registeraccountants

#### **3.1 Geschiedenis van het accountantsberoep**

#### **3.2 Wet op de Registeraccountants (WRA)**

titel I De Orde van registeraccountants

titel II Tuchtrechtspraak

titel III Het accountantsregister

titel IV Het accountantsexamen

titel V Overgangs- en slotbepalingen

De *Orde van registeraccountants* heeft tot taak:

- de bevordering van een goede beroepsuitoefening door de registeraccountants;
- behartiging van hun gemeenschappelijke belang;
- zorg van de eer van de stand der accountants;
- het verzorgen van een opleiding tot registeraccountants.

In titel I zijn verder geregeld:

- de inrichting van de Orde;
- de wijze van bestuur;
- regelingen met betrekking tot personeel;
- regels met betrekking tot ledenvergaderingen;
- de geldmiddelen;
- het toezicht op de Orde.

*tuchtrecht*: de zorg voor handhaving van een voldoende hoog peil van beroepsuitoefening.

Iedereen kan een klacht tegen een registeraccountant bij de Raad van Tucht indienen.

In titel II zijn geregeld:

- tuchtrechtelijke maatregelen;
- de Raad van Tucht;
- de procedure voor de Raad van Tucht;
- de Raad van Beroep;
- de procedure voor de Raad van Beroep.

De tuchtrechtelijke maatregelen betreffen:

- schriftelijke waarschuwing;
- schriftelijke berisping;
- schorsing als registeraccountant;
- doorhaling van de inschrijving in het accountantsregister.

*Raad van Tucht:* één jurist en vier accountantdeskundigen

*Raad van Beroep:* drie juristen en twee registeraccountants

In titel III zijn geregeld:

- algemene bepalingen omtrent het accountantsregister;
- bepalingen over de wijze van inschrijving in het accountantsregister;
- bepalingen over beroepsmogelijkheden bij weigering van inschrijving.

In titel IV worden zaken geregeld met betrekking tot:

- de frequentie van het accountantsexamen;
- de omvang van het examen en de eisen van toelating tot het afleggen van het examen;
- de vrijstellingen tot het examen;
- het examenbureau;
- de examengelden.

In titel V komen regelingen aan de orde met betrekking tot:

- wie voor inschrijving in het accountantsregister in aanmerking komen;
- de commissie van toelating en de commissie van beroep.

### **3.3 Gedrags- en beroepsregels registeraccountants**

Deze regels zijn bedoeld om onzekerheid met betrekking tot het handelen van registeraccountants weg te nemen.

De regels strekken tot:

- het geven van richting aan het fungeren van registeraccountants;
- het verduidelijken voor het maatschappelijk verkeer van wat mag worden verwacht van een als accountant optredende registeraccountant;
- het bieden van een grondslag voor de beoordelingen van de Raad van Tucht en de Raad van Beroep.

Inhoud Gedrags- en beroepsregels registeraccountants:

hoofdstuk I Begripsbepalingen

hoofdstuk II Regels voor alle registeraccountants

hoofdstuk III Regels voor registeraccountants die optreden als accountant

hoofdstuk IV Regels voor registeraccountants die optreden als openbaar accountant

hoofdstuk V Slotbepalingen

Bij de *begripsbepalingen* worden een aantal begrippen omschreven en wanneer de registeraccountant geacht wordt op te treden als accountant en wanneer als openbaar accountant.

De *openbaarmaking* wordt door de opdrachtgever gedaan na de verklaring van de accountant. De openbaarmaking geschiedt door deponering bij de Kamer van Koophandel, maar ook door het plaatsen van aankondigingen in grote landelijke dagbladen en de financiële pers.

Indien bij de openbaarmaking van een verantwoording tezamen met een verklaring iets materieel onjuist is gebeurd, moet de accountant actie ondernemen om derden tegen beschermen tegen foutieve informatie.

Het is de registeraccountant die niet in de openbare accountantspraktijk werkzaam is, verboden verklaringen af te geven.

In hoofdstuk II zijn enkele bepalingen opgenomen ter bescherming van het maatschappelijk verkeer.

Verondersteld wordt dat de registeraccountant een onderzoek naar de getrouwheid van verantwoordingsstukken heeft ingesteld, tenzij het tegendeel blijkt door vermelding van een andere functie dan die van accountant of door de bewoordingen 'geen accountantscontrole toegepast'.

De eis van onpartijdigheid (objectiviteit) geldt voor een ieder die als accountant optreedt. Een accountant die optreedt als vertegenwoordiger van een bijzonder belang dient er zorg voor te dragen dat zijn functie bij alle betrokkenen voldoende duidelijk is en dient zo objectief mogelijk te zijn.

De openbare accountant wordt verboden functies te vervullen die de onpartijdigheid in zijn oordeel kunnen aantasten.

artikel 10 De registeraccountant houdt alle vertrouwelijke gegevens welke hem in de uitoefening van zijn beroep als *geheim* zijn verstrekt. Verder zal de accountant deze vertrouwelijke gegevens uitsluitend gebruiken voor zover dit voor de vervulling van zijn taak is vereist.

Het belang van een goede strafrechtpleging weegt zwaarder dan het belang van de geheimhoudingsplicht. De accountant is dus verplicht tot het aangeven van bepaalde strafbare feiten in plaats van zijn geheimhoudingsplicht te handhaven. Hierbij dient hij zijn opdracht terug te geven.

artikel 11 De registeraccountant doet slechts mededelingen omtrent de uitkomst van zijn arbeid voor zover zijn deskundigheid en de door hem verrichte werkzaamheden daarvoor een deugdelijke grondslag vormen. Hij draagt er zorg voor dat zodanige mededelingen een duidelijk beeld geven van de uitkomsten van zijn arbeid.

artikel 19 De registeraccountant is gehouden zorg te dragen voor een zodanige registratie der verrichte werkzaamheden dat op aanvaardbare wijze een goed beeld van de uitvoering kan worden gevormd.

Bij *openbare accountants* geldt de eis van onafhankelijkheid. Dit komt in gevaar:

- bij sterke bindingen met de opdrachtgever;
- bij te grote financiële belangen;
- als de openbare accountant slechts enkele grote opdrachten heeft;
- bij samenloop van functies;
- indien de registeraccountant zowel de adviserende als de controlerende functie bij een bepaalde cliënt vervult (het *collisiegevaar*).

Dit laatste is niet erg, want vaak vloeit de adviserende functie voort uit de controlerende en werkt dat dus beleidsondersteunend.

artikel 24 Het is de registeraccountant toegestaan op te treden *onder gemeenschappelijke naam* met:

- andere registeraccountants;
- andere beoefenaren van een vrij beroep;
- een buitenlandse werkgever - openbare accountant.

Het optreden onder *gemeenschappelijke naam* met andere registeraccountants geeft medeverantwoordelijkheid voor de werkzaamheden van die andere registeraccountants.

## 5 Opdrachtaanvaarding en voorbereiding van de controle

### 5.1 Algemeen

### 5.2 Dienstaanbiedingen

artikel 30 GBR: De registeraccountant:

- maakt geen reclame die in strijd is met de wet, de waarheid of de goede smaak of die misleidend is dan wel schadelijk voor de eer van de stand der registeraccountants;
- doet geen ongevraagde dienstaanbieding;
- geeft geen vergoeding voor het hem bezorgen van opdrachten.

### 5.3 Aanvaarding van opdrachten

De artikelen 31 tot en met 33 van het GBR behandelen uitsluitend de verhouding tot een andere accountant, die voor dezelfde opdrachtgever in dezelfde functie of krachtens een andersluidende opdracht dan zijn collega-registeraccountant optreedt.

De opdrachtgever neemt het initiatief om de uitgenodigde registeraccountant een opdracht te verstrekken. De uitgenodigde registeraccountant dient wel inlichtingen te vragen aan de fungerende accountant, tenzij dit schade voor de opdrachtgever of de huishouding kan opleveren.

De fungerende accountant is verplicht de gevraagde inlichtingen binnen redelijke tijd te verstrekken. Hij zal uitsluitend inlichtingen verstrekken die voor de uitgenodigde accountant van wezenlijk belang zijn.

De fungerende accountant mag pas een oordeel geven over de uitgenodigde accountant nadat hij hem inlichtingen heeft gegeven.

Als de artikelen van de GBR geen belemmering vormen, dan volgt de voorbereiding op het gesprek met de cliënt.

De registeraccountant moet informatie hebben over:

- namen en gegevens van soortgelijke bedrijven;
- specifieke termen die in de bedrijfstak worden gebruikt;
- informatie omtrent ontwikkelingen in de bedrijfstak;
- de financiële gegevens van het desbetreffende bedrijf;
- eventuele problematieken ten aanzien van verslaggeving en externe accountantscontrole.

Tijdens het gesprek komen de volgende aandachtspunten aan de orde:

- wat speelt zich af in de bedrijfstak;
- de relatieve positie daarin van de onderneming van de cliënt;
- specifieke gegevens van de onderneming;
- de organisatie van het accountantskantoor en de omvang van haar dienstenpakket;
- eventuele bekendheid met de bedrijfstak;
- de voorwaarden waaronder een opdracht kan worden aanvaard.

Hierna ontvangt de potentiële cliënt een besprekingsverslag over het gesprek.

Alvorens de aanvaarding van de opdracht mogen er geen belemmeringen zijn omtrent de:

- onafhankelijkheid van de accountant;
- betrouwbaarheid van de cliënt;
- specifieke risicofactoren;
- mogelijkheid tot adequate dienstverlening door de accountant en tot het instellen van een volkomen controle.

De mogelijkheid tot adequate dienstverlening hangt af van de specifieke kennis en personeelsbezetting van het accountantskantoor.

De *betrouwbaarheid van de cliënt* kan blijken uit:

- naambekendheid van het bedrijf en haar leidinggevende functionarissen;
- de informatie van degene die de cliënt heeft aangebracht;
- de reden waarom van accountant wordt veranderd;
- de financiële jaarverslagen en de belastingaangiften en -aanslagen van ten minste de laatste drie jaren.

*Specifieke risicofactoren* kunnen blijken uit:

- de aard van het bedrijf;
- de continuïteit van het bedrijf en de mogelijkheden om in de financiële middelen te voorzien;
- de personeelsbezetting, de gegevensverwerking en het systeem van interne controle;
- de ontwikkeling van de activiteiten van de onderneming.

De bedoeling van een *engagementletter* (een opdrachtbevestiging) is om vast te stellen:

- de strekking van de opdracht tot accountantscontrole;
- welke overige dienstverlening van de accountant wordt verwacht;
- de wijze en frequentie van rapportering door de accountant;
- de wijze waarop het honorarium van de accountant wordt bepaald;
- de beperkingen van de accountantscontrole, zodat geen te hoge verwachtingen worden gewekt;
- de verantwoordelijkheid van het bestuur van de huishouding vast te leggen.

De engagementletter wordt besproken met de leiding van de onderneming. Na het ondertekenen is de opdracht definitief verleend.

## **5.4 Voorbereiding van de controle**

Tijdens het eerste controlebezoek wordt de accountant door zijn venoot voorgesteld aan de directie en de leidinggevende functionarissen van de onderneming. Vervolgens bezichtigt de accountant het bedrijf. Hierbij hanteert hij een vragenlijst, die bedoeld is als checklist bij het verzamelen van gegevens. Vervolgens ontvangt de cliënt een ingevuld exemplaar van de vragenlijst en kan hij commentaar geven op de inhoud.

Het contact met de vorige accountant is om de volgende redenen van belang:

- het geeft informatie over de beginsituatie voor de nieuwe accountant;
- het geeft een vroegtijdige waarschuwing voor mogelijk steeds terugkerende problemen;
- het geeft een nadere indruk omtrent de mogelijke omvang van de controleopdracht.

De verdere voorbereiding van de controlewerkzaamheden betreft:

- het verkrijgen van meer uitgebreide kennis van relevante gegevens omtrent de te controleren huishouding;
- het vaststellen van de controledoelen;
- het samenstellen van het controleplan, de werkprogramma's en de planning.

*Planning met betrekking tot de controlewerkzaamheden* heeft twee betekenissen:

- een logistieke en organisatorische voorbereiding van de controle, met een verdeling daarvan over de desbetreffende assistenten en een aanduiding in algemene termen van de uit te voeren werkzaamheden;
- een planning van de uit te voeren werkzaamheden.

Het belangrijkste criterium van planning is: wat is nodig om een controle uit te voeren overeenkomstig de door het accountantskantoor gestelde eisen. De cliënt en het accountantskantoor zijn geïnteresseerd in de accountantskosten en in de kwaliteit en efficiency van de controle.

De *planning* valt uiteen in twee delen:

- zij omvat zowel een algemeen controleplan als een gedetailleerde planning voor de interimcontrolewerkzaamheden;
- een gedetailleerde planning van de balanscontrolewerkzaamheden, daarbij in aanmerking genomen de resultaten van de interimcontrole.

De *algemene planning* bevat ten minste de volgende informatie:

- aantal en tijdstip van de voorgenomen controlebezoeken;
- doel van die bezoeken;
- aantal en niveau van assistenten;
- eventuele samenwerking met andere disciplines;
- schatting van de totaal te besteden tijd;
- schatting van de totale declaratie.

De accountant is er voor verantwoordelijk dat hij de controleleider en zijn assistenten voldoende instructie moet geven wat betreft de algemene opzet van de controle en wat daarmee moet worden bereikt. Hierdoor hebben de assistenten een duidelijk inzicht in de te verrichten werkzaamheden.

Bij de voorbereiding in de volgende jaren moet de accountant voor zijn planning vaststellen of er belangrijke veranderingen zijn opgetreden in de bedrijfsvoering van de cliënt of in diens administratieve organisatie, of dat er anderszins omstandigheden zijn die de omvang, de aard en de tijdsduur van de werkzaamheden sterk beïnvloeden.

## 6 Het accountantskantoor

### **6.1 Inleiding**

Volgens artikel 25 van GBR zijn de toegelaten vormen van beroepsuitoefening:

- zelfstandig;
- in dienstbetrekking tot een openbaar accountant;
- in dienstbetrekking tot een rechtspersoon.

### **6.2 Het accountantskantoor en zijn rechtsvorm**

De maatschap is de meest voorkomende rechtsvorm van het accountantskantoor.

*maatschap*: een overeenkomst, waarbij twee of meer personen zich verbinden om iets in gemeenschap te brengen, met het oogmerk om het daaruit ontstane voordeel met elkaar te delen.

Argumenten tegen een rechtspersoonlijkheid bezittende instantie zijn:

- een rechtspersoon is in strijd met het persoonlijke karakter van het accountantsberoep;
- een accountant, die in dienst is van een rechtspersoon, zou vaktechnisch niet verantwoordelijk te stellen zijn en zou ook qua civiele aansprakelijkheid worden beperkt;
- onafhankelijkheid, objectiviteit en geheimhouding zouden minder goed gewaarborgd zijn.

*kantorengemeenschap*: een duurzaam beoogde samenwerking tussen verschillende specialisten, waarbij gebruik gemaakt wordt van gemeenschappelijke faciliteiten.

### **6.3 Het accountantskantoor als organisatie**

*functionele organisatie*: Hiermee wordt bedoeld dat de activiteiten binnen een huishouding naar functies zijn verbijzonderd.

De functionele organisatie in een accountantskantoor hangt in belangrijke mate af van de omvang. Naarmate het kantoor groter wordt ontstaan er meer niet direct op de opdracht betrekking hebbende afdelingen. Het NIVRA heeft hiervoor aanbevelingen gedaan met betrekking tot maatregelen.

De formele hiërarchie binnen een accountantskantoor ziet er als volgt uit:

- de vennoot;
- de medewerker;
- de controleleider;
- de gevorderde assistent;
- de beginnende assistent.

Binnen een maatschap treft men de volgende lichamen aan:

- de maatschapsvergadering;
- een raad van bestuur, waaraan door de maatschapsvergadering delegatie van bepaalde bevoegdheden heeft plaatsgevonden;
- diverse commissies, waaraan specifieke beleidsonderdelen zijn gedelegeerd.

*formatieplanning*: een afstemming op termijn bij opdrachtbehandeling tussen enerzijds de beschikbaarheid van de onderscheiden functionele personeelscategorieën qua omvang, deskundigheid, plaats en tijd en anderzijds de kwantitatieve en kwalitatieve aspecten van de vraagzijde, het opdrachtenpakket.

Op korte termijn wordt gedetailleerd gepland en vindt toewijzing van personeel aan specifieke opdrachten op twee manieren plaats:

- het toewijzen van vaste, doch niet opdrachtgebonden, controlegroepen aan een bepaalde opdracht (het teamgebonden model);
- het toewijzen van opdrachtgebonden, doch qua samenstelling wisselende controleteams (het opdrachtgebonden model).

#### **6.4 Kwaliteitsbeheersing en dossiervorming**

*peer review*: zaken als het kwaliteitsbeheersingssysteem, het documentatiesysteem en de cliëntenacceptatieprocedure worden aan een nader onderzoek door collega-accountants, niet behorend tot de eigen organisatie, onderworpen.

Bij kwaliteitsbeheersing op institutioneel niveau vallen de volgende maatregelen te onderkennen:

- de Gedrags- en beroepsregels registeraccountants en de Interpretaties daarvan;
- de Meningsuitingen, de Richtlijnen en de door het NIVRA uitgebrachte studierapporten en NIVRA-geschriften. De Meningsuitingen en Richtlijnen zijn opgesteld teneinde richting te geven aan de wijze van beroepsuitoefening;
- collegiaal overleg. Accountantskantoren kunnen zich met problemen omtrent de beroepsuitoefening wenden tot de vaktechnische commissie of de researchafdeling van het NIVRA;
- diverse commissies;
- de tuchtrechtspraak;
- permanente educatie. Dit is voor een belangrijk deel opgenomen in de VERA-cursussen: de voortgezette educatie voor registeraccountants. Per jaar moeten tenminste vijf dagen aan permanente educatie worden besteed;
- tijdschrift 'de Accountant', het maandblad van het NIVRA;
- publicaties.

In Richtlijn 4.09 wordt aangegeven dat:

- de accountant bij de uitvoering van een controleopdracht moet zorgdragen voor een hoog kwaliteitsniveau door middel van het nemen van algemene en specifieke maatregelen van kwaliteitsbeheersing;
- de omvang van de organisatie en de samenstelling van de specifieke controlepraktijk van de betrokken accountant bepalend zijn voor de concrete samenstelling van kwaliteitsbeheersingsmaatregelen;
- de accountant in zijn organisatie procedures dient te hanteren die een permanente kwaliteitsbeheersing waarborgen.

De accountant treft de volgende maatregelen in het algemeen:

- het formuleren van criteria voor de aanvaarding van controleopdrachten en voor het blijven functioneren bij bestaande relaties;
- het hanteren van een werkprogramma;
- het ontwikkelen van controlehulpmiddelen en het ontwerpen van vaste procedures voor de opzet, uitvoering en afwikkeling van controleopdrachten;
- het hanteren van een standaarddossierindeling;
- het hanteren van urenbegrotingen en tijdschema's en het regelmatig toetsen hiervan aan de werkelijkheid;
- het volgen van actuele ontwikkelingen op het vakgebied;
- het beschikken over goede documentatie, die mogelijk maakt dat veranderingen op het gebied van wetgeving en verslaggeving en nieuwe inzichten op administratief en controletechnisch gebied tijdig bekend zijn en waar nodig in de praktijk worden gebracht;
- het zorg dragen voor een zodanige samenstelling van het personeel, dat een adequate bezetting op alle deskundigheidsniveaus in de organisatie wordt bereikt;
- het stellen van minimumeisen aan het personeel dat wordt ingezet in de onderscheiden functies in de organisatie;
- het stellen van normen van kennis en ervaring voor leidinggevende functies en voor de toekenning van bevoegdheden aan assistenten;
- het adequaat (laten) opleiden van het personeel;
- het zich eigen laten maken door het personeel van opvattingen, regels en normen die het kantoor zich heeft gesteld ten aanzien van de functievervulling in het algemeen;
- het opstellen van werkinstructies en richtlijnen voor efficiënte uitvoering van de controlewerkzaamheden;
- het periodiek verstrekken van vaktechnische informatie en documentatie aan het personeel dat nodig is voor een adequate functievervulling;
- het bevorderen van een voortdurende betrokkenheid en motivatie van personeel voor een goede uitoefening van de functie;
- het periodiek laten rouleren van assistenten in verschillende teams;
- het periodiek beoordelen van het personeel.

De accountant treft de volgende maatregelen voor een afzonderlijke opdracht:

- het slechts aanvaarden van een opdracht waarvan een vaktechnisch verantwoorde uitvoering qua mankracht en deskundigheid is te realiseren;
- het hanteren van een schriftelijke opdrachtbevestiging;
- het in het dossier opnemen van de hoofdlijnen en relevante details van de (administratieve) organisatie van de te controleren huishouding;
- het opstellen en zonodig periodiek aanpassen van een controleplan en een gedetailleerd werkprogramma;
- het hanteren van een tijdsplanning op basis van de onderdelen van het werkprogramma;
- het volledig afwerken van de in het werkprogramma opgenomen controlewerkzaamheden;
- het schriftelijk vastleggen in het dossier van de uitkomsten van de controle;
- het in het dossier opnemen van de overwegingen die hebben geleid tot ingenomen standpunten bij bijzondere problemen;
- het samenstellen van een controleteam uit personen die over de vereiste ervaring en kennis beschikken voor de uitvoering van de opdracht;
- het adequaat begeleiden van het controleteam;
- het uitoefenen van een periodieke voortgangscntrole op de uitvoering van de controlewerkzaamheden.

De doelstellingen van de dossierreviewprocedure:

- het evalueren van de werkzaamheden van onervaren personeel;
- het verzekeren dat aan de binnen het kantoor geldende standaarden en kwaliteitseisen wordt voldaan;
- het vermijden van vertekening welke dikwijls in het oordeel omtrent eigen werkzaamheden binnensluipt.

In een accountantskantoor is sprake van een *getrapte review*, waarmee bedoeld wordt dat op elk niveau in de organisatie dossierreview plaatsvindt: hierbij draagt de controleleider de verantwoordelijkheid voor de uitvoering van de controlewerkzaamheden, terwijl de accountant de verantwoordelijkheid naar buiten draagt en de vennoot het totale dossier voor gezien parafeert.

*second partner review*: het beoordelen van de algemene grondslagen in het kader van de medeverantwoordelijkheid van onder gemeenschappelijke naam optredende registeraccountants.

*rapport-meeleesgroep*: een groep accountants vormt zich een oordeel over door anderen uitgebrachte accountantsrapporten.

Onder *dossier* wordt verstaan het geheel van de systematische vastleggingen ter zake van verkregen opdrachten met betrekking tot:

- te verrichten en verrichte accountantswerkzaamheden;
- de daarbij gebruikte informatie;
- de bevindingen;
- de overwegingen en beslissingen die genomen zijn in het kader van de oordeelsvorming.

Het dossier heeft ten doel een instrument tot verantwoording te zijn. Het vervult tevens een bewaarfunctie.

Het dossier dient inzicht te geven in:

- de diepgang, omvang en aard van de verrichte werkzaamheden, alsmede de uitkomsten daarvan;
- de stand van zaken met betrekking tot de voortgang van de opdracht.

Qua inrichting van het dossier dienen de indeling alsmede de te gebruiken formulieren in beginsel gestandaardiseerd te zijn. Verder hangt de indeling af van:

- de aard van de opdracht;
- de aard van de huishouding;
- de aard en vorm van de beschikbare informatie.

Qua inhoud moeten in het dossier worden opgenomen:

- de opdracht, alsmede de bevestiging daarvan en/of aantekeningen daaromtrent;
- een controleplan in hoofdlijnen, alsmede de planning en detaillering van de te verrichten werkzaamheden;
- aantekeningen betreffende de verrichte werkzaamheden en de bestede tijd;
- aantekeningen omtrent bevindingen en overwegingen en de wijze waarop vraagpunten zijn afgedaan.

Het dossier moet voldoen aan een aantal kwalitatieve eisen zoals volledigheid, actualiteit en aanwezigheid van inhoudsopgave. Deze doelstellingen worden bereikt door:

- een systematische en uniforme indeling van alle op de kantoren gebruikte dossiers en dito rubricering van de dossierinhoud;
- het volgens een vaste systematiek coderen van dossierstukken;
- het door middel van verwijzingen per regel van de kolommenbalans aangeven in welk (sub)dossier zich de specificaties en aantekeningen bevinden;
- het houden van aantekening van het lichten van bepaalde dossierstukken.

Binnen het dossier van de jaarrekeningcontrole wordt onderkend:

- het permanente dossier, dat voor zowel de lopende controle als de volgende controles van belang is;
- het lopende dossier, dat alleen voor de lopende controle van belang is.

De hoofdstructuur van het werkdossier:

- het algemene dossier;
- het interimdossier;
- het eindejaarsdossier.

In het *algemene dossier* worden zaken opgenomen die hoofdzakelijk betrekking hebben op de planning en voortgangscontrole van de werkzaamheden.

In het *interimdossier* worden vastgelegd de werkzaamheden die samenhangen met de uitvoering van de interimcontrole.

Het *eindejaarsdossier* bevat vastleggingen naar aanleiding van de eindejaarscontrole, alsmede de afwerking van de verslaggeving. Per post van de jaarrekening wordt daarbij vastgelegd hoe deze is opgebouwd, hoe deze is gecontroleerd en wat de conclusies zijn ten aanzien van de juistheid, volledigheid, presentatie, eigendom, bestaan en waardering van die post.

In de kolommenbalans wordt verband gelegd tussen het grootboek en de eindbalansbedragen. Het verband tussen de grootboekcijfers en de eindcijfers wordt gelegd met behulp van voorafgaande journaalposten. Deze posten moeten doorlopend genummerd zijn.

Per gedetailleerd onderdeel van een post wordt verwezen naar de uitgevoerde controlewerkzaamheden en de hieruit getrokken conclusies. Deze worden vastgelegd door middel van ‘aantekeningen/specificaties’. De belangrijkste typen hiervan zijn:

- mutatieoverzichten dat wil zeggen een overzicht, waarin de aansluiting wordt gelegd tussen de beginbalans en de eindbalans van het boekjaar;
- de specificaties, met name balansspecificaties van het bedrag volgens de eindbalans;
- de bewijsstukken;
- overzicht van de uitgevoerde procedures.

Verder worden correctie- en reclassificatieposten opgenomen in het dossier.

Correctieposten ontstaan naar aanleiding van de uitgevoerde controles.

Reclassificatieposten hebben betrekking op de presentatieproblematiek.

Bij het vervaardigen van de dossierdocumenten moet worden voldaan aan de volgende vereisten:

- elk papier moet duidelijk herkenbaar zijn door vermelding van de cliëntnaam of cliëntnummer, de periode waarop het onderzoek betrekking heeft, een inhoudsbeschrijving, de initialen van de opsteller, de datum van opstelling, een juiste indexering en cross-references (systeem van verwijzingen);
- de gecompleteerde werkdossiers moeten duidelijk aangeven welke controlewerkzaamheden verricht zijn door schriftelijke toelichting in de vorm van een kort memo en door aanduiding/verwijzing naar de desbetreffende controleprocedures in het controleprogramma;
- elk formulier moet voldoende informatie bevatten ter vervulling van de doeleinden waarvoor het is ontworpen;
- de bereikte conclusies ten aanzien van het controlesegment moeten duidelijk worden uiteengezet.

De dossiers zijn uitsluitend eigendom van de accountant en moeten gedurende 10 jaren worden bewaard.

# 7 Waardenkringloop

## 7.1 Inleiding

## 7.2 Het waardenkringloopp proces

Onder waarden worden verstaan: geld, goederen, vorderingen en schulden.

Waardenkringloop voor een handelsonderneming:

*Voorraad goederen* - → verkopen → + *Saldo debiteuren* - → ontvangsten →  
+ *Voorraad geld* - → betalingen → - *Saldo crediteuren* + → inkopen → + *Voorraad goederen*

Industriële ondernemingen kennen drie goederenbewegingen:

- goederenbeweging in grondstoffen;
- goederenbeweging in halffabrikaten;
- goederenbeweging in gereed product.

Waardenkringloop voor een industriële onderneming:

*Voorraad grondstoffen* - → opdracht tot productie → + *Voorraad goederen in bewerking* - →  
acceptatie productie → + *Voorraad gereed product* - → verkopen → + *Saldo debiteuren* - →  
ontvangsten → + *Voorraad geld* - → betalingen → - *Saldo crediteuren* + → inkopen →  
+ *Voorraad grondstoffen*

Tussen 'opdracht tot productie' en 'acceptatie productie' bevinden zich rendementsnormen.

Op de waardenkringlopen is de volgende toelichting van toepassing:

- de registrerende functie bevindt zich in het centrum, alle overige functies gaan daar naar toe;
- de bewarende functies zijn cursief weergegeven;
- de beschikkende functies zijn volledig met kleine letters weergegeven.

De *controletechnische functiescheiding* houdt in een zodanige functie- en takenverdeling dat:

- iedere functionaris slechts een beperkt aantal schakels van de kringloop doch nimmer twee opeenvolgende kan beïnvloeden;
- beslissingen om over waarden te beschikken niet worden genomen door bewaarfunctionarissen;
- functionarissen verantwoordelijk voor de uitvoering van productieprocessen niet belast zijn met de bewaring van grondstoffen en/of eindproducten;
- de bovengenoemde functionarissen geen bemoeienis hebben met de activiteiten binnen de registerende of controlerende functie.

*toegevoegde waarde*: de waarde welke aan de grondstoffen moet worden toegevoegd om het eindproduct te verkrijgen.

### 7.3 De betekenis van de waardenkringloop voor de accountantscontrole

|                 |    |   |   |   |   |   |    |
|-----------------|----|---|---|---|---|---|----|
| geld            | BS | + | O | - | B | = | ES |
| schulden        | BS | + | I | - | B | = | ES |
| grondstoffen    | BV | + | I | - | P | = | EV |
| eindproduct     | BV | + | P | - | V | = | EV |
| handelsgoederen | BV | + | I | - | V | = | EV |
| vorderingen     | BS | + | V | - | O | = | ES |

(BS = BeginSaldo, O = Ontvangsten, B = Betalingen, ES = EindSaldo, I = Inkopen, BV = BeginVoorraad, P = Productie, EV = EindVoorraad en V = Verkopen)

Er zijn causale verbanden te onderkennen in twee richtingen:

- de causale verbanden tussen beginsaldo, mutaties en eindsaldo;
- in beginsel brengt een mutatie in de ene formule tevens een mutatie in een andere formule met zich mee.

*Controle van de geldbeweging* is er op gericht vast te stellen of voor alle uitgaven een equivalent aan waarde is terugontvangen.

*Controle van de goederenbeweging* is er op gericht vast te stellen of voor alle niet meer aanwezige goederen in de geldbeweging ontvangsten verantwoord zijn.

*transactiecycclus*: een logisch geheel van opeenvolgende handelingen en/of gebeurtenissen die binnen de huishouding plaatsvinden maar ook buiten de huishouding kunnen worden opgeroepen.

*buffer*: een rekening/post die zorgt voor samenhang tussen transactiecycli.

Een *rekeninggebruikscheema* geeft inzicht over de wijze waarop de goederenstroom, vertaald in geld, wordt geregistreerd in het grootboek.

Door de aanwezigheid van *interne controlemaatregelen* moeten alle ontvangsten en alle uitgaven volledig, juist en tijdig in de administratie worden verwerkt. Hierdoor is informatie, welke aan de administratie wordt ontleend, betrouwbaar voor het besturen van de huishouding.

Het werken met een waardenkringloop is vrij moeilijk:

- alle bewerkingen moeten volledig, juist en tijdig worden geregistreerd;
- bij een groot aantal artikelen moet de goederenbeweging soms in totalen, per artikelgroep of voor een deel van de artikelen worden toegepast;
- bij handelsondernemingen dienen de winstmarges kritisch te worden beoordeeld;
- in geval van een industriële onderneming dient de accountant de toegevoegde waarde te beoordelen.

## 9 Verslaggevingstraject

### 9.1 Informatiesystemen

Het doel van het informatiesysteem is het voorzien in de informatiebehoeften van de leidinggevende en uitvoerende personen in de organisatie, zodat zij hun activiteiten kunnen afstemmen op het bereiken van het gestelde algemene doel / speciale doel.

Het informatiesysteem ontwikkelt de volgende activiteiten: gegevens verzamelen en vastleggen, gegevens verwerken, gegevens opslaan en het verschaffen van informatie.

De informatieverstrekking valt uiteen in:

- Informatie ter ondersteuning van planning, besturing en besluitvorming (tactisch en strategisch niveau)  
Dit noemt men managementinformatie.  
De door een informatiesysteem opgeleverde overzichten met betrekking tot de organisatorische processen worden vergeleken met de gestelde normen. De uitkomsten van deze analyses omtrent geconstateerde afwijkingen kunnen leiden tot een eventuele bijsturing.
- Informatie ter ondersteuning van de dagelijks uit te voeren werkzaamheden (operationeel niveau)  
Informatie die voor de uitvoering van de administratieve organisatie noodzakelijk of gewenst is, wordt aangeduid als logistieke informatie.
- Verantwoordingsinformatie  
Bij degene die heeft gedelegeerd bestaat de behoefte aan controle; dit is mogelijk via het verantwoordingsverslag.

*interne verslaggevingstraject:* het tot stand komen van de informatie ter ondersteuning van planning, besturing en besluitvorming vanuit de primaire aantekeningen besproken.

*externe verslaggevingstraject:* de informatiebehoefte van buiten de organisatie met betrekking tot het functioneren van de organisatie.

### 9.2 Het interne verslaggevingstraject

De primaire gegevens worden ingebracht via de terminals in het computersysteem. Het computersysteem verwerkt door middel van de beschikbare programmatuur de primaire gegevens per transactiesoort in de verschillende subadministraties en de productadministratie. Na iedere verwerking kunnen mutatieoverzichten worden geprint. Daarnaast is steeds een nieuwe stand per subadministratie beschikbaar. De verschillende financiële gegevens op de mutatielijsten worden via de door het systeem gegenereerde journaalposten verwerkt in de grootboekadministratie.

De mutatie- en saldolijsten kunnen dienen ter ondersteuning van:

- de verschillende transactieverwerkende functies;
- planning, besturing en besluitvorming op tactisch niveau.

Bij tussentijdse verslaggeving is het noodzakelijk dat de financiële administratie bij het afsluiten van iedere periode een aantal boekingen maakt. Nadat deze boekingen zijn gemaakt, laat men een kolommenbalans printen. Vanuit deze kolommenbalans wordt het tussentijdse financiële verslag opgemaakt.

Dit cumulatieve tussentijdse financiële verslag wordt tegenover de begroting gezet. Met betrekking tot de belangrijkste verschillen tussen begroting en realisatie worden verklaringen en eventueel gemaakte analyses van de oorzaken opgenomen in het tussentijdse verslag. Vanuit de voorraadadministratie wordt de voorraadvergelijking met omloopsnelheid opgezet; deze voorraadvergelijking is opgenomen in het tussentijdse verslag.

De grootboekadministratie blijft toegankelijk voor nagekomen posten na balansdatum; deze worden geboekt in de dertiende periode. Nadat alle nagekomen posten zijn verwerkt, wordt de financiële administratie afgesloten en worden de kolommenbalans met eindbalans en resultatenrekening geprint. Vanuit deze kolommenbalans wordt de jaarrekening opgesteld.

Voordat de definitieve jaarrekening wordt opgemaakt, vindt overleg plaats tussen de accountant en de financiële directeur. De uit de eindejaarscontrole overgebleven aantekeningen en de gebeurtenissen na balansdatum worden besproken. De correcties die worden overeengekomen, worden bij het opmaken van de definitieve jaarrekening aangebracht. In de vergadering van aandeelhouders wordt vervolgens de jaarrekening vastgesteld.

### **9.3 Het externe verslaggevingstraject**

De jaarrekening wordt beschikbaar gesteld aan:

- de aandeelhouders om rekening en verantwoording af te leggen over het gedurende het boekjaar gevoerde beleid;
- de bankier om de lopende kredietovereenkomst te beoordelen;
- het Handelsregister om deze door middel van deponering openbaar te maken.

## 10 Controlemethoden

### 10.1 Inleiding

*techniek van de accountantscontrole*: het geheel van de verrichtingen om het met de controle beoogde doel te bereiken.

### 10.2 Synthetische en analytische controle

Er zijn twee controlemethoden:

- synthetische (progressieve) controle;
- analytische (regressieve) controle.

Bij de *synthetische (samenstellende) controlemethode* volgt de accountant de opbouw van de jaarrekening vanuit de basisgegevens of bouwt de accountant zelf vanuit de basisgegevens de jaarrekening als norm op en vergelijkt de uitkomst daarvan met de gepresenteerde jaarrekening.

Kenmerken van de synthetische controlemethode:

- De accountant werkt vanuit de basis naar boven (*bottom up*) ofwel *progressief* (opklimmend) ten behoeve van zijn oordeelsvorming.
- De accountant moet steunen op de interne controle.
- Het vastleggingsproces wordt door middel van mutatiecontroles en omspannende totaal- en verbandscontroles gevolgd.
- Het werkprogramma ligt bij aanvang van de controle vrijwel geheel vast.

Bij de *analytische (ontledende) controlemethode* gaat de accountant uit van de gepresenteerde en te controleren gegevensopstellingen waaronder de jaarrekening.

Kenmerken van de analytische controlemethode:

- De accountant werkt vanuit het eindproduct naar de basis (*top down*) ofwel *regressief* (terugwerkend) ten behoeve van zijn oordeelsvorming.
- De accountant analyseert de aandachtvragende cijfers en beoordeelt de daarop gerichte controle.
- Het werkprogramma ligt bij aanvang van de controle in hoofdlijnen vast.
- De accountant moet zorgdragen voor een doelgericht en systematisch controleprogramma en een goede vastlegging in het dossier van hetgeen is verricht en van het oordeel waartoe men is gekomen.

Tijdens de uitvoering van de analytische methode wordt zowel de omvang als de diepgang van de controle van de accountant bepaald. Hierbij zijn richtgevend:

- de bevindingen inzake opzet van het systeem van interne controle;
- de bevindingen inzake de werking van het systeem van interne controle;
- de bevindingen bij cijferbeoordelingen.

### **10.3 Risico-analyse en materialiteit**

*risicoanalyse*: het onderkennen en evalueren van risico's van het voorkomen van onjuistheden in de te controleren verantwoording en het op grond daarvan gemotiveerd trekken van conclusies ten aanzien van de aard, de omvang en het tijdstip van de te verrichten werkzaamheden.

*materieel belang in relatie tot de verantwoording*:

de (mogelijke) afwijking van een post of som van posten in een verantwoording indien kennisneming daarvan voor de oordeelsvorming van gebruikers van de jaarrekening noodzakelijk is.

*controletolerantie*: de aanduiding van de graad van nauwkeurigheid van de controle als een hulpmiddel voor de bepaling van aard, omvang en tijdplanning van de controlewerkzaamheden.

*inherent risico*: het risico dat materiële fouten en/of omissies (=nalatigheden) in de jaarrekening kunnen voorkomen ervan uitgaande dat er geen interne controle zou zijn.

In inherente risico zijn te onderscheiden in externe en interne omgevingsfactoren.

*interne controlerisico*: het risico dat fouten niet door het systeem van interne controle worden voorkomen, dan wel tijdig worden ontdekt en gecorrigeerd.

*ontdekkingsrisico*: het risico dat de materiële fouten in de jaarrekening niet door accountantscontrolewerkzaamheden worden opgespoord.

*steekproefrisico*: het risico dat de, overigens rationeel werkende, accountant bij de toepassing van mathematische steekproeven loopt op foutieve conclusies.

*uitvoeringsrisico*: het risico dat materiële fouten niet ontdekt worden door onvolkomenheden in de uitvoering van de controle.

*accountantscontrolerisico*: het uiteindelijke risico dat de zorgvuldig arbeidende accountant een goedkeurende verklaring bij een jaarrekening geeft, die toch nog materiële fouten en/of omissies bevat.

Het accountantscontrolerisico bestaat uit twee componenten:

- de kans dat een jaarrekening één of meer materiële fouten en/of omissies bevat;
- het risico dat zulke fouten en/of omissies niet door de accountant worden ontdekt en hij derhalve ten onrechte een goedkeurende verklaring afgeeft.

Bij de *systeemgerichte controleaanpak* ligt de nadruk van het controleplan op de evaluatie van de opzet en werking van de interne organisatie en interne controle. Het doel is onderzoek van de betrouwbaarheid van de uitkomsten.

Bij de *gegevensgerichte controleaanpak* ligt de nadruk van het controleplan op het onderzoek van de gegevens ofwel uitkomsten. De relatie tussen de gegevens en de uitkomsten wordt op rechtstreekse wijze vastgesteld.

organisatierisico = inherent risico en interne controlerisico  
ontdekkingsrisico = steekproefrisico en uitvoeringsrisico  
accountantscontrolerisico = organisatierisico en ontdekkingsrisico

Het accountantsrisico is opgebouwd uit met de jaarrekeningposten samenhangende controlerisico's welke weer samenhangen met de transactiestromen/-processen.

Controleaanpak van de accountant voor een zo laag mogelijk accountantscontrolerisico:

1. Hij moet inzicht krijgen in het bedrijfsgebeuren, het verslaggevingstraject en de belangrijkste aandachtsgebieden voor de accountantscontrole.
2. Hij verzamelt informatie over potentiële inherente risico's.
3. Hij past een initiële cijferbeoordeling toe.
4. Hij voert een beoordeling van de aard en samenstelling van de jaarrekeningposten uit.
5. Hij past een globale beoordeling van het administratieve systeem toe.
6. Hij gaat na welke invloed de leiding van de huishouding heeft op de gang van zaken.
7. Hij taxeert het inherente risico in termen van hoog, normaal, laag risico.
8. Hij gaat systematisch per risicogebied na welke interne controlemaatregelen het risico op het voorkomen van materiële fouten opheffen dan wel mitigeren (=verzachten).
9. Hij gaat na op welke interne controlemaatregelen hij voor zijn controle zal willen steunen.
10. Hij legt de gekozen interne controlemaatregelen vast in het werkprogramma.
11. Hij toets de interne controlemaatregelen op hun goede werking gedurende het jaar. Bij onvoldoende werking zoekt hij naar alternatieve oplossingen of breidt hij de gegevensgerichte controles uit.

Na de uitvoering van de systeemgerichte en gegevensgerichte controlehandelingen, de controle van de gebeurtenissen na balansdatum en de review jaarrekening c.a., verricht de accountant een evaluatie van tolerantie en risico om daarna zijn verklaring en eventuele andere rapportages af te geven.

#### **10.4 Slotopmerkingen**

Bij grootschalige en complexe systemen en computernetwerken zal de accountant over moeten gaan tot een meer systeemgerichte controle.

# 11 Controlemiddelen en controletechnieken

## **11.1 Inleiding**

*controlemiddelen*: het gereedschap van de accountant bij de uitvoering van zijn controlewerkzaamheden.

De bekendste controlemiddelen zijn:

onderzoek van de interne organisatie; cijferbeoordeling; verbandscontrole; externe bescheiden en interne vastleggingen; normen; bestaanscontrole; inlichtingen van de gecontroleerde.

*controletechnieken*: de manier waarop met controlemiddelen wordt omgegaan.

De bekendste controletechnieken zijn:

directe en indirecte controle; volkomen, volledige en fragmentarische controle; totaal- en detailcontrole; integrale en partiële controle; positieve en negatieve controle; formele en materiële controle.

*controlemiddel = controletechniek*: een combinatie van elementaire verrichtingen in een bepaalde vorm, gericht op een bepaald doel van de controle.

## **11.2 Controlemiddelen**

*onderzoek van de interne organisatie*:

de accountant zal nagaan hoe de interne organisatie van de te controleren huishouding in elkaar zit en of deze goed functioneert.

De accountant zal bij zijn onderzoek van de interne organisatie beoordelen de controletechnische functiescheidingen en takenverdelingen, die binnen de te controleren organisatie aanwezig dan wel afwezig zijn.

De vijf functiescheidingen zijn: beschikken, bewaren, registreren, controleren en uitvoeren.

Voldoende functiescheidingen en takenverdelingen biedt waarborgen voor de getrouwheid van de te controleren verantwoording.

De interne organisatie kent twee belangrijke aspecten:

- De interne organisatieopzet, zoals deze formeel is vastgesteld  
De accountant gaat na hoe de interne organisatie is opgezet aan de hand van intern aanwezige procedure- en taakbeschrijvingen. Indien deze beschrijvingen niet aanwezig zijn, zal de accountant het door middel van vraagg gesprekken met interne functionarissen moeten vaststellen. De accountant gaat tevens na of de informele organisatie afwijkt van de formele organisatie door middel van proceduretests en lijncontroles.
- De werking van de interne organisatie / interne controle  
Dit moet voor de gehele controleperiode worden beoordeeld aan de hand van deelwaarnemingen. Van belangrijke verbands- en totalencontroles zal de accountant moeten vaststellen dat deze over het gehele jaar zijn uitgevoerd.  
Door de werking van de interne organisatie te onderzoeken leert de accountant de belangrijkste aspecten te kennen en krijgt hij inzicht in de minder goed functionerende onderdelen.  
Hierdoor weet hij waar de meeste risico's worden gelopen voor de betrouwbaarheid van de informatie, op welke interne controles hij kan steunen, waarop hij zich bij zijn controle in het bijzonder zal moeten richten en kan hij bepalen welke andere controlemiddelen hij moet gebruiken.

*cijferbeoordeling*: de bedrijfseconomische analyse en interpretatie van daartoe voorbereide getallenreeksen en getallengroeperingen.

Cijferbeoordelingen worden in elke fase van het controleproces toegepast:

- vooraf om mede op basis daarvan de verdere controlewerkzaamheden te bepalen;
- tijdens de controle om, indien gewenst, de werkzaamheden van de accountant aan te passen en om na te gaan of de wijze van presenteren van de cijfers in de op te maken verantwoording en de waarderingsregels aanvaardbaar zijn;
- bij afsluiting van de controle, die er vooral op is gericht om vast te stellen dat het beeld dat de verantwoording oproept door de accountant geaccepteerd kan worden.

*verbandscntrole*: het gebruik maken van een bekende relatie tussen twee of meer mutatiereeksen en/of posities.

Bij cijferbeoordeling gaat het om het opsporen van verbanden; bij verbandscntrole om het toetsen of bekende verbanden bestaan.

Een belangrijke verbandscntrole is de BETA-formule:

$$\text{Beginvoorraad/saldo} - \text{Eindvoorraad/saldo} + \text{Toename} = \text{Afname}$$

*Omspannende totaalverbandscntroles* zijn verbandscntroles die in totalen plaatsvinden.

*Externe bescheiden en interne vastleggingen* dienen als bewijsstukken.

In beginsel hebben externe bescheiden meer bewijskracht dan interne vastleggingen. De bewijskracht neemt toe naarmate de interne controle beter wordt.

Controleren is het vergelijken van de werkelijkheid met de normen.

Normen die aanvaardbaar zijn, zijn normen die vastliggen in een wet.

Normen waarvan de aanvaardbaarheid minder vaststaat, zijn intern opgestelde begrotingen.

De aanvaardbaarheid van de begrotingen als norm kan op de volgende manieren worden vastgesteld:

- nagaan welke procedures bij het opstellen van de begrotingen zijn gebruikt;
- nagaan welke functionarissen erbij betrokken zijn geweest;
- nagaan of er bij het opstellen sprake is geweest van functiescheiding met de registratie van de werkelijke bedrijfsuitkomsten;
- een vergelijking maken van de begrotingen met werkelijke cijfers uit het verleden.

*bestaanscontrole*: controle waarmee wordt vastgesteld, dat datgene wat volgens de administratie aanwezig moet zijn, er ook werkelijk is.

De bekendste bestaanscontroles zijn:

inventarisatie, waarnemingen ter plaatse, afloopcontrole, saldobevestigingen en ontstaanscontrole.

*inventarisatie*: het feitelijk waarnemen van de aanwezigheid van bepaalde activa.

*waarnemingen ter plaatse*: het vaststellen, dat bepaalde intern afgesproken procedures worden nageleefd.

De meest voorkomende toepassing van *afloopcontrole* is die waarbij het bestaan van vorderingen per een bepaald moment wordt vastgesteld door na te gaan of de desbetreffende vorderingen per kas, bank of giro ontvangen zijn.

De *negatieve afloopcontrole* heeft betrekking op de controle van de schulden. Hierbij wordt de volledigheid vastgesteld door na te gaan of in de nieuwe periode betalingen zijn gedaan met betrekking tot posten uit de oude periode, welke niet in de tussenliggende balans zijn opgenomen.

*saldobevestigingen*: het vaststellen van het bestaan van vorderingen door aan de debiteuren een saldo-opgave per een bepaalde datum te sturen, waarvan hij de juistheid moet bevestigen.

Dit 'bevestigen' kan door de debiteur op twee manieren geschieden:

- door het saldobiljet terug te zenden met daarop de vermelding, dat hij ermee akkoord is (de positieve methode);
- door het saldobiljet niet terug te zenden, als hij ermee akkoord is (de negatieve methode).

De *ontstaanscontrole* richt zich primair op de wijze van ontstaan van de vorderingen.

*standaardbankverklaring*: van de bank van de gecontroleerde wordt door middel van een standaardformulier een opgave gevraagd van de voor de jaarrekening relevante aspecten, welke voortvloeien uit de overeenkomst met de bankier.

*openbare registers*: registers die kunnen worden geraadpleegd ten behoeve van de accountantscontrole.

*Inlichtingen van de gecontroleerde* betreffen:

- verklaringen voor verschillen die tijdens de controle werden opgemerkt;
- een toelichting van de zijde van de leiding op de gehanteerde waarderingsgrondslagen;
- notulen van directie- en commissarissenvergaderingen;
- productierapporten;
- bevestiging bij de jaarrekening.

*bevestiging bij de jaarrekening:* een brief van de leiding van de gecontroleerde huishouding aan de controlerende accountant, waarin onder andere wordt medegedeeld, dat alle relevante rechten en verplichtingen in de jaarrekening zijn opgenomen, dan wel aan de accountant bekend zijn gemaakt.

‘*Attestaties de vita*’ ofwel ‘*bewijsschriften van in leven zijn*’ worden gebruikt bij de controle op pensioenuitkeringen om vast te stellen, dat de ontvangers daarvan nog in leven zijn.

*Verklaringen van andere accountants* worden gebruikt wanneer de jaarrekening van de moedermaatschappij door een andere accountant is gecontroleerd dan die van de dochtermaatschappij.

*Verklaringen van actuarissen* worden gebruikt om de premiereserve van verzekeringsmaatschappijen te controleren.

### **11.3 Controletechnieken**

Bij de *directe controle* vindt rechtstreeks waarneming van handelingen en gebeurtenissen plaats. Bij *indirecte controle* wordt achteraf gelet op de resultaten van deze handelingen en gebeurtenissen.

*volledige controle* is vaktechnisch gerechtvaardigd, maar oneconomisch.

*volkomen controle:* een plan van uitvoering van de accountantswerkzaamheden waarmee een rationeel controledoel wordt bereikt.

Bij de volkomen controle dient de samenhang van de verschillende gegevenselementen te worden betrokken.

*fragmentarische controle:* controle op losse onderdelen, maar niet op de verantwoording als geheel.

*integrale waarneming:* het in zijn geheel controleren van alle elementen van een gegevensverzameling.

*partiële waarneming:* een selectie van een aantal elementen uit een gegevensverzameling met het doel een oordeel te vormen over de gehele gegevensverzameling.

*positieve controle:* nagaan of hetgeen verantwoord is juist is.

*negatieve controle:* nagaan of alles verantwoord is, ofwel de volledigheid van de verantwoording.

*formele controle:* nagaan of aan de voorschriften is voldaan, waaronder ook de controle op de rekenkundige juistheid en cijfermatige overeenstemming.

*materiële controle:* de materiële betekenis van de handeling of transactie, in het kader van de doelstelling van de huishouding.

#### **11.4 De controlemix**

*controlemix:* de combinatie van het gebruik van de diverse controlemiddelen en controletechnieken in een concrete situatie.

## 12 Organisatiebeoordeling in het kader van de jaarrekeningcontrole

### **12.1 Waarom organisatiebeoordeling?**

Verschillen tussen de interne en externe controle:

- De interne controle is de controle die wordt uitgeoefend ten behoeve van de leiding van de te controleren huishouding; de externe controle ten behoeve van anderen dan de leiding.
- De activiteiten van de hoogste afdeling behoren tot het object van de externe controle en niet tot de interne.
- Bij de uitvoering van de interne controle is een grotere materiekennis aanwezig dan bij de externe controle.
- Het signalerende en corrigerende vermogen van de interne controle op specifieke gebieden wordt hoger aangeslagen dan dat van de externe controle.
- Bij de interne controle wordt een grotere mate van nauwkeurigheid en detail nagestreefd ten behoeve van de interne beheersing, dan ten behoeve van de externe jaarrekeningcontrole noodzakelijk is.

### **12.2 Ontwikkelingen in de interne organisatie**

Een van de belangrijkste middelen ter beheersing van de gedelegeerde taken zijn verwachtingen en normen waaraan de werkelijke bedrijfshandelingen en de uitkomsten ervan kunnen worden getoetst, zoals budgetten, tarieven en standaarden.

### **12.3 Algemene eisen te stellen aan de interne organisatie**

Het verslaggevingstraject verloopt als volgt:

1. primaire aantekeningen;
2. functionele informatiesystemen;
3. financieel informatiesysteem;
4. interne jaarrekening;
5. externe jaarrekening.

*functionele informatiesystemen:* hebben veelal betrekking op de verschillende schakels van de waardenkringloop en zijn al dan niet direct gekoppeld aan het financiële informatiesysteem.

In elk van de schakels van het verslaggevingstraject moet worden bepaald welke controlemaatregelen intern zijn opgenomen om een volledige, tijdige en juiste registratie van alle bedrijfshandelingen te waarborgen.

Deze interne controlemaatregelen worden ingedeeld in twee groepen:

- Algemene structurele maatregelen van interne controle  
Zij hebben veelal een structureel en preventief karakter en strekken zich uit over de gehele organisatie.
- Specifieke toepassingsgerichte maatregelen van interne controle  
Zij hebben een administratief en repressief karakter en zijn toegepast op een bepaald gedeelte van de activiteiten en activa van de organisatie en de daarmee samenhangende functionele informatiesystemen.

De beoordeling van de interne organisatie vangt aan met de beoordeling van de preventieve maatregelen van interne controle, omdat deze bepalend zijn voor het minimum aan interne controle dat vereist is om tot een eventuele goedkeuring van de te controleren verantwoording te komen.

*controletechnische functiescheiding*: dient te garanderen dat meervoudig onafhankelijke registraties van primaire bedrijfsprocessen ontstaan op basis waarvan verdere gegevensverwerking en controle kunnen plaatsvinden.

#### **12.4 De elementen van het organisatieonderzoek**

1. Bedrijfsverkenning
2. Beschrijving en evaluatie van de administratieve organisatie
3. Verificatie van het bestaan van de administratieve organisatie
4. Inventarisatie van risico's; evaluatie van de interne controle
5. Waarneming en toetsing van de werking van de organisatie

*bedrijfsverkenning*: is gericht op het verkrijgen van een toereikend inzicht in de karakteristieken van de huishouding.

De bedrijfsverkenning zal de accountant een zodanige kennis van de activiteiten en de organisatie van de huishouding moeten verschaffen dat hij op grond hiervan in staat is:

- te bepalen of de desbetreffende huishouding zodanig controleerbaar is dat het mogelijk is tot een oordeel te komen over de jaarrekening c.a.;
- vast te stellen welke belangrijke aanknopingspunten bestaan voor de opstelling van het controleplan.

De omvang van de huishouding is van betekenis voor:

- de mogelijkheid om tot stellig accountantsoordeel te komen;
- de keuze van methoden van accountantscontrole;
- de mate van gedetailleerdheid waarmee de controlemiddelen zullen worden toegepast.

Bij de bedrijfsverkenning zijn de volgende aspecten van belang:

- de structuur van de huishouding;
- de activiteiten, opbrengstcategorieën en kostencomponenten;
- de kapitaal- en vermogensstructuur;
- het informatiesysteem c.q. de administratieve organisatie;
- van toepassing zijnde wettelijke voorschriften en verdere bijzonderheden.

Bij de vaststelling van de toegestane tolerantie in de jaarrekening en het aanvaardbare accountantscontrole risico zal de accountant verrichten:

- initiële cijferbeoordeling;
- inventarisatie van toegepaste waarderingsgrondslagen;
- analyse van de aard en samenstelling van de jaarrekeningposten.

De juridische structuur, alsmede de omvang van de huishouding zijn in belangrijke mate bepalend voor:

- vorm en inhoud van de financiële verslaggeving;
- de mate van openbaarmaking ervan;
- de beantwoording van de vraag of accountantscontrole al dan niet wettelijk is voorgeschreven.

Met betrekking tot de juridische structuur spelen de volgende factoren een rol:

- bij samenwerkingsverbanden moet de accountant kennis nemen van de contracten;
- de accountant dient kennis te nemen van de wettelijke en statutaire bepalingen die de verhouding regelen tussen het bestuur en het toezichthoudende orgaan;
- de accountant moet zich een goed beeld vormen van de doelstellingen van de huishouding;
- de organisatorische opzet van de huishouding;
- de accountant moet nagaan op welke wijze het overleg met de werknemers is geregeld en wie als bestuurder in de zin van de WOR optreedt;
- de maatschappelijke omgeving waarin de huishouding of haar onderdelen functioneren.

De accountant dient zich een duidelijk beeld te vormen van de aard van de activiteiten die de huishouding verricht. Inzicht moet worden verkregen in de typologische kenmerken van de huishouding en haar onderdelen.

Op grond hiervan gaat de accountant na:

- welke soorten van producten of goederen worden verkocht, ontwikkeld en geproduceerd;
- van welke verkoopkanalen daarbij gebruik wordt gemaakt;
- wat de aard van de dienstverlening is;
- of activiteiten geografisch zijn gespreid.

Onderzocht wordt van welke orde van grootte de omzet is en hoe deze is onderverdeeld naar product- of dienstgroepen, naar afnemerscategorieën, naar geografisch gebied en naar seizoenen. Daarnaast moet inzicht worden verkregen in de winstmarges van de verschillende opbrengstcategorieën, de concurrentiepositie, de prijsstelling, mogelijke overheidsbemoedigen en de markten waarop wordt opgetreden.

Het onderzoek naar de kostencomponenten heeft betrekking op de belangrijkste kostensoorten en kostenplaatsen.

Hierbij wordt gedacht aan gegevens over personeelskosten, kosten van gebruik van goederen en diensten van derden, kosten van gebruik van duurzame productiemiddelen en financieringskosten.

De oriëntatie ten aanzien van de kapitaal- en vermogensstructuur heeft ten doel inzicht te verkrijgen:

- in de liquiditeit en solvabiliteit van de huishouding;
- in de aard en omvang van de activa en passiva.

De accountant moet zich op de hoogte stellen van de aard en omvang van de aangewende activa en de wijze waarop deze worden gefinancierd. Hij dient hiertoe informatie te beschikken omtrent de vaste activa, de voorraden, de vorderingen, het eigen vermogen, de voorzieningen, de schulden op lange en die op korte termijn.

Bij de inventarisatie van de bij de huishouding in gebruik zijnde informatiesystemen kan men de financiële administratie gebruiken en vervolgens onderzoeken op welke wijze de andere functionele informatiesystemen hieraan gekoppeld zijn. Tevens wordt hierbij onderzocht op welke wijze de verschillende informatiesystemen worden gevoed (input) en welke overzichten c.q. formulieren worden geproduceerd (output).

In het eerste globale onderzoek naar de administratieve organisatie komen aan de orde:

- de functionele en hiërarchische plaats van de afdelingen administratie en automatisering;
- het informatiebeleid en het automatiseringsbeleid, de mate van centralisatie en decentralisatie van de gegevensverwerking en de structuur van het gegevensbeheer;
- de technische hulpmiddelen die bij gegevensverwerking worden gebruikt;
- de organisatiestructuur van de afdelingen belast met programmaontwikkeling, programmaonderhoud, werkvoorbereiding en uitvoercontrole, respectievelijk met handhaving van de integriteit van op persoonlijke computers werkende programma's;
- het bestaan van verbijzonderde internecontroleafdelingen en hun plaats in de organisatie;
- de toereikendheid van de door het systeem opgeleverde gegevens, waaronder de tussentijdse overzichten.

Ten behoeve van het vervaardigen van de systeembeschrijvingen staat de accountant de volgende controlemiddelen ter beschikking:

- inlichtingen van de gecontroleerde;
- interne vastleggingen en externe bescheiden;
- waarnemingen.

De belangrijkste interne vastleggingen zijn: jaarrekeningen, jaarverslagen, begrotingen, periodieke tussentijdse overzichten, organisatieschema's met toelichtingen en uitwerkingen in taakomschrijvingen.

De belangrijkste externe bescheiden zijn: statuten, firmacontracten, specifieke wetgeving, collectieve arbeidsovereenkomsten, overige belangrijke overeenkomsten.

Voordelen van het gebruik van schema's in het kader van de accountantscontrole:

- de mogelijkheid om bepaalde lijnen van een gecompliceerd proces systematisch te volgen;
- de mogelijkheid tot controle op volledigheid van de verwerkte gegevens;
- snellere oordeelsvorming;
- efficiënte en effectieve kennisoverdracht.

*rekeningschema*: omvat het grootboek en intracomptabele verwerking met grootboek- en subgrootboekrekeningen die in een dwingend verband met de centrale administratie van kapitaal en vermogen staan.

*permanence de l'inventaire*: een continue beschikbaarheid op elk moment van een balans en een resultatenrekening.

De mate van toepassing van de *permanence de l'inventaire* bepaalt de hoeveelheid afsluitingswerkzaamheden die nodig zijn voor de opstelling van de jaarrekening en beïnvloedt het werkprogramma van de accountant.

De accountant dient vast te stellen welke maatregelen zijn getroffen om te verzekeren dat alle baten en lasten aan de juiste periode worden toegerekend en op de juiste wijze worden gerubriceerd.

*audit trail*: een analysemogelijkheid waarbij de accountant onderzoekt in hoeverre de boekingen op individuele (sub)grootboekrekeningen achteraf te reconstrueren zijn uit de oorspronkelijke posten.

Interne controle op basisgegevens (primaire vastleggingen) is voor de accountant van belang omdat afwezigheid of niet werken van deze controle achteraf niet kan worden hersteld.

De maatregelen van interne controle gericht op de juistheid, volledigheid en tijdigheid van de invoergegevens vallen uiteen in:

- procedures en instructies voor de verschillende functionarissen ten aanzien van de vastlegging;
- controle op de navolging van die procedures;
- vergelijking met normatieve gegevens (ervaringscijfers);
- vergelijking van twee onafhankelijk (functiescheiding) van elkaar tot stand gekomen primaire vastleggingen van verschillende aspecten van dezelfde transactie of gebeurtenis;
- vergelijking van een document met de feiten.

De functiescheidingen dienen zowel voor de te controleren huishouding als geheel, als voor elk van de functionele informatiesystemen afzonderlijk te worden opgezet.

In het verwerkingstraject worden de maatregelen van interne controle welke gericht zijn op de juiste, tijdige en volledige verwerking van alle ingevoerde gegevens beschreven.

Tijdens het verwerkingstraject onderzoekt de accountant:

- welke verwerkingsverslagen beschikbaar zijn en met de afhandeling daarvan is belast;
- de organisatie en procedures ten aanzien van de juistheid en volledigheid van gebruikte standgegevens;
- de wijze waarop toepassingsprogramma's tot stand komen, worden onderhouden en geautoriseerd;
- welke gegevens ook na afsluiting van de verwerking beschikbaar zijn in verband met de accountantscontrole.

Bij de beschrijving van het uitvoertraject gaat het om de verbanden tussen de verschillende overzichten onderling, de afstemming met basisgegevens, de afstemmingen met saldi van balansrekeningen en omspannende verbandscontroles.

De accountant zal onderzoeken van welke verbanden in de interne controle gebruik wordt gemaakt en welke interne controle wordt uitgeoefend op de totstandkoming van de toegepaste normatieve gegevens.

Nadat de administratieve organisatie is beschreven, zal er voor gezorgd moeten worden dat de beschrijving up-to-date blijft. De accountant zorgt dat hij op de mailinglist wordt geplaatst wat betreft wijzigingen in de voor hem relevante voorschriften en kan door nummeraansluitingen constateren dat hij volledig op de hoogte is van alle gewijzigde procedures.

Bij de toetsing van de structuur van de organisatie wordt nagegaan of deze nog in overeenstemming is met de bedrijfs- en systeembeschrijvingen. Hierop kan zowel een positieve als negatieve controle plaatsvinden.

*lijncontrole:* (ook wel *selectieve dieptetests*) omvat de positieve controle op structurele zaken, een belangrijk deel van de negatieve controle daarop en controle op de toepassing van beschreven procedures.

Een lijncontrole wordt uitgevoerd door het kiezen van een bepaalde bedrijfstransactie en het nagaan of alle daaruit in volgorde voortvloeiende bedrijfshandelingen in overeenstemming met de systeembeschrijving zijn verricht.

Evaluatie van de interne controle:

1. Beoordelen of de in de bedrijfsbeschrijving en systeembeschrijvingen beschreven organisatie voldoet aan de minimumeisen die voor de vorming van een accountantsoordeel nodig zijn. Zo ja, stap 4, anders stap 2.
2. Onderzoek of door wijzigingen in de organisatie de minimumeisen wel gehaald kunnen worden. Zo ja, stap 6, anders stap 3.
3. Overleg met de opdrachtgever om vast te stellen of de controleopdracht leidend tot een oordeelonthouding voor deze rationeel is. Zo ja, stap 7, anders intrekking of wijziging van de opdracht.
4. Verificatie van het bestaan van de administratieve organisatie door middel van proceduretests, waaronder lijncontroles.
5. Beoordeling of de bij het waarnemen en toetsen van de beschreven organisatie geconstateerde afwijkingen van de bedrijfsbeschrijving c.q. systeembeschrijvingen, de organisatie beneden de minimumeisen komt. Zo ja, stap 2, anders stap 7.

6. Vaststellen welke wijzigingen in de bestaande organisatie nodig zijn om een stellig accountantsoordeel mogelijk te maken. Indien resultaat bevredigend, stap 5, anders stap 3.

7. Bepalen welke controleverrichtingen nodig zijn om handhaving en werking van de beschreven organisatie gedurende de controleperiode te toetsen. Verwerking hiervan in het controleplan en de werkprogramma's. Signalering bij de opdrachtgever van mogelijke wijzigingen in de organisatie die de totale efficiëntie van interne en accountantscontrole kunnen verbeteren.
8. Controle van de werking van de organisatie en interne controle op geselecteerde onderdelen door middel van proceduretests, waaronder lijncontroles.
9. Uitvoeren van de overige controlehandelingen zoals deelwaarnemingen en inventarisaties.
10. Afronding van de controle.

*controlecompetentiematrix*: een hulpmiddel bij het ontwerpen van het controleplan en de werkprogramma's.

De controlecompetentiematrix heeft twee functies:

- invulling geven aan het onderdeel organisatiebeoordeling, in dit geval welke onderdelen van de interne organisatie op hun werking worden beoordeeld;
- de benodigde informatie leveren ten behoeve van het formuleren van de aanvullende controles.

De waarneming en toetsing zijn erop gericht vast te stellen dat de structuur van de interne organisatie en het informatiesysteem gedurende de gehele controleperiode in stand is gebleven en dat de procedureregels ook zijn gevolgd.

Een informatiesysteem moet aangepast zijn aan de aard van de activiteiten en de structuur van de organisatie en werkt goed als het zelfcontrolerend en zelfcorrigerend is.

De accountant voert proceduretests uit om de naleving van procedures op transactieniveau vast te stellen. Om te weten of dit over de gehele controleperiode het geval was, moet hij de waarnemingen, zij het beperkt, zodanig gespreid over het jaar verrichten dat de gehele controleperiode wordt bestreken.

## 13 Normen / ex ante gegevens

### **13.1 Inleiding**

*ex ante*: is al hetgeen op het rapporteringstijdstip nog niet is gebeurd of wel de verwachting van hetgeen zal gaan gebeuren.

*ex post*: is al hetgeen betrekking heeft op hetgeen is gebeurd (de uitkomst) voor het tijdstip waarop of waaromtrent men rapporteert.

### **13.2 Betekenis van begroting en budget voor de huishouding**

De begroting is als instrument het best te omschrijven door haar verschillende functies te bezien:

- de begroting is een formulering van het beleidsplan;
- de begroting is een middel tot beleidsoverdracht;
- de begroting is de basis voor taakopdrachten en machtigingen;
- de begroting is een controlemiddel.

Oorzaken van afwijkingen tussen plan en realisatie kunnen gelegen zijn bij de uitvoering, in de gewijzigde omstandigheden of in foutieve veronderstellingen en verwachtingen.

*budget*: een begroting met een taakstellend karakter.

*deelbudget*: een taakopdracht en machtiging aan de leiding van een bepaalde afdeling.

Overige begrotingen:

- voorspellende begrotingen, die ten doel hebben een indruk te verschaffen van toekomstige ontwikkelingen;
- bindende begrotingen, die een machtiging inhouden tot het doen van bestedingen, waar de betrokkenen niet boven uit mogen gaan.

*budgetcontrole*: de werkelijke uitkomsten worden vergeleken met de gebudgetteerde gegevens.

Het budget vormt een controlemiddel op de rechtmatigheid van de bestedingen en een hulpmiddel bij de procesbeheersing.

### **13.3 Betekenis van begroting en budget voor de accountantscontrole**

De accountant weet dat hij met betrouwbare normen werkt door het instellen van een onderzoek naar:

- de wijze waarop de budgetten (normen) tot stand zijn gekomen;
- de consistentie van de budgetten (normen) in de tijd en in vergelijking met de uitkomsten van voorgaande analyses en ervaringsgegevens;
- de logica van de cijfers en de samenhang van de verschillende budgetonderdelen door middel van cijferbeoordelingen;
- de wijze waarop de interne analyses en rapportering over afwijkingen en de oorzaken daarvan plaatsvinden;
- de rekenkundige juistheid;
- de aansluiting van de indeling van ex ante gegevens met de ex post verslaggeving;
- de ontwikkeling van de tarieven, welke uit de budgetten voortvloeien.

*auditing by exception*: een onderzoek naar de verklaring, de groepering en de correcties van de door het budgetsysteem aan het licht gebrachte verschillen.

## 14 Cijferbeoordeling

### **14.1 Begripsvorming en definitie**

*cijferbeoordeling*: een bedrijfseconomische analyse en interpretatie van homogene cijferreeksen en cijfergroeperingen met het doel de verschijnselen, die deze cijferreeksen en cijfergroeperingen representeren, te onderzoeken op bestaande verbanden en verhoudingen alsmede optredende ontwikkelingen.

### **14.2 Functie en betekenis in het algemeen**

Bij cijferbeoordeling zijn de volgende fasen te onderscheiden:

- Opsporen van verbanden en verhoudingen alsmede ontwikkelingen  
Aan de hand van de bewerkte cijferreeksen worden bepaalde verbanden en verhoudingen geconstateerd. Bovendien worden ontwikkelingen op zich en in hun onderlinge verband opgespoord en gevolgd.  
De uitkomsten die op het eigen bedrijf betrekking hebben, worden eerst getoetst aan gestelde normen en vervolgens worden vergeleken met externe gegevens.
- Het interpreteren en trekken van conclusies  
De geconstateerde ontwikkelingen en verbanden en de opgetreden afwijkingen in bestaande, respectievelijk veronderstelde ontwikkelingen en verbanden worden in onderlinge samenhang geanalyseerd naar oorzaak en gevolg. Uit de ontwikkelingen worden de nodige conclusies getrokken.

### **14.3 Toepassingsmogelijkheden cijferbeoordeling**

### **14.4 Betekenis als controlemiddel voor de accountant**

De initiële cijferbeoordeling moet leiden tot een eerste indicatie van risico's. De doelstellingen van initiële cijferbeoordeling zijn:

- het verwerven van kennis omtrent de huishouding;
- het verkrijgen van aanwijzingen omtrent het functioneren van de interne organisatie, inclusief de administratieve organisatie en interne controle;
- het verkrijgen van inzicht omtrent de specifieke kennis waarover de accountant en zijn controleteam moet beschikken;
- het onderkennen van ongebruikelijke / onverwachte saldi of verbanden / verhoudingen;
- het verkrijgen van inzicht in de belangrijkste grondslagen van waardering en resultaatbepaling om na te gaan of deze aanvaardbaar zijn voor een getrouwe weergave van het bedrijfsgebeuren.

Tijdens de interimcontrole wordt nagegaan of verschillen tussen de verwachting van het te verantwoorden bedrag en het werkelijk verantwoorde bedrag acceptabel zijn. Zoniet dan worden de verschillen nader onderzocht met:

- externe en interne gegevens;
- additionele meer gedetailleerde cijferbeoordelingen;
- onafhankelijke inlichtingen;
- detailcontroles.

De afsluitende cijferbeoordeling heeft tot doel:

- vaststelling van het verkrijgen door de accountant van een algemene inzicht in de saldi, verbanden en verhoudingen, zoals deze in de jaarrekening tot uitdrukking komen;
- vaststelling dat de jaarrekening inderdaad deze saldi, verbanden en verhoudingen bevat;
- vaststelling dat aanvaardbare grondslagen van waardering en resultaatbepaling zijn gehanteerd en dat sprake is van een consistente gedragslijn;
- beoordeling of gedelegeerde taken goed zijn uitgevoerd.

Bij de fase jaarstukken en afronding van de controle zal een afsluitende cijferbeoordeling tevens een oordeel geven over de kwaliteit van de reeds verrichte controlehandelingen. Dit houdt in:

- de beoordeling van de cijfers van eenzelfde periode of tijdstip in hun onderlinge samenhang;
- de beoordeling van de cijfers in elkaar opeenvolgende perioden of tijdstippen in hun onderlinge samenhang;
- de beoordeling van de cijfers per dezelfde datum of periode van verschillende huishoudingen behorend tot dezelfde branche;
- de vergelijking met budgetten en prognoses;
- verbanden tussen financiële en niet financiële gegevens.

## **14.5 Kengetallen**

*kengetallen*: verhoudingscijfers, die bedrijfseconomische grootheden in hun onderlinge relatie en ontwikkelingen hiervan op eenvoudige wijze zichtbaar maken.

*indexcijfers*: deze geven de ontwikkeling van een bepaalde grootheid aan.

Financieringsratio's:

- Solvabiliteit = (eigen vermogen / vreemd vermogen) \* 100
- Liquiditeitsratio (1) = (liquide middelen + kortlopende vorderingen) / vlottende schuld
- Liquiditeitsratio (2) = vlottende activa / vlottende schuld

#### Rentabiliteitsratio's:

- Rentabiliteit eigen vermogen =  $(\text{nettowinst} / \text{eigen vermogen}) * 100$
- Rentabiliteit totale vermogen =  $(\text{winst voor belasting} + \text{rente vreemd vermogen}) / (\text{eigen vermogen} + \text{rentedragend vreemd vermogen})$
- Brutowinstmarge =  $(\text{brutowinst} / \text{netto-omzet}) * 100$
- Brutowinst per verkochte eenheid =  $\text{brutowinst per artikelgroep} / \text{aantal verkochte eenheden van die artikelgroep}$
- Omzetbijdrage per artikelgroep =  $(\text{omzet per artikelgroep} / \text{totale omzet}) * 100$
- Marge bedrijfsresultaat =  $(\text{bedrijfsresultaat} / \text{netto-omzet}) * 100$

#### Activiteitsratio's:

- Verhouding omzet / vermogen =  $\text{netto-omzet} / \text{balanstelling}$
- Marktaandeel eigen bedrijf =  $\text{omzet eigen bedrijf} / \text{totale omzet bedrijfstak}$
- Gemiddelde omzet per klant =  $\text{omzet} / \text{aantal klanten}$
- Gemiddelde omzet per werknemer =  $\text{netto-omzet} / \text{aantal werknemers}$
- Toegevoegde waarde per werknemer =  $\text{toegevoegde waarde} / \text{aantal werknemers}$
- Kapitaalgebruik in dagen =  $(\text{debiteuren} / \text{netto-omzet}) * 365$
- Kapitaalgebruik in dagen =  $(\text{voorraden} / \text{goederenverbruik}) * 365$
- Totale kosten per producteenheid =  $\text{totale productiekosten} / \text{hoeveelheid product}$

De accountant produceert bij kleine ondernemingen in meerdere mate zelf ratio's, terwijl hij bij grote ondernemingen vaststelt, dat de in de handleidingen voorgeschreven ratio's op juiste wijze zijn berekend en geïnterpreteerd.

## 15 Externe bescheiden en interne vastleggingen (bewijsstukken)

### **15.1 Plaatsbepaling**

Voor een weloverwogen keuze van een samenstel van controlemiddelen spelen de volgende factoren een rol:

- het doel van de controlehandeling;
- de mate van toepasbaarheid van elk der middelen;
- de feitelijke omstandigheden die de effectiviteit en efficiency van de controlemiddelen beïnvloeden;
- het relatieve belang van de te controleren onderdelen van een verantwoording;
- de typologie van de huishouding;
- de kwaliteit van de interne en administratieve organisatie;
- de toegankelijkheid van de te onderzoeken gegevensverzamelingen.

### **15.2 Begripsbepaling**

*interne bewijsstukken*: binnen de huishouding van de gecontroleerde ontstane vastleggingen.

*externe bewijsstukken*: stukken welke afkomstig zijn van buiten de huishouding van de gecontroleerde.

### **15.3 Effectiviteit van bescheiden en vastleggingen als middel tot controle**

De kracht van de bescheiden en vastleggingen neemt toe naarmate het tegengestelde belang van degenen tussen wie het document wordt uitgewisseld, toeneemt. Dit belang is het sterkst indien degene van wie het geschrift afkomstig is, daaraan rechten kan ontleen dan wel van verplichtingen kan worden ontslagen.

De volgende regels gelden:

- extern bewijsmateriaal is betrouwbaarder dan intern bewijsmateriaal;
- intern bewijsmateriaal is betrouwbaarder naarmate de kwaliteit van de administratieve organisatie en interne controle toeneemt;
- bewijsmateriaal dat rechtstreeks aan de accountant wordt verschaft is betrouwbaarder dan hetgeen via de cliënt wordt verkregen.

### **15.4 Controlerichting en bewijsmateriaal**

De nadruk bij een organisatiegerichte controleaanpak ligt op het testen van de organisatie met behulp van proceduretests. Het waar te nemen materiaal bestaat uit parafen, handtekeningen, afgewerkte signaallijsten en interne afstemmingen, gericht op het verkrijgen van voldoende zekerheid omtrent de werking van de administratieve organisatie en interne controle gedurende de gehele controleperiode.

Beschikbare bescheiden in het kader van de bestaanscontroles zijn paklijsten, facturen, saldobestemmingen van debiteuren, standaardbankverklaringen en ontvangstmeldingen.

De mate van bruikbaarheid van de diverse geschriften zal afhangen van de effectiviteit ervan. Hiervoor zijn de volgende algemene richtlijnen te geven:

- de effectiviteit is hoger naarmate het belang dat de opsteller van het document heeft, groter is en tegengesteld is aan het belang van andere, binnen of buiten de te controleren organisatie staande, functionarissen.
- de effectiviteit is hoger naarmate de kans op spanning geringer is.

Het aanwezig zijn van de volgende kenmerken op documenten verhogen de waarde ervan:

- voorbedrukte doorlopende nummering;
- het vervaardigen van de vastlegging ten tijde van of zo kort mogelijk na het plaatsvinden van de te rapporteren transactie;
- eenvoud en duidelijkheid;
- ontworpen voor meerdere doeleinden;
- zodanig ontwerp, dat met name juistheid en volledigheid zoveel mogelijk worden gewaarborgd;
- vereiste aanhechting van andere geschriften;
- geen doorhalingen of wijzigingen.

Specifiek voor de accountant zijn formele vereisten zoals:

- datering van het bewijsstuk;
- een overzicht van voorgeschreven handtekeningen;
- tenaamstelling, namelijk ten name van de te controleren huishouding;
- het intern verricht zijn van de vereiste controlehandelingen ten aanzien van het desbetreffende stuk;
- het vastleggen van de verrichte controles met de benodigde handtekeningen/parafen;
- wetgeving ten aanzien van te gebruiken documenten;
- slechts eenmaal bruikbaar voor hetzelfde doel.

## 16 Controleplan en werkprogramma

### 16.1 Algemeen

In het controleplan wordt de algehele aanpak van de controle beschreven. De nadere uitwerking van het controleplan vindt plaats in de vorm van werkprogramma's per controlesector.

### 16.2 Controle van de inkopen

De doelstelling van deze controle is een oordeel te verkrijgen omtrent de juistheid, volledigheid en tijdigheid van de inkopen.

De positieve controle heeft ten doel:

- vast te stellen dat tegenover betalingen of verplichtingen gelijkwaardige productiemiddelen zijn verworven;
- een grondslag te vormen voor het oordeel van de accountant omtrent de juistheid van de balanswaardering van de nog niet verbruikte hoeveelheden productiemiddelen.

De negatieve controle heeft ten doel:

- vast te stellen dat de weergave van de vermogenssamenstelling in de balans getrouw is;
- een grondslag te vormen voor de negatieve controle op de opbrengst van geleverde goederen en diensten.

Risico's in het kader van de juistheid zijn:

- er is betaald maar er zijn geen/minder/slechtere goederen ontvangen;
- de prijzen waartegen gefactureerd is, zijn hoger dan overeengekomen;
- de berekening van hoeveelheid maal prijs volgens de factuur is onjuist;
- kortingen worden niet of onvoldoende in mindering gebracht;
- de telling van de factuur is te hoog;
- de ontvangen goederen worden geboekt op de verkeerde rekening;
- er wordt niet aan de juiste crediteur betaald.

Risico's in het kader van de volledigheid zijn:

- niet alle ontvangen goederen worden als ontvangen verantwoord;
- niet alle inkoopfacturen en/of betalingen worden verantwoord;
- inkoopfacturen en/of betalingen worden niet voor het volledige bedrag verantwoord.

Risico's in het kader van de tijdigheid zijn het te vroeg of te laat verantwoorden van ontvangen goederen, inkoopfacturen of betalingen.

Organisatiebeoordeling heeft ten doel vast te stellen welke maatregelen van interne controle worden aangetroffen en in hoeverre deze interne controles de risico's opvangen.

Omstandigheden die de kans op falen van de interne controle beïnvloeden, zijn:

- de aard van de productiemiddelen en de frequentie waarmee ze worden verworven;
- het belang dat de hoogste leiding kan zien in doorbreking van de interne controle;
- het bestaan van functievermengingen en de kans op coalitievorming;
- de wijze van afwikkeling in het betalingsverkeer.

Het bestaan en de werking van de interne controle worden vastgesteld door daarop afgestemde proceduretests.

Bij initiële en verdiepende cijferbeoordeling kan men zich baseren op de beschikbare rapporteringen met betrekking tot de economische positie, de valutaire positie, de gerealiseerde prijsverschillen, de stand van het leverancierskrediet, het vermogensbeslag van de voorraden en de ontwikkeling van de omvang van de inkoop en de brutowinstmarge ten opzichte van de begroting.

De te controleren aspecten bij een detailcontrole zijn:

- formele aspecten:
  - nagaan van de herkomst van de factuur,
  - juiste tenaamstelling, datering en omschrijving;
- ontvangst goederen:
  - controle met bestelformulieren en ontvangstmelding,
  - vaststellen dat de ontvangen goederen verantwoord zijn in de voorraadregistratie,
  - afstemming met keuringsrapport;
- in rekening gebrachte prijzen:
  - controle met contracten, offertes, orderbevestigingen, prijslijsten en marktprijzen,
  - controle op autorisatie (parafering en blokstempel),
  - controle op te ontvangen kortingen;
- juiste omrekening:
  - narekenen van de facturen;
- boeking in financiële administratie:
  - boeking van het juiste bedrag op de juiste grootboek- en crediteurenrekening;
- juistheid van de betaling:
  - betaling van het juiste bedrag aan de juiste crediteur,
  - autorisatie van de betaling,
  - afboeking van het juiste bedrag van de juiste crediteurenrekening.

Uit een oogpunt van accountantscontrole kan de inkoop van productiemiddelen worden onderscheiden in de volgende groepen:

- materiële duurzame productiemiddelen;
- immateriële duurzame productiemiddelen;
- materiële niet-duurzame productiemiddelen waarvan voorraad wordt gehouden;
- materiële niet-duurzame productiemiddelen waarvan geen voorraad wordt gehouden;
- immateriële niet-duurzame productiemiddelen;
- financiële activa.

Het risico van onvolledige verwerking van de aanschaffing van duurzame productiemiddelen bestaat uit:

- het te laat vastleggen van gedane bestellingen;
- het als kosten verantwoord van aanschaffingen van duurzame productiemiddelen.

Het risico van een onjuiste verwerking van de aanschaffing van duurzame productiemiddelen bestaat uit:

- het verantwoord van productiemiddelen welke of nog geen eigendom van de huishouding zijn;
- het als duurzaam productiemiddel verantwoord van kosten gemaakt ter instandhouding van dat productiemiddel, zonder dat de levensduur wordt verlengd.

Controles op duurzame productiemiddelen zijn:

- raadpleging van de interne vastleggingen zoals investeringsbegrotingen en notulen van besturende en toezichthoudende organen;
- verbandlegging met het betalingsverkeer;
- inlichtingen in de vorm van een volledigheidbevestiging, ook wel bevestiging bij de jaarrekening;
- verbandscontrole. Verbanden kunnen worden gelegd met de uitgaande geldbeweging, het gebruik van de capaciteit en de hieruit voortvloeiende opbrengsten, alsmede met kosten samenhangende met de capaciteit.

Voor onroerende goederen wordt ook gebruik gemaakt van kadastrale recherche.

### **16.3 Controle van de kosten**

De positieve controle op de arbeidskosten heeft ten doel vast te stellen dat de waarden die de huishouding onder arbeidskosten verlaten, rechtmatig aan arbeidskosten zijn besteed.

De negatieve controle op de arbeidskosten heeft ten doel vast te stellen dat alle verplichtingen uit hoofde van arbeidskosten in de balans zijn opgenomen.

De negatieve controle dient te verzekeren dat arbeidskosten niet later worden verwerkt dan in de periode waarop zij betrekking hebben en de positieve controle dat zij niet eerder worden verwerkt.

Risico's in het kader van de juistheid zijn:

- er is loon of salaris uitbetaald aan personen welke niet in dienst zijn van de huishouding;
- er is loon of salaris uitbetaald aan personeelsleden van de organisatie zonder dat daarvoor een prestatie is geleverd;
- loon of salaris wordt niet aan de juiste persoon uitbetaald;
- er worden te hoge brutolonen uitbetaald;
- er worden te hoge nettolonen uitbetaald door foutieve toepassing van inhoudingen;
- loonkosten worden geboekt op een foutieve rekening;
- opslagen voor sociale lasten worden berekend voor een te hoog bedrag;
- overige kosten worden ten onrechte gerubriceerd onder personeelskosten.

Risico's in het kader van de volledigheid zijn:

- uitbetaalde lonen of salarissen worden niet of niet volledig verantwoord;
- ontvangen prestaties worden niet of niet volledig verantwoord;
- inhoudingen worden voor te hoge bedragen toegepast;
- opslagen voor sociale lasten worden voor een te laag bedrag berekend.

Risico's in het kader van de tijdigheid zijn:

- indiensttreding wordt te vroeg of te laat verwerkt;
- ontslag van werknemers wordt te vroeg of te laat verwerkt;
- afdrachten van sociale lasten vinden te laat plaats;
- lonen en salarissen worden te vroeg of te laat betaald.

Voor een initiële cijferbeoordeling worden de loon- en salariskosten vergeleken met de begroting.

Nadat een van de perioden aan een nauwere controle is onderworpen met behulp van detailcontroles, kan bij de verdiepende cijferbeoordeling een vergelijking plaatsvinden van de andere perioden met de in detail onderzochte periode.

Controlehandelingen voor uit te voeren detailcontroles:

- vaststellen dat het brutosalaris volgens de uitbetalingslijst overeenstemt met de registratie van personeelszaken;
- vaststellen dat het brutosalaris overeenstemt met de van toepassing zijnde loon- en salarisschalen / de door de directie gefiatteerde loon- en salarismutaties / goedkeuring door commissarissen;
- tijdige en juiste verwerking van het standenregister vaststellen;
- afstemmen met de aanwezigheidsregistratie;
- variabele elementen uit de brutosalarisberekening afstemmen met primaire aantekeningen dienaangaande;
- juistheid van de berekening van de variabele elementen vaststellen;
- vaststellen dat de bruto-nettoberekening juist is uitgevoerd;
- tijdige verwerking van aanname en ontslag in de loon- en salarisadministratie vaststellen;
- vaststellen dat uitbetaald is aan de juiste persoon.

Controlehandelingen voor uit te voeren totaal- en verbandscontroles:

- aansluiting vaststellen tussen de loonlijst en het standenregister van de afdeling personeelszaken;
- aansluiting vaststellen tussen de loonlijst en de uitbetalingslijst alsmede de uitgaande geldbeweging;
- aansluiting vaststellen tussen de loonlijst en de loonverdeelstaat;
- aansluiting vaststellen tussen de loonverdeelstaat en de boeking in de financiële administratie;
- aansluiting vaststellen tussen de aanwezigheidsregistratie (shoptime) en de urenverantwoording (jobtime);
- aansluiting vaststellen tussen de verzamelloonstaat en de boekingen in de financiële administratie;
- totaalcontrole uitvoeren op de berekening en inhouding van sociale premies;
- overeenstemming vaststellen tussen de aangiften loonbelasting, AOW/AAW en de verzamelloonstaat en vaststellen dat afdracht volledig en tijdig heeft plaatsgevonden;
- het verband leggen tussen uitbetaald ziekgeld en ontvangen ziekgeld rekening houdend met wachtdagen en kortingspercentages.

De positieve controle op de overige kosten heeft ten doel vast te stellen dat de waarden die tengevolge van de kostenbesteding de huishouding verlaten, rechtmatig en in overeenstemming met de doelstelling zijn besteed.

Tot overige kosten behoren niet kosten die rechtstreeks verband hebben met de productie of de omzet.

De negatieve controle op deze kosten heeft ten doel vast te stellen dat de in de jaarrekening weergegeven resultaten niet geflatteerd zijn en dat de verplichtingen uit hoofde van reeds bestede doch nog niet betaalde kosten volledig in de balans met de toelichting zijn opgenomen.

Flattering van weergegeven resultaten kan tot stand komen door:

- het niet als verplichting opnemen van reeds bestede, doch niet betaalde kosten;
- het activeren van reeds betaalde kosten die op verstreken perioden betrekking hebben;
- het te laag afschrijven op activa;
- het betalen van kosten door anderen dan de gecontroleerde huishouding.

Op kostensoorten waaromtrent een weinig effectieve interne controle is geconstateerd, past de accountant detailcontroles toe. Indien de interne controle wel effectief is, controleert hij systeemgericht met behulp van cijferbeoordeling.

De uit wettelijke, statutaire of contractuele regels voortvloeiende kosten worden met behulp van deze normatieve gegevens respectievelijk bescheiden gecontroleerd.

Rentelasten dienen in verband te worden gebracht met de daaraan ten grondslag liggende gesloten financieringsovereenkomsten.

## **16.4 Controle van de verkopen/opbrengsten**

De negatieve controle van de verkopen/opbrengsten heeft ten doel vast te stellen dat alle aan de huishouding toekomende middelen worden verantwoord en wel niet later dan in de periode waarop zij betrekking hebben.

De positieve controle op de verkopen/opbrengsten heeft ten doel vast te stellen dat de resultaten van de huishouding als weergegeven in de jaarrekening niet zijn geflatteerd.

Risico's in het kader van de juistheid zijn:

- omzet wordt verantwoord terwijl geen feitelijke levering heeft plaatsgevonden;
- gratis leveringen worden ten onrechte als omzet verantwoord;
- facturering vindt plaats tegen de verkeerde prijs;
- foutieve omrekening van hoeveelheid en prijs;
- kortings- en bonusregelingen worden foutief toegepast;
- verantwoording van de verkoop op een foutieve rekening;
- verantwoording van de ontvangst van betalingen op een foutieve debiteurenrekening.

Risico's in het kader van de volledigheid zijn:

- goederen zijn geleverd maar geheel of gedeeltelijk niet gefactureerd;
- verschuiving van normale leveringen naar monsterleveringen;
- verkopen worden verantwoord als negatieve kosten.

Risico's in het kader van de tijdigheid zijn:

- leveringen worden te vroeg of te laat als omzet verantwoord;
- ontvangsten van afnemers worden te laat verantwoord.

Afwijkende brutowinstmarges ten opzichte van de begroting kunnen wijzen op verschuivingen tussen artikelgroepen, mogelijke foutieve hantering van prijzen of onvolledige facturering.

Binnen de verkopen zijn als relaties te onderkennen die tussen kortingen en omzet, provisie en omzet, betalingskorting en ontvangsten, omzet en uitgaande vrachten.

Andere relaties zijn de omloopsnelheid, de gemiddelde krediettermijn, het percentage retourneren en het bedrag van de gratis leveringen gerelateerd aan de begroting.

Voor de volledigheid van de verantwoorde verkopen wordt in belangrijke mate gesteund op de maatregelen van interne controle.

Als verbandscontrole tussen goederenbeweging en verantwoorde omzet wordt gebruikt de formule 'beginvoorraad + inkopen - eindvoorraad = verkopen'. Door deze hoeveelheid te vermenigvuldigen met de vastgestelde vast verkoopprijs wordt de soll-positie voor de te verantwoorde omzet gevormd.

Indien de verbandscontrole te omslachtig is of niet mogelijk, wordt een controle uitgevoerd op de juistheid van de bij facturering gehanteerde prijzen. Hierbij wordt door middel van orderformulieren, expeditiedocumenten en/of facturen een positieve controle uitgevoerd op de verkopen in de periode met de laagste prijzen. Bij stijging van de prijs vindt een verscherpte positieve controle plaats voorafgaand aan de prijswijziging; bij daling na de prijswijziging.

Een positieve controle wordt uitgevoerd op de hoogste kortingen op basis van de geldende regelingen. Afnemersgebonden korting wordt gecontroleerd door vaststelling van de identiteit van de afnemer. Bij kwantumkorting wordt het volume van de levering gecontroleerd. Artikelgebonden korting wordt gecontroleerd door vaststelling van de juistheid van de artikelgroepspecificatie aan de hand van de expeditiebescheiden.

Op gratis verstrekkingen wordt een positieve controle door middel van deelwaarneming uitgevoerd.

Bij vaste brutowinstpercentages wordt de kostprijswaarde van de geleverde goederen per artikelgroep bepaald en wordt vervolgens hierop een brutowinstopslag toegepast om de omzetwaarde als toetsingsgegeven te bepalen.

Om verbandscontroles tussen geld- en goederenbeweging mogelijk te maken bij variabele verkoopprijzen zullen vergaande detailleringen van de afleveringen nodig zijn. Indien dit niet mogelijk is, dient gecontroleerd te worden of de in de laagste opbrengstcategorie opgenomen omzetten daarin ook terecht zijn verantwoord. Gespreid over de te controleren periode dienen de verantwoorde verkopen steekproefsgewijs te worden gecontroleerd.

Bij prijsbepaling per transactie richt de controle van de gehanteerde verkoopprijzen zich op:

- de bevoegdheid tot het sluiten van een verkooptransactie tegen een bepaalde prijs;
- de inachtneming van de richtlijnen die door de ondernemingsleiding voor de verkoopprijsbepaling zijn gesteld.

Door deelwaarnemingen gespreid over de controleperiode, onderzoekt de accountant de handhaving van interne maatregelen. De verbandscontrole beperkt zich tot de aansluiting van de magazijnafgiften en de daarmee overeenkomende inkoop-/kostprijswaarde. Voorts vindt een cijferbeoordeling plaats op de ontwikkeling van de brutowinstmarge en de vergelijking met de begroting en voorgaande perioden.

De detailwaarnemingen die de accountant verricht, hebben betrekking op:

- een gedeeltelijke herhaling van de werkzaamheden die zijn opgedragen aan de functionarissen belast met de controle op de handhaving van bevoegdheden en richtlijnen;
- de afwerking van geconstateerde afwijkingen van bevoegdheden en richtlijnen;
- individuele verkooptransacties gesloten door bepaalde functionarissen en met betrekking tot artikelen waarvan het brutowinstpercentage bij eerdere beoordeling niet geloofwaardig is voorgekomen;
- confrontatie van de gehanteerde verkoopprijzen met marktprijzen, indien van toepassing.

Voor de accountantscontrole bij winkelverkoop is een onderzoek van de interne organisatie nodig. De verschillen die in de verbandscontrole in totalen worden geconstateerd, kunnen niet tegen objectief bepaalbare tolerantienormen worden afgezet, maar kunnen naar hun verloop in de tijd worden beoordeeld.

Bij de controle op de juiste en volledige opboeking van de winkelvoorraad tegen verkoopwaarde worden een aantal magazijnafgifteregistraties alsmede rechtstreekse leveringen met bijbehorende inkoopfacturen geselecteerd. Hiervan wordt gecontroleerd of zij tegen de juiste verkoopprijzen in de permanence per winkel zijn opgenomen. Voorts wordt een aantal boekingen wegens prijswijzigingen geselecteerd, waarvan wordt nagegaan of de schattingen der hoeveelheden per artikel, per winkel op aanvaardbare wijze zijn gemaakt en of de berekening juist is.

Ten aanzien van de geldafdracht aan het hoofdkantoor beoordeelt de accountant de intern gemaakte analyses, berekeningen en aansluitingen.

De winkelvoorraden worden geïnventariseerd door integrale opname van alle aanwezige goederen op een gegeven tijdstip, simultaan met de kasgelden.

## **16.5 Controle van de productie**

De positieve controle van de productie heeft ten doel vast te stellen dat de opgeofferde waarden in het productieproces zijn aangewend ter verkrijging van een adequate hoeveelheid eindproducten en voorts dat deze opgeofferde waarden en verkregen eindproducten juist en tijdig zijn geregistreerd.

De negatieve controle van de productie heeft ten doel vast te stellen dat de verkregen producten volledig en tijdig worden geregistreerd.

Risico's in het kader van de juistheid zijn:

- gebruik van machines wordt ten onrechte verantwoord als zijnde aangewend voor productie van halffabrikaten of eindproducten;
- verbruik van grond- en hulpstoffen wordt ten onrechte verantwoord als zijnde aangewend voor productie van halffabrikaten of eindproducten;
- inzet van personeel wordt ten onrechte verantwoord als zijnde aangewend voor productie van halffabrikaten of eindproducten;
- aanwending van productiemiddelen wordt verantwoord voor andere halffabrikaten of eindproducten dan waarvoor zij werkelijk zijn aangewend;
- verkregen eindproducten en halffabrikaten worden foutief in de voorraadadministratie opgenomen;
- productie wordt op een foutieve grootboekrekening verantwoord in de financiële administratie;
- verkregen eindproducten en halffabrikaten worden voor de verkeerde waarde in de voorraadadministratie opgenomen;
- verkregen eindproducten en halffabrikaten worden voor de verkeerde waarde in de financiële administratie opgenomen;

Risico's in het kader van de volledigheid zijn:

- niet alle geproduceerde halffabrikaten worden verantwoord;
- niet alle geproduceerde eindproducten worden verantwoord;
- niet alle afvallen worden verantwoord;
- niet alle uitval wordt verantwoord;
- niet alle verbruikte productiemiddelen worden als zodanig verantwoord.

Risico's in het kader van de tijdigheid zijn:

- aanwending van productiemiddelen wordt te vroeg of te laat verantwoord;
- gerealiseerde productie van halffabriek of eindproduct wordt te vroeg of te laat verantwoord.

De initiële cijferbeoordeling zal uitgaan van de beschikbare interne tussentijdse rapportering. Invalshoek zullen zijn de verschillenanalyses ten opzichte van de standaardkostprijs uitmondende in resultaten per product en per afdeling.

Met betrekking tot het verbruik van grond- en hulpstoffen wordt de aansluiting vastgesteld tussen de afgiften uit het magazijn, de productierapporten en de belasting van de fabricagerekening. Door cijferbeoordeling inzake het grondstoffenverbruik per product wordt de juistheid van de gehanteerde productienormen beoordeeld.

Wat betreft de mens- en machine-uren wordt de aansluiting vastgesteld tussen urenverdeelstaat, de productieadministratie en de belasting van de fabricagerekening. Indirect verantwoorde uren worden positief gecontroleerd met productierapporten en begroting.

In het kader van de verantwoorde productie wordt de aansluiting vastgesteld tussen de productieopdrachten, de verantwoorde productie en de partiële creditering van de fabricagerekening. Tevens wordt de aansluiting vastgesteld tussen de ontvangstmelding van het magazijn gereed product en de productierapporten. Voorts wordt de aansluiting vastgesteld met de grootboekadministratie.

Het sluitend zijn van de goederenbeweging op basis van werkelijk verbruik ten opzichte van standaardverbruik vermeerderd met afval en uitval moet worden vastgesteld door middel van inventarisaties.

De relevante kenmerken van stukproductie in het kader van de accountantscontrole zijn:

- dat normen over het algemeen minder hard zijn door het ontbreken van een receptor karakter;
- de mogelijkheid van meer- en minderwerk;
- het onderscheid tussen aangenomen werk en regiewerk.

Gegeven deze kenmerken zijn de volgende extra risico's te onderkennen:

- verschuiving van kosten van verliesgevende orders naar winstgevende orders;
- verschuiving van kosten van gereedgekomen orders naar orders die nog onder handen zijn;
- verschuiving van kosten van orders tegen vaste prijs naar orders welke in regie worden uitgevoerd;
- niet verantwoorden van de opbrengsten uit hoofde van meerwerk.

De cijferbeoordeling is geconcentreerd op de analyse van voor- en nacalculatie.

Voorts vindt een controle plaats van de juiste en volledige belasting van de projecten en de opname van het onderhanden werk. Aansluiting moet worden vastgesteld tussen het totaal van het materiaalverbruik en de urenverdeelstaat en de opboeking van de orderadministratie.

## 17 Deelwaarnemingen / steekproeven

### 17.1 Inleiding

### 17.2 Deelwaarnemingen

*deelwaarneming*: het verrichten van waarnemingen op een aantal vanuit enig gezichtspunt bijbehorende elementen en daarbij niet alle elementen in de waarneming worden betrokken, terwijl het doel toch is een oordeel uit te spreken over het geheel van bijbehorende elementen.

*steekproef*: een deelwaarneming waarbij de selectie van de elementen uit de populatie zodanig plaatsvindt dat statistisch verantwoorde conclusies kunnen worden getrokken ten aanzien van de eigenschappen van de populatie.

*80/20 methode*: de methode waarbij door controle van 20% van het aantal posten 80% van het totale bedrag wordt gecontroleerd.

*kritische deelwaarneming*: een deelwaarneming die zich richt op die delen van de populatie waarvan men verwacht dat de te onderzoeken eigenschappen zich kunnen voordoen, of op die eenheden waarvan men meent dat deze in het bijzonder de karakteristiek van de populatie beïnvloeden.

*controle van een deelperiode (blokmethode)*:

een methode die toepasbaar is indien de gecontroleerde gegevens over een bepaalde periode een bruikbare beoordelingsnorm opleveren voor de overeenkomstige gegevens van andere perioden.

### 17.3 Steekproeven

*Likelihood-ratiomethode*: het vooraf definiëren van twee hypothesen, waarbij de ene hypothese aangeeft wat als een goede en de andere hypothese wat als een slechte populatie wordt beschouwd, waardoor op grond van een steekproef wordt nagegaan welke van deze hypothesen het best bij de werkelijke populatie aansluit.

*guldenrangmethode*: het toewijzen van rangnummers aan een geregistreerde verzameling posten (bestaande uit alle guldens die in volgorde doorlopend zijn geteld), waarbij guldenrangnummers worden aangewezen als te onderzoeken guldens.

*homogene populatie*: een populatie, waarbij alle elementen aan dezelfde maatregelen van interne controle onderhevig zijn, dan wel onderworpen zijn aan eenzelfde complex van invloeden.

Fasen waaruit de uitvoering van een steekproef bij de accountantscontrole bestaat:

1. De formulering van de doelstelling.

Er dient te worden aangegeven waarover een uitspraak wordt verlangd:

- over het voldoen aan de voorschriften van de interne controle, dus organisatiegericht (compliance test);
- over de materiële juistheid van de elementen, dus informatiegericht (substantive test);
- over de beide (dual purpose test).

2. De aanwijzing en de afgrenzing van de populatie.

Er dient te worden nagegaan of:

- alle elementen die geacht worden in de populatie aanwezig te zijn, daarin ook inderdaad zijn opgenomen;
- aan de eis van homogeniteit van een populatie wordt voldaan;
- de elementen voldoende geïdentificeerd zijn.

3. Het vaststellen van de elementen.

4. Het vaststellen van de te onderzoeken eigenschappen.

Er dient een ondubbelzinnige foutdefinitie te worden aangegeven.

5. Het kiezen van de te volgen statistische procedure.

6. Het vaststellen van de betrouwbaarheidseis, de nauwkeurigheidseis en de steekproefomvang.

De accountant moet de motieven van zijn keuze voor de eisen met betrekking tot de betrouwbaarheid en nauwkeurigheid zo goed mogelijk vastleggen.

7. Het bepalen van de wijze van trekking van de steekproef.

8. Het uitvoeren van de steekproef.

Bij de uitvoering van de steekproef worden systematische vastleggingen gemaakt uit een oogpunt van verantwoording van de verrichte werkzaamheden en ter vereenvoudiging van het evaluatieproces. Hiertoe worden in de praktijk kruisjestabellen gebruikt.

9. Het evalueren van de uitkomsten.

Er dient een goede terugkoppeling naar de doelstelling plaats te vinden. Geconstateerde fouten dienen te worden onderzocht op het al dan niet systematisch zijn daarvan.

## 18 Eindejaarscontrole

### 18.1 Inleiding

### 18.2 Balanscontrole

De accountant vangt zijn werkzaamheden in de eindfase aan met het kritisch doorlezen van de te controleren jaarrekening. Vervolgens wordt door hem een cijferbeoordeling toegepast. Voorts overtuigt hij zichzelf ervan, dat de waarderingsgrondslagen geen wijziging hebben ondergaan. Dit alles kan aanleiding geven tot een bespreking met de ondernemersleiding.

Bij de controle van de afzonderlijke posten wordt per onderdeel wordt vastgesteld:

- dat de interimcontrole het gehele verslagjaar heeft gedekt;
- dat aantekeningen van de interimcontrole zijn afgewerkt;
- in hoeverre de conclusies van de interimcontrole gevolgen hebben voor de balanscontrole.

Van elke balanspost moeten de aspecten volledigheid, juistheid, waardering, bestaan, afgrenzing, eigendom/verplichtingen en presentatie/toelichting worden beoordeeld.

De controle op de *materiële vaste activa* verloopt als volgt:

- aansluiting balansspecificaties met de gegevens van de subadministratie;
- mede aan de hand van bestuursbesluiten, investeringsbegrotingen en externe bescheiden: positieve en negatieve controle op de aanschaffingen en de desinvesteringen;
- beoordeling van de aanvaardbaarheid van het toegepaste afschrijvingssysteem en de juiste toepassing daarvan alsmede verbandlegging met de in de bedrijfskosten opgenomen afschrijvinglasten;
- verband leggen tussen de mutaties en de berekening van de investeringsaftrek;
- verband leggen met de uitgaande geldbeweging, het gebruik van de capaciteit en de hieruit voortvloeiende opbrengsten, alsmede met kosten welke samenhangen met de capaciteit;
- beoordelen van kostenrekeningen op eventueel te activeren vaste activa.

Het bestaan en de eigendom van de *onroerende duurzame vaste activa* worden beoordeeld via de waarneming van openbare registers, dan wel via uittreksels daarvan.

Voor de beoordeling van het bestaan van *machines, installaties en andere vaste bedrijfsmiddelen* zal de accountant gebruik maken van de interne organisatie omtrent het verwerven en afstoten van deze activa.

De controle op de waardering van de *materiële vaste activa* geschiedt door:

- beoordeling van de aanvaardbaarheid van de waarderingsmethode;
- beoordeling van de verkrijgingsprijs, blijkende uit externe bescheiden en interne vastleggingen;
- beoordeling van de actuele waarde door vergelijking met taxatiegegevens, de toegepaste methode van indexering en herwaardering.

Met betrekking tot *grond- en hulpstoffen* worden de volgende controlehandelingen verricht:

- kritisch doorlezen van de voorraadlijsten;
- vaststellen dat hoeveelheden c.q. standaardwaarden volgens balansspecificatie overeenstemmen met saldo beginvoorraad, inkopen en verbruik;
- met betrekking tot de aanwezigheidscontrole:
  - beoordelen van het intern gehanteerde schema van partieel roulerende inventarisaties, alsmede de instructies hieromtrent,
  - beoordelen van de verslagen van de interne inventarisaties,
  - deelnemen aan interne inventarisaties en eventuele inventarisatie per balansdatum,
  - vaststellen dat opgenomen grond- en hulpstoffen nog steeds worden verwerkt respectievelijk verbruikt,
  - vaststellen via deelwaarneming, dat de hoeveelheden volgens de balansspecificatie overeenstemmen met de inventarisatiegegevens;
- met betrekking tot de waardering:
  - vaststellen via deelwaarneming dat de gehanteerde prijzen volgens de balansspecificatie gecontroleerd zijn met inkoopfacturen en andere relevante gegevens,
  - nagaan van omrekeningen hoeveelheid \* prijs van vorengenoemde uitgevoerde prijscontroles,
  - beoordelen van de grondslagen voor waardering en resultaatbepaling op aanvaardbaarheid;
- vaststellen van goederen onderweg dat deze na balansdatum zijn ontvangen;
- schenken van speciale aandacht aan voorraden van derden en voorraden bij derden (saldobevestigingen).

Met betrekking tot *onderhanden werk* worden de volgende controlehandelingen verricht:

- balansspecificaties beoordelen per sector van bedrijfsactiviteiten;
- aansluiting vaststellen met onderhanden werk;
- nagaan of alle bestedingen voor de juiste bedragen aan de juiste orders zijn toegerekend;
- beoordelen van de verhouding tussen de standen van de geactiveerde kosten en reeds gefactureerde opbrengsten van alle projecten;
- grotere opdrachten controleren met externe bescheiden;
- projecten kritisch beoordelen op eventuele verliezen;
- controleer bij verliesgevende opdrachten, dat:
  - de desbetreffende ondernemer inderdaad de uitvoerder is,
  - het project nog terecht onderhanden is,
  - voorcalculatie-, voortgangscontrole- en berekeningsbescheiden aansluiten op de verantwoording,
  - de in de berekening opgenomen dekking voor indirecte kosten aansluit op de systematiek van de waardering van de onderhanden werken in de jaarrekening en verband houdt met de werkelijk te verwachten indirecte kosten in de periode van voltooiing van de opdracht;
- vaststellen dat voor herhaalde bewerkingen steeds dezelfde kostendekkende tarieven worden gehanteerd;
- nagaan of het onderhanden werk bestaat of althans niet in onredelijke verhouding staat tot de kosten die op de desbetreffende order zijn geboekt;
- nagaan van de afloop van relevante posten in de periode na balansdatum;
- aandacht besteden aan het verschuivingsgevaar van kosten van verliesgevende orders naar orders welke nog in het beginstadium verkeren;
- beoordelen van de juiste afgrenzing van gereedgekomen orders;
- beoordelen van de aanvaardbaarheid van de toegepaste waarderingsgrondslagen;
- nagaan of adequate voorzieningen zijn getroffen voor boeten bij reeds geconstateerde of dreigende termijnoverschrijding.

Met betrekking tot *gereed product en handelsgoederen* worden de volgende controlehandelingen verricht:

- vaststellen dat hoeveelheden c.q. standaardwaarden van gereed product volgens balansspecificaties overeenstemmen met saldo beginvoorraad, inkopen respectievelijk productie en afleveringen;
- per balansdatum vaststellen dat inkoop, respectievelijk productiemutaties en verkoopmutaties juist, volledig en in de juiste periode zijn verwerkt;
- met betrekking tot de aanwezigheidscontrole en de waardering dienen de controlewerkzaamheden op dezelfde wijze te worden uitgevoerd, zoals bij de controle van grond- en hulpstoffen;
- beoordelen van de aanvaardbaarheid van toegepaste waarderingsgrondslagen;
- bijzondere aandacht besteden aan de waardering van incurante voorraden.

Met betrekking tot *vooruitbetalingen op voorraden* worden de volgende controlehandelingen verricht:

- balansspecificatie beoordelen;
- de belangrijkste posten positief in detail controleren aan de hand van de gegevens van de financiële administratie en de registratie van de voorraden;
- nagaan of de vooruitbetalingen terecht hebben plaatsgevonden;
- een afloopcontrole, een ontstaancontrole of een controle door middel van saldobestemmingen toepassen.

Met betrekking tot *handelsdebiteuren* worden de volgende controlehandelingen verricht:

- vaststellen dat de specificatie van de debiteurenvorderingen aansluit op de financiële administratie
- debiteurensaldolijst kritisch nalezen op bijzondere posten;
- creditsaldi beoordelen aan de hand van bescheiden en vaststellen dat deze posten credit op de balans zijn gepresenteerd;
- bestaan van de debiteurensaldi controleren door afloopcontrole, saldobestemmingen of ontstaanscontrole.
- crediteringen op debiteurenrekeningen beoordelen of deze terecht zijn geboekt;
- samenstelling en ouderdom beoordelen van de inmiddels nog niet ontvangen vorderingen;
- aan de hand van de ontstaansdata van de nog openstaande vorderingen de afwaardering van dubieuze debiteuren beoordelen in overleg met de directie en in relatie tot gevoerde correspondentie. Afwaardering vergelijken met die van vorig jaar;
- de omvang van de debiteuren beoordelen in relatie tot de omzet.

Met betrekking tot *overige vorderingen en overlopende activa* worden de volgende controlehandelingen verricht:

- aansluiten van de specificatie op de financiële administratie;
- vergelijking van de afzonderlijke posten met de specificatie van vorig jaar;
- vaststellen dat voldaan wordt aan de specificatie;
- erop toezien dat in deze activa geen posten voorkomen welke moeten worden gerangschikt onder vaste in plaats van onder vlottende activa;
- toepassen afloopcontrole, respectievelijk saldobestemming;
- verband leggen met andere delen van de verslaggeving;
- afsluitende cijferbeoordeling uitvoeren.

Met betrekking tot *effecten* worden de volgende controlehandelingen verricht:

- aansluiten van de balansspecificatie en het mutatieoverzicht op de financiële administratie;
- het bestaan van effecten vaststellen via depotbestemmingen, via afstemming met registeropgaven, dan wel door inventarisatie.
- de waardering van de effecten beoordelen aan de hand van officiële beursnoteringen van effecten, vreemde valuta en het actuele financiële jaarverslag.

*creatieregister*: een register waarin de procuratiehouder de door hem getekende kwitanties aantekent, alsmede telwerken en kasregisters.

Met betrekking tot *liquide middelen* worden de volgende controlehandelingen verricht:

- vaststellen dat de balansspecificatie aansluit met de financiële administratie;
- kasgelden inventariseren. Hierbij worden de volgende aanvullende controles verricht:
  - vaststelling overeenstemming met grootboek,
  - controle van belangrijke uitgaven na laatst verwerkte kassiersverantwoording,
  - afstemming met creatieregister,
  - controle op verwerking bankdisposities,
  - controle op gelden onderweg naar bank,
  - controle van andere waarden bij kassier,
  - controle van incassokwitanties,
  - toetsing van de hoogte van het kassaldo,
  - afloopcontrole van voorschotten en cheques;
- bank- en giroaldi verifiëren met het laatste rekening-courantafschrift van het lopende jaar en het eerste afschrift van het nieuwe jaar en met de standaardbankverklaring per balansdatum;
- mede aan de hand van de standaardbankverklaringen vaststellen, dat alle bankgaranties als zodanig zijn opgenomen en dat er duidelijkheid bestaat ten aanzien van de risico's van verdisconteerde wissels;
- constateren of de beschikkingsbevoegdheid van de diverse functionarissen, zoals vermeld op de standaardbankverklaringen in overeenstemming is met de door directie, bestuur of commissarissen goedgekeurde richtlijnen;
- vaststellen dat vreemde valuta tegen de juiste koersen zijn omgerekend en dat berekeningen correct zijn uitgevoerd;
- cijferbeoordeling toepassen op het niveau van de onderscheiden liquide middelen;
- de juiste presentatie beoordelen in de jaarrekening.

Met betrekking tot *het eigen vermogen* worden de volgende controlehandelingen verricht:

- nagaan of alle besluiten van aandeelhoudersvergaderingen of van andere bevoegde organen overeenkomstig de statuten zijn nageleefd en uitgevoerd;
- vaststellen dat de laatste redactie van de statuten bij de controle wordt betrokken;
- vaststellen dat de specificaties per post van het eigen vermogen aansluit met de financiële administratie en hiervan de juistheid en volledigheid beoordelen aan de hand van notulen van vergaderingen;
- vaststellen dat het maatschappelijke en geplaatste kapitaal in overeenstemming is met de gegevens van het aandelenregister en de gegevens zoals vermeld in een recent uittreksel uit het Handelsregister;
- beoordelen van de post herwaarderingsreserve in samenhang met de waardering van de onderscheiden activa;
- beoordelen of de toegepaste mutaties terecht zijn aangebracht uitgaande van bedrijfseconomische en wettelijke normen.

De controle van de post *voorzieningen* houdt in:

- de volledigheid van de opgevoerde voorzieningen (negatief gerichte controle);
- de juistheid van de opgevoerde voorzieningen (positief gerichte controle);
- de waardering van de opgevoerde voorzieningen;
- de presentatie van de opgevoerde voorzieningen.

Met betrekking tot *pensioenvoorzieningen* worden de volgende controlehandelingen verricht:

- vaststellen dat het verloop van de post pensioenvoorzieningen aansluit op de financiële administratie;
- nagaan in hoeverre toezeggingen zijn gedaan respectievelijk in hoeverre opgevoerde rechten nog bestaan;
- nagaan of de uit deze toezeggingen voortvloeiende verplichtingen tijdig zijn ondergebracht bij een pensioenfonds of een verzekeringsmaatschappij;
- mogelijk nagaan of premiebetaling geschiedt overeenkomstig de reglementen van het pensioenfonds of de overeenkomst met de levensverzekeringsmaatschappij;
- nagaan of eigen beheer in overeenstemming is met de Pensioen- en Spaarfondsenwet;
- vaststellen dat bij de berekening van de voorziening ten aanzien van alle personen die gerechtigden zijn, de juiste gegevens zijn gehanteerd;
- verband leggen met de controle op de arbeidskosten;
- verband leggen met fiscale berekeningen en de consequenties daarvan.

Met betrekking tot *voorziening voor belastingverplichtingen* worden de volgende controlehandelingen verricht:

- vaststellen dat de balansspecificatie aansluit op de gegevens van de financiële administratie;
- vaststellen dat de berekeningsgrondslag aanvaardbaar is en de berekeningen juist zijn uitgevoerd;
- vaststellen dat de weergave van de voorziening in de balans met toelichting duidelijk en toereikend is.

De volledigheid van langlopende schulden zal worden beoordeeld aan de hand van:

- notulen van bestuursvergaderingen;
- uitkomsten van de kadastrale recherche;
- interestspecificaties en rentenota's.

De juistheid van de opgevoerde bedragen, die moeten aansluiten op de gegevens van de financiële administratie, wordt vastgesteld met behulp van leningvoorwaarden en saldobestemmingen.

Bij *kortlopende schulden en overlopende passiva in het algemeen* wordt de accountantscontrole als volgt uitgevoerd:

- aansluiting van alle specificaties en saldilijsten met de financiële administratie;
- de juiste waardering van schulden in vreemde valuta beoordelen.

Bij *handelscrediteuren* wordt de accountantscontrole als volgt uitgevoerd:

- de crediteurensaldilijst kritisch doorlezen en globaal natellen;
- debetsaldi beoordelen aan de hand van bescheiden en vaststellen dat deze posten debet op de balans zijn gepresenteerd;
- de volledigheid van de saldilijst crediteuren controleren via voortgezette controle van betalingsbescheiden in het volgende boekjaar en daarbij vaststellen dat de betalingen met betrekking tot de oude facturen in het nieuwe jaar ook per balansdatum als schuld zijn opgenomen;
- de omvang van de handelscrediteuren in relatie tot de voorraden en de inkoop beoordeelen.

Bij *schulden ter zake van belastingen en premies van sociale verzekering* wordt de accountantscontrole als volgt uitgevoerd:

- voor de loonbelasting en premies volks- en werknemersverzekeringen aansluiting vaststellen met de verantwoorde loonposten, de verrichte opdrachten en totaalverbandcontroles lonen, salarissen en sociale lasten;
- voor de omzetbelasting verband leggen met de aangiften, de omzet en de te verrekenen bedragen;
- afloop van balansposten verifiëren met aangiften, definitieve aanslagen, premienota's en betalingen in het volgende jaar.

Bij *overige schulden* wordt de accountantscontrole als volgt uitgevoerd:

- de afzonderlijke posten met de specificatie van het vorig jaar vergelijken;
- het karakter van de posten beoordelen;
- via voortgezette controle de inkoopfacturen alsmede de verantwoording van het geldverkeer in het volgende jaar beoordelen op het bestaan van eventuele verplichtingen per balansdatum;
- het systeem van interne controle op juiste en volledige toerekening van periodieke kosten beoordelen en verbanden vaststellen met de onder overige schulden opgenomen bedragen.

*Niet uit de balans blijvende verplichtingen* zijn aansprakelijkheidsstellingen, regresverplichtingen en financiële verplichtingen voor een aantal toekomstige jaren waartoe de rechtspersoon is verbonden.

Hierop vindt een negatieve en positieve controle plaats. De negatieve controle gaat uit van de vastlegging van besluiten tot het aangaan van verplichtingen en de vastlegging van het ontstaan. De positieve controle richt zich op de weergave in de toelichting en de juistheid van de eventueel daarbij vermelde bedragen en andere kwantitatieve gegevens.

### **18.3 Controle van de winst- en verliesrekening**

De controle van de winst- en verliesrekening richt zich op de volledigheid en tijdigheid van de opbrengstverantwoording en de toelaatbaarheid en relevantie van de verantwoorde kosten.

De negatieve controle op de baten heeft ten doel vast te stellen dat alle aan de huishouding toekomende middelen worden verantwoord en wel niet later dan in de periode waarop zij betrekking hebben.

De positieve controle op de baten heeft ten doel vast te stellen dat de resultaten van de huishouding niet geflatteerd worden weergegeven.

De positieve controle op de lasten heeft ten doel vast te stellen dat de waarden die de huishouding verlaten, rechtmatig en in overeenstemming met de doelstelling zijn besteed.

De negatieve controle op de lasten heeft ten doel vast te stellen dat alle verplichtingen uit hoofde van kosten in de balans zijn opgenomen.

Initiële werkzaamheden bij de winst- en verliesrekening zijn:

- kritisch doorlezen van alle overgelegde bescheiden;
- vaststellen dat alle specificaties aansluiten op de financiële administratie;
- vaststellen dat de interimcontrole het gehele verslagjaar heeft gedekt;
- verband leggen met vergelijkende posten ten aanzien van vorig jaar en met de overige posten in de jaarrekening.

Met betrekking tot *omzet en kostprijs van de omzet* worden de volgende controlehandelingen verricht:

- aansluiting leggen met de controle met betrekking tot verkopen;
- vaststellen dat het omzetbedrag aansluit op de gegevens van de administratie en statistische gegevens;
- vaststellen dat de specificatie in de winst- en verliesrekening omtrent de kostprijs van de omzet in al haar geledingen aansluit op de financiële administratie;
- nagaan of wordt voldaan aan de uitsplitsing van de omzet.

Met betrekking tot *kostenverdeling/fabricagerekeningen* worden de volgende controlehandelingen verricht:

- aansluiting leggen met de controle van de productie;
- vaststellen dat de juiste standaardkostprijzen zijn gehanteerd;
- afsluitende cijferbeoordeling toepassen met betrekking tot productieresultaten;
- grondslagen van resultaatbepaling beoordelen.

Met betrekking tot *arbeidskosten* worden de volgende controlehandelingen verricht:

- controleren van de intern vervaardigde aansluiting van de betaalde lonen en salarissen volgens de verzamelloonstaat met de financiële administratie;
- jaarlijks op uniforme wijze het gemiddelde aantal personeelsleden gedurende het jaar berekenen en beoordeling van de uitkomst van deze berekening door de gemiddelde loonsommen van de laatste jaren onderling te vergelijken;
- controleren van de aansluiting van de berekende sociale lasten volgens de verzamelloonstaat en de in de winst- en verliesrekening opgenomen lasten en inhoudingen;
- afsluitende cijferbeoordeling toepassen met betrekking tot de arbeidskosten.

Met betrekking tot *overige kosten* worden de volgende controlehandelingen verricht:

- vaststellen dat de toegepaste afschrijvingen op vaste activa in overeenstemming zijn met de bevindingen zoals deze in de jaarrekening bij de desbetreffende activa zijn verantwoord;
- afsluitende cijferbeoordeling toepassen met betrekking tot de overige kosten.

De accountant gaat na op welke wijze de *rentelasten en rentebaten* het meest efficiënt worden gecontroleerd.

De *buitengewone baten en lasten* worden in detail gecontroleerd.

#### **18.4 Afsluiting van de eindejaarscontrole**

Hierin vinden de overige werkzaamheden uit fase 3 plaats:

- controle gebeurtenissen na balansdatum;
- review jaarrekening c.a.;
- evaluatie van tolerantie en risico;
- rapportage: accountantsverklaring en accountantsrapport.

## 19 Gebeurtenissen na balansdatum

### **19.1 Inleiding**

### **19.2 Uiteenzetting van de problematiek**

Voor gegevens die blijken na balansdatum en die nadere informatie geven omtrent de feitelijke situatie per balansdatum, wordt verwerking in de jaarrekening voorgeschreven, dat wil zeggen in de balans, resultatenrekening en de toelichting hierop en wel reeds bij het opmaken van de jaarrekening.

Voor gebeurtenissen die blijken na balansdatum die geen nadere informatie geven over de feitelijke situatie per balansdatum, dienen de gegevens niet in de jaarrekening te worden verwerkt, tenzij zij een grote betekenis voor de huishouding hebben. Indien sprake is van gegevens met belangrijke financiële gevolgen dienen deze in de overige gegevens te worden vermeld. De vermelding dient de aard van de gebeurtenissen en een schatting van de financiële gevolgen te omvatten.

### **19.3 Wettelijke regelingen inzake de jaarverslaggeving betreffende gebeurtenissen na balansdatum**

Winsten worden opgenomen, voor zover zij op balansdatum zijn verwezenlijkt. Verliezen en risico's die hun oorsprong vinden voor het einde van het boekjaar, worden in acht genomen, indien zij vóór het opmaken van de jaarrekening zijn bekend geworden.

De jaarrekening wordt vastgesteld en goedgekeurd. Hierbij wordt gekeken naar hetgeen is gebleken omtrent de financiële toestand op de balansdatum tussen het opmaken van de jaarrekening en de algemene vergadering. Als dan blijkt dat de jaarrekening in ernstige mate tekortschiet in het geven van inzicht, dan bericht het bestuur daaromtrent aan de leden of aandeelhouders en legt een mededeling daaromtrent neer bij het Handelsregister. Bij de mededeling wordt een accountantsverklaring gevoegd.

De datum van goedkeuring en vaststelling door de algemene vergadering van aandeelhouders moet worden aangetekend op de jaarrekening.

Na goedkeuring en vaststelling van de jaarrekening heeft het bestuur van de onderneming een mededelingsplicht.

### **19.4 Taak en verantwoordelijkheid van de accountant bij gebeurtenissen na balansdatum**

Als datum van de accountantsverklaring wordt de datum van de jaarrekening aanbevolen. De datum van de jaarrekening is de datum waarop de jaarrekening door de leiding van de huishouding wordt opgemaakt.

De verantwoordelijkheid van de accountant eindigt op de datum van het opmaken van de jaarstukken.

### **19.5 Controlemogelijkheden van de accountant ter vaststelling van gebeurtenissen na balansdatum**

De accountant kan, ter verkrijging van de benodigde kennis omtrent gebeurtenissen na balansdatum, gebruikmaken van:

- in het bedrijf aanwezige tussentijdse rapporteringen;
- notulen van na balansdatum gehouden directie-, aandeelhouders- en commissarissenvergaderingen;
- informatie omtrent afloop van per balansdatum lopende processen en geschillen, zaken waaromtrent voorzieningen zijn getroffen, dan wel reeds in het nieuwe jaar ontstane buitengewone verplichtingen;
- informatie omtrent belangwekkende investeringen, vermogensuitbreiding, verstrekking van zekerheden; gesprekken met bankiers en informatie omtrent (voorlopige) belastingaanslagen;
- het prijsverloop van de belangrijkste grondstoffen en eindproducten, de overige belangrijke (strategische) ontwikkelingen op in- en verkoopmarkten, vreemd personeelsverloop; volgen van ontwikkelingen in de orderportefeuille;
- een schriftelijke bevestiging bij de jaarrekening door de ondernemingsleiding.

De accountant kan nader inzicht verkrijgen omtrent de positie per balansdatum door:

- afloopcontrole op voorzieningen, crediteuren, creditnota's bij debiteuren, afboekingen bij voorraden, buitengebruikstelling en desinvestering bij vaste activa;
- controle van de memoriaalboekingen in het nieuwe jaar;

Indien uit de uitgevoerde controle aanwijzingen voor belangrijke gebeurtenissen resulteren, dient de accountant een nader onderzoek in te stellen.

Indien de leiding niet bereid is om binnen redelijke termijn een mededeling te doen en het toezichthoudende orgaan hieromtrent op de hoogte is gesteld, doet de accountant zelfstandig mededeling.

### **19.6 De bevestiging bij de jaarrekening**

De bevestiging bij de jaarrekening wordt door de leiding van de huishouding afgegeven aan de accountant. De doelstelling is een bevestiging te krijgen van deze ondernemingsleiding op de vraag van de accountant of bij het opmaken van de jaarrekening rekening is gehouden met alle feiten en omstandigheden die van belang zijn voor het inzicht dat de jaarrekening beoogt te geven.

Over de volgende feiten en omstandigheden wordt een bevestiging gegeven:

- de verantwoordelijkheid van de leiding van de huishouding voor het op toereikende wijze in de jaarrekening tot uitdrukking brengen van rechten en verplichtingen van de huishouding;
- de volledigheid van de activa en van de rechten daarop;
- de volledigheid van verplichtingen, gegeven zekerheden en aangegane verbintenissen;
- de volledigheid van vermelding van risico's uit hoofde van transacties en situaties per balansdatum;
- de volledigheid van eventuele gebeurtenissen na balansdatum die van invloed zijn op de waardering van activa en passiva en op de toekomstige ontwikkeling van vermogen en resultaat;
- de besluiten van de organen van de huishouding die belangrijke financiële gevolgen hebben;
- elke andere aangelegenheid waarover de accountant nader zou willen worden geïnformeerd in het kader van zijn onderzoek naar de getrouwheid van de jaarrekening.

Het is de accountant niet toegestaan zijn controlewerkzaamheden in omvang en/of diepgang te beperken ingeval de desbetreffende te controleren post door de bevestiging wordt gedekt.

De bevestiging heeft betrekking op de jaarrekening, het jaarverslag en de overige gegevens.

De accountant toetst de betrouwbaarheid van de bevestiging door:

- afstemming met datgene wat de accountant reeds bekend is of waarvan hij een vermoeden heeft;
- vast te stellen of de in de bevestiging genoemde gebeurtenissen in de nieuwe verslagperiode heeft geleid tot een administratieve vastlegging.

## 20 Managementletter

### **20.1 Inleiding**

Synoniemen voor de managementletter zijn brief van bevindingen en aanbevelingsbrief.

### **20.2 Aanbevelingsbrief**

De doelstellingen van de aanbevelingsbrief zijn:

- het melden van controlebevindingen aan de leiding van de gecontroleerde organisatie (informatief);
- het aangeven van oplossingen voor de geconstateerde onvolkomenheden (constructief);
- het geven van verantwoording door de accountant van de door hem verrichte controlearbeid of van gebrek aan medewerking bij aanwijzingen van onjuistheden van materieel belang in de verantwoording, fraude van materieel belang of onwettig handelen van materieel belang (documenterend / defensief).

*controlebevindingen*: de gebreken in de administratieve organisatie, interne controle en verslaglegging die tijdens de controle van de jaarrekening zijn gebleken.

De aanbevelingsbrief is in het algemeen bestemd voor de leiding van de organisatie welke wordt gecontroleerd. Met leiding kunnen zowel de directie als de (raad van) commissarissen worden bedoeld.

In de aanbevelingsbrief moet het volgende op een duidelijke manier worden vermeld:

- de geconstateerde gebreken;
- de mogelijke negatieve gevolgen voor de organisatie;
- de oplossingen die de accountant voor de problemen voorstelt.

Ten behoeve van het tot stand komen van de aanbevelingsbrief wordt gebruik gemaakt van systematische vastleggingen van de bevindingen in het controledossier.

De accountant moet verslag uitbrengen omtrent zijn onderzoek aan de raad van commissarissen en het bestuur door middel van de accountantsverklaring, het accountantsrapport en/of door een aanbevelingsbrief, mits hierin alle relevante bevindingen zijn opgenomen.