

De praktijk van auditing en assurance



Noordhoff

Barbara Majoor

9^e editie

De praktijk van auditing en assurance

Hoofdredactie

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

Auteurs:

Drs. R. van Deun RA

W.M.J. Wiertz MSC RA RE

J. Schop-de Korte MSc RA

Negende editie
Noordhoff

Ontwerp omslag: G2K Brand Design Agency

Omslagillustratie: iStock

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

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

0 / 25



© 2025 Noordhoff Uitgevers bv, Groningen/Utrecht, Nederland

Alle rechten voorbehouden. Tekst- en datamining niet toegestaan.

All rights reserved. Text and data mining not permitted.

ISBN(ebook) 978-90-01-05159-4

ISBN 978-90-01-05158-7

NUR 786

Woord vooraf

Voor je ligt de negende editie van deel 2 uit de serie Elementaire theorie accountantscontrole: *De praktijk van auditing en assurance*. De praktijk bevat de volledige uitvoering van een controle en ESG-beoordelingsopdracht vanaf opdrachtacceptatie tot afgifte van de verklaring. Deze editie is aangepast aan de actuele ontwikkelingen zoals de (verplichte) beoordeling van ESG-informatie, data-analyse en aanpassingen in wet- en regelgeving, zoals het verklaringenstelsel. Een nieuw hoofdstuk is opgenomen over de beoordeling van ESG-informatie. Diverse hoofdstukken zijn grondig herzien en aangevuld met relevante voorbeelden, zoals het hoofdstuk over controleverklaringen. Ze laten de tekst leven en geven de student meer inzicht in de toepassing in de praktijk. Bij ieder hoofdstuk staan online vragen en opdrachten over de stof.



Op www.studiemeester.noordhoff.nl is ook een aantal voorbeelden opgenomen waarin we de theorie – zoals besproken in de verschillende hoofdstukken – met behulp van praktijkcasussen toelichten. Ook zijn op deze site de antwoorden op de vragen en de opdrachten beschikbaar voor docenten.

De definities die we gebruiken zijn ontleend aan de Handleiding Regelgeving Accountancy (HRA). Achter in het boek is een lijst opgenomen met de belangrijkste gebruikte afkortingen en een register met de belangrijkste begrippen die zijn behandeld.

NB: als we in dit boek over ‘hij’ spreken dan bedoelen we ook ‘zij’.

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

De serie Elementaire theorie accountantscontrole is een compleet naslagwerk dat het gehele terrein van zowel de regelgeving rondom het accountantsberoep als de toepassing ervan in de praktijk omvat. De serie biedt daarmee de student accountancy een brede oriëntering op het beroep en de ervaren accountant een goede update van zijn kennis.

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

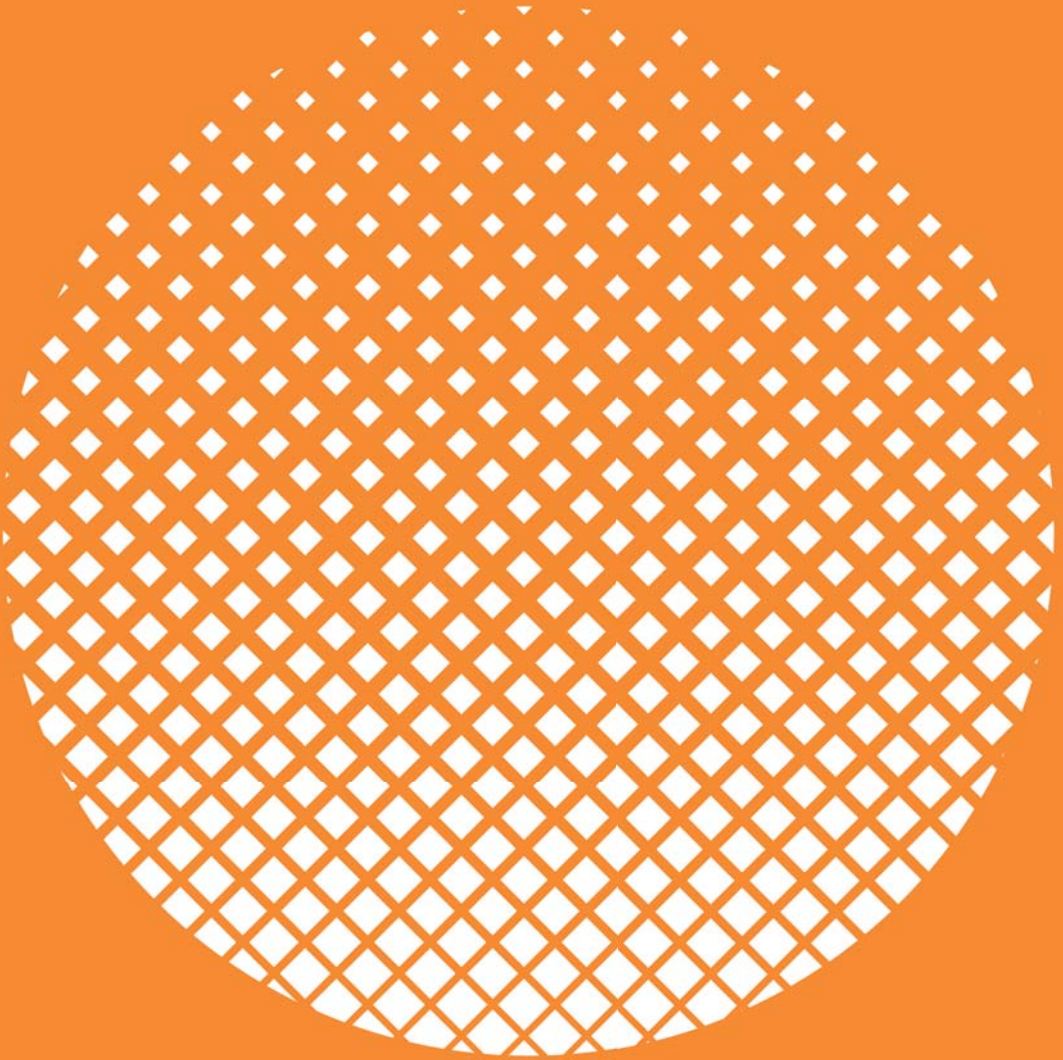
Breukelen, najaar 2024

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

Inhoud

1	Controleproces	9
1.1	De onderdelen van het controleproces	10
1.2	De planning van de controle	11
1.3	De uitvoering van de controle	16
1.4	De evaluatie en afronding van de controle	22
2	Het aanvaarden en continueren van controleopdrachten	27
2.1	Uitbrengen van een offerte	28
2.2	De klant- en opdracht aanvaarding	29
2.3	Opdrachtbevestiging	36
2.4	Continuering van opdrachten	37
2.5	Aanvaarding van een opdrachtwijziging	38
3	Risicoanalyse en materialiteit	41
3.1	Materialiteit in de controle	42
3.2	Doelstelling risicoanalyse	46
3.3	Inzicht in de entiteit en haar omgeving	48
3.4	Inzicht in het interne beheersingssysteem	55
3.5	Identificeren van risico's van materieel belang voor de jaarrekening	63
4	Opstellen van een controleprogramma	71
4.1	Doelstelling controleprogramma en soorten werkzaamheden	72
4.2	Samenstelling van de controlemix en documentatie	75
4.3	Evaluatie en documentatie van de uitgevoerde controlewerkzaamheden	86
4.4	Communicatie over tekortkomingen in de interne beheersing	88
5	Gegevensgerichte controles	93
5.1	Doel gegevensgerichte controles	94
5.2	Soorten gegevensgerichte werkzaamheden	95
5.3	Gebruik van cijferanalyses in de controle	95
5.4	Methoden van cijferanalyses	101
5.5	Controle van schattingen	110
5.6	Data-analyse	114

6	Steekproeven	119
6.1	Gebruik van steekproeven in de controle	120
6.2	De uitvoering van steekproeven	124
6.3	Steekproefprocedure	127
7	Afronding van de controle	139
7.1	Wettelijke bepalingen	140
7.2	Onderscheid naar perioden en aard van GNB	142
7.3	Taak en verantwoordelijkheid van de accountant voor GNB	145
7.4	Taak en verantwoordelijkheid voor de continuïteitsveronderstelling	148
7.5	Schriftelijke bevestigingen	154
8	De controleverklaring	159
8.1	Oordeel over de jaarrekening	160
8.2	Overview controleverklaring	162
8.3	Elementen van de controleverklaring	168
8.4	Soorten oordelen	178
8.5	Openbaarmaking	181
9	Communicatie over de controle en bevindingen	187
9.1	Communicatie met de met governance belaste personen	188
9.2	Accountantsverslag	191
9.3	Managementletter	193
10	Assurance bij duurzaamheidsrapportage	197
10.1	Van toepassing zijnde wet- en regelgeving ESG	198
10.2	Beoordelingsproces	200
10.3	Acceptatie van de opdracht	201
10.4	Planning van de beoordelingsopdracht	202
10.5	Risico-inschatting en materialiteit	204
10.6	Beoordelingswerkzaamheden	206
10.7	Afronding van de beoordeling	208
	Lijst van afkortingen	211
	Register	212



Controleproces

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

1

- 1.1 De onderdelen van het controleproces 10
- 1.2 De planning van de controle 11
- 1.3 De uitvoering van de controle 16
- 1.4 De evaluatie en afronding van de controle 22

Leerdoelen

Na bestudering van dit hoofdstuk ben je in staat om:

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

1.1 De onderdelen van het controleproces

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

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

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

Vorbereidende opdrachtactiviteiten

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

- oriënterende besprekingen met de opdrachtgever waarbij hij inzicht verkrijgt in de aard en activiteiten van de entiteit en de behoefte aan dienstverlening door de accountant
- beoordeling van de integriteit van de opdrachtgever
- beoordeling van de ethische normen en mogelijke bedreigingen van de fundamentele beginselen
- overleg met de vorige accountant
- een haalbaarheidsonderzoek
- een offerte

Als de opdrachtgever en accountant het eens zijn over de inhoud van de opdracht, de voorwaarden waaronder hij de opdracht uitvoert en de prijs, dan stelt de accountant een opdrachtbevestiging op, ook wel 'engagement letter' genoemd. Voordat hij dit doet zorgt hij dat de procedures voor opdrachtacceptatie zijn afgerond. Bij doorlopende opdrachten evalueert

de accountant elk controlejaar of hij de klantrelatie kan voortzetten en of continuering van de opdracht onder dezelfde voorwaarden nog steeds mogelijk is. We verwijzen naar hoofdstuk 2 waarin de opdrachtaanvaarding en continuering is omschreven.

Planmatige aanpak van de controle

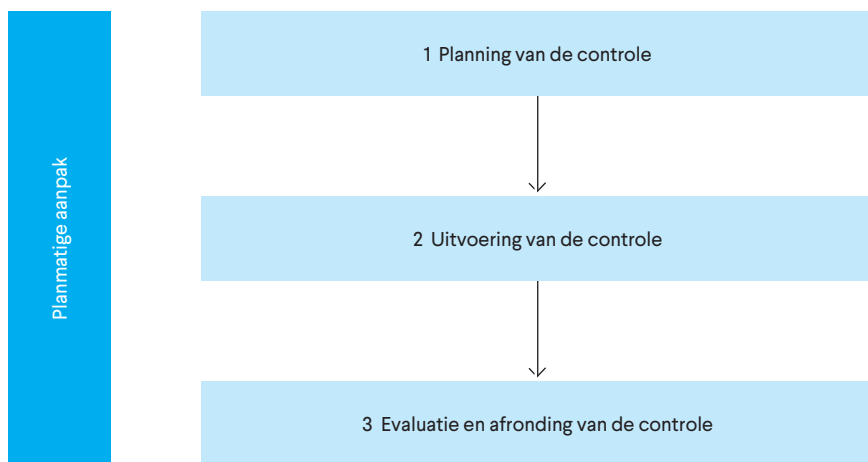
Effectiviteit

De accountant brengt voor de start van een controle het hele controleproces in beeld. De accountant heeft hierbij oog voor de effectiviteit en de efficiency van het controleproces. Bij de effectiviteit van het controleproces gaat het erom dat de accountant voldoende en geschikte controle-informatie verzamelt om zijn oordeel over de jaarrekening te onderbouwen. Hij ontwikkelt een controleprogramma om het accountantscontrole risico tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen. De efficiency van het controleproces kenmerkt zich door het streven een zo efficiënt mogelijk inzet van middelen te bereiken.

Efficiency

De accountant maakt gebruik van een planmatige aanpak met meerdere fasen, waarbij hij elke fase afrondt met een conclusie en beslissing voor de volgende fase van het controleproces. Deze werkwijze maakt het mogelijk om het controleproces effectief en efficiënt in te richten. Een controle omvat de volgende fasen: planning, uitvoering en afronding van de controlewerkzaamheden. De verschillende fasen van de controlewerkzaamheden zijn samengevat in figuur 1.1.

Figuur 1.1
Fasen van de
controlewerk-
zaamheden



Deze onderdelen bespreken we in de volgende paragrafen.

1.2 De planning van de controle

De planning van een controle bestaat uit twee onderdelen:

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

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

- voldoende tijd besteedt aan belangrijke deelgebieden van de controle
- problemen tijdig identificeert, communiceert met de opdrachtgever en oplost
- de opdracht effectief en doelmatig organiseert
- zorgt voor de juiste deskundigheid in het team
- zorgt voor de juiste aansturing van en het toezicht op het team, inclusief interne en externe deskundigen en accountants van groepsonderdelen

Planningswerkzaamheden

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

Documentatie en communicatie

De accountant legt de controleaanpak en het controleprogramma vast in het dossier. De accountant legt belangrijke wijzigingen tijdens de controleopdracht in de algehele controleaanpak en het controleprogramma vast, met vermelding van de redenen voor deze wijzigingen. De accountant vertaalt het controleprogramma naar een controleplan en bespreekt dat met de opdrachtgever. Hierdoor is het duidelijk hoe de accountant de controle aanpakt, wanneer hij de werkzaamheden uitvoert en hoe hij rapporteert aan de opdrachtgever. De accountant bespreekt dit controleplan voor of bij aanvang van de werkzaamheden met de opdrachtgever.

1.2.1 Vaststellen van de controleaanpak

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

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

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

Reikwijdte van de controle

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

VOORBEELD | Kenmerken van de opdracht

Kenmerken van de opdracht die de accountant evalueert zijn bijvoorbeeld:

- het stelsel inzake financiële verslaggeving op basis waarvan de te controleren financiële informatie is opgesteld, inclusief de eventuele noodzaak tot aansluitingen met een ander stelsel inzake financiële verslaggeving
- sectorspecifieke verslaggevingsvereisten, zoals het opstellen van rapportages uitgevaardigd door regelgevende instanties voor de sector
- de verwachte reikwijdte van de controle, inclusief het aantal en de locaties van de groepsonderdelen die onderdeel zijn van de controle
- de aard van de zeggenschapsverhoudingen tussen een moedermaatschappij en haar groepsonderdelen die bepalend zijn voor de manier waarop de groep moet consolideren
- de mate waarin andere accountants betrokken zijn voor de controle van groepsonderdelen
- de aard van de te controleren bedrijfssegmenten, inclusief de noodzaak om gespecialiseerde kennis in te zetten
- de valuta waarin de entiteit rapporteert en de noodzaak om bedragen in vreemde valuta om te rekenen
- de noodzaak van een wettelijke controle van enkelvoudige financiële overzichten, in aanvulling op een controle voor consolidatiedoeleinden
- of de entiteit over een interne auditfunctie beschikt en, zo ja, of hij hiervan gebruik kan maken
- het gebruik maken door de entiteit van serviceorganisaties en de manier waarop de accountant controle-informatie verkrijgt over de opzet of werking van de door deze organisaties toegepaste interne beheersingsmaatregelen
- het verwachte gebruik van tijdens voorgaande controles verkregen controle-informatie, zoals controle-informatie voortkomend uit risico-inschattingswerkzaamheden en uit toetsingen van interne beheersingsmaatregelen
- het effect van informatietechnologie op de controlewerkzaamheden, inclusief de beschikbaarheid van gegevens en het verwachte gebruik van auditsoftwaretoepassingen
- de coördinatie van de verwachte reikwijdte van de controle en timing van de controlewerkzaamheden met eventuele beoordelingen van tussentijdse financiële informatie, en het effect op de controle van de tijdens deze beoordelingen verkregen informatie
- de beschikbaarheid van het personeel bij de klant en van gegevens

Timing van het controleproces

De accountant stelt, samen met het controleteam, de doelstellingen en tijdlijnen vast voor de benodigde rapportages aan de opdrachtgever. Denk hierbij aan het vastleggen van deadlines voor tussentijdse rapportages, communicatie met accountants van groepsonderdelen, de streefdatum voor het accountantsverslag en de controleverklaring en belangrijke data voor besprekingen met het bestuur en de met governance belaste personen.

Richting van de controle

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

VOORBEELD | Factoren bepalend voor de richting van de controle

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

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

Benodigde middelen voor de controleopdracht

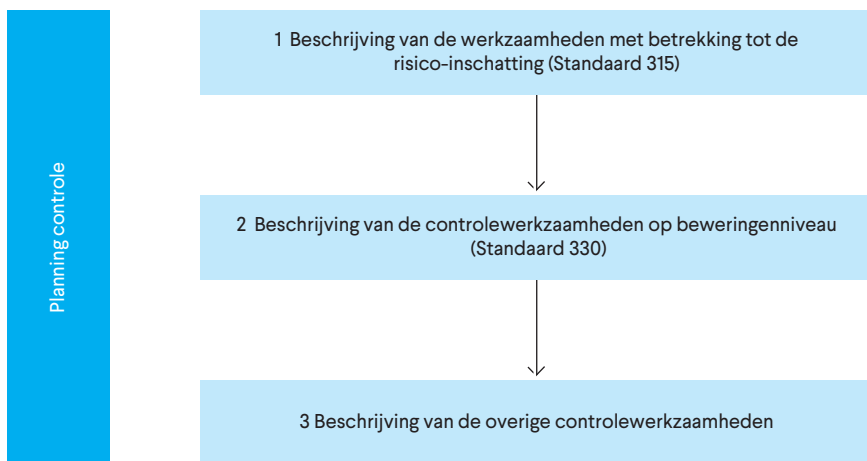
De bepaling van aard, timing en omvang van middelen omvat de selectie van het opdrachtteam en de opdrachtbudgettering. De selectie van het opdrachtteam bestaat uit de toewijzing van de controlewerkzaamheden aan de teamleden, inclusief de toewijzing van teamleden met een passende ervaring aan deelgebieden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

1.2.2 Opstellen controleprogramma

Controle-
programma

De accountant gebruikt de controleaanpak als basis voor de ontwikkeling van het controleprogramma. De accountant stelt een controleprogramma op om een beeld te krijgen van de werkzaamheden die hij met zijn team gaat uitvoeren. Het verkrijgen van kennis van de entiteit en haar omgeving en de interne beheersing is het fundament onder het opstellen van het controleprogramma. We gaan hier in hoofdstuk 3 'Risicoanalyse en materialiteit' en hoofdstuk 4 'Opstellen controleprogramma' uitgebreid op in. De werkzaamheden die leiden tot het controleprogramma zijn samengevat in figuur 1.2.

Figuur 1.2
Opstellen con-
troleprogramma



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

- 1 de aard, de tijdsfasering en de omvang van de geplande werkzaamheden op het gebied van de risico-inschatting, die toereikend zijn om de risico's van afwijkingen van materieel belang in te schatten

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

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

1.2.3 Aanpassingen in controleaanpak en controleprogramma

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

VOORBEELD | Aanvullende controlewerkzaamheden

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

1.3 De uitvoering van de controle

Nadat hij de controleaanpak en het controleprogramma heeft opgesteld, start de accountant met de controle. De uitvoering van de controle verdeelt hij in drie fasen:

- 1 uitvoering van risico-inschattingswerkzaamheden
- 2 tussentijdse controle, vaak interimcontrole genoemd
- 3 eindejaarscontrole

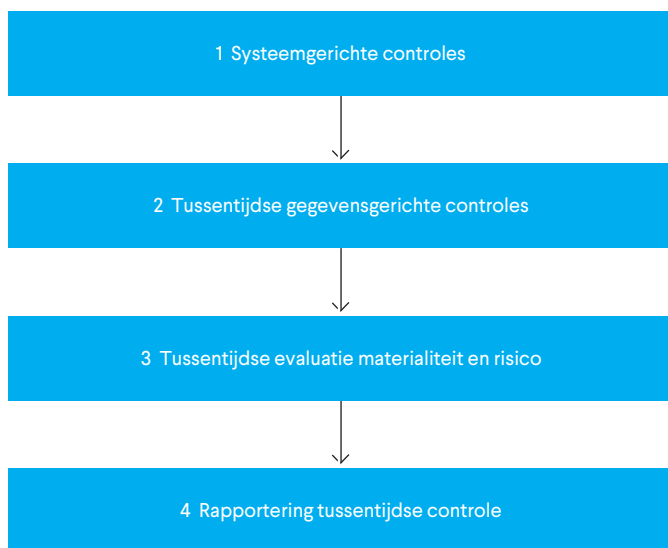
1.3.1 Uitvoering van risico-inschattingswerkzaamheden

De controle begint met de risicoanalyse. De risico-inschattingswerkzaamheden zijn de basis voor het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten en beweringen. We bespreken deze risico-inschattingswerkzaamheden in hoofdstuk 3. De accountant voert de risico-inschattingswerkzaamheden ook tijdens de interimcontrole uit. Het is in het kader van Standaard 315 namelijk belangrijk om de opzet en implementatie van relevante interne beheersing (inclusief IT) in kaart te brengen. Wanneer de accountant de opzet en implementatie als effectief beoordeelt kan hij systeemgerichte werkzaamheden uitvoeren om controlezekerheid te verkrijgen. Dit is een van de redenen waarom de uitvoering van risico-inschattingswerkzaamheden en het uitvoeren van een interimcontrole vaak rondom dezelfde periode plaats vindt.

1.3.2 Tussentijdse controle

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

Figuur 1.3
De tussentijdse controle



De verschillende onderdelen uit de figuur lichten we hierna toe.

1 Systeemgerichte controles

Systeemgerichte controles zijn bedoeld om de interne beheersingsmaatregelen te toetsen (Standaard 330) op effectieve werking. Bij de uitvoering van systeemgerichte controles maakt de accountant gebruik van de waarborgen die onderdeel zijn van het systeem van interne beheersing van de

entiteit. Op basis van de risicoanalyse heeft de accountant bepaald voor welke controledoelstellingen systeemgerichte werkzaamheden moeten plaatsvinden. We bespreken in subparagraaf 4.2.1 in detail:

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

De accountant toetst de effectieve werking van deze interne beheersingsmaatregelen voor het gehele jaar. Dat betekent dat de accountant zijn werkzaamheden zodanig inricht dat deze periode het gehele boekjaar bevat.

2 Tussentijdse gegevensgerichte controles

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



We bespreken in subparagraaf 4.2.2 in detail de aard, omvang en timing van gegevensgerichte controlewerkzaamheden. Op de website die bij dit boek hoort staan verschillende voorbeelden van gegevensgerichte werkzaamheden voor diverse controledoelstellingen.

De gegevensgerichte werkzaamheden bij de tussentijdse controle zijn primair gericht op transacties en leveren daarmee vooral een bijdrage aan het verkrijgen van controle-informatie over posten in de winst-en-verliesrekening. Indirect hebben deze werkzaamheden ook betekenis voor de verschillende balansposten. De inhoudelijke juistheid van de geselecteerde transacties en van de verwerking daarvan in de financiële administratie staat dus voorop. Dit in tegenstelling tot de systeemgerichte werkzaamheden die gericht zijn op het vaststellen van de werking van de interne beheersingsmaatregelen. Bij de tussentijdse controle voert de accountant al gegevensgerichte controles op balansposten uit om daarmee een deel van de benodigde controle-informatie voor bepaalde balansposten te verzamelen. Dit noemen we dynamisering van de controle.

Dynamisering

VOORBEELD | Dynamisering van de controle

Een voorbeeld van dynamisering zijn de *tussentijdse* inventarisaties en de *tussentijdse* controlewerkzaamheden op het voorkomen opbrengsten op basis van bijvoorbeeld een pakbon.. De interne beheersing van in dit geval de voorraden en het verkoopproces moet dan wel voldoende zijn om de goede werking gedurende het gehele jaar te borgen.

3 Tussentijdse evaluatie materialiteit en risico

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

VOORBEELD | Bijstelling controleprogramma en controleaanpak

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

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

4 Rapportering tussentijdse controle

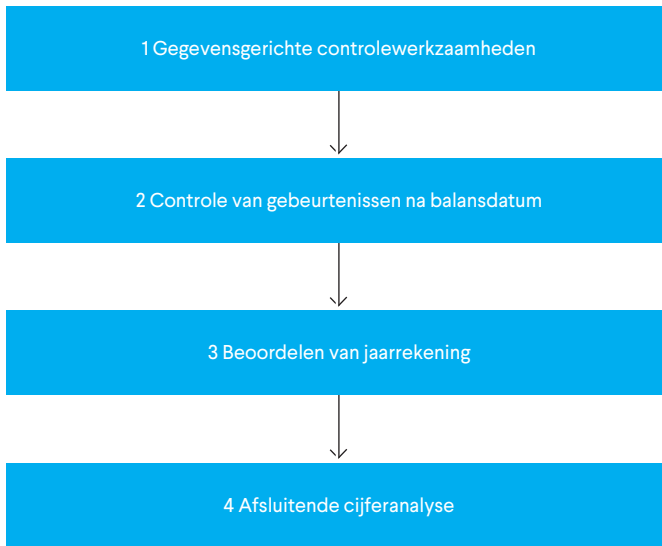
De tussentijdse controle levert belangrijke aanwijzingen op over het functioneren van de interne beheersing. Daarom rapporteert de accountant de bevindingen uit de tussentijdse controle – met waar mogelijk aanbevelingen – aan het management van de entiteit in de vorm van een managementletter. In sommige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

Management-
letter

1.3.3 Eindejaarscontrole

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

Figuur 1.4
De eindejaars-
controle



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

1 Gegevensgerichte controlewerkzaamheden

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

Kritische posten

De accountant besteedt bij de eindejaarscontrole altijd aandacht aan kritische posten die het management maakt bij de jaarafsluiting van de administratie. Bij kritische posten gaat het om specifieke transacties of mutaties, of specifieke onderdelen van bepaalde jaarrekeningposten, die van bijzonder belang zijn voor het beeld van de jaarrekening. Omdat interne controle op deze kritische posten vaak ontbreekt, en vanwege hun relatieve belang in het kader van de jaarrekening, controleert de accountant deze posten gegevensgericht.

VOORBEELD | Kritische posten

Voorbeelden van kritische posten zijn:

- transacties waarbij de bedrijfsleiding een bijzondere rol heeft gespeeld (bijvoorbeeld in situaties waarin er belangentegenstellingen tussen de entiteit en haar bedrijfsleiding bestaan)
- bijzondere transacties of saldi met gelieerde entiteiten
- transacties of saldi die geen verband houden met de normale activiteiten van de gecontroleerde entiteit
- memoriaalboekingen in het kader van de jaarafsluiting

Gebeurtenissen
na balansdatum
(GNB)

2 Controle van gebeurtenissen na balansdatum

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

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

De accountant zet zijn controle voort in het nieuwe boekjaar om GNB te onderkennen. De accountant voert hiervoor verschillende werkzaamheden uit, zoals cijferanalyses op basis van de tussentijdse rapportering in het nieuwe boekjaar, kennisname van de notulen van het bestuur, de met governance belaste personen en advocatenbrieven. Ook vraagt hij aan het management om te bevestigen dat tot op dat moment rekening is gehouden met alle omstandigheden en feiten bij het opstellen van de jaarrekening, en dat alle bezittingen en schulden, opbrengsten en kosten in de jaarrekening zijn opgenomen. We verwijzen naar hoofdstuk 7 voor een uitgebreide bespreking van GNB en de bevestiging bij de jaarrekening.

3 Beoordelen van de jaarrekening en het jaarverslag

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

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

Bij grote entiteiten is vanaf boekjaar 2025 informatie op het gebied van de Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) verplicht. Bij deze informatie verstrekt de accountant een beperkte mate van zekerheid. Hiervoor verwijzen we naar hoofdstuk 10.

4 Afsluitende cijferanalyse

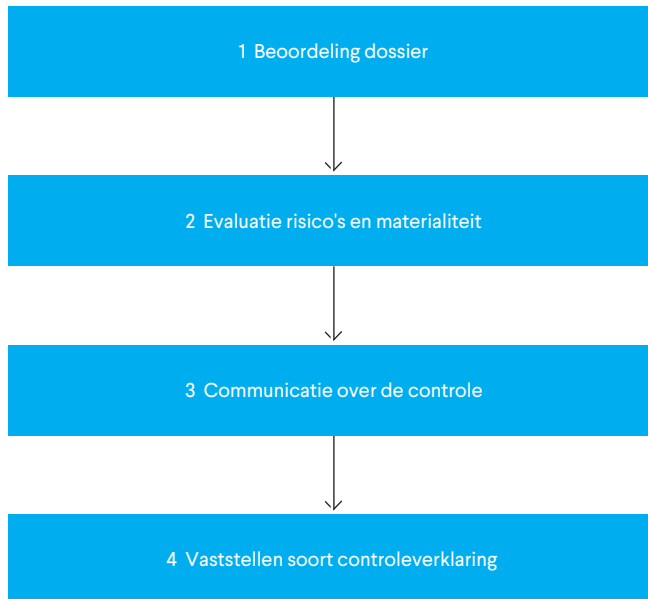
Aan het eind van de controle voert de accountant een cijferanalyse uit die hem helpt een afgehele conclusie te trekken over de vraag of de financiële

overzichten consistent zijn met zijn inzicht in de entiteit (NV COS 520 'Cijferanalyses'). De accountant gaat na of alle significante mutaties ten opzichte van voorgaande jaren, ten opzichte van de begroting en afwijkende verhoudingen (waaronder ratio's) verklaarbaar zijn op basis van eerder verrichte controlewerkzaamheden en of ze aansluiten bij het controledossier. We verwijzen naar hoofdstuk 5 voor deze afsluitende cijferanalyses.

1.4 De evaluatie en afronding van de controle

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

Figuur 1.5
Evaluatie en
afronding van
de controle



Beoordeling dossier

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

In Standaard 220 'Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten' is opgenomen hoe een goed controledossier eruitziet en wat daarin is opgenomen. Deze vereisten verschillen voor de verschillende soorten controles. Voor een wettelijke controle en/of een controle van een organisatie van openbaar belang (OOB) zijn de vereisten uitgebreider dan voor een niet-wettelijke controle. Voor assuranceopdrachten zijn de vereisten nader uitgewerkt in de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen

Controledossier

(NVKS). Daarnaast zijn er voor wettelijke controles voorschriften opgenomen in de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta), het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta) en de Verordening accountantsorganisaties (VAO).

Bij de beoordeling van het controledossier zijn de verantwoordelijkheden binnen het team zo geregeld dat de meer ervaren leden van het opdrachtteam een beoordeling uitvoeren van de werkzaamheden die zijn uitgevoerd door minder ervaren teamleden. De eindverantwoordelijke accountant voert altijd zelf een beoordeling uit van het dossier om vast te stellen dat er voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen ter onderbouwing van de getrokken conclusies. Bij de review van het dossier stelt de accountant vast of:

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

Evaluatie risico's en materialiteit

De accountant verzamelt zijn bevindingen en restrisico's per jaarrekeningpost en ook geaggregeerd op jaarrekeningniveau. Hij maakt daarvan een foutenevaluatie, waarbij hij een onderscheid maakt tussen zekere (of bekende) fouten en waarschijnlijke fouten, tussen incidentele en systematische fouten en tussen fouten met een voornamelijk kwantitatief karakter en fouten met een voornamelijk kwalitatief karakter. De accountant relateert deze fouten aan de vastgestelde niveaus voor (uitvoerings)materialiteit en het accountantscontrole risico. Als de fouten de (uitvoerings)materialiteit op postenniveau of jaarrekeningniveau overschrijden, dan stelt de accountant voor om correcties aan te brengen in de jaarrekening. De problematiek van de evaluatie van fouten en schattingsverschillen behandelen we meer uitgebreid in deel 1 *Grondslagen van auditing en assurance*, terwijl we de verschillende soorten controleverklaringen behandelen in hoofdstuk 8.

Communicatie over de controle

De accountant bespreekt deze correcties met het management en/of met de met governance belaste personen. De accountant licht de met

Duidelijk
onbeduidend

Accountants-
verslag

governance belaste personen in over de ongecorrigeerde afwijkingen die hij tijdens de controle heeft verzameld. Dat zijn zowel de afwijkingen (fouten) waarvoor de accountant een correctie voorstelt, als de afwijkingen die hij zowel individueel als in totaliteit niet van materieel belang vindt in relatie tot de jaarrekening als geheel. We merken op dat de accountant met de met governance belaste personen *niet* de afwijkingen beneden een vooraf vastgesteld bedrag communiceert. Deze afwijkingen noemen we duidelijk onbeduidend, oftewel 'clearly trivial'. De accountant rapporteert de bevindingen over de jaarrekening en de interne beheersing aan het bestuur in de vorm van een managementletter en aan de met governance belaste personen en het bestuur in de vorm van een accountantsverslag. We bespreken de managementletter en het accountantsverslag in hoofdstuk 9.

Vaststellen van soort controleverklaring

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

De accountant sluit de controle af met een evaluatie van de controleaanpak, het gehanteerde controleprogramma en de werkprogramma's en van de uitkomsten van de controle. De accountant documenteert als hij dat wenselijk vindt de benodigde wijzigingen alvast in het dossier voor het volgende boekjaar.



Overzicht van extra materiaal op www.studiemeister.noordhoff.nl

- oefenvragen per paragraaf
- opdrachten per hoofdstuk
- voorbeelden van gegevensgerichte controlewerkzaamheden