

Elementaire theorie accountantscontrole

Auditing en Assurance

Bijzondere opdrachten

Barbara Majoor
Cora Schop-de Korte
Harry Verkleij

4^e editie



Noordhoff

Auditing en Assurance: Bijzondere opdrachten

Hoofdredactie

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

Auteurs

J. Schop-de Korte MSc RA

Drs. H.L. Verkleij RA

Vierde 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 ontleen.



Wij maken bij Noordhoff sinds 2009 bewust keuzes om onze impact op het klimaat te verkleinen. We volgen de klimaatdoelen van het Klimaatakkoord van Parijs. Scan de QR-code voor meer informatie over ons duurzaamheidsbeleid.

Zo is dit product gemaakt van FSC®-gecertificeerd papier en ander gecontroleerd materiaal. Wij gebruiken plantaardige inkt en onze lijmen zijn op waterbasis en afbreekbaar. Hierdoor is dit product goed te recyclen na gebruik.



0 / 26

© 2026 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) 978-90-01-19603-5

ISBN 978-90-01-19602-8

NUR 786

Woord vooraf

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

De definities die worden gebruikt zijn ontleend aan de Handleiding Regelgeving Accountancy (HRA). Achter in het boek is een begrippenlijst opgenomen met de belangrijkste gebruikte definities. De kaders in de hoofdstukken geven voorbeelden van de theorie. Ze laten de tekst leven en geven de student meer inzicht.

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



Op www.studiemeester.noordhoff.nl zijn bij elk hoofdstuk vragen en opdrachten en de bijbehorende uitwerkingen te vinden.

Deel 1 van de serie, *Grondslagen van auditing en assurance*, bevat alle stof over de regelgeving en het opdrachtenkader (stramien voor assuranceopdrachten). Deel 2, *De praktijk van auditing en assurance*, is geheel toegespitst op de uitwerking van de controleopdracht. Met de drie delen ligt er 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.

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

Breukelen, voorjaar 2026

Prof. dr. G.C.M. Majoor RA, hoogleraar accountancy aan Nyenrode Business Universiteit en lid van de Raad van Bestuur bij Countus Groep.

Inhoud

- 1 Bijzondere opdrachten 9**
 - 1.1 Indeling bijzondere opdrachten 10
 - 1.2 Assuranceopdracht of non-assuranceopdracht 11
 - 1.3 Opdrachtacceptatie 13
 - 1.4 Belangen, tendenties en onderzoeksrichtingen 15
 - 1.5 Materialiteit bij bijzondere opdrachten 15
 - 1.6 Rol van interne beheersing 16
 - 1.7 Data-analyse 16
 - 1.8 Inzet van interne en externe deskundigen 17
 - 1.9 Rapportage 18
 - 1.10 Verspreidingskring en geheimhouding 19

- 2 Controle beginbalans – Standaard 510 23**
 - 2.1 Beginbalans en standaarden 24
 - 2.2 Analyse van de opdracht 25
 - 2.3 Opdrachtacceptatie 28
 - 2.4 Werkzaamheden 29
 - 2.5 Rapportage 31
 - 2.6 Praktijkvoorbeeld: controle beginbalans 34

- 3 Bijzondere overwegingen bij controles van financiële overzichten – Standaard 8xx 39**
 - 3.1 Controle van jaarrekeningen op basis van stelsels voor bijzondere doeleinden – Standaard 800 40
 - 3.2 Controle van overige historische financiële informatie – Standaard 805 44
 - 3.3 Controle van samengevatte jaarrekeningen – Standaard 810 48
 - 3.4 Praktijkvoorbeeld: projectsubsidie 53

- 4 Assuranceopdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie – Standaard 3000A en Standaard 3000D 59**
 - 4.1 Wel assuranceopdracht maar niet gericht op historische financiële informatie 60
 - 4.2 Analyse van een Standaard 3000A- en Standaard 3000D-opdracht 66
 - 4.3 Opdrachtacceptatie 68
 - 4.4 Werkzaamheden 69
 - 4.5 Rapportage 73

- 5 Onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie –
Standaard 3400 81**
 - 5.1 Toekomstgerichte informatie 82
 - 5.2 Analyse van de opdracht 83
 - 5.3 Opdrachtacceptatie 85
 - 5.4 Werkzaamheden 86
 - 5.5 Rapportage 89
 - 5.6 Praktijkvoorbeeld: prognoses in het kader van een overname 92

- 6 Assurancerapporten inzake de beheersingsmaatregelen bij een
serviceorganisatie – Standaard 3402 97**
 - 6.1 Beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie 98
 - 6.2 Analyse van de opdracht 99
 - 6.3 Opdrachtacceptatie 103
 - 6.4 Werkzaamheden 104
 - 6.5 Rapportage 110
 - 6.6 Praktijkvoorbeeld 1: onderzoek van beheersingsmaatregel en van
een bedrijfspensioenfonds 113
 - 6.7 Praktijkvoorbeeld 2: beschrijving en door de accountant uit te
voeren werkzaamheden 115

- 7 Assuranceopdrachten inzake emissieverslagen –
Standaard 3410 119**
 - 7.1 Het emissieverslag 120
 - 7.2 Analyse van de opdracht 122
 - 7.3 Opdrachtacceptatie 124
 - 7.4 Werkzaamheden 125
 - 7.5 Rapportage 129
 - 7.6 Praktijkvoorbeeld: beoordelingsopdracht CO₂-
footprintrapportage 131

- 8 Assuranceopdrachten inzake duurzaamheidsverslagen –
Standaard 3810N 137**
 - 8.1 Het duurzaamheidsverslag 138
 - 8.2 Analyse van de opdracht 140
 - 8.3 Opdrachtacceptatie 144
 - 8.4 Werkzaamheden 146
 - 8.5 Rapportage 150

- 9 Assurance- en overige opdrachten met betrekking tot
prospectussen – Standaard 3850N 155**
 - 9.1 Prospectus 156
 - 9.2 Opdrachtacceptatie 157
 - 9.3 Opdrachten met betrekking tot historische financiële informatie
en daarvan afgeleide financiële informatie 161
 - 9.4 Opdrachten met betrekking tot winstprognoses 165

- 9.5 Opdrachten met betrekking tot 'comfort letters' betreffende financiële informatie 169
- 9.6 Opdrachten met betrekking tot bestuurdersverklaringen betreffende het werkkapitaal 173

10 Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden - Standaard 4400N 179

- 10.1 Analyse van de opdracht 180
- 10.2 Opdrachtacceptatie 181
- 10.3 Werkzaamheden 183
- 10.4 Rapportage 183
- 10.5 Praktijkvoorbeeld: onderzoek van betaalde onkosten aan de directie 187

11 Transactiegerelateerde adviesdiensten – Standaard 5500N 193

- 11.1 Transactiegerelateerde opdrachten 194
- 11.2 Analyse van de opdracht 195
- 11.3 Opdrachtacceptatie 196
- 11.4 Werkzaamheden 198
- 11.5 Rapportage 199
- 11.6 Voorbeelden van transactiegerelateerde adviesopdrachten; due-diligenceonderzoeken en waardebeoordelingen 200
- 11.7 Praktijkvoorbeeld 1: advisering en begeleiding van een integratieproces 214
- 11.8 Praktijkvoorbeeld 2: financial due-diligenceondersteuning (vanuit kopersperspectief) 215

12 Schadeonderzoeken 219

- 12.1 Schadeonderzoeken 220
- 12.2 Brandschade 223
- 12.3 Bedrijfsschade 229
- 12.4 Reconstructiekosten 234
- 12.5 Praktijkvoorbeeld: brandschade 237

13 Fraudeonderzoeken 243

- 13.1 Fraude 244
- 13.2 Analyse van de opdracht 246
- 13.3 Opdrachtacceptatie 247
- 13.4 Persoonsgericht onderzoek 248
- 13.5 Praktijkvoorbeeld: fraudeonderzoek 251

Begrippenlijst 254

Register 269



Bijzondere opdrachten

Bijzondere opdrachten zijn alle andere opdrachten dan opdrachten inzake jaarrekeningcontroles, beoordelingsopdrachten of samenstellingsopdrachten. Accountants voeren deze veelal op basis van hun specifieke kennis en deskundigheid uit. In dit boek komen dertien soorten bijzondere opdrachten aan bod met de daarbij behorende standaarden (NV COS)¹.

Bij de bespreking van een bijzondere opdracht besteden we aandacht aan analyse van de opdracht, opdrachtacceptatie, werkzaamheden en rapportage. Ook komen soms praktijkvoorbeelden aan bod.

1

- 1.1 Indeling bijzondere opdrachten 10
- 1.2 Assuranceopdracht of non-assuranceopdracht 11
- 1.3 Opdrachtacceptatie 13
- 1.4 Belangen, tendenties en onderzoeksrichtingen 15
- 1.5 Materialiteit bij bijzondere opdrachten 15
- 1.6 Rol van interne beheersing 16
- 1.7 Data-analyse 16
- 1.8 Inzet van interne en externe deskundigen 17
- 1.9 Rapportage 18
- 1.10 Verspreidingskring en geheimhouding 19

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

Leerdoelen

Na bestudering van dit hoofdstuk ben je in staat om:

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

1.1 Indeling bijzondere opdrachten

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

HRA

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

Figuur 1.1 Soorten opdrachten

Soort opdracht	Type opdracht	Onderzoeksobject	Soort werkzaamheden	Standaard	Voorbeelden	Hoofdstuk	
Assuranceopdrachten	Regulier	Historische financiële informatie	Controle	200-270	Controle van jaarrekening	1	
			Beoordeling	2400/2410	Beoordelen van jaarrekening		
	Bijzonder	Historische financiële informatie	Controle	510	Zelfstandig balansonderzoek	2	
				800/805/810	Subsidiecontrole, controle van een samengevatte jaarrekening	3	
			Beoordeling	2400/2410	Beoordeling halfjaarcijfers		
Bijzonder	Anders dan historische financiële informatie	Controle en/of beoordeling	3000, 3400 3402, 3410 3420, 3810N 3850N	Assuranceopdracht inzake prognoses, duurzaamheidsverslag, emissieverslag, prospectus, beheersingsmaatregelen van een serviceorganisatie	4-9		
Non-assuranceopdrachten	Bijzonder	Aan assurance verwant	Financiële informatie	Verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden	4400N	Onderzoek onkostendeclaraties	10
				Samenstellen	4410	Samenstellen van jaarrekening	
	Bijzonder		Financiële en niet-financiële informatie over transacties	Advies	5500N	Adviesopdracht inzake kredietaanvraag, due-diligenceonderzoek	11
Bijzonder		Andere specifieke informatie	Diverse soorten werkzaamheden	Afhankelijk van soort werkzaamheid	Fraudeonderzoek, schadeonderzoek, surseance van betaling, faillissement	12-13	

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

1.2 Assuranceopdracht of non-assuranceopdracht

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

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

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

Opdrachten tot het samenstellen van financiële informatie (Standaard 4410), opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden (Standaard 4400N) en transactiegerelateerde opdrachten (Standaard 5500N) zijn geen assuranceopdrachten. De reden hiervoor is dat bij deze dienstverlening geen zekerheid wordt verstrekt. Dit geldt ook

voor een aantal andere opdrachten, waarbij uitsluitend een advies wordt gegeven (zuivere adviesopdrachten), bijvoorbeeld arbitrage door een accountant. De zuivere adviesopdrachten zijn niet te herleiden tot een bepaalde standaard. Bij deze opdrachten is de accountant alleen gebonden aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) en mogelijk de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assuranceopdrachten (ViO) als hij ook een controleopdracht uitvoert bij dezelfde klant.

We bespreken dit verder in paragraaf 1.3.

Assuranceopdrachten zijn verschillend in reikwijdte en dienstverlening

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

Verwijzing naar andere standaarden

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

VOORBEELD | Verwijzing standaarden

Zowel in standaarden van assuranceopdrachten als in standaarden van non-assuranceopdrachten wordt in geval van constatering van fraude verwezen naar Standaard 240 en 250. De accountant maakt bij elke bijzondere opdracht steeds de afweging welke standaarden in welke mate relevant kunnen zijn voor de uitvoering van de bijzondere opdracht. Bijvoorbeeld bij een bijzondere opdracht waarbij transacties met verbonden partijen het onderzoeksobject zijn, betreft de accountant ook Standaard 550 'Verbonden partijen' bij zijn onderzoek. Ook Standaard

230 'Controledocumentatie' is in het kader van bijzondere opdrachten van belang. De accountant legt bij de uitvoering van een bijzondere opdracht die als assuranceopdracht te kwalificeren is alle belangrijke overwegingen en beslissingen voor het accepteren van de opdracht, het eventueel wijzigen van de opdracht, het plannen van de werkzaamheden en zijn bevindingen die zijn verkregen bij de uitvoering van die werkzaamheden conform Standaard 230 in zijn dossier vast.

Retro- en prospectieve bijzondere opdrachten

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

1.3 Opdrachtacceptatie

VGBA	<p>Bij de acceptatie van bijzondere opdrachten is de accountant altijd gebonden aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) en de daarin opgenomen fundamentele beginselen: integriteit, objectiviteit, vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, vertrouwelijkheid en professioneel gedrag. Daarnaast houdt de accountant bij de uitvoering van assuranceopdrachten en/of de samenloop met assuranceopdrachten rekening met de onafhankelijkheidsvoorschriften zoals opgenomen in de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assuranceopdrachten (ViO).</p>
ViO	<p>De accountant beoordeelt bij de aanvaarding van een nieuwe bijzondere opdracht de soort opdracht, de achtergrond van de cliënt en een eventueel reeds bestaande cliëntrelatie. Van belang is bijvoorbeeld dat de accountant zich realiseert dat als hij gelijktijdig met de bijzondere opdracht optreedt als controlerend accountant, er bedreigingen in het kader van de VGBA en ViO bestaan (zoals in de hierna volgende voorbeelden te lezen valt). De accountant mitigeert onaanvaardbaar hoge bedreigingen door middel van maatregelen. Voorbeelden van maatregelen zijn:</p>
Bedreigingen	<ul style="list-style-type: none"> • het laten uitvoeren van de bijzondere opdracht door een ander team, desnoods van een andere vestiging • het laten beoordelen van de controlewerkzaamheden door een andere niet bij de controleopdracht betrokken partner • wanneer noodzakelijk de opdracht laten uitvoeren door een andere accountant

De accountant houdt daarnaast bij de opdrachtacceptatie van bijzondere opdrachten ook rekening met de perceptie van het maatschappelijk verkeer over de rol die hij heeft. Denk bijvoorbeeld aan het verschil in werkzaamheden die de accountant moet uitvoeren als hij enerzijds assurance

verstrekt, bijvoorbeeld bij een inbrengverklaring, en anderzijds de onderneming adviseert bij een overname en daarvoor een onderzoek uitvoert voor de kopende dan wel verkopende partij. Ook dan kan een bedreiging van de objectiviteit aan de orde zijn.

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

VOORBEELD | Bedreigingen opdrachtacceptatie 1

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

VOORBEELD | Bedreigingen opdrachtacceptatie 2

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

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

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

1.4 Belangen, tendenties en onderzoeksrichtingen

Onderzoeks-
richting

Tendenties

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

VOORBEELD | Tendentie en onderzoeksrichting

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

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

1.5 Materialiteit bij bijzondere opdrachten

Materialiteit

De materialiteit is bij bijzondere opdrachten vaak afhankelijk van de eisen van derden. Denk bijvoorbeeld aan subsidiegevers die een zeer lage materialiteit eisen in het controleprotocol bij een subsidiecontrole. Daarnaast hangt de materialiteit samen met het onderzoeksobject. Als de bijzondere opdracht een onderzoek van financiële informatie betreft die slechts een nadere detaillering is van een enkele jaarrekeningpost, dan hanteert de accountant een relatief lage materialiteit. De gebruikers hebben naar alle waarschijnlijkheid de behoefte om met een heel kleine marge te weten of deze post betrouwbaar is.

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

1.6 Rol van interne beheersing

Interne
beheersings-
maatregelen

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

VOORBEELD | De oplagecontrole en sommige subsidiecontroles

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

1.7 Data-analyse

Data-analyse

In toenemende mate maakt de accountant bij bijzondere opdrachten gebruik van data-analyse om (voldoende en geschikte assurance-)informatie te verzamelen. Data-analyse is analyse van kwantitatieve data, waarbij verschillende technieken beschikbaar zijn, variërend van eenvoudige analyse van verschillen met vorig jaar tot diepgaande statistische analyses en

datamining. De accountant sluit de data aan op de administratie alvorens hij data-analyse toepast. Data-analyse is bij verschillende bijzondere onderzoeken te gebruiken. De accountant kan data-analyse ook gebruiken om gedrag te labelen en te toetsen of aan regels van een gedragscode is voldaan.

Data-analyse gaat veel verder dan gewone accountantswerkzaamheden. zo kunnen patronen in data zichtbaar worden gemaakt die de accountant normaliter niet opvallen. We verwijzen voor data-analyse, waaronder statistische steekproeven, naar deel 2 van de serie Elementaire theorie accountantscontrole, *De praktijk van Auditing & Assurance*, hoofdstuk 6.

1.8 Inzet van interne en externe deskundigen

Deskundige inschakelen

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

Interne deskundige

Inzet als deskundige aan verandering onderhevig

De inzet van de accountant als deskundige bij bijzondere onderzoeken is de laatste jaren aan verandering onderhevig. Dit heeft drie belangrijke redenen. Allereerst zijn er nu ook regelmatig andere deskundigen die vergelijkbare werkzaamheden kunnen uitvoeren als de registeraccountant, of soms zelfs beter, zoals de register valuator. Ten tweede krijgen partijen die een registeraccountant kunnen inschakelen bij een bijzonder onderzoek,

zoals de curator bij een faillissement, in toenemende mate zelf meer kennis over de betreffende onderzoekswerkzaamheden door aanvullende studie en cursussen, zodat minder inzet van de accountant als deskundige nodig is. En als laatste oorzaak kan genoemd worden dat wet- en regelgeving zelf een andere invulling geeft aan de rol van de accountant bij bijzondere onderzoeken, zoals de verandering in de Faillissementswet.

In 2019 is namelijk de deskundige als hulp van de rechter-commissaris bij het toezicht houden geïntroduceerd in de Faillissementswet. Deze zogenaamde 'toezichtsdeskundige' kan een registeraccountant zijn en zijn rol is de rechter-commissaris behulpzaam zijn bij 'een goede en effectieve vervulling van het toezicht op het beheer en de vereffening van de failliete boedel'. Deze rol komt naast de andere rol die de registeraccountant kan vervullen voor de rechter-commissaris, namelijk 'ter verheldering van alle omstandigheden die het faillissement betreffen'. De 'toezichtsdeskundige' kan de rechter-commissaris helpen met de volgende (advies)werkzaamheden: voortzetting bedrijf, toetsing van de (nog niet gecontroleerde) jaarrekening (de accountant is immers onafhankelijk), beoordeling van het faillissementsverslag van de curator en dergelijke. Overigens kan de curator ook zelf de accountant inschakelen voor diverse werkzaamheden. De Faillissementswet geeft verder geen nadere invulling voor de verschillende werkzaamheden die de accountant kan uitvoeren bij surseance van betaling dan wel een faillissement. Dit zal in overleg met de rechter-commissaris dan wel curator overeengekomen moeten worden. Mede vanwege voorgaande punten hebben we in deze editie van dit boek geen apart hoofdstuk over surseance van betaling en faillissement meer opgenomen. De accountant bepaalt zelf afhankelijk van de soort werkzaamheden en de verlangde zekerheid welke standaarden behulpzaam kunnen zijn bij de werkzaamheden. Hij houdt zich in ieder geval aan de VGBA.

1.9 Rapportage

De accountant verstrekt een schriftelijk rapport met de conclusie over het onderzochte object. De conclusie van de accountant is bedoeld om het vertrouwen van de beoogde gebruikers met betrekking tot het object van onderzoek te versterken. De accountant formuleert het rapport op een wijze die past bij de mate van zekerheid die hij verstrekt. Dat kan ook betekenen dat de accountant geen enkele mate van zekerheid verstrekt. De opdrachtgever krijgt afhankelijk van de soort opdracht en de daarbij behorende werkzaamheden een bepaald type rapportage. Tabel 1.1 geeft een overzicht van de verschillende soorten opdrachten en rapportages. De accountant geeft bij sommige bijzondere opdrachten meerdere verklaringen/rapporten af, omdat de opdracht bestaat uit meerdere soorten deelonderzoeken. Denk bijvoorbeeld aan het onderzoek bij emissieprospectussen. Voor onderzoeken waarbij de accountant prognoses

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

Tabel 1.1 Rapportage per soort bijzondere opdracht

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

1.10 Verspreidingskring en geheimhouding

Verspreidings-
kring

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

VOORBEELD | Beperking verspreidingskring

In sommige gevallen vragen beoogde gebruikers (bijvoorbeeld bankiers) aan de onderneming een assurancerapport voor een speciaal doel. Dan overweegt de accountant een bepaling op te nemen in het assurance-rapport dat het gebruik ervan beperkt is tot die gebruikers en/of tot dat

doel ('beperkte verspreidingskring'). Bij een beperkte verspreidingskring geldt het fundamentele beginsel vertrouwelijkheid van de accountant ten opzichte van andere partijen. Hierop zijn uitzonderingen van toepassing, bijvoorbeeld tijdens een strafrechtzaak.



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

- oefenvragen per paragraaf