



Elementaire theorie Accountantscontrole

Deel 3 van 3 : Hoofdstuk 15 t/m 21

Ook verkrijgbaar : Deel 1 : Hoofdstuk 1 tot en met 7
Ook verkrijgbaar : Deel 2 : Hoofdstuk 8 tot en met 14

Bronvermelding:

Titel: Elementaire theorie Accountantscontrole

Vierde druk

Auteurs: F.B.M. Deckers RA en Prof. Drs. J.C.E. van Kollenburg RA

Uitgever: Wolters-Noordhoff

ISBN: 9020732056

Aantal pagina's boek: 387

Aantal hoofdstukken boek: 21

De inhoud van dit uittreksel is met de grootste zorg samengesteld. Incidentele onjuistheden kunnen niettemin voorkomen. Je dient niet aan te nemen dat de informatie die Students Only B.V. biedt foutloos is, hoewel Students Only B.V. dat wel nastreeft. Dit uittreksel is voor persoonlijk gebruik en is bedoeld als wegwijzer bij het originele boek. Wij raden altijd aan het bijbehorende studieboek erbij te kopen en dit uittreksel als naslagwerk erbij te houden. In dit uittreksel worden diverse verwijzingen gemaakt naar het studieboek op basis waarvan dit uittreksel is gemaakt

Dit uittreksel is een uitgave van Students Only B.V. Copyright © 2004 StudentsOnly B.V. Alle rechten voorbehouden. De uitgever van het studieboek is op generlei wijze betrokken bij het vervaardigen van dit uittreksel. Voor vragen kan je je wenden per email aan info@studentsonly.nl.

Inhoudsopgave

Hoofdstuk 15	Toepassing van procesgerichte controle	3
Hoofdstuk 16	Eindejaarscontrole	7
Hoofdstuk 17	Gebeurtenissen na balansdatum	9
Hoofdstuk 18	Verklaringenstelsel	11
Hoofdstuk 19	Management-letter en accountantsverslag	13
Hoofdstuk 20	Beoordelings- en samenstellingsopdrachten	14
Hoofdstuk 21	Kwaliteitsbeheersing	15

Hoofdstuk 15 Toepassing van procesgerichte controle

Controle van de inkopen

De doelstelling van deze controle is een oordeel te verkrijgen over 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 over 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.

Zie hoofdstuk 15; § 15.2.2; tabel 15.2; blz. 247; Elementaire theorie accountantscontrole; Deckers en Van Kollenburg; voor risico's bij het inkoopproces.

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 inkopen en de brutowinstmarge ten opzichte van de begroting.

De te controleren aspecten bij een detailcontrole zijn:

- formele aspecten;
- ontvangst goederen;
- in rekening gebrachte prijzen;
- juiste omrekening;
- boeking in financiële administratie;
- juistheid van de betaling;

De inkoop van productiemiddelen kan 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 verantwoorden van aanschaffingen van duurzame productiemiddelen.

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

- het verantwoorden van productiemiddelen welke of nog geen eigendom van de huishouding zijn;
- het als duurzaam productiemiddel verantwoorden 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 volledigheidsbevestiging, 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, evenals met kosten samenhangende met de capaciteit.

Controle van de arbeidskosten

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.

Zie hoofdstuk 15; § 15.3.2; tabel 15.3; blz. 256; Elementaire theorie accountantscontrole; Deckers en Van Kollenburg; voor risico's bij het arbeidskostenproces.

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.

Controle van verkopen

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 geïnflatteerd.

Zie hoofdstuk 15; § 15.4.2; tabel 15.4; blz. 259; Elementaire theorie accountantscontrole; Deckers en Van Kollenburg; voor risico's bij het verkoopproces.

Voor de volledigheid van de verantwoorde verkopen wordt in belangrijke mate gesteund op de maatregelen van interne controle. 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- en kostprijswaarde. Voorts vindt een cijferbeoordeling plaats op de ontwikkeling van de brutowinstmarge en de vergelijking met de begroting en voorgaande perioden.

Controle van afwijkende opbrengststructuren

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.

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

Controle van het productieproces

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.

Zie hoofdstuk 15; § 15.5.2; tabel 15.5; blz. 267; Elementaire theorie accountantscontrole; Deckers en Van Kollenburg; voor risico's bij het productieproces.

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 betreffende het grondstoffenverbruik per product wordt de juistheid van de gehanteerde productienormen beoordeeld.

Wat betreft de man- 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 verantwoord 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.

Controle geldverkeer

Doelstelling:

- bestaan (betalingen werkelijk plaatsgevonden)
- autorisatie (betalingen terecht plaatsgevonden)
- volledigheid (alle ontvangsten zijn verantwoord)
- tijdigheid (alle ontvangsten zijn tijdig verantwoord)
- bestaan (alle ontvangsten zijn terecht verantwoord)

Zie hoofdstuk 15; § 15.6.2; tabel 15.6; blz. 272; Elementaire theorie accountantscontrole; Deckers en Van Kollenburg; voor risico's bij het geldverkeerproces.

Bij de organisatiebeoordeling besteedt de accountant aandacht aan onder anderen:

- functiescheidingen en taakverdelingen;
- bevoegdheidsregeling;
- interne kasopnamen;
- aanwezigheid liquiditeitsprognoses / saldobevestigingen e.d.;
- interne toepassing verbandscontroles;

Bij de cijferbeoordeling moet er aandacht worden besteedt aan de ontwikkelingen van:

- ontwikkelingen saldi (kas, bank) en tussenrekeningen;
- debetsaldi onder crediteuren en creditsaldi onder debiteuren.

De volgende controlehandelingen kunnen uitgevoerd worden op basis van de bevindingen van organisatiebeoordeling en CBO:

- aansluiting saldo met afschriften;
- standaardbankverklaringen opvragen;
- afloop tussenrekeningen vaststellen!

Hoofdstuk 16 Eindejaarscontrole

Allereerst zal de accountant een initiële cijferbeoordeling toepassen op de jaarrekening. Hij zoekt daarbij aansluiting met de financiële administratie. Hij vergelijkt de cijfers van dit jaar met de overeenkomstige cijfers van verleden jaar en met de begroting. Tevens kijkt de accountant of er zich wijzigingen in de waarderingsgrondslagen hebben plaatsgevonden. De accountant kan na afloop van deze werkzaamheden besluiten om een aantal zaken met de ondernemingsleiding door te nemen.

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

De controle van de afzonderlijke posten verloopt als volgt:

ACTIVA

- Materiele vaste activa
 - * Aansluiting met subadministraties;
 - * Beoordelen investeringsbegrotingen;
 - * Narekenen afschrijvingen;
 - * Doornemen kosten in verband met mogelijke activering.
- Voorraden
 - * Aansluiting met subadministraties;
 - * Inventarisatie;
 - * Waardering.
- Onderhanden werk
 - * Aansluiting met subadministraties;
 - * Beoordelen kosten en opbrengsten;
 - * OHW beoordelen op eventuele verliezen;
 - * Afloopcontrole;
 - * Beoordelen opgenomen voorziening.
- Vorderingen
 - * Aansluiting met subadministraties;
 - * Afloopcontrole;
 - * Beoordelen waardering en voorziening.
- Effecten
 - * Aansluiting met subadministraties;
 - * Controleren bestaan via depotbevestiging van de bank;
 - * Beoordelen waardering;
 - * Controleren opbrengsten.
- Liquide middelen
 - * Aansluiting met subadministraties;
 - * Natellen van het kasgeld;
 - * Standaardbankverklaringen;
 - * Narekenen koersen in verband met vreemde valuta

PASSIVA

- Eigen vermogen
 - * Aansluiting met subadministratie;
 - * Controle met besluiten van AvA en directie.
- Voorzieningen
 - * Verloop aansluiten met de administratie;
 - * Controle met besluiten directie;
 - * Berekeningsgrondslag beoordelen.
- Langlopende schulden
 - * Verband leggen met notulen directie, uittreksels kadastrale recherche en interestnota's;
 - * Contracten nakijken.
- Kortlopende schulden
 - * Aansluiting met subadministratie
 - * Afloopcontrole

Zie hoofdstuk 16; vanaf § 16.2.2; blz. 279; Elementaire theorie accountantscontrole; Deckers en Van Kollenburg; voor een meer uitgebreidere uitleg van de controle van de afzonderlijke balansposten.

Winst- en verliesrekening

De initiële werkzaamheden van de winst- en verliesrekening zijn hetzelfde als bij de balanscontrole.

De afzonderlijke posten worden gecontroleerd op de volledigheid en tijdigheid van de opbrengsten en de toelaatbaarheid en relevantie van de kosten. De winst- en verliesrekening dient getrouw, duidelijk en stelselmatig de grootte van het resultaat en zijn afleiding uit de posten van baten en lasten weer te geven.

De negatieve controle op de baten heeft als doel vast te stellen dat alle toekomstige middelen worden verantwoord en wel niet later dan de juiste periode. De positieve controle heeft als doel vast te stellen dat de resultaten niet geflatteerd worden weergegeven.

De negatieve controle op de lasten heeft ten doel vast te stellen dat alle verplichtingen ten aanzien van de kosten in de balans zijn opgenomen, terwijl de positieve controle tot doel vast te stellen dat de waarden die de onderneming verlaten, rechtmatig en in overeenstemming met de doelstelling zijn besteed.

De controle van de afzonderlijke posten c.q. groepen verloopt als volgt:

- Omzet en kostprijs
 - * Aansluiting met de subadministraties;
 - * Verband leggen met goederenbeweging.
- Kostenverdeling / fabricagerekeningen
 - * Aansluiting met goederenbeweging inz. de productie;
 - * Vaststellen dat de juiste standaardkostprijzen zijn toegepast;
 - * CBO.
- Bedrijfskosten
 - * Zie hoofdstuk 15; vanaf blz. 246; Elementaire theorie accountantscontrole; Deckers en Van Kollenburg; voor de controle van de bedrijfskosten.

Hoofdstuk 17 Gebeurtenissen na balansdatum

De belangrijkste data voor de jaarrekening zijn:

- de datum van beëindiging van het boekjaar, de balansdatum;
- de datum waarop het opmaken van de jaarrekening wordt voltooid (of vastgesteld door RvC);
- de datum waarop de jaarstukken worden vastgesteld en/of goedgekeurd door de bevoegde organen van de rechtspersoon.

Gebeurtenissen na balansdatum:

- gebeurtenissen die nadere informatie geven over de feitelijke situatie per balansdatum;
- gebeurtenissen die geen nadere informatie geven over de situatie per balansdatum.

Bij de eerste categorie wordt verwerking in de jaarrekening voorgeschreven en wel reeds bij het opmaken van de jaarrekening. Voor de tweede categorie dienen de gegevens niet in de jaarrekening te worden verwerkt, tenzij zij een grote betekenis voor de onderneming hebben, omdat de veronderstelling van voortzetting van de activiteiten onjuist is of aan gerede twijfel onderhevig.

In titel 9 boek 2 wordt aandacht besteed aan gebeurtenissen na balansdatum.

- voorzichtigheidsprincipe (artikel 384 lid 2);
- belangrijke informatie over de situatie per balansdatum, na het moment van opmaken maar voor goedkeuring. Het bestuur doet hiervan mededeling incl. accountantsverklaring;
- de datum waarop de jaarrekening goedgekeurd en/of vastgesteld is moet worden aangetekend. Dit is van belang voor het afgrenzen van de verantwoordelijkheid van het bestuur en de accountant;
- gebeurtenissen van bijzondere betekenis moeten vermeld worden in de jaarrekening (nieuwe en nadere informatie);
- belangrijke nieuwe informatie wordt opgenomen in de overige gegevens, inclusief een aanduiding van de omvang van de financiële gevolgen. Kan van invloed zijn voor de winstbestemming.

De verklaring van de accountant is tijdgebonden, d.w.z.:

- het oordeel betrekking heeft op een situatie per einde van een boekjaar;
- in dit oordeel alles zit wat de accountant aan kennis betreffende de situatie bezit tot het moment waarop hij zijn oordeel kenbaar maakt.

Ter verkrijging van de benodigde kennis over gebeurtenissen na balansdatum kan worden gebruikt:

- aanwezige tussentijdse rapporteringen in het bedrijf;
- notulen van na balansdatum gehouden directie-, aandeelhouders- en commissarissenvergaderingen;
- een schriftelijke bevestiging bij de jaarrekening door de ondernemingsleiding.

Verantwoordelijkheid van de accountant loopt tot moment van afgifte c.q. openbaarmaking van de accountantsverklaring. Indien tussen het moment van afgeven van de verklaring en het openbaar maken hiervan de accountant nieuwe informatie heeft ontvangen en hieruit blijkt dat de oude jaarrekening in ernstige mate tekortschiet moet de accountant een nieuwe verklaring afgeven.

Een bevestiging bij de jaarrekening wordt afgegeven door de leiding van de huishouding aan de accountant. De verklaring moet antwoord geven op de vraag of bij het opmaken van de jaarrekening rekening is gehouden met alle feiten en omstandigheden die van belang zijn voor het inzicht hiervan (bevestigen van de verantwoordelijkheid van de ondernemingsleiding).

Gekeken wordt naar:

- alle rechten en verplichtingen van de huishouding zijn opgenomen in de jaarrekening;
- volledigheid van de activa en de rechten daarop;
- volledigheid van de aangegane verplichtingen, zekerheden en verbintenissen;
- volledigheid van vermelding van risico's van transacties en situaties per balansdatum;
- volledigheid van eventuele gebeurtenissen na balansdatum die belangrijke invloed hebben op de situatie per balansdatum of op de toekomstige situatie;
- voorgenomen besluiten die belangrijke financiële gevolgen (kunnen) hebben;
- elke andere informatie die de accountant zou willen hebben in het kader van zijn onderzoek van de jaarrekening.

De bevestiging bij de jaarrekening van een bepaalde post ontslaat de accountant niet van zijn controleplicht!

Hoofdstuk 18 Verklaringenstelsel

Meest voorkomende vormen schriftelijke communicatie:

- verklaringen; worden gebruikt voor communicatie met het maatschappelijk verkeer;
- management-letter en het accountantsverslag; worden gebruikt bij de communicatie met cliënt.

Verklaring is een schriftelijke mededeling van een accountant inhoudende de uitkomst van de controle, beoordeling, en samenstelling van een verantwoording.

NB: overige mededelingen zijn dus geen verklaringen!

Een verantwoording is een schriftelijk stuk, bevat feiten, betreft kwantitatieve (veelal financiële) gegevens, deze gegevens strekken tot afleggen van verantwoording door de opdrachtgever en de gegevens moeten toetsbaar zijn aan normen (dus controleerbaar).

Soorten accountantsverklaring

- goedkeurend;
- met beperking (m.u.v.);
- met beperking (o.v.v.);
- van oordeelonthouding;
- afkeurende.

De goedkeurende verklaring

Deze verklaring geeft aan dat de jaarrekening voldoet aan de daaraan te stellen eisen. In de goedkeurende verklaring mag geen gebruik gemaakt worden van mededelingen andere dan van openbare accountants. Indien een dergelijke mededeling wel nodig is moet er een verklaring met beperking of van oordeelonthouding worden gegeven.

Een verklarende paragraaf moet worden opgenomen indien er sprake is van ernstige onzekerheid over de continuïteit van de huishouding en die onzekerheid voldoende is toegelicht. Toepassing zal slechts plaatsvinden indien dit de duidelijkheid bevordert en daarbij geen afbreuk wordt gedaan aan het oordeel.

Bedenkingen van materieel belang tegen de verantwoording (in verband met geconstateerde onjuistheden) leiden tot een verklaring met beperking, met de verplichte bewoordingen “met uitzondering van (m.u.v.)”. Op wezenlijke bedenkingen volgt een afkeurende verklaring.

Onzekerheden met betrekking tot de verantwoording, bijvoorbeeld onzekerheid over de afloop van een schade claim, hoeven geen afbreuk te doen aan het verstrekken van een goedkeurende verklaring, mits deze toereikend toegelicht wordt in de jaarrekening. Bij ernstige twijfel over de continuïteit van de onderneming is de toelichtende paragraaf zelfs verplicht.

Onzekerheden van materieel belang met betrekking tot de controle leiden tot een verklaring met beperking, met de verplichte bewoordingen “onder voorbehoud van (o.v.v.)”, terwijl wezenlijke onzekerheden tot een verklaring van oordeelonthouding leiden.

Onzekerheid in de controle betreft situaties waarin de accountant geen stelling oordeel kan vormen over de getrouwheid van een of enkele elementen uit de verantwoording, dan wel over getrouwheid verantwoording als geheel door beperkingen in de controle. Deze kunnen zijn:

- subjectieve verhinderingen; worden door de huishouding opgelegd. Als de tekortkoming van voldoende gewicht is, zal de accountant in principe weigeren om een verklaring af te geven en vervolgens moet hij de opdracht teruggeven.
- Objectieve verhinderingen; ontstaan door economische onvermijdbare leemten in de AO/IC die niet op te heffen zijn door aanvullende werkzaamheden.

Elementen van de accountantsverklaring

De verklaring wordt voorzien van het opschrift 'Accountantsverklaring'. Tevens wordt de verantwoording en de verantwoordingsplichtige geïdentificeerd (door de aard van de verantwoording, de naam van de huishouding, de statutaire zetel en de periode waarop de verantwoording betrekking heeft). In de verklaring wordt verwezen naar algemeen aanvaarde controlegrondslagen. Het belangrijkste onderdeel van de verklaring is natuurlijk het oordeel van de accountant. Ten slotte wordt de verklaring ondertekend met de plaats en de datum.

De verklaring wordt openbaar gemaakt aan het publiek door het ter inzage te leggen bij het Handelsregister. Het openbaar maken heeft gevolgen voor de positie van de accountant. Hierdoor treedt de accountant op als openbaar accountant. Tevens strekt de verklaring zich uit tot alle stukken die daarmee gezamenlijk worden overlegd (artikel 12 lid 1 GBR).

De accountant moet regelen dat zonder zijn voorafgaande schriftelijke toestemming de verklaring niet openbaar mag worden gemaakt. Indien dit toch is gebeurt dan moet de accountant maatregelen nemen om een verkeerde indruk weg te nemen en herhaling te voorkomen.

Bijzonderheden

- Accountantsverklaring bij wijze van interpretatie; afgegeven verantwoording wordt geacht aan accountantscontrole onderworpen te zijn geweest en goedkeurend te zijn, tenzij het tegendeel duidelijk blijkt. Het tegendeel kan slechts blijken door het opnemen van een van de volgende feiten:
 - * vermelden van een **andere functie dan die van accountant** in het stuk;
 - * een **beoordelings- of samenstellingsverklaring** in het stuk opnemen en het vermelden op elk zelfstandig bruikbaar deel van het stuk, afhankelijk van de aard van de verrichte werkzaamheden, van de woorden “beoordelingsverklaring afgegeven” of “samenstellingsverklaring afgegeven”;
 - * de woorden “**geen accountantscontrole toegepast**” op elk bruikbaar deel van het stuk opnemen.
- Blinde en zwijgende verklaringen

Bij de blinde verklaring vermeldt de ondernemingsleiding dat de verantwoording door een al dan niet met naam genoemde accountant is goedgekeurd.

Bij de zwijgende verklaring vermeldt de ondernemingsleiding dat de verantwoording door een al dan niet met naam genoemde accountant is gecontroleerd, maar geeft niet aan tot welk oordeel de accountant is gekomen.
- controle op naleving wettelijke regelgeving

Vastgesteld dient te worden dat de jaarrekening het in artikel 2:362 lid 1 BW vereiste inzicht geeft en of er voldaan is aan het gegeven in het BW 2 Titel 9, de overige relevante regelgeving en dat het jaarverslag verenigbaar is met de jaarrekening en dat overige gegevens zijn toegevoegd.

Hoofdstuk 19 Management-letter en accountantsverslag

De management-letter, in het Nederlands een aanbevelingsbrief of brief van bevindingen genoemd, heeft als doelstellingen:

- 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).

De aanbevelingsbrief is altijd bestemd voor een beperkte kring van mensen. De inhoud van de brief moet voor de lezer duidelijk zijn d.w.z. geen vaktaal en zo duidelijk mogelijk aangeven wat er bij de controle is geconstateerd. Verder moet niet alleen de geconstateerde gebreken worden vermeld maar ook de mogelijke negatieve gevolgen voor de organisatie en vooral de mogelijke oplossingen. Tevens moet worden voorkomen dat er persoonlijke kritiek wordt geuit. Daarom kan men beter functies of afdelingen noemen dan de namen van personen.

Bij de eerst volgende controle kan de accountant kijken in hoeverre zijn aanbevelingen zijn opgevolgd.

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 over 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.

Hoofdstuk 20 Beoordelings- en samenstellingsopdrachten

Beoordeling

Geheel van werkzaamheden waarbij de accountant de jaarrekening wel onderzoekt, maar niet met de diepgang van een controle. Zijn onderzoek is globaler, en geschiedt in hoofdzaak door kennisname van de specifieke cliëntsituatie en beoordelingen van de voorgelegde cijfers. De accountant toetst deze cijfers beperkter dan bij een controle, en voert gewoonlijk niet de gedetailleerde controleprocedures uit die bij een controle van toepassing zijn.

Samenstelling

De accountant stelt een jaarrekening samen aan de hand van administratieve bescheiden van de cliënt. Dat doet hij uiteraard met al zijn vakmanschap, en in overeenstemming met wettelijke bepalingen. Maar er is geen sprake van accountantscontrole in de zin van: een zelfstandige en onafhankelijke controle van de opgestelde cijfers.

NB: als sprake is van een wettelijk verplichte controleopdracht dan kan een beoordelings- of samenstellingsopdracht niet aanvaard worden.

Beide opdrachten moeten in overeenstemming met het RAC 910 en 930 voldoen aan de regelgeving zoals opgenomen in de GBR-1994. De beroepsregels stellen eisen aan de accountant ten aanzien van:

- onafhankelijkheid en onpartijdigheid;
- integriteit en geheimhouding;
- vakbekwaamheid en zorgvuldigheid;
- vakkundig optreden;
- vaktechnische normen.

De uitvoering van een beoordelingsopdracht bevat over het algemeen geen beoordeling van de opzet en toetsing van de werking van de AO/IC. Bij het bepalen van het materieel belang worden dezelfde overwegingen toegepast als bij een controleopdracht. Algemeen:

- verkrijgen inzicht in activiteiten huishouding;
- inzicht in grondslagen waardering/resultaatbepaling;
- inwinnen inlichtingen alle materiele beweringen in de JR;
- cijferanalyse.

Bij een samenstellingsopdracht gaat het om het verkrijgen van inzicht in:

- aard van de transacties;
- wijze inrichting administratie;
- waarderingsgrondslagen.

Er zijn 3 soorten beoordelingsverklaringen mogelijk, namelijk, de goedkeurende verklaring, verklaring met beperking en de afkeurende. De beoordelingsverklaring kent geen verklaring van oordeelonthouding.

Zie hoofdstuk 20; § 20.4; blz. 359 en 360; Elementaire theorie accountantscontrole; Deckers en Van Kollenburg; voor een overzicht van de elementen van een beoordelings- en samenstellingsverklaring.

NB: beoordelings- en samenstellingsverklaringen worden niet toegevoegd aan de in verband met wettelijke voorschriften te publiceren jaarstukken.

Hoofdstuk 21 Kwaliteitsbeheersing

Bij kwaliteitsbeheersing op institutioneel niveau zijn 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;
- collegiaal overleg;
- diverse commissies;
- tuchtrechtspraak;
- permanente educatie;
- tijdschrift “de Accountant”, het maandblad van het NIVRA en diverse publicaties.

Concrete aanbevelingen RAC 220 ter handhaving van de kwaliteit:

- accountant moet algemene en specifieke maatregelen hanteren om hoog kwaliteitsniveau te waarborgen;
- omvang accountantskantoor is bepalend voor de concrete samenstelling van kwaliteitsbeheersingsmaatregelen;
- monitoring kwaliteitsbeheersingsmaatregelen.

Kwaliteitsbeheersing op praktijkniveau (algemeen):

- opdrachtaanvaarding bewaken en volgens strakke normen laten verlopen;
- standaard dossierindelingen;
- ontwikkelen controlehulpmiddelen;
- zorgdragen kwaliteit / niveau personeel en juiste inzet op juiste plaats;
- opleidingen personeel verzorgen / beoordelingssystemen personeel;

Kwaliteitsbeheersing op praktijkniveau (opdrachten):

- pas opdrachten aanvaarden als dat haalbaar is;
- hanteren schriftelijke opdrachtbevestigingen;
- details administratieve organisatie in dossiers opnemen (updaten);
- adequaat controleteam begeleiden;
- adequate dossiervorming (RAC 230).

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.

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 dossiers zijn uitsluitend eigendom van de accountant en moeten gedurende 7 jaren worden bewaard.