

SERIE

Elementaire theorie accountantscontrole

Auditing & Assurance

Bijzondere opdrachten

Barbara Majoor (red)



Eerste druk



Noordhoff Uitgevers

Elementaire theorie accountantscontrole

Auditing & Assurance: Bijzondere opdrachten

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

Auteurs
Drs. B.A. Heikoop-Geurts RA
M.J.Th. Mooijekind RA
Drs. H.L. Verkleij RA

Noordhoff Uitgevers Groningen/Houten

Ontwerp omslag: G2K Designers, Groningen/Amsterdam

Omslagbeeld: 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, e-mail: info@noordhoff.nl

Deze uitgave is gedrukt op FSC-papier.

0 / 12

© 2012 Noordhoff Uitgevers bv Groningen/Houten, The Netherlands.

Behoudens de in of krachtens de Auteurswet van 1912 gestelde uitzonderingen mag niets uit deze uitgave worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt, in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever. Voor zover het maken van reprografische verveelvoudigingen uit deze uitgave is toegestaan op grond van artikel 16h Auteurswet 1912 dient men de daarvoor verschuldigde vergoedingen te voldoen aan Stichting Reprorecht (postbus 3060, 2130 KB Hoofddorp, www.reprorecht.nl). Voor het overnemen van gedeelte(n) uit deze uitgave in bloemlezingen, readers en andere compilatiewerken (artikel 16 Auteurswet 1912) kan men zich wenden tot Stichting PRO (Stichting Publicatie- en Reproductierechten Organisatie, postbus 3060, 2130 KB Hoofddorp, www.stichting-pro.nl).

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted, in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording, or otherwise, without the prior written permission of the publisher.

ISBN (ebook) 978-90-01-84774-6

ISBN 978-90-01-80320-9

NUR 786

Woord vooraf

Voor u ligt de eerste geheel nieuwe druk uit de serie *Elementaire theorie accountantscontrole*. Dit nieuwe deel heeft als titel: *Bijzondere opdrachten*. Het boek bevat de complete uitwerking van andere opdrachten dan de controle van de jaarrekening, zoals de beoordeling van een prospectus, de verificatie van een milieuverlag en het afgeven van een subsidieverklaring. Het stramien voor assurance-opdrachten is als basis voor de uitwerking van de verschillende soorten opdrachten gehanteerd. Vanzelfsprekend is de inhoud aangepast aan de actuele ontwikkelingen in wet- en regelgeving, zoals de herziene 'clarified' tekst van de standaarden.

De definities die worden gebruikt zijn ontleend aan de Handleiding Regelgeving Accountancy (HRA). Achter in het boek is een lijst opgenomen met de belangrijkste gebruikte definities. De kaders in de hoofdstukken ondersteunen de tekst of geven voorbeelden van de theorie. Ze laten de tekst leven en geven de student meer inzicht. Ieder hoofdstuk wordt afgesloten met vragen over de stof.

Deel 1 van de serie, *Grondslagen van Auditing & Assurance*, bevat alle stof over de regelgeving en het opdrachtenkader (stramien voor assurance-opdrachten). Het tweede deel, *De praktijk van Auditing & Assurance*, is geheel toegespitst op de uitwerking van de controleopdracht. Met de drie delen ligt er nu een compleet naslagwerk dat het gehele terrein van zowel de regelgeving rondom het accountantsberoep en de toepassing ervan in de praktijk omvat. De serie biedt daarmee de accountantsstudent een brede oriëntering op het beroep en de ervaren accountant een goede update van zijn kennis. Op de ondersteunende website www.elementairetheorieaccountantscontrole.noordhoff.nl vindt u meer informatie over de verschillende delen uit de serie. Ook zijn op deze site de antwoorden op de vragen beschikbaar voor docenten.

De auteurs zijn veel dank verschuldigd aan Bianca van den Brink en Liesbeth Heek (Center Coördinatoren Auditing & Assurance, Nyenrode Business Universiteit) voor hun ondersteuning bij het redigeren van deze nieuwe eerste druk.

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

Breukelen, voorjaar 2012

Eindredactie:

Prof. dr. G.C.M. Majoor RA, hoogleraar accountancy aan Nyenrode Business Universiteit, voorzitter van het Center Auditing & Assurance van de Nyenrode Business Universiteit en partner bij Deloitte.

Drs. B.A. Heikoop-Geurts RA, docent Advanced en Financial Auditing aan Nyenrode Business Universiteit.

M.J.Th. Mooijekind RA, docent Advanced Auditing en Corporate Governance aan Nyenrode Business Universiteit.

Drs. H.L. Verkleij RA, docent Advanced Auditing en Corporate Governance aan Nyenrode Business Universiteit.

Inhoud

1 Bijzondere opdrachten 9

- 1.1 Introductie bijzondere opdrachten 10
- 1.2 Regelgevend kader 11
- 1.3 Indeling soorten bijzondere opdrachten 17
- 1.4 Kenmerken bijzondere opdrachten 18
- 1.5 Belangen, tendenties en onderzoeksrichtingen 20
- 1.6 Uitvoeringsmaterialiteit bij bijzondere opdrachten 20
- 1.7 Rol interne beheersing 21
- 1.8 Relevantie andere standaarden 21
- 1.9 Inzet interne en externe deskundigen 22
- 1.10 Rapportage 22
- 1.11 Verspreidingskring en geheimhouding 23
- 1.12 Opdrachtaanvaarding en rol accountant 24
Vragen/opdrachten 25

2 Controle beginbalans – NV COS 510 27

- 2.1 Beginbalans 28
- 2.2 Analyse van de opdracht 29
- 2.3 Opdrachtaanvaarding 29
- 2.4 Werkzaamheden 30
- 2.5 Rapportage 32
Vragen/opdrachten 35

3 Speciale overwegingen bij controles van financiële overzichten – NV COS 8xx 39

- 3.1 Controle van jaarrekeningen op basis van stelsels voor bijzondere doeleinden – NV COS 800 40
- 3.2 Controle van overige historische financiële informatie – NV COS 805 43
- 3.3 Controle van samengevatte jaarrekeningen – NV COS 810 46
Vragen/opdrachten 51

4 Niet-financiële assurance-opdrachten – NV COS 3000 55

- 4.1 Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie 56
- 4.2 Analyse van de opdracht 60
- 4.3 Opdrachtaanvaarding 60

- 4.4 Werkzaamheden [62](#)
- 4.5 Rapportage [65](#)
[Vragen/opdrachten 69](#)

5 Onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie – NV COS 3400 [75](#)

- 5.1 Toekomstgerichte informatie [76](#)
- 5.2 Analyse van de opdracht [77](#)
- 5.3 Opdrachtaanvaarding [78](#)
- 5.4 Werkzaamheden [79](#)
- 5.5 Rapportage [81](#)
[Vragen/opdrachten 83](#)

6 Assurance-rapporten betreffende de beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie – NV COS 3402 [87](#)

- 6.1 Beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie [88](#)
- 6.2 Analyse van de opdracht [89](#)
- 6.3 Opdrachtaanvaarding [92](#)
- 6.4 Werkzaamheden [93](#)
- 6.5 Rapportage [98](#)
[Vragen/opdrachten 100](#)

7 Assurance-opdrachten inzake maatschappelijke verslagen – NV COS 3410N [105](#)

- 7.1 Het maatschappelijke verslag [106](#)
- 7.2 Analyse van de opdracht [107](#)
- 7.3 Opdrachtaanvaarding [109](#)
- 7.4 Werkzaamheden [110](#)
- 7.5 Rapportage [113](#)
[Vragen/opdrachten 115](#)

8 Assurance- en overige opdrachten met betrekking tot prospectussen – NV COS 3850N [119](#)

- 8.1 Prospectus [120](#)
- 8.2 Aspecten van toepassing bij elke (deel)opdracht met betrekking tot een prospectus [122](#)
- 8.3 Opdrachten met betrekking tot historische financiële informatie [123](#)
- 8.4 Opdrachten met betrekking tot winstprognoses [126](#)
- 8.5 Opdrachten met betrekking tot pro forma financiële informatie [129](#)
- 8.6 Opdrachten met betrekking tot financiële informatie inzake 'comfort letters' [132](#)
- 8.7 Opdrachten met betrekking tot bestuurdersverklaringen betreffende het werkkapitaal [135](#)
[Vragen/opdrachten 139](#)

9 Opgavens tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie – NV COS 4400 141

- 9.1 De uitvoering van opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie [142](#)
- 9.2 Enkele voorbeelden van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie [144](#)
- 9.3 Overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot niet-financiële informatie [152](#)
[Vragen/opdrachten 155](#)

10 Transactiegerelateerde adviesdiensten – NV COS 5500N 157

- 10.1 Transactiegerelateerde adviesdiensten in relatie tot assurance-opdrachten [158](#)
- 10.2 Analyse van de opdracht [159](#)
- 10.3 Opdrachtaanvaarding [160](#)
- 10.4 Werkzaamheden [161](#)
- 10.5 Rapportage [162](#)
[Vragen/opdrachten 165](#)

11 Overige (advies)opdrachten 169

- 11.1 De uitvoering van overige adviesopdrachten [170](#)
- 11.2 Voorbeelden van overige opdrachten [173](#)
[Vragen/opdrachten 174](#)

12 Enkele overige bijzondere opdrachten 175

- 12.1 Schadeonderzoeken [176](#)
- 12.2 Surseance van betaling en faillissement [188](#)
- 12.3 Due-diligence-onderzoeken en waardebeoordeling [199](#)
- 12.4 Fraudeonderzoeken [210](#)
[Vragen/opdrachten 216](#)

Lijst met definities [217](#)

Register [229](#)

1

Bijzondere opdrachten

- 1.1 Introductie bijzondere opdrachten
- 1.2 Regelgevend kader
- 1.3 Indeling soorten bijzondere opdrachten
- 1.4 Kenmerken bijzondere opdrachten
- 1.5 Belangen, tendenties en onderzoeksrichtingen
- 1.6 Uitvoeringsmaterialiteit bij bijzondere opdrachten
- 1.7 Rol interne beheersing
- 1.8 Relevantie andere standaarden
- 1.9 Inzet interne en externe deskundigen
- 1.10 Rapportage
- 1.11 Verspreidingskring en geheimhouding
- 1.12 Odrachtaanvaarding en rol accountant

Dit boek behandelt de bijzondere opdrachten. Hiermee worden opdrachten bedoeld die veelal door accountants op basis van hun kennis en deskundigheid worden uitgevoerd. Bijzondere opdrachten zijn anders dan opdrachten inzake jaarrekeningcontroles, beoordelingsopdrachten of samenstellingsopdrachten. Deze laatste drie worden behandeld in het boek *De praktijk van Auditing & Assurance*, deel 2 uit de serie Elementaire theorie accountantscontrole. De bijzondere opdrachten, zoals die in dit boek worden besproken, zijn alle opdrachten die tot het deskundigheidsgebied van een accountant behoren.

LEERDOELSTELLINGEN

Na bestudering van dit hoofdstuk moet je in staat zijn om:

- 1 de verschillende soorten bijzondere opdrachten te onderscheiden;
- 2 de kenmerken van een assurance-opdracht te benoemen;
- 3 aan te geven welke standaarden op de verschillende soorten 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 uitvoeringsmaterialiteit 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 Introductie bijzondere opdrachten

Er is een grote verscheidenheid aan bijzondere opdrachten. Deze lopen uiteen van een opdracht tot controle van de samengevatte jaarrekening tot adviesopdrachten. Bijzondere opdrachten zijn in te delen naar hun aard. De indeling van de standaarden die in het *Handboek Regelgeving Accountancy* (HRA) is gemaakt, wordt in dit boek als insteek genomen om de bijzondere opdrachten te behandelen. Per hoofdstuk wordt één standaard behandeld met één of enkele voorbeelden van de desbetreffende bijzondere opdracht. Een uitzondering hierop is hoofdstuk 3 waarin NV COS 800, 805 en 810 tezamen worden behandeld, omdat deze standaarden aan elkaar zijn gereleerd. Het gaat er in dit boek om dat als de accountant te maken krijgt met een bijzondere opdracht, hij deze kan herleiden tot één of meerdere standaarden waarmee hij de opdracht kan uitvoeren. Dit betekent dat niet alle bijzondere opdrachten afzonderlijk worden behandeld.

Zuivere adviesopdrachten

De zuivere adviesopdrachten vormen hierop een uitzondering, want deze zijn niet te herleiden tot een bepaalde standaard. Bij deze opdrachten is de accountant alleen gebonden aan de Verordening Gedragscode (VGC) en mogelijk de nadere voorschriften onafhankelijkheid (NVO) als hij ook een controleopdracht uitvoert bij dezelfde klant. Dit wordt verder besproken in paragraaf 1.3. Bij de behandeling van de verschillende standaarden inzake bijzondere opdrachten is per hoofdstuk gekozen voor de volgende indeling:

- analyse van de opdracht;
- opdrachtaanvaarding;
- werkzaamheden;
- rapportage;
- voorbeeld.

Onderzoeksrichting

Ook de belangen van de opdrachtgever bij de uit te voeren opdracht zijn bepalend voor de te verrichten werkzaamheden, omdat deze de tendenties van het onderzoek en daarmee samenhangend de controle-, beoordelings- en/of onderzoeksrichtingen bepalen. Hierna wordt als overkoepelende term steeds onderzoeksrichting gebruikt.

De accountant is altijd gebonden aan de Verordening Gedragscode en de daarin opgenomen fundamentele beginselen: integriteit, objectiviteit,

deskundigheid en zorgvuldigheid, geheimhouding en professioneel gedrag. Daarnaast moet bij de uitvoering van assurance-opdrachten rekening worden gehouden met de onafhankelijkheidsvoorschriften zoals opgenomen in de 'Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant'.

Bijzondere opdrachten kunnen door de huisaccountant (die al betrokken is bij de onderneming voor de controle en/of samenstelling van de jaarrekening voor de betreffende onderneming) worden uitgevoerd. Soms is het echter noodzakelijk dat deze worden uitgevoerd door een andere accountant. Dit kan nodig zijn als gevolg van mogelijke bedreigingen van de fundamentele beginselen voor de huisaccountant die de betreffende opdracht uitvoert, zoals deskundigheid of objectiviteit. Bijvoorbeeld als aan de huisaccountant wordt gevraagd naast de controle van de jaarrekening een adviesopdracht uit te voeren in het kader van de inrichting van de informatiesystemen voor het milieuverslag. In dat geval kunnen de fundamentele beginselen deskundigheid en objectiviteit worden bedreigd en ook de onafhankelijkheid. Hij zal dan moeten afwegen of hij de opdracht wel kan uitvoeren en zo ja, welke waarborgen hij zal moeten treffen.

Een belangrijke vraag bij elke bijzondere opdracht is, of de opdracht een assurance- dan wel een niet-assurance-opdracht is. Dit is namelijk bepalend voor de opdracht aanvaarding, de te verrichten werkzaamheden, de rapportage en de verspreidingskring. Bij het aanvaarden van een bijzondere opdracht is dan ook de eerste vraag die een accountant zich moet stellen of de opdrachtgever assurance vraagt of niet en of deze kan worden verstrekt gegeven de context van de opdracht. De vijf elementen van assurance-opdrachten zoals opgenomen in het Stramien voor assurance-opdrachten zijn leidend bij het beantwoorden van deze vraag. De vijf elementen zijn: betrokkenheid van drie partijen, geschikt object van onderzoek, toepasbare criteria, toereikende assurance-informatie en het geven van een conclusie. In paragraaf 1.2 wordt dit onderwerp verder behandeld.

Na deze introductie wordt in het navolgende allereerst het 'Stramien voor assurance-opdrachten', hierna het stramien genoemd, toegelicht. Het stramien is het kader waarbinnen als het ware de elementen en doelstellingen van een assurance-opdracht worden besproken. Verder bevat het stramien de algemene grondslagen waarmee bij de uitvoering van een assurance-opdracht rekening moet worden gehouden.

Een bepaalde bijzondere opdracht kan in de ene situatie als assurance-opdracht worden uitgevoerd, terwijl bij een andere cliënt, onder invloed van specifieke omstandigheden, de dienstverlening als non-assurance-opdracht moet worden ingestoken. Een specifieke omstandigheid kan bijvoorbeeld zijn het ontbreken van adequate criteria waaraan getoetst kan worden.

**Stramien voor
assurance-
opdrachten**

**Assurance-
opdracht**

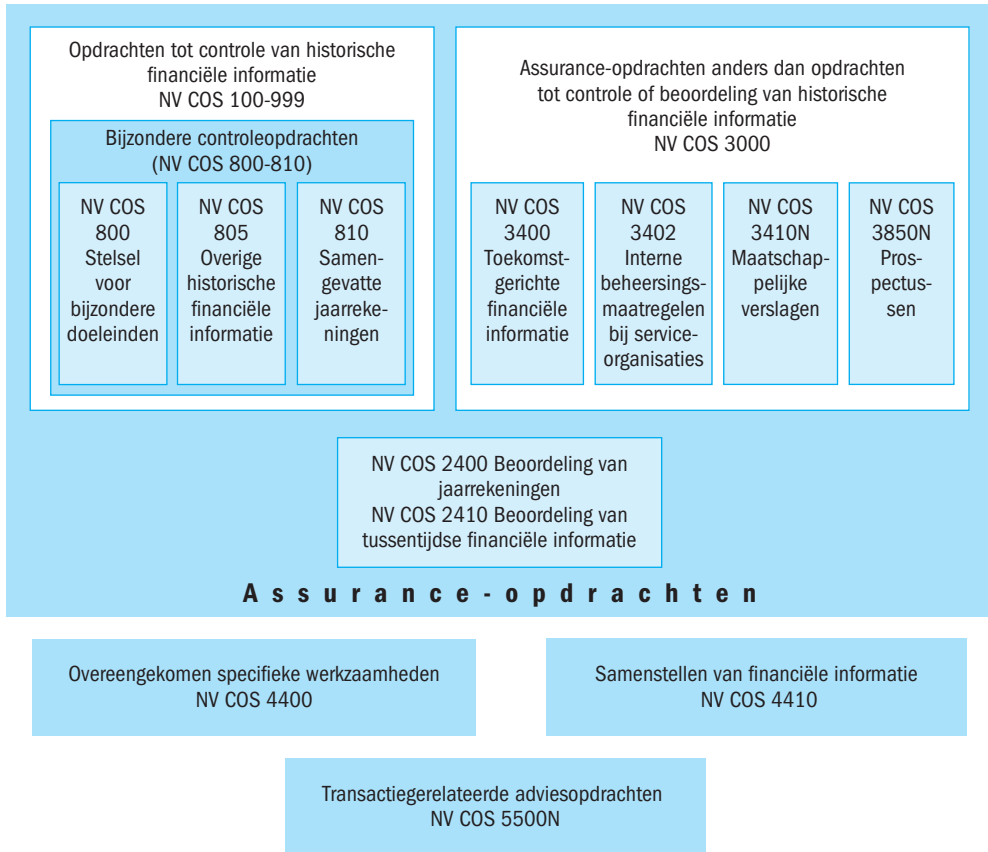
1.2 Regelgevend kader

Een bijzondere opdracht kan vallen in de categorie assurance-opdrachten, maar ook daarbuiten.

Figuur 1.1 geeft een overzicht van het hele scala aan opdrachten die een accountant kan uitvoeren. Hieruit blijkt dat opdrachten tot het samenstellen van financiële informatie (NV COS 4410), opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie (NV COS 4400) en transactiegerelateerde adviesdiensten

(NV COS 5500N) geen assurance-opdrachten zijn, maar tot een aparte categorie behoren: 'Aan assurance verwante opdrachten'. De reden hiervoor is dat bij deze dienstverlening geen zekerheid wordt verstrekt. Dit geldt ook voor een aantal andere bijzondere opdrachten, bijvoorbeeld arbitrage door een accountant.

FIGUUR 1.1 Reikwijdte assurance-opdrachten



1.2.1 Stramien voor assurance-opdrachten

Een assurance-opdracht kan populair worden omschreven als een vorm van dienstverlening waarbij de accountant zekerheid geeft aan een derde met betrekking tot een object van onderzoek. In paragraaf 7 van het stramien (HRA deel 1A) wordt deze opdracht als volgt geformuleerd:

‘Een “assurance-opdracht” is een opdracht waarbij een accountant een conclusie formuleert die is bedoeld om het vertrouwen van de beoogde gebruikers, niet zijnde de verantwoordelijke partij, in de uitkomst van de evaluatie van of de toetsing van het object van onderzoek ten opzichte van de criteria, te versterken.’

Assurance-opdrachten zijn er in vele verschijningsvormen. De controle van de jaarrekening is veruit de meest bekende, maar ook het controleren van

de opgave van het verzekerde belang, de beoordeling van een prognose en de beoordeling van de werking van IB-maatregelen vallen in beginsel binnen de omschrijving van een assurance-opdracht. De verschillen tussen deze vele vormen van assurance-opdrachten zijn niet zozeer gelegen in het doel, namelijk het verschaffen van zekerheid, maar vooral in de reikwijdte van het object van onderzoek en de daarbij behorende dienstverlening. Zo is bij een controleopdracht de reikwijdte beperkt tot zogenoemde 'verantwoordingsinformatie' en zijn alle uit te voeren procedures gedetailleerd beschreven in de NV COS 100-999 (opdrachten tot controle van historische financiële informatie). Bij vele andere assurance-opdrachten zijn geen vooraf bepaalde grenzen aan het object van onderzoek of specifiek omschreven toetsingscriteria in de van toepassing zijnde regelgeving omschreven. Zo kunnen behalve financiële informatie ook niet-financiële informatie, systemen en processen en zelfs gedrag object van onderzoek zijn. Hierbij moeten de uit te voeren werkzaamheden 'tailor made' worden gemaakt voor het specifieke onderzoek. Het vermelden van deze afgrenzing in het assurance-rapport is nodig om misverstanden bij de gebruiker te voorkomen. Het stramien is de paraplu waaronder alle soorten dienstverlening waarbij 'assurance' wordt verstrekt, vallen (zie figuur 1.1). Dit stramien bevat voorschriften die voor alle soorten assurance-opdrachten gelden. Daarnaast zijn voor de verschillende soorten assurance-opdrachten specifieke voorschriften in afzonderlijke standaarden en handreikingen opgenomen, bijvoorbeeld de inbrengverklaring. In dit kader wordt verwezen naar de inhoudsopgave van de HRA waarin de standaarden zijn opgenomen. Enkele bijzondere opdrachten zijn opgenomen in een zelfstandige standaard, zoals:

- NV COS 3400 Onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie;
- NV COS 3402 Assurance-rapporten betreffende interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie;
- NV COS 3410N Assurance-opdrachten inzake maatschappelijke verslagen;
- NV COS 3850N Assurance- en overige opdrachten met betrekking tot prospectussen (de letter N die toegevoegd is aan sommige standaarden betekent dat dit een Nederlandse standaard is).

1.2.2 Elementen van het stramien

Een assurance-opdracht kenmerkt zich door een aantal specifieke aspecten waarmee de accountant te maken krijgt gedurende de uitvoering van de opdracht. Deze aspecten, ook wel elementen genoemd, worden behandeld in het stramien (paragrafen 20 t/m 61).

De vijf elementen betreffen:

- 1 betrokkenheid van drie partijen;
- 2 geschikt object van onderzoek;
- 3 toepasbare criteria;
- 4 toereikende assurance-informatie;
- 5 conclusie.

De genoemde elementen zijn enerzijds bepalend voor het antwoord op de vraag of er sprake is van een assurance-opdracht. Anderzijds geven ze de randvoorwaarden voor een correcte uitvoering van een dergelijke opdracht. De genoemde elementen worden hierna kort toegelicht.

Betrokkenheid van drie partijen

Bij een assurance-opdracht zijn drie afzonderlijke partijen betrokken: de accountant, de verantwoordelijke partij en de beoogde gebruikers. De accountant is degene die de assurance-opdracht uitvoert. De verantwoordelijke partij is degene (of zijn degenen) die verantwoordelijk is (zijn) voor het object van onderzoek en voor de informatie daarover, meestal de opdrachtgever. De beoogde gebruikers bestaan uit de persoon of groep van personen voor wie de accountant het assurance-rapport opstelt. De partij die verantwoordelijk is voor de creatie van het object van onderzoek kan zelf één van de gebruikers zijn.

De gebruiker bij een assurance-opdracht hoeft niet altijd een externe partij te zijn. Als bijvoorbeeld in opdracht van de raad van bestuur, door de interne accountantsdienst assurance wordt verstrekt aan de raad van commissarissen, dan is ook sprake van drie partijen.

Geslacht object van onderzoek

Het object van onderzoek en de informatie over het object van onderzoek kunnen in het kader van een assurance-opdracht velerlei vormen aannemen, zoals:

- 1 financiële resultaten of posities;
- 2 niet-financiële resultaten of posities;
- 3 systemen en processen;
- 4 gedrag.

Ad 1 Financiële resultaten of posities

Het object van onderzoek kan de vorm hebben van historische of toekomstige financiële posities, financiële resultaten en/of kasstromen. In deze categorie is de jaarrekening een belangrijke, maar niet de enige vorm.

Ad 2 Niet-financiële resultaten of posities

Bij de niet-financiële resultaten of posities kan het gaan om de prestaties van een onderneming. Hierbij kan het object van onderzoek bijvoorbeeld bestaan uit de belangrijkste indicatoren voor doelmatigheid en effectiviteit.

Ad 3 Systemen en processen

In het geval van systemen en processen kan het object van onderzoek bestaan uit een bewering over de effectiviteit, bijvoorbeeld van het interne beheersingsstelsel of het geautomatiseerde stelsel van een onderneming.

Ad 4 Gedrag

Bij gedrag kan bijvoorbeeld gedacht worden aan de naleving van regelgeving of personeelsbeleid. Het object van onderzoek kan dan bestaan uit een verklaring van het management over de naleving of de effectiviteit daarvan.

Objecten van onderzoek hebben verschillende kenmerken, waaronder de mate waarin de informatie van dat object van onderzoek kwalitatief dan wel kwantitatief van karakter is, objectief dan wel subjectief is, historisch dan wel toekomstgericht is en/of betrekking heeft op een bepaald moment dan wel op een bepaalde periode. Deze kenmerken zijn van invloed op:

- de nauwkeurigheid waarmee het object van onderzoek kan worden geëvalueerd of getoetst aan criteria;
- de overtuigingskracht van de beschikbare assurance-informatie.

Een geschikt object van onderzoek waarbij assurance kan worden afgegeven is:

- identificeerbaar en kan op eenduidige wijze worden geëvalueerd of getoetst aan de vastgestelde criteria;
- van zodanige aard dat toereikende assurance-informatie kan worden verzameld om een conclusie met een redelijke mate of, indien van toepassing, met een beperkte mate van zekerheid te onderbouwen.

Een jaarrekening is het bekendste voorbeeld dat voldoet aan deze vereisten, maar ook een subsidieverantwoording en een beoordeling van een prognose voldoen hieraan.

Toepasbare criteria

Criteria zijn de benchmarks die worden gebruikt voor het evalueren of toetsen van het object van onderzoek. Bij het opmaken van jaarrekeningen kunnen dat de Richtlijnen voor de jaarrekening zijn. Bij het rapporteren over interne beheersingsmaatregelen kunnen de criteria bestaan uit een, in het betreffende rapport beschreven, normenkader voor interne beheersingsmaatregelen (zoals COSO). Bij het rapporteren over de naleving van wet, regelgeving of overeenkomst, kunnen de criteria bestaan uit de van toepassing zijnde wet, regelgeving of overeenkomst. Voorbeelden van minder formele criteria zijn een intern ontwikkelde gedragscode of een afgesproken prestatieniveau (zoals het aantal keren dat een bepaalde commissie jaarlijks behoort te vergaderen).

Toepasbare criteria zijn noodzakelijk voor een redelijk consistente evaluatie of toetsing van het object van onderzoek. Toepasbare criteria hebben de volgende kenmerken:

- *relevantie*: relevante criteria dragen bij aan het trekken van conclusies die de besluitvorming van de beoogde gebruikers ondersteunen;
- *volledigheid*: criteria zijn volledig wanneer alle belangrijke factoren die de conclusies zouden kunnen beïnvloeden, in de toetsing worden betrokken;
- *betrouwbaarheid*: betrouwbare criteria geven de mogelijkheid voor een redelijk consistente evaluatie of toetsing van het object van onderzoek, wanneer zij onder vergelijkbare omstandigheden worden gehanteerd door accountants die over vergelijkbare deskundigheid beschikken;
- *neutraliteit*: neutrale criteria dragen bij aan het onbevooroordeeld trekken van conclusies;
- *begrijpelijkheid*: begrijpelijke criteria dragen bij aan het trekken van conclusies die duidelijk en bondig zijn en niet op significant verschillende wijzen kunnen worden geïnterpreteerd.

Voorafgaand aan de uitvoering van een bepaalde opdracht maakt de accountant een inschatting van de toepasbaarheid van criteria door te beoordelen of de criteria voldoen aan de hiervoor genoemde kenmerken. Criteria waarbij termen als 'voldoende' of 'goed' worden gehanteerd zijn niet toepasbaar, omdat deze door meerdere accountants anders worden geïnterpreteerd. We zeggen dan dat de criteria niet betrouwbaar zijn. Het is bovendien noodzakelijk dat deze criteria beschikbaar zijn voor de beoogde gebruikers, zodat zij kunnen begrijpen hoe het object van onderzoek is geëvalueerd of getoetst.

Toereikende assurance-informatie

De accountant hanteert een professioneel kritische instelling om toereikende informatie te verkrijgen in het kader van het onderzoek. Een professioneel kritische instelling houdt in dat de accountant de deugdelijkheid van de verkregen assurance-informatie aan een kritische beoordeling onderwerpt en daarop niet blindelings vertrouwt. De professioneel kritische houding is met name van belang bij het bepalen van de aard, de tijdsfasering en de omvang van de werkzaamheden voor het verzamelen van de assurance-informatie en ook bij de evaluatie van de uitkomsten van die werkzaamheden. Daarnaast betekent het dat de accountant alert is op assurance-informatie die in tegenspraak is met of vragen oproept over de betrouwbaarheid van de documentatie of van de voorstelling van zaken.

VOORBEELD 1.1

Bij factuurcontrole kan blijken dat alle uren in de maand mei van werknemer X zijn doorbelast aan een ander bedrijf, terwijl de accountant bij andere controlewerkzaamhe-

den heeft vastgesteld dat alle uren van werknemer X in de maand mei zijn geboekt op subsidieproject Y op basis van de urenregistratie.

Toereikende assurance-informatie

Toereikende assurance-informatie betekent voldoende en geschikt. Het aspect voldoende richt zich op de hoeveelheid assurance-informatie en het aspect geschikt geeft de kwaliteit van de assurance-informatie aan, dat wil zeggen relevantie en betrouwbaarheid.

De kwantiteit en de kwaliteit van de beschikbare informatie worden beïnvloed door:

- de kenmerken van het object van onderzoek en de informatie daarover. Wanneer de assurance-informatie omtrent het object van onderzoek bijvoorbeeld toekomstgericht is, mag worden verwacht dat daarover minder objectieve informatie beschikbaar is dan wanneer het historische informatie betreft;
- andere omstandigheden van de opdracht dan de kenmerken van het object van onderzoek; bijvoorbeeld als de benodigde assurance-informatie niet beschikbaar is. Dit kan een gevolg zijn van het moment waarop de accountant is aangesteld, de richtlijn van de onderneming voor het bewaren van documentatie of een beperking die door de verantwoordelijke partij is opgelegd.

Conclusie

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 rapportering wordt geformuleerd op een wijze die past bij de mate van zekerheid die door de accountant wordt verstrekt.

1.2.3 Opdrachten met verkrijgen van redelijke zekerheid of beperkte mate van zekerheid

Op grond van het stramien mogen twee soorten assurance-opdrachten door een accountant worden uitgevoerd: de assurance-opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid en de assurance-opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid.

Redelijke mate van zekerheid

Bij een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid verstrekt de accountant zijn conclusie in positieve bewoordingen, bijvoorbeeld: 'Wij zijn van oordeel dat de interne beheersingsmaatregelen volgens de criteria XYZ in alle van materieel belang zijnde opzichten effectief zijn.' De accountant geeft in zijn rapportering aan dat hij 'een redelijke mate van zekerheid' verstrekt. Dat is minder dan absolute zekerheid. Het is namelijk vrijwel nooit te realiseren om absolute zekerheid te verschaffen en het is dan ook niet nuttig daarnaar te streven. Er zijn verschillende factoren die het verstrekken van absolute zekerheid vrijwel onmogelijk of ondoelmatig maken. Voorbeelden van deze factoren zijn:

- het feit dat bij het testen gebruik wordt gemaakt van deelwaarnemingen;
- de inherente beperkingen van de interne beheersingsmaatregelen;
- veel van de assurance-informatie waarover de accountant kan beschikken bevat een zekere beperking in de te realiseren zekerheid en is meestal eerder overtuigend dan doorslaggevend van karakter.

Gedurende het gehele controleproces maakt de accountant ook allerlei afwegingen op basis van eigen professionele oordelen, zowel bij het verzamelen en evalueren van de informatie als bij het trekken van conclusies. Daarom kan ook uit dien hoofde in het algemeen geen sprake zijn van het verstrekken van absolute zekerheid. Het nastreven van absolute zekerheid is daarnaast te kostbaar.

Beperkte mate van zekerheid

Bij een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid, bijvoorbeeld bij een beoordelingsopdracht waarbij een oordeel wordt gegeven over de effectiviteit van de interne beheersing, hoeven de werkzaamheden tot minder zekerheid te leiden dan de zekerheid die wordt beoogd bij een controleopdracht. Hoewel de accountant alle belangrijke zaken tracht te onderkennen, zijn de werkzaamheden beperkter en de beoordelingsverklaring verschaft de lagere zekerheid die daarmee in overeenstemming is. Deze mate van zekerheid is dan ook minder dan die welke met een controleverklaring wordt gegeven. De accountant formuleert bij de beoordelingsopdracht zijn conclusie in negatieve bewoordingen, bijvoorbeeld: 'Op grond van onze in dit rapport beschreven werkzaamheden is ons *niets* gebleken op basis waarvan wij zouden moeten concluderen dat de interne beheersingsmaatregelen volgens de criteria XYZ *niet* in alle van materieel belang zijnde opzichten effectief zijn. '; of: 'Ons is *niet* gebleken dat de ... *geen* getrouw beeld geven.'

Hoewel deze conclusie in negatieve zin is geformuleerd, is het wel een zinvolle conclusie. In de International Standards on Auditing (ISA's) wordt deze formulering 'negative assurance' genoemd.

Redelijke mate
van zekerheid

Beperkte mate
van zekerheid

1.3 Indeling soorten bijzondere opdrachten

Bijzondere opdrachten kunnen op verschillende wijzen worden ingedeeld, bijvoorbeeld assurance versus non-assurance, maar ook retrospectief versus prospectief of kwantitatief versus kwalitatief. Tot voor kort werd in de literatuur meestal de indeling aangehouden retrospectief versus prospectief. 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. Omdat veel opdrachten een gemengd karakter hebben, en de voornoemde indeling vaak limitatief is, is in dit boek gekozen voor de indeling naar soort opdracht conform de standaarden. Zoals gezegd vallen alle bijzondere opdrachten onder één van deze standaarden, uitgezonderd bepaalde adviesopdrachten. De indeling in dit boek is als volgt:

1 Introductie bijzondere opdrachten

Assurance-opdrachten

- 2 Controle beginbalans – NV COS 510
- 3 Speciale overwegingen over controles van financiële overzichten – NV COS 800/805/810
- 4 Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie – NV COS 3000
- 5 Onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie – NV COS 3400
- 6 Assurance-rapporten betreffende interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie – NV COS 3402
- 7 Assurance-opdrachten inzake maatschappelijke verslagen – NV COS 3410N
- 8 Assurance- en overige opdrachten met betrekking tot prospectussen – NV COS 3850N

Non-assurance-opdrachten

- 9 Opdrachten tot verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie – NV COS 4400
- 10 Transactiegerelateerde adviesdiensten – NV COS 5500N
- 11 Overige adviesdiensten

Complexe opdrachten

- 12 Enkele overige bijzondere opdrachten

Een belangrijke meerwaarde van deze indeling is dat een accountant als hij te maken krijgt met een nieuwe bijzondere opdracht, snel de betreffende werkzaamheden en rapportagevorm kan bepalen als hij heeft bepaald onder welke standaard de opdracht valt. De hiernavolgende hoofdstukken zijn dan ook primair op deze indeling gebaseerd. Per hoofdstuk wordt een standaard behandeld met betrekking tot een bepaald soort bijzondere opdracht. Vervolgens worden één of meer voorbeelden van opdrachten beschreven die passen bij de betreffende standaard. In het laatste hoofdstuk worden nog enkele complexere opdrachten behandeld waarop meerdere standaarden van toepassing zijn.

1.4 Kenmerken bijzondere opdrachten

De kenmerken van een bijzondere opdracht worden vooral bepaald door de volgende factoren:

- het object van onderzoek;
- de soort opdracht en de daarbij behorende werkzaamheden en rapportage (conform de geldende standaard).

In de verschillende standaarden wordt beschreven wat de aandachtspunten zijn bij opdracht-aanvaarding en welke werkzaamheden moeten worden uitgevoerd. Verder wordt de inhoud van de rapportage beschreven. Zie tabel 1.1 voor de indeling van bijzondere opdrachten volgens de standaarden met enkele kenmerken (soort assurance, object van onderzoek, soort werkzaamheden).

TABEL 1.1 Indeling bijzondere opdrachten volgens de standaarden

Soort opdracht	Object van onderzoek	Soort werkzaamheden	Standaard	Voorbeeld
Assurance-opdrachten	Historische financiële informatie	Controle	510	Zelfstandig balansonderzoek
			800, 805, 810	Subsidiecontrole
		Beoordeling	2400, 2410	Beoordeling halfjaarcijfers
	Anders dan historische financiële informatie	Controle en/of beoordeling	3000, 3400, 3402, 3410N, 3850N	Assurance-opdracht inzake maatschappelijke verslagen
Non-assurance-opdrachten	Financiële informatie	Verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden	4400	Werkzaamheden m.b.t. aankopen bij verbonden partijen
		Samenstellen	4410	Samenstellen jaarrekening
	Transactiegerelateerd	Advies	5500N	Advies inzake kredietaanvraag
	Anders dan financieel en transactiegerelateerd	Divers	n.v.t.	Arbitrage

Alleen bij controleopdrachten is sprake van een redelijke mate van zekerheid. Bij deze opdrachten worden gegevensgerichte werkzaamheden dan ook met de meeste diepgang uitgevoerd. De mate van zekerheid heeft namelijk een relatie met de soort en de mate van diepgang van de werkzaamheden die vervolgens uitgevoerd moet worden. In het onderste deel van tabel 1.1 zijn de non-assurance-opdrachten opgenomen, bij deze opdrachten wordt in het geheel geen zekerheid verstrekt.

Naast de werkzaamheden die in de betreffende standaard worden genoemd, zijn nog andere, vaak casusspecifieke, kenmerken bepalend voor het antwoord op de vraag hoe een bepaalde opdracht moet worden uitgevoerd en op welke wijze rapportering moet plaatsvinden. Een van de kenmerken is de beschikbare assurance-informatie. De beschikbare assurance-informatie is bepalend voor het vaststellen van de werkzaamheden die de accountant kan uitvoeren. Denk bijvoorbeeld aan een onderzoek naar brandschade. Als de administratie ook verbrand is, is bepalend voor de werkzaamheden of de administratie en documenten intact zijn gebleven en of een bruikbare backup beschikbaar is. Ook of recent gecontroleerde jaarrekeningen aanwezig

zijn, is bepalend voor het antwoord op de vraag welke werkzaamheden de accountant moet uitvoeren.

Daarnaast is bepalend of de gebruiker nog eisen heeft gesteld ten aanzien van bijvoorbeeld de te gebruiken uitvoeringsmaterialiteit en betrouwbaarheid, denk bijvoorbeeld aan het controleprotocol van subsidiegevers. Een ander kenmerk van bijzondere opdrachten is dat vaak slechts een deel van de financiële informatie van de onderneming betrokken is in het onderzoek. Er ontstaat dan verschuivingsgevaar tussen de informatie die verantwoord is in het te onderzoeken overzicht (object van onderzoek) en dat wat buiten het object van onderzoek valt.

1.5 Belangen, tendenties en onderzoeksrichtingen

Tendenties

Voordat met de uitvoering van een bijzondere opdracht kan worden begonnen, zal de accountant altijd eerst moeten vaststellen wat de belangen zijn van de opdrachtgever/gecontroleerde met betrekking tot de verantwoording. De aanwezige belangen van degene die zich verantwoordt, zijn bepalend voor de tendenties in de verantwoording en moeten bij de uitvoering van de opdracht worden betrokken. Uit de tendenties volgen onderzoeksrichtingen voor de te verrichten werkzaamheden. De juistheid wordt gecontroleerd door vanuit de verantwoorde informatie zelf, die als object van onderzoek fungeert, te controleren. De volledigheid wordt getoetst met behulp van een norm of op basis van een andere bron van informatie. Bijvoorbeeld 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 dan vervolgens de juistheid van de schadeclaim.

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 onderneming wil overnemen of dat het management de onderneming 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 het management de onderneming immers zo goedkoop mogelijk overnemen.

1.6 Uitvoeringsmaterialiteit bij bijzondere opdrachten

Uitvoeringsmaterialiteit

De uitvoeringsmaterialiteit is bij bijzondere opdrachten afhankelijk van de mate van zekerheid die verstrekt moet worden, de eventuele relatie met jaarrekeningposten en de eventuele eisen van derden (denk bij dit laatste bijvoorbeeld aan subsidiegevers die een zeer lage uitvoeringsmaterialiteit eisen in het controleprotocol bij een subsidiecontrole).

Als de gevraagde mate van zekerheid relatief hoog is en de bijzondere opdracht betreft een onderzoek van financiële informatie die slechts een nadere detaillering betreft van een enkele jaarrekeningpost, dan zal een relatief lage uitvoeringsmaterialiteit worden gehanteerd. De gebruikers zullen naar alle waarschijnlijkheid behoefte hebben om met een heel kleine marge te weten of deze post betrouwbaar is. Deze uitvoeringsmaterialiteit is veelal lager dan die bij de desbetreffende jaarrekeningcontrole. Bij opdrachten waarbij een beperkte mate van zekerheid geldt (bijvoorbeeld als sprake is van toekomstgerichte informatie zoals bij een kredietonderzoek), zal ten aanzien van het cijfermateriaal een relatief hoge uitvoeringsmaterialiteit gelden. Ten aanzien van de toelichting bij de prognoses kan echter een relatief lage uitvoeringsmaterialiteit noodzakelijk zijn. We zeggen dan vaak ook dat de uitvoeringsmaterialiteit bij bijzondere opdrachten anders ligt dan bij de jaarrekeningcontrole. Het is vaak moeilijk om ten aanzien van een opdracht als geheel aan te geven of de uitvoeringsmaterialiteit nu hoger dan wel lager ligt dan bij de jaarrekeningcontrole.

1.7 Rol interne beheersing

Bijzondere opdrachten worden dikwijls gegevensgericht uitgevoerd, omdat het object van onderzoek vaak ad hoc is opgesteld en hierop geen 'gebruikelijke' interne controle heeft plaatsgevonden. De accountant heeft dit – gelet op het eenmalige karakter van de opdracht – niet kunnen toetsen. Daarnaast zijn de belangen van de samensteller van het object van onderzoek vaak erg groot en kan er gemakkelijk doorbreking van de interne controle plaatsvinden. In het algemeen zijn hierop uitzonderingen te maken wanneer sprake is van periodiek terugkomende bijzondere opdrachten. Voorbeelden hiervan zijn de oplagecontrole en sommige subsidiecontroles. Deze controles vinden dikwijls periodiek plaats en de verantwoordelijke heeft hiervoor vaak een adequaat stelsel van interne beheersingsmaatregelen geïmplementeerd. De accountant kan hiervan, onder bepaalde voorwaarden, gebruikmaken. Nogal eens geldt bij genoemde opdrachten echter een lagere uitvoeringsmaterialiteit dan bij jaarrekeningcontroles, waardoor de accountant ook nog uitgebreide gegevensgerichte werkzaamheden moet verrichten.

Anderzijds zal de accountant altijd (enig) inzicht willen hebben in de interne beheersing met betrekking tot het object van onderzoek. Denk bijvoorbeeld aan de interne beheersing rond de totstandkoming van prognoses.

1.8 Relevantie andere standaarden

De standaarden over de bijzondere opdrachten verwijzen vaak naar andere standaarden die relevant kunnen zijn voor de betreffende opdracht. Per standaard wordt aangegeven welke andere standaarden van toepassing zijn. Bijvoorbeeld in NV COS 800, 805 en 810 wordt verwezen naar NV COS 100-720. De relevantie van elke andere standaard vereist een zorgvuldige afweging door de accountant.

Zowel in standaarden van assurance-opdrachten als in standaarden van non-assurance-opdrachten wordt in geval van constatering van fraude

verwezen naar NV COS 240 en 250. In nagenoeg elke standaard staat ook de eis dat een bevestiging van het management met betrekking tot de informatie over het object van onderzoek wordt gevraagd. De accountant zal bij elke bijzondere opdracht steeds de afweging moeten maken 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 object van onderzoek zijn, zal de accountant ook NV COS 550 'Verbonden partijen' betrekken en afwegen welke onderdelen relevant zijn voor zijn onderzoek. Ook NV COS 230 'Controledocumentatie' is in het kader van bijzondere opdrachten van belang. De accountant moet bij de uitvoering van de bijzondere opdrachten, die als assurance-opdracht zijn aan te merken, 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 NV COS 230 in zijn dossier vastleggen. Deze standaard geeft overigens ook voor de andere (non-assurance) bijzondere opdrachten belangrijke aanwijzingen.

1.9 Inzet interne en externe deskundigen

Interne of externe deskundige inschakelen

Vaak is bij bijzondere opdrachten specifieke deskundigheid vereist, bijvoorbeeld bij de controle van een milieuverslag. De accountant kan dan een interne of externe deskundige inschakelen, zodat zij gezamenlijk over de noodzakelijk kennis en ervaring beschikken om de opdracht adequaat te kunnen uitvoeren.

Net als bij de inzet van deskundigen bij de jaarrekeningcontrole moet de accountant vaststellen dat de externe deskundige wel over de competentie (niveau van deskundigheid), capaciteiten en objectiviteit beschikt die noodzakelijk is 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 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 als ook de relevantie, de volledigheid en het accuraat zijn van de brongegevens.

De werkzaamheden van de deskundige en de betrokkenheid van de accountant bij opdrachten dienen zodanig te worden ingericht dat de accountant de ongedeelde verantwoordelijkheid voor de conclusie omtrent de informatie over het object van onderzoek als geheel kan dragen. Overigens kan de intern deskundige (van dezelfde organisatie als de accountant) bij bijvoorbeeld het maatschappelijk verslag het assurance-rapport medeondertekenen.

1.10 Rapportage

Afhankelijk van de soort opdracht en de daarbij behorende werkzaamheden krijgt de opdrachtgever een bepaald type rapportage, zie tabel 1.2.

TABEL 1.2 Rapportage per soort bijzondere opdracht

Soort assurance	Object	Soort opdracht	NV COS	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, 3410N, 3850N	Assurance-rapport, uitgezonderd prognoses dan onderzoeksrapport
Non assurance-opdrachten	Financiële informatie	Verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden	4400	Rapport van feitelijke bevindingen
		Samenstellen	4410	Samenstellingsverklaring
	Transactiegerelateerd	Advies	5500N	Adviesrapport
	Anders dan financiële informatie en transactiegerelateerd	Divers	N.v.t.	Adviesrapport

Bij sommige opdrachten worden meerdere verklaringen/rapporten afgegeven, omdat een opdracht kan bestaan uit meerdere soorten deelonderzoeken. Denk bijvoorbeeld aan het onderzoek bij emissieprospectussen. Daarnaast wordt vaak geen apart onderzoeksrapport opgesteld voor onderzoeken waarbij prognoses worden beoordeeld. Het onderzoek van de prognoses maakt dan deel uit van een meer aspecten omvattende opdracht, waarbij een omvattend rapport wordt opgesteld. Het rapport bevat de uitkomsten van de werkzaamheden die voor de gehele opdracht zijn uitgevoerd.

1.1.1 Verspreidingskring en geheimhouding

Rapportages naar aanleiding van assurance-opdrachten zijn in het algemeen gericht aan derden (drie partijen criterium assurance-opdrachten). 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 grote groep van belanghebbenden, bijvoorbeeld bij het assurance-rapport betreffende het maatschappelijk verslag. Rapportages inzake non-assurance-opdrachten zijn meestal alleen gericht aan de verantwoordelijke partij.

Verspreidings-
kring

In sommige gevallen vragen beoogde gebruikers (bijvoorbeeld bankiers) aan de onderneming een assurance-rapport voor een speciaal doel. In een dergelijk geval is het raadzaam dat de accountant overweegt een bepaling op te nemen in het assurance-rapport dat het gebruik ervan beperkt is tot die gebruikers en/of tot dat doel. Als sprake is van een beperkte verspreidingskring geldt de geheimhoudingsplicht van de accountant ten opzichte van andere partijen. Hierop zijn uitzonderingen van toepassing, bijvoorbeeld tijdens een strafrechtzaak.

1.12 Opdrachtaanvaarding en rol accountant

De soort opdracht, de achtergrond van de cliënt en een eventueel reeds bestaande cliëntrelatie zijn de belangrijkste aspecten die bij de aanvaarding van een nieuwe bijzondere opdracht moeten worden beoordeeld. Van belang is bijvoorbeeld dat de accountant zich realiseert dat als hij gelijktijdig optreedt als controlerend accountant, er bedreigingen in het kader van de VGC kunnen bestaan. Wanneer een controlerend accountant bijvoorbeeld wordt gevraagd bij dezelfde onderneming een beoordeling te geven over de effectiviteit van de interne beheersing, kan dit een bedreiging voor de objectiviteit opleveren. De accountant zal passende maatregelen moeten nemen om de betreffende risico's te mitigeren.

Voorbeelden van de maatregelen zijn:

- 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;
- het (in het uiterste geval) niet-accepteren van de opdracht.

De accountant houdt bij de opdrachtaanvaarding van bijzondere opdrachten ook rekening met de rol die hij heeft. Denk bijvoorbeeld aan het verschil in werkzaamheden die de accountant moet uitvoeren in het geval dat hij bij een overname een onderzoek uitvoert voor de kopende dan wel verkopende partij.

Vragen/opdrachten

-
- 1.1** Wat is een bijzondere opdracht?
 - 1.2** Wat zijn de vijf criteria waaraan een assurance-opdracht moet voldoen?
 - 1.3** Noem twee bijzondere opdrachten die geen assurance-opdracht zijn.
 - 1.4** Aan welke regelgeving moet de accountant voldoen als sprake is van een zuivere adviesopdracht?
 - 1.5** Geef het verschil in werkzaamheden tussen een controleopdracht en een beoordelingsopdracht.
 - 1.6** Zijn opdrachten gericht op werkzaamheden aan historische financiële informatie altijd als assurance-opdrachten in te delen?
 - 1.7** Met welke tendenties moet de accountant rekening houden bij een kredietbeoordelingsonderzoek waarbij de accountant de prognoses van de onderneming beoordeelt ten behoeve van de bank?
 - 1.8** Onder welke voorwaarden kan de accountant externe deskundigen inschakelen bij de werkzaamheden in het kader van een bijzondere opdracht?
 - 1.9** Noem vier verschillende soorten rapportages die de accountant kan verstrekken na voltooiing van zijn bijzondere opdracht.
 - 1.10** Als bij een bijzondere opdracht sprake is van een schriftelijke rapportage aan de opdrachtgever, hoe kan hij dan met het oog op zijn geheimhoudingsplicht voorkomen dat partijen buiten de doelgroep ongevraagd kennisnemen van de rapportage?
-