

A 4070

Initiële controleopdrachten

Drs. A.S. Bosch RA

1 Inleiding

Deze bijdrage behandelt het onderwerp ‘initiële controleopdrachten’. Van een initiële controleopdracht is sprake indien (1) de financiële overzichten (i.e. de jaarrekening) van de voorgaande verslagperiode niet zijn gecontroleerd; of (2) de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode werden gecontroleerd door een voorgaande accountant (Controlestandaard 510 vereiste 4a; NBA, 2011). In het eerste deel van deze bijdrage staat de vraag centraal wat de consequenties zijn indien een onderneming wettelijk controleplichtig wordt, omdat zij doorgroeit van een kleine entiteit (regime ‘klein’) naar een middelgrote entiteit (regime ‘middelgroot’). Deze vraag zal worden gezien vanuit het perspectief van zowel de entiteit als de behandelend accountant. In het tweede deel van deze bijdrage wordt aandacht besteed aan situaties waarin de voorgaande jaarrekening is gecontroleerd door een andere accountant, gezien vanuit het perspectief van de nieuwe (opvolgende) controlerend accountant. Het onderwerp van deze bijdrage is ook interessant tegen de achtergrond van de politieke discussie op nationaal en internationaal niveau omtrent het instellen van verplichte rotatie van accountantsorganisaties bij controlecliënten (‘audit firm rotation’), zie hiervoor onder meer de Green Paper van Barnier (European Commission, 2010). Hierbij wordt opgemerkt dat ten tijde van het schrijven van deze bijdrage het voorstel van Barnier voor verplichte kantoorroolatie in het ontwerprapport over de accountantsmarkt is afgezwakt (European Commission, 2012). Dit hoofdstuk ziet er verder als volgt uit. Eerst zal in paragraaf 2 een inventarisatie worden gegeven van wetenschappelijk onderzoek naar het onderwerp ‘initiële controles’. Deze paragraaf is beperkt van omvang, omdat er weinig wetenschappelijk onderzoek over dit onderwerp bekend is. Vervolgens zal in paragraaf 3 de initiële controle worden behandeld van een jaarrekening die niet eerder is gecontroleerd. Deze paragraaf vormt het hart van dit hoofdstuk. In paragraaf 4 zal aansluitend en aanvullend worden ingegaan op de initiële controle van een jaarrekening die

in de voorgaande verslagperiode door een andere accountant werd gecontroleerd. Dit hoofdstuk wordt afgesloten met enkele slotopmerkingen.

2 Uitkomsten wetenschappelijk onderzoek

Lang voordat Barnier zijn voorstel voor verplichte kantoorrotatie lanceerde, zijn er wetenschappelijke onderzoeken over dit onderwerp gepubliceerd. Dit zijn voornamelijk Amerikaanse onderzoeken. Deze onderzoeken zijn hoofdzakelijk gericht op de relatie tussen de kwaliteit van controles ('audit quality') en de duur van de relatie tussen de controlerend accountant en de gecontroleerde cliënt ('audit tenure'). Er is weinig tot geen wetenschappelijk onderzoek beschikbaar over initiële controleopdrachten¹. De onderzoeken naar de relatie tussen de kwaliteit van controles en de duur van de relatie tussen de controlerend accountant en de gecontroleerde cliënt leveren wisselende resultaten op. Echter, ten aanzien van de eerste paar (2 tot 3) jaar van de relatie tussen accountant en cliënt lijkt er sprake te zijn van een gedeelde conclusie dat de kwaliteit van de controle minder hoog is. Echter, deze conclusie is niet eensluidend. Ter illustratie worden hier twee onderzoeken benoemd. Carcello & Nagy (2004) concluderen dat financiële fraude meer waarschijnlijk is in de eerste paar jaren van een cliënt-accountant relatie. Zij concluderen tevens dat de kwaliteit van jaarrekeningcontroles lager is in de eerste drie jaar van een nieuwe cliënt-accountant relatie, omdat de accountant twee tot drie jaar nodig heeft om de nieuwe cliënt goed te doorgronden. Chi, Huang, Liao & Xie (2009) concluderen dat rotatie van accountantsorganisatie niet noodzakelijkerwijs hoeft te resulteren in een verhoging van de kwaliteit van de controle (onderzoek naar de situatie in Taiwan). Alhoewel de diverse wetenschappelijke onderzoeken niet direct gericht waren op initiële controles, is er wel een relatie zichtbaar met dit onderwerp. Initiële controles vergen extra inspanningen van de controlerend accountant, omdat de controlerend accountant niet bekend is met de nieuwe cliënt. Deze onbekendheid resulteert in een verhoogd risico op het niet ontdekken van materiële afwijkingen. Daarnaast kan er door de extra inspanningen om het gebrek aan kennis over de cliënt en haar omgeving te verkrijgen druk op de planning en capaciteit van het controleteam ontstaan, waardoor in de uitvoering en in de oordeelsvorming

1. Bij de auteur van deze bijdrage is geen wetenschappelijk onderzoek over initiële controleopdrachten bekend.

fouten kunnen worden gemaakt (Van Nieuw Amerongen & Bosch, 2012 en Nelson, 2009).

3 Controle van een jaarrekening die niet eerder is gecontroleerd

3.1 Het ontstaan van controleplicht

Rechtspersonen waarop Titel 9 van BW 2 van toepassing is, zijn onder te verdelen naar omvang in de categorieën 'klein', 'middelgroot' en 'groot'. Op basis van artikel 2:396 zijn bedrijven die kwalificeren als klein vrijgesteld van de verplichting tot het laten controleren van de jaarrekening. Het niet naleven van de controleplicht is een economisch delict. Daarnaast kan de jaarrekening niet officieel worden vastgesteld (artikel 2:393 lid 7). Dit betekent vervolgens dat er geen sprake kan zijn van een rechtsgeldig besluit tot dividenduitkering. Dit impliceert aan de zijde van de openbaar accountant tevens een zorgplicht. Het accepteren van een opdracht tot het samenstellen van de jaarrekening, terwijl er sprake is van controleplicht, kan alleen, indien de accountant heeft vastgesteld dat de cliënt (opdrachtgever) ook een opdracht tot controle van de jaarrekening heeft verstrekt aan een openbaar accountant. Een openbaar accountant die een samenstelverklaring verstrekt bij een jaarrekening, waarvan hij weet of redelijkerwijs behoort te weten dat er sprake is van controleplicht, schiet tekort in zijn beroepsuitoefening.

3.2 Impact van het ontstaan van de controleplicht bij de entiteit

3.2.1 Controleerbaarheid

Daar waar een entiteit voorheen haar accountant een opdracht tot het samenstellen van de jaarrekening had verstrekt, zal zij met de aanwezigheid van de controleplicht haar accountant verzoeken de jaarrekening te controleren. Hiermee verandert de relatie tussen cliënt en accountant. Het controleren van een jaarrekening vereist meer werkzaamheden van de openbaar accountant, zowel qua aard als omvang, dan het samenstellen van een jaarrekening. Dit verschil wordt veroorzaakt door het hoge niveau van zekerheid dat wordt verstrekt met een controleverklaring. Wil een rechtspersoon van een 'schone' samenstelverklaring overgaan op een 'schone' (goedkeurende) controleverklaring, dan dient de administratieve

organisatie en interne beheersing (AO/IB) van een bepaalde omvang te zijn (kwantitatief en kwalitatief). Deze omvang van de AO/IB bepaalt in belangrijke mate de controleerbaarheid van de entiteit. Uiteraard zal per entiteit verschillen of de entiteit goed controleerbaar is. Factoren die hierbij van belang zijn, zijn de aanwezige functiescheiding, de uitvoering van interne beheersingsmaatregelen (inclusief de documentatie van die uitvoering) en de aanwezigheid van brondocumentatie.

Kleine entiteiten worden veelal gekenmerkt door een meer informele AO/IB, waarin procedures en werkbeschrijvingen veelal niet of niet geformaliseerd (en gedocumenteerd) aanwezig zijn. Bij kleine entiteiten is dit veelal niet hinderlijk in de uitvoering van de kernactiviteiten, omdat kleine entiteiten overzichtelijk zijn. Medewerkers weten van elkaar wat hun taken en verantwoordelijkheden zijn en fouten in de uitvoering vallen gauw op. Naarmate een entiteit groter groeit, groeit ook de problematiek van de interne beheersing. Op enig moment is het bijvoorbeeld niet meer mogelijk alle medewerkers door één persoon te laten aansturen en alle facturen door één persoon te laten verwerken en controleren. Daarbij speelt in de praktijk veelal de handicap dat groeiende entiteiten zich grotendeels richten op het realiseren van de groei en het oplossen van acute problemen die met die groei gepaard gaan (zoals bijvoorbeeld de verhuizing naar een groter pand, de aanneming van nieuwe medewerkers, het promoten van producten, het verkrijgen van aanvullende financiering, het verkennen van nieuwe markten, etc.). De AO/IB groeit veelal niet mee in hetzelfde tempo. Dit kan leiden tot een situatie waarin de controlerend accountant al gauw concludeert dat de controleerbaarheid van de entiteit onvoldoende is. Dit heeft tot gevolg dat de accountant hooguit een verklaring van oordeelonthouding zal kunnen afgeven bij de jaarrekening. Voor meer informatie over het belang van interne controle voor de jaarrekeningcontrole wordt verwezen naar Hoofdstuk A 4041 van het Handboek Accountancy.

3.2.2 *Verslaggevingseisen*

Kleine rechtspersonen hebben naast de vrijstelling van de controleplicht ook enkele andere vrijstellingen en privileges, die toezien op de eisen aan verslaggeving. Zo geldt voor kleine bedrijven een andere set van Richtlijnen voor de Jaarrekening met meer vrijstellingen ten opzichte van middelgrote en grote ondernemingen (Rjk versus Rj). Indien een rechtspersoon niet langer klein is, vervallen deze vrijstellingen en privileges. Zie onderdeel B van het Handboek Accountancy voor nadere behandeling van

diverse verslaggevingsonderwerpen. Het rijkt te ver om in dit hoofdstuk de verschillen tussen RJ en RJK te behandelen. In het algemeen geldt dat veel van de vrijstellingen voor kleine rechtspersonen toezien op toelichtingseisen. Dit betekent omgekeerd dat een rechtspersoon, indien niet langer klein, in staat moet zijn om bepaalde toelichtingen (informatie) in haar jaarrekening te verstrekken, die zij niet eerder heeft hoeven openbaren en die zij niet direct voorhanden heeft. Indien sprake is van dochterondernemingen die voorheen niet werden geconsolideerd, kan er tevens sprake zijn van aanvullende informatiebehoefte voor het consolidatieproces. Hierbij kan gedacht worden aan de eliminatie van intercompany transacties, maar ook aan jaarrekeninginformatie in het algemeen.

3.3 Aandachtspunten voor de accountant bij een initiële controleopdracht

3.3.1 Inleiding

In paragraaf 3.3 wordt de organisatie van een initiële controleopdracht behandeld. Hierbij wordt niet expliciet aandacht besteed aan concrete controletechnieken (de uitvoering van controlewerkzaamheden), omdat de controletechnieken bij een initiële controle niet anders zijn dan bij een doorlopende controle. Voor meer informatie over controletechnieken wordt verwezen naar de onderdelen A 4 en A 5 van het Handboek Accountancy. In het vervolg van paragraaf 3.3 komen de volgende onderwerpen van de organisatie van een initiële controleopdracht aan bod: Controlestandaard 510, opdrachtacceptatie, planning van de opdracht, materialiteit, communicatie en kwaliteitsbeheersing.

3.3.2 Controlestandaard 510

De specifieke aandacht voor de accountant bij een initiële controleopdracht ziet toe op de beginbalans. Afwijkingen in de beginbalans werken veelal door in eindbalans van het jaar dat voor het eerst gecontroleerd wordt. De Nadere Voorschriften Controle- en Overige standaarden (hierna Controlestandaard) nummer 510 (NBA, 2011) hebben specifiek betrekking op initiële controleopdrachten. Op grond van Controlestandaard 510 is de doelstelling van de controlerend accountant bij initiële controleopdrachten tweeledig:

1. Het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie om vast te stellen dat de beginsaldi geen afwijkingen bevatten die een van

materieel belang zijnde invloed hebben op de financiële overzichten van de lopende verslagperiode; en

2. Het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie om vast te stellen dat passende grondslagen voor financiële verslaggeving weergegeven in de beginsaldi op consistente wijze zijn toegepast in de financiële overzichten van de lopende verslagperiode, dan wel dat wijzigingen van deze grondslagen op passende wijze zijn verwerkt en op passende wijze zijn weergegeven en toegelicht in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Indien de vorige jaarrekening (i.e. de beginsaldi) niet is gecontroleerd, bestaat er geen mogelijkheid om de controlewerkzaamheden voor die vorige jaarrekening te beoordelen (zie ook paragraaf 4). De accountant is in die situaties dan ook verplicht zelfstandig specifieke controlewerkzaamheden te verrichten op de beginsaldi (Controlestandaard 510.6c-iii). Zonder in te gaan op specifieke controletechnieken is het daarbij zinvol om onderscheid te maken tussen activa en passiva met een langlopend karakter (langer dan één jaar; vaste activa en passiva) en balansposten met een kortlopend karakter (korter dan één jaar; vlottende activa en passiva).

3.3.3 *Opdrachtaanvaarding*

In deze bijdrage wordt niet expliciet stilgestaan bij de cliëntacceptatie. Het komt veelal voor dat een entiteit die doorgroeit van klein naar middelgroot de opdracht tot controle van de jaarrekening verstrekt aan de accountantsorganisatie die voorheen reeds een opdracht tot het samenstellen van de jaarrekening had. Alleen indien de accountantsorganisatie van de vorige (samenstel)accountant niet beschikt over een Wta-vergunning van de AFM (artikel 5 van de Wet toezicht accountantsorganisaties) of indien de cliënt kiest voor een andere accountantsorganisatie is er sprake van cliëntacceptatie.

Het aanvaarden van een opdracht tot controle van een jaarrekening is aan strenge voorwaarden (vereisten) gebonden, voornamelijk eisen aan de deskundigheid en aan de onafhankelijkheid; deze worden hierna behandeld. Daarnaast zijn er praktische aspecten van belang, zoals het voeren en indien nodig bijwerken van de cliëntadministratie door de accountantsorganisatie ten behoeve van het inzicht in het aantal controlecliën-

ten. Ook moet de controleopdracht schriftelijk worden overeengekomen (Controlestandaard 210.9 e.v.).

Deskundigheid

Een van de vijf fundamentele beginselen van de registeraccountant is het beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid. Op conceptueel niveau betekent dit dat de openbaar accountant die een controleopdracht accepteert, dit alleen doet indien hij in staat is (deskundig is) om de opdracht in overeenstemming met de van toepassing zijnde vaktechnische en overige beroepsvoorschriften uit te voeren. Meer concreet is het accepteren van een controleopdracht waarvoor de accountant en het controleteam niet over de voor de uitvoering van de opdracht vereiste deskundigheid beschikt (en ook niet in staat is die deskundigheid te verwerven) een overtreding van artikel B1.210-7 van de Verordening Gedragscode (VGC) (NBA, 2011).

Vereiste 14 van Controlestandaard 220 vereist dat de accountant vaststelt dat het controleteam gezamenlijk over de passende competentie en capaciteiten beschikt. Onderwerpen waaraan hierbij gedacht kan worden, zijn onder meer (Controlestandaard 220.A11):

- inzicht in en praktische ervaring met soortgelijke opdrachten qua aard en complexiteit;
- vaktechnische deskundigheid; en
- het vermogen om professionele oordeelsvorming toe te passen.

In analogie met Controlestandaard 620.A14 wordt onder capaciteit verstaan het vermogen om de competenties uit te oefenen in de omstandigheden van de controleopdracht. Hierbij gaat het om de beschikbaarheid van voldoende medewerkers in het controleteam om de controleopdracht uit te voeren. Beschikbaarheid ziet toe op zowel de geografische locatie alsmede op de beschikbare tijd en middelen.

Ook de Wta eist van de accountant deskundigheid. Op grond van artikel 25 is de accountant verplicht te voldoen aan bij of krachtens algemene maatregel van bestuur gestelde regels terzake van de vakbekwaamheid, objectiviteit en integriteit.

Onafhankelijkheid

Artikel B1.290-1 van de VGC vereist dat de controlerend accountant onafhankelijk is van zijn controlecliënt. Hierbij is de vereiste van onafhanke-

lijkheid gesplitst in onafhankelijk in schijn en onafhankelijk in wezen. In de Nadere Voorschriften Onafhankelijkheid (NVO) (NBA, 2011) zijn nadere eisen voor de controlerend accountant en haar accountantsorganisatie opgenomen.

Een entiteit die reeds meerdere jaren cliënt is bij een accountantsorganisatie en op enig moment middelgroot is geworden, neemt vaak meerdere diensten af. Naast het samenstellen van de jaarrekening worden veelal diensten aangeboden zoals bijvoorbeeld fiscaal advies, algemeen advies, het voeren van de financiële administratie en/of de salarisadministratie. Ook kan er sprake zijn van meer complexe dienstverlening, zoals de begeleiding bij aankoop van andere bedrijven en de implementatie van IT-systemen. De combinatie van overige dienstverlening met het controleren van de jaarrekening is een bedreiging van de onafhankelijkheid van de controlerend accountant. Afhankelijk van omvang van die bedreigingen, zijn mitigerende maatregelen nodig.

Bedreigingen voor de onafhankelijkheid kunnen ontstaan door zowel de aard van de overige dienstverlening (in combinatie met een controleopdracht) alsmede door de omvang van de vergoedingen uit overige dienstverlening. Met name indien er reeds een relatie met de cliënt is en indien er scherp geoffereerd is op de controleopdracht (ter behoud van de cliënt), kan de totale vergoeding voor overige dienstverlening meer bedragen dan de vergoeding voor de controleopdracht. In die gevallen moeten waarborgen worden getroffen om de onafhankelijkheid te behouden, waaronder de verplichte maatregel om de controlewerkzaamheden te laten beoordelen door een extern accountant die niet betrokken is bij de controle (zie ook paragraaf 3.3.7).

Voor wat betreft de aard van de overige dienstverlening zal per soort overige dienstverlening moeten worden beoordeeld of deze een bedreiging van de onafhankelijkheid vormt en zo ja, of er sprake is van een onaanvaardbare bedreiging van de onafhankelijkheid. Waarborgen kunnen bestaan uit het scheiden van teams en het expliciet laten documenteren en erkennen van verantwoordelijkheden voor beslissingen door de cliënt. Het is echter ook mogelijk dat de aanvullende dienstverlening moet worden beëindigd of dat geconcludeerd moet worden dat de controleopdracht niet geaccepteerd kan worden. Afhankelijk van de timing van de opdrachtverstrekking kan de controleopdracht namelijk betrekking hebben op een periode (verslagjaar) dat al voorbij is, waardoor het niet meer mogelijk is waarborgen te treffen op de reeds verrichte overige dienstverlening. Het niet accepteren of beëindigen van een geaccepteerde

controleopdracht is in de Wta (artikel 19 lid 1) ook als mogelijke ultieme consequentie genoemd om de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie bij controleopdrachten te waarborgen.

3.3.4 *Planning van de opdracht*

In de vorige paragrafen is onder meer stil gestaan bij de benodigde deskundigheid en capaciteit voor het uitvoeren van een controleopdracht. Ook is stilgestaan bij het maken van een onderscheid in de controle van de beginsaldi tussen vaste activa en passiva en vlottende activa en passiva. In praktisch opzicht kunnen deze onderwerpen leiden tot het volgende probleem. In de toelichting op Controlestandaard 510.6c is aangegeven dat afloop van vlottende activa en passiva in de lopende verslagperiode bepaalde controle-informatie kan opleveren over de beginsaldi. Hierbij is echter expliciet onderkend dat voor de post voorraden de controlewerkzaamheden toegepast op de eindvoorraden in de lopende verslagperiode echter weinig controle-informatie verschaffen met betrekking tot de aan het begin van de verslagperiode aanwezige voorraad (Controlestandaard 510.A6). Daarnaast is de accountant op grond van Controlestandaard 501.4 voor voorraden van materieel belang in beginsel verplicht deze voorraden te inventariseren. Alternatieve werkzaamheden zijn op grond van Controlestandaarden 510.A6 en 501.4 mogelijk. Echter, het is de vraag of alternatieve controlewerkzaamheden voldoende zekerheid kunnen opleveren. Deze alternatieve controlewerkzaamheden zijn veelal alleen goed mogelijk bij een goede (effectieve) AO/IB. Hiervan is niet altijd sprake dan wel bestaat de kans dat de accountant niet in staat is geweest de effectiviteit van de AO/IB tijdig te vast te stellen. Een tijdige onderkenning van de controleplicht kan dergelijke praktische problemen voorkomen.

Meer conceptueel dient de controlerend accountant te beseffen dat zijn kennis van en inzicht in de entiteit en haar omgeving bij een initiële controleopdracht beperkter is. Dit vermoeilijkt zowel de risicoanalyse (onderkenning van relevante risico's) alsmede het opstellen van de algehele controleaanpak en werkprogramma's. Derhalve zal meer dan gemiddelde tijd en middelen moeten worden aangewend om dit kennis-tekort te overkomen.

De complexiteit bij het opstellen van de planning van de opdracht en een controleplan is terug te leiden naar de moeilijkheid om, bij gebrek aan eerdere ervaring met de entiteit, een verwachting op te bouwen (welke werkzaamheden zijn allemaal noodzakelijk?). Een vergelijkbare moeilijk-

heid doet zich ook voor bij de uitvoering van de controlewerkzaamheden. Voor veel analytische controlewerkzaamheden is het van belang een verwachting op te bouwen (zie bijvoorbeeld Controlestandaard 520.5c). Zonder eerdere ervaring met de entiteit is dit heel moeilijk. Ook bestaat in de praktijk een cijferbeoordeling veelal uit een vergelijking tussen saldi van het huidige verslagjaar met saldi van het voorgaande verslagjaar. In geval van een initiële controle, waarbij de voorgaande jaarrekening niet werd gecontroleerd, worden bij de cijferbeoordeling twee niet gecontroleerde saldi met elkaar vergeleken, waarbij aan de uitvoering van deze cijferbeoordeling (weliswaar in combinatie met andere controlewerkzaamheden) zekerheid wordt ontleend. Dit is op zichzelf opmerkelijk. Om die reden zal in aanvulling op een cijferbeoordeling bij een dergelijke initiële controle meer aanvullende (gegevensgerichte) controlewerkzaamheden noodzakelijk zijn, wat de initiële controle duurder maakt.

3.3.5 **Materialiteit**

Voor uit uitvoeren van de controle van de jaarrekening bepaalt de accountant in overeenstemming met Controlestandaard 320 de materialiteit. Deze materialiteit wordt gebruikt bij het bepalen van de aard en omvang (en timing) van de controlewerkzaamheden. Het is de vraag of het verstandig is (c.q. vaktechnisch verantwoord) om deze bepaalde materialiteit ook te hanteren voor het controleren van de beginsaldi. Enerzijds kan geredeneerd worden dat afwijkingen in de beginsaldi moeten worden beoordeeld in het kader van de jaarrekening van de huidige verslagperiode, waarvoor eerder één materialiteit is bepaald. Anderzijds zal er sprake zijn van een groeiende onderneming, waardoor het beeld van de beginbalans (in casu de vergelijkende cijfers van jaar t-1) anders is dan de eindbalans van het huidige verslagjaar. Zodoende kunnen afwijkingen in de beginsaldi eerder een materieel effect hebben op de beginbalans en daarmee op het beeld van de jaarrekening.

Controlestandaard 320.14a biedt de mogelijkheid om een afwijkend materialiteitsniveau te bepalen voor onder meer specifieke rekeningssaldi. De beginsaldi kunnen (ook) als specifieke rekeningssaldi worden gekwalificeerd. Hiertoe kan aanleiding zijn, indien redelijkerwijs kan worden verwacht dat deze rekeningssaldi de economische beslissingen van gebruikers, die genomen worden op basis van de financiële overzichten, beïnvloeden. Denk hierbij bijvoorbeeld aan de beoordeling van groeiontkelings op basis van de balansen ultimo jaar t en jaar t-1 door een

toetredende aandeelhouder of door een bank die voornemens is aanvullende financiering te verstrekken aan een groeiende onderneming. In het verlengde van het bepalen van de materialiteit speelt het aspect van het bepalen van de uitvoeringsmaterialiteit (Controlestandaard 320.11). De uitvoeringsmaterialiteit is lager dan de materialiteit en is bedoeld om de waarschijnlijkheid dat het geheel van niet-gecorrigeerde en niet-ontdekte afwijkingen het materialiteitsniveau overstijgt voor de jaarrekening, tot een passend laag niveau te reduceren (Controlestandaard 320.9). Het verschil tussen de materialiteit en de uitvoeringsmaterialiteit fungeert als een soort veiligheidsnet voor niet-ontdekte afwijkingen. In de praktijk wordt de uitvoeringsmaterialiteit vaak bepaald als een percentage van de materialiteit. De hoogte van dit percentage ligt veelal tussen de 50 en 75. Welk percentage gehanteerd wordt, is niet voorgescreven in de Controlestandaarden. Wel is het gebruikelijk om de kwaliteit van de AO/IB hierop van invloed te laten zijn. De onderliggende gedachte hierbij is dat hoe beter de kwaliteit van de AO/IB, hoe groter de kans dat afwijkingen intern door de entiteit reeds worden ontdekt en hoe kleiner dus de kans dat er (ook na externe controle) nog niet-ontdekte afwijkingen aanwezig zijn. Hierdoor is er dus een kleinere veiligheidsmarge nodig voor niet-ontdekte afwijkingen en kan de uitvoeringsmaterialiteit de materialiteit benaderen (bijvoorbeeld tot op 80 procent). Zoals in paragraaf 3.2.1 beschreven, worden kleine entiteiten veelal gekenmerkt door een meer informele AO/IB of kwalitatief minder goede AO/IB. Dat kan er bij initiële controles voor pleiten om voor het bepalen van de uitvoeringsmaterialiteit aan de onderkant van de range percentages te zitten. Echter, zoals de toelichtende paragraaf A12 van Controlestandaard 320 al aangeeft: '[...] het bepalen van de uitvoeringsmaterialiteit is geen eenvoudige mechanische berekening en impliceert het toepassen van professionele oordeelsvorming [...]'. Een van de factoren die op deze professionele oordeelsvorming van toepassing zijn, is het door de accountant verworven inzicht in de entiteit. Dit is bij een initiële controle veelal minder groot.

3.3.6 *Communicatie*

Ten aanzien van het aspect communicatie geldt dat deze bij een initiële controleopdracht in beginsel niet verschilt van de communicatie bij een doorlopende controleopdracht. Wel zal er bij een entiteit die doorgroeit van klein naar middelgroot veelal sprake zijn tekortkomingen in de AO/IB (zie ook paragraaf 3.2.1). Daarmee wordt Controlestandaard 260 (commu-

nicatie met degenen belast met governance) en met name Controlestandaard 265 (het communiceren van tekortkomingen in de interne beheersing) eerder relevant voor de (initiële) controle. De definitie van een tekortkoming in de interne beheersing (Controlestandaard 265.6a) is tweeledig. Het betreft zowel interne beheersingsmaatregelen die niet ontoereikend zijn opgezet of worden uitgevoerd (niet effectief) alsmede interne beheersingsmaatregelen die ontbreken (terwijl die ontbrekende interne beheersingsmaatregel wel nodig is om afwijkingen in de financiële overzichten tijdig te voorkomen, of te ontdekken en te corrigeren). Bij groeiende entiteiten kunnen beide soorten tekortkomingen zich voordoen. Een gedegen analyse van zowel de aanwezige interne beheersingsmaatregelen alsmede de intern niet afgedekte risico's (de ontbrekende interne beheersingsmaatregelen) is vereist.

Het communiceren van de tekortkomingen in de interne beheersing helpt de entiteit verder in haar groei en zal veelal ook noodzakelijk zijn om op termijn te komen tot een goedkeurende controleverklaring (verondersteld dat de tekortkomingen in de interne beheersing niet konden worden verholpen door aanvullende controlewerkzaamheden door de accountant).

Een ander aspect van de communicatie tussen cliënt en accountant betreft de controleverklaring. Indien de voorgaande jaarrekening niet is gecontroleerd, zal de accountant geen oordeel kunnen geven over de vergelijkende cijfers in de winst- en verliesrekening. Dit wordt in de controleverklaring gecommuniceerd via een aparte paragraaf na de oordeelsparagraaf.

Daarnaast is het mogelijk dat de accountant niet is staat is gebleken voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de beginsaldi (beginbalans) of een onderdeel daarvan (bijvoorbeeld de post voorraden). Deze onzekerheid werkt door in het oordeel over de jaarrekening over de huidige verslagperiode. Afhankelijk van de impact van de onzekerheid in de beginsaldi, zal er sprake zijn van een verklaring met beperking of een verklaring van oordeelonthouding (Controlestandaarden 510.10 en 705).

Een aspect dat samenhangt met communicatie is de situatie waarin afwijkingen zijn aangetroffen in de beginsaldi (beginbalans). De kans dat afwijkingen worden aangetroffen is in het algemeen groter, omdat de voorgaande jaarrekening niet werd gecontroleerd. Indien een afwijking in de beginsaldi wordt aangetroffen, moet de accountant enerzijds bepalen wat daarvan de impact is op het huidige verslagjaar (Controlestandaard

510.7). Anderzijds moet de accountant vaststellen of sprake is van een fundamentele fout conform de definitie in de Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ 150). Indien daarvan sprake is, is 2:362 lid 6 BW van toepassing. Een fundamentele fout is als volgt gedefinieerd (Kluwer, 2012):

Een zodanige onjuistheid in een jaarrekening – geconstateerd na het vaststellen van die jaarrekening door de leden of aandeelhouders – dat de jaarrekening in het geven van het in artikel 2:362 lid 1 BW bedoelde inzicht in ernstige mate tekortschiet.

De vorige jaarrekening, waar de beginsaldi op betrekking hebben, heeft in dat geval in ernstige mate tekortgeschoten in het geven van het vereiste inzicht. Concreet betekent dit dat de onderneming haar aandeelhouders onverwijld informeert en legt zij een mededeling daaromtrent neer ten kantore van het handelsregister. Deze mededeling hoeft niet te worden voorzien van een accountantsverklaring; die verplichting geldt alleen, indien de vorige jaarrekening door een accountant is gecontroleerd (hetgeen bij dit type initiële controles niet het geval is).

3.3.7 **Kwaliteitsbeheersing**

Het controleren van een jaarrekening van een onderneming die middelgroot is geworden, is een controle op grond van artikel 2:393 BW en is daarmee een wettelijke controle. Blijkens artikel 5 lid 1 van de Wet toezicht accountantskantoren (Wta) is voor het verrichten van wettelijke controles een vergunning vereist van de Autoriteit Financiële Markten (AFM). Onderdeel van het verkrijgen en behouden van een controlevergunning van de AFM is instellen van een stelsel van kwaliteitsbeheersing (artikel 18 lid 1 Wta). Een van de maatregelen van het stelsel van kwaliteit is het laten uitvoeren van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (OKB). OKB's worden veelal ingesteld op controleopdrachten die voldoen aan bepaalde criteria, zogenaamde toetsingscriteria. Het achterliggende doel van het instellen van OKB's op basis van toetsingscriteria, is controleopdrachten met een verhoogd risico te laten beoordelen door een kwaliteitsbeoordelaar. Vanwege het gebrek aan eerdere (controle-)ervaring c.q. onbekendheid met een cliënt bij initiële controleopdrachten en de vele andere aandachtspunten bij initiële controleopdrachten, is het kenmerk 'initiële controleopdracht' bij veel accountantsorganisaties als toetsingscriterium aangewezen.

4 Controle van de jaarrekening die in een voorgaande periode door een andere accountant is gecontroleerd

4.1 Inleiding

Een accountant die een controleopdracht overneemt van een andere accountant², voert ook een initiële controle uit. Het fundamentele verschil met de in paragraaf 3 beschreven situatie, is dat de entiteit (de cliënt) nu wel reeds haar jaarrekening liet controleren. Dientengevolge is er reeds een accountant geweest, die een oordeel heeft moeten vormen over de beginsaldi van de nieuwe controle. Een opvolgend accountant kan hier bij zijn werkzaamheden gebruik van maken. Dit wordt nader beschreven in het vervolg van paragraaf 4.

Alvorens stil te staan bij de impact van accountantswisselingen bij organisatie van openbaar belang (paragraaf 4.2), de opdrachtacceptatie (paragraaf 4.3), de dossierreview (paragraaf 4.4) en de oordeelsvorming (paragraaf 4.5) kan de vraag gesteld worden waarom een opvolgend accountant überhaupt controlewerkzaamheden aan de beginsaldi moet verrichten, indien de vorige jaarrekening reeds werd gecontroleerd door een (erkende) accountant. Blijkbaar mag een opvolgend accountant geen zekerheid ontlenen aan de door de vorige accountant verstrekte controleverklaring, omdat op grond van Controlestandaard 510.6c ook in deze situaties de opvolgend accountant aandacht moet besteden aan de beginsaldi. Echter, deze redenering is niet geheel juist en de Controlestandaarden zijn eigenlijk heel consistent op dit punt. Het onderliggende uitgangspunt in de Controlestandaarden is dat de accountant die een oordeel geeft over een jaarrekening, voor dat oordeel of in dat oordeel nimmer mag verwijzen naar werkzaamheden door een andere professional. De (opvolgend) accountant is volledig en geheel zelfstandig verantwoordelijk voor het eindoordeel. Dit zien we ook bij de Controlestandaard 620 (gebruik maken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige) en ook bij Controlestandaard 500.8 (situatie waarbij de cliënt een deskundige inschakelt). Het ligt dan in het verlengde om ook voor de beginsaldi niet blind te vertrouwen op de werkzaamheden van een vorige

2. Ik doel hierbij niet op situaties waarbij tussentijds (voor afgifte van de controleverklaring) een controleopdracht wordt overgenomen, al is in deze situatie net zo goed sprake van een initiële opdracht met nog een extra complicerende factor. Veelal speelt hier iets bijzonders, omdat er een aanleiding zal zijn voor tussentijdse beëindiging van een controleopdracht. Tussentijdse overnames van controleopdrachten komen relatief weinig voor.

accountant. Er kán wel zekerheid worden ontleend aan de door de vorige accountant uitgevoerde werkzaamheden, mits de (opvolgend) accountant maar vaststelt dat deze werkzaamheden deugdelijk zijn uitgevoerd (zie paragraaf 4.4).

4.2 Impact voor accountantswisselingen bij organisaties van openbaar belang

De verplichte kantoorroolatie voor accountantsorganisaties die een wettelijke controle uitvoeren bij een organisatie van openbaar belang (hierna: 'OOB'), zoals aangenomen door de Eerste Kamer in 2012, zal vermoedelijk leiden tot een toename van initiële controleopdrachten van jaarrekeningen die in een voorgaande periode door een andere accountant is gecontroleerd. Naast de hierna in deze paragraaf te behandelen onderwerpen opdrachtacceptatie (paragraaf 4.3), de dossierreview (paragraaf 4.4) en de oordeelsvorming (paragraaf 4.5), speelt bij controles van jaarrekeningen van OOB's nog een aanvullend punt. OOB's zijn veelal omvangrijke en/of complexe organisaties, waardoor de controle van OOB's complexer is (vandaar verzwaarde eisen ten aanzien van accountantsorganisaties die OOB's controleren). Een wisseling van accountant bij een OOB kent daardoor een aantal aanvullende aspecten.

Een eerste aspect is dat het opstellen en uitbrengen van een offerte bij een OOB meer tijd kost voor de potentiële opvolgende accountants. Deze offertekosten worden niet vergoed (althans, dat is niet gebruikelijk). Meer frequente wisselingen van accountants bij OOB's zal leiden tot meer verloren kosten voor betrokken accountantsorganisaties die offertes uitbrengen.

Een tweede aspect is dat het moeilijker is om een in kwalitatief en kwantitatief opzicht goed controleteam samen te stellen om de controle uit te voeren. De nieuwe accountant en het bijbehorende controleteam heeft een kennisachterstand (ten opzichte van de vorige accountant). Deze kennisachterstand moet rap ingehaald worden. Het is denkbaar dat leden van het controleteam overstappen van werkgever (accountantsorganisatie) om zo dezelfde controlecliënt van dienst te blijven (en kennis mee te nemen). Ook vanuit de cliënt bekeken zal een wisseling van accountant resulteren in een extra belasting, aangezien de cliënt een belangrijke bron van informatie is voor de jaarrekeningcontrole.

Een derde aspect is regelgeving omtrent onafhankelijkheid voor accountants en accountantsorganisaties die OOB's controleren, strenger zijn ten

opzichte van jaarrekeningcontroles van niet-OOB's. Dit ziet met name toe op de combinatie van controlewerkzaamheden en overige dienstverlening aan dezelfde cliënt. Ook is de mogelijkheid en daarmee de kans groter dat medewerkers van accountantsorganisaties aandelen en andere financiële belangen hebben in entiteiten, die cliënt worden. Voor de opdrachtacceptatie betekent dit dat meer aandacht moet worden besteed aan het inventariseren van dergelijke bedreigingen voor de onafhankelijkheid. En indien aanwezig, moeten deze bedreigingen worden gemitigeerd. Dit leidt tot een verzwaring van het proces van opdrachtacceptatie.

4.3 Opdrachtacceptatie

In paragraaf 3.3.3 is reeds stilgestaan bij opdrachtacceptatie. Bij nieuwe controles van jaarrekeningen die voorheen door een andere accountant werd gecontroleerd, is het voornaamste aandachtspunt voor de opvolgend accountant het vaststellen of er een bedreiging voor de naleving van de fundamentele beginselen bestaat om de opdracht te aanvaarden (VGC, B1-210.10). Een bedreiging kan pas worden uitgesloten, indien alle relevante feiten en omstandigheden bij de opvolgend accountant bekend zijn. Dit kan door navraag te doen bij de vorige accountant naar de feiten en omstandigheden die hebben geleid tot de wisseling van accountant (VGC, B1-210.11). Dit is het zogenoemde 'collegiaal overleg'. Navragen en reageren op dit verzoek geschiedt normaliter schriftelijk. Dit heeft onder meer als voordeel dat de opvolgend accountant beter in staat is om te laten zien op grond van welke informatie hij (mede) zijn besluit tot opdrachtacceptatie heeft gebaseerd. De schriftelijke reactie op een verzoek van een opvolgend accountant heeft in de praktijk meestal een negatieve formulering van de volgende strekking: 'Mij zijn geen feiten of omstandigheden bekend die voor de aanvaarding van de controleopdracht voor u een beletsel zouden moeten vormen'.

Een verzoek tot collegiaal overleg was vroeger verplicht, maar is dat strikt genomen nu niet meer. Echter, het is voor een opvolgend accountant zeer lastig om alle relevante feiten en omstandigheden te identificeren zonder collegiaal overleg (nog los van de vraag of dit op efficiënte wijze mogelijk is). Praktisch gezien neemt een opvolgend accountant een onnodig en eenvoudig te mitigeren risico, indien hij niet overgaat tot collegiaal overleg.

De vorige accountant met wie door de opvolgend accountant contact is opgenomen, verstrekt die informatie die naar zijn oordeel noodzakelijk is

voor de beoordeling door de opvolger van de aanvaardbaarheid van de opdracht. Hierbij neemt de vorige accountant het belang van alle partijen in ogenschouw (VGC, B1-210.12). En in beginsel wordt er ook niet méér dan de gevraagde informatie (VGC, B1-210.12) (zie ook hierna) verstrekt.

4.4 Dossierreview

Indien de jaarrekening over de vorige verslagperiode is gecontroleerd door een (andere) accountant, dan biedt dit de opvolgende accountant de mogelijkheid om, in plaats van zelfstandig controlewerkzaamheden aan de beginsaldi te verrichten, een review te doen op de controlewerkzaamheden van de vorige accountant.

Alvorens een dergelijke dossierreview te kunnen doen, zal de gecontroleerde entiteit eerst haar vorige accountant toestemming moeten geven (te vrijwaren) om informatie te mogen verstrekken aan de opvolgend accountant (VGC, B1-210.16). Indien deze toestemming is verkregen, is de vorige accountant op grond van artikel 20 lid 3 van de Wta de opvolgend accountant verplicht toegang te verlenen tot alle relevante informatie met betrekking tot die controlecliënt.

Het doen van een dossierreview bij de vorige accountant biedt de opvolgend accountant een aantal voordelen. Ten eerste stelt dat de opvolgend accountant in staat om vast te stellen of voor de voor zijn controle van belang zijnde beginsaldi voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen, waarop het eindoordeel van de vorige accountant bij de jaarrekening over de vorige verslagperiode is gebaseerd. Hiermee kan de opvolgend accountant voldoende zekerheid verkrijgen over de beginsaldi. Ten tweede draagt de dossierreview bij aan het inzicht in de entiteit van de opvolgend accountant. Zo kan de opvolgend accountant onder meer kennis nemen van de AO/IB, de onderkende controlerisico's en de eventuele issues die hebben gespeeld bij de controle. Ten derde verschaft de dossierreview de opvolgend accountant inzicht in de bij de vorige controle ontdekte, maar niet-gecorrigeerde afwijkingen. Dit overzicht is zeer relevant voor de opvolgend accountant, omdat bij de evaluatie van ontdekte afwijkingen in de huidige controle ook rekening moet worden gehouden met de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen uit de vorige controle (Controlestandaard 450.11b). Als laatste hier genoemde voordeel geeft de dossierreview de opvolgend accountant inzicht in de documentatie die door de entiteit is aangeleverd en de wijze waarop deze informatie (digitaal of op papier) is aangeleverd. Hier kan de opvolgend

accountant proactief op anticiperen in de initiële controle en het is in praktische zin nuttig om te weten welke informatie überhaupt beschikbaar gesteld kan worden.

4.5 Oordeelsvorming

Bij de oordeelsvorming van de opvolgend accountant zijn er twee bijzonderheden ten opzichte van een doorlopende controleopdracht, die voortvloeien uit het feit dat de vergelijkende cijfers in de jaarrekening gecontroleerd zijn door een andere accountant. Ten eerste bestaat de mogelijkheid dat de vorige accountant een aangepast oordeel (niet goedkeurend oordeel) heeft afgegeven bij de vorige jaarrekening. De aanpassing van het oordeel kan doorwerken in de nieuwe jaarrekening, die door de opvolgend accountant wordt gecontroleerd. Ten tweede bestaat de mogelijkheid dat de opvolgend accountant bij de nieuwe jaarrekening tot een ander oordeel komt. Beide situaties kunnen zich ook bij een doorlopende controle voordoen, echter in die gevallen ontbreekt de complicerende factor dat er verschillende accountants betrokken zijn bij beide jaren.

Op grond van Controlestandaard 510.9 dient een accountant te evalueren wat het effect is van een aanpassing in het oordeel bij de vorige jaarrekening voor de controle van de huidige jaarrekening. Een complicerende factor daarbij is dat de opvolgend accountant mogelijk niet op de hoogte is van alle feiten en omstandigheden die de vorige accountant heeft doen besluiten zijn oordeel aan te passen. Een dossierreview (zie de vorige paragraaf) is hierbij zeer ondersteunend. Indien de reden van de oordeel aanpassing niet meer aanwezig is, resteert de vraag of de aanpassing van het oordeel een effect heeft op de beginsaldi en daarmee op de eindsaldi van het huidige verslagjaar. Dit zal veelal het geval zijn, maar het hoeft niet. Indien de reden van de oordeel aanpassing nog steeds aanwezig is, zal de opvolgend accountant dit ook moeten evalueren voor zijn eindoordeel. Het is mogelijk dat de opvolgend accountant daarbij tot een andere weging van de reden van de oordeel aanpassing komt. Met name indien de entiteit de relatie met de vorige accountant (mede) heeft beëindigd vanwege de weging van reden van de oordeel aanpassing, kan hier sprake zijn van 'opinion shopping' dan wel kan de beeldvorming van 'opinion shopping' ontstaan. Het is raadzaam om dergelijke situaties te bespreken met collega's, bijvoorbeeld door middel van een vaktechnisch consult. Voor beide situaties (reden voor oordeel aanpassing is wel of niet meer

aanwezig) geldt dat de accountant conform Controlestandaarden 705 en 710 moet handelen bij de formulering van zijn oordeel.

5 Conclusie/ Slotopmerkingen

Een initiële controle is als gevolg van de enkele factoren complexer van aard en kent daardoor een gemiddeld hoger risicoprofiel in vergelijking met doorlopende controleopdrachten. Factoren die deze complexiteit veroorzaken, zijn onder meer de afwezigheid van betrokkenheid bij de vorige jaarrekeningcontrole en een minder sterk ontwikkelde kennis van de entiteit, waardoor op voorhand niet alle risico's, feiten en omstandigheden goed zijn te overzien. Om die redenen zijn de voorbereidingsfase (opdrachtacceptatie) en planningsfase cruciaal voor een goede uitvoering van de controle. En vanwege de toegenomen complexiteit en het verhoogde risicoprofiel is het raadzaam om vanuit het oogpunt van kwaliteitsbeheersing aanvullende maatregelen te treffen, bijvoorbeeld door het instellen van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling en het (verplicht) vaktechnisch consulteren omtrent het eindoordeel.

6 Samenvatting

Deze bijdrage behandelt het onderwerp 'initiële controleopdrachten'. Van een initiële controleopdracht is sprake indien (1) de financiële overzichten (i.e. de jaarrekening) van de voorgaande verslagperiode niet zijn gecontroleerd; en (2) de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode werden gecontroleerd door een voorgaande accountant (Controlestandaard 510 vereiste 4a; NBA, 2011). In het eerste deel van deze bijdrage stond de vraag centraal wat de consequenties zijn indien een onderneming wettelijk controleplichtig wordt, omdat zij doorgroeit van een kleine entiteit (regime 'klein') naar een middelgrote entiteit (regime 'middelgroot'). Deze vraag is gezien vanuit het perspectief van zowel de entiteit als de behandelend accountant. In het tweede deel van deze bijdrage is aandacht besteed aan situaties waarin de voorgaande jaarrekening is gecontroleerd door een andere accountant, gezien vanuit het perspectief van de nieuwe (opvolgende) controlerend accountant.

Literatuurlijst

- Carcello, J.V. and A.L. Nagy (2004), Audit Firm Tenure and Fraudulent Financial Reporting, *Auditing: a journal of Practice and Theory*, Vol. 23 No. 2 pp. 55-69
- Chi, Huang, Liao & Xie (2009), Mandatory Audit Partner Rotation, Audit Quality, and Market Perception: Evidence from Taiwan, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 26 No. 2 pp. 359-391
- Ernst & Young, Handboek jaarrekening 2012, Rotterdam, 2012
- European Commission, Audit Policy: Lessons from the Crisis, green paper, Brussel, 2010
- European Commission, Draft report on the proposal for a regulation of the European Parliament and of the Council on specific requirements regarding statutory audit of public-interest entities (COM(2011)0779 – C7-0470/2011 – 2011/0359(COD)), 2012
- Kluwer, Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving voor middelgrote en grote rechtspersonen, Deventer, 2012
- NBA, Handleiding Regelgeving Accountancy delen 1 en 1a, Amsterdam, 2011
- Nelson, M.W. 2009. A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol.28, No.2, pp. 1-34
- Nieuw Amerongen, C.M. van en A.S. Bosch (2012), De Professionele Accountant, V&A Academy Press, Noordwijk, 2012

Geraadpleegde websites

- <http://www.accountant.nl/Accountant/Nieuws/Gewijzigde+amendementen+en+motie+beschikbaar.aspx>
- <http://www.accountancynieuws.nl/actueel/accountancymarkt/ep-commissie-schrap-verplichte-roulatie.114593.lynkx>
- <http://www.accountant.nl/Accountant/Nieuws/Gewijzigde+amendementen+en+motie+beschikbaar.aspx>
- <http://www.afm.nl/nl/professionals/afm-voor/accountants.aspx>
- http://www.eerstekamer.nl/wetsvoorstel/33025_wet_op_het_accountantsberoep