

Praktijkhandreiking 1102

Uitvoering van bijzondere controleopdrachten

15 mei 2008

Praktijkhandreiking 1102	Versie 1.0
Datum: 31 januari 2008	Herzien:
Onderwerp: Uitvoering van bijzondere controleopdrachten	
Van toepassing op: Bijzondere controleopdrachten	
Status: Praktijkhandreiking, (Bevat geen grondslagen en essentiële werkzaamheden)	
Relevante literatuur: Stramien, Standaard 800. Overige standaarden in de 0-999 serie van de NV COS	

Achtergrond

In deze handreiking wordt nadere uitleg gegeven voor de uitvoering van bijzondere controleopdrachten.

Deze handreiking geeft antwoord op de volgende vragen:

1. Welke standaarden zijn van toepassing op bijzondere controleopdrachten?
2. In hoeverre moeten de van toepassing zijnde standaarden – gegeven de diversiteit aan bijzondere controleopdrachten – worden nageleefd en op welke wijze wordt dit gedocumenteerd?

1. Welke standaarden zijn van toepassing op bijzondere controleopdrachten?

In het Stramien is bepaald welke standaarden op een opdracht van toepassing zijn. Bepalend voor de van toepassing zijnde standaarden is daarom de classificatie van de opdracht. Een opdracht classificeert als bijzondere controleopdracht indien:

1. Het object van onderzoek historische financiële informatie betreft, maar geen volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden; en
2. De opdracht voldoet aan de 5 elementen van (de definitie van) een assurance-opdracht; en
3. De opdracht is gericht op het verstrekken van een redelijke mate van zekerheid.

Op grond van het Stramien zijn op bijzondere controleopdrachten, de Standaarden (NV COS) 100-999¹ van toepassing (excl. Standaard 700).

Ten onrechte wordt in de praktijk soms verondersteld dat alleen Standaard 800 van toepassing is bij bijzondere controleopdrachten.² Standaard 800 dekt echter alleen de rapportage af, niet de voorafgaande werkzaamheden.

¹ Het gaat om de serie 100-999, effectief zijn thans 200-850 daadwerkelijk ingevuld

Opgemerkt kan worden dat een bijzondere groep wordt gevormd door de hybride opdrachten, waarbij de opdracht zowel kenmerken heeft van een bijzondere controleopdracht als kenmerken van een overige assurance-opdracht. In dat geval is op het deel betreffende de bijzondere controleopdracht de Standaarden 100-999 van toepassing en op het resterende deel de Standaarden in de 3000 serie en mogelijk de andere Standaarden in de NV COS. De accountant zal in deze gevallen in overleg met de opdrachtgever bepalen hoe hij zal rapporteren. Dit kan in de vorm van een uitgebreid rapport waarbij in één accountantsrapport over meerdere zaken wordt gerapporteerd. Het kan ook door het afgeven van meerdere accountantsverklaring(en) en accountantsrapport(en)

2. In hoeverre moeten de van toepassing zijnde standaarden – gegeven de diversiteit aan bijzondere controleopdrachten – worden nageleefd en op welke wijze wordt dit gedocumenteerd?

De aard van bijzondere opdrachten is zeer divers en kan in meer of mindere mate afwijken van de controle van een jaarrekening. Standaard 800 gaat in op de rapportage verplichtingen met betrekking tot de volgende bijzondere controleopdrachten:

- a. financiële overzichten die zijn opgesteld op basis van specifieke regelgeving voor verslaggeving anders dan de algemeen aanvaarde grondslagen voor financiële verslaggeving;
- b. specifieke posten, onderdelen van posten of onderwerpen in de financiële overzichten;
- c. naleving van contracten; en
- d. verkorte jaarrekeningen.

In paragraaf 5 van de inleiding bij de NV COS staat:

Het soort opdracht bepaalt welke standaarden van toepassing zijn. De omvang van de per Standaard uit te voeren werkzaamheden wordt bepaald met inachtneming van de specifieke omstandigheden van de opdracht

Voor bijzondere controleopdrachten zal de accountant dus na moeten gaan welke standaarden voor hem relevant zijn. Deze standaarden dient hij toe te passen tenzij specifieke omstandigheden hem noodzaken om afwijkende controlehandelingen uit te voeren. Paragraaf 6 van de NV COS stelt hierover het volgende:

In bijzondere situaties kan het noodzakelijk zijn af te wijken van een Standaard teneinde het doel van de opdracht te bereiken. In een dergelijke situatie dient de reden voor het afwijken te worden vastgelegd.

Al naar gelang de omstandigheden en de aard van de opdracht variëren de aard, het tijdstip van uitvoering en de omvang van de uit te voeren werkzaamheden. Hierbij volgt de accountant die grondslagen en essentiële werkzaamheden die in de gegeven omstandigheden relevant zijn voor de uitvoering van de bijzondere controleopdracht. Het is bijvoorbeeld mogelijk dat de accountant bij de uitvoering van de bijzondere controleopdracht gebruik maakt van de (uitkomsten van) werkzaamheden die zijn uitgevoerd tijdens een eerder uitgevoerde jaarrekeningcontrole. In dat geval zal de accountant in overeenstemming met Standaard 230

² In de Richtlijnen voor de Accountantscontrole was 'financial statements' vertaald met 'jaarrekening'. In de NV COS is de vertaling aangepast naar 'financiële overzichten', conform de opzet van de ISAs.

paragraaf 9 de aard, omvang en tijdsfasering van de werkzaamheden, de uitkomsten van de werkzaamheden en de belangrijke onderwerpen die tijdens de controle aan het licht zijn gekomen en de daaruit getrokken conclusies in het dossier documenteren. Voor wat betreft de detailwerkzaamheden kan de accountant volstaan met verwijzing naar het betreffende stuk uit het jaarrekeningdossier.

De accountant documenteert de uitvoering van de opdracht op zodanige wijze dat daaruit blijkt dat de grondslagen en essentiële werkzaamheden (vetgedrukte teksten) van Standaarden 100-999 (exclusief Standaard 700) zijn toegepast / uitgevoerd. Echter, het documentatievereiste heeft geen betrekking op grondslagen en essentiële werkzaamheden die onder de gegeven omstandigheden niet relevant zijn (Standaard 230.22).

Voorbeelden

- Bij de uitvoering van een bijzondere controleopdracht gericht op de juistheid en rechtmatigheid van subsidiabele kosten is Standaard 510 'Eerste uitvoering van controleopdrachten – Beginbalans' in het geheel niet relevant. In dat geval is het niet vereist expliciet in het dossier te documenteren dat afgeweken is van de grondslagen en essentiële werkzaamheden van deze standaard.

Het frauderisico (Standaard 240) is mogelijk wel van belang (relevant), hoewel de omvang van de werkzaamheden mogelijk beperkter kan zijn dan bij een jaarrekeningcontrole omdat er gesteund kan worden op de uitgevoerde werkzaamheden tijdens de jaarrekeningcontrole. Wel is het nodig om in dit voorbeeld van een verantwoording van subsidiabele kosten ten minste de frauderisico's te identificeren en naar aanleiding daarvan controlewerkzaamheden uit te voeren. Het bepalen van de werkzaamheden die op grond van Standaard 240 moeten worden uitgevoerd is zoals aangegeven een zaak van vakkundige oordeelsvorming, waarbij deze afweging moet worden gedocumenteerd.

Hetzelfde principe geldt voor de beoordeling van de IT omgeving: de accountant moet nagaan welke invloed de IT omgeving heeft op het risico op een materiële fout in de verantwoording (Standaard 315.80 e.v.). Bij een subsidieverantwoording waarin geboekte uren van personeel een rol spelen, zal de accountant dus nagaan welke risico's er zijn op een foutieve urenopboeking en daarbij kan de IT omgeving een belangrijk aanknopingspunt zijn.

- Bij een verkorte jaarrekening (punt 1.d van Standaard 800) mag de accountant volstaan met een aansluiting van de verkorte jaarrekening met de jaarrekening, waarvan de verkorte jaarrekening is afgeleid. Voor de naleving van Standaard 100-999 kan de accountant verwijzen naar de werkzaamheden in het kader van de jaarrekeningcontrole. Opgemerkt wordt dat de opdracht voorwaarden met de opdrachtgever afgestemd moeten worden (dit kan eventueel worden opgenomen in de opdrachtbevestiging bij de jaarrekeningcontrole).