

## Schattingen in de uitvoerings- en afrondingsfase van de controle

# Controle schattingen moeilijk tot en met afrondingsfase

Niels van Nieuw Amerongen en Albert Bosch

De controle van schattingen en reële waarden is niet eenvoudig. Als de accountant dit controlegebied in de planningsfase onvoldoende specifiek afbakt, ontstaat er gemakkelijk een inefficiënte of ineffectieve controleaanpak. Maar ook bij een goede planningsfase is het verzamelen van voldoende en geschikte controle-informatie een uitdaging. De accountant zal bij de uitvoerings- en evaluatiefase van de controle moeten kunnen bepalen of hij voldoende en geschikte informatie verzameld heeft om zijn schattingen te kunnen onderbouwen. Daarnaast moet hij weten wanneer zich een schattingsafwijking voordoet. Kortom, de controle van schattingen blijft moeilijk tot en met de afrondingsfase.

Het doel van de controle van de jaarrekening is het versterken van de mate waarin de beoogde gebruikers in de jaarrekening vertrouwen stellen (200.3). Dit realiseert de accountant door een controleverklaring bij de jaarrekening te voegen. De accountant dient vervolgens de controle overeenkomstig de standaarden uit te voeren, waardoor we aanbelden bij het verzamelen van controle-informatie. Dat is wat standaard 500 de doelstelling van de accountant noemt: controlewerkzaamheden opzetten en uitvoeren op een zodanige manier dat die het de accountant mogelijk maakt om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde in staat te zijn redelijke conclusies te trekken om daarop het oordeel van de accountant te baseren (kapstokartikel 500.4 en 6; zie ook 540.6 waar hetzelfde wordt vermeld over schattingen). Van de accountant wordt geëist dat hij de relevantie en betrouwbaarheid van controle-informatie overweegt bij het opzetten en uitvoeren van controlewerkzaamheden (500.7). Daarnaast gelden specifieke vereisten voor controle-informatie die afkomstig is van een door het management ingeschakelde deskundige (500.8)<sup>1</sup>. Vanuit de tekstboeken op het gebied van controle wordt meestal de term 'overtuigendheid' van bewijsmateriaal gehan-

teerd. Hierbij past het onderscheid naar type informatiebron: intern versus extern en mondeling versus schriftelijk. Het type informatiebron geeft dan een eerste indicatie over de (mate van) betrouwbaarheid van het controlebewijs. Als zodanig vinden we dit onderscheid naar informatiebron niet terug. Wat we wel terugzien, is dat de term controle-informatie gebruikt wordt al naar gelang het doeleinde waarvoor of het kader waarin het wordt gebruikt. Het gaat dan meer over de aard van de informatie die de controle oplevert (zie tabel 1)<sup>2</sup>.

We lopen de tabelregels uit tabel 1 bovenaan pagina 23 achtereenvolgens langs.

### Gebeurtenissen tot aan datum controleverklaring

De schatting van het management is een schatting die tot uitdrukking komt in een balanspost, een transactiestroom of een toelichting aan het einde van een boekjaar. Controle-informatie na afloop van het boekjaar kan (maar hoeft niet) toereikend (te) zijn om de juistheid van de schatting van het management te bepalen. Neem het voorbeeld van het risico van voorraadwaardering ten gevolge van productveroudering. De verkopen van dat product in het nieuwe boekjaar ('afloop-

### Deel III

In deel I en II van deze serie keken we naar belangrijke schattingsbegrippen en het plannen van controlewerkzaamheden van schattingsposten. In dit derde deel staan de uitvoerings- en evaluatiefase van de controle centraal. Twee hoofdvragen daarbij:

- Wanneer is er sprake van voldoende en geschikte controle-informatie ter onderbouwing van schattingen?
- Wanneer is er sprake van een schattingsafwijking?

Standaard 540 is een lastig leesbare – en daarmee lastig te implementeren – standaard. De bestaande kruisverbanden tussen standaard 540 en andere standaarden maken het er daarbij niet makkelijker op. Voor de nu te behandelen vragen zijn er belangrijke verbanden te vinden in de standaarden 500 (controle-informatie) en 450 (evaluatie van afwijkingen).

controle') geven een indicatie over de verkoopbaarheid van het product en daarmee zicht op de waardering ervan. Vereiste A66 in standaard 540 wijst ook op standaard 560 (Gebeurtenissen na balansdatum), die ook ten aanzien van andere vraagstukken betekenisvolle controle-informatie kan opleveren.

### Opnamecriterium beslissingen management en keuze waarderingsgrondslagen<sup>3</sup>

In ons vorige artikel hebben wij reeds stilgestaan bij schattingsvraagstukken in relatie tot de verslaggevingsrichtlijnen.

**Tabel 1. Aard controle-informatie in Controlestandaard 540**

Referentie	Aard van de controle-informatie
540.13.; 540.A63	Gebeurtenissen tot aan de datum van de controleverklaring
540.17; 540.A39	Opnamecriterium beslissingen management en keuze waardeeringsgrondslagen en toelichtingen in de financiële overzichten
540.A1-5; A39; A82	Mate van schattingsonzekerheid
540.A39	Schattingsuitkomsten van de vorige controleperiode
540.A77-79	Veronderstellingen
540.A80	Intenties van het management
540.7b; 540.13.d.ii	Puntschattingen of schattingsintervallen

De passages in de toelichtende paragrafen geven aan dat controle-informatie ziet op zowel in de balans (toelichting) als niet in de balans (toelichting) opgenomen schattingen. In voorkomende gevallen kan het zelfs noodzakelijk zijn om significante onzekerheden op te nemen in een afzonderlijke paragraaf in de controleverklaring (A114). Wat precies gedocumenteerd moet worden, schrijft standaard 540 niet voor. We zouden hier mogelijk kunnen denken aan de verslaggevingsvraag rondom de toepassing van de percentage-of-completionmethode van onderhanden projecten. In dergelijke gevallen is het in te denken dat de accountant een controlememo in het dossier opneemt waarin een beschouwing over de totstandkoming van een project is opgenomen, inclusief een voorbeeld projectcontract waaruit de meetpunten blijken.

### Mate van schattingsonzekerheid

Standaard 540 geeft in 540.A2/3 voorbeelden van schattingen met een lage respectievelijk hoge mate van schattingsonzekerheid (zie tabel 2 hiernaast).

Naarmate de schattingsonzekerheid hoger is, zal de accountant zich er explicieter van moeten vergewissen dat hij voldoende en geschikte controle-informatie heeft vergaard. Daarbij is het handig om in het dossier een soortgelijk overzicht als in tabel 2 per schatting in het controledossier op te nemen en met een collega te bespreken of de verzamelde informatie toereikend is.

### Schattingsuitkomst vorige controleperiode

Deze vorm van controle-informatie is relatief nog het eenvoudigst te documenteren (het zal voornamelijk analytisch van

aard zijn). De schattingsuitkomsten zullen direct in de administratie geregistreerd staan, verondersteld dat de schattingspost is gerealiseerd. Er kan ook sprake zijn van een mate van realisatie zoals bijvoorbeeld bij onderhanden projecten (voortgang bij langer lopende projecten). We verwijzen op deze plaats naar ons artikel over de controle van schattingen in de planningsfase van de controle.

### Veronderstellingen

In standaard 540 wordt bij 540.A77 opgemerkt dat de accountant geen oordeel verschaft over de veronderstellingen zelf. Het is een onderzoek dat past binnen het onderzoek naar de getrouwheid van financiële overzichten. Wat er precies gedocumenteerd moet worden, hangt van geval tot geval af, maar wel kunnen enkele algemene overwegingen worden meegegeven:

- zijn de veronderstellingen redelijk?
- zijn de veronderstellingen onderling consistent<sup>4</sup> en zijn ze consistent met vorig jaar?
- zijn de veronderstellingen consistent met plannen van de ondernemingsleiding?

- zijn de veronderstellingen gebaseerd op en consistent met historische informatie/ervaringscijfers van de onderneming?
- zijn de veronderstellingen consistent met in de markt waarneembare veronderstellingen? Voorbeeld: gehanteerde rentevoeten, rekenrentes, e.d.

### Intenties van het management

Het is belangrijk dat de accountant zicht heeft op de intenties van het management. Dit is onder andere van belang bij het beoordelen of sprake is van factoren voor oneigenlijke beïnvloeding van de resultaten door de leiding. In bepaalde gevallen kan het zo zijn dat de redelijkheid van de door het management gehanteerde veronderstellingen op gespannen voet staat met de intenties van het management, dan wel met de mogelijkheid die het management heeft om bepaalde transacties te realiseren. Het beoordelen van de intenties geeft dus meer zicht op de redelijkheid van veronderstellingen. Controle-informatie die hierbij hoort kan variëren van businessplannen, gedocumenteerde eerdere ervaringen met het management, tot gebeurtenissen na balansdatum.

### Puntschattingen of schattingsintervallen

Een schatting in de jaarrekening (balans, transactiestroom of toelichting) is een puntschatting van het management. Daarvoor dient de accountant te beschikken over voldoende en geschikte controle-informatie. In een aantal gevallen kan de uiteindelijke puntschatting zijn gebaseerd op intervalschattingen van het ma-

**Tabel 2. Mate van schattingsonzekerheid**

Lage mate van schattingsonzekerheid	Hoge mate van schattingsonzekerheid
Schattingen bij entiteiten zonder ingewikkelde bedrijfsactiviteiten	
Veelvuldige schattingen, routinematig	
Schattingen o.b.v. direct beschikbare gegevens (beurskoersen)	
Eenvoudige voorgeschreven waarderingsmethode	Reële waarden afgeleide financiële instrumenten, niet openbaar verhandel
Algemeen aanvaarde modellen, waarneembare inputs	Gespecialiseerde waarderingsmodellen, zelf ontwikkelde modellen, veronderstellingen / inputs niet in de markt waarneembaar
	Schattingen uitkomst rechtszaak

### Voorbeeld

Bedrijf XYZ bezit 3 kantoorgebouwen, die zij verhuurt. Alle 3 kantoorgebouwen zijn bedrijfsverzamelgebouwen met flexibele verhuurmogelijkheden. De 3 kantoorgebouwen zijn qua gebouw identiek. Ze staan echter op verschillende locaties in verschillende plaatsen. In haar jaarrekening waardeert XYZ de kantoorgebouwen tegen actuele waarde. Twee van de drie gebouwen hebben een goede verhuurbezetting; het derde gebouw is een zorgenkindje. Gebouw Een en Twee zijn goed verhuurd, omdat gebouw Een dicht bij een treinstation ligt én goede parkeermogelijkheden heeft. Gebouw Drie heeft dergelijke gunstige kenmerken niet. Voor de waardebepaling heeft XYZ een taxateur ingehuurd die gebouw Een taxeert op € 250.000. Hierbij heeft een fysieke inspectie plaatsgevonden door de taxateur. Omdat de drie gebouwen qua bouw gelijk zijn, heeft de taxateur gebouw Twee en Drie niet fysiek bekeken. Op basis van de kenmerken en de bezettingsgraad, waardeert de taxateur gebouw Twee ook op € 250.000 en gebouw Drie op € 200.000.

Voor de controle is van belang dat de accountant van XYZ onder meer inzicht krijgt in de waarderingsmethode van de taxateur, zoals vastgelegd in het taxatierapport, inclusief de daaraan ten grondslag liggende veronderstellingen en gebruikte gegevens. Is de afslag voor gebouw Drie passend? Zijn de veronderstellingen en waarderingsmethoden redelijk en consistent? Is het bijvoorbeeld mogelijk via een waarderingsmethode een afslag voor Gebouw Drie te bepalen? Dit soort vragen moet de accountant beantwoord zien te krijgen en documenteren in het controledossier om de waardering van de gebouwen te controleren.

nagement (zie ook de paragraaf hierna). In dat geval dient de accountant te beschikken over voldoende en geschikte controle-informatie over de interval-extremen. Als een aantal debiteurenposten niet afloopt, en de accountant heeft wel de beschikking over controle-informatie rond het proces van debiteurenincasso en aangepaste betalingsafspraken, dan geeft dit nadere informatie om de gehanteerde intervallen te kunnen onderbouwen.

### Overwegingen kleinere entiteiten

Als we zo standaard 540 (en aanpalende standaarden) overzien, dan kunnen we ons afvragen of dit niet dermate complex is dat dit alleen van toepassing is op de controle van grotere en complexere entiteiten. Neem bijvoorbeeld de passage over het beoordelen van alternatieve veronderstellingen bij significante schattingsrisico's. Standaard 540.A106 is hier duidelijk in. Het management – ook dat van kleinere entiteiten – blijft verantwoordelijk voor de (schattingen in) financiële overzichten. Echter, de accountant mag wel uitleg geven over waarderingsmethoden en het documenteren er van. Deze handreiking lijkt op

gespannen voet te staan met het beginsel dat juist het management schattingen zou kunnen gebruiken voor oneigenlijke beïnvloeding van resultaten. Het is aan de accountant om te waarborgen dat zijn objectiviteit hier niet geschaad wordt en om tegelijk de cliënt toch, waar mogelijk, van toegevoegde waarde te kunnen voorzien. Waar over dit spanningsveld twijfels bestaan, is het devies: 'niet inhalen, raadpleeg een collega'.

### Schattingsafwijkingen

Accountants worstelen in de praktijk met de evaluatie van afwijkingen bij schattingen. We zouden verwachten dat de evaluatie van afwijkingen volledig uitgediept zou zijn in de desbetreffende standaard 450. Daar waar het echter afwijkingen op schattingsposten betreft, heeft standaard 540 hierin voorzien. De toelichtende paragrafen A.93, A.94 en A.116 geven de volgende hoofdlijn aan:

- een afwijking is het verschil tussen de puntschatting van het management en de puntschatting van de accountant;
- wanneer de accountant een interval-schatting hanteert is de hoogte van de afwijking gelijk aan de puntschatting

van het management en het dichtst bijgelegen punt van de interval-schatting van de accountant.

Het wegwuiven van schattingsafwijkingen 'omdat een schatting per definitie niet nauwkeurig is' is dus niet aan de orde. De accountant moet gewoon simpelweg deze hoofdregels volgen. Daarenboven geldt dat de standaard ook (indicatief) de aanwijzing verstrekt dat de omvang van het gehanteerde interval doorgaans gelijk is of kleiner aan het niveau van de uitvoeringsmaterialiteit. Het interval moet, kortom, redelijk zijn. Wanneer de accountant tot de conclusie komt dat het niet mogelijk is om voldoende en geschikte controle-informatie van een schatting te verkrijgen, kan dat reden zijn om een aangepast oordeel in de verklaring – in overeenstemming met standaard 706 – tot uitdrukking te brengen. **An**

1. De accountant evalueert de competentie, capaciteiten en objectiviteit van die deskundige; verwerft inzicht in het werk van die deskundige; en evalueert de geschiktheid van het werk van die deskundige als controle-informatie.
2. Omdat een dergelijke classificatie niet eerder is gemaakt, hebben we de elementen in willekeurige volgorde opgenomen.
3. Deze passage ziet volgens standaard 540 alleen op significante risico's van schattingen.
4. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer voor het ene derivaat een periode van 'zes maanden onder water' en voor het andere een periode van 'negen maanden onder water' wordt gehanteerd (zonder nadere onderbouwing van het verschil).



Dr. Niels van Nieuw Amerongen RA (l.) is universitair hoofddocent Auditing & Assurance aan Nyenrode Business Universiteit, drs. Albert Bosch RA universitair docent Auditing aan de Vrije Universiteit. Zij zijn beiden eigenaar van audit consultancy en -trainingsbureau V&A.