

Gestructureerd inplannen loont!

Schattingswerkzaamheden bij de jaarrekeningcontrole

Niels van Nieuw Amerongen en Albert Bosch

Een goede planning is het halve werk, en die waarheid geldt zeker ook voor het plannen van controlewerkzaamheden rond schattingen in de jaarrekening. In de praktijk komen de verslaggevingsaspecten vaak pas in detail aan de orde bij de gegevensgerichte werkzaamheden (balanscontrole) en de afrondingsfase. Dat is veel te laat; het is belangrijk om de hoofdstromen verslaggeving en controle al in de planningsfase van de controle te integreren. Een slimme, weloverwogen planning komt hier zowel ten goede aan de effectiviteit als aan de efficiency van de controle.

Stel je voor: je zit in een controlecockpit en je ziet allerlei meterijtjes voor je neus bewegen: budgetspecificaties per post, materialiteit, verschillende typen risico's, allerlei toolboxes met technieken (deelwerkprogramma's), ervaringen opgedaan in eerdere controleperioden, etc. We gaan nu aan de slag met het 'bedieningspaneel', waarbij we ons dan alleen richten op de planning van schattingen in de jaarrekening. Daarbij komen achtereenvolgens de volgende deelonderwerpen aan bod:

- het raakvlak tussen verslaggeving en controle;
- de kwaliteit van schattingsprocessen;
- significante risico's;
- frauderisico's;
- plannen van kwaliteitsbeheersing.

Schattingen – meer zicht op verslaggeving en controle daarvan

Wie in de digitale versie van de controlestandaard 540 zoekt op de term 'verslaggeving', krijgt maar liefst 98 hits (ter vergelijking: de controlestandaard 315 over de inschatting van risico's komt tot 76 hits). In de praktijk komt het nogal eens voor dat verslaggevingsaspecten pas bij de gegevensgerichte werkzaamheden (balanscontrole) en de afrondingsfase in detail aan de orde komen. Wij vinden dat te laat; het is belangrijk om de hoofdstromen verslaggeving en controle al in de planningsfase van de controle te integre-

ren. Een paar voorbeelden van de manier waarop u zich hierop kunt voorbereiden:

- neem de jaarrekening van het afgelopen jaar door ter voorbereiding op de controle van het huidige boekjaar;
- maak een overzicht van alle schattings-elementen die in de jaarverslaggeving voorkomen. Schattingselementen kunnen in de financiële overzichten voorkomen (balans, resultatenrekening, kasstroomoverzicht, totaaloverzicht van het resultaat) en in de toelichting;
- ga voor elk van de schattingselementen na of de externe verslaggevingsvoorschriften relevante vereisten bevatten. Bijvoorbeeld: taxatievereisten van vastgoed, het vaststellen of aan het betrouwbaarheidsvereiste is voldaan bij de posten voorraden en onderhanden projecten;
- splits dit totaaloverzicht in twee onderdelen: schattingsposten waaraan een risico op een afwijking van materieel belang is te koppelen en overige schattings-elementen.

Nu hebben we overzicht aangebracht, dat van pas komt als we gaan letten op de specifieke vereisten binnen de controlestandaard 540.

Controlestandaard 540

Het onderkennen van verslaggevingsaspecten komt al direct in 540.3 aan bod. Er kan namelijk sprake zijn van verschil-

Deel II

In dit 2e deel uit deze drieluik over schattingselementen wordt besproken hoe belangrijk het is om de hoofdstromen verslaggeving en controle al in de planningsfase van de controle te integreren.

len tussen schattingsposten wat betreft de aard van de schatting. In het ene geval gaat het om het voorspellen van gebeurtenissen, in het andere geval om een waarderingsdoelstelling die een vergelijking inhoudt met vergelijkbare transacties in de markt. Maar we raken met het onderwerp verslaggeving ook aan één van de hoofddoelstellingen van standaard 540. En dat is het geven of het vaststellen of de toelichting op het schattingselement past binnen de context van het verslaggevingsstelsel. Ook geldt dat de keuze van verslaggevingsgrondslagen voorbehouden is aan het management (540.12) en dit is een belangrijk proces. Je raakt met dit onderwerp dus direct aan de visie van de opdrachtgever ten aanzien van financiële verslaggeving in het algemeen. Aan het eind van de tekst van standaard 540 is een bijlage opgenomen, waarin de context van waarderingsdoelstellingen wordt geschetst vanuit verschillende verslaggevingsstelsels. Volgende belangrijk om hier in de planningsfase veel aandacht aan te schenken. We hebben nu een beeld bij de verschillende schattings-elementen en relevante eisen vanuit de financiële verslaggeving. We kunnen op basis daarvan het volgende onderscheid maken:

- schattings-elementen waaraan een risico op een afwijking van materieel belang is gekoppeld en posten zonder een dergelijk risico;

- schattingselementen waaraan een frauderisico en/of significant risico is verbonden.

Voor wat betreft het eerste punt: Standaard 540 is een toepassingsgerichte standaard. Dit betekent dat als rond schattingselementen (terecht) geen risico's op afwijking van materieel belang zijn onderkend, dat Standaard 540 dan niet van toepassing is. Dat bespaart je niet alleen een hoop 'ellende', maar deze vroege stellingname leidt dus ook direct tot belangrijke efficiencyvoordelen. De schattingselementen waaraan een frauderisico en/of significant risico is verbonden, worden iets verderop behandeld in de tekst. We zoomen nu eerst even nader in op de kwaliteit van schattingsprocessen.

Kwaliteit schattingsprocessen – meer zicht op het management

Nu we meer zicht hebben op schattingen in de jaarrekening, is het ook zaak dat we meer zicht krijgen op het management dat verantwoordelijk is voor de jaarrekening. Op ons bedieningspaneel in de controlecockpit is daarom ook een metertje opgenomen dat 'schattingssuitkomst voorgaande controleperiode' heet. 'Schattingssuitkomst' is een belangrijk begrip in de controlewereld van schattingen en wordt op andere plaatsen in Standaard 540 ook wel 'schattingresultaat' genoemd. Juist in de planningsfase van de controle is het van belang om dit begrip

Voorbeeld

Bedrijf XYZ is actief in de bouw. Ondanks de malaise in de bouw heeft XYZ nog een redelijk gevulde opdrachtportefeuille. In het boekjaar heeft XYZ 38 verschillende projecten lopen, die ultimo 2012 nog niet zijn afgerond. XYZ hanteert de POC-methode. Tijdens de interim-controle in oktober 2012 is het niet alleen goed IB-maatregelen te testen die toezien op de autorisatie, interne controle en verwerking van in- en verkoopfacturen, maar ook de projectbeheersing in administratief opzicht. Hoe (goed en frequent) meet XYZ zelf tussentijds de voortgang van projecten? Hoe 'goed' zijn de projectbegrotingen uit de voorcalculatie? Hoeveel diepgang heeft de nacalculatie? Welke uitgangspunten en veronderstellingen worden gehanteerd? Wat waren de uitkomsten van de in 2012 afgeronde projecten, in vergelijking met de tussentijdse winstnemingen ultimo 2011? Al deze vragen geven input voor de controle op de post onderhanden projecten ultimo 2012, waaronder de juiste toepassing van de POC-methode en de kwaliteit van het schattingsproces dat inherent is aan de post onderhanden projecten. Een accountant die hier tussentijds gedegen aandacht aan besteedt, laat zich minder gauw verrassen tijdens de balanscontrole.

handen en voeten te geven. Toelichting 540.A39 geeft dit kernachtig weer. Het schattingsresultaat uit de voorgaande controleperiode is om drie redenen van belang:

- je verkrijgt er inzicht mee in de kwaliteit van het schattingsproces van het management in de voorgaande periode. Dit inzicht kun je 'doorvertalen' naar de verwachte kwaliteit voor de huidige controleperiode;
- het verschaft je mogelijk controle-informatie die meer zicht geeft op herzieningen van schattingen in de huidige controleperiode;
- het verschaft je mogelijk controle-informatie over zaken die toelichting vereisen in de jaarrekening.

Daarnaast zijn er nog twee aspecten van belang om expliciet te overwegen: voor significante schattingen is een zogenaamde retrospectieve beoordeling van eerder ingenomen standpunten en veronderstellingen vereist op grond van de fraudestandaard (240.32b.ii) (540.A41). Schattingen kunnen voor het management een belangrijk radertje zijn om resultaten in de jaarrekening te manipuleren. Standaard 540 schrijft dan ook voor dat voor significante schattingen altijd moet worden nagegaan of er sprake is van signalen van oneigenlijke beïnvloeding van de resultaten door het management. Dit punt wordt gemakkelijk vergeten, omdat het in een aantal standaard werkprogramma's niet zo expliciet

Ondernemersvraag #6

Zijn er accountants die ook denken in 365 dagen in plaats van 4 kwartalen?

= exact

Nog te weinig.

Slimme accountants werken met Exact Online

Geef ondernemers waar ze om vragen. **Volg een kennissessie** over het nieuwe ondernemen. Meld u nu aan op:

www.exactonline.nl/samenwerken

Samenvatting gegevensgerichte werkzaamheden significante schattingsrisico's	
540.15	<p>a In de groene, creatieve denkstand (Van Nieuw Amerongen en Buchel, 2012) beoordeelt de accountant of het management alternatieve veronderstellingen heeft overwogen en redenen waarom ze deze heeft verworpen. Hiervoor geldt expliciet dat de accountant beoordeelt hoe het management de schattingsonzekerheid heeft geadresseerd (zie 540.16).</p> <p>b De accountant evalueert expliciet de redelijkheid van <i>significante</i> veronderstellingen. Dit vereiste ligt ook in lijn met de overall doelstelling om de redelijkheid van schattingen te beoordelen (540.6). Wanneer het aantal gehanteerde veronderstellingen toeneemt, kan het efficiënt zijn om onderscheid te maken tussen significante en niet-significante veronderstellingen. Het verschaft je in ieder geval een goed beeld van de invloedrijke factoren op schattingen.</p> <p>c In de lichtrode, interactieve denkstand (Van Nieuw Amerongen en Buchel 2012) beoordeelt de accountant voor de significante veronderstellingen ook het voornemen van het management om bepaalde handwijzen uit te voeren. Dat is nodig om het realiteitsgehalte van de veronderstellingen te objectiveren.</p>
540.16	Als het management de schattingsonzekerheid niet adequaat heeft geadresseerd, overweegt de accountant zelf een <i>schattingsinterval</i> ¹ te ontwikkelen ter beoordeling van de redelijkheid van de schatting. Op ons bedieningspaneel zien we dus ook per (significant) schattingselement een metertje schattingsonzekerheid. Hiervoor geldt dus zowel voor het management als voor de accountant de uitdaging om er grip op te krijgen. Het metertje geeft tenminste een rood knipperend signaal af zodra de omvang van de schattingsonzekerheid groter is dan de hoogte van de uitvoeringsmaterialiteit.
540.17	De accountant verkrijgt voldoende en geschikte controle informatie over: <p>a Het opnamecriterium (beslissing tot opname van een schatting in de balans)</p> <p>b De gekozen waarderingsgrondslag.</p> Beide bepalingen hebben rechtstreeks verband met de verslaggevingsrichtlijnen. Zie eerdere paragraaf.

¹ Deel III gaat over schattingsintervallen bij de evaluatie van (schatting)afwijkingen.

is opgenomen. Een schattingsresultaat betekent niet per definitie dat de jaarrekening over de vorige controleperiode fout was. Dit kan echter wel het geval zijn, en daarom is het noodzakelijk om jezelf de vraag te stellen hoe het schattingsresultaat tot stand is gekomen. 540.A44 geeft nadrukkelijk aan dat het van belang is dat alle informatie die beschikbaar was of zou moeten zijn – op het moment dat de financiële overzichten werden opgesteld – in overweging genomen had moeten worden. Deze overweging helpt de accountant om bij een proces aan te kunnen tonen dat de tegenpartij – bij narigheid achteraf (tuchtzaak) – last heeft van de hind-sight bias (vergelijk de zaak tegen de DSB accountant).

Schattingselementen met fraude- of significante risico's

Op het bedieningspaneel van onze controlecockpit treffen we ook een metertje 'sig-

nificante risico's' aan. Dit zijn risico's op een afwijking van materieel belang, die bijzondere attentie van de piloot accountant vragen. Dit is in het algemeen het geval, maar in het bijzonder als significante risico's met betrekking tot schattingen zijn onderkend. In het algemeen dient de accountant gegevensgerichte werkzaamheden te plannen en uit te voeren op posten, transactiestromen en toelichtingen in de jaarrekening (330.18). Standaard 540.15-17 bevat echter de volgende aanvullende vereisten bij significante schattingsrisico's:

Frauderisico's
 Het onderwerp fraude kwam al eerder aan de orde in dit artikel. De accountant gaat actief op zoek naar indicatoren voor mogelijke oneigenlijke beïnvloeding. Door deze expliciet en adequaat te documenteren (en van follow-up te voorzien), laat de accountant zijn professioneel-kritische instelling (PKI) zien. Het achterwege laten van deze

documentatie brengt de PKI van de accountant in een risicozone. In Standaard 540 ligt dus een directe link naar Standaard 240 (fraude). Zorg er dus voor dat het dossier op deze beide onderdelen consistent is.

Planning kwaliteitsbeheersing

Nu we een beeld hebben bij de mogelijke risico's in de controleaanpak, is het ook zaak om specifieke aandacht te besteden aan de kwaliteitsbeheersing van de opdracht. Ook dit is iets dat specifieke overweging in de planningsfase van de opdracht verlangt. We noemen 3 aspecten:

- overwegen of specialistische vaardigheden of kennis ingezet moeten worden (540.14). Een voorbeeld: KPMG heeft in mei 2012 besloten om specialisten op het terrein van derivaten toe te voegen aan de controleteams van woningcorporaties. Alleen al vanwege de budgetconsequenties en het adequaat aansturen van deze specialisten is het noodzakelijk om dit aspect in de planningsfase te overwegen en hierover te beslissen;
- overwegen of de toetsingscriteria van de accountantsorganisatie een OKB voorschrijven vanwege de onderkende significante en frauderisico's. Gegeven het belang en de complexiteit van schattingsvraagstukken is het te overwegen om een gefaseerde OKB te plannen;
- overwegen om een vaktechnische consultatie of informeel overleg met collega's te voeren voor gevallen met een bovengemiddelde schattingsonzekerheid.

Gestructureerde aanpak

Controlestandaard 540 is een ingewikkelde standaard. Daarom verdient het extra aanbeveling om in de pre-audit meeting gestructureerd aandacht te besteden aan elk van de hier beschreven elementen. Zodanig dat ook aan de vereisten van teamoverleg uit de fraudestandaard (240.15) en risico-inschattingstandaard (315.10) wordt voldaan. Een mooie uitdaging, waarmee de PKI-proof accountant zich kan onderscheiden. **An**

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