

Accountants wordt wel eens verweten dat zij te veel in het verleden leven. Ze zijn bezig met jaarrekeningen, die grotendeels een retrospectief beeld geven. Accountants focussen daardoor op wat al is geweest en in veel mindere mate wat er nog gaat komen.

TEKST ALBERT BOSCH* BEELD SHUTTERSTOCK

Controlefilosofie

Die beeldvorming wordt versterkt als de jaarrekening vele maanden na afloop van het boekjaar pas wordt opgesteld en gecontroleerd. De jaarrekening wordt daarom wel eens vergeleken met een achteruitkijkspiegel. Wat mij betreft is dat een incomplete vergelijking. Ja, de jaarrekening kun je vergelijken met een achteruitkijkspiegel, maar alleen in een auto die voorwaarts rijdt in een dichte mistbank. Het zicht vooruit is (heel) beperkt en menig bestuurder maakt aannames en gokt hoe de weg eruitziet. Dan is het toch fijn een hele heldere achteruitkijkspiegel te hebben. Terugkijken heeft zo haar voordelen.

Inmiddels zit voor de meeste mensen de luwe zomerperiode erop en is het tijd om de controleopdrachten boekjaar 2026 op te starten. Het proces van de controle kent veelal een sterk chronologisch (voorwaarts) verloop, al vereisen de controlestandaarden om regelmatig terug te kijken. Het controleproces is niet lineair, maar iteratief. De start van een controleopdracht 2026 is een mooi en goed moment om terug te kijken naar de controleopdracht 2025, te beginnen bij de evaluatie van afwijkingen.

Controlestandaard 450 vereist dat de accountant de tijdens de controle gevonden afwijkingen evalueert. Er is daarbij sprake van een dubbele evaluatie. Ten eerste dient de accountant te evalueren wat de invloed van geïdentificeerde afwijkingen op de controle is. En ten tweede dient de accountant te evalueren wat de invloed van eventuele niet-gecorrigeerde afwijkingen op de jaarrekening is.

Evaluatie

Controleteams komen wel eens in de verleiding om aan het einde van de controle de eerste evaluatie over te slaan en gelijk over te gaan op de tweede evaluatie. De 'overgebleven' afwijkingen, oftewel de niet-gecorrigeerde afwijkingen,

worden geëvalueerd met als onderliggende vraagstelling of deze niet-gecorrigeerde afwijkingen een goedkeurende controleverklaring in de weg staan. Maar de eerste evaluatie is net zo belangrijk voor het oordeel bij de jaarrekening.

De evaluatie van alle geïdentificeerde afwijkingen, ongeacht of ze gecorrigeerd worden of niet, kan heel veel informatie en onderbouwing opleveren. De 'informatie-opbrengst' realiseer je door te begrijpen wat de aard van de geïdentificeerde afwijkingen is en wat de omstandigheden zijn waarin die afwijkingen voorkomen.

Dat gaat verder dan na te gaan welke transactiestromen, rekeningsaldo of toelichtingen een afwijking bevatten. Begrijp je ook hoe de afwijkingen zijn ontstaan en waarom deze niet door de organisatie zelf zijn ontdekt? En ook: komen de aard en hoeveelheid geïdentificeerde afwijkingen overeen met jouw beeld van de organisatie en de kwaliteit van de AO/IB? Is het logisch of verklaarbaar dat je geen of juist heel veel afwijkingen hebt geïdentificeerd? En als je nog een stapje verder wilt, evalueer dan ook hoe het controleteam de afwijkingen heeft geïdentificeerd. Welke werkzaamheden hebben de afwijkingen aan het licht gebracht? En wat is de kleinste afwijking die is geïdentificeerd?

Onderbouwing

Naast informatie, levert deze eerste evaluatie ook onderbouwing op voor de tweede evaluatie met betrekking tot de niet-geïdentificeerde afwijkingen. De tweede evaluatie van de niet-gecorrigeerde afwijkingen gaat gepaard met de veronderstelling dat eventuele niet-geïdentificeerde afwijkingen niet van materieel belang zijn. Wat mij betreft een terechte veronderstelling, want daarmee hield de accountant in de planning van de controle al rekening, door conform Standaard 320 naast de materialiteit ook de



‘De evaluatie van alle geïdentificeerde afwijkingen, ongeacht of ze gecorrigeerd worden of niet, kan heel veel informatie en onderbouwing opleveren.’

(lagere) uitvoeringsmaterialiteit te bepalen. Dit om het aggregatierisico tot een passend laag niveau te brengen. Controlestandaard 320 heeft het overigens over niet-gedetecteerde afwijkingen en sluit in dat opzicht beter aan op het begrip detectierisico, maar ik dwaal af.

Als uit de eerste evaluatie inzicht is verkregen in de aard, omvang en omstandigheden van de geïdentificeerde afwijkingen én ook nog inzicht is verkregen in met welke werkzaamheden die afwijkingen zijn geïdentificeerd (gedetecteerd), dan is met dat inzicht een basis verkregen voor de conclusie of er mogelijk meer, nog niet-geïdentificeerde afwijkingen zijn (wat reden is voor uitbreiding van de werkzaamheden). Of dat er redelijkerwijs geen

(majeure) niet-gedetecteerde afwijkingen zijn. Daarmee is de eerdere veronderstelling via professionele oordeelsvorming onderbouwd.

Zo bezien levert de eerste evaluatie dus twee verwante conclusies op, namelijk over de toereikendheid van de uitgevoerde controlewerkzaamheden en over de afwezigheid van niet-gedetecteerde afwijkingen.

Wat dan nog resteert, is de verdere invulling van de tweede evaluatie van de niet-gecorrigeerde afwijkingen. Idealiter is die tweede evaluatie niet nodig, omdat alle afwijkingen worden gecorrigeerd. Als de tweede evaluatie wel nodig is, dan is de eerste vraag dus waarom die nodig is. Wat hield het management tegen alle geïdentificeerde afwijkingen te corrigeren? Een vraag die makkelijk wordt overgeslagen, maar wel gewoon beantwoord moet worden. Daarna kan het nog lastig worden om te beoordelen of de niet-gecorrigeerde afwijkingen, afzonderlijk of gezamenlijk, van materieel belang zijn. Maar daarover wellicht een andere keer.

Voorwaarts

In 1843 schreef de Deense filosoof en theoloog Søren Kierkegaard het volgende in zijn dagboek: *“Det er ganske sandt, hvad filosofien siger, at Livet maa forstaaes baglaends. Men derover glemmer man den anden Saetning, at det maa leves forlaends.”* De kortere vertaling hiervan is breder bekend en luidt: “Het leven kan alleen achterwaarts worden begrepen, maar het moet voorwaarts worden geleefd.” Deze wijsheid gaat niet alleen op voor het leven zelf, maar wat mij betreft ook voor het besturen van een organisatie en het uitvoeren van een controleopdracht.

Het lijkt mij daarom goed en zinvol om bij de start van een nieuwe controleopdracht te reflecteren op de tweetraps-evaluatie in de vorige controle. Niet alleen omdat Controlestandaard 315 de vorige controle als informatiebron erkent, maar bovenal omdat je soms achteraf veel beter begrijpt wat er is gebeurd en waarom. Zonde om die gelegenheid links te laten liggen, bij de planning en inrichting van de nieuwe controleopdracht. ←

Noot

* Albert Bosch RA is partner bij V&A accountants-adviseurs en verbonden aan de accountantsopleiding van de Vrije Universiteit Amsterdam.