

Dienstverlening door accountants: er is meer dan het controleren van een jaarrekening

Peter Eimers, Assurance

In toenemende mate vraagt het maatschappelijk verkeer aan accountants om zekerheid te verschaffen bij verantwoordingen zoals maatschappelijk verslagen, systemen en processen, en in-controlverklaringen. Onder bepaalde voorwaarden kan de accountant bij deze verantwoordingen zekerheid verschaffen. Belangrijk hierbij is dat er toetsingscriteria zijn en dat de accountant in staat is om ook een oordeel te geven over andere relevante onderwerpen dan alleen de jaarrekening. In dit artikel wordt bij deze onderwerpen stilgestaan.

1. Soorten opdrachten

In toenemende mate vraagt het maatschappelijk verkeer naast een oordeel van de accountant over jaarrekeningen ook om oordelen over andersoortige onderwerpen. Denk bijvoorbeeld aan toekomstgerichte financiële informatie, subsidieafrekeningen, systemen en processen, het naleven van wet- en regelgeving, maar ook het voldoen aan corporate-governancecodes en gedragscodes. Het is niet verwonderlijk dat het maatschappelijk verkeer hiervoor aanklopt bij de accountants. Accountants beschikken namelijk over de specifieke kennis en kunde die voor het uitvoeren van controles noodzakelijk zijn. Het niveau dat een opdrachtgever of gebruiker van de accountant verlangt, verschilt per geval. Bovendien kan de accountant niet altijd het hoge niveau van zekerheid leveren. Neem bijvoorbeeld de beoordeling van een prognose. De accountant heeft gezien het toekomstgehalte minder grip op een prognose dan op een jaarrekening die is gebaseerd op feiten die zich al hebben voorgedaan. Hij zal bij de prognose dan ook niet hetzelfde hoge niveau van zekerheid kunnen leveren als bij de jaarrekening. Ook kan de accountant afspraken maken met de opdrachtgever over het onderwerp van het onderzoek en de specifieke criteria die daarbij zullen worden gehanteerd.

Niet alle opdrachten die een accountant uitvoert, zijn bedoeld om zekerheid te geven door het trekken van een algehele conclusie. Denk aan het geven van advies, het samenstellen van een jaarrekening of het uitvoeren van overeengekomen specifieke werkzaamheden.

2. Overeenkomsten en verschillen met jaarrekeningcontroles

Het controleren van een jaarrekening is een specifieke vorm van assurance-opdrachten. Een assurance-opdracht is in het Stramien van de Handleiding Regelgeving Accountancy (HRA) als volgt gedefinieerd (Stramien, paragraaf 7):

Assurance-opdracht

“Een ‘assurance-opdracht’ is een opdracht waarbij een

Samenvatting

In dit artikel wordt allereerst stilgestaan bij de verschillende opdrachten die een accountant kan uitvoeren. Dan volgen de overeenkomsten en verschillen met jaarrekeningcontroles, die te maken hebben met de mate van zekerheid die kan worden verstrekt, en met de elementen van de assurance-opdracht: drie partijen, geschikt object van onderzoek, toepasbare criteria, toereikende assurance-informatie en schriftelijk rapport. Tot slot wordt ingegaan op de opdrachten die geen assurance-opdracht zijn en het belang van samenwerking met specialisten.

accountant een conclusie formuleert die is bedoeld om het vertrouwen van de beoogde gebruikers, niet zijnde de partij die zich verantwoordt, in de uitkomst van de evaluatie of de toetsing van het object van onderzoek ten opzichte van de criteria, te versterken.”

Er zijn veel overeenkomsten tussen jaarrekeningcontroles en assurance-opdrachten bij maatschappelijke verslagen, systemen en processen, en in-controlverklaringen. Deze overeenkomsten hebben te maken met de mate van zekerheid die kan worden verstrekt en met de elementen van de assurance-opdracht. De verschillen tussen beide soorten opdrachten zitten vooral in de specifieke uitwerking van de opdracht.

2.1 Mate van zekerheid

Assurance-opdrachten zijn er in twee gradaties: opdrachten die resulteren in een redelijke mate van zekerheid en opdrachten die resulteren in een beperkte mate van zekerheid. Een assurance-opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid, impliceert het uitvoeren van werkzaamheden met een omvang en diepgang van controlewerkzaamheden. Net als bij een jaarrekeningcontrole leidt dit tot een conclusie die positief is geformuleerd (‘naar ons oordeel ...’). Een assurance-opdracht tot het verkrijgen van een

beperkte mate van zekerheid impliceert het uitvoeren van werkzaamheden met een omvang en diepgang van beoordelingswerkzaamheden. Net als bij een beoordelingsopdracht van een jaarrekening leidt dit tot een negatief geformuleerde conclusie ('uit niets is gebleken dat ...').

2.2 Elementen van een assurance-opdracht

Of een opdracht nu een jaarrekeningcontrole is of een andere vorm van een assurance-opdracht, het bestaat altijd uit vijf onmisbare elementen:

1. drie partijen;
2. een geschikt object van onderzoek;
3. toepasbare criteria;
4. toereikende assurance-informatie;
5. een schriftelijk rapport.

Element 1: drie partijen

De basis van een assurance-opdracht is dat iemand verantwoording wil of moet afleggen aan een ander. Daarom zijn bij een assurance-opdracht drie afzonderlijke partijen betrokken: een accountant, een verantwoordelijke partij en beoogde gebruikers. De verantwoordelijke partij is degene (of degenen) die verantwoordelijk is voor het object van onderzoek en/of de informatie over het object van onderzoek (de verantwoording). Hij kan al dan niet degene zijn die aan de accountant de opdracht verstrekt (de opdrachtgever). De beoogde gebruikers bestaan uit de persoon, de personen of de groep van personen voor wie de accountant het assurancerapport opstelt. De verantwoordelijke partij kan een van de beoogde gebruikers zijn maar niet de enige. De verantwoordelijke partij en de beoogde gebruikers kunnen tot verschillende entiteiten of tot dezelfde entiteit behoren. Zo kan de hoogste leiding van een entiteit (als beoogd gebruiker) een accountant een assurance-opdracht laten uitvoeren voor een bepaald aspect van de activiteiten van de entiteit waarvoor het management op een lager niveau (de verantwoordelijke partij) direct verantwoordelijk is maar waarvoor de hoogste leiding de eindverantwoordelijkheid draagt.

Element 2: object van onderzoek

Het object van onderzoek en de informatie over het object van onderzoek van een assurance-opdracht kunnen veel vormen aannemen. Voorbeelden hiervan zijn opgenomen in tabel 1.

Een geschikt object van onderzoek voldoet aan de volgende twee kenmerken. In de eerste plaats is het identificeerbaar en kan het op eenduidige wijze worden geëvalueerd of getoetst aan de vastgestelde criteria. In de tweede plaats is het van zodanige aard dat de informatie daarover onderworpen kan worden aan procedures voor het verzamelen van toereikende informatie om

Tabel 1 - Object van onderzoek en voorbeelden van informatie over het object van onderzoek

Object van onderzoek	Voorbeelden van informatie over het object van onderzoek
Financiële resultaten of posities	Verwerking, waardering, presentatie en toelichting in de jaarrekening
Niet-financiële resultaten of posities	Indicatoren voor doelmatigheid en effectiviteit
Fysieke kenmerken	Document met gedetailleerde beschrijving
Systemen en processen	Bewering over de effectiviteit
Gedrag	Verklaring over naleving of over de effectiviteit

een conclusie met een redelijke mate of, indien van toepassing, met een beperkte mate van zekerheid te onderbouwen.

Element 3: toetsbare criteria

Criteria zijn de benchmarks die worden gebruikt voor het evalueren of toetsen van het object van onderzoek. Criteria kunnen formeel of generiek zijn, bijvoorbeeld bij het opmaken van jaarrekeningen waar ze kunnen bestaan uit de International Financial Reporting Standards (IFRS), of minder formeel of specifiek ontwikkeld, zoals een intern ontwikkelde gedragscode ('code of conduct'). Toepasbare criteria zijn noodzakelijk voor een redelijk consistente evaluatie of toetsing van het object van onderzoek binnen de context van vakkundige oordeelsvorming. Wanneer een conclusie geen referentiekader heeft dat gevormd wordt door toepasbare criteria, is elke denkbare uitleg van de conclusie mogelijk, wat tot misverstanden kan leiden. Kenmerken van toepasbare criteria zijn relevantie, volledigheid, betrouwbaarheid, neutraliteit en begrijpelijkheid. In tegenstelling tot de toetsingscriteria bij een jaarrekening die algemeen aanvaard moeten zijn, heeft de accountant bij andere assurance-opdrachten de mogelijkheid om ook te toetsen aan de door de cliënt gedefinieerde criteria, mits deze criteria voor de lezer van de verantwoording beschikbaar zijn en de criteria ook voldoen aan de hierboven genoemde kenmerken.

Deze kenmerken zijn toegelicht in tabel 2.

Controleren is toetsen aan de norm: zonder norm (geschikte criteria) is geen toetsing mogelijk!

Tabel 2 - Kenmerken van toetsbare criteria

Kenmerk	Toelichting
Relevantie	Relevante criteria dragen bij aan het trekken van conclusies die de besluitvorming van de beoogde gebruikers ondersteunen.
Volledigheid	Criteria zijn volledig wanneer belangrijke factoren die de conclusies binnen de context van de omstandigheden van de opdracht zouden kunnen beïnvloeden, niet achterwege worden gelaten. Volledige criteria omvatten voor zover van belang benchmarks voor de presentatie en de toelichting.
Betrouwbaarheid	Betrouwbare criteria geven de mogelijkheid voor een redelijk consistente evaluatie of toetsing van het object van onderzoek waaronder, voor zover van belang, presentatie en toelichting, wanneer zij onder vergelijkbare omstandigheden worden gehanteerd door accountants die over vergelijkbare deskundigheid beschikken.
Neutraliteit	Neutrale criteria dragen bij aan het onbevooroordeeld trekken van conclusies.
Begrijpelijkheid	Begrijpelijke criteria dragen bij aan het trekken van conclusies die duidelijk en bondig zijn en niet op significant verschillende wijzen kunnen worden geïnterpreteerd.

Element 4: assurance-informatie

Het vierde element van een assurance-opdracht is het hebben van toereikende assurance-informatie. Het begrip 'toereikend' heeft twee verschillende aspecten, namelijk 'voldoende' en 'geschikt'. Het aspect 'voldoende' geeft de hoeveelheid informatie aan, het aspect 'geschikt' geeft de kwaliteit van informatie aan, dat wil zeggen: de relevantie en de betrouwbaarheid.

De accountant verzamelt toereikende assurance-informatie die hem een grondslag biedt voor het formuleren van een conclusie in een assurancerapport. Het verzamelen van informatie start met de planning van de opdracht, waarin hij zich professioneel-kritisch afvraagt of hij toereikende informatie kan verkrijgen om een conclusie te trekken of er in de verantwoording geen onjuistheden van materieel belang voorkomen. De kwantiteit en

kwaliteit van informatie is afhankelijk van het materieel belang en het opdrachtrisico. Een professioneel-kritische instelling houdt hierbij in dat de accountant de deugdelijkheid van de verkregen assurance-informatie aan een kritische beoordeling onderwerpt en daarop niet blindelings vertrouwt, en dat hij alert is op informatie die in tegenspraak is met of vragen oproept over de betrouwbaarheid van de documentatie of van de voorstelling van zaken van de verantwoordelijke partij. Deze instelling van de accountant is nodig om het risico terug te dringen dat hij verdachte omstandigheden over het hoofd ziet, te veel generaliseert en dat hij uitgaat van verkeerde veronderstellingen bij het inrichten van zijn werkzaamheden.

Element 5: schriftelijk rapport

De accountant verstrekt een schriftelijk rapport met een conclusie die de zekerheid tot uitdrukking brengt die is verkregen over de informatie over het object van onderzoek.

De rapportage heeft dezelfde indeling als een accountantsverklaring bij een jaarrekening. Het geven van zekerheid wordt in de rapportage uitgedrukt in de titel van het accountantsrapport, te weten: 'Assurancerapport'.

Indien opdrachten zijn bedoeld voor bepaalde gebruikers of voor een specifiek doel, dan overweegt de accountant in het assurancerapport een bepaling op te nemen die het gebruik ervan beperkt tot die gebruikers of tot dat doel. Deze bepaling moet in ieder geval worden opgenomen wanneer bepaalde criteria, zoals contractvoorwaarden, alleen beschikbaar zijn voor bepaalde beoogde gebruikers of alleen betrekking hebben op een bepaald doel.

De aard van een assurance-opdracht is van invloed op de bewoordingen van het accountantsrapport:

Bij een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid verstrekt de accountant zijn conclusie in positieve bewoordingen. Bijvoorbeeld: "Wij zijn van oordeel dat de internebeheersingsmaatregelen volgens de *criteria XYZ* in alle van materieel belang zijnde opzichten effectief zijn." Of: "Wij zijn van oordeel dat de uitspraak van *de verantwoordelijke partij* dat de internebeheersingsmaatregelen volgens de *criteria XYZ* in alle materiële opzichten effectief zijn, in overeenstemming is met de werkelijkheid." Deze formulering brengt de 'redelijke mate van zekerheid' tot uitdrukking.

Bij een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid verstrekt de accountant zijn conclusie in negatieve bewoordingen. Bijvoorbeeld: "Op grond van onze in dit rapport beschreven werkzaamheden is ons niets gebleken op basis waarvan wij zouden moeten concluderen dat de internebeheersingsmaatregelen volgens *de criteria XYZ* niet in alle van materieel belang zijnde opzichten effectief zijn."

3. Opdrachten die geen assurance-opdracht zijn

Niet alle opdrachten die accountants uitvoeren kwalificeren als assurance-opdracht, ze voldoen namelijk niet aan de genoemde vijf elementen. De aard van de opdracht kan namelijk anders zijn. Zo kan de accountant – rekening houdend met onafhankelijkheidsbepalingen – adviezen geven, belastingaangiften verzorgen, administratieve bijstand verlenen, een jaarrekening samenstellen of overeengekomen specifieke werkzaamheden uitvoeren.

Om verwarring bij de beoogde gebruikers te voorkomen, moet de accountant bij een niet-assurance-opdracht niet de indruk wekken dat zijn rapport een assurance-opdracht is. Dit betekent dat hij woorden zoals 'zekerheid', 'controle' of 'beoordeling' niet kan gebruiken. Daarnaast moet de accountant de suggestie vermijden dat een conclusie wordt getrokken in de rapportage die overkomt als een assurance-opdracht.

4. Samenwerking

Moeten accountants zich bezighouden met het verstrekken van zekerheid bij andere verantwoordingen dan een jaarrekening? Zeker! Natuurlijk kijken accountants van oudsher naar historische financiële informatie. Dat is immers het product dat al jarenlang door de accountant wordt gevoerd. Maar ook het werkveld van de accountant is aan verandering onderhevig. Het maatschappelijk verkeer ontwikkelt zich als consument razend snel. Het wil zekerheid over allerlei aspecten van het maatschappelijke leven, zo ook over die zaken waarover de accountant iets zou kunnen zeggen, waaronder bedrijfseconomische vraagstukken in de volle breedte. Het maatschappelijk verkeer vraagt aan de accountant tegenwoordig niet alleen maar een verklaring bij een jaarrekening of een ander historisch-financieel verantwoordingsverslag. Net als bij de controle van de jaarrekening zal de accountant moeten vaststellen of hij competent is om de opdracht te kunnen uitvoeren. Bij deze nieuwe assuranceservices zal de accountant veelal nog intensiever samenwerken met specialisten dan bij een jaarrekeningcontrole. Denk bijvoorbeeld aan het geven van assurance bij maatschappelijke verslaggeving waarbij intensief wordt samengewerkt met de sustainability-specialisten. Afhankelijk van de aard van het onderwerp, zal de specialist betrokken zijn als vraagbaak of coach, of zal hij zelfs in de planning, uitvoering en afronding van de opdracht zorgdragen voor het toetsen en verzorgen van de dossierdocumentatie. De accountant en de specialist: het ideale duo van het hebben van 'audit-genen' en de waarborg voor inhoudelijke kennis op een specifiek gebied!