

# Het is crisis, what's next? (2)

De zakelijke omgeving is in de afgelopen jaren sterk veranderd en blijft zich veranderen. Veranderingen zijn van alle tijden maar lijken elkaar steeds sneller op te volgen. Zij gaan gepaard met onzekerheden en laten zich vertalen in kansen en bedreigingen. Wat verandert er voor accountants?

Peter Eimers, Assurance

## 1. Inleiding

Willen accountants hun maatschappelijke rol blijven waarmaken, dan zullen zij moeten veranderen. Niet alleen zal hun profiel moeten veranderen, ze moeten ook meegaan in de ontwikkelingen van nieuwe standaarden voor jaarrekeningcontrole en nieuwe assurancegebieden, de verwachtingskloof dichten en de maatschappelijke rol waarmaken.

## 2. Profiel accountant verandert

De langetermijnontwikkelingen vergen in een veranderde omgeving een ander profiel van de accountant. Accountants moeten actiever de dialoog zoeken met het maatschappelijk verkeer over hun behoeften aan zekerheid en op welke wijze de accountant hieraan invulling kan geven. Natuurlijk moet een accountant cijfermatig goed onderlegd zijn, maar de toenemende complexiteit vraagt om accountants die breder zijn georiënteerd. Ze moeten inspelen op ontwikkelingen, verbanden zien en oplossingen bieden voor de samenleving. De accountant van de toekomst is daarom een professional die meer dan voorheen pro-actief handelt

vanuit een maatschappelijke oriëntatie, veelvuldig samenwerkt in multidisciplinaire teams en een diepgaander kennis heeft van informatietechnologie.

De accountantsopleidingen hebben hierin een belangrijke taak. Zij moeten de toekomstige accountants klaarstomen. Opleiders zullen blijvend moeten inspelen op de ontwikkelingen in het speelveld van de accountant. Zij zullen accountants in opleiding moeten leren navigeren in een veranderende wereld. Niet alleen vaktechnische competenties zijn belangrijk, maar ook praktische vaardigheden, ethiek en gedrag en communicatie. De Eindtermen theoretische Accountantsopleiding 2008 van de Commissie Eindtermen Accountantsopleiding vormen hiervoor de wettelijke kaders. Specifiek vraagt de veranderende wereld accountants die intensief kunnen samenwerken met specialisten en niet om de computer heen lopen. Opleiders moeten er daarom voor zorgen dat de toekomstige accountants een grondige IT-kennis hebben. Zij moeten niet alleen kennis van IT-systemen overbrengen, maar ook kennis en vaardigheden bijbrengen die het mogelijk maken om IT-systemen daadwerkelijk te controleren.

### 3. Nieuwe controlestandaarden toepassen en verder ontwikkelen

Europa krijgt binnenkort één set van controlestandaarden voor alle wettelijke controles in Europa. Met dit voornemen benadrukt de Europese Commissie dat zij wil dat in heel Europa dezelfde kwaliteitseisen worden gehanteerd bij het uitvoeren van een wettelijke controle. Of een controle nu wordt uitgevoerd in Nederland of in bijvoorbeeld Duitsland of Finland, het moet op basis van dezelfde kwaliteitseisen zijn uitgevoerd. De International Standards on Auditing (ISA) lijken hiervoor de meest geschikte standaarden. Deze standaarden zijn tot stand zijn gekomen met betrokkenheid van vertegenwoordigers uit het maatschappelijk verkeer.

Kwaliteit komt ook tot uitdrukking in de controlestandaarden die in de afgelopen jaren zijn aangescherpt. Er is meer aandacht voor het uitvoeren van een grondige risicoanalyse en de daaruit volgende controlewerkzaamheden inclusief documentatie en ook in 2009 zullen nieuwe standaarden worden geïntroduceerd die een reflectie zijn van de complexer geworden samenleving, zoals meer nadruk op de verantwoordelijkheid van de groepsaccountant (ISA 600) en meer controlewerkzaamheden rond gelieerde ondernemingen (ISA 550). Daarnaast zullen in 2009 de controlestandaarden in een ander formaat worden weergegeven. Hierdoor moeten de standaarden begrijpelijker worden en is duidelijker wat expliciet van de accountant wordt verwacht bij het uitvoeren van zijn controlewerkzaamheden.

Die nieuwe Clarity-standaarden (zie ook het Woord vooraf, pagina 5) zijn een verbetering ten opzichte van de huidige standaarden, maar ze moeten verder worden uitgewerkt. De relatief beperkte aanpassing op de huidige ISAs is een te beperkt antwoord op de snel veranderende omgeving waarin accountants controleren. Bijvoorbeeld: het netwerken met leveranciers en afnemers van de onderneming, geholpen door gebruiksvriendelijke IT-oplossingen, kan een significante invloed hebben op hoe de accountant het risicoprofiel van de cliënt inschat. Hetzelfde geldt voor de ontwikkeling van zelfmonitorende en zelfcorrigerende IT-systemen die significante effecten kunnen hebben op de controletechnieken in hooggeautomatiseerde omgevingen. Accountants hebben moderne controlemethodieken nodig die inspelen op deze ontwikkelingen.

#### Samenvatting

In de vorige uitgave van Spotlight (nr. 1, 2009, pag. 5) werd de huidige kredietcrisis geplaatst in langetermijnontwikkelingen van globalisering en digitalisering waardoor verschillende partijen afhankelijker van elkaar worden en verantwoordingen ingewikkelder worden. Hierdoor ontstaat een groeiende behoefte aan onafhankelijke toetsing – ook voor niet financiële informatie. In aansluiting op dat artikel wordt nu ingegaan op de gevolgen van de langetermijnontwikkelingen voor de accountant. Aan de orde komen het profiel van de accountant, het toepassen van de nieuwe standaarden voor jaarrekeningcontrole en nieuwe assurancegebieden, de verwachtingskloof en de maatschappelijke rol.

### 4. Standaarden voor nieuwe assurancegebieden ontwikkelen

Wat opvalt, is dat de regelgeving voor accountants zich tot heden vooral richt op de rol van de accountant in het kader van wettelijke controles. Regelgeving rond het verschaffen van zekerheid op andere gebieden dan de jaarrekeningen ontbreekt in veel gevallen. Accountants hebben weliswaar al wel een beroepsstandaard voor nieuwe assurediensten (COS 3000) die de basis is voor assurance over niet-financiële gegevens of processen en een standaard specifiek voor het geven van assurance bij sustainability, maar dat is niet genoeg. Er zijn meer standaarden nodig voor de verificatie van nieuwe typen verantwoordingen zoals in de vorige Spotlight zijn gepresenteerd.

De in Nederland ontwikkelde assurancestandaard voor verificatie van maatschappelijke verslagen (NV COS 3410N) wordt nu in een aantal landen als basis gehanteerd voor een sustainability-assurancestandaard in het betreffende land. Op andere gebieden wordt nu ook gewerkt aan nieuwe standaarden, bijvoorbeeld een standaard over het geven van zekerheid bij processen (ISAE 3402) en een standaard voor verificatie van emissierechten. Maar er zijn meer standaarden nodig voor de verificatie van nieuwe typen verantwoordingen.

Accountants geven in toenemende mate zekerheid bij andere verantwoordingen dan jaarrekeningen. Voorbeelden hiervan zijn de dienstverlening rond duurzaamheidsverslagen en assurance rondom processen, de zogenoemde 'SAS 70'-rapportages. Hierbij speelt de problematiek dat dergelijke verantwoordingen veelal niet, zoals bij een jaarrekening, zijn opgesteld op basis van verslaggevingregels die in detail uitgewerkt zijn.

## 5. Dichten van de verwachtingskloof

De kern van het accountantsberoep is dat belanghebbers de accountant vragen om zekerheid te geven bij een verantwoording. Zou men niet tevreden zijn met het functioneren van de accountant, dan is het bestaansrecht van accountants weg. Het is dus zaak om continue de waarde van de accountantsfunctie zichtbaar te maken. Toch komt er wel eens ruis op de lijn: er is discrepantie tussen wat het maatschappelijk verkeer denkt dat de accountant doet en wat de accountant daadwerkelijk doet op basis van zijn beroepsregels. Dat wordt de verwachtingskloof genoemd. Permanente communicatie over wat een accountant doet en kan is dus van belang.

### Misverstand

Een van de onderwerpen die nog steeds voor een verwachtingskloof zorgt, is het misverstand over welke zekerheid een accountant kan geven bij de jaarrekening. In een accountantsverklaring doet de accountant een uitspraak dat hij een redelijke mate van zekerheid heeft dat de jaarrekening een getrouw beeld geeft van vermogen en resultaat op basis van een algemeen aanvaard stelsel van financiële verslaggeving.

Hoe goed ook bedoeld, een accountant kan nooit 100 procent zekerheid garanderen bij een jaarrekening. Dat is geen excuus, maar een feit. De accountant voert namelijk allerlei werkzaamheden uit om alle relevante informatie op tafel te krijgen, maar kan niet verhinderen dat bijvoorbeeld een belangrijk contract met daarin belangrijke verplichtingen niet is verwerkt in de toelichting bij de jaarrekening wanneer het contract in de directiekloof ligt en er op geen enkele wijze aanwijzingen zijn voor het bestaan van dit contract, of dat er sprake is van samenspanning tussen twee partijen die normaliter tegengestelde belangen hebben.

Een aansprekend voorbeeld van de beperkingen is het verslaggevingstelsel: IFRS en BW2 Titel 9 vereisen op een groot aantal punten dat de opsteller van de jaarrekening afwegingen moet maken. Denk aan de waardering van beleggingen waarvoor geen actieve markt beschikbaar is. De accountant moet evalueren of hij zich kan vinden in de afwegingen van de opsteller. Verwacht van de accountant dus geen puntschatting bij een dergelijk onderwerp. Daarnaast zijn er beperkingen aan elk systeem van interne beheersing. Een effectief systeem van interne beheersing is ontworpen om een redelijke mate van zekerheid te hebben dat men in control is. Hieruit volgt dat de accountant niet méér zekerheid dan dat kan ontlenen aan een dergelijk systeem, zelfs al is het systeem effectief. Deze beperking in een controle is algemeen aanvaard, zelfs in de Verenigde Staten, waar de accountant een verklaring moet geven over de effectiviteit van de interne-beheersingmaatregelen.

## 6. Waarmaken van maatschappelijke rol

De accountant moet zijn bestaansrecht ook halen uit het signaleren van nieuwe maatschappelijke ontwikkelingen en uit het invullen van de behoeften aan zekerheid. Twee voorbeelden. Allereerst het horizontaal toezicht door de Belastingdienst. Horizontaal toezicht houdt kort gezegd in, dat de belastingplichtige fiscale issues pro-actief bij de Belastingdienst op tafel legt en daarbij tevens laat zien op welke wijze hij de fiscale-beheersingprocessen op orde heeft. In ruil daarvoor verschuift de aandacht van de Belastingdienst van een intensieve belastingcontrole achteraf naar een proactieve aanpak vooraf. De belastingplichtige heeft zo duidelijkheid vooraf en daardoor minder kans op naheffingen, en de fiscus (en dus de maatschappij) krijgt lagere uitvoeringskosten.

Het succes van horizontaal toezicht staat of valt met de geloofwaardigheid van het door de ondernemer uitgewerkte tax control framework. Het werkt maatschappelijk ontwrichtend als gebrek aan handhaving leidt tot het ontwijken van belastingbetaling. De Belastingdienst zou zelf de effectiviteit van een tax control framework kunnen toetsen. Naar analogie van de jaarrekening zou echter ook de externe accountant de geloofwaardigheid van de belastingplichtige richting Belastingdienst kunnen vergroten. De accountant kent de onderneming en is van oudsher gespecialiseerd in het controleren van financiële informatie en achterliggende processen. De accountant zou in dit kader na kunnen gaan of de opzet van de fiscale-beheersingmaatregelen

toereikend is. In een later stadium zou ook jaarlijks de werking van deze fiscale-beheersingprocessen kunnen worden getoetst. Omdat fiscaliteit breed is en zeker niet alleen beperkt tot het aansluiten van de te betalen vennootschapsbelasting op de laatste aangifte, zal de accountant een tandem vormen met fiscalisten.

In de tweede plaats kan de accountant zijn maatschappelijke rol vervullen ten aanzien van de verificatie van CO<sub>2</sub>-emissies. Op basis van Europese regelgeving (het EU Emissions Trading Scheme -EU-ETS) moeten energie-intensieve ondernemingen zoals staalbedrijven, energiecentrales maar bijvoorbeeld ook glastuinders, jaarlijkse verantwoording afleggen over hun CO<sub>2</sub>-verbruik. Vanaf 2012 zal ook de luchtvaartindustrie aan deze bepalingen moeten voldoen. De EU heeft gesteld dat een controleur de verantwoording moet toetsen. Dat kan een accountant zijn, maar het hoeft niet. Ook de ontwikkeling van de CO<sub>2</sub>-regelgeving past in het huidige tijdsbeeld: neem je verantwoordelijkheid en stel je toetsbaar op. Toch schuilt hier ook een gevaar: de wetgever denkt met verificatie de cirkel van toezicht rond te hebben, maar hier staat of valt het met de kwaliteit van de verificatie.

Kunnen accountants deze werkzaamheden uitvoeren? In de basis is het verifiëren van CO<sub>2</sub>-verbruik het vaststellen van

de juistheid en volledigheid van een datastroom en accountants zijn daarin opgeleid. Op basis van de ingaande M<sup>3</sup>-gas of kolen wordt door middel van een door de regelgever gedefinieerde factor het CO<sub>2</sub>-verbruik gemeten. Gezien het onderwerp zal de accountant moeten samenwerken met een CO<sub>2</sub>-specialist, om hem aan te vullen met technische kennis, omrekenfactoren, procesinhoudelijke kennis en specifieke wetgeving.

In de voorbeelden van horizontaal toezicht en emissieverificatie heeft het accountantsberoep de mogelijkheden om de maatschappelijke rol waar te maken, maar dan moeten beroepsorganisatie en kantoren wel aan de slag om het maatschappelijk verkeer te overtuigen van de waarde van accountantsbetrokkenheid bij deze onderwerpen! Beide onderwerpen vergen ook accountants die met hun vaktechnische kennis als basis met een multidisciplinair team op zoek gaan naar het invullen van maatschappelijke behoeftes aan zekerheid.

## 7. Conclusie

De wereld verandert. Wil de accountant in de toekomst ook relevant blijven, dan zal hij/zij moeten innoveren. Kortom, werk aan de winkel!