

Het 'Stramien voor assurance-opdrachten': een opmaat voor de toekomst

Peter Eimers en Hans Verkruijsse

SAMENVATTING In toenemende mate vraagt het maatschappelijk verkeer accountants om zekerheid te verschaffen bij verantwoordingen zoals maatschappelijke verslagen, systemen en processen en 'in control'-verklaringen. Daar waar de beroepsstandaarden¹ voor controles van jaarrekeningen al lange tijd bestaan, waren er tot voor kort geen specifieke standaarden voor werkzaamheden van andere assurance-opdrachten. Met de komst van het 'Stramien voor assurance-opdrachten' en een standaard voor 'assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie' (COS² 3000) is hier verandering in gekomen. Met deze vernieuwingen is de basis gelegd voor het beantwoorden van de vraag uit het maatschappelijk verkeer om zekerheid te verschaffen bij andere verantwoordingen dan de jaarrekening. Daarnaast wordt duidelijkheid verschaft over de soorten accountantsproducten, de karakteristieken van deze producten en de rapportagevereisten. In deze bijdrage gaan wij in op deze ontwikkelingen.

1 Inleiding en overzicht

1.1 Historisch perspectief

Op 1 januari 2005 is het 'Stramien voor assurance-opdrachten', een vertaling van het 'International Framework for Assurance Engagements', van kracht

Dr. P.W.A. (Peter) Eimers RA is partner bij PricewaterhouseCoopers Accountants N.V. en onder meer vice-voorzitter van de Commissie Controlevraagstukken en Richtlijnen (CCR) van het Koninklijk NIVRA en docent Vrije Universiteit te Amsterdam.

Dr. J.P.J. (Hans) Verkruijsse RE RA is partner bij Ernst & Young en onder meer voorzitter CCR van het Koninklijk NIVRA, Universitair Hoofddocent Universiteit Maastricht, lid van de IAESB en technical advisor bij de IAASB van het IFAC.

geworden. Het Framework is ontwikkeld en vastgesteld door de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), een van de belangrijke regelgevende organen van het International Federation of Accountants (IFAC). Een Stramien voor assurance-opdrachten was nodig omdat het maatschappelijk verkeer steeds meer verschillende assurediensten van de accountants vraagt. Het bleek daarbij noodzakelijk te komen tot een heldere definiëring van het assurancebegrip en een beschrijving van de opdrachten waarbij assurance wordt gegeven. In de praktijk worden de in het Stramien genoemde verschillende typen opdrachten ook daadwerkelijk uitgevoerd (Hassan, Maijor, Mock, Roebuck, Simnett & Vanstraelen, 2005). Het Stramien is de opvolger van de International Standard on Assurance Engagements die in 2000 na een periode van vijf jaar van debatteren en beoordelen van concepten het levenslicht zag (Gortemaker, 2001).

1.2 Soorten opdrachten

Zoals Gortemaker (2001) heeft aangegeven, vraagt het maatschappelijk verkeer naast een oordeel van de accountant over financiële en voornamelijk historisch gerichte informatie (lees: 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 governance codes 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 prog-

nose 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. Daarnaast blijft nog een aantal opdrachten over dat geen onderdeel uitmaakt van het Stramien. Dit zijn de aan assurance verwante opdrachten (related services). Hierbij zij opgemerkt dat de verwantschap zit in de kennis en kunde die accountants hebben opgedaan in hun theoretische opleiding, hun 'training on the job' en hun ervaring bij het uitvoeren van assurance-opdrachten. De verwantschap zit niet in het feit dat deze opdrachten tot de categorie 'assurance' zouden behoren.

1.3 Gebruikers

Het Stramien voor assurance-opdrachten bepaalt en omschrijft de elementen en doelstellingen van een assurance-opdracht en geeft aan op welke opdrachten de standaarden die hieraan gekoppeld zijn, van toepassing zijn. Het is daarmee een referentiekader voor zowel accountants³ als voor anderen die betrokken zijn bij assurance-opdrachten, waaronder de beoogde gebruikers van het assurance-rapport en degenen die verantwoordelijk zijn voor het object van onderzoek. Verder is het Stramien van belang voor de beroepsorganisaties van accountants; het geeft met name richting bij het verder ontwikkelen van beroepsstandaarden.

1.4 Indeling

Het Stramien stelt geen grondslagen vast en verschaft geen procedurele eisen voor de uitvoering van assurance-opdrachten. In de standaarden voor de accountantscontrole, beoordelingsopdrachten en overige assurance-opdrachten zijn algemene uitgangspunten, noodzakelijke werkzaamheden en daarop betrekking hebbende aanwijzingen opgenomen, voor de uitvoering van assurance-opdrachten die een uitwerking zijn van de opzet van het Stramien. Voorts zijn accountants die assurance-opdrachten uitvoeren ook gebonden aan een gedragscode waarin fundamentele ethische uitgangspunten voor accountants zijn vastgelegd.

Het Stramien kent naast de inleiding de volgende indeling:

- de definitie van assurance-opdrachten en het omschrijven van de doelstellingen van de twee soorten te onderkennen assurance-opdrachten, te weten:
 - assurance-opdrachten tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid en

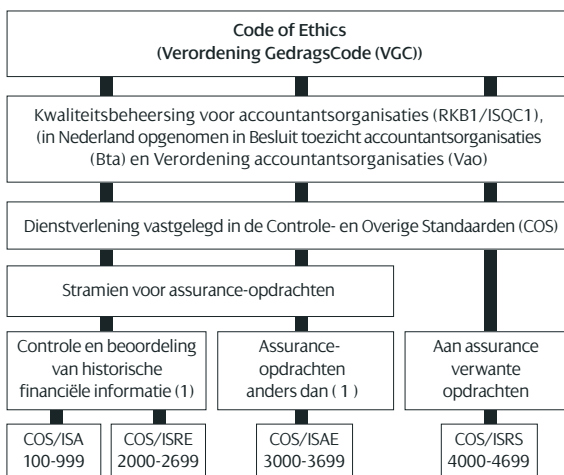
- assurance-opdrachten tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid;

- de reikwijdte van het Stramien, waarbij onderscheid wordt gemaakt in assurance-opdrachten en andere opdrachten, zoals onder andere adviesopdrachten of overeengekomen specifieke werkzaamheden;
- de vereisten waaraan moet zijn voldaan voordat een accountant een assurance-opdracht kan aanvaarden;
- de vijf elementen van een assurance-opdracht, te weten:
 - de betrokkenheid van drie partijen;
 - het object van onderzoek;
 - de criteria;
 - de assurance-informatie; en
 - het assurance-rapport.

In dit artikel hanteren wij deze indeling in paragraaf 2 en 3. In paragraaf 4 gaan wij in op kenmerkende verschillen tussen een assurance-opdracht en overeengekomen specifieke werkzaamheden en in paragraaf 5 plaatsen wij enkele kritische kanttekeningen.

Figuur 1 is een schematische weergave van het Stramien voor assurance-opdrachten en de relatie van het Stramien met overige relevante regelgeving. In het schema staat eveneens welke standaarden van toepassing zijn op een opdracht.

Figuur 1 Schematische weergave Stramien voor assurance-opdrachten en aan assurance verwante opdrachten.



Legenda

- COS: *Controle- en Overige Standaarden*
 ISA: *International Standards on Auditing (Standaarden voor controleopdrachten)*
 ISRE: *International Standards on Review Engagements (Standaarden voor beoordelingsopdrachten)*
 ISAE: *International Standards on Assurance Engagements (Standaarden voor assurance-opdrachten)*
 ISRS: *International Standards for Related Services (Standaarden voor aan assurance verwante opdrachten)*

2 Definities, doelstellingen en reikwijdte

2.1 Assurance-opdrachten zijn meer dan controleopdrachten; definities en doelstellingen

Een assurance-opdracht is in het Stramien als volgt gedefinieerd (Stramien, par. 7):

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

Uit deze definitie blijkt dat een assurance-opdracht niet hetzelfde is als een controleopdracht van een jaarrekening. Een assurance-opdracht omvat alle opdrachten waarbij een accountant een conclusie formuleert om het vertrouwen van beoogde gebruikers te versterken. Om vast te kunnen stellen of een opdracht kwalificeert als een assurance-opdracht zijn vijf elementen vastgesteld waarop in paragraaf 3 van deze bijdrage nader wordt ingegaan. Deze elementen zijn van een zodanig abstractieniveau dat veel opdrachten als assurance-opdrachten kunnen kwalificeren. Controle van de jaarrekening (general purpose financial statements) is in figuur 1 onderdeel van de categorie ‘controle en beoordeling van historische financiële informatie’. Tot deze categorie behoren ook de controleopdrachten voor specifieke doeleinden (special purpose financial statements). Met de indeling van bijzondere controleopdrachten in deze categorie, zijn automatisch de ISAs/COS 200-999 van toepassing. Naar onze mening is dit een door IFAC onbedoeld zwaar regime voor eenvoudige bijzondere controleopdrachten voor specifieke doeleinden, omdat een aantal controlestandaarden alleen bedoeld zijn voor controles van jaarrekeningen. Beter had de indeling kunnen worden gemaakt tussen ‘general purpose assurance engagements’ en ‘other assurance engagements’ in plaats van ‘historical financial information’ versus ‘other assurance engagements’. Momenteel vindt dan ook binnen de IAASB een discussie plaats omtrent de juiste definiëring van ‘historical financial information’.

Rapportage

Er zijn twee soorten assurance-opdrachten voor de rapportage: ‘assertion-based’-opdrachten en ‘direct reporting’-opdrachten (Stramien, par. 10). Het verschil tussen beide opdrachten is gelegen in het direct beschikbaar zijn van de informatie. Bij ‘assertion-based’-opdrachten wordt de evaluatie of

toetsing van het object van onderzoek uitgevoerd door de verantwoordelijke partij en is de informatie over het object van onderzoek voor de beoogde gebruikers beschikbaar in de vorm van een uitspraak door de verantwoordelijke partij. Bij ‘direct reporting’-opdrachten zal de accountant direct de evaluatie of toetsing van het object van onderzoek uitvoeren, dan wel een bevestiging ontvangen van de verantwoordelijke partij die de evaluatie of de toetsing heeft uitgevoerd. Deze informatie is niet beschikbaar voor de beoogde gebruikers. De informatie over het object van onderzoek wordt dan in het assurance-rapport aan de beoogde gebruikers verschaft.

In een ‘assertion-based’-opdracht kan de conclusie van de accountant op twee verschillende wijzen worden geformuleerd:

- door te refereren aan de uitspraak van de verantwoordelijke partij; of
- door het object van onderzoek en de criteria direct te noemen.

In een ‘direct reporting’-opdracht wordt de conclusie van de accountant geformuleerd door het object van onderzoek en de criteria expliciet te noemen (Stramien, par. 57).

Voorbeelden:

- Een ‘assertion-based’-opdracht: een uitspraak die het management heeft gedaan over de effectiviteit van het systeem van interne-beheersingsmaatregelen (de assurance-informatie in de vorm van een bewering); deze uitspraak is rechtstreeks beschikbaar voor de beoogde gebruikers. Om deze uitspraak te kunnen doen heeft het management het systeem van interne beheersingsmaatregelen of een proces (het object van onderzoek) geëvalueerd waarbij hij gebruik heeft gemaakt van een kader voor het evalueren van de effectiviteit van een systeem van interne-beheersingsmaatregelen, bijvoorbeeld COSO (de criteria). Van de accountant wordt verwacht dat hij de uitspraak van het management bevestigt.
- Een ‘direct reporting’-opdracht: een omzetverklaring bij een aannemersbedrijf waarbij de accountant aangeeft wat de omzet (de assurance-informatie) is geweest op een bepaald project.
- Een bijzondere tussenvorm is een verklaring bij een jaarrekening waarbij de verwerking, waardering, presentatie en toelichting die in de jaarrekening worden weergegeven (de assurance-informatie) het gevolg zijn van het toepassen van een stelsel van financiële verslaggeving zoals International Financial Reporting Standards (de criteria) op de financiële

positie, de financiële resultaten en de kasstromen (het object van onderzoek). Aangezien de cliënt niet expliciet een uitspraak doet over getrouwheid die beschikbaar is voor de beoogde gebruiker kwalificeert deze opdracht als een 'direct reporting'-opdracht. Een andere redenering is dat de cliënt de wet zal naleven waarin kortheidshalve de verplichting staat dat hij verantwoording af dient te leggen over de getrouwheid van vermogen en resultaat. Het opstellen van een statutaire jaarrekening betekent dus impliciet het openbaar maken van de beweringen. Hierdoor kan gesteld worden dat via een U-bocht constructie deze opdracht gezien zou kunnen worden als een 'assertion-based'-opdracht. Naar onze mening is deze door IFAC veroorzaakte definitieverwarring storend, maar voor zover wij hebben kunnen waarnemen nog steeds zonder onbedoelde gevolgen.

Mate van zekerheid

Zoals wij hierboven al zeiden, onderkent het Stramien twee soorten assurance-opdrachten die een accountant uitvoert. Een assurance-opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid impliceert het uitvoeren van werkzaamheden met een omvang en diepgang van controlewerkzaamheden. Een assurance-opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid impliceert het uitvoeren van werkzaamheden met een omvang en diepgang van beoordelingswerkzaamheden.

De doelstelling van een assurance-opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid is het reduceren van het opdrachtrisico tot een laag niveau. Hierbij is het opdrachtrisico gedefinieerd als 'het risico dat de accountant een onjuiste conclusie formuleert indien de informatie omtrent het object van onderzoek onjuistheden van materieel belang bevat' (Stramien, par. 48). Het oordeel van de accountant wordt hierbij in positieve bewoording weergegeven. De doelstelling van een assurance-opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid is het reduceren van het opdrachtrisico tot een niveau dat aanvaardbaar is voor de accountant; dit niveau van opdrachtrisico ligt hoger dan het niveau bij een redelijke mate van zekerheid. Het oordeel van de accountant wordt om deze reden in negatieve bewoording weergegeven. Op deze positieve en negatieve bewoordingen gaan wij hieronder, in paragraaf 3, 'Element 5: schriftelijk rapport' nader in.

Bij het vaststellen van zowel het opdrachtrisico als het zekerheidsniveau dat de accountant met zijn assurance-opdracht wil bereiken, zal de accountant rekening

houden met de omstandigheden van de opdracht. De accountant mag echter niet zomaar het soort assurance-opdracht veranderen. Hij mag dus niet een assurance-opdracht tot het verkrijgen van de redelijke mate van zekerheid veranderen in een assurance-opdracht tot het verkrijgen van de beperkte mate van zekerheid. Uiteraard geldt dit niet wanneer er misverstanden bestaan over de aard van de opdracht of wanneer er wijzigingen optreden in de informatie-behoefte van de beoogde gebruikers. Deze bepaling is opgenomen om te voorkomen dat onwelgevallige bevindingen van de accountant niet worden gerapporteerd aan de gebruikers van de verantwoording.

2.2 Reikwijdte van het Stramien

Zoals in paragraaf 1.4 is aangegeven, kwalificeren alleen opdrachten als assurance-opdrachten wanneer die voldoen aan vijf elementen. Deze zijn opgenomen in par. 22 en volgende van het Stramien. Andere opdrachten die niet kwalificeren als assurance-opdrachten, zijn onder andere:

- opdrachten die vallen onder de 'Richtlijnen voor aan assurance verwante opdrachten', waaronder opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden en opdrachten tot het samenstellen van financiële informatie of andere informatie;
- het verzorgen van belastingaangiften waarbij geen conclusie wordt verwoord die zekerheid verschaft;
- consultancy- en adviesopdrachten zoals management-adviezen en belastingadviezen.

Om verwarring bij de beoogde gebruikers te voorkomen schrijft het Stramien voor dat de accountant kenmerkende elementen van een assurance-opdracht moet vermijden in een rapport dat geen assurance-rapport is. Hij mag dus 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.

In het Stramien is duidelijk aangegeven dat iedere vorm van dienstverlening die voldoet aan de definitie van een assurance-opdracht ook als een assurance-opdracht moet worden behandeld. Uitzonderingen hierop zijn opdrachten om op te treden als getuige in rechtszaken over verslaggeving, controle, belastingen en overige aangelegenheden. Daarnaast zijn er opdrachten waarin de accountant wordt gevraagd om deskundige oordelen, standpunten of uitspraken te

doen waaraan de gebruiker zekerheid zou kunnen ontleen (Stramien, par. 14-15). Deze opdrachten hoeven niet te voldoen aan het Stramien indien alle onderstaande punten van toepassing zijn:

- deze oordelen, standpunten of uitspraken zijn slechts van ondergeschikte betekenis binnen de gehele opdracht; en
- het gebruik van elk schriftelijk rapport is uitdrukkelijk beperkt tot de beoogde gebruikers die in het rapport zijn genoemd; en
- uit de schriftelijke afspraak met de genoemde beoogde gebruikers blijkt dat het geen assurance-opdracht is; en
- de opdracht wordt in het rapport van de accountant niet aangemerkt als een assurance-opdracht.

Een assurance-opdracht kan een onderdeel vormen van een ruimere opdracht, bijvoorbeeld wanneer binnen een adviesopdracht met betrekking tot een bedrijfsovername tevens wordt gevraagd zekerheid te verschaffen over historische of toekomstige financiële informatie. In dergelijke situaties heeft het Stramien alleen betrekking op het assurance-gedeelte van de opdracht.

3 Elementen van een assurance-opdracht

Iedere assurance-opdracht bestaat uit vijf elementen:

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

We lichten de elementen hierna nader toe.

Element 1: drie partijen

Bij een assurance-opdracht zijn drie afzonderlijke partijen betrokken: een beroepsbeoefenaar, een verantwoordelijke partij en beoogde gebruikers. In het Stramien wordt het begrip 'beroepsbeoefenaar' gehanteerd. Dit begrip is overigens ruimer dan het begrip accountant dat wordt gehanteerd in de standaarden voor de accountantscontrole en in de beoordelingsopdrachten waarin als beroepsbeoefenaren worden bedoeld accountants die controle- en beoordelingsopdrachten uitvoeren voor historische financiële informatie. Het Stramien blijft stil over een verdere invulling van het begrip 'beroepsbeoefenaar'. In het vervolg van dit artikel zullen wij het begrip 'beroepsbeoefenaar' invullen met de term 'accountant'. De verantwoordelijke partij is degene (of degenen) die verantwoordelijk is (zijn) 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 assurance-rapport opstelt. De verantwoordelijke partij kan één 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 bijvoorbeeld 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.

Tabel 1 Object van onderzoek en voorbeelden informatie over 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 geschikt object van onderzoek voldoet aan de volgende twee kenmerken. In de eerste plaats is het identificeerbaar en kan 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 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/generiek zijn, bijvoorbeeld bij het opmaken van jaarrekeningen waar ze kunnen bestaan uit de International Financial Reporting Standards, of minder formeel/specifiek ontwikkeld, zoals een intern ontwikkelde gedragscode ('code of conduct'). Omdat een jaarrekening bedoeld is voor algemeen gebruik, is het niet toegestaan om waardeeringsgrondslagen te hanteren die niet passen in verslaggevingsregels die algemeen aanvaard zijn.

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. Deze kenmerken zijn toegelicht in tabel 2 (Stramien, par. 36).

De accountant maakt een inschatting van de toepasbaarheid van criteria voor een bepaalde opdracht door te beoordelen of zij voldoen aan deze kenmerken. Of criteria generiek dan wel specifiek ontwikkeld zijn, is van invloed op de werkzaamheden die de accountant zal uitvoeren om de toepasbaarheid van de criteria voor een bepaalde opdracht te beoordelen. Het is noodzakelijk dat de criteria beschikbaar zijn voor de beoogde gebruikers zodat zij kunnen begrijpen hoe het object van onderzoek is geëvalueerd of getoetst. De evaluatie of toetsing van een object van onderzoek op basis van de verwachtingen, oordeelsvorming of individuele ervaringen van de accountant zelf vormen geen toepasbare criteria.

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 assurance-rapport. 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 van het over het hoofd zien van verdachte omstandigheden, van te veel generaliseren en van het uitgaan van verkeerde veronderstellingen bij het inrichten van zijn werkzaamheden. Een assurance-opdracht omvat vrijwel nooit de vaststelling van de authenticiteit van de onderliggende stukken; de accountant is ook niet opgeleid om deze echtheid vast te stellen. Wel kan hij in voorkomende gevallen een beroep doen op de kennis en kunde van zogenaamde forensische accountants. Bij het uitvoeren van een assurance-opdracht zal de accountant

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.

wel vaststellen dat interne beheersingsprocedures – voor zover hij hierop wil steunen – zijn geïmplementeerd die waarborgen dat alleen authentieke stukken door de cliënt gehanteerd worden bij het initiëren van routinematige transacties met financiële consequenties. De accountant zal daarnaast de authenticiteit van die onderliggende stukken vaststellen indien deze stukken de onderbouwing zijn van het mitigeren van significante risico's.

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 standaarden voor accountantscontrole, beoordelingsopdrachten en overige assurance-opdrachten schrijven basiselementen voor assurance-rapporten voor. Daarnaast overweegt de accountant of andere verantwoordelijkheden bestaan voor de rapportering; hieronder valt de communicatie met de organen die belast zijn met governance. Bij een jaarrekeningcontrole betekent dit dat de accountant op basis van Boek 2 BW een accountantsverslag overlegt aan de Raad van Commissarissen van de onderneming.

Het geven van zekerheid wordt in de rapportage uitgedrukt in de titel van het accountantsrapport; te weten 'Assurance rapport'. Deze opdruk zou idealiter moeten gaan gelden voor alle assurance-opdrachten die de accountant uitvoert, dus ook voor de controle van de jaarrekening. Gelet op het algemene taalgebruik met betrekking tot de controle van de jaarrekening is toch gekozen voor het handhaven van de titel 'Accountantsverklaring'.

Wanneer dit praktisch uitvoerbaar is, wordt het assurance-rapport gericht aan alle beoogde gebruikers. Bij een jaarrekening is voorgeschreven dat de accountantverklaring aan de opdrachtgever moet worden geadresseerd. In sommige gevallen leggen beoogde gebruikers (bijvoorbeeld bankiers of regelgevende instanties) aan de verantwoordelijke partij (of aan de opdrachtgever wanneer dat een andere is) de verplichting op of verzoeken deze een assurance-opdracht te laten uitvoeren voor een specifiek doel. Indien opdrachten zijn bedoeld voor bepaalde gebruikers of voor een specifiek doel, dan overweegt de accountant in het assurance-rapport een bepaling op te nemen die het gebruik ervan beperkt tot die gebruikers of tot dat doel. Deze bepaling moet 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 interne beheersingsmaatregelen 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 interne beheersingsmaatregelen 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 interne beheersingsmaatregelen volgens *de criteria XYZ* niet in alle van materieel belang zijnde opzichten effectief zijn.' Deze formulering brengt de beperkte mate van zekerheid tot uitdrukking die is afgestemd op het niveau van de werkzaamheden voor het verzamelen van informatie die de accountant heeft uitgevoerd op basis van de kenmerken van het object van onderzoek en van andere omstandigheden van de opdracht zoals omschreven in het assurance-rapport.

De accountant verstrekt geen goedkeurende conclusie indien (Stramien, par. 60):

- een materiële beperking bestaat in de reikwijdte van de werkzaamheden van de accountant;
- een conclusie is geformuleerd over een uitspraak van de verantwoordelijke partij en deze uitspraak niet in alle van materieel belang zijnde opzichten juist is weergegeven;
- een conclusie is geformuleerd op een wijze die direct betrekking heeft op het object van onderzoek en op de criteria, en de informatie over het object van onderzoek afwijkingen van materieel belang bevat;
- na de aanvaarding van de opdracht blijkt dat de criteria niet toepasbaar zijn of dat het object van onderzoek zich niet leent voor een assurance-opdracht.

De accountant verstrekt dan een conclusie met beperking, een conclusie van oordeelonthouding of een afkeurende conclusie, afhankelijk van het belang van de situatie.

4 Assurance versus overeengkomen specifieke werkzaamheden

Zoals in figuur 1 is aangegeven, zijn de beroepsstandaarden in twee hoofdgroepen te onderscheiden: assurance-opdrachten en aan assurance verwante opdrachten. In de categorie 'aan assurance verwante opdrachten' bevindt zich de standaard 'overeengkomen specifieke werkzaamheden'. Kenmerkende verschillen tussen een assurance-opdracht en overeengkomen specifieke werkzaamheden hebben betrekking op de beoogde gebruikers, de aanwezigheid van toetsbare criteria en de vorm van rapportage.

Vershil 1: beoogde gebruikers

In de eerste plaats zijn 'overeengkomen specifieke werkzaamheden' bedoeld voor het private verkeer, waarbij opdrachtgever en accountant onderling afspreken welke specifieke informatiebehoefte de accountant uitsluitend voor de opdrachtgever invult. Het voordeel van deze afspraak is dat deze flexibel kan worden ingericht: daar waar bij een jaarrekening een getrouw beeld is vereist met de daaraan gekoppelde uitvoerigheid van werkzaamheden, kunnen overeengkomen specifieke werkzaamheden precies worden ingericht als wordt afgesproken ('u vraagt, wij draaien'). Met deze flexibiliteit komt ook een nadeel naar voren: een buitenstaander kan niet zien waarom nu precies voor dié werkzaamheden en reikwijdte is gekozen. Daarom is het niet toegestaan om de rapportage van overeengkomen specifieke werkzaamheden te verspreiden voor algemeen gebruik. Als de afgesproken werkzaamheden bijvoorbeeld bestaan uit het tellen van de voorraad, dan kan de accountant rapporteren wat zijn feitelijke observaties zijn. Daarmee geeft de accountant alleen aan wat hij geteld heeft (bestaan), maar doet hij geen uitspraak over bijvoorbeeld de inkoopprijs (juistheid), of er niet meer had moeten liggen (volledigheid), eigendom, etc.

Vershil 2: toetsbare criteria

Het tweede verschil betreft de noodzaak van toetsbare criteria in het geval een assurance-opdracht wordt uitgevoerd. Deze zijn voor overeengkomen specifieke werkzaamheden niet relevant. Stel, een accountant wordt gevraagd om in de vorm van een assurance-opdracht de vraag te beantwoorden of het de afgelopen week mooi weer is geweest. Bij dit antwoord kan hij geen zekerheid geven, omdat hiervoor geen toetsbare criteria beschikbaar zijn. De perceptie van mooi weer verschilt immers per persoon: voor de een is het mooi weer als de zon schijnt, voor de ander als het minimaal 25 graden is. In deze casus kan de

accountant de assurance-opdracht niet aanvaarden, omdat niet voldaan is aan de vijf elementen van een assurance-opdracht. Alternatief kan zijn dat de accountant wordt gevraagd in de vorm van overeengkomen specifieke werkzaamheden vast te stellen dat de afgelopen 7 dagen de temperatuur om 12 uur 's middags minimaal 25 graden is geweest. Deze opdracht kan de accountant wel accepteren.

Vershil 3: rapportagevorm

Een derde kenmerkend verschil tussen een assurance-opdracht en overeengkomen specifieke werkzaamheden is de rapportagevorm. Bij een assurance-opdracht wordt een rapport afgegeven met een vaste opbouw; bij overeengkomen specifieke werkzaamheden wordt gerapporteerd in een verslag met feitelijke bevindingen waarbij door het woordgebruik niet mag worden gesuggereerd dat het een assurance-opdracht zou zijn. Dat blijkt onder andere uit het niet mogen opnemen van een overall conclusie en het niet hanteren van bepaalde woorden, zoals 'controle' of 'beoordeling' in het verslag van feitelijke bevindingen zoals genoemd in paragraaf 2.2.

5 Naschrift

Met het totstandkomen van het Stramien voor assurance-opdrachten is een basis gelegd waarop de accountant kan terugvallen wanneer hij een assurance-opdracht moet uitvoeren die niet ziet op historische financiële informatie. Dit Stramien is niet alleen van belang voor accountants, maar ook voor opdrachtgevers en regelgevers. Zo is het van belang dat opstellers van controleprotocollen ook kennis hebben van dit Stramien en weten wat zij van een accountant kunnen verwachten.

Zoals hiervoor is aangegeven hanteert het IFAC het begrip 'beroepsbeoefenaar' in het Stramien; dit begrip is ruimer dan het in de Nederlandse context gehanteerde begrip 'accountant'. IFAC heeft niet alleen de accountant in de traditionele rol als controleur van de jaarrekening in zijn ontwikkeling willen ondersteunen, maar tevens een plaats willen creëren voor die beroepsbeoefenaren die nu dan wel in de toekomst assurance gaan geven op verschillende onderwerpen. Zo zouden in Nederland onder meer EDP-auditors, operational auditors en privacy auditors die geen accountant zijn, ondersteund kunnen worden. Dit impliceert wel een verandering in de structuur van de verschillende beroepsorganisaties waar deze beroepsbeoefenaren lid van zijn. Het samenbrengen van deze beroepsorganisaties

in één grote organisatie van auditors zou het Stramien beter tot zijn recht brengen.

Is het Stramien in de Nederlandse context waarbij de accountant zich over het algemeen bezighoudt met historische financiële informatie en zich dan ook in zijn werk gepositioneerd ziet in de linkerkant van het in paragraaf 1 opgenomen schema: 'controle of beoordeling van historische financiële informatie' toepasbaar? Wij zijn de mening toegedaan van juist wel! Natuurlijk kijken de 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. Zij wil zekerheid over allerlei aspecten van het maatschappelijke leven, zo ook over die zaken waarover de accountant iets zou kunnen zeggen, te weten bedrijfs-economische vraagstukken in de volle breedte. Het maatschappelijk verkeer vraagt aan de accountant heden ten dage niet alleen maar een verklaring bij een jaarrekening of een ander historisch financieel verantwoordingsverslag. De belangrijkste vraag die het maatschappelijk verkeer aan de accountant stelt heeft betrekking op de gezondheid van een organisatie in het algemeen. Deze vraag is natuurlijk moeilijk te beantwoorden, vandaar de deelvragen die het maatschappelijk verkeer stelt over bijvoorbeeld systemen en processen. De accountant ontwikkelt zich eveneens als leverancier van de diensten die het maatschappelijk verkeer vraagt. Het Stramien is bij uitstek geschikt om de accountant bij deze verdere ontwikkeling te ondersteunen.

Het Stramien ligt dus over alle standaarden gericht op het geven van assurance. De tijd zal het uitwijzen of de huidige accountant het type beroepsbeoefenaar is die ook daadwerkelijk alle assurance-opdrachten kan uitvoeren. Het zou even zo goed kunnen zijn dat door een samenwerking van verschillende beroepsbeoefenaren invulling gegeven wordt aan de in tabel 1 opgenomen assurance-opdrachten. Per assurance-opdracht zal dan worden vastgesteld wie de uiteindelijke verantwoordelijkheid zal dragen. Ook laat het Stramien de mogelijkheid open tot het geven van antwoord op de vraag of het acceptabel is het concept 'sole-responsibility' los te laten en invulling te geven aan het concept 'divided-responsibility'. Met name in het kader van specialistische opdrachten als assurance bij maatschappelijk verantwoord ondernemen zou in de toekomst een gezamenlijke verantwoordelijkheid tussen accountant en materiedeskundige op zijn plaats zijn. Het Stramien laat hier duidelijk ruimte voor open.

Zoals hiervoor al gezegd is, is het de vraag of dit allemaal nog past binnen de huidige contouren van de beroepsorganisatie van accountants. Specialisatie en diversificatie zullen absoluut noodzakelijk zijn om naar de toekomst toe antwoorden te kunnen geven op de vragen naar zekerheid die gesteld worden door het maatschappelijk verkeer. Naar onze mening moeten wij blij zijn een Stramien te hebben dat naar onze mening robuust genoeg is om de ontwikkelingen die op ons afkomen aan te kunnen, de beroepsbeoefenaren die betrokken zijn bij welke soort assurance-opdrachten dan ook te ondersteunen en de verschillende assurance-opdrachten op een juiste wijze te accorderen. ■

Literatuur

- Gortemaker, J.C.A. (2001), International Standard on Assurance Engagements, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, jg. 75, no. 3 (maart), pp. 64-70.
- Hasan, M., S. Maijor, T.J. Mock, P. Roebuck, R. Simnett en A. Vanstraelen (2005), The different types of assurance services and levels of assurance provided, *International Journal of Auditing*, vol. 9, no. 2, pp. 91-102.
- Koninklijk Nederlands Instituut voor Registeraccountants (NIVRA) (2005), *Richtlijnen voor de Accountantscontrole ('RAC')*, editie juni 2005 (in de RAC zijn opgenomen onder andere het Stramien en RAC/ISAE 3000). Zie: http://www.nivra.nl/Richtlijnen/2005/index_nl.htm.

Noten

- 1 Nederland is bekend met de Richtlijnen voor de Accountantscontrole (RAC). Door de verwevenheid met de internationale vereisten die zijn opgenomen in de International Standards on Auditing (ISA), hebben deze richtlijnen inmiddels het karakter gekregen van standaarden.
- 2 Vanaf 2007 zijn de Richtlijnen voor de Accountantscontroles (RAC) in het kader van de nieuwe beroepsreglementering vervangen door de Controle- en Overige Standaarden (COS).
- 3 Het Stramien is van belang voor accountants in de openbare praktijk die een assurance-opdracht uitvoeren en voor accountants in de overheidssector. Overige accountants, waaronder begrepen interne accountants, worden bij het uitvoeren van assurance-opdrachten aanbevolen het Stramien in acht te nemen. In dat geval worden nadere eisen gesteld aan het accountantsrapport (zie voetnoot 1 van het Stramien).