

verantwoordelijk, aansprakelijk?

Voor niet-financiële assurance-opdrachten is er vaak behoefte aan samenwerking met materiedeskundigen.

Op welke wijze?

Hoe ligt het met de verantwoordelijkheden?

En de perceptie daarvan?

Een experiment met verrassende uitkomsten.

FRED DRIEËNHUIZEN EN ELINE VREE*

Bij de jaarrekeningcontrole staat de deskundigheid van de accountant over het algemeen buiten discussie. Slechts in enkele gevallen is de inschakeling van een niet-accountant vrijwel onmisbaar, bijvoorbeeld een actuaaris voor de controle van de materiële juistheid en toereikendheid van de voorziening voor pensioenverplichtingen bij een pensioenfonds (RAC 621N).

Bij de controle van bijvoorbeeld een maatschappelijk verslag (of een kwaliteitsjaarverslag van een ziekenhuis) ligt dat anders. Het controleteam moet minimaal beschikken over audit-kennis, kennis van het te controleren object, kennis van de context en gespecialiseerde materiekennis. Voor wat betreft dat laatste willen we de volgende eisen formuleren: Het team moet alle te rapporteren gegevens onafhankelijk en met autoriteit kritisch

kunnen beoordelen en zo nodig aanvechten bij de verantwoordelijke deskundigen van de rapporterende organisatie. Het team moet ook beschikken over kennis van de geldende wet- en regelgeving en gebruiken in de branche.

Samenwerkingsmodellen

Bovenstaande materiedeskundigheid kan in het controleteam worden ingebracht door experts. Deze kunnen tot de accountantsorganisatie behoren of onafhankelijk daarvan zijn. Voor het inschakelen van 'eigen' experts bestaat er in feite geen speciaal probleem.

De verantwoordelijkheden blijven altijd liggen bij de accountantsorganisatie.

Samenwerken met externe materiedeskundigen kan daarentegen in verschillende samenwerkingsmodellen, waarbij de opdracht wordt uitgevoerd onder:

- *ongedeelde verantwoordelijkheid* van de accountant (model 1);
- *gezamenlijke verantwoordelijkheid* voor het geheel, welke uitmondt in één assurance-rapport (model 2);
- *gedeelde verantwoordelijkheid*: iedere discipline is verantwoordelijk voor zijn eigen aandeel in het onderzoek, rapportering via één assurance-rapport van de accountant (model 3a);
- *gedeelde verantwoordelijkheid*: idem, maar rapportering via twee assurance-rapporten, één van de accountant en één van de materiedeskundige (model 3b).

De keuze tussen de verschillende modellen hangt onder meer af van de complexiteit van de rapporterende organisatie en de onderwerpen die deze aan de orde wil stellen. De keuze moet vooral zijn gebaseerd op:

- de informatiebehoefte van gebruikers van het assurance-rapport;

- het vermijden van verwachtingskloven bij gebruikers van het assurance-rapport;
- de vereiste deskundigheden voor een rationale uitvoering van de opdracht;
- de inschatting van het opdrachtrisico en de mogelijke beroepsrisico's.

Model 1: bekend

Model 1 is in feite het model van RAC 620/621N, en is bekend van de toepassing bij actuarissen. Bij een keuze voor dit model kunnen de voorwaarden van die richtlijnen naar analogie worden toegepast. De accountant gebruikt in dit geval de inbreng van de materiedeskundige 'als controle-informatie'. Dat wil zeggen dat hij maatregelen moet nemen om de gehele verantwoordelijkheid te kunnen dragen.

Model 2: samen verantwoordelijk

Model 2 is mogelijk gemaakt bij de introductie in Nederland van RAC 100 voor assurance-opdrachten. De opdracht wordt geheel gepland en uitgevoerd onder de gezamenlijke verantwoordelijkheid van een multidisciplinair team. De samenwerking is gericht op het uitbrengen van één assurance-rapport waarvoor de accountantsdiscipline en de materiedeskundige(n) gezamenlijk de volledige verantwoordelijkheid dragen. Dit is de meest vergaande vorm van samenwerking. De keerzijde is echter dat zij ook hoofdelijk aansprakelijk zijn. Om deze gezamenlijke verantwoordelijkheid te kunnen dragen is het nodig dat accountant en materiedeskundige(n) beiden betrokken zijn bij alle hoofdpunten van de opdracht en dat er een adequaat systeem is van wederzijdse kwaliteitsbeoordeling.

Als voorwaarde voor het werken onder geza-



menlijke verantwoordelijkheid moet volgens RAC 100 (paragraaf 67A) eerst een 'Overeenkomst van werkverdeling' worden opgesteld die de verantwoordelijkheden van de verschillende disciplines jegens elkaar regelt. Belangrijk is onder meer dat aandacht wordt besteed aan de onderlinge regeling van de aansprakelijkheidsaspecten. Mogelijke 'doemscenario's' moeten dus vooraf onder ogen worden gezien. Bij het bestaan van goede afspraken is deze samenwerkingsvorm zeer realistisch en blijft het risico voor de accountant in feite beperkt tot zijn eigen expertise.

Model 3: gedeeld

Bij model 3 is iedere discipline verantwoordelijk voor zijn eigen aandeel in het onderzoek. De uitwerking steunt op een onderzoeksrapport van het Canadian Institute of Chartered Accountants. Het verschil tussen variant 3a en 3b heeft vooral te maken met het communiceren van de resultaten aan de gebruikers: er komt één verklaring of twee afzonderlijke verklaringen. Het hierna besproken wetenschappelijk experiment vergelijkt model 1 (zij het in iets gemoderniseerde uitvoering) met model 3a.

Experiment: kwaliteitsjaarverslag ziekenhuis

De 'ongedeelde verantwoordelijkheid' (model 1) en standaardbewoordingen van een accountantsverklaring zijn hard op weg om 'instituten' te worden. 'Instituten', want binnen de

beroepsgroep wordt in de praktijk door vrijwel niemand getornd aan deze fundamenteën van het verklaringstelsel; de gebruiken zijn tot 'wet' geworden.

Toch is deze 'instituten' in 2002 aan het wankele gebracht. De passages uit RAC 100 (paragraaf 71A) over mogelijke verwijzing naar een materiedeskundige in een assurance-rapport en de mogelijkheid om 'long form assurance reports' toe te passen - verklaringen zonder gebruikmaking van standaard bewoordingen - openen nieuwe mogelijkheden.

De vraag is of het delen van verantwoordelijkheid, in combinatie met het toepassen van 'long form reporting', bijdraagt aan de relevantie van een assurance-rapport en het voorkomen van een nieuwe verwachtingskloof.

Twee rapporten

Om dit te onderzoeken is een gecontroleerd wetenschappelijk experiment uitgevoerd. Hiertoe is een casus ontworpen, waarbij een accountant samenwerkt met een medisch specialist voor de controle van een kwaliteitsjaarverslag van een ziekenhuis. In dit kwaliteitsjaarverslag zijn beweringen ('assertions') van de ziekenhuisdirectie opgenomen, zoals aantal behandelingen, aantal incidenten, aantal klachten en de rapportage van de Groep Collegiale Toetsing van de medische staf. De directie heeft een accountantskantoor gevraagd het jaarverslag te controleren. Voor deze casus zijn twee assurance-rapporten

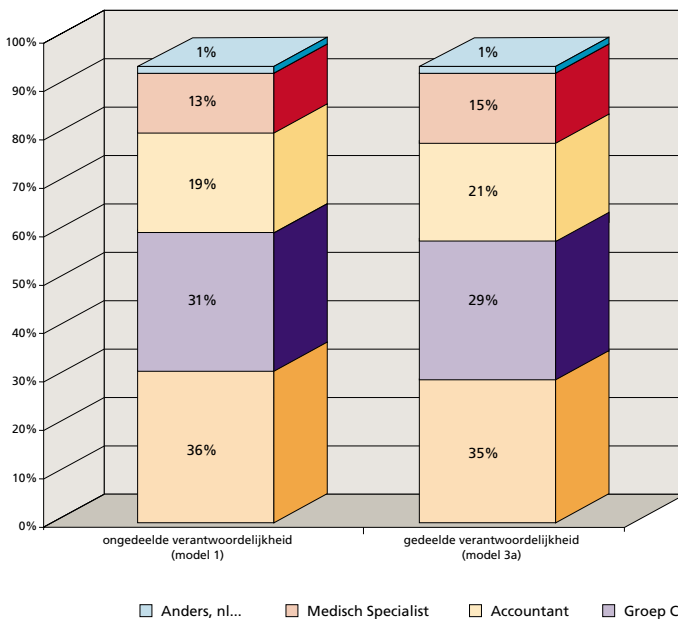
opgesteld, waarbij alleen de werkzaamhedenparagrafen afwijken. De helft van de 102 deelnemers kreeg het ene assurance-rapport ter beoordeling en de andere helft het tweede.

Het eerste assurance-rapport is een 'standaard short form report', waarin ongedeelde verantwoordelijkheid van de accountant is toegepast: een verklaring volgens het bovenbeschreven model 1, zij het met een summier vermelding van de inbreng van de medisch specialist. Een dergelijke vermelding is volgens de letter van RAC 620/621N verboden. Tevens bevat het rapport een korte uiteenzetting van de werkzaamheden die de accountant heeft uitgevoerd. Het tweede assurance-rapport is een 'long form report' met gedeelde verantwoordelijkheid, volgens model 3a. Het rapport vermeldt dat de accountant het team leidt, zet de deskundigheid van de medisch specialist uitvoerig uiteen en geeft aan dat hij onafhankelijk is van het ziekenhuis. Vervolgens zijn de werkzaamheden van het controleteam uitvoerig beschreven, waarbij is gezocht naar taalgebruik dat duidelijk is voor de beoogde gebruiker. De werkzaamhedenparagraaf is afgesloten met de verdeling van de verantwoordelijkheden tussen de accountant en de controlerend medisch specialist.

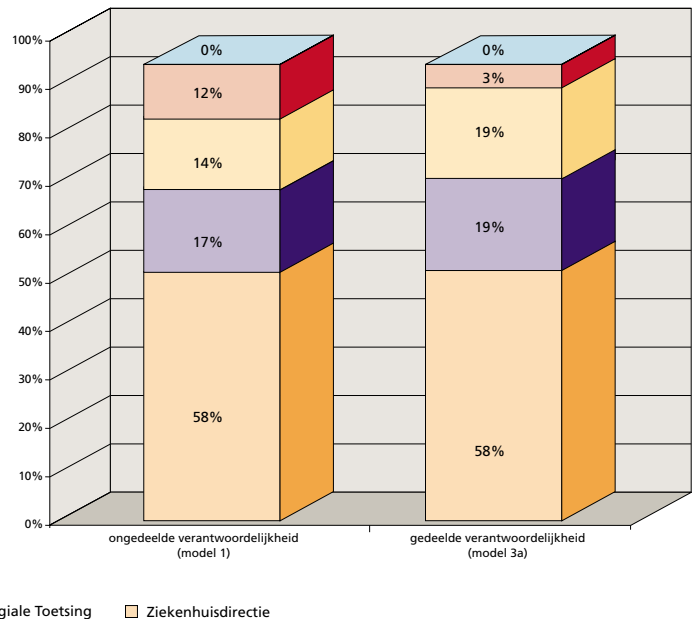
Vragen

In het experiment zijn (potentiële) patiënten als gebruikersgroep van het kwaliteitsjaarverslag onderzocht. Bij de selectie van de onder-

Figuur 1 Verantwoordelijkheid voor onjuiste bewering in kwaliteitsjaarverslag ziekenhuis



Figuur 2 Verdeling aansprakelijkstelling van mogelijke schuldigen voor onjuiste bewering in kwaliteitsjaarverslag ziekenhuis



zoekdeelnemers is het matching-principe toegepast: voor elke persoon in de ene groep is in de andere groep een persoon met vergelijkbare achtergronden gezocht. De deelnemers zijn geselecteerd op basis van hun beroep.

De eerste groep krijgt het assurance-rapport met ongedeelde verantwoordelijkheid voorgelegd (model 1) en de andere groep het rapport met gedeelde verantwoordelijkheid (model 3a). De vragenlijst is voor beide groepen identiek.

Het enige verschil is de paragraaf 'werkzaamheden controleteam'. De vragen die de deelnemers kregen voorgelegd betroffen onder meer:

- de zekerheid die de lezer van het assurance-rapport ervaart;
- de verantwoordelijkheid die de lezer toewijst aan de deelnemers van het multidisciplinaire team;
- de aansprakelijkheid die de lezer toewijst aan de deelnemers van het multidisciplinaire team, en het claimrisico voor de accountant;
- de begrijpelijkheid van het assurance-rapport.

Hierna een samenvatting van de uitkomsten.

Zekerheid

Er blijkt een significant verband te bestaan tussen het assurance-rapport dat aan de deelnemers is voorgelegd en de zekerheid die ze eraan ontlenen. Aan een rapport met gedeelde verantwoordelijkheid (model 3a) ontlenen gebruikers significant meer zekerheid dan aan een rapport met ongedeelde verantwoordelijkheid (model 1).

Verantwoordelijkheid

In de casus is voor alle deelnemers de gelijke situatie geschetst dat achteraf bleek dat de verantwoording een materiële en 'gevoelige' fout bevatte, namelijk onjuiste beweringen over de oorzaak en gevolgen van een fout bij het desinfecteren van medische apparatuur. De fout lag dus duidelijk op het medische vlak. Aan beide groepen deelnemers is gevraagd wie zij verantwoordelijk achten voor het niet ontdekken van de fout in het verslag.

De veronderstelling was dat bij model 1 de accountant vaker verantwoordelijk zou worden gesteld, en bij model 3a de medisch specialist. Model 1 is immers geheel opgesteld en geformuleerd vanuit de gedachte van ongedeelde verantwoordelijkheid van de accountant voor alle aspecten van de controle. De inbreng van de medisch specialist in de



Aan een assurance-rapport met gedeelde verantwoordelijkheid ontlenen gebruikers meer zekerheid.

controle was niet uit de tekst van model 1 te lezen. Bij model 3a was dat nadrukkelijk wel het geval. Die tekst was specifiek bedoeld om de gezamenlijke verantwoordelijkheid voor lezers onder woorden te brengen.

Toch is er tot onze verbazing géén significant verband gevonden tussen de tekst van het assurance-rapport en de verantwoordelijkheid die de lezers toekenden aan de accountant en de medisch specialist. Sterker, de groep deelnemers die het rapport met gedeelde verantwoordelijkheid (model 3a) kregen te beoordelen, wees de accountant zelfs nog iets vaker als de verantwoordelijke partij aan dan de andere groep, al is het verschil niet significant (zie figuur 1).

Aansprakelijkheid en claimrisico

De vervolgvraag was of de deelnemers (één van) de mogelijke 'schuldigen' ook daadwerkelijk juridisch aansprakelijk zouden stellen en een schadevergoeding zouden eisen. 'Ja' zegt 36 procent en 'misschien' 46 procent van de deelnemers. Het al dan niet aansprakelijk stellen van een partij blijkt géén verband te houden met het assurance-rapport dat de deelnemer heeft gelezen. In beide groepen liggen de percentages op vergelijkbaar niveau. De veronderstelling was dat - in deze casus - het claimrisico voor de accountant bij het werken onder gedeelde verantwoordelijkheid (model 3a) lager zal zijn dan bij ongedeelde verantwoordelijkheid (model 1), aangezien het ontdekken van de onjuistheden duidelijk op het deskundigheidsgebied van de medisch

specialist lag. Maar de uitkomsten van het experiment zijn tegengesteld aan de verwachtingen. Bij gedeelde verantwoordelijkheid (model 3a) blijkt de kans op een claim voor de medisch specialist aanmerkelijk lager dan bij model 1, en voor de accountant komt het risico hoger in plaats van lager uit (figuur 2). Uit statistische tests blijkt dat het verband tussen de bewoordingen van het assurance-rapport en de aansprakelijkstelling van de accountant niet significant is.

Begrijpelijkheid

Uit het onderzoek blijkt tot ons genoegen wel een significant verband te bestaan tussen het aan de deelnemers voorgelegde assurance-rapport en de waardering voor de begrijpelijkheid van de werkzaamhedenparagraaf. De deelnemers die het (uitgebreide) assurance-rapport met gedeelde verantwoordelijkheid kregen voorgelegd (model 3a), waardeerden deze paragraaf significant hoger dan degenen die het (standaard) rapport met ongedeelde verantwoordelijkheid moesten beoordelen (model 1). De waarderingen voor de overige paragrafen vertoonden geen verschil. Wij concluderen hieruit dat gebruikers een vereenvoudiging van de woordkeuze van een assurance-rapport op prijs stellen en dat een uitvoerige beschrijving van de controleactiviteiten in de werkzaamhedenparagraaf (model 3a) een positieve invloed heeft op de begrijpelijkheid van het assurance-rapport.

Conclusie

Het transparanter maken van de verantwoordelijkheden en taakverdeling bij multidisciplinaire samenwerking levert voor gebruikers een positieve bijdrage aan de relevantie en begrijpelijkheid van het assurance-rapport. Het werken onder gedeelde verantwoordelijkheid tussen accountants en experts bij een niet-financiële assurance-opdracht leidt in dit experiment echter niet tot een lager claimrisico voor de accountant bij fouten die primair liggen op het deskundigheidsgebied van de andere expert. ■

Noot

* Dit artikel is gebaseerd op een doctoraalscriptie van Eline Vree waarbij Fred Drieënhuizen is opgetreden als begeleider. De titel luidde 'Accountants en materiedeskundigen in assurance-opdrachten' - NIVRA-Nyenrode, juni 2003.