



de **Openbaar**
accountant

Nieuwe

Nieuwe International Standards on Auditing van de International Federation of Accountants, de basis voor de Nederlandse controle-richtlijnen, scheppen naast extra verantwoordelijkheden ook unieke kansen. Bijvoorbeeld voor versterking van het aandeel in groepscontroles en het samenspel met de commissarissen. Een overzicht.

RIK ROOS*

Een van de ontwerprichtlijnen betreft groepcontroles. Deze behandelt aspecten die in de huidige richtlijnen onvoldoende tot uitdrukking komen, bijvoorbeeld de opdrachtacceptatie door groepsaccountants, de toegang tot controledossiers van andere accountants, de allocatie van groepsmaterialiteit en de werkzaamheden rond consolidatie. De richtlijn richt zich specifiek op concernonderdelen die voor de accountantscontrole van groot belang zijn. Daarbij gaat het vooral om groepsmaatschappijen met een verhoogd risico op fouten in de jaarrekening, maar ook om onderdelen waarvan activa, passiva, kasstromen, resultaat of omzet meer dan twintig procent uitmaken van die geconsolideerde posten van het concern. Volgens de ontwerprichtlijn moet de groepsaccountant de controle daar zelf uitvoeren of op z'n minst sterk bij de uitvoering betrokken zijn. In de huidige situatie voeren ook andere accountants(kantoren) zulke werkzaamheden uit. Bij sommige groepscontroles verzorgt de accountant ook een beoordeling van tussentijdse cijfers. Een internationale richtlijn over het beoordelen van interimrapportages zal naar verwachting de specifiek Nederlandse richtlijn over tussentijdse berichten vervangen.

Verbonden partijen

Nog in de maak is een voorstel ter vervanging van de huidige richtlijn over transacties tussen verbonden partijen. Die zal ingaan op teamdiscussies over de aard en omvang van dergelijke transacties, op communicatie over de namen van verbonden partijen, op het verkrijgen van inlichtingen buiten de kring van de onderne-

spelregels

mingsleiding en op de uitbreiding van controlewerkzaamheden bij belangrijke risico's. Deze sluit aan bij de wijze waarop recente andere controlestandaarden omgaan met factoren die een verhoogde kans geven op materiële fouten. Streefdatum voor het publiceren van een ontwerpverplichtlijn is medio december 2005.

Schattingen

Een nieuwe controlerichtlijn over schattingen moet er voor zorgen dat de accountant hierbij een kritischer houding aanneemt. Vanwege aannames over onzekere factoren lenen jaarrekeningposten zoals voorzieningen zich bij uitstek voor winststuring. De ondernemingsleiding zal inschattingen daarom altijd moeten voorzien van een adequate onderbouwing. De accountant dient hierbij alert te zijn op mogelijke vooringenomenheid van het management en deze ontwerpverplichtlijn geeft voor dit doel een overzicht van indicatoren. Deze professioneel kritische benadering sluit goed aan bij de huidige response op frauderisicofactoren. De accountant moet minimaal kennisnemen van het proces waarin de berekening tot stand komt, inclusief de interne beheersingsmaatregelen die dat proces omgeven en de eventuele leemten daarin, en overlegt daarover waar nodig met de toezichthouder (commissarissen) van de controlecliënt. Ook moet de accountant evalueren hoe inschattingen uit voorgaande jaren zijn uitgepakt, en de ondernemingsleiding alternatieve scenario's heeft onderzocht. Is dat niet gebeurd, dan moet de accountant overwegen zelf een inschatting en berekening van alternatieven te maken.

Verklaringsteksten

Vanaf ultimo 2006 geldt een nieuwe tekst voor de accountantsverklaring. Deze gaat in op de verantwoordelijkheden van het management voor de interne beheersing bij de totstandkoming van de jaarrekening. Ook is een paragraaf gewijd aan de verantwoordelijkheden van de accountant. Nieuw zijn onder meer de verwijzingen naar de gedrags- en beroepsregels, naar de analyse van het risico op fraude en fouten, en naar de aard en diepgang van de controlewerkzaamheden rond de interne beheersing. Twee aparte richtlijnen moeten duidelijkheid verschaffen tussen situaties die wel of geen afbreuk doen aan het oordeel van de accountant. Momenteel zijn beide onderwerpen vastgelegd in dezelfde richtlijn.

In 2006 volgt een richtlijn die ingaat op de accountantsverklaring met beperking, de afkeurende accountantsverklaring en de accountantsverklaring van oordeelonthouding.

Voor de accountantsverklaring bij een verkorte jaarrekening of bij overige historische financiële overzichten komen aparte richtlijnen.

Extra paragrafen

De toelichtende paragraaf en de paragraaf met overige mededelingen komen aan bod in een separate richtlijn. De eerste is bestemd voor ongewone aspecten die van groot belang zijn om de jaarrekening te kunnen begrijpen, zoals een belangrijke onzekerheid, aan-

De groepsaccountant krijgt een sterkere rol bij controles waar ook andere kantoren werkzaamheden uitvoeren.



FOTO'S: MARIA BROUWER

zienlijke transactie tussen verbonden partijen, vervroegde toepassing van nieuwe verslaggevingsstandaarden of belangrijke gebeurtenis na balansdatum.

De paragraaf met overige mededelingen is bestemd voor aspecten die niet in de jaarrekening tot uitdrukking komen, maar die de accountant wel belangrijk acht om te rapporteren. Bijvoorbeeld als niet wordt voldaan aan een of meer bepalingen uit het Burgerlijk Wetboek, terwijl het getrouwe beeld in stand blijft. De accountant dient de nieuwe voorbeeldteksten toe te passen vanaf 31 december 2006.

Materialiteit

Opvallend is een ontwerprichtlijn over materialiteit. Nieuw zijn daarbij de algemene referentiecriteriën voor het vaststellen daarvan op jaarrekeningniveau.

Voor een onderneming met winstoogmerk is dat bijvoorbeeld een percentage van het resultaat voor belastingen of van de omzet.

Maar ook voor de materialiteit bij organisaties zonder winstoogmerk of in een specifieke bedrijfstak (bijvoorbeeld beleggingsmaatschappijen) worden ijkpunten aangegeven.

Scherpere documentatievereisten moeten dossierreviews vereenvoudigen.

Uiteindelijk blijft het vaststellen van materialiteit echter een kwestie van professionele oordeelsvorming. De accountant houdt bijvoorbeeld ook rekening met kwalitatieve aspecten van fouten die kwantitatief wellicht niet materieel zijn, zoals effecten op naleving van wet- en regelgeving of contractvereisten en mogelijke indicaties voor fraude.

Fouten corrigeren

De accountant dient volgens de 'materialiteitsrichtlijn' alle bekende en waarschijnlijke fouten tijdig te communiceren met de ondernemingsleiding. Dit om bij te dragen aan een klimaat waarin het gebruikelijk is fouten te corrigeren, ongeacht de omvang. Tot dusver hoeft de ondernemingsleiding nog alleen te bevestigen dat zij ongecorrigeerde afwijkingen niet materieel acht voor de jaarrekening. Voor wat betreft de schriftelijke bevestiging bij de jaar-

rekening bestaan er overigens voorstellen om onderscheid aan te gaan brengen tussen bevestigingen op postenniveau en op jaarrekeningniveau. Die voorstellen geven ook handreikingen om te bepalen wie welke bevestiging zou moeten verstrekken en welke waarde deze hebben voor de accountantscontrole.

Communicatie met commissarissen

Nieuwe handreikingen voor communicatie met toezichthouders van controlecliënten (raden van commissarissen) sluiten aan bij wet- en regelgeving rond deugdelijk ondernemingsbestuur. Zo moet de accountant in kaart brengen welke verwachtingen de toezichthouder heeft over de vorm, het tijdstip en de globale inhoud van de rapportage.

Over belangrijke aspecten van de controle is de rapportage altijd schriftelijk. In ieder geval moet de accountant communiceren over zijn verantwoordelijkheden en over de planning van zijn controle. Dit is een aanvulling op bestaande onderwerpen zoals de interne beheersing, de automatiseringsomgeving, fraude en wet- en regelgeving.



Deze ontwerprichtlijn maakt onderscheid tussen wel en niet beursgenoteerde ondernemingen. Bij beursfondsen moet de accountant jaarlijks over zijn onafhankelijkheid rapporteren aan de raad van commissarissen of audit-commissie, bij overige assurance-cliënten is dit aanbevolen. Dit sluit aan bij de IFAC Code of Ethics for professional accountants en daarmee ook bij de Nadere Voorschriften inzake onafhankelijkheid van het NIVRA.

Dossiers en inspecties

Het voorstel over dossiervorming verscherpt documentatievereisten, moet dossier-reviews vereenvoudigen en sluit daarmee aan bij de richtlijn (ISQC 1) over kwaliteitsbeheersing voor accountantskantoren. Deze verplicht kantoren om gedragslijnen en procedures vast te stellen die zorgen dat accountants de kwaliteitsbeheersingsmaatregelen naleven. Periodieke inspectie van controledossiers

Voor het vaststellen van materialiteit worden algemene referentiecriteriën geïntroduceerd.

maakt daar deel van uit.

Volgens de nieuwe richtlijn moet het controledossier zo zijn ingericht dat het een ervaren accountant zonder cliëntspecifieke kennis kan overtuigen dat de controle is uitgevoerd in overeenstemming met de ISA's en andere wet- en regelgeving. Afwijkingen van een ISA-bepaling moeten zijn voorzien van gegronde argumentatie.

Convergentie regelgeving

Verder dient het dossier vastleggingen te bevatten over alle belangrijke risicogebieden. Dit sluit aan bij recente richtlijnen over fraude en kennis van de huishouding. Tot de verplichte vastleggingen behoort ook de afwerking van controledocumentatie met ogenschijnlijk tegenstrijdige uitkomsten. Tevens moet bij dossierstukken duidelijk zijn wie de opsteller is, wie ze heeft beoordeeld en wanneer deze werkzaamheden hebben plaatsgevonden.

Het voorstel over dossiervorming beoogt ook bij te dragen aan convergentie in internationale regelgeving. Daarom is bij het opstellen ervan rekening gehouden met Amerikaanse voorschriften over dossiervorming. Na afgifte van de accountantsverklaring heeft de accountant zestig dagen om het dossier af te ronden. Verwijdering van documenten is nadien niet meer toegestaan en toevoegingen of wijzigingen moeten zijn voorzien van een adequate motivering. ■

Noot

* Rik Roos is audit manager bij het Accounting & Auditing Center van Deloitte Accountants BV en lid van de NIVRA-subcommissie Richtlijnen voor de Accountantscontrole. De auteur schrijft dit artikel op persoonlijke titel. Elementen zijn afgeleid van de Engelstalige samenvattingen bij de ontwerprichtlijnen. De volledige tekst daarvan is te raadplegen op www.ifac.org.

Ingangsdata ISA's

ISA	Titel	Vermoedelijke ingangsdatum
ISA 230	Audit documentation	Controles boekjaren op/na 15 juni 2006
ISA 260	The auditor's communication with those charged with governance	Controles boekjaren op/na 15 december 2006
ISA 320	Materiality in the identification and evaluation of misstatements	Vooralsnog onbekend
ISA 540	Auditing accounting estimates and related disclosures	Vooralsnog onbekend
ISA 600	The audit of group financial statements	Controles boekjaren op/na 15 december 2006
ISA 701	The independent auditor's report on other historical financial information	Accountantsverklaringen op/na 31 december 2006
ISA 705	Modification to the opinion in the independent auditors report	Accountantsverklaringen op/na 31 december 2006
ISA 706	Emphasis of matter paragraphs and other matters paragraphs in the independent auditors report	Accountantsverklaringen op/na 31 december 2006
ISA 800	The independent auditor's report on summary audited financial statements	Accountantsverklaringen op/na 31 december 2006