

De betekenis van ‘assurance’ in het maatschappelijk verkeer

Hans Blokdijk

SAMENVATTING De begrippen ‘assurance’ en ‘assuranceopdracht’ vloeien niet voort uit een maatschappelijk geuite behoefte en kunnen voor gebruikers van accountantsproducten beslist niet duidelijk zijn. Het ‘Stramien voor assuranceopdrachten’ is onbruikbaar voor het onderscheid tussen assurance- en andere opdrachten. De thans geldende definitie van ‘assuranceopdracht’ is onjuist, terwijl de vermeende noodzaak voor de wijziging in 2003 inmiddels achterhaald is. De gehele classificatie van opdrachten is op zijn minst verwarrend en maatschappelijk gezien overbodig.

RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK Deze beschouwing kan desondanks behulpzaam zijn bij de beantwoording van de vraag onder welke regelgeving een andere opdracht dan die tot controle, beoordeling of samenstelling van historische financiële informatie valt.

1 Inleiding

Het openbaar accountantsberoep is ontstaan uit de behoefte aan zekerheid omtrent de betrouwbaarheid van jaarrekeningen. In die behoefte is eerst voorzien door de reeds bestaande ‘accountants’, degenen die hun beroep maakten van het samenstellen van ‘accounts’ (financiële overzichten) en dus ook van jaarrekeningen. Maar het verstrekken van zekerheid omtrent de betrouwbaarheid van jaarrekeningen is een heel ander beroep, met een andere maatschappelijk functie en geheel andere werkwijzen. In Angelsaksische landen werden deze activiteiten al gauw aangeduid als ‘audits’. Helaas hebben deze beroepsbeoefenaren wereldwijd verzuimd zich aan te duiden als ‘auditors’; bij ‘accountants’ denkt men, zeker in het Angelsaksische verkeer, vooral aan controllers, administrateurs en samenstellers van jaarrekeningen.

Om een maatschappelijk waardevolle functie te vervullen, moeten auditors onafhankelijk zijn. Daarom oefent het merendeel het beroep uit in zelfstandig gevestigde ondernemingen; zij verwerven hun inkomen uit de markt. Maar de bekwaamheid die nodig is voor de uitvoering van audits

kan ook op andere wijze te gelde worden gemaakt, en wel door advisering. Dit is ook op steeds grotere schaal geschied, en met succes.

In de negentiger jaren van de vorige eeuw kwam de gedachte op dat auditors méér kunnen: zekerheid verschaffen omtrent andere zaken dan historische financiële informatie. Een belangrijke aanzet is gegeven door Elliott (1994, 1995).

Toen deed het begrip ‘assurance’ zijn intrede. De mogelijke objecten waaromtrent óók zekerheid zou kunnen worden verschaft, waren niet alleen toekomstgerichte financiële informatie, maar ook situaties, zoals ‘systemen en processen’ en ‘gedrag’ (Blokdijk, 2000).

Met name de audit van situaties betekende een geheel nieuw veld van activiteiten, zij het dat andere beroepen die zich evenzeer met de aanduiding ‘auditor’ toedien, ook al op diverse terreinen werkzaam waren. Te noemen zijn operational auditors, EDP-auditors en milieu-auditors. Het zou dan ook duidelijker zijn om de controleurs van financiële verantwoordingen aan te duiden als ‘financial auditors’, doch in het navolgende wordt korthedshalve volstaan met ‘auditor(s)’.

Met de uitbreiding tot andere objecten van onderzoek heeft het beroep wel geworsteld, gezien de opeenvolgende publicaties van de International Federation of Accountants (IFAC) en de daarop volgende regelgeving, eveneens van de IFAC.

In 1997 verscheen de beschouwing ‘Reporting on the Credibility of Information’, vergezeld van een ‘Proposed Framework for International Standards’ (IFAC, 1997). Daaruit bleek dat de ambities van de IFAC zich ook uitstrekten tot eerdergenoemde situaties. Maar het besef dat er een principiële verschil bestaat tussen de audit van informatie en die van een situatie leek niet duidelijk doorgedrongen. Bij de audit van informatie is de vraag: ‘Is deze waar of onwaar?’; bij situaties gaat het om de vraag: ‘Is deze goed of slecht?’ (Blokdijk, 2000). Bij een verklaring over

informatie wordt deze informatie bijgevoegd, bij een mededeling over een situatie pleegt geen beschrijving van die situatie te worden gepresenteerd. Hierop wordt in paragraaf 4 nader teruggekomen.

In 2001 gaf de IFAC de eerste 'standard' hierover uit, getiteld 'Assurance Engagements' (IFAC, 2001). Daarin werd van het doel van een 'assuranceopdracht' een omschrijving gegeven die bij gebrek aan een echte definitie door lezers redelijkerwijs als zodanig zal zijn opgevat en hierna als zodanig wordt aangeduid.

In 2003 heeft de IFAC deze 'standard' vervangen door een 'International Framework for Assurance Engagements' (IFAC, 2004). De definitie van 'assuranceopdracht' is daarin gewijzigd. Op de implicaties daarvan wordt in het vervolg van dit artikel ingegaan.

Deze beschouwing is gebaseerd op vorenbedoelde definities, omdat deze de kern zijn van de wijze waarop het begrip 'assuranceopdracht' is gepresenteerd.

Deze bijdrage geeft eerst een visie op de betekenis van het begrip 'assurance' in het maatschappelijk verkeer. In paragraaf 3 wordt de regelgeving voor auditors ter zake aan een kritische beschouwing onderworpen. Vervolgens wordt in paragraaf 4 de betekenis van de in 2004 gewijzigde definitie van het begrip 'assurance' geanalyseerd, en worden in paragraaf 5 enige beschouwingen gewijd aan de zogenoemde 'aan assurance verwante' opdrachten. Afgesloten wordt met een recapitulatie van de conclusies, uiteraard zonder herhaling van de argumenten.

2 De betekenis van 'assurance' in het maatschappelijk verkeer

'To assure is bevestigen dat iets waar is.' Zo begint het inhoudelijk deel van de NIVRA-brochure 'Het assuranceraamwerk' (NIVRA, 2009). Dat is helder: 'waarheid' is een gewenste eigenschap van informatie, en 'bevestigen' is alleen zinvol als die informatie door anderen is gegeven.

Dit 'bevestigen' doet de auditor bij zijn oorspronkelijke en huidige kernactiviteit: de controle van jaarrekeningen. Dat is ook zinvol; immers, de ontvangers van een jaarrekening kunnen bij ontvangst niet zelf vaststellen of deze betrouwbaar is, maar zij moeten op grond daarvan wel beslissingen nemen, bijvoorbeeld in een aandeelhoudersvergadering. Het is dan goed dat het document waarmee een bestuur zich verantwoordt, vergezeld gaat van een soort stempel van betrouwbaarheid, dat betekent: 'gebruik de jaarrekening nu maar rustig'. Dit is duidelijk maatschappelijk nuttige 'assurance'.

Die geruststelling vraagt natuurlijk om vertrouwen, in onafhankelijkheid van de opdrachtgever, in de deskundigheid en de zorgvuldigheid waarmee het onderzoek is uitgevoerd, en in de integriteit en de objectiviteit van het oordeel, dat ook in alle duidelijkheid moet worden

gegeven. Als de auditor niet voldoet aan die eisen, verliest hij zijn bestaansrecht. Het beroep heeft daarom uitgebreide regelgeving uitgevaardigd om de kwaliteit van de producten van auditors zo veel mogelijk te waarborgen.

Het eerste en nog altijd meest verspreide product van auditors is de verklaring bij de jaarrekening. De opdracht daartoe past dan ook in de omschrijving van 'assuranceopdracht' die door de IFAC in 2001 is gegeven. Deze luidt, in de Nederlandse vertaling: 'Het doel van een assuranceopdracht is dat een accountant een object van onderzoek, waarvoor een andere partij verantwoordelijk is, toetst of evalueert aan de hand van van toepassing zijnde criteria en omtrent dat object van onderzoek een conclusie formuleert die de beoogde gebruiker een bepaalde mate van zekerheid verschafft.' (NIVRA, 2002, p. 125)

Deze als definitie op te vatten omschrijving omvat echter niet alleen de controle van een jaarrekening, maar laat tevens de mogelijkheid open dat ook andere opdrachten van een auditor als 'assuranceopdracht' kunnen of moeten worden gekenschetst.

'Assurance' wordt gegeven aan de beoogde gebruiker van het product van de auditor. Bij een jaarrekening ontvangt de gebruiker de 'assurance' in de vorm van een geruststellende verklaring. Maar hoe geschiedt dat bij andere opdrachten?

Auditors wordt ook menigmaal gevraagd 'iets te onderzoeken', bijvoorbeeld de gang van zaken bij een geconstateerde fraude. Een dergelijk onderzoek bestaat dan niet uit een evaluatie of een toetsing. Hij zal dan rapporteren wat zijn opdracht was, wat hij heeft gedaan om deze uit te voeren, welke informatie hij heeft gebruikt en in hoeverre hij deze informatie zelfstandig op juistheid heeft beoordeeld of gecontroleerd. Het rapport bevat dus uitsluitend feitelijke bevindingen en is dus geen assuranceopdracht.

De ontvanger van het rapport is dan in staat zichzelf een oordeel te vormen over de betrouwbaarheid en de volledigheid van de geraadpleegde bronnen en de hardheid van eventueel getrokken feitelijke conclusies. De ontvanger beoordeelt dus zelf welke mate van zekerheid ('assurance') hij aan het rapport ontleent. De auditor pretendeert impliciet dat hij de waarheid vertelt, maar hij bevestigt niet dat iets waar is. Dit is dus niet 'to assure'!

Als een rapport met feitelijke bevindingen wordt aangevuld met een gemotiveerde beoordeling is er wel sprake van een evaluatie. Dan kan echter de ontvanger zich een eigen oordeel vormen over de gepresenteerde argumentatie en ook dan zelf bepalen welke mate van zekerheid het rapport geeft. Een dergelijke opdracht is dan ook niet gericht op een 'bewering' van een andere partij ('assertion based'), maar vraagt om een rechtstreeks oordeel over een situatie of een vraagstuk; dat is dan ook gegoten in de vorm

van een 'direct report'. Met een dergelijk rapport wordt dus geen assurance verstrekt. Dit laatste geldt uiteraard ook indien niet-feitelijke bevindingen maar gemotiveerde oordelen de hoofdmoot van een rapport vormen, zoals bij de waardering van ondernemingen of bij schadeclaims. Een dergelijk rapport is dan ook rechtstreeks onderworpen aan de 'tucht van de markt': een gebruiker is in staat dit rapport, bijvoorbeeld bij een rechter, aan te tasten door te pogen aan te tonen dat de bevindingen onjuist of onvolledig zijn, en/of dat de oordelen onjuist of gebrekkig zijn gemotiveerd. Bij verklaringen bij verantwoordingen is dat zó niet mogelijk.

Dit is ook de ervaring uit het tuchtrecht. Het aantal zaken betreffende uitgebreide rapporten is een veelvoud van het aantal zaken dat betrekking heeft op verklaringen bij verantwoordingen. Bij deze laatste is de bewijsvoering veel moeilijker, door het ontbreken van inzicht in de daadwerkelijk uitgevoerde werkzaamheden bij het onderzoek en de motivering van de oordelen.

De best geïnformeerde en meest gezaghebbende gebruikers van de producten van auditors zijn rechters: zij krijgen naast het rapport processtukken met aanvullende mededelingen en argumenten van partijen, en stellen ook vragen. Daaruit putten zij hun 'assurance'! Maar hetzelfde geldt voor partijen in onderhandelingen of bij geschillen. Wil een auditor 'assurance' geven, dan moet hij dit expliciet doen, anders blijft de gebruiker in het onzekere. Dat zou in strijd zijn met de (verouderde?) 'Limpergiaanse' eis van de zorg voor een duidelijk beeld van de uitkomsten van zijn arbeid (GBR-1994, art. 11 lid 1; NIVRA, 2005). Dergelijke expliciete 'assurance' geeft hij in zijn verklaring bij een jaarrekening, maar niet in uitgebreide 'direct reports' als hiervoor bedoeld. Een auditor kan wel 'assurance' geven, maar niet opdringen: 'assurance is in the eye of the beholder'!

Het is dus wel zinvol om in de regelgeving onderscheid te maken tussen enerzijds opdrachten waarmee de zekerheid uitsluitend in een expliciete maar niet specifiek gemotiveerde mededeling wordt gegeven, en anderzijds opdrachten tot een expliciet onderbouwde beoordeling. Het etiket 'assuranceopdracht' voor beide groepen opdrachten tezamen is dan echter niet zinvol, want dan komt het onderscheid niet tot uitdrukking.

3 De regelgeving over assuranceopdrachten

Nu de wijze waarop de gebruikers van producten van auditors daaraan een mate van zekerheid ontleen verschilt, is het dus niet zonder meer duidelijk waarom het beroep het begrip 'assurance' heeft geïntroduceerd. In elk geval niet als antwoord op een vraag vanuit de maatschappij: het initiatief kwam van de aanbodzijde, het beroep (Blokdijsk, 2000).

Het beroep worstelt dan ook met het begrip. Dit heeft geleid tot een uitgebreide beschouwing over het begrip 'assuranceopdracht' in het 'International Framework for Assurance Engagements', in Nederland vertaald als 'Stramien voor assuranceopdrachten' (NIVRA 2005), verder kort aangeduid als 'het Stramien'. Dit is het kerndocument voor de accountantspraktijk en voor het maatschappelijk verkeer; hiervoor is de historische gedachtewisseling irrelevant.

Merkwaardigerwijze wordt in dit document helemaal niet geredeneerd vanuit de betekenis voor de gebruiker. Dit leidt tot een aantal in mijn ogen irrealistische beschouwingen, waarop hierna wordt ingegaan.

3.1 Verwarring in het maatschappelijk verkeer?

In de eerste plaats wordt gevreesd voor verwarring in het maatschappelijk verkeer over de vraag of een bepaalde opdracht nu wel of niet een assuranceopdracht is, bijvoorbeeld in paragraaf 15 van het Stramien. Zo wordt ook in paragraaf 14 van het Stramien gesteld dat bepaalde opdrachten die wel voldoen aan de definitie van 'assuranceopdracht' niet als zodanig behoeven te worden uitgevoerd indien (onder meer) met de beoogde gebruikers een schriftelijke afspraak wordt gemaakt dat de opdracht niet als assuranceopdracht is bedoeld. Dit is volstrekt onlogisch: een opdracht is een assuranceopdracht of is dat niet: doorslaggevend is uiteraard de aard van de opdracht! Wel moet een auditor bij aanvaarding nagaan of dit al dan niet een assuranceopdracht is, om vast te stellen welke regelgeving van toepassing is; zo neen, dan kan hij ingevolge paragraaf 18 van het Stramien de dus andersluidende opdracht in beginsel toch aanvaarden. Het beroep behoort de beoogde gebruikers dan ook helemaal niet lastig te vallen met de etikettering van de opdracht.

3.2 Kenmerken van een assuranceopdracht

Het Stramien noemt vijf elementen van een assuranceopdracht. Het is mij gebleken dat dit in Nederland in het algemeen wordt opgevat als volgt: als een opdracht deze vijf elementen bevat, is het een assuranceopdracht. Dit is echter niet uit het Stramien af te leiden.

Het eerste element is de betrokkenheid van drie afzonderlijke partijen: de voor het object van onderzoek verantwoordelijke partij, de beoogde gebruiker(s) van het rapport en de auditor.

Dit is wel een kenmerk van een assuranceopdracht als hiévoor gedefinieerd, maar ook van vele andere opdrachten: als een opdrachtgever een rapport van een accountant verlangt, zal hij dit meestal willen gebruiken voor zijn contacten met andere partijen. Zelfs een advies dat de verantwoordelijke partij uitsluitend voor zichzelf wenst, kan deze later soms naar buiten brengen, bijvoorbeeld om te bewijzen dat hij verantwoord heeft gehandeld. Het

kenmerk is dus wel van toepassing op assuranceopdrachten, maar het is niet onderscheidend van andere opdrachten.

Het tweede element is het object van onderzoek. Hiervan worden slechts voorbeelden gegeven, maar niet limitatief. Het object van onderzoek moet identificeerbaar en onderzoekbaar zijn, en op eenduidige wijze kunnen worden geëvalueerd of getoetst aan de hand van vastgestelde criteria. Maar het kan pas een assuranceopdracht zijn als die evaluatie of toetsing de opdracht is.

Het derde element is de aanwezigheid van toepasbare criteria. Daarvan worden de volgende kenmerken gegeven: relevantie, volledigheid, betrouwbaarheid, neutraliteit en begrijpelijkheid. Blijkens de definitie gaat het om criteria die als maatstaf gebruikt worden bij de toetsing van het object van onderzoek. De genoemde vijf kenmerken zijn van toepassing op (vrijwel) alle rapportages van auditors, ook als daarin niet iets getoetst wordt. Zij zijn dus ook niet onderscheidend voor assuranceopdrachten.

Deze drie elementen zijn dus niet exclusief voor assuranceopdrachten.

Het vierde element is de beschikbaarheid van toereikende 'assurance'-informatie om de opdracht uit te voeren. Wat onderscheidt assurance-informatie van andere informatie? Naar mijn mening doordat assurance-informatie wordt gebruikt als bewijs ('evidence') voor de 'assuring'-conclusie bij toetsing van een object van onderzoek. Dit bewijsmateriaal wordt dan ook zelden in de rapportage genoemd, zeker niet bij controle-, beoordelings- en samenstellingsopdrachten. Bij andere opdrachten wordt de gebruikte informatie wel genoemd, maar dan als basis of uitgangspunt voor de beschouwingen. Deze 'bronvermeldingen' stellen de gebruiker in staat zijn eigen oordeel over de betrouwbaarheid van de grondslag van de rapportage te vormen. Maar het is geen assurance-informatie.

De beschikbaarheid van 'assurance'-informatie is een eis voor de uitvoerbaarheid van de opdracht, doch zegt niets over de aard van de opdracht. Een controleopdracht die eindigt in een oordeelonthouding wegens het ontbreken van voldoende controlebewijsmateriaal blijft immers een assuranceopdracht.

Hetzelfde geldt in wezen voor het laatste element: een geschikt 'assurance'-rapport, waarin de mate van zekerheid schriftelijk tot uitdrukking wordt gebracht. Dit behoort een wezenlijke eis aan een assuranceopdracht te zijn: als men de ontvangers van het rapport (een mate van) zekerheid wil bieden, moet dat expliciet geschieden. Maar dit is dus wel een onderscheidend kenmerk ten opzichte van andere opdrachten; als de auditor niet expliciet assu-

rance geeft, krijgt de ontvanger die ook niet. Dat vereist de duidelijkheid in het maatschappelijk verkeer.

Als het geven van expliciete assurance niet de bedoeling is, is het dus geen assuranceopdracht! Als een auditor een assuranceopdracht heeft en een voor de doelstelling onbruikbaar rapport uitbrengt, verandert de aard van de opdracht daardoor niet!

Al met al zijn deze elementen hooguit beschrijvend, maar niet onderscheidend. Zij zijn dus ongeschikt om te bepalen of opdracht al dan niet een assuranceopdracht is.

3.3 De aard van de werkzaamheden

In Nederlandse beroepskringen wordt kennelijk ook gevreesd voor verwarring bij de gebruikers als in een opdracht deels 'werkzaamheden met een assurancekarakter' worden uitgevoerd. Zo wordt in paragraaf 4 van de uitsluitend in Nederland uitgebrachte standaard 5500N inzake 'Transactiegerelateerde adviesdiensten' (NIVRA 2007, pp. 1303-1315) geconstateerd dat een dergelijke opdracht 'kan samenlopen met werkzaamheden met een assurancekarakter als bedoeld in het Stramien'. Dan dient de auditor zowel in de opdrachtbevestiging als in de rapportage deze werkzaamheden duidelijk te scheiden van de adviesdiensten.

Hiervan ontgaat mij de betekenis voor de gebruiker. De ontvanger van het rapport krijgt zijn 'assurance' door een expliciete mededeling, niet door de vermelding van werkzaamheden, waarvan hij immers niet kan bevroeden of deze al dan niet een assurancekarakter hebben. Indien de auditor ter versterking van de grondslag van zijn rapportage enkele technieken toepast die gemeengoed zijn bij de controle van jaarrekeningen en dit in de natuurlijke loop van dit betoog vermeldt, lijkt de gebruiker voldoende gediend; een afzonderlijke vermelding zal hij slechts als vreemd ervaren. In elk geval is de aard van de werkzaamheden niet doorslaggevend voor de vraag of een opdracht al dan niet een assuranceopdracht is.

Ook de tuchtrechter is deze mening toegedaan. In een door een andere partij aangespannen tuchtprocedure betreffende een door een registeraccountant gemaakte schadeberekening (JT 2008-30) is het NIVRA-bestuur in beroep gegaan tegen de ongegrondverklaring omdat het bezwaar had tegen de motivering van de Raad van Tucht. Het bestuur heeft daarbij kennelijk gesteld dat een registeraccountant door de opname in een rapport van een passage die gelijkenis vertoont met een tekst in de regelgeving voor controleopdrachten, zich conformeert aan (onderdelen van) deze regelgeving en dus optreedt als accountant, in de zin van de tot 1 januari 2007 geldende Gedrags- en Beroepsregels Registeraccountants. Onder de sindsdien geldende Verordening Gedragscode zou dit

hebben betekend dat de registeraccountant een assuranceopdracht had uitgevoerd. Het hoogste tuchtrechtelijke orgaan heeft deze stelling echter afgewezen.

3.4 De verspreidingskring van de rapportage

In paragraaf 14 van het Stramien wordt gesteld dat bepaalde opdrachten die wel voldoen aan de definitie van ‘assuranceopdracht’ niet als zodanig behoeven te worden uitgevoerd indien (onder meer) het gebruik van het schriftelijk rapport uitdrukkelijk is beperkt tot de beoogde gebruikers die in het rapport zijn genoemd. Op zichzelf is dat onlogisch: een rapport geeft naar zijn aard al dan niet assurance! De uiteindelijke lezerskring behoort irrelevant te zijn, zoals reeds Limperg leerde. Doorslaggevend is de inhoud, niet de verspreidingskring.

Stel: een opdrachtgever heeft van een accountant over een bepaalde aangelegenheid een uitstekend rapport ontvangen, maar voelt zich bijvoorbeeld in een later conflict genoodzaakt dit ook aan niet bij de opdrachtverlening beoogde gebruikers ter kennis te brengen. Moet hij dan zeggen: ‘Dit mag ik niet van mijn accountant want hij heeft de opdracht niet als assuranceopdracht uitgevoerd’? En als de opdrachtgever zich hiervan niets aantrekt, moet de accountant de niet-beoogde gebruikers benaderen met de mededeling: ‘Ik sta nog steeds achter dit rapport, maar u mocht het niet hebben omdat ik de opdracht niet als assuranceopdracht heb uitgevoerd; wilt u mij dus alle kopieën retourneren?’ Wordt daarmee het maatschappelijk verkeer gediend? Men zal het niet begrijpen.

Dergelijke maatregelen zijn wel zinvol bij de ongeautoriseerde verspreiding van concepten, maar dat is een heel ander vraagstuk.

3.5 Samenvattend

Het Stramien heeft geen betekenis voor gebruikers van producten van auditors. Voor deze laatste is het weinig behulpzaam omdat het onderscheid tussen assurance- en andere opdrachten niet verheldert, mede door innerlijke tegenstrijdigheden. Overigens meldt het Stramien in de inleiding dat het op zichzelf geen grondslagen vaststelt, doch een referentiekader aangeeft; dit laatste is dus weinig geslaagd.

4 De gewijzigde definitie van ‘assurance’

In paragraaf 2 van deze bijdrage is de Nederlandse vertaling van de omschrijving van ‘assurance’ gegeven zoals die door de IFAC in 2001 is vastgesteld. In 2003 is deze omschrijving door de IFAC gewijzigd in een definitie, waarvan de Nederlandse vertaling als volgt luidt: ‘Een assuranceopdracht is een opdracht waarbij een accountant een conclusie formuleert die is bedoeld om het vertrouwen van de beoogde gebruikers, niet zijnde de verantwoordelijke partij, in de uitkomst van de evaluatie of de toetsing van het object

van onderzoek ten opzichte van de criteria, te versterken.’ Ter verduidelijking is hieraan toegevoegd: ‘De uitkomst van de evaluatie of de toetsing van het object van onderzoek is de informatie die het gevolg is van de toepassing van de criteria op het object van onderzoek’, en even verder: ‘In het vervolg van het Stramien zal het begrip “informatie omtrent het object van onderzoek” worden gehanteerd om de uitkomst van de evaluatie of de toetsing van een object van onderzoek aan te geven’ (NIVRA 2005, p. 193/195).

Het Stramien noemt vervolgens onveranderd de betrokkenheid van drie partijen, namelijk een accountant, een verantwoordelijke partij en de beoogde gebruikers. Laatstgenoemde twee partijen zijn duidelijk, maar wat is de rol van de accountant, de auditor? Hij zal degene zijn die de evaluatie of de toetsing uitvoert en over de uitkomst informatie verschaft. Maar wie versterkt het vertrouwen in die informatie? Als dat de auditor zelf is, versterkt hij het vertrouwen in die informatie niet, want hij is dan niet onafhankelijk ten opzichte van zijn eigen werk. Hij zou dan aan zelftoetsing doen en die wordt nu juist elders in de regelgeving gekenschetst als een bedreiging van de onafhankelijkheid! De assurance kan dus slechts zinvol afkomstig zijn van een vierde partij, een andere auditor!

De basis van het accountantsberoep was en is de controle van financiële verantwoordingen. Wat doet de auditor? Hij versterkt het vertrouwen in het object van zijn onderzoek, de financiële verantwoording; hij kan dit doen op grond van een evaluatie of een toetsing. De uitkomst daarvan is zijn verklaring, maar hij versterkt het vertrouwen daarin niet! Weliswaar is hier sprake van drie partijen, maar de controle of beoordeling van een jaarrekening voldoet dus niet aan de nieuwe definitie van ‘assuranceopdracht’! Maar wel aan de oude!

Waarvoor was het noodzakelijk om de definitie te wijzigen? Hoogstwaarschijnlijk is dit een uitvloeisel van de zogenoemde Sarbanes-Oxley-wetgeving. Die bepaalde dat het management in een ‘in control statement’ een ‘bewering’ moest geven (section 302) en dat de auditor daar een oordeel over moest uitspreken (section 404). Dan is er sprake van vier ‘rollen’: de gebruikers, het management dat eindverantwoordelijk is voor de beheersorganisatie, het management dat een evaluatie daarvan moet uitvoeren, en de auditor die een oordeel uitspreekt over die evaluatie. Maar dan zijn twee ‘rollen’ verenigd in één en dezelfde ‘persoon’, het management.

In maart 2004 heeft de Public Company Accounting Oversight Board (PCOAB) Auditing Standard No. 2 (PCAOB 2004) ter zake uitgegeven. Deze bevat uitgebreide regelgeving over de door de auditor uit te voeren ‘audit of internal control over financial reporting’ met slechts enkele para-

grafen over de verantwoordelijkheid van de auditor voor de evaluatie van het 'in control statement' van het management. De auditor evalueert de interne controle dus zelf óók. Zo staat in het jaarverslag van ING over 2006 een lange verklaring van het Executive Board die eindigt met de conclusie dat 'the company's internal control over financial reporting is effective as of 31 December 2006'. De auditor geeft eveneens een lange verklaring met als slotsom dat 'management's assessment that ING Groep N.V. maintained effective internal control over financial reporting as of 31 December 2006 is fairly stated.' De auditor gaf dus zijn oordeel over de door het management verstrekte informatie.

In het jaarverslag van ING over 2007 komen dezelfde lange verklaringen voor, maar de verklaring van de auditor is juist ten aanzien van de conclusie gewijzigd. Deze verwijst niet meer naar de evaluatie door het management, maar geeft de rechtstreekse conclusie dat 'ING Groep N.V. maintained, in all material respects, effective internal control over financial reporting as of 31 December 2007'. De auditor gaf dus rechtstreeks zijn oordeel over de situatie. Een beschrijving van die situatie, bijvoorbeeld van het stelsel van interne beheersing, wordt niet toegevoegd; dit in tegenstelling tot de jaarrekening waarover eveneens 'assurance' wordt gegeven. Deze wijziging is in overeenstemming met de in mei 2007 door de PCAOB uitgegeven Auditing Standard No. 5 (PCAOB 2007) waarbij de verplichting van de auditor voor de evaluatie van het 'in control statement' van het management is vervallen. De overbodige en onnatuurlijke omweg via een 'bewering' van het management is dus verdwenen.

Het gevolg hiervan is dat er geen sprake meer is van vier partijen! De nieuwe regelgeving van de PCAOB past dus exact bij de oude 'definitie' van de IFAC! De wijziging van de definitie blijkt dus geheel overbodig te zijn geweest.

5 Aan assurance verwante opdrachten

Voorts komt in de regelgeving een categorie 'aan assurance verwante opdrachten' voor. De vraag rijst: waaruit bestaat die verwantschap? De vervolgvraag is dan uiteraard: wat betekent dit voor de gebruikers?

In deze categorie zijn twee soorten opdrachten ondergebracht: opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie, en opdrachten tot het samenstellen van financiële overzichten. Beide worden hierna afzonderlijk beschouwd.

5.1 Overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie

Deze opdracht is in de regelgeving gedefinieerd als volgt: 'De opdracht waarbij de accountant die werkzaamheden

verricht die hij, de entiteit en mogelijke andere belanghebbenden zijn overeengekomen en rapporteert over feitelijke bevindingen.'

Ter verduidelijking is hieraan toegevoegd: 'De ontvangers van het rapport trekken daaruit hun eigen conclusies. Het rapport is uitsluitend bestemd voor partijen waarmee de te verrichten werkzaamheden zijn overeengekomen, aangezien anderen die niet op de hoogte zijn van het doel van de werkzaamheden, de resultaten onjuist kunnen interpreteren.'

In de desbetreffende standaard 4400 (NIVRA 2005, p. 1565-1577) is aangegeven dat de accountant alleen verslag doet van feitelijke bevindingen en dus geen zekerheid verschaft. In plaats daarvan zullen de gebruikers van het rapport hun eigen conclusies moeten trekken uit de door de auditor verrichte werkzaamheden.

Maar waarom is een dergelijke opdracht 'aan assurance verwant'? Omdat de werkzaamheden gelijkenis kunnen vertonen met die welke bij een controleopdracht worden uitgevoerd? Dat zal de gebruikers van het rapport volmaakt onverschillig zijn, als ze maar nuttig zijn en goed worden uitgevoerd! Deze classificatie is dus in het maatschappelijk verkeer volkomen zinloos.

5.2 Samenstellen van financiële overzichten

In de regelgeving wordt onder deze opdracht verstaan: 'De opdracht waarbij de (...) accountant wordt ingeschakeld vanwege zijn deskundigheid op het gebied van verslaggeving en niet vanwege zijn controledeskundigheid, om financiële informatie te verzamelen, te verwerken, te rubriceren en samen te vatten tot financiële overzichten.'

De verwantschap met assuranceopdrachten is dus niet gelegen in de aard van de werkzaamheden. Waarin dan wel? In de verschijningsvorm van de rapportage. Bij de samengestelde financiële overzichten pleegt namelijk een samenstellingsverklaring te worden gegeven, waarin de accountant in wezen verklaart dat hij het financiële overzicht volgens de regelen der kunst heeft samengesteld.

Die mededeling lijkt voor een niet in de gedachtewereld van accountants ingevoerde lezer sterk op een accountantsverklaring: deze zal niet beseffen dat de mededeling gericht is aan zijn opdrachtgever, die eindverantwoordelijk is voor het product van de accountant. Daarom wordt er in het maatschappelijk verkeer zekerheid aan ontleend, ook al moet de accountant volgens de desbetreffende standaard (COS 4410; NIVRA 2005, p. 1579-1597) tevens vermelden dat geen zekerheid omtrent de getrouwheid van het overzicht wordt verstrekt. De in het maatschappelijk verkeer veronderstelde zekerheid wordt dus expliciet niet gegeven, maar door de kenschets als aan assurance verwant wordt de onjuiste indruk versterkt. Dat dient dus geen maatschappelijk belang.

6 Conclusies

Bij 'direct reports' kan de gebruiker zelf bepalen welke mate van zekerheid hij hieraan ontleent, maar indien de mededeling van een auditor uitsluitend bestaat uit een geruststellende mededeling, kan de gebruiker dat niet. Dit heeft terecht geleid tot verschillen in de regelgeving voor auditors met betrekking tot de uitvoering van verschillende typen opdrachten. Maar in het maatschappelijk verkeer is het begrip 'assurance' overbodig.

Het 'Stramien voor assuranceopdrachten' is niet opgesteld vanuit de optiek van de gebruiker, doch vanuit de positie van de auditor tegenover diens opdrachtgever. Voorts kan het niet dienen ter bepaling van het onderscheid tussen assurance- en andere opdrachten aan auditors.

De wijziging van de definitie in 2003 van 'assuranceopdracht' betekent een overbodige verslechtering.

De aanduiding 'aan assurance verwant' is voor samenstellingsopdrachten misleidend en voor overeengekomen specifieke werkzaamheden zinloos.

Het 'Stramien' is maatschappelijk overbodig en intellectueel inconsistent. Het accountantsberoep dient zich hierop grondig te herbezinnen, nu vanuit de betekenis van zijn producten in het maatschappelijk verkeer. ■

Prof. dr. J.H. Blokdijk RA is emeritus hoogleraar accountantscontrole aan de Vrije Universiteit Amsterdam en emeritus hoogleraar aan de Business Universiteit Nyenrode. Thans is hij werkzaam als adviseur van accountants en advocaten.

Literatuur

- Blokdijk, J.H. (2000), *Accountants: uit het labrynt?* Afscheidscollage, Vrije Universiteit, 28 april 2000.
- Elliott, R.K. (1994), Confronting the future: Choices for the attest function, *Accounting Horizons*, vol. 8, no. 3, pp. 106-124.
- Elliott, R.K. (1995), The future of assurance services: Implications for academia, *Accounting Horizons*, vol. 9, no. 4, pp. 118-127.
- IFAC (International Federation of Accountants) (1997), *Reporting on the Credibility of Information; Proposed Framework for International Standards*.
- IFAC (International Federation of Accountants) (2001), *Assurance Engagements*, in: NIVRA (2002), *Richtlijnen voor de Accountantscontrole*, Editie 2002, pp. 121-173.
- IFAC (International Federation of Accountants) (2004), *International Framework for Assurance Engagements*, in: NIVRA (2005), *Richtlijnen voor de Accountantscontrole*, Editie 2005; pp. 187-235.
- NIVRA (Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants) (2002), *Richtlijnen voor de Accountantscontrole*, Editie 2002.
- NIVRA (Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants) (2005), *Richtlijnen voor de Accountantscontrole*, Editie 2005.
- NIVRA (Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants) (2007), *Handleiding Regelgeving Accountancy*.
- NIVRA (Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants) (2009), *Het assurance-raamwerk*.
- PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board) (2004), *Auditing Standard no. 2 – An Audit of Internal Control over Financial Reporting Performed in Conjunction with an Audit of Financial Statements*, PCAOB, March 9.
- PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board) (2007), *Auditing Standard no. 5 – An Audit of Internal Control over Financial Reporting that is Integrated with an Audit of Financial Statements*, PCAOB, May 24.

Hierna volgt een drietal reacties van vakgenoten op dit artikel.

Reactie

Hans Gortemaker

Het is met genoegen dat ik reageer op het artikel van Hans Blokdijk, aangezien hij altijd op een scherpe wijze analyseert. Dit betekent evenwel niet dat ik zijn conclusie en de nadere beschouwingen op alle punten deel. Bij mijn reactie zal ik de indeling van het artikel zo veel mogelijk volgen.

Onder het kopje samenvatting stelt Blokdijk dat de begrippen 'assurance' en 'assuranceopdracht' niet voortvloeien uit een maatschappelijk geuite behoefte en dat deze voor gebruikers beslist niet duidelijk zijn. In para-

graaf 3 stelt hij voorts dat de introductie van het begrip 'assurance' niet als antwoord kwam vanuit de maatschappij, maar van de aanbodzijde: het beroep.

Hier ligt de kern van mijn kritiek op het artikel. Terecht wordt opgemerkt dat de verklaring bij de jaarrekening een nuttige functie vervult, maar er is meer. Niet vanuit de aanbodzijde (het beroep) zoals Blokdijk stelt, maar van de zijde van het maatschappelijk verkeer wordt een indringend beroep op auditors gedaan om eveneens assurance te

verschaffen bij niet-financiële informatie, systemen, processen en gedrag. Reeds in 1996 drong de Europese Commissie in een zogenaamd *green paper* erop aan dat accountants hun blikveld zouden verruimen. De assurance-werkzaamheden op grond van de Sarbanes-Oxley-wetgeving kunnen onmogelijk als een initiatief van het beroep bestempeld worden. Ook de grotere betrokkenheid van auditors bij niet-financiële informatie op grond van corporate governance codes, alsmede eisen van toezichthouders kunnen niet aan de aanbodzijde worden toegeschreven. Juni 2010 stelt de Europese Commissie in een *green paper*: 'It could be envisaged for the external auditor to validate a greater range of information which is relevant to the shareholders than it does at present in order to improve investor confidence in this type of information.' Zo zou ik nog meer voorbeelden kunnen duiden. Duidelijk is dat er vanuit het maatschappelijk verkeer behoefte aan assurance bestaat bij andere objecten dan historische financiële informatie.

Met instemming citeer ik Limperg: 'De meest belangrijke factor hebben wij reeds leren kennen: het is de behoefte van het verkeer' en 'De behoeften van het verkeer zijn niet overal gelijk, veranderen ook in de loop der tijden; en anderzijds ondergaat de techniek der controle wijzigingen.'

In paragraaf 2 komen de opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden aan de orde (NV COS 4400). Terecht wordt opgemerkt dat geen sprake is van een assuranceopdracht. De gebruikers zullen zichzelf een oordeel moeten vormen en hun eigen conclusie moeten trekken. Een assuranceopdracht is een opdracht waarbij een accountant een conclusie formuleert die is bedoeld om het vertrouwen van de beoogde gebruikers, niet zijnde de verantwoordelijke partij, in de uitkomst van de evaluatie van of de toetsing van het object van onderzoek ten opzichte van criteria, te versterken. Naar mijn mening een goede definitie, die – anders dan Blokdijk stelt – niet wezenlijk afwijkt van een eerdere versie. Verwarrend wordt de introductie van 'direct report' door Blokdijk, waarmee volgens hem geen assurance wordt verstrekt. In het thans geldende Stramien wordt met betrekking tot het assurance-rapport een onderscheid gemaakt naar *assertion-based* en *direct reporting*. In beide gevallen is sprake van een assuranceopdracht. In geval van *direct reporting* wordt, anders dan bij *assertion-based*, de conclusie van de accountant geformuleerd door het object van onderzoek en de criteria direct te noemen.

In paragraaf 3 met als kop 'verwarring in het maatschappelijk verkeer' wordt paragraaf 14 van het Stramien uit zijn verband gehaald. Deze paragraaf is opgenomen ten behoeve van situaties dat oordelen, standpunten of uitspraken slechts van ondergeschikte betekenis zijn binnen de gehele opdracht. Bijvoorbeeld een uitgebreid rapport met op een

ondergeschikt punt een conclusie. Binnen de IAASB heeft deze specifieke omstandigheid tot deze tekst geleid, overigens onder stringente voorwaarden, die Blokdijk slechts ten dele noemt. Het gebruik is gelimiteerd tot het beperkte verkeer, dat als zodanig in de rapportage is benoemd. Daar is niets mis mee, ook in geval van opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden geldt de verplichting om in de rapportage de beperkte kring te noemen. Eveneens in paragraaf 3 worden de vijf elementen van een assuranceopdracht genoemd. Opgemerkt wordt dat deze niet onderscheidend zijn voor de aard van de opdracht. Dit is juist, maar het zijn wel belangrijke kenmerken, die eerst tot een assuranceopdracht leiden indien de auditor een conclusie formuleert, die is bedoeld om het vertrouwen van de gebruikers in het object van onderzoek te versterken (zie de eerder genoemde definitie).

Met Blokdijk ben ik het eens dat de aanduiding 'aan assurance verwante opdrachten' verwarrend werkt. Tot deze categorie worden opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden en samenstelopdrachten gerekend. In de betreffende standaarden wordt expliciet vermeld dat geen zekerheid wordt verschaft. In het IFAC Handbook, waarin de officiële tekst is opgenomen, wordt gesproken over *related services*, derhalve zonder de toevoeging assurance. Dit is in ieder geval een betere aanduiding, al rijst natuurlijk wel de vraag: *related* waaraan? In een artikel in dit tijdschrift (Eimers en Verkruisje, 2006) geven de auteurs aan 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 assuranceopdrachten. De verwantschap zit – nog steeds volgens deze auteurs – niet in het feit dat deze opdrachten tot de categorie 'assurance' zouden behoren. Hoewel ik deze toelichting zinvol vind, blijf ik het met Blokdijk eens dat de term 'assuranceverwant' ongewenst is.

Samengevat ben ik van mening dat Blokdijk ten onrechte stelt dat het Stramien voor assuranceopdrachten maatschappelijk overbodig en intellectueel inconsistent is. Er is een duidelijke behoefte aan assurance bij niet-financiële informatie en auditors kunnen deze behoefte – soms met behulp van andere deskundigen – goed afdekken. Voor overige werkzaamheden moet geen verwarrende benaming, zoals 'assuranceverwant', gekozen worden. ■

Prof. J.C.A. Gortemaker RA is hoogleraar auditing aan de Erasmus Universiteit. Hij vervult daarnaast toezichthoudende en bestuursfuncties. Van 1995-2002 was hij lid van de IAPC (thans IAASB), gedurende welke periode het assurance framework is ontworpen.

Literatuur

■ Eimers, P.W.A. en J.P.J. Verkruijsse (2006), Het 'Stramien voor assuranceopdrachten': een opmaat voor de toekomst, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfsconomie*, vol. 80,

no. 12, pp. 602-610.

■ International Federation of Accountants (2010), 2010 Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and

Related services Pronouncements; zie: <http://web.ifac.org/publications/national-auditing-and-assurance-standards-board>.

Het stramien voor assuranceopdrachten dient primair het maatschappelijk belang!

Roger Dassen

Met belangstelling heb ik kennis genomen van de kritische beschouwing door collega Blokdijk van het Stramien voor assuranceopdrachten ('het Stramien'). Een belangrijk document, daar het de conceptuele onderbouwing biedt voor de wijze waarop door het beroep nu en in de toekomst moet worden omgegaan met de maatschappelijke behoefte aan assurance op zeer diverse vormen van informatie, en daarmee essentieel in het licht van de innovatie binnen het beroep.

Ik zal mij in deze reactie beperken tot de hoofdpunten van kritiek van Blokdijk, en gegeven de beschikbare reactieruimte beperken tot zijn paragrafen 2 tot en met 4. Ik zal starten met het onderwerp 'direct reporting' in paragraaf 2. Daarna zal ik paragraaf 3 bespreken en daarbij aantonen dat het Stramien wel degelijk betekenis heeft voor de gebruikers van accountantsdiensten. Ten slotte zal ik ingaan op de definitie van assuranceopdrachten en concluderen dat de gewijzigde definitie wel degelijk correct is.

Direct reporting

In paragraaf 2 betoogt Blokdijk dat 'direct reports' geen assuranceopdrachten zijn. Ik deel die conclusie niet. Zoals paragraaf 7 van het Stramien aangeeft, is het kenmerkende van een assuranceopdracht dat een accountant een conclusie formuleert die is bedoeld om het vertrouwen van de beoogde gebruiker in de informatie te versterken. Deze redactie laat de mogelijkheid open dat de accountant dit doet door in het assurance report te refereren aan de informatie (bijvoorbeeld de jaarrekening) van de verantwoordelijke partij aan de gebruiker, dan wel door de informatie rechtstreeks op te nemen in zijn report, zonder dat die informatie anderszins voor de gebruiker zichtbaar is. Die laatste variant lijkt op de variant die Blokdijk bespreekt als de 2007 SOx-verklaring

rondom de *financial reporting controls* van ING. Het onderscheid tussen beide rapportagevormen zit niet in de hardheid van het beschikbare bewijs of in de onderliggende informatie, doch uitsluitend in de vraag of de informatie voor de gebruiker zichtbaar afkomstig is van de verantwoordelijke partij, of niet. De assurancekracht is derhalve vergelijkbaar en er is dus geen reden om dergelijke opdrachten niet als assuranceopdrachten aan te merken.

De misvatting

Blokdijk begint in paragraaf 3 met de stelling dat in het Stramien niet is geredeneerd vanuit de betekenis voor de gebruiker en dat het initiatief voor assuranceopdrachten aanbodgedreven was. Beide observaties zijn onjuist. Om met de laatste te beginnen: de behoefte aan 'assurance' op andere opdrachten dan historische financiële informatie was er reeds lang voordat het Stramien werd gepubliceerd. Denk aan de vraag naar assurance bij *sustainability reports* (in de jaren negentig) of aan de assurance rondom internal control (in de Sarbanes-Oxley Act geïncorporeerd voor de publicatie van het Stramien). En dat brengt ons bij de doelstelling van het Stramien. Want anders dan Blokdijk betoogt, was die doelstelling juist de bescherming van de belangen van de gebruikers door te voorkomen dat zij rapportages van accountants zouden krijgen die meer zekerheid suggereerden dan gerechtvaardigd. Bijvoorbeeld omdat de werkzaamheden beperkt waren, het beschikbare bewijs ontoereikend of de achterliggende informatie/verantwoording onvoldoende robuust. Het was de tijd waarin wij *sustainability reports* zagen, voorzien van prachtige verklaringen van accountants of andere assurance providers, die onderliggend zwak waren. En door het 'cherry-picken' in de gebieden waarover werd gerapporteerd, het niveau van een corporate reclamebrochure veelal

niet overschreden. Met die missie in gedachten is dit Stramien geschreven. Juist daarom zijn alle opdrachten waarbij een accountant een *conclusie* formuleert waarmee het vertrouwen van derden versterkt wordt in informatie, onder de scope gebracht van dit Stramien (Stramien, paragraaf 7). En vervolgens worden aan de belangrijkste onderdelen van de assuranceopdracht zeer zware eisen gesteld, zoals verwoord in paragraaf 17b. Een heus paardenmiddel, uitsluitend bedoeld om te voorkomen dat accountants over van alles en nog wat een conclusie gingen opschrijven die door derden ten onrechte als zekerheid kon worden geïnterpreteerd.

En daar begint de misvatting van Blokdijk in paragraaf 3.2. Hij zoekt in de vijf elementen van een assuranceopdracht (paragraaf 20 van het Stramien) unieke eigenschappen die een assuranceopdracht moeten onderscheiden van andere opdrachten. Maar het doel is juist niet om dit onderscheid aan te brengen. Daartoe is immers de bewust ruime en hiervoor reeds aangehaalde definitie gehanteerd uit paragraaf 7. Het doel van de bespreking van de elementen uit paragraaf 20 is om de eisen te bespreken waaraan voldaan moet worden wil de accountant een assuranceopdracht kunnen uitvoeren. Waaronder (doch niet uitsluitend) de eis van toepasbare criteria (denk aan IFRS, of GRI-criteria), of de eis van een schriftelijke rapportage. Met name de eis van toepasbare criteria was fors. Zo was de *communis opinio* in 2003 (ten tijde van de publicatie van het Stramien) dat er rondom financial reporting controls nauwelijks of geen andere suitable criteria waren dan COSO, en dat de GRI-criteria de enige sustainability reporting criteria waren die op weg leken te zijn naar de drempel van 'toepasbaar'. Daarmee wordt ook de logica van paragrafen 15 en 18 (die Blokdijk ter discussie stelt) helder. Bij een opdracht die niet aan de definitie of de hoge eisen van een assuranceopdracht voldoet, mag de accountant dus ook geen rapportage verstrekken die stiekem wel lijkt op een zekerheidsverhogende conclusie over informatie (par. 15). En op grond van paragraaf 18 kan een accountant, als hij tot de conclusie komt dat een assuranceopdracht niet mogelijk is omdat aan de hoge eisen niet is voldaan, nagaan of de opdrachtgever anderszins geholpen kan worden. Hetzij door aanpassing of beperking van de opdracht tot een assuranceopdracht die wel mogelijk is (bijvoorbeeld door

andere criteria te kiezen), dan wel door een geheel andere opdracht te aanvaarden. Dat laatste kan een adviesopdracht zijn, waarbij de accountant er uiteraard voor moet zorgen dat zijn rapportage op geen enkele wijze kenmerken van een assuranceopdracht heeft (zie wederom paragraaf 15). Dus geen ingewikkeld etiketteringspilletje, maar zoals gezegd een paardenmiddel dat ervoor moet zorgen dat accountants alleen zekerheid mogen geven bij informatie en opdrachten die een zekerheidspredicaat verdienen doordat zij voldoen aan de zeer scherpe eisen die daartoe in het stramien zijn verwoord.

De definitie van assuranceopdrachten

Over de gewijzigde definitie kan ik kort zijn. Blokdijk interpreteert de definitie naar mijn mening niet correct. Hij denkt dat de evaluatie of toetsing van het object aan de criteria de taak is van de accountant, maar dat is onjuist. Met evaluatie of toetsing (in het Engels naar mijn mening scherper verwoord als: *evaluation and measurement*) van het object aan de criteria wordt bedoeld het opmaken of creëren van de informatie. Paragraaf 8 van het Stramien maakt zulks ook duidelijk. Het management van een onderneming maakt de jaarrekening (*informatie*) op door het object (de financiële positie/resultaten en kasstromen) te evalueren/toetsen/meten aan IFRS (*criteria*). De rol van de accountant is dus juist niet de toetsing of evaluatie, maar het versterken van het vertrouwen. Kortom, de gewijzigde definitie is wel degelijk correct.

Conclusie

Ik deel Blokdijks kritiek op het Stramien niet. Zijn opmerkingen komen naar mijn mening voort uit een afwijkende interpretatie van zowel de doelstelling als de inhoudelijke bepalingen van het Stramien. De discussie bevestigt overigens wat wij in 2003 al inschatten. Namelijk dat het Stramien weliswaar inhoudelijk gezond is, intellectueel consistent, alsmede geschreven vanuit het belang van de gebruiker, maar dat het ook erg complex is. Kortom, ook het Stramien heeft baat bij meer clarity... ■

Prof. dr. R.J.M. Dassen RA is hoogleraar Auditing aan de VU en voormalig voorzitter van de Subcommissie Assurance van IAASB.

Reactie

Leon van den Nieuwenhuijzen

Laat ik maar met de deur in huis vallen: ik onderschrijf volledig de door Hans Blokdijk gegeven slotappreciatie

zoals deze in de samenvatting is opgenomen. Overigens een appreciatie die er niet om liegt als je kijkt naar de

gehanteerde trefwoorden als *niet duidelijk, onbruikbaar, achterhaald, verwarrend, maatschappelijk overbodig en intellectueel inconsistent*.

In een eerder door mij in de *Accountant* geschreven opinieartikel over dit onderwerp kwam ik destijds ook tot de conclusie dat het 'Stramien voor assuranceopdrachten' niet toegankelijk is en niet wordt begrepen door het maatschappelijk verkeer. Mijn analyse was overigens in het bijzonder gericht vanuit de optiek van de gebruiker. Ik heb daarbij woorden gebruikt als te complex, te verwarrend en te vaktechnisch benaderd vanuit de optiek van de auditor. Daarbij worden in het Stramien woorden en zinnen gebruikt die gewoon niet te doorgronden zijn, zeker niet voor niet-ingewijden. Ik vraag me overigens af of ook ingewijden dergelijke teksten kunnen begrijpen. Wellicht interessant voor academische discussies, maar niet relevant voor de uiteindelijke opdrachtgevers en gebruikers. Zij moeten op eenvoudige wijze kunnen weten wat zij van de auditor in de gegeven situatie aan zekerheid kunnen verwachten. Ook hier is eenvoud hét trefwoord.

Het doet me enigszins denken aan de recente discussies over de financiële producten van banken en verzekeringsmaatschappijen. Ook deze instellingen begrepen soms de eigen producten niet meer, te creatief en te complex! Laat staan dat klanten deze producten nog konden begrijpen en doorgronden. Hier raak je naar mijn mening dan ook een kernvraagstuk binnen onze beroepsorganisatie. We denken en communiceren te veel van binnen naar buiten in plaats van buiten naar binnen. Gevolg is dat uitingen van de beroepsorganisatie weliswaar vaak een toonbeeld zijn van gedegenheid, maar verder uitblinken in een stukje hobbyisme van doorgewinterde vakgenoten met alle gevolgen van dien: veel regels, veel papier, veel vaktechniek, veel (academische) beschouwingen enzovoort. In het perspectief van dit onderwerp vormen daarin een paar treffende voorbeelden het begrip als *negative assurance* (uiting van een registeraccountant dat niet is vastgesteld dat de verantwoordelijkheid niet goed zou zijn!) of de vermelding op een rapport van bevindingen dat geen zekerheid wordt verstrekt terwijl in de ogen van de opdrachtgever en het maatschappelijke verkeer toch aanzienlijk wat werkzaamheden zijn uitgevoerd! Kunnen we dat wel uitleggen en worden we dan nog wel serieus genomen? Vaktechnisch en vanuit het perspec-

tief van aansprakelijkheidsstelling zal het vast meer dan verantwoord zijn, maar levert natuurlijk geen bonuspunten op. Eigenlijk willen de opdrachtgever en het maatschappelijk verkeer maar één ding weten: is de verantwoording nu goed of niet goed? En als deze niet goed is, wat zijn dan de meest in het oog springende punten? Niet meer en niet minder. Kortom, zijn we niet ons doel voorbij geschoten en begrijpt het maatschappelijke verkeer nog wel wat ze van ons kunnen en mogen verwachten? En, waar het natuurlijk eigenlijk om gaat, maken we het ook waar, zeker als het gaat om onze *core business*, de controle van de jaarrekening! Terug dus naar de kernwaarden van ons beroep. De recente kritiek van de commissie-De Wit op de kredietcrisis en het financiële stelsel op het gedrag van accountants en op de kwaliteit en toegankelijkheid van de verslaggevingstandaarden was wat dat betreft niet mals!

Al ben ik het met de conclusie van Hans Blokdijk eens, ook zijn academische analyse is geen lichte kost. Ook ik heb een aantal passages toch een paar keer goed moeten lezen. Wellicht ligt het dan toch aan mijzelf! Hoewel, ik heb in het kader van mijn reeds genoemd opinieartikel destijds het Stramien voorgelegd aan een aantal goede collega's in mijn werkomgeving. Geen accountants, maar lijnmanagers die het niveau van een verstandige leek ruimschoots te boven gaan. In hun commentaar zat geen woord Spaans en sommige gemaakte opmerkingen lenen er zich niet voor om die hier te vermelden. Wel wensten ze mij veel succes toe! Dit is niet goed. Dit moet naar mijn mening dan ook anders. Kortom, we moeten meer doen aan communicatie- en perceptie management. Beter luisteren en communiceren met onze (maatschappelijke) omgeving zodat zij begrijpen wat we doen, waar we voor staan en wat we voorstaan. Kort en bondig en in begrijpelijke woorden. Laten we niet meer voordoen dan we in werkelijkheid kunnen waarmaken. En dat uiteindelijk natuurlijk wel écht waarmaken! ■

L.A.M. van den Nieuwenhuijzen RA is Directeur Beleidscontrole bij het ministerie van Defensie. Voorheen vicevoorzitter van het Bestuur Koninklijk NIVRA en voorzitter van de Raad van Toezicht Stichting NIVRA-Nyenrode.

Naschrift Hans Blokdijk

Hans Gortemaker en Roger Dassen wijden beiden aandacht aan de oorsprong van de vraag naar méér diensten dan de controle van de jaarrekening. Die vraag was in

de negentiger jaren inderdaad onmiskenbaar. Elliott schetste in 1994 al een veel ruimer aanbod en introduceerde in 1995 de term 'assurance'. Die term komt dus

zonder twijfel van de aanbodzijde en had binnen die kring moeten blijven. Het antwoord op de vraag naar nieuwe diensten had ook zonder de introductie van dit begrip gegeven kunnen worden; dat is de strekking van mijn betoog.

De definitie

Gortemaker stelt dat de huidige definitie van ‘assurance-opdracht’ niet wezenlijk afwijkt van de oorspronkelijke, maar weerlegt niet mijn argumentatie in paragraaf 4. Dat poogt Dassen wel, maar zijn uitleg strookt niet met de realiteit. Bij het opmaken van de jaarrekening worden de financiële positie, de resultaten en de kasstromen niet geëvalueerd of getoetst; daarbij worden deze grootheden wel ‘gemeten’, met behulp van een ‘meet’systeem, zoals IFRS. De weergave van de uitkomst daarvan, de jaarrekening, wordt geëvalueerd, en wel door de auditor; die weergave is dus het object van onderzoek. Daarin versterkt de auditor het vertrouwen. De controle van de jaarrekening past dus niet in de huidige definitie!

Ik heb betoogd dat de wijziging van de definitie vermoedelijk is geïnspireerd door de Sarbanes-Oxley-wetgeving. Ingevolge deze moest het management wel iets evalueren en de ‘informatie’ was een verklaring over de uitkomst daarvan, waarin het vertrouwen door de auditor moest worden versterkt. Dat paste dus wel in de definitie, maar de auditor moest de situatie ook zelf evalueren en dat past dus weer niet in de definitie! Maar de evaluatie door de auditor is wel het enige dat na de wijziging van de regelgeving door de PCOAB is overgebleven. De wijziging is dus achterhaald, zodat wij nu zijn opgescheept met een onjuiste definitie.

Direct reporting

Dassen verduidelijkt dat ‘direct reporting’ slaat op gevallen waarin de informatie waarover zekerheid wordt gegeven, niet anderszins voor de gebruiker zichtbaar is, zoals over Sarbanes-Oxley-mededelingen over situaties. Ik heb betoogd dat andere ‘direct reporting’-rapporten, van feitelijke bevindingen waarin de auditor tevens meldt hoe hij daaraan gekomen is, al dan niet aangevuld met gemotiveerde oordelen, de gebruiker zelf in staat stellen te bepalen welke mate van zekerheid hij daaraan ontleent en dat de gebruiker dit ook doet. Noch Dassen, noch Gortemaker gaat in op mijn stelling dat ‘assurance’ expliciet moet worden gegeven; alleen dan is de conclusie helder voor het maatschappelijk verkeer. Gortemaker releveert dan ook op enigszins misleidende wijze aan het onderscheid tussen ‘assertion-based’ en ‘direct reporting’, door te vervolgen met de mededeling: ‘In beide gevallen is sprake van een assuranceopdracht.’ Maar de bedoelde andere ‘direct reporting’-opdrachten zijn geen assuranceopdrachten, zoals ik heb betoogd!

Mijn vermeende misvatting

In de eerste plaats heb ik betoogd dat opdrachtgevers en gebruikers niet lastiggevallen behoren te worden met het onderscheid tussen assurance- en andere opdrachten. Als een auditor een opdracht niet kan aanvaarden maar de opdrachtgever wel anderszins denkt te kunnen helpen, moet hij dat inhoudelijk uitleggen en niet met nauwelijks te doorgronden regelgeving aankomen. Dit verliest Gortemaker uit het oog in zijn reactie op mijn kritiek op paragraaf 14 van het Stramien. De aard van de opdracht verandert niet door afspraakjes met de beoogde beperkte kring van gebruikers; daartegen is reeds Limperg ten strijde getrokken, en in de veel recentere discussies omtrent de mkb-accountancy is de introductie van het begrip ‘beperkte kring’ nog expliciet verworpen.

Ten aanzien van de vijf elementen van een assuranceopdracht onthult Dassen dat ook de drie elementen die ik als kenmerken heb opgevat, toch ook eisen te zijn. Vooral de eis van toepasbare criteria zou een paardenmiddel zijn, maar zij zijn zo algemeen geformuleerd dat dit nauwelijks duidelijk is. Verder blijft onduidelijk waarom de eisen van de drie betrokken partijen en een geschikt object van onderzoek zijn gesteld. Maar in elk geval deelt zowel Dassen als Gortemaker mijn conclusie dat deze elementen niet onderscheidend zijn voor het onderscheid tussen assurance- en andere opdrachten. Derhalve mag nooit de conclusie worden getrokken dat opdrachten die deze elementen hebben, dus altijd assuranceopdrachten zijn.

Aan assurance verwant

Gortemaker meent ook dat deze aanduiding verwarrend is. Ik heb gesteld dat dit ook geldt voor de classificatie. Een opdracht tot overeengekomen specifieke werkzaamheden is naar zijn aard een overige opdracht, die dus ook door accountants in business met enige regelmaat uitgevoerd moet kunnen worden, ook al betreft het de financiële informatie. Opleiding, training en ervaring zijn irrelevant voor de aard van de opdracht! Dan blijft slechts de samenstellingsopdracht en daarvoor is een tweede etiket (‘aan assurance verwant’) overbodig.

Tot slot

Natuurlijk ben ik gevlod door de reactie van Leon van den Nieuwenhuijzen. Hij noemt voorts enkele andere voorbeelden van onduidelijkheden waarmee het beroep het maatschappelijk verkeer opzadelt. Ten aanzien van ‘assurance’ denk ik dan ook dat hij mijn mening deelt dat het maatschappelijk verkeer niet met dit begrip lastiggevallen dient te worden. Inderdaad: meer van buiten naar binnen denken! Daarbij past kritiek op de eigen regelgeving.

De inhoud van het Stramien is natuurlijk van belang voor het maatschappelijk verkeer, maar dit betekent nog niet dat het daarmee lastiggevallen moet worden. Overigens: het Stramien is blijkens paragraaf 2 geen 'standaard' in de eigenlijke zin; het zou dus niet tot de Nadere Voorschriften moeten behoren. Voor zover relevant lijkt de inhoud mij voldoende geduplicateerd in de overige COS, zodat het Stramien zelfs geheel zou kunnen verdwijnen. Nu scheidt het slechts verwarring.

Hoe is het zover gekomen? De IFAC benadrukt de zorgvuldigheid waarmee het 'due process' van totstandkoming van uitingen wordt omringd. Maar in zijn recente proefschrift schetst Chris Knoops het gevaar: 'Een politieke benadering gebaseerd op consensus (...) kan leiden tot inconsistenties...' (p. 320; zie ook p. 119). Ten aanzien van het Stramien meen ik dit te hebben aangetoond: 'It's a camel: a horse designed by a committee!' De auteur van dit gevleugelde woord is mij helaas onbekend. ■

Literatuur

■ Knoops, C.D. (2010), *Verslaggevingstheorieën: een wetenschapsfilosofische analyse*, Erasmus Universiteit Rotterdam.