Prof. Drs. K. P. G. Wilschut RA

De invoering van attestationsstandaards door het Amerikaanse accountantsberoep

1 Inleiding

Gedurende enige tientallen jaren wordt thans door het Amerikaanse accountantsberoep gewerkt met inachtneming van de bekende Generally Accepted Auditing Standards (GAAS).

Deze GAAS zijn te beschouwen als de grondwet voor de Amerikaanse accountantscontrole. In de Amerikaanse accountantsverklaring, een geclausuleerde verklaring, wordt naar deze GAAS verwezen, evenals trouwens het geval is met de Generally Accepted Accounting Principles (GAAP).

De GAAS hebben betrekking op de controle gericht op het geven van een accountantsverklaring bij de financiële verslaglegging (historic financial statements). De markt ontdekte dat de attestfunctie van de accountant haar nut ook buiten de traditionele jaarrekeningcontrole kan bewijzen, en van accountants wordt dan ook in toenemende mate een oordeel verlangd met betrekking tot een grote variëteit van onderwerpen. Daarbij kan het bijvoorbeeld gaan om het systeem van interne controle, om de kwaliteit van computersoftware, om het voldoen aan contractuele bepalingen, voorschriften, richtlijnen e.d., om opgaven inzake luister- en kijkdichtheden, oplagen e.d., om rendementsstatistieken inzake beleggingen, om aanvullende informatie bij de jaarrekening, om prognoses enz. Met betrekking tot onderwerpen als hiervoor genoemd bestaat bij het maatschappelijk verkeer in toenemende mate behoefte aan het oordeel van accountants.

Tot dusverre werd aan de zich uitbreidende attestfunctie richting gegeven via het uitvaardigen van Statements on Auditing Standards (SASS), Statements on Standards for Accounting and Review Services (SSARSS) en het Statement on Standards for Accountants' Services on Prospective Financial Information. De SASS vormen op grond van Rule 202 van de Rules of Professional Conduct van het Amerikaanse instituut nadere interpretaties van de GAAS.

Het Amerikaanse instituut acht de huidige regelgeving niet meer adequaat in het licht van de zich uitbreidende attestbehoeften, en de Auditing Standards Board tezamen met de Accounting and Review Service Committee hebben daarom een Statement uitgevaardigd, waaruit standaarden voor het attestwerk (attestation engagements) voortvloeien.¹

De bestaande GAAS, SASS e.d. worden niet door deze nieuwe standaarden

vervangen. De nieuwe standaarden beogen een natuurlijke uitbreiding van de bestaande regelgeving. In hun opbouw komen de Attestation Standards in belangrijke mate overeen met de GAAS.

De nieuwe standaarden zijn met ingang van 30 september 1986 van kracht geworden.

Het betreft hier een belangwekkende ontwikkeling binnen het Amerikaanse accountantsberoep, en gelet op de grote betekenis van de ontwikkeling binnen de Amerikaanse accountancy voor het accountantsberoep elders in de wereld, ook in ons land, is het alleszins de moeite waard nader stil te staan bij deze nieuwe standaarden.

In het volgende hoofdstuk zullen het Statement en de daaruit voortvloeiende standaarden inzake het attestwerk in hoofdlijnen uit de doeken worden gedaan. Daarna zullen we enige kritische kanttekeningen plaatsen bij deze Amerikaanse ontwikkelingen, waarbij voor onderdelen welke daartoe aanleiding geven een vergelijking zal worden getrokken met de situatie binnen het Nederlandse beroep.

2 Een overzicht van de nieuwe Amerikaanse regelgeving

De eigenlijke regelgeving inzake het attestwerk is opgenomen in het Statement. De Attestation Standards vormen daarvan een uitkristallisering in de vorm van elf standaarden, welke zijn gegroepeerd op dezelfde wijze als bij de GAAS het geval is, te weten: algemene standaarden, standaarden voor de uitvoering (fieldwork) en standaarden voor de rapportering.

Het gaat bij de nieuwe regelgeving inzake het attestwerk in hoofdzaak om twee dingen, te weten:

- het afgrenzen van de attestfunctie, en
- het geven van algemene richtlijnen voor de uitoefening daarvan.

De afgrenzing van de attestfunctie vindt plaats via het definiëren van een 'attest engagement' als een opdracht, waarbij van de accountant wordt verlangd een schriftelijke mededeling te geven inhoudende een oordeel omtrent de betrouwbaarheid (reliability) van een onder verantwoordelijkheid van een derde vallende schriftelijke weergave (written assertion), in de zin van een gegevensopstelling of een uitspraak inzake een bepaald onderwerp. Voorbeelden van dergelijke onderwerpen werden al in de inleiding gememoreerd.

Werkzaamheden zoals bijvoorbeeld het advieswerk, het vervaardigen van aangiften, de administratieve dienstverlening, het optreden als getuigdeskundige e.d. vallen niet onder de 'attest engagements'.

De Attestation Standards zijn voorts slechts van toepassing op attest services verricht binnen het kader van de openbare accountantspraktijk.

Voor het kunnen verrichten van de attest services is een belangrijke 'pre-condition' de deskundigheid van de accountant op het terrein waarop zich het onderzoek beweegt. Die deskundigheid kan volgens het Statement

worden verkregen via voortgezette educatie, inclusief zelfstudie, of via praktische ervaring. Het verwerven van alle benodigde deskundigheid ter zake wordt echter niet vereist.

Zonodig mag van de diensten van specifiek terzake kundigen gebruik worden gemaakt, mits de accountant zoveel van het desbetreffende onderwerp weet, dat hij in staat is tegenover de specialist de doelstellingen van het onderzoek uiteen te zetten en voorts in staat is het werk van de specialist te evalueren, teneinde na te gaan of de gewenste doelstelling van het onderzoek is gerealiseerd.

Een ander belangrijk algemeen vereiste voor het goed kunnen verrichten van de attest services heeft betrekking op de te onderzoeken schriftelijke weergave. Er dienen adequate metings- en rapporteringscriteria (measurement and disclosing criteria) inzake het desbetreffende onderwerp voorhanden te zijn. Het eenvoudigst is de situatie waarin de desbetreffende criteria een redelijke mate van 'authoritative support' bezitten. In optima forma is dit het geval bij de metings- en rapporteringscriteria voor de financiële verslaglegging, de GAAP. Bij gebreke van een redelijke mate van 'authoritative support' dient de accountant de redelijkheid van de in het onderhavige geval gehanteerde criteria te toetsen, en er vervolgens op toe te zien dat deze in de weergave op juiste en voor de modale gebruiker² (knowledgeable reader) begrijpelijke wijze zijn vermeld. De criteria kunnen als redelijk worden beschouwd als ze bruikbare informatie opleveren, waarbij de bruikbaarheid van de informatie afhangt van de evenwichtigheid van de verhouding tussen relevantie en betrouwbaarheid van het weergegevene.

Voorts moet de inhoud van het weergegevene dusdanig objectief zijn, dat verschillende gebruikers die de hiervoor gememoreerde metings- en rapporteringscriteria hanteren, in overwegende mate tot overeenkomstige conclusies kunnen komen. Beweringen zoals bijvoorbeeld dat een bepaald softwarepakket 'het beste' vormt uit een reeks van overeenkomstige producten, of dat het management 'competent' is, zijn te subjectief om als object voor de attestfunctie te kunnen dienen.³

De attest services dienen in strikte onafhankelijkheid te worden verricht. Het Statement laat hierover geen misverstand bestaan: '... practitioners performing an attest service should not only be independent in fact, but also should avoid situations that may impair the appearance of independence'.

Inzake het kenbaar maken van het accountantsoordeel wordt onderscheid gemaakt tussen rapporteringen door de accountant, welke zijn bestemd voor het 'open' verkeer (general distribution attest reports), en rapporteringen bestemd voor het 'gesloten' verkeer.

Laatstgenoemde rapporteringen kunnen noodzakelijk zijn in de volgende situaties:

- de door de opdrachtgever gehanteerde metings- en rapporteringscriteria zijn tussen de betrokken partijen overeengekomen (agreed-upon criteria) en zodanig op de specifieke situatie toegesneden, dat ze buiten de beperkte kring geen betekenis hebben, en/of
- inzake de door de accountant te verrichten werkzaamheden zijn tussen

opdrachtgever en accountant afspraken gemaakt (agreed-upon procedures).

Opgemerkt wordt dat criteria welke in belangrijke mate de 'authoritative support' missen, niet per se als 'agreed-upon criteria' behoeven te worden beschouwd, omdat de desbetreffende criteria buiten de beperkte kring betekenis kunnen hebben. De mededelingen van de accountant, bestemd voor het open verkeer, kennen slechts twee niveaus inzake de geboden zekerheid, te weten:

- een accountantsverklaring (positive opinion), welke resulteert uit een onderzoek, dat het karakter heeft van een 'examination';
- een mededeling dat het onderzoek geen tekortkomingen aan het licht heeft gebracht (negative assurance), welke resulteert uit een onderzoek dat het karakter heeft van een 'review'.

Met betrekking tot mededelingen bestemd voor het gesloten verkeer beschikt de accountant over meer vrijheid tot een genuanceerde weergave van de bevindingen. Bij de werkzaamheden in het kader van een 'review' ligt het accent vooral op 'inquiries and analytical procedures', terwijl in het kader van een onderzoek leidend tot een accountantsverklaring tevens de nodige verificatiewerkzaamheden alsmede rechtstreekse waarnemingen door de accountant dienen te worden verricht, teneinde de deugdelijke grondslag (sufficient evidence) voor het oordeel te verkrijgen.

Aangaande de omstandigheden welke aanleiding kunnen (moeten) geven tot de keuze van een 'examination' of van een 'review', wordt in het Statement niets vermeld. Kennelijk wordt deze keus geheel bepaald door de opdrachtgever.

Er wordt nauwgezette regelgeving ingevoerd ter zake van de bewoordingen waarin het accountantsoordeel dient te worden gegoten.

Tot uitdrukking dient te worden gebracht dat de werkzaamheden zijn verricht in overeenstemming met de desbetreffende standaarden van het Amerikaanse instituut. Voorts moet ondubbelzinnig blijken of het gaat om een 'examination' dan wel om een 'review'. In de accountantsverklaring moet tot uitdrukking worden gebracht dat de gegevensopstelling is vervaardigd in overeenstemming met gevestigde of anderszins weergegeven metings- en rapporteringscriteria. Indien laatstgenoemde criteria ad hoc zijn overeengekomen, terwijl er meer algemeen geldende criteria voorhanden zijn (bijv. GAAP), dan dient door de accountant op mogelijke verschillen in uitkomsten te worden gewezen, voor zover die verschillen van belang zijn.

De beperking van het gebruik van het accountantsoordeel tot een bepaalde kring van gebruikers dient in het oordeel expliciet tot uitdrukking te worden gebracht. Zoals gezien, betreft dit laatste de situatie van 'agreed-upon criteria and procedures'.

Het staat de accountant vrij in zijn rapportering de aandacht specifiek op bepaalde aspecten te richten (emphasis of matter).

In het Statement zijn diverse voorbeelden opgenomen van de tekst van het accountantsoordeel in verschillende situaties.

3 Enige kritische kanttekeningen

Zoals wij in het vorige hoofdstuk zagen, houdt de attestfunctie van de accountant veel meer in dan het certificeren van financieel-economische informatie. Met betrekking tot dat meerdere dient dan ook een adequate regelgeving voor de beroepsuitoefening te worden gecreëerd. Het Amerikaanse beroep is m.i. hierin behoorlijk geslaagd en is op dit punt verder dan het Nederlandse beroep. Ook hier staan de ontwikkelingen echter niet stil, evenmin als dat in internationaal verband het geval is.⁴

In het hierna volgende wordt bij een aantal aspecten van de Amerikaanse standaarden een kritisch commentaar gegeven, waarbij tevens, voor zover van toepassing, de situatie dienaangaande in het Nederlandse beroep vergelijkenderwijze in de beschouwing wordt betrokken.

Een eerste punt van kritiek betreft de afgrenzing van het 'attest engagement'. Er dient, zoals we zagen, sprake te zijn van een schriftelijke weergave (written assertion) waaromtrent de accountant een oordeel geeft, wil er van attestwerk sprake kunnen zijn. Deze beperking lijkt mij weinig zinvol. Het is namelijk ook denkbaar dat een oordeel wordt gegeven betrekking hebbend op een situatie (bijvoorbeeld het nakomen van overeenkomsten), waarbij geen gegevensopstelling in het geding is.⁵ Indien er geen 'written assertion' voorhanden is - en dat is ook niet per se noodzakelijk - dient de accountant toch een in onafhankelijkheid gevormd en deugdelijk onderbouwd oordeel te verstrekken. Aan dergelijke vereisten mag niet kunnen worden ontkomen door het niet voorhanden zijn van een gegevensopstelling. Naar Nederlandse beroepsopvattingen dienen de mededelingen van een accountant *altijd* aan het vereiste van een deugdelijke grondslag te voldoen; met het vereiste van de onafhankelijkheid ligt dat anders, zoals we nog zullen zien.

In verband met het vereiste van een 'written assertion' als object van het attestwerk, dient zich een ander vraagstuk aan. De indruk zou kunnen bestaan dat het hier steeds primair om *informatiecontrole* zou gaan, zoals dat bij de controle van de jaarrekening het geval is. De accountantsverklaring betreft in het laatste geval niet de gang van zaken en de daaruit voortvloeiende vermogenspositie als zodanig. De goedkeurende accountantsverklaring houdt in casu niet in de bevestiging dat bijvoorbeeld het behaalde resultaat onder de omstandigheden het best haalbare was, of dat de verschillende weergegeven vermogensbestanddelen ook inderdaad per de balansdatum aanwezig waren in de gepretendeerde vorm en de daarbij weergegeven waarden daadwerkelijk vertegenwoordigden.

Accountantscontrole behelst nu eenmaal geen algehele bewaking van vermogen en gang van zaken, terwijl de in de jaarrekening opgenomen informatie volgens bepaalde conventies tot stand wordt gebracht.

De jaarrekening is het produkt van een activiteit, welke als 'accounting' kan worden aangeduid, en de accountantsverklaring zegt in dit verband niet meer dan dat vanuit het 'accounting point of view' de jaarrekening een werkelijkheidsgetrouw en toereikend beeld geeft.⁶

Bij opdrachten met het karakter van 'attest engagements' heeft het niet steeds om informatiecontrole te gaan. De opdracht heeft niet primair de weergave als zodanig te betreffen - in zo'n situatie kan de 'written assertion' dan ook vaak zonder problemen achterwege blijven - doch *kan primair betrekking hebben op de weergegeven zaken zelve*.

Vergelijken wij bijvoorbeeld de accountantscontrole van de jaarrekening met die van de beschrijving van de inbreng in natura in een NV of BV, dan blijkt de accountantsverklaring bij de jaarrekening primair *weergavegericht* en die bij de inbrengbeschrijving primair *zaakgericht* te zijn. Laatstbedoelde verklaring beoogt te certificeren dat in plaats van een bepaald te storten geldbedrag tenminste een equivalent aan zaken in natura wordt ingebracht. Daarbij zal het dus vooral gaan om het vaststellen van het werkelijk bestaan en de eigendom van die zaken en van de werkelijke waarde daarvan. Veelal zal hier hulp van ter zake specifiek deskundigen niet kunnen worden gemist, bijvoorbeeld bij de taxatie van (immateriële) activa. De Nederlandse accountant zal hierbij op grond van artikel 16 GBR naar het oordeel van die deskundigen mogen verwijzen; immers de strekking van zijn verklaring is een andere dan die welke voortvloeit uit de gebruikelijke informatiecontrole (accounting auditing).

Wij komen via deze beschouwingen terecht bij het vraagstuk van de vereiste deskundigheid bij het attestwerk. De Amerikaanse opvatting ter zake kwam in het vorige hoofdstuk aan de orde. Zoals gezien, bleek inschakeling van specifiek deskundigen bij het attestwerk onder bepaalde voorwaarden mogelijk. Het Statement zwijgt over de wenselijkheid of noodzaak bij de formulering van het accountantsoordeel naar de inbreng van dergelijke deskundigen te verwijzen.

Inschakeling van deskundigen zal zeker nodig zijn bij gecompliceerde opdrachten, bijvoorbeeld inzake de kwaliteit van bepaalde software. Dat betreft zeker geen informatiecontrole! Men kan zich afvragen wat het eigenlijke accountantsoordeel hier nog om het lijf heeft. Er zal vrijwel integraal naar de inbreng van anderen moeten worden verwezen.

Sommige accountants hebben zich echter op een bepaald deelgebied buiten de eigen vakdiscipline bekwaamd, in casu bijvoorbeeld de EDP-auditing. Aangezien echter ook niet-accountants als EDP-auditor kunnen optreden, is het beter dat de accountant, tevens EDP-auditor, niet in diens kwaliteit van accountant, doch in diens kwaliteit van EDP-auditor het oordeel kenbaar maakt.

Er bestaan nu eenmaal naast de alom bekende accountant ook auditors met een andere vakdiscipline. Op deze problematiek wordt hier nu niet verder ingegaan. Geconstateerd wordt slechts dat de beschouwingen over de deskundigheid, zoals weergegeven in het Statement, aan de kern van de hiermede samenhangende problematiek voorbijgaan.

Tenslotte moet worden stilgestaan bij de omstandigheid dat de attest services in de VS in strikte onafhankelijkheid dienen te worden verricht. Hier ligt een belangrijk verschil ten opzichte van de situatie ten onzent. In de GBR is namelijk het vereiste van onafhankelijkheid gekoppeld aan het

afgeven van een accountantsverklaring, terwijl de vraag of er al dan niet sprake is van een verklaring weer afhangt van de vraag of het object van onderzoek al dan niet een verantwoording betreft. Elders heb ik betoogd dat deze situatie ongewenst moet worden geacht.⁷ De Amerikaanse visie op het punt van de onafhankelijkheid bij het attestwerk verdient dan ook verre de voorkeur.

Niettemin is in dit verband ook plaats voor kritiek op de Amerikaanse benadering, en wel voor wat betreft het in het Statement ontbreken van beschouwingen inzake de keuze met betrekking tot de aard van het onderzoek, namelijk 'examination' dan wel 'review'.

Kennelijk ligt de beslissing hierover geheel bij de opdrachtgever.

De mededelingen inzake de uitkomsten van een 'review' dragen steeds - hoe zorgvuldig geformuleerd ze ook zijn - het gevaar in zich dat er een te groot vertrouwen wordt gewekt bij het verkeer. De accountant moet dus met dergelijke mededelingen spaarzaam omspringen. De opdrachtgever kan door voor een 'review' te kiezen bepalen hoever de accountant kan gaan met diens onderzoek, en zo wellicht de accountant voor zijn karretje spannen. Bovendien rijst de vraag of bij het niet gelukken van een 'examination', men er dan maar niet een 'review' van kan gaan maken. Men kan zich in dit verband afvragen of het review niet beter aan bepaalde onderwerpen (bijvoorbeeld de tussentijdse verslaglegging) kan worden gekoppeld.

Kortom: de Amerikaanse accountants hebben nieuwe gereedschappen gekregen, maar de gebruiksaanwijzing ontbreekt, omdat antwoorden op voorgestelde vragen in het Statement niet te vinden zijn.

De Nederlandse regelgeving inzake de onafhankelijkheid is, zoals gezien, partieel van karakter. Strikt genomen valt alleen de accountantscontrole van verantwoordingen onder het vereiste van onafhankelijkheid. De koppeling van het begrip 'accountantsverklaring' aan het begrip 'verantwoording' vormt een zwakke stee in de reglementering van het Nederlandse accountantsberoep.

Er moet, gegeven deze koppeling, absolute helderheid bestaan inzake hetgeen onder het begrip 'verantwoording' kan worden gerangschikt.

Er zijn dan ook vele pogingen ondernomen dit begrip te definiëren. Het gevaar hiervan is dat er zaken buiten de definitie kunnen blijven, welke daardoor ten onrechte geen object van accountantscontrole gericht op het afgeven van een accountantsverklaring kunnen vormen.

Het begrip 'accountantsverklaring' dient dan ook te worden ontkoppeld van een bepaald gedefinieerd controle-object, en te worden verbonden met de aard van de functieervulling.

Bij het afgeven van een accountantsverklaring *certificeert* de accountant. *Het oordeel houdt hier een bevestiging in dat aan bij de gebruikers van het oordeel bekende vereisten is voldaan.*

Er vindt voor het overige geen informatie-overdracht plaats in de zin van een evaluatie door de accountant, dan wel van mededelingen inzake de uitkomsten van een ingesteld onderzoek (bijvoorbeeld bij een schade- of een fraude-onderzoek). Een dergelijke informatie-overdracht treft men wel aan bij het attestwerk. De uit het attestwerk voortvloeiende mededelingen zijn evaluerend en/of informerend van aard. De goedkeurende accountants-

verklaring heeft, afgezien van de bevestiging dat aan bekende vereisten is voldaan, geen 'nieuwswaarde'.

Wij kunnen aldus binnen het kader van de attestfunctie twee soorten functieervulling onderscheiden, namelijk *certificeren* (bevestigen) en *attesteren* (evalueren en/of informeren).⁸

Het betreft hier in overwegende mate een theoretische onderscheiding. De mogelijkheid tot het in de praktijk op scherpe wijze maken van deze onderscheiding is afhankelijk van de mate waarin de ter zake van het object van onderzoek te stellen vereisten gemeengoed zijn bij degenen die van het oordeel van de accountant gebruik moeten maken. Bestaat er inzake de vereisten volkomen duidelijkheid, dan valt er weinig of niets te evalueren of te informeren en kan de accountant volstaan met te *verklaren* dat aan de vereisten is voldaan, dan wel aan welke vereisten wel en aan welke niet is voldaan.

Het vorenstaande moge duidelijk hebben gemaakt dat het onderscheid tussen attesteren en certificeren in de praktijk niet steeds scherp is te trekken. De twee onderscheiden functieervullingen vloeien in de praktijk in elkaar over. Daarom mag de regelgeving ter zake van de onafhankelijke functieervulling en ter zake van de formulering van de mededelingen zich niet beperken tot de certificerende functieervulling.

Hierin ligt de kracht van de Amerikaanse regelgeving, namelijk dat ook voor het attestwerk de onafhankelijkheid van de accountant en de formulering van diens oordeel expliciet zijn gereguleerd, terwijl hierin juist de zwakte van de Nederlandse beroepsregelen is gelegen.

Noten

1 *Statement on Standards for Attestation Engagements*, uitgave AICPA, maart 1986.

2 *Uitdrukking ontleend aan het leerboek Accountantscontrole*, Stenfert Kroese, Leiden/Antwerpen 1985, pag. 67.

3 Zie ook 'Uit het buitenland', *NIvRA*, 37e jaargang no. 12, pag. 314.

4 In dit verband wordt voor de Nederlandse situatie verwezen naar GBR-interpretatie 10 inzake de bewoordingen van de goedkeurende accountantsverklaring bij andere verantwoordingen dan bedoeld in Titel 8, Boek 2 BW (opgenomen in de bundel RADAR, *NIvRA*, Amsterdam).

In internationaal verband wordt gewezen op IFAC/APC Auditing Guideline no. 24, *Special Purpose Auditors' Report*.

5 Meer hierover bij: K. P. G. Wilschut, *Het begrip 'verantwoording' en de betekenis daarvan binnen het kader van de GBR*, 'De Accountant', november 1986.

6 Meer hierover bij: K. P. G. Wilschut, *De plaats van de bestaansvaststellingen binnen het instrumentarium van de accountantscontrole*, 'De Accountant', januari 1986.

7 Zie noot 5.

8 Zie ook: J. D. van der Wal, *De draagwijdte van de goedkeurende verklaring bij de jaarrekening*, Oratie RU Groningen, Wolters Noordhof 1975.