De beoordelingsopdracht

Onbekend maakt onbemind

Drs. F.J. Schuurman

1 Inleiding

Op basis van het in 1988 door de Werkgroep Herziening Verklaringenstelsel uitgebrachte rapport 'Speurwerk naar Keurmerk' en de Richtlijnen van de International Federation of Accountants (IFAC) inzake de aan de controle verwante opdrachten is in september 1989 door het bestuur van het NIVRA een aantal voorstellen aan haar leden voorgelegd. Deze voorstellen hadden naast de herziening van het verklaringenstelsel onder meer betrekking op de introductie van de beoordelingsopdracht.

In de literatuur is destijds forse kritiek geuit op zowel de beoordelingsopdracht als nieuwe vorm van dienstverlening als op de ontwerprichtlijn voor het uitvoeren van beoordelingsopdrachten. Ondanks deze kritiek[1] is binnen het accountantsberoep nauwelijks discussie ontstaan omtrent de behoefte aan en de wenselijkheid van de beoordelingsopdracht. Blijkbaar was alle aandacht gericht op de herziening van het verklaringenstelsel en is op de ledenvergadering van het NIVRA in december 1990 'en passant' ingestemd met de slechts op enkele onderdelen aangepaste ontwerprichtlijn inzake beoordelingsopdrachten. Dit beeld wordt ruim vier jaar na de introductie van de beoordelingsopdracht bevestigd door de beperkte toepassing van deze opdracht in de praktijk.

Als oorzaken van de beperkte toepassing van de beoordelingsopdracht kunnen worden genoemd de terughoudendheid van accountants als gevolg van onduidelijkheden ten aanzien van de uitvoering van deze opdracht en de onbekendheid van de beoordelingsopdracht bij het maatschappelijk verkeer. In dit artikel zal nader worden ingegaan op de onduidelijkheden die onderkend kunnen worden bij de uitvoering van een beoordelingsopdracht met als doel het identificeren van de problemen die een bredere acceptatie en toepassing van deze opdracht in de praktijk in de weg staan.

2 Introductie van de beoordelingsopdracht

Alvorens nader in te gaan op de problemen ten aanzien van de uitvoering van een beoordelingsopdracht is het interessant stil te staan bij de vraag waarom de introductie van deze opdracht in Nederland zo lang op zich heeft laten wachten. In de Verenigde Staten zijn door het American Institute for Certified Public Accountants (AICPA) immers al in december 1978 richtlijnen uitgevaardigd met betrekking tot 'review'-opdrachten. Deze richtlijnen zijn vastgelegd in Statement on Standards for Accounting and Review Services (SSARS) No. 1: 'Compilation and Review of Financial Statements'.

Aan de introductie van SSARS 1 is een uitgebreide discussie voorafgegaan die zich in hoofdzaak richtte op de verwarring die zou kunnen ontstaan bij gebruikers over de betekenis en reikwijdte van een mededeling bij een beperkt onderzoek. Deze verwarring zou volgens de tegenstanders van de 'review'-opdracht kunnen leiden tot een verhoogde aansprakelijkheid. Het 'Accounting and Review Services Committee' van

Drs. F. J. Schuurman RA studeerde bedrijfseconomie en accountancy aan de Erasmus Universiteit Rotterdam. Hij is werkzaam bij Moret Ernst & Young Accountants.

het AICPA was daarentegen van oordeel dat hier sprake was van een onderschatting van het onderscheidings- en interpretatievermogen van gebruikers. Van een verhoogde aansprakelijkheid kon geen sprake zijn als duidelijk is dat de accountant aan specifieke vaktechnische eisen heeft voldaan en uit zijn mededeling blijkt welke werkzaamheden hij heeft uitgevoerd.

Ook in ons land heeft zich destijds een discussie ontwikkeld tussen voor- en tegenstanders van 'beperkte controle-opdrachten voor niet-controleplichtige bedrijfshuishoudingen'. In deze discussie werd duidelijk dat het accountantsberoep voor het dilemma stond van een keuze tussen enerzijds het uitbreiden van de dienstverlening door het aanbieden van beperkte controle-opdrachten en anderzijds het vermeende gevaar van aantasting van de certificerende functie en verwarring bij het maatschappelijk verkeer door het aanvaarden van beperkingen in het accountantsonderzoek. Het Nederlandse accountantsberoep heeft destijds duidelijk gekozen voor een stringente en ondubbelzinnige regeling van de certificerende functie, die niet mag worden aangetast door beperkingen in het accountantsonderzoek.

De accountant ontleent zijn functie aan het vertrouwen dat het maatschappelijk verkeer stelt in zijn functioneren. Als onafhankelijk deskundige geeft hij een oordeel omtrent door derden afgelegde verantwoordingen. Hiermee voorziet hij in een behoefte aan zekerheid die het maatschappelijk verkeer heeft met betrekking tot de betrouwbaarheid van de informatie. Door de jaren heen is in het maatschappelijk verkeer een norm ontstaan ten aanzien van de controle-opdracht, waardoor een nadere omschrijving van het doel van het onderzoek en de strekking van de verklaring niet nodig is. Bij de beoordelingsopdracht is het probleem gelegen in de vraag of het verschil tussen de controle-opdracht en de beoordelingsopdracht, dat met name is gelegen in de verstrekte mate van zekerheid, naar derden toe voldoende duidelijk kan worden gemaakt. Alleen dan kan zich in het maatschappelijk verkeer een norm voor de beoordelingsopdracht ontwikkelen die aansluit bij de door de accountant geboden beperkte mate van zekerheid.

Ondanks het feit dat de situatie in de Verenigde Staten niet zonder meer kan worden vergeleken met de Nederlandse situatie, kan uit de interpretaties door gebruikers van de 'review engagement' geconcludeerd worden dat het ontstaan van een norm voor deze opdracht geruime tijd in beslag heeft genomen. Het blijkt dat vele jaren na de introductie van SSARS 1 in 1978 nog steeds (vanuit accountantsoogpunt bezien) 'misinterpretaties' plaatsvinden[2], hetgeen onder meer tot uitdrukking komt in aansprakelijkstellingen van accountants door gebruikers.

Pas in 1988 is in deze situatie enige duidelijkheid gekomen, waarvan het volgende citaat uit het International Accounting Bulletin van april 1988 getuigt: 'The recognition by New York State's highest court that a financial 'review' carries less obligations than an audit, and that accountants should not be liable for a third party's interpretation of the reviewed financial statements has come as a relief to US accountancy firms'. Het is niet te hopen dat wij in Nederland ook pas tien jaar na introductie uitsluitsel krijgen omtrent de aansprakelijkheid van accountants bij beoordelingsopdrachten.

3 Het begrip 'beperkte mate van zekerheid'

Bij de introductie van de beoordelingsopdracht is aangegeven dat deze opdracht toepasbaar wordt geacht in situaties waar een onafhankelijk en deskundig oordeel gewenst is over de getrouwheid van een verantwoording en waarbij geen behoefte bestaat aan de hoge mate van zekerheid die voortvloeit uit een controle-opdracht. De beoordelingsopdracht is dan ook gedefinieerd als een onderzoek van een accountant met betrekking tot een verantwoording dat erop is gericht om aan de gebruiker van de beoordelingsverklaring een beperkte mate van zekerheid te verschaffen omtrent de getrouwheid van de verantwoording, welke mate van zekerheid evenwel lager is dan bij een controle-opdracht.

Het verschil tussen de controle-opdracht en beoordelingsopdracht is gelegen in de mate van zekerheid van het oordeel. De controle-opdracht mondt uit in een verklaring die een hoge mate van zekerheid verschaft aan de gebruikers. De beoordelingsopdracht leidt tot een verklaring die een beperkte mate van zekerheid biedt, als gevolg van een beperking in de uit te voeren werkzaamheden. In de richtlijnen van het NIVRA wordt het ver-

schil in zekerheid niet nader aangeduid of gekwantificeerd. Onduidelijk is derhalve welk zekerheidsniveau de beoordelingsopdracht dient te verstrekken.

Deze onduidelijkheid heeft grote gevolgen voor de uitvoering van een beoordelingsopdracht in de praktijk. Het vereiste niveau van beperkte mate van zekerheid heeft immers een directe relatie met de omvang en diepgang van de uit te voeren werkzaamheden. Het bepalen van de omvang en diepgang van deze werkzaamheden vereist professional judgment van de accountant, waarbij hij zich onder meer laat leiden door hetgeen hieromtrent in de richtlijnen is opgenomen. Juist op dit punt bieden de richtlijnen echter geen aanknopingspunt, waardoor de kans bestaat dat in de praktijk de beoordelingsopdracht uiteenlopende niveaus van zekerheid zal bieden. Gebleken is dat de meningen van accountants omtrent het vereiste niveau van beperkte mate van zekerheid zeer uiteenlopen[3], hetgeen de duidelijkheid naar het maatschappelijk verkeer niet ten goede komt en bovendien de kans op aansprakelijkstelling vergroot. Het is daarom van belang nader in te gaan op het begrip beperkte mate van zekerheid. Aanknopings- en referentiepunt hierbij is de controle-opdracht. Voor deze opdracht is immers een norm ontstaan in het maatschappelijk verkeer.

Wanneer wij het verschil in zekerheidsniveau tussen de controle-opdracht en de beoordelingsopdracht nader willen omschrijven, zullen wij eerst kort stil moeten staan bij hetgeen onder zekerheid wordt verstaan. Hiervoor maken wij gebruik van het risico-analysemodel, waarin het accountantscontrolerisico centraal staat. Dit risico kan worden gedefinieerd als de kans, die de zorgvuldig arbeidende accountant loopt om ten onrechte een goedkeurende verklaring te geven bij een jaarrekening die materiële fouten en/of omissies bevat. Bij algemene controle-opdrachten wordt alleen een zeer beperkt accountantscontrolerisico aanvaardbaar geacht. In relatie tot de beoordelingsopdracht rijst nu de volgende vraag: 'Welk risiconiveau c.q. welke mate van zekerheid is vereist voor de beoordelingsopdracht, gegeven de verwachtingen in het maatschappelijk verkeer?'

4 Relatie met verrichte werkzaamheden

Uit de vergelijking van de bij een beoordelingsopdracht uit te voeren werkzaamheden met de werkzaamheden die normaliter worden uitgevoerd bij de controle-opdracht komt naar voren dat de beperkingen van de beoordelingsopdracht vooral gelegen zijn in het niet toetsen van de werking van de administratieve organisatie en daarin opgenomen maatregelen van interne controle (AO/IC) en het niet uitvoeren van verificatiewerkzaamheden.

Ten aanzien van de AO/IC volstaat de accountant bij de beoordelingsopdracht met het kennis nemen van de gehanteerde procedures en het vragen van inlichtingen aan de personen die belast zijn met de financiële verslaggeving. Door het ontbreken van de toetsing op het feit of de in de verantwoording opgenomen cijfers daadwerkelijk aan voldoende interne controle onderhevig zijn geweest, kan de accountant zich slechts een globaal oordeel vormen omtrent de betrouwbaarheid van het uit het administratieve systeem resulterende cijfermateriaal. Volstaan wordt met de vaststelling dat de gehanteerde procedures, waarvan de accountant kennis heeft genomen, geen aanleiding geven te veronderstellen dat het cijfermateriaal niet betrouwbaar is.

Op basis van deze conclusie worden vervolgens cijferbeoordelingen uitgevoerd. Het zijn met name deze cijferbeoordelingen die eventuele materiële tekortkomingen in de verantwoording moeten opsporen. Het is in dit verband van groot belang te wijzen op het feit dat het gevaar bestaat dat de uit het administratieve systeem resulterende cijfers ten onrechte worden aanvaard en gebruikt voor cijferbeoordelingen. Overigens is hierbij de vraag relevant of cijferbeoordeling als controlemiddel kan bijdragen in het verkrijgen van een oordeel omtrent de AO/IC. Gesteld kan worden dat bepaalde verhoudingscijfers en afwijkingen kunnen duiden op onvoldoende interne controle. Daarentegen mag uit 'normale' verhoudingscijfers niet worden afgeleid dat de AO/IC correct werkt. Zeker wanneer de cijferbeoordeling met onvoldoende diepgang wordt toegepast, wordt cijferbeoordeling tot een gevaarlijk instrument. Het is onder meer De Heer (1984) geweest die heeft gewezen op het gevaar van 'oneigenlijk gebruik' van cijferbeoordeling: 'Het ziet er niet zo onwaarschijnlijk uit, dus zal het wel goed zijn'.

Wanneer de accountant de AO/IC heeft beoordeeld, cijferbeoordeling heeft uitgevoerd en op basis van de uitkomsten van deze controlemid-

delen tot een bevredigend oordeel komt, kan bij de beoordelingsopdracht een aanvang worden gemaakt met afsluiting van de opdracht. Bij de controle-opdracht worden in deze situatie nog verificatiewerkzaamheden uitgevoerd, omdat wordt onderkend dat bepaalde aspecten van de verantwoording niet door de hiervoor genoemde controlemiddelen worden gedekt. Bij de beoordelingsopdracht daarentegen blijven deze werkzaamheden zoals waarnemingen ter plaatse, rechtstreekse opgaven van derden en detailcontroles met bewijsstukken achterwege, indien men na toepassing van cijferbeoordeling tot een bevredigend oordeel is gekomen. De vraag kan worden gesteld of de accountant hier terecht zijn werkzaamheden beperkt. Door het uitvoeren van een relatief gering aantal verificatiewerkzaamheden kan immers een stelliger oordeel worden verkregen omtrent de juistheid van significante onderdelen van de verantwoording[4] en daarmee meer zekerheid over de verantwoording als geheel.

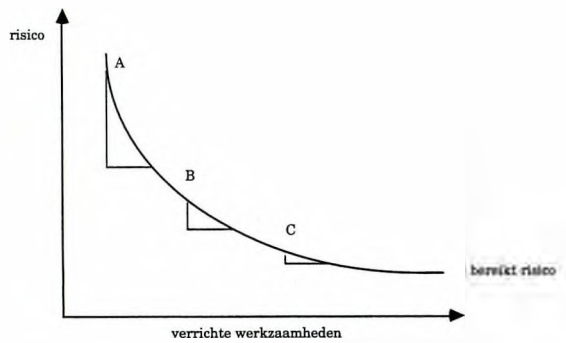
De afweging of dergelijke werkzaamheden aanvullend dienen te worden uitgevoerd, is een kosten/nut afweging. De hogere kosten dienen te worden afgewogen tegen de verhoogde mate van zekerheid die wordt bereikt door de uitvoering van die werkzaamheden. Deze kosten/nut afweging, die overigens niet alleen van toepassing is bij de beoordelingsopdracht, is door Frielink en De Heer (1985) treffend weergegeven: 'Er is een grens waarvoorbij de toepassing van additionele controlemiddelen nog zo weinig toevoegt aan de zekerheid omtrent de getrouwheid van de verantwoording dat de daaraan verbonden kosten niet meer gerechtvaardigd kunnen worden geacht. Men zou dit als een bijzonder geval van de 'wet van de afnemende meeropbrengst' kunnen zien'. In figuur 1 is deze relatie tussen uitgevoerde werkzaamheden en verkregen zekerheid c.q. risicoreductie nader uiteengezet.

De door de verrichte werkzaamheden geboden zekerheid neemt toe van punt A in de richting van punt C. Het bereikte risico neemt derhalve in dezelfde richting af. Naarmate meer werkzaamheden zijn verricht, voegen additionele werkzaamheden minder zekerheid toe. Zo is de toegevoegde waarde in termen van zekerheid bij aanvang van de werkzaamheden in punt A veel groter dan wanneer reeds enige werkzaamheden verricht zijn en punt B het uitgangspunt vormt.

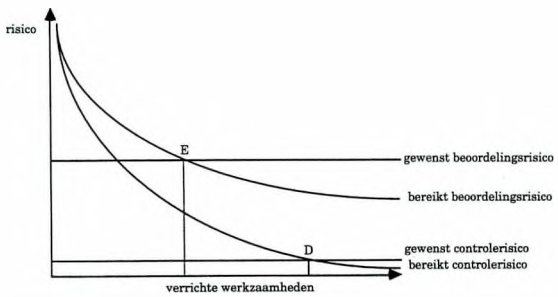
Deze relatie tussen verrichte werkzaamheden en geboden zekerheid geldt voor alle controlemiddelen. De samenhang van de verschillende controlemiddelen bij de efficiënte uitvoering van een opdracht zorgt voor het feit dat deze relatie eveneens geldt voor de totale opdracht. De hoogte van de zekerheid die verkregen wordt bij uitvoering van een opdracht wordt derhalve bepaald door de omvang en diepgang van de werkzaamheden bij de verschillende controlemiddelen.

In verhouding tot de controle-opdracht worden bij de beoordelingsopdracht minder werkzaamheden verricht. Dit uit zich enerzijds door het ontbreken van met name de toetsing van de werking van de AO/IC en verificatiewerkzaamheden en anderzijds door minder diepgang van de verrichte werkzaamheden. Het bereikte risico van de beoordelingsopdracht is derhalve hoger dan het risico van de controle-opdracht. In figuur 2 zijn de bereikte risico's voor beide opdrachten weergegeven. Tevens zijn de gewenste risico's weergegeven. Het gewenste risico geeft aan de mate van risico c.q.

Figuur 1



Figuur 2

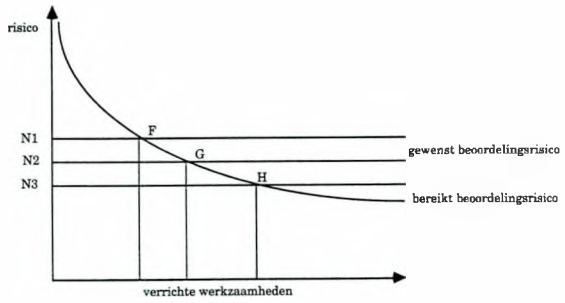


zekerheid die door de accountant én het maatschappelijk verkeer aanvaardbaar wordt geacht.

Het is de taak van de accountant bij elke opdracht zorg te dragen voor een zodanige omvang en diepgang van werkzaamheden dat het bereikte risico gelijk is aan het gewenste risico. Alleen dan kan sprake zijn van een optimale hoeveelheid zekerheid bij een efficiënte uitvoering van de opdracht. De punten D en E geven voor respectievelijk de controle-opdracht en de beoordelingsopdracht deze optimale hoeveelheid zekerheid aan.

In figuur 3 wordt de onduidelijkheid omtrent de hoogte van de beperkte mate van zekerheid tot uitdrukking gebracht. De drie verschillende interpretaties van het begrip beperkte mate van zekerheid leiden elk tot verschillende niveaus van te verrichten werkzaamheden.

Figuur 3



5 Kans op aansprakelijkstelling

In tegenstelling tot de controle-opdracht kan ten aanzien van de beoordelingsopdracht gesteld worden dat duidelijke normen ontbreken voor de gewenste mate van zekerheid. De beperkte mate van zekerheid is immers onvoldoende gedefinieerd, hetgeen problemen kan opleveren bij het bepalen van de omvang en diepgang van de werkzaamheden. Verschillende accountants zullen komen tot verschillende omvang en diepgang van de werkzaamheden. De duidelijkheid naar het maatschappelijk verkeer toe is hiermee niet gediend, terwijl hierdoor bovendien een grotere kans bestaat op aansprakelijkstelling en claims. De rechtmatigheid van deze claims is afhankelijk van een tweetal factoren:

- de claim is terug te voeren op misverstanden en verwachtingskloven;
- de claim is een gevolg van een beroepsfout van de accountant.

Wanneer sprake is van een adequaat werkprogramma, dat is opgesteld in overeenstemming met door het beroep aanvaardbaar geachte grondslagen en bovendien goed is uitgevoerd, kan de accountant zich tegen de eerste vorm goed verdedigen. Bij de tweede vorm dient de beroepsfout te worden vastgesteld. Uit jurisprudentie valt af te leiden dat de beroepsfout kan worden omschreven als de afwijking van datgene wat in het bepaalde geval een in redelijkheid handelende vakgenoot zou doen.

Deze tweede vorm gerelateerd aan de beoordelingsopdracht maakt duidelijk dat het risico van aansprakelijkheid vooral gelegen is in het niet uitvoeren of nalaten van bepaalde werkzaamheden, waarbij de vraag gesteld kan worden of een andere accountant in dat geval niet meer werkzaamheden zou hebben uitgevoerd. Het antwoord op deze vraag hangt samen met de doelstelling van de beoordelingsopdracht: het verstrekken van een beperkte mate van zekerheid. Zolang binnen het accountantsberoep onvoldoende duidelijkheid bestaat omtrent de mate van zekerheid die met de beoordelingsopdracht beoogd wordt, kan een aangeklaagde accountant zich slecht verdedigen. Een vakgenoot met een andere interpretatie zou immers meer werkzaamheden verricht hebben. Bovendien zal altijd door de klager gesteld worden dat indien de accountant meer werkzaamheden verricht zou hebben, hij de onjuistheid c.q. omissie zou kunnen hebben constateren.

Overigens is het ten aanzien van de eerste vorm van belang te wijzen op de uitkomsten van internationaal literatuuronderzoek (Gwilliam, 1987), waaruit blijkt dat rechterlijke instanties geneigd zijn accountants te beoordelen naar hogere maatstaven van zorgvuldigheid en deskundigheid en veelal meer werkzaamheden verwachten dan de professionele voorschriften aangeven. Daar het ook bij een beoordelingsopdracht niet is uitgesloten dat de verantwoording, die de accountant voorziet van een goedkeurende beoordelingsverklaring, toch een materiële onjuistheid bevat, is het vanuit het risico van aansprakelijkstelling voor de accountant van belang te weten of de in de

richtlijn voor beoordelingsopdrachten vermelde te verrichten werkzaamheden gezien moeten worden als een minimum- of maximumpositie.

Bij een beoordelingsopdracht doet de accountant een uitspraak of hem iets is gebleken op grond waarvan hij zou moeten concluderen dat de verantwoording, waarop hij zijn beoordeling richt, niet voldoet aan de daaraan te stellen eisen. Opvallend is de relatie tussen de verrichte werkzaamheden en het oordeel van de accountant. Hoe minder werkzaamheden worden uitgevoerd, des te groter is de kans dat de accountant tot de conclusie komt dat hem niet is gebleken dat de verantwoording niet juist is. In de richtlijn voor beoordelingsopdrachten is dit ondervangen door een minimumprogramma voor te schrijven.

In aansluiting op dit minimumprogramma wordt in de richtlijn ruimte gelaten voor het professional judgment van de accountant: 'de accountant stelt, afhankelijk van de specifieke situatie vast, welke beoordelingsprocedures behoudens de hiervoor genoemde werkzaamheden in de gegeven situatie moeten worden toegepast'. Wanneer de uitkomsten van het minimumprogramma en deze 'specifieke' beoordelingsprocedures de accountant aanleiding geven te twijfelen aan de volledigheid of juistheid van de verstrekte informatie, dient hij aanvullende werkzaamheden te verrichten. Indien de verantwoording, waarbij de accountant een goedkeurende beoordelingsverklaring heeft afgegeven, achteraf toch een materiële onjuistheid blijkt te bevatten, kunnen op grond van de richtlijn problemen ontstaan voor de accountant. Deze problemen kunnen als volgt worden verwoord:

- zijn door de accountant de juiste 'specifieke' beoordelingsprocedures uitgevoerd en had hij door het uitvoeren van aanvullende werkzaamheden de onjuistheid kunnen ontdekken?
- zijn alle procedures met voldoende diepgang uitgevoerd en kon op basis van de uitkomsten geconcludeerd worden dat de 'beperkte mate van zekerheid' geboden werd?

Deze problemen zijn terug te voeren op de reeds hiervoor besproken problematiek van de relatie tussen verrichte werkzaamheden en het vereiste niveau van de beperkte mate van zekerheid. De accountant zal moeten bewijzen dat de omvang van de verrichte werkzaamheden en de diepgang hiervan voldoende zijn om te komen tot het niveau van beperkte zekerheid, terwijl derden zullen aanvoeren dat de accountant door het verrichten van meer werkzaamheden of meer diepgang in de uitvoering tot een andere conclusie zou zijn gekomen. Dit betekent dat de noodzaak om zich achteraf te rechtvaardigen met zich meebrengt dat de accountant zal trachten de richtlijn als een maximumpositie te interpreteren, terwijl gebruikers zullen wijzen op de minimumpositie. Gezien de bewoordingen van de richtlijn is het nog maar de vraag of de burgerlijke rechter bereid is de onduidelijke relatie tussen de te verrichten werkzaamheden en het niveau van beperkte mate van zekerheid te interpreteren op de wijze zoals dit bij de totstandkoming van de richtlijn voor beoordelingsopdrachten is beoogd.

6 De beoordelingsverklaring

Een belangrijk element in de discussie omtrent de onduidelijkheid van de beoordelingsopdracht wordt gevormd door de verklaring van de accountant die bij deze opdracht wordt afgegeven. Bij het opstellen van de nieuwe gedrags- en beroepsregels in het najaar van 1994 zijn na overleg tussen het NIVRA en NOVAA nieuwe bewoordingen voor deze verklaring vastgesteld. Deze tekst is echter dermate bekritiseerd door de leden van beide beroepsorganisaties, dat het NOVAA heeft besloten bewoordingen voor de beoordelingsverklaring op te stellen die nauw aansluiten bij de IFAC-richtlijnen, terwijl het NIVRA haar leden heeft geadviseerd in afwachting van nieuwe voorstellen de tekst van het 'oude' beoordelingsrapport te hanteren. Voorwaar een situatie die de duidelijkheid naar het maatschappelijk verkeer allerminst ten goede komt.

Aangezien verwacht mag worden dat het NIVRA, na bestudering van de commentaren van haar leden, evenals het NOVAA zal besluiten voor de bewoordingen van de beoordelingsverklaring aansluiting te zoeken bij de IFAC-richtlijnen, zijn onderstaand de bewoordingen voor de goedkeurende verklaring bij een beoordelingsopdracht weergegeven zoals deze thans door het NOVAA worden voorgeschreven.

BEOORDELINGSVERKLARING

Ingevolge uw opdracht hebben wij de jaarrekening 19.. van ... te ... beoordeeld. De jaarrekening is opgesteld onder uw verantwoordelijkheid. Onze verantwoordelijkheid is het op basis van onze beoordeling geven van een oordeel over de jaarrekening.

Onze werkzaamheden waren gericht op het beoordelen van de getrouwe weergave in de jaarrekening van de grootte en samenstelling van het vermogen op ... 19.. en van het resultaat over 19.. Voorts richtte deze beoordeling zich op de overeenstemming met algemeen aanvaarde grondslagen voor verslaggeving en met de wettelijke bepalingen inzake de jaarrekening.

Onze werkzaamheden bestonden, overeenkomstig algemeen aanvaarde richtlijnen met betrekking tot beoordelingsopdrachten, in hoofdzaak uit het inwinnen van inlichtingen bij functionarissen van uw onderneming en het uitvoeren van cijferanalyses met betrekking tot financiële gegevens. Door de aard en omvang van onze werkzaamheden kan slechts een beperkte mate van zekerheid worden verkregen. Aan onze werkzaamheden kan derhalve niet de zekerheid worden ontleend die wordt verkregen bij uitvoering van een opdracht tot accountantscontrole.

Bij de door ons verrichte beoordeling is ons niets gebleken op basis waarvan wij zouden moeten concluderen dat de bijgaande jaarrekening niet voldoet aan algemeen aanvaarde grondslagen voor verslaggeving en de wettelijke bepalingen inzake de jaarrekening.

Evenals alle andere accountantsmededelingen dient ook de beoordelingsverklaring een duidelijk beeld te geven van de uitkomst van de verrichte werkzaamheden en het daaruit voortvloeiende oordeel van de accountant omtrent de verantwoording. Bij de duidelijkheid van de beoordelingsverklaring kan echter een aantal kanttekeningen worden geplaatst zoals de vermelding van de verrichte werkzaamheden, het gehanteerde toetsingskader en het gebruik van de negative assurance.

Een belangrijk verschil tussen de accountantsverklaring en de beoordelingsverklaring betreft de vermelding van verrichte werkzaamheden in de beoordelingsverklaring. Een dergelijke positieve opsomming van verrichte werkzaamheden komt in Nederland echter zelden voor in accountantsmededelingen. De reden voor het ontbreken van de verrichte werkzaamheden is dat het accountantsberoep altijd op het standpunt heeft gestaan dat gebruikers van accountantsmededelingen de betekenis van deze werkzaamheden niet op juiste waarde kunnen inschatten. Bovendien bestaat het gevaar dat de indruk wordt gewekt dat de opdrachtgever aanwijzingen voor de controle heeft gegeven. Deze indruk wordt bij de beoordelingsopdracht nog versterkt door de verwijzing in de beoordelingsverklaring naar de door de opdrachtgever verstrekte opdracht, waardoor tevens het gebruik van deze verklaring in het publieke verkeer wordt bemoeilijkt.

Aangezien ook bij een beoordelingsopdracht alleen de accountant bepaalt welke werkzaamheden worden verricht, komen zowel de opsomming van de verrichte werkzaamheden als de verwijzing naar de verstrekte opdracht de duidelijkheid niet ten goede.

Het toetsingskader van de beoordelingsopdracht verschilt niet van dat van de controleopdracht. In beide gevallen richt de toetsing van de jaarrekening zich op het getrouwe beeld van de jaarrekening en de overeenstemming met algemeen aanvaarde grondslagen voor verslaggeving en de wettelijke bepalingen inzake de jaarrekening. In de beoordelingsverklaring wordt de bewoording 'getrouwe weergave' gehanteerd. Naar mijn mening zal het maatschappelijk verkeer deze nieuwe omschrijving niet kunnen onderscheiden van de in accountantsverklaringen gehanteerde term 'getrouw beeld'. Gezien het feit dat het toetsingskader voor de beoordelingsopdracht gelijk is aan dat van de controle-opdracht is er juist alle reden dezelfde bewoording te hanteren. De term 'getrouw beeld' is derhalve te prefereren boven de omschrijving 'getrouwe weergave'. Opvallend is verder het feit dat in de tekst van de beoordelingsverklaring weliswaar is opgenomen dat de werkzaamheden gericht zijn op dit toet-

singskader, maar dat in de afsluitende paragraaf, waarin het oordeel van de accountant tot uitdrukking wordt gebracht, dit toetsingskader in het geheel niet wordt genoemd.

In de oorspronkelijke voorstellen van het NIVRA inzake de herziening van het verklaringenstelsel is voorgesteld de bij de verklaring van oordeelonthouding veelal gehanteerde negative assurance te laten vervallen. Dit voorstel stuitte op veel verzet, hetgeen ertoe geleid heeft dat in de definitieve voorstellen de mogelijkheid om de negative assurance toe te voegen is gehandhaafd. In aansluiting op internationale richtlijnen is deze bepaling tevens opgenomen in de beoordelingsverklaring. De negative assurance komt derhalve nu in twee verschillende verklaringen voor, hetgeen de communicatie naar het maatschappelijk verkeer zeker niet ten goede komt. Bovendien is uit onderzoek van het Limperg Instituut (1987) gebleken dat aan de in de slotzin van de verklaring van oordeelonthouding verwoorde negative assurance te veel gewicht wordt toegekend: 'een niet onaanzienlijk gedeelte van het maatschappelijk verkeer concludeert op grond van de slotzin tot een te grote zekerheid'. Uit vergelijking van de bewoordingen van de beoordelingsverklaring en de verklaring van oordeelonthouding kan worden geconcludeerd dat ook de beoordelingsverklaring zal leiden tot onbedoelde interpretaties.

Deze conclusie wordt ondersteund door de resultaten van een recent onderzoek in Groot-Brittannië.[5] Hierbij is onderzocht in hoeverre gebruikers verschillen onderkennen tussen de controle-opdracht en de beoordelingsopdracht op basis van de bewoordingen van de verklaringen van beide opdrachten. Uit de resultaten van het onderzoek blijkt dat de interpretatie van de gebruikers ten aanzien van de verschillen tussen de controle-opdracht en de beoordelingsopdracht niet aansluit bij de visie die hieromtrent in het accountantsberoep bestaat. Indien het accountantsberoep wenst vast te houden aan de nauwe aansluiting op de IFAC-richtlijnen, is het verkleinen van deze interpretatieverschillen door aanpassing van de bewoordingen van de beoordelingsverklaring niet mogelijk en zal intensieve communicatie richting gebruikers moeten plaatsvinden teneinde hun verwachtingen meer in lijn te brengen met hetgeen door het accountantsberoep wordt beoogd.

7 Conclusies

Er zijn verschillende situaties denkbaar waar een onafhankelijk en deskundig oordeel gewenst is over de betrouwbaarheid van informatie zonder dat behoefte bestaat aan de hoge mate van zekerheid die voortvloeit uit een controle-opdracht. In deze gevallen kan worden volstaan met de uitvoering van een beoordelingsopdracht waarbij slechts een beperkte mate van zekerheid wordt verkregen over de getrouwheid van de verantwoording. De beoordelingsopdracht is dan ook niet primair beperkt tot de beoordeling van jaarrekeningen, maar is tevens toepasbaar bij op jaarrekeningen gelijkende periodieke verantwoordingen en overige financiële verantwoordingen. De wijze waarop echter tot nu toe de beoordelingsopdracht vorm heeft gekregen in de richtlijnen en door het accountantsberoep naar buiten is gebracht, heeft de nodige onduidelijkheid veroorzaakt. Deze onduidelijkheid treft zowel het accountantsberoep bij de uitvoering van deze opdracht en het bepalen van het uitvoeringsniveau van de werkzaamheden, als het maatschappelijk verkeer bij het onderkennen van de strekking en betekenis van deze opdracht en de beoordelingsverklaring. Dit alles heeft tot gevolg dat, ondanks de mogelijkheden van de beoordelingsopdracht, deze opdracht in de praktijk nog slechts in geringe mate wordt toegepast.

Bij de totstandkoming van de richtlijnen voor de beoordelingsopdracht heeft internationale harmonisatie en aansluiting op de IFAC-richtlijnen voorrang gekregen boven duidelijkheid naar het maatschappelijk verkeer. Er heeft geen onderzoek plaatsgevonden naar de wenselijkheid van de beoordelingsopdracht en de mogelijke gevolgen die een dergelijke opdracht met zich meebrengt. Hier is sprake van een niet onbekend fenomeen: bij gebrek aan voldoende inzicht in de bij het maatschappelijk verkeer bestaande verwachtingen, geeft het accountantsberoep zelf aan wat het maatschappelijk verkeer zou moeten verwachten. Hopelijk is hiermee geen nieuwe verwachtingskloof gecreëerd.

Zolang binnen het accountantsberoep onvoldoende duidelijkheid bestaat omtrent de mate van zekerheid die met de beoordelingsopdracht wordt beoogd, is de omvang en diepgang van de te verrichten werkzaamheden niet duidelijk en zal de

accountant zich moeilijk tegen een eventuele aansprakelijkstelling kunnen verdedigen. Het is van belang dat op korte termijn een definiëring van de vereiste mate van beperkte zekerheid plaatsvindt, waarbij in zowel kwalitatieve als kwantitatieve zin de verhouding tussen de begrippen hoge en beperkte mate van zekerheid duidelijk tot uitdrukking wordt gebracht. Verder zal nader onderzoek moeten worden verricht naar de relatie tussen de vereiste mate van zekerheid en de te verrichten werkzaamheden, teneinde inzicht te krijgen in de invloed van de beperking van de controlewerkzaamheden op het zekerheidsniveau en vice versa.

De in de communicatie met gebruikers essentiële beoordelingsverklaring bevat enkele discutabele elementen, waaronder vermelding van verrichte werkzaamheden, het niet hanteren van de term 'getrouw beeld', het ontbreken van dit toetsingskader in de oordeel-paragraaf en het verwoorden van het oordeel in de vorm van een negative assurance. Vanuit het oogpunt van duidelijkheid richting het maatschappelijk verkeer is naar mijn mening op korte termijn nader overleg tussen NIVRA en NOVAA noodzakelijk teneinde te komen tot eenduidige teksten voor de beoordelingsverklaring.[6] Alleen eenduidige duidelijke bewoordingen voor de beoordelingsverklaring kunnen voorkomen dat er discrepanties ontstaan tussen de interpretaties van gebruikers en hetgeen door het accountantsberoep wordt beoogd met de beoordelingsverklaring.

Aansluitend hierop zal gerichte voorlichting door zowel beide beroepsorganisaties als accountants in communicatie met hun cliënten moeten zorgen voor een verhoogde bekendheid van de beoordelingsopdracht bij het maatschappelijk verkeer. Alleen op deze wijze kunnen onduidelijkheden worden weggenomen en wordt voorkomen dat, net als in de Verenigde Staten, pas tien jaar na introductie van de beoordelingsopdracht enige duidelijkheid bestaat over deze opdracht.

LITERATUUR

Baas, H., (1990), De beoordelingsopdracht met betrekking tot jaarrekeningen, *De Accountant*, november.

Blauwhoff, M.M.B., (1980), De GBR en de uitvoering van beperkte controle-opdrachten voor niet-controleplichtige bedrijfshuishoudingen, *De Accountant*, oktober.

Blokdijk, J.H., (1989), Het stelsel van accountantsverklaringen herzien?, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, oktober.

Brown, T., Hatherly, D. and Innes, J., (1993), The Review Report: An Empirical Investigation, *Accounting and Business Research*, Vol. 24, No. 93, pp. 11-18.

Collins, S.H., (1985), Professional Liability: the Situation Worsens, *Journal of Accountancy*, november.

Frielink, A.B. en H.J. de Heer, (1985), *Leerboek Accountantscontrole deel 1: Algemene grondslagen*, Stenfert Kroese, Leiden.

Gwilliam, D., (1987), *A Survey of Auditing Research*, The Institute of Chartered Accountants in England and Wales.

Heer, H.J. de, (1984), Enkele aspecten van functie en taak van de openbare accountant in het kader van de algemene controle, *Hoor en Wederhoor*, Amsterdam.

International Accounting Bulletin, (1988), Review liability eased for US firms, april.

Koning, R. de, (1990), Herziening van het verklaringenstelsel, *De Accountant*, april.

Limperg Instituut, (1987), *Opvattingen over accountants*, Amsterdam, januari.

Mantle, P., (1985), The Litigation Crises - Causes, Consequences and Cures, *International Accounting Bulletin*, april.

Mooijekind, M.J.Th., (1990), Werkgroep herziening verklaringenstelsel op de goede weg... Echter hoe nu verder?, *De Accountant*, september.

Vissers, F.M.A., (1994), De vermeende zekerheid van de beoordelingsopdracht, *De Accountant*, mei.

Wal, J.D. van der, (1982), Beperking controle-opdrachten, *De Accountant*, januari.

NOTEN

1 Als voorbeelden van kritiek kunnen worden genoemd:
- H. Baas, (1990): 'De beoordelingsopdracht zal leiden tot een nieuwe verwachtingskloof. Noch de accountant noch het publiek zitten daarop te wachten'.
- J.H. Blokdijk, (1989): 'Ik acht het niet gepast register-accountants te bewegen hun dienstverlening te beperken'.
- R. de Koning, (1990): 'Laat men fundamentele controlewerkzaamheden achterwege, dan wordt de voor de verklaring benodigde zekerheid niet bereikt. 'Nog wel beperkte zekerheid', meent het bestuur, maar over de omvang daarvan laat het ons in het ongewisse'.
- M.J.Th. Mooijekind (1990): 'Het bevreemdt mij dat de registeraccountant in zijn functie van (openbaar) accountant blijkbaar niet meer bereid zal zijn datgene te doen waarvoor hij is opgeleid en wat zijn feitelijke bestaansgrond is, namelijk controleren en niet beoordelen.'

2 Een aantal citaten mogen hiervan getuigen:
- 'In New Hampshire, a court held that an accountant may be liable for damages to third parties for negligent misrepresentation in an unaudited financial statement under that state's laws' (Collins, 1985);
- 'Many jurists don't fully comprehend the accountant's decisions. They think of accounting as so much esoteric gobbledygook' (Collins, 1985);
- 'The AICPA wants to narrow the gap between what the public and Congress think auditors do or should do, and what the profession actually does or thinks itself capable of doing' (Mantle, 1985).

3 Onder meer tijdens een door mij gevolgde VERA-cursus 'Beoordelingsopdracht, valkuil of vangnet' kwam uit de discussies naar voren dat er verschillende meningen bestaan omtrent het zekerheidsniveau van de beoordelingsopdracht. Dit beeld wordt overigens regelmatig in de literatuur bevestigd (zie onder andere: Vissers, 1994).

4 Als voorbeeld kan de post voorraden bij handels- of produktie-ondernemingen worden genoemd. De materiële juistheid van de bij deze ondernemingen belangrijke post kan veelal via een gering aantal verificatiewerkzaamheden op vrij eenvoudige wijze worden vastgesteld.

5 Onderzoek uitgevoerd door Brown, Hatherly en Innes (1993) waarbij gebruik is gemaakt van de in Groot-Brittannië gehanteerde verklaringen van een controle-opdracht en beoordelingsopdracht, die evenals de Nederlandse verklaringen gebaseerd zijn op de IFAC-richtlijnen.

6 Naschrift: in de nieuwsbrief aan haar leden gedateerd 1 mei 1995 heeft het NIVRA inmiddels aangekondigd dat opnieuw overleg met het NOVAA zal plaatsvinden teneinde te bezien of het mogelijk is gelijkluidende teksten voor verklaringen op te stellen.