

Schrijfwijzer accountantsprotocollen

Een praktische gids



Versie 2017

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants


NBA

Status

Deze publicatie is samengesteld voor derden. De publicatie heeft geen status in het kader van de beroepsuitoefening. Er kan worden verwezen naar publicaties die een dergelijke status wel hebben. Overal waar in deze publicatie hij staat wordt hij/zij bedoeld.

NBA

De leden van de NBA vormen een brede, pluriforme beroepsgroep van ruim 21.000 professionals werkzaam in de openbare accountantspraktijk, bij de overheid, als intern accountant en in het management van organisaties. Integriteit, objectiviteit, deskundigheid en zorgvuldigheid, geheimhouding en professioneel gedrag zijn essentiële waarden voor iedere accountant. De NBA helpt accountants hun cruciale rol in de maatschappij te vervullen, nu en in de toekomst.

Inhoudsopgave

1. Inleiding	5
Protocollenwijzer	6
Beoordelingsprocedure COPRO	8
2. Is een accountantsprotocol nodig?	10
2.1 Nut en noodzaak van een protocol	10
2.2 Protocollen en accountants	11
3. Waarmee moet u rekening houden?	13
3.1 Vier aandachtspunten voor wet- en regelgeving	13
3.2 Acht kenmerken van een uitvoerbaar protocol	15
4. Welk accountantsproduct kiest u?	19
4.1 Overzicht van accountantsproducten	19
4.2 Kies het juiste product	25
5. Hoe schrijft u een accountantsprotocol?	28
5.1 Structuur van een protocol	28
5.2 Enkele bouwstenen uitgewerkt	31
6. Colofon	38





1. Inleiding

Bent u verantwoordelijk voor het opstellen en uitvoeren van subsidieregelingen? Of stelt u beleidsregels op waaraan andere organisaties moeten voldoen? Dan wilt u ook weten of het geld goed is besteed en de regels zijn nageleefd. Anders gezegd, u zult de zekerheid willen hebben dat de verantwoordingsinformatie die u krijgt betrouwbaar is.

Dit kunt u op verschillende manieren bereiken, bijvoorbeeld door eigen onderzoek of data-analyses. U kunt ook een accountant inschakelen. Het is dan belangrijk om in een heldere instructie te beschrijven wat de accountant moet doen. Dit wordt een accountantsprotocol genoemd, afgekort tot protocol. In de praktijk wordt ook de term controleprotocol gebruikt, maar accountantsprotocol is beter.

Voordat u een protocol schrijft, zou u eerst moeten nadenken over het doel dat u met het protocol wilt bereiken. Inschakeling van een accountant kost immers geld. Wat verwacht u van de accountant: hebt u hem of haar echt nodig en welk accountantsproduct past u het beste? Op grond hiervan kunt u dan besluiten of een protocol in uw situatie noodzakelijk is.

De Werkgroep Controleprotocollen (COPRO) van de NBA helpt u met deze brochure graag verder. Er is in deze vernieuwde versie veel aandacht voor praktische informatie. En voor de vraag hoeveel zekerheid u bij een verantwoording wilt hebben. Vaak wordt gedacht aan een controle of een verklaring, maar er zijn goede alternatieven.

In de brochure staan vier vragen centraal:

- Is een accountantsprotocol echt nodig?
- Waarmee moet u rekening houden?
- Welk accountantsproduct kiest u?
- Hoe schrijft u een accountantsprotocol?

Aan elke vraag is een hoofdstuk gewijd, voorzien van tips en voorbeelden. Op pagina 6 vindt u een protocollenwijzer. Hiermee kunt u snel beslissen, of een protocol nodig is en welk eindproduct in uw situatie het beste past. Ook is een schema toegevoegd met de fasen van de beoordelingsprocedure van COPRO. De eindoordelen van COPRO zijn te vinden op de website van de NBA, onder de button [Controleprotocollen](#).

Het colofon geeft informatie over COPRO en de procedure die COPRO hanteert bij het beoordelen van protocollen. Hier vindt u ook contactinformatie mocht u meer willen weten.

Amsterdam, september 2017

Protocollenwijzer

Start:

ONTWERPFASE WET- EN REGELGEVING

Accountant inschakelen?

! 4 aandachtspunten:

1. wijze van verantwoorden
2. risico versus zekerheid
3. afweging baten en lasten
4. uitvoerbaarheid

💡 Zie § 3.1 schrijfwijzer

NEE

Geen
accountantsprotocol

JA

Normen voor accountant helder?

JA

NEE

SCHRIJF EEN ACCOUNTANTSPROTOCOL

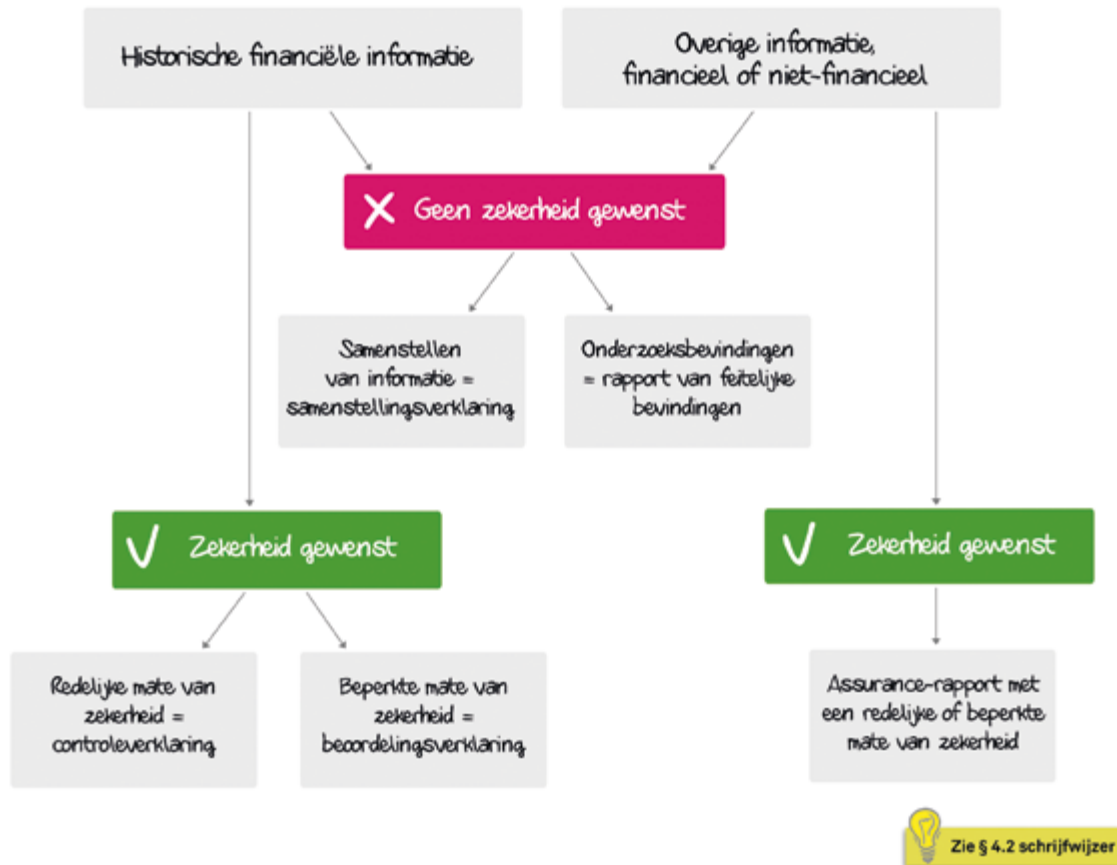
✓ 8 kenmerken van een goed protocol:

1. onderzoeksobject	5. verantwoordelijkheden
2. onderzoeksnormen	6. accountantsproduct
3. reikwijdte en diepgang	7. tijdigheid
4. vaktechniek	8. afstemming

💡 Zie § 3.2 schrijfwijzer



SCHRIJFFASE I: KIES GEWENST PRODUCT EN ZEKERHEID



SCHRIJFFASE II: WERK HET ACCOUNTANTS-PROTOCOL UIT

- Hoofdstuk 1: Formuleer uitgangspunten
- Hoofdstuk 2: Bepaal onderzoeks-aanpak
- Hoofdstuk 3: Beschrijf accountants-producten

Zie § 5.1 schrijfwijzer

Beoordelings- procedure COPRO



Start

Accountant
of instelling

Opsteller
van protocol

Preview secretaris op relevantie, actualiteit en volledigheid:

- voldoen aan minimale eisen Schrijfwijzer
- aanwezigheid van de stukken:
 - protocol zelf compleet
 - verantwoordingsmodel
 - wet/regelgeving
- contact met opsteller protocol over procedure
- dossier openen en op lijst protocollen zetten

Secretarieel (voor)traject: overleg met opsteller protocol

Opsteller past het protocol **niet** aan

Protocol **voldoet** aan criteria preview na aanpassing door opsteller

Protocol voldoet **niet** aan criteria preview

Protocol voldoet **wel** aan criteria preview

Keuze van het beoordelings-traject

Protocol **niet** relevant/actueel: **geen** beoordeling

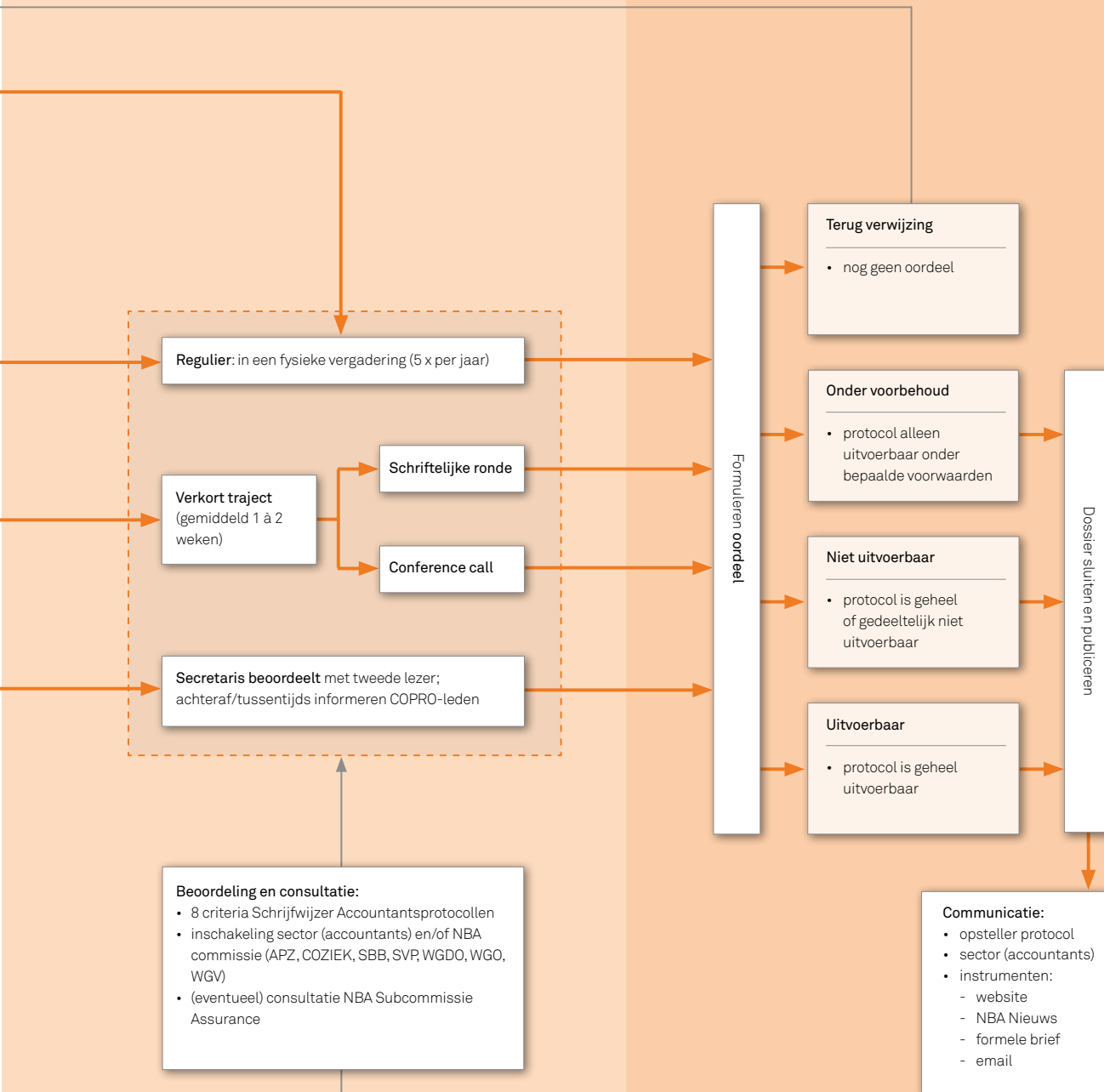
Geen dossier

Bepalende factoren:

- jaarlijks terugkerend
- eenvoudig, geen vaktechnische problemen
- belang voor de sector
- ingewikkelde vaktechnische vragen blijven over
- prioriteit/deadlines voor publicatie

Fase 1 Aanlevering

Fase 2 Voortraject



Fase 3

Beoordeling

Fase 4

Oordeel

2. Is een accountantsprotocol echt nodig?

Een accountantsprotocol is geen vanzelfsprekendheid of een doel op zichzelf. In essentie gaat het erom, dat de accountant over duidelijke normen beschikt. Normen die aangeven hoe hij zijn werk moet uitvoeren.

Een protocol is geen vanzelfsprekendheid of een doel op zichzelf. Iedereen die een protocol schrijft zou eerst moeten nadenken over het doel dat hij ermee wil bereiken. Wat verwacht u precies van de accountant? Pas daarna zou u moeten beslissen of een protocol echt nodig is. In essentie gaat het erom, dat de accountant over duidelijke normen beschikt om zijn werk goed te kunnen doen. Een protocol kan hierbij helpen, maar dit betekent niet dat een protocol altijd verplicht is of een garantie voor succes oplevert.

Publieke en private sector

Protocollen komen veel voor bij subsidieregelingen. Subsidieverstrekkers willen weten of de subsidie juist is besteed, in overeenstemming met de voorschriften van geldende wet- en regelgeving. Voor dit laatste wordt ook wel het begrip 'rechtmatigheid' gebruikt. Ministeries, toezichthouders, gemeenten of provincies willen van de subsidieontvanger betrouwbare informatie ontvangen. Het liefst gecertificeerd door een onafhankelijke deskundige. Soms wordt hierbij gebruik gemaakt van een verantwoordingsprotocol, dat aangeeft hoe de subsidieontvanger zich dient te verantwoorden.

Daarnaast zijn er toezichthouders die voor een bepaalde sector protocollen uitbrengen, om vast te stellen of organisaties zich aan de regels hebben gehouden. Voorbeelden hiervan zijn de protocollen voor woningcorporaties en zorgverzekeraars. In de private sector komen ook protocollen voor. Bijvoorbeeld voor de controle van een keurmerk, contributieberekening, pensioenopgave of financiële eindafrekening.

2.1 Nut en noodzaak van een protocol

Dat protocollen vaak voorkomen wil niet zeggen dat ze altijd nodig zijn. In de ideale situatie is in de wet- en regelgeving precies vastgelegd waaraan de besteding van het geld of de gevraagde informatie moet voldoen. Ook is aangegeven hoe verantwoording moet worden afgelegd, welke normen hierbij gelden en of een accountant nodig is. Als duidelijk is hoe de accountant zijn werk moet uitvoeren, is een protocol in beginsel overbodig. Bij uitgebreide wet- en regelgeving is het wel zinvol om in de subsidiebeschikking een overzicht op te nemen van alle regels waaraan de accountant moet toetsen.

De praktijk wijst anders uit. Vaak zijn in de wet- en regelgeving alleen hoofdzaken geregeld. Niet altijd is duidelijk welke informatie de accountant moet toetsen, wat de normen (criteria) hierbij zijn en welk accountantsproduct wordt gevraagd. Hierdoor zijn verwachtingen van de betrokken partijen niet op elkaar afgestemd en gaat het mis. Er ontstaat een kloof tussen dat wat de subsidieverstrekker verwacht en de accountant feitelijk doet.



Voordat u een protocol gaat schrijven is het ook zinvol om na te gaan of er alternatieven zijn voor de inzet van de accountant. Voorbeelden hiervan zijn onder andere: eigen onderzoek, vergelijking van de ontvangen informatie met andere gegevens, data-analyse of benchmarking. Als u alsnog besluit om een protocol op te stellen, is het van belang om de kern van elk protocol in het oog te houden: een protocol legt uit wat een accountant moet doen, welke normen hij hierbij dient te hanteren en hoe hij hierover moet rapporteren.

Het gaat om duidelijke normen!

De inzet van een protocol betekent niet automatisch dat alle problemen zijn opgelost. Er zijn genoeg valkuilen, heeft COPRO ervaren. Protocollen introduceren bijvoorbeeld aanvullende regels of schrijven verouderde modellen van verklaringen voor. Definities zijn onduidelijk of voor meer dan één interpretatie vatbaar. De subsidieontvanger en de accountant moeten hierdoor veel werk verrichten om alsnog aan de voorwaarden te voldoen. Het idee dat protocollen lastig zijn en leiden tot onnodige administratieve lasten is geboren.

Een goed protocol geeft richting aan het werk van de accountant via definities, toelichtingen en voorbeelden. Verwachtingen en realiteit sluiten op elkaar aan en de rapportage van de accountant voldoet aan de behoefte van de gebruikers. Hierdoor blijven de administratieve lasten zo beperkt mogelijk. Op deze wijze wordt voorkomen dat de accountant iets wordt gevraagd dat hij door onduidelijke normen niet kan uitvoeren.

**Als een protocol veroudert, sluiten verwachtingen en realiteit niet meer op elkaar aan.
Licht een protocol daarom jaarlijks door op actualiteit. Kijk op de website van de NBA voor de laatste beoordelingen van protocollen door COPRO.**

TIP 1



Een protocol mag echter niet zover gaan, dat het in de plaats treedt van de geldende wet- en regelgeving. Het mag geen aanvullende regels of eigen interpretaties geven. Een protocol mag u niet gebruiken om achteraf (via de accountant) te herstellen wat aan de voorkant (bij het opstellen van de regels) niet goed werd vastgelegd. Een protocol is geen reparatiemiddel achteraf. Als de wet- en regelgeving tekort schiet, is aanpassing van de regels de enige juiste oplossing. Een protocol mag geen pseudo-regelgeving worden.

2.2 Protocollen en accountants

Vaak besteden subsidieverstrekkingen het onderzoek naar een subsidieverantwoording uit aan een accountant. De kernfunctie van de accountant is het verschaffen van zekerheid over de betrouwbaarheid van informatie. Dit doet hij door de informatie te toetsen aan normen, om zo het vertrouwen van de gebruiker van die informatie te versterken. Dit kan bijvoorbeeld een jaarrekening betreffen, een subsidieverantwoording of een eindafrekening. Naast controleren kan de accountant een verantwoording ook beoordelen of samenstellen. Verder kan hij specifieke onderzoekswerkzaamheden uitvoeren, die hij met de opdrachtgever en de gebruiker is overeengekomen. Adviesopdrachten komen in het kader van een protocol niet voor en blijven verder buiten beschouwing.

Voor de accountant gelden gedrags- en beroepsregels, die een waarborg bieden voor kwaliteit en ethisch handelen. De *Nadere voorschriften Controle- en overige standaarden (NV COS)* geven regels voor de uitvoering van verschillende soorten opdrachten. Voor deze regels wordt gewoonlijk de term 'standaarden' gebruikt. De standaarden zijn samen met andere voorschriften opgenomen in de Handleiding Regelgeving Accountancy (HRA) van de NBA. De HRA beschrijft ook welke producten de accountant kan leveren, van een controleverklaring tot een rapport van feitelijke bevindingen.



TIP 2

De NBA publiceert voorbeeldteksten voor controleverklaringen en andere accountantsproducten op haar website. Ze worden periodiek geactualiseerd en zijn op de website van de NBA te vinden onder de button Voorbeeldteksten.

Hoe liggen de verantwoordelijkheden?

Het is belangrijk dat de verantwoordelijkheden helder zijn afgebakend tussen de opsteller van het protocol (de subsidieverstrekker¹), de gecontroleerde partij (de subsidieontvanger) en de accountant. De subsidieverstrekker moet vaststellen of aan de subsidievoorwaarden is voldaan en of de uitgaven in aanmerking komen voor subsidie. De subsidieontvanger legt hierover verantwoording af aan de subsidieverstrekker. De subsidieverstrekker controleert de verantwoording zelf of besteedt dit uit aan de accountant van de subsidieontvanger. Deze rapporteert zijn bevindingen over de verantwoording via een verklaring of een andere vorm van rapportage. Op basis van de subsidieverantwoording en het bijbehorende accountantsproduct neemt de subsidieverstrekker een definitief besluit. De accountant is verantwoordelijk voor de kwaliteit van zijn werkzaamheden, niet voor de inhoud of de kwaliteit van de verantwoording. Die blijft voor rekening van de subsidieontvanger.



TIP 3

Consulteer in een zo vroeg mogelijk stadium de eigen accountant, de accountants van de betrokken instellingen (sectoraccountants) en in het bijzonder de NBA. Zij kunnen advies geven over de uitvoerbaarheid van een regeling en vaktechnische vragen beantwoorden.

¹ Eenvoudigheidshalve gaat deze brochure uit van een protocol voor een subsidieregeling. Zoals aangegeven in paragraaf 2.1, worden protocollen ook in andere situaties gebruikt.

3. Waarmee moet u rekening houden?

Al in het stadium waarin de wet- en regelgeving vorm krijgt, moet u nadenken over de wijze van verantwoorden en de inzet van een accountant. Het betekent ook dat de gehanteerde begrippen en definities helder moeten zijn. Het op elkaar afstemmen van de verwachtingen van alle betrokken partijen is hierbij essentieel.

3.1 Vier aandachtspunten voor wet- en regelgeving

Het ideale accountantsprotocol bestaat niet. Elk protocol moet rekening houden met de eisen van de specifieke wet- en regelgeving. Het betekent ook dat op voorhand niet valt te zeggen hoe uitgebreid een protocol dient te zijn. Bij een eenvoudige subsidieregeling kan wellicht volstaan worden met twee pagina's basisinformatie. In de onderwijssector is de regelgeving echter zo omvangrijk dat het protocol meer dan honderd pagina's beslaat. Het is belangrijk dat u uzelf in de ontwerpfase van een regeling een aantal **basisvragen** stelt: welk doel wil ik met de voorschriften bereiken, welke informatie is nodig om te bepalen of dit doel is bereikt, wil ik hierover zekerheid krijgen en wie schakel ik daarvoor in?

Er moet een juiste afweging worden gemaakt van:

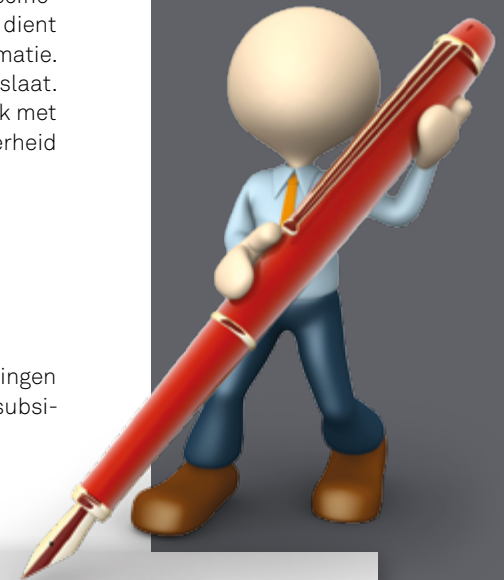
- baten versus lasten: wegen de baten op tegen de administratieve lasten?
- risico's versus zekerheid: wat kan er fout gaan en hoe valt dat te voorkomen?
- wensen versus mogelijkheden: wat kan de accountant wel en niet uitvoeren?

Het Rijksbrede Subsidiekader (Kader financieel beheer rijkssubsidies) is een goed voorbeeld hoe deze afwegingen zijn ingevuld. Het subsidiekader geldt alleen voor ministeries, maar kan als inspiratie dienen voor andere subsidieverstrekkers.

Samengevat zijn er vier aandachtspunten:

Denk na over de wijze van verantwoorden.

Leg vast hoe en waarover verantwoording wordt afgelegd en hoe hierop wordt toegezien. Het Rijksbrede Subsidiekader kent bijvoorbeeld drie varianten in subsidieverantwoording. Belangrijke vragen: Gaat het alleen om financiële informatie (juistheid en rechtmatigheid)? Zijn ook niet-financiële prestatiegegevens relevant? Mag de informatie in een jaarrekening worden opgenomen of schrijft u altijd een aparte verantwoording voor?



1

2

Zet het risico af tegen de gewenste zekerheid.

Is accountantscontrole wel het meest geschikte instrument om toezicht te houden op de uitvoering van een regeling? Voer een risicoanalyse uit over wat fout kan gaan en wat de gevolgen kunnen zijn. Bepaal daarna of zekerheid is gewenst en of hiervoor een accountant nodig is.

3

Maak een afweging van baten en lasten.

In het Rijksbrede subsidiekader kan een accountant alleen worden ingeschakeld bij de zwaarste variant en dan nog met de nodige terughoudendheid. Het is daarom zinvol om in een subsidieregeling onderscheid te maken naar de omvang van de subsidie. Hoe kleiner deze is, hoe lichter de verantwoordingseisen kunnen zijn. De gewenste zekerheid en de kosten van de controle moeten met elkaar in evenwicht zijn. Dat iets gecontroleerd kan worden, wil niet altijd zeggen dat het economisch verantwoord is om dit te doen.

4

Zorg voor technisch uitvoerbare regels.

Houd rekening met de stand van de techniek. Het heeft geen zin zekerheid te vragen over zaken waarvoor nog geen normen bestaan, die niet controleerbaar zijn of die buiten de deskundigheid van de accountant vallen. Doelmatigheid valt alleen te controleren als omschreven is wanneer iets doelmatig is. Hetzelfde geldt voor begrippen als de redelijkheid van kosten of in het maatschappelijk verkeer algemeen aanvaarde normen. Vaststellen of het doel van de subsidie is bereikt is de taak van de subsidieverstrekker, niet van de accountant.

3.2 Acht kenmerken van een uitvoerbaar protocol

Een uitvoerbaar controleprotocol voldoet aan acht kenmerken. Deze kenmerken zijn ook relevant bij het opstellen van de wet- en regelgeving waarop het protocol is gebaseerd.

Het geven van een wettelijke status aan een protocol kan problemen opleveren. Er kan discussie ontstaan, welke bepalingen voorgaan, die van het protocol of van de onderliggende wet- en regelgeving. Overweeg daarom of dit echt noodzakelijk is.

TIP 4



De acht kenmerken van een uitvoerbaar protocol zijn:

Het onderzoeksobject is duidelijk omschreven.

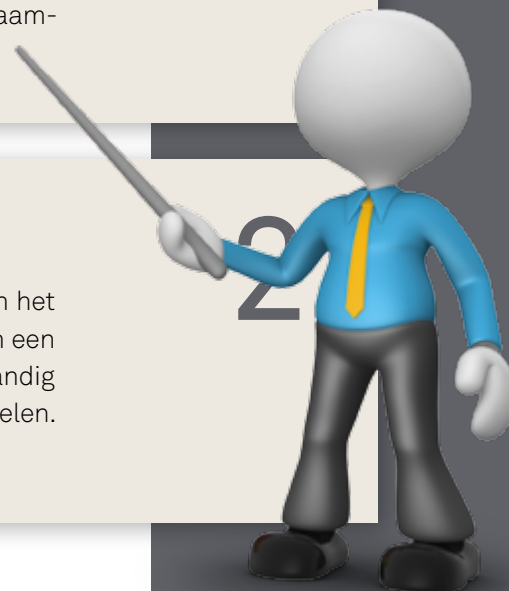
De accountant weet wat hij moet onderzoeken en wat hierbij de aandachtspunten zijn. Betreft het financiële gegevens, niet-financiële indicatoren of een combinatie? Om welk tijdstip of periode gaat het? Betreft het juistheid, volledigheid, rechtmatigheid of alle drie? U moet hierin een duidelijke keuze maken. Het onderzoeksobject heeft effect op de aard van de werkzaamheden en de soort accountantsrapportage die mogelijk is.

1

De normen voor het onderzoek zijn helder gedefinieerd.

De accountant beschikt over duidelijke criteria, die maar voor één uitleg vatbaar zijn. In het protocol gebruikte begrippen worden consequent toegepast en waar nodig voorzien van een eenduidige definitie. Helder moet zijn welke wetten of regelingen relevant zijn. Het is handig dat u een lijst van wet- en regelgeving opneemt, onder vermelding van de relevante artikelen. Zo ontstaat geen discussie over wat de accountant wel of niet moet toetsen.

2



3

De reikwijdte en diepgang van het onderzoek liggen vast.

Het is voor de accountant duidelijk hoe hij zijn onderzoek moet inrichten. Afwijkingen (fouten) en onzekerheden zijn meetbaar en kwantificeerbaar. Het is duidelijk welk niveau van betrouwbaarheid en materialiteit (nauwkeurigheid) van toepassing is. In een protocol hoeft u niet te beschrijven wat al vastligt in de beroepsvoorschriften van de accountant. Een protocol moet ook niet alle werkzaamheden tot in detail willen voorschrijven, dat valt onder de vaktechnische verantwoordelijkheid van de accountant. Overeengekomen specifieke werkzaamheden vormen de enige uitzondering hierop, zie paragraaf 4.1.

4

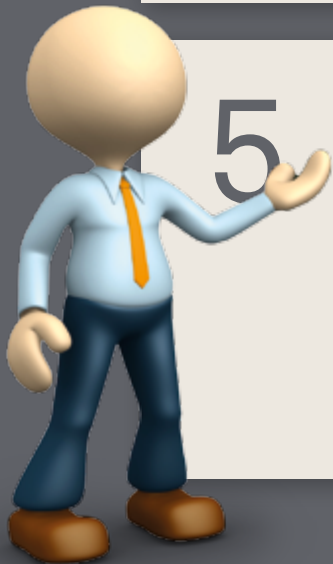
Rekening is gehouden met vaktechnische beperkingen.

Het protocol stelt geen eisen die op voorhand niet haalbaar zijn. Het is niet efficiënt dat u de accountant een uitspraak laat doen of een systeem 365 dagen per jaar goed functioneert of dat op een bouwterrein elke dag een naambord staat van de subsidieverstrekker. Het toetsen van informatie die beroepstechnisch van aard is, de doelmatigheid van beleid of het maatschappelijke effect kan beter aan de subsidieverstrekker worden overgelaten.

5

Ieders verantwoordelijkheid is duidelijk afgebakend.

De rolverdeling tussen de opsteller van het protocol (de subsidieverstrekker), de gecontroleerde partij (de subsidieontvanger), de accountant en de (eventueel aparte) toezichthouder staat vast. De verantwoordelijkheid voor het protocol ligt bij de subsidieverstrekker. De accountant rapporteert als deskundige op grond van zijn opdracht. De verantwoordelijkheid voor de kwaliteit van de aangeleverde informatie ligt bij de subsidieontvanger. Een protocol is bedoeld voor de accountant en moet geen instructies voor de subsidieontvanger bevatten. Die horen thuis in een aparte handleiding of een verantwoordingsprotocol.



Het gevraagde accountantsproduct is duidelijk en actueel.

De accountant weet welk product en welke mate van zekerheid van hem wordt gevraagd. U moet een keuze maken: kiest u voor een verklaring, een assurance-rapport of een rapport van feitelijke bevindingen? Wat u ook kiest, het moet voldoen aan de standaarden van de NBA. Voorbeeldteksten zijn te vinden op de website van de NBA.

6

Het protocol wordt tijdig vastgesteld en wijzigt tussentijds niet.

Reeds vóór de verantwoordingsperiode of het verslagjaar is het protocol bekend. De accountant weet tijdig wat hij in zijn opdracht dient te betrekken. Tussentijdse aanpassingen vinden niet plaats, tenzij sprake is van wijzigingen in de wet- en regelgeving. Het kan een optie zijn dat u vóór of tijdens het verslagjaar een eerste versie publiceert en daarna een addendum uitbrengt, voor zover nodig. Voor de accountant moet duidelijk zijn welke wijzigingen hij wel en niet in zijn opdracht moet meenemen. Normen die tussentijds of achteraf worden vastgesteld, kunnen in de periode ervóór meestal niet goed meer worden getoetst. Sommige (interne) controlemaatregelen van de subsidieontvanger zijn namelijk achteraf niet meer te herhalen, te herstellen of te toetsen.

7

Het protocol is met alle betrokken partijen afgestemd.

Over het protocol heeft overleg plaatsgevonden tussen de opsteller van het protocol, de gecontroleerde partij(en), de accountant(s) en de (eventueel aparte) toezichthouder. Als sprake is van een groep subsidieontvangers is het efficiënt dat u de branchevereniging(en) inschakelt. U moet duidelijk zijn over wat u van iedereen verwacht. Organiseer daarom periodiek een evaluatiebijeenkomst. Hierin kunt u als opsteller van het protocol veranderingen in de wet- en regelgeving toelichten, concepten voorleggen of de uitvoering van bestaande protocollen evalueren. Als sprake is van een review op de dossiers van de accountants is het handig als u ook de reviewende partij uitnodigt.

8



TIP 5

Leg concept accountantsprotocollen in een zo vroeg mogelijk stadium voor aan de NBA Werkgroep COPRO. Vaktechnische discussies kunnen dan vooraf worden gevoerd. Tegelijk kan het concept dan vaktechnisch worden doorgelicht.



4. Welk accountantsproduct kiest u?

Er bestaan verschillende accountantsproducten, van controleverklaringen tot rapporten van feitelijke bevindingen. Om de juiste keuze te maken hebt u inzicht nodig in de kenmerken van elk product. Niet elk product is voor elke situatie geschikt.

4.1 Overzicht van accountantsproducten

Voor het optreden van accountants gelden gedrags- en beroepsregels. De gedragsregels betreffen de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA), ermee verband houdende verordeningen en nadere voorschriften van de NBA. De beroepsregels betreffen de eerder genoemde standaarden van de NV COS. Deze standaarden geven voorschriften voor de verschillende soorten opdrachten die de accountant kan uitvoeren. Bijvoorbeeld voor risico-inschatting en materialiteit, het verzamelen van informatie, het gebruikmaken van de werkzaamheden van derden, de dossiervorming en het soort accountantsproduct dat aan een opdracht is verbonden.

Accountantsopdrachten zijn te verdelen in **twee hoofdgroepen opdrachten**: assurance- en niet-assurance opdrachten.

Assurance-opdrachten

Het Stramien voor Assurance-opdrachten biedt een referentiekader voor het uitvoeren van assurance-opdrachten. Het geeft aan wat met een assurance-opdracht wordt bedoeld, welke voorwaarden aan zo'n opdracht zijn verbonden, welke niveaus van assurance (zekerheid) mogelijk zijn en wat het eindproduct van de opdracht is. Het stramien maakt onderscheid tussen assurance-opdrachten en niet-assurance opdrachten.

Een assurance-opdracht heeft als doel zekerheid te verschaffen over de betrouwbaarheid van informatie. Hiervoor wordt de informatie getoetst aan normen, met als doel het vertrouwen van de gebruikers van die informatie te versterken.

Welk soort assurance-opdracht wordt gekozen is afhankelijk van de soort informatie (het onderzoeksobject, meestal een verantwoording) en de gewenste zekerheid. Bij historische financiële informatie past een controle-opdracht of een beoordelingsopdracht, afhankelijk van het gewenste zekerheidsniveau. Voor de tekst van de verklaring maakt het uit of het een jaarrekening betreft of een ander financieel overzicht, zoals een subsidieverantwoording. Gaat het om andere dan historische financiële informatie (financieel of niet-financieel), dan past een overige assurance-opdracht. Voorbeelden zijn prognoses, de beschrijving van een proces, gedrag en prestatiegegevens. Ook bij een overige assurance-opdracht kunt u kiezen voor een redelijke of beperkte mate van zekerheid.

Vijf **basisvoorwaarden**:

- Er zijn drie partijen: de verschaffer, gebruiker en controleur;
- Het onderzoeksobject (de informatie) is duidelijk gedefinieerd en afgebakend;
- Er zijn criteria (normen) waaraan het onderzoeksobject getoetst kan worden;
- Over het onderzoeksobject is voldoende en geschikte informatie aanwezig;
- Er is een schriftelijk eindproduct met daarin de uitkomst van de toetsing.

Twee **zekerheidsniveaus**:

- Een **redelijke** mate van zekerheid. Hierbij is de kans dat de accountant een verkeerde uitspraak doet over de betreffende informatie tot een vaktechnisch aanvaardbaar laag niveau teruggebracht. De accountant formuleert **een oordeel** over de betrouwbaarheid van de informatie. Dat doet hij in positieve zin ('naar ons oordeel is');
- Een **beperkte** mate van zekerheid. Hierbij is de kans dat de accountant een verkeerde uitspraak doet over de betreffende informatie tot een vaktechnisch aanvaardbaar niveau teruggebracht. De kans op een foute uitspraak is groter dan bij een redelijke mate van zekerheid. De accountant formuleert **een conclusie** over de betrouwbaarheid van de informatie. Dat doet hij in negatieve vorm ('ons is niet gebleken dat niet is').

Drie **soorten** opdrachten:

- Controleopdrachten (controleverklaring);
- Beoordelingsopdrachten (beoordelingsverklaring);
- Overige assurance-opdrachten (assurance-rapport).



Vier accountantsoordelen:

- **Goedkeurend:** De accountant verklaart dat de verantwoording in alle van materieel belang zijnde aspecten is opgesteld in overeenstemming met het verslaggevingsstelsel dat voor die verantwoording geldt. Bij een jaarrekening opgesteld volgens Titel 9 van het Burgerlijk Wetboek of een ander algemeen aanvaard stelsel van verslaggeving verklaart hij dat deze een getrouw beeld geeft van vermogen en resultaat. Bij een subsidieverantwoording zal de accountant vaak een oordeel geven over de volledigheid, juistheid of rechtmatigheid van de informatie. Dit hangt af van de betreffende subsidieregeling.
- **Met een beperking:** De accountant keurt de verantwoording goed met uitzondering van een onderdeel ervan. Hierbij zijn twee situaties mogelijk, afhankelijk van de vraag of het om een afwijking gaat of onzekerheid. Er kan sprake zijn van een afwijking (fout) die van materieel belang is voor de gebruiker van de verantwoording, maar die voor hem niet van diepgaande invloed is. Of de accountant heeft zelf niet voldoende en geschikte assurance-informatie kunnen verkrijgen om een oordeel te geven (onzekerheid). Hij weet echter zeker dat de mogelijke gevolgen van materieel belang kunnen zijn, maar niet van diepgaande invloed. Voorbeelden zijn een niet te controleren voorraad in het buitenland of een niet afgeboekte debiteur die al failliet was.
- **Oordeelonthouding:** De accountant kan de verantwoording niet goed- of afkeuren. Hij kan niet voldoende en geschikte assurance-informatie verkrijgen voor een oordeel. Hij weet zeker dat de mogelijke gevolgen van materieel belang en van diepgaande invloed kunnen zijn. Voorbeelden zijn een ontoereikende interne beheersing waardoor de volledigheid van de opbrengsten niet is gegarandeerd of regelgeving die voor meerdere uitleg vatbaar is. De accountant moet alle zaken melden die leiden tot de oordeelonthouding. Alles wat de accountant in zijn verklaring niet heeft gemeld wordt daarmee impliciet goedgekeurd.
- **Afkeurend:** De accountant keurt de verantwoording als geheel af, deze voldoet niet aan de gestelde eisen. Hij weet zeker dat de geconstateerde afwijkingen van materieel belang en van diepgaande invloed op de verantwoording zijn. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn als voor de verantwoording de verkeerde waarderingsgrondslagen zijn toegepast of als bepaalde subsidievoorschriften niet zijn nageleefd. De accountant moet alle zaken melden die leiden tot de afkeuring. Alles wat de accountant in zijn verklaring niet heeft gemeld wordt daarmee impliciet goedgekeurd.

Niet-assurance opdrachten

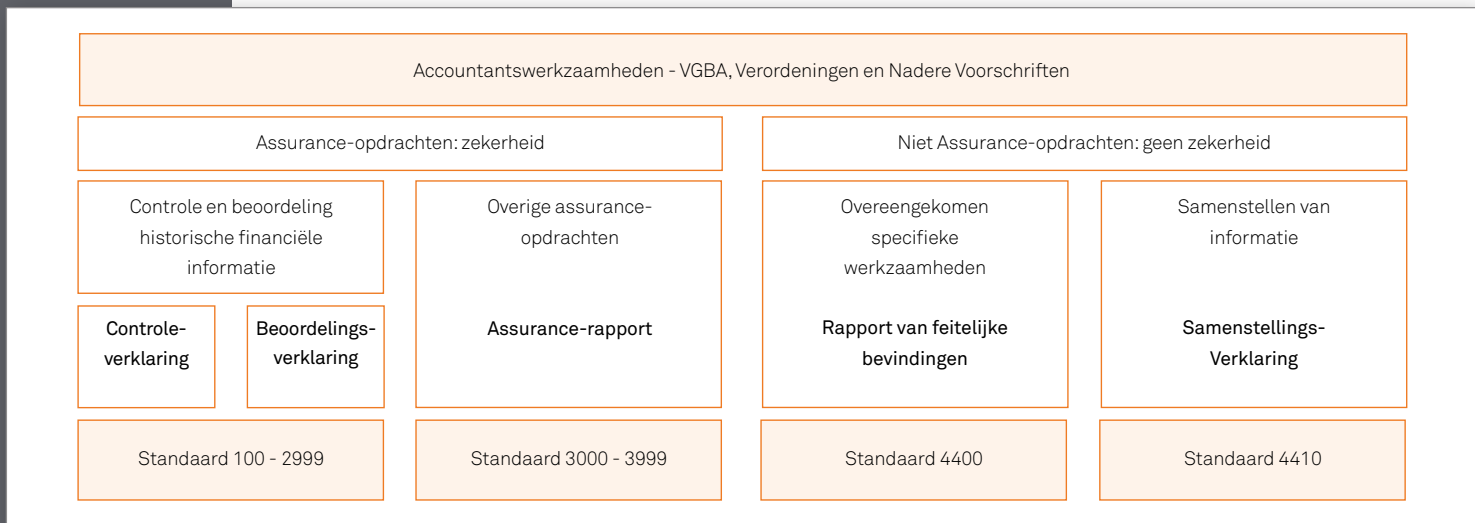
Naast assurance-opdrachten zijn twee andere soorten opdrachten relevant bij het opstellen van een protocol:

- overeengekomen specifieke werkzaamheden (rapport van feitelijke bevindingen)
- samenstellingsopdrachten (samenstellingsverklaring)

Hierbij verstrekt de accountant geen zekerheid, maar onderzoekt hij informatie of stelt hij die samen. Voor deze opdrachten wordt de term aan assurance verwante opdrachten gebruikt, hoewel ze niet tot het verstrekken van zekerheid leiden.

Uitwerking accountantsproducten

De **vijf soorten** accountantsproducten zijn in het volgende schema weergegeven:



Hieronder zijn de **voorwaarden** en **kenmerken** van de vijf accountantsproducten uitgewerkt.

1. De controleverklaring

De controleverklaring is het meest bekende accountantsproduct. Hierin rapporteert de accountant over de uitkomst van een controleopdracht. De verklaring geeft een redelijke mate van zekerheid over de betrouwbaarheid van historische financiële informatie. Dit kan een jaarrekening zijn waarin de subsidie is vermeld of een aparte subsidieverantwoording. In de publieke sector wordt daarnaast vaak om een oordeel over rechtmatigheid gevraagd. Relevant voor de tekst van de verklaring zijn Standaarden 700-720 en 800-810.

2. De beoordelingsverklaring

De beoordelingsverklaring geeft een beperkte mate van zekerheid over de betrouwbaarheid van historische financiële informatie. Het verschil met de controleverklaring ligt uitsluitend in de mate van zekerheid. De materialiteit (mate van nauwkeurigheid) is hetzelfde als bij een controleverklaring. Minder zekerheid verstrekken betekent in het algemeen dat de accountant minder diepgaande werkzaamheden heeft uitgevoerd. Daarom kost het uitvoeren van een beoordelingsopdracht gewoonlijk minder tijd dan een controleopdracht. Relevant voor de tekst van de verklaring is Standaard 2400.

3. Het assurance-rapport

Een assurance-rapport is bedoeld voor andere dan historische financiële informatie. Deze informatie kan financieel of niet-financieel van aard zijn. Het rapport geeft de uitkomst weer van een overige assurance-opdracht. In plaats van controleren of beoordelen wordt de term onderzoeken gebruikt. Een assurance-rapport geeft een redelijke mate van zekerheid (oordeel) of een beperkte mate van zekerheid (conclusie). Afhankelijk van de wensen van de gebruiker moet een keuze gemaakt worden. Relevant voor de tekst van het assurance-rapport zijn Standaard 3000A/D en eventuele specifieke standaarden.

Er zijn 2 soorten opdrachten: attest-opdrachten (Standaard 3000A) en directe opdrachten (Standaard 3000D). Dit is afhankelijk van de vraag of de accountant een uitspraak doet over de verantwoording over het onderzoeksobject (attest-opdracht) of direct een uitspraak doet over het onderzoeksobject (directe-opdracht). Als bijvoorbeeld de kwaliteit van een proces het onderzoeksobject is, kan hij er zelf een uitspraak over doen (directe-opdracht) of kan een uitspraak doen over de verantwoording die over dat proces wordt afgelegd (attest-opdracht). In feite is de controle van een jaarrekening ook een vorm van een attest-opdracht, maar dan over historische financiële informatie.

Assurance-opdrachten moeten aan vergelijkbare vaktechnische eisen voldoen als controle- of beoordelingsopdrachten. Het verschil ligt alleen in het onderzoeksobject. Verder biedt het assurance-rapport in het algemeen meer mogelijkheden voor een op maat gemaakte tekst, afgestemd op de uitgevoerde assurance-werkzaamheden.

4. Het rapport van feitelijke bevindingen

Een rapport van feitelijke bevindingen is de uitkomst van een opdracht tot het uitvoeren van overeengekomen specifieke werkzaamheden. Dit kan elk soort onderzoeksobject betreffen, financieel en niet-financieel. Het is geen assurance-opdracht, de accountant verstrekt geen zekerheid. De accountant rapporteert over zijn onderzoekswerkzaamheden, met de hierbij geconstateerde bijzonderheden. Hij geeft hierover geen conclusie of oordeel. De accountant kan echter werkzaamheden verrichten die ook bij een controle- of assurance-opdracht uitgevoerd worden. Het verschil is dat de accountant bij een rapport van feitelijke bevindingen alleen losstaande waarnemingen of constateringen rapporteert, die gekoppeld zijn aan de vastgelegde specifieke werkzaamheden. Hij doet geen totaaluitspraak over het onderzoeksobject in zijn geheel. Als sprake is van afwijkingen of bijzonderheden zal de accountant niet zelf besluiten om zijn werkzaamheden uit te breiden, dat is aan de opdrachtgever. Daarom is het beter om in de opdrachtbevestiging en de rapportage bewoordingen als assurance, zekerheid, controle, beoordeling, oordeel, conclusie en getrouw beeld te vermijden. In plaats daarvan zal de accountant in de rapportage zinsneden gebruiken als bijvoorbeeld 'uit ons onderzoek is gebleken dat' of 'op grond van ons onderzoek hebben wij vastgesteld dat'.



Het is aan de gebruikers van het rapport om daaruit zelf conclusies te trekken of hieraan zekerheid te ontlenuen. Zij moeten aan de hand van het rapport zelf bepalen of de opdrachtgever aan de gestelde eisen heeft voldaan. De opdrachtgever en gebruikers bepalen in overleg de aard, timing en omvang van de werkzaamheden van de accountant. Van de accountant wordt niet verwacht dat hij een uitspraak doet over de toereikendheid en geschiktheid van de verrichte werkzaamheden in relatie tot het doel waarvoor deze worden verricht, noch voor enig ander doel. De instructies aan de accountant moeten voldoende duidelijk en gedetailleerd zijn, zodat hij precies weet wat hij wel en niet moet doen. Leidend voor de tekst van het rapport van feitelijke bevindingen is Standaard 4400.

Gezien de specifieke voorwaarden is de verspreidingskring van het rapport altijd beperkt tot de partijen met wie de werkzaamheden zijn afgesproken. Dit mogen ook derden zijn, zoals een ministerie of een externe toezichthouder. Mits ze op enigerlei wijze bij de opdracht zijn betrokken, bijvoorbeeld door het schrijven van een accountantsprotocol. De reden voor de beperking ligt in de specifieke aard van de opdracht. Willekeurige buitenstaanders kunnen het rapport verkeerd interpreteren, als ze de afgesproken beperkingen in het onderzoek niet goed kennen. Daarom wordt in het rapport altijd de verspreidingskring vermeld.

Afhankelijk van de soort verantwoording kan ook bij de andere accountantsproducten sprake zijn van een beperkte verspreidingskring. De accountant moet dit dan expliciet vermelden.

5. De samenstellingsverklaring

De samenstellingsverklaring is de uitkomst van een samenstellingsopdracht. Deze opdracht is gericht op het verzamelen, verwerken, ordenen en samenvatten van informatie tot een financieel overzicht. In theorie kan dit ook een niet-financieel overzicht zijn. De accountant ondersteunt het management bij het opstellen en presenteren van een verantwoording zonder enige zekerheid over die verantwoording te verstrekken. Hij wordt uitsluitend ingeschakeld vanwege zijn deskundigheid op het gebied van verslaggeving, niet om assurance-werkzaamheden of overeengekomen specifieke werkzaamheden uit te voeren. Samenstellingsopdrachten worden soms gebruikt als kleine organisaties informatie bij een toezichthouder moeten aanleveren en de kosten ervan zo beperkt mogelijk moeten blijven. Leidend voor de tekst van de verklaring is Standaard 4410.

Leg als opsteller van een protocol ook vast wat moet gebeuren als de accountant geen verklaring of assurance-rapport met goedkeurende strekking kan afgeven, of als hij bijzonderheden rapporteert bij een rapport van feitelijke bevindingen.



TIP 6

4.2 Kies het juiste product

Elk accountantsproduct kent eigen voorwaarden en kenmerken. In een accountantsprotocol moet u een duidelijke keuze voor het gewenste accountantsproduct maken. Hieraan vooraf gaat de vraag of inschakeling van een accountant wel noodzakelijk is, zie paragraaf 2.1. Er zijn **drie keuzefactoren**:

Keuzefactor 1: **Het onderzoeksobject**

Betreft het object van onderzoek historische financiële informatie of andere informatie (financieel of niet-financieel)? In het eerste geval past elk accountantsproduct, uitgezonderd het assurance-rapport. In het tweede geval past een assurance-rapport, een rapport van feitelijke bevindingen of een samenstellingsverklaring. Kiest u voor een assurance-opdracht, dan moet u aangeven of het een attest- of een directe-opdracht betreft.

Keuzefactor 2: **De gewenste zekerheid**

Is zekerheid gewenst over de verantwoording die de subsidieontvanger verstrekt en zo ja, welke mate van zekerheid is gewenst? Als zekerheid is gewenst, kunt u kiezen voor een controleverklaring, beoordelingsverklaring of assurance-rapport. Of de accountant de opdracht kan uitvoeren hangt af van de vijf voorwaarden van de assurance-opdracht, zie paragraaf 4.1. U kunt kiezen voor een redelijke of beperkte mate van zekerheid. Als geen zekerheid is gewenst of niet voldaan is aan de genoemde vijf voorwaarden, past een rapport van feitelijke bevindingen of een samenstellingsverklaring.

Keuzefactor 3: **De behoefte aan bevindingen**

Wat is belangrijk voor de subsidietoekenning, zekerheid over de betrouwbaarheid van de verantwoording of inzicht in de bevindingen van de accountant? In het eerste geval past een assurance-opdracht, in het tweede geval een rapport van feitelijke bevindingen. Zijn beide niet relevant, dan is inschakeling van een accountant waarschijnlijk overbodig. Eventueel kunt u om een samenstellingsverklaring vragen. Bij een rapport van feitelijke bevindingen gelden strikte eisen voor het onderzoek en de verspreidingskring, zie paragraaf 4.1.



Aandachtspunten bij de keuze

Een **assurance-opdracht** is niet bedoeld om uitgebreid te rapporteren over bevindingen. Alleen de afwijkingen die invloed hebben op het oordeel of de conclusie van de accountant worden in de verklaring of het assurance-rapport opgenomen. Als de gebruiker behoefte heeft aan specifieke informatie kan hij dit beter in de verantwoording laten opnemen, dan het de accountant te vragen. Dit past ook bij de verantwoordelijkheidsverdeling tussen de opsteller van het protocol, de gecontroleerde partij en de accountant.

In de praktijk wordt veel geworsteld met het formuleren van de **overeengekomen specifieke werkzaamheden**. Het is aan te bevelen deze zo specifiek mogelijk te beschrijven en puntsgewijs op te sommen. Hierbij dient elke suggestie van een totaal oordeel of -conclusie te worden vermeden. Zo kan de accountant wel onderzoeken of bepaalde gegevens op elkaar aansluiten of door brondocumenten worden ondersteund, maar kan hij geen uitspraak doen over de juistheid of volledigheid daarvan gedurende de gehele verantwoordingsperiode.

Als behoefte bestaat aan zekerheid en bevindingen kunt u eventueel kiezen voor een **gecombineerde opdracht** in het protocol. De accountant voert dan twee aparte opdrachten tegelijk uit, met de bijbehorende aparte accountantsproducten. Deze moeten in het protocol goed van elkaar zijn onderscheiden.

Het rapport van bevindingen

Naast bovengenoemde producten wordt in diverse protocollen gevraagd om een rapport van bevindingen, als bijproduct naast het eigenlijke accountantsproduct. Hierbij wordt niet bedoeld op een rapport van feitelijke bevindingen volgens Standaard 4400. De accountant wordt gevraagd om specifieke bevindingen, afwijkingen of onzekerheden te melden die hij tijdens zijn werk heeft vastgesteld, maar die niet van invloed zijn op zijn oordeel. Vaak wordt hiervoor een ondergrens gehanteerd, de zogeheten rapportagetolerantie. Aan het rapport worden gewoonlijk geen inhoudelijke eisen gesteld en het is meestal vormvrij. Voor dit rapport kunt u beter de term **verslag van bevindingen** gebruiken, om verwarring met een rapport volgens Standaard 4400 te voorkomen.

Het apart laten rapporteren van afwijkingen en onzekerheden die wel van invloed zijn op het oordeel van de accountant is niet zinvol. Deze worden op grond van de standaarden al verplicht toegelicht in de onderbouwing van het niet-goedkeurende oordeel in de verklaring of het assurance-rapport.

Het verdient aanbeveling terughoudend te zijn in het stellen van uitgebreide eisen aan de inhoud van een verslag van bevindingen. U moet de accountant niet vragen om in het rapport oordelen te geven, of speciaal voor het rapport aanvullende werkzaamheden te doen. Dan kunt u beter kiezen voor uitbreiding van de opdracht of voor een nieuwe, aanvullende opdracht.



5. Hoe schrijft u een accountantsprotocol?

Het is handig dat u een vast stramien gebruikt voor een protocol. Twee punten zijn hierbij van belang: de **structuur** en de **afzonderlijke bouwstenen**.

5.1 Structuur van een protocol

Voor de structuur van een protocol kunt u de volgende **indeling** hanteren:



Protocol hoofdstuk 1: Uitgangspunten

Dit onderdeel verankert het protocol in de relevante wet- en regelgeving. Het bespreekt de doelstelling van het protocol en belangrijke definities, procedures en termijnen.

A Doelstelling en inkadering protocol

Geef duidelijk aan op welke wet- en regelgeving het protocol is gebaseerd en wat het doel is van het protocol. Motiveer waarom gekozen is voor een accountant en een protocol. Omschrijf duidelijk het onderzoeksobject en het gewenste accountantsproduct. Als een subsidieafrekening uit meerdere onderdelen bestaat, moet u aangeven welke onderdelen wel en niet onder de reikwijdte van de accountantswerkzaamheden vallen.

Bij een controleopdracht valt alle informatie die gelijktijdig met de gecontroleerde verantwoording wordt verstrekt onder de categorie andere informatie. Volgens Standaard 720 moet de accountant in zijn verklaring vermelden of deze andere informatie met de door hem gecontroleerde verantwoording verenigbaar is en geen materiële afwijkingen bevat.

B Belangrijke definities en begrippen

Voorzover niet algemeen bekend of vastgelegd in wet- en regelgeving, moeten belangrijke begrippen worden toegelicht. Zet alle definities bij voorkeur in één hoofdstuk. Definities moeten helder en toetsbaar zijn, er moet geen discussie bestaan over de inhoud van een begrip. Zo zijn doelmatigheid en rechtmatigheid algemene begrippen, die een nadere invulling nodig hebben om toetsbaar te zijn voor de accountant. Definities in het kader van het accountantsonderzoek moeten aansluiten bij de standaarden van de NBA. Een protocol moet aan de opdracht van de accountant geen zaken toevoegen die er niet in thuis horen. Bijvoorbeeld een controleverklaring bij niet-financiële informatie of een rapport van feitelijke bevindingen met een totaal oordeel.

Zorg altijd voor eenduidige begrippen. Vermijd termen als: marktconform, in het maatschappelijk verkeer gebruikelijk, juiste toerekening of een toereikende toelichting. Wees helder over de voorgeschreven normen en licht ze zonedig toe.

TIP 7



C Procedures en termijnen

Leg de formele procedures en termijnen vast. Als deze al in de wet- en regelgeving vastliggen, is een verwijzing voldoende. Mogelijke thema's zijn: aanlevertermijnen, helpdesk of contactpunt voor vragen, communicatie met de subsidieverstrekker en het toezichtskader. Als sprake is van een dossierreview bij de accountant, beschrijf dan wat het doel ervan is, hoe de procedure verloopt en wat er gebeurt met de uitkomsten..

Protocol hoofdstuk 2: Onderzoeksaanpak

Dit onderdeel gaat in op de invulling van het onderzoek door de accountant. Het is belangrijk dat de accountant over heldere normen kan beschikken.


A Relevante wet- en regelgeving

De wet- en regelgeving vormt de basis voor het protocol en geeft daarmee de normen voor het uit te voeren onderzoek. Hiervoor worden ook wel de termen referentiekader, wettelijk kader of normenkader gebruikt. Het geeft de criteria waaraan de accountant moet toetsen. Bij overeengekomen specifieke werkzaamheden geeft de wet- en regelgeving de basis voor de uit te voeren onderzoekswerkzaamheden.



Helder moet zijn welke wet- en regelgeving relevant is voor de accountant. Neem daarom in het protocol een lijst van de geldende wet- en regelgeving op, onder vermelding van de artikelen die voor de accountant van belang zijn. Hij moet erop kunnen vertrouwen dat de opsomming volledig is. Alleen een kaderwet of de subsidieregeling noemen is niet voldoende, hierin kunnen bepalingen staan die voor hem niet relevant zijn. De accountant moet weten wat hij wel en niet in zijn werkzaamheden meeneemt. Anderzijds betekent dit ook dat de accountant de wet- en regelgeving die niet in de opsomming zit niet in zijn onderzoek meeneemt.

Wees duidelijk over eventuele bijzondere onderwerpen die de accountant in zijn onderzoek moet meenemen, zoals Europese aanbestedingsregels of de Wet normering topinkomens (WNT). Voor de WNT geldt bijvoorbeeld een algemeen protocol van het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (BZK). Als de naleving van veel wettelijke voorschriften getoetst moet worden, kan het handig zijn om te kiezen voor een expliciet rechtmatigheidsoordeel. Zie paragraaf 5.2.



TIP 8

Vermeld in de opsomming van de wet- en regelgeving alleen die wetten en regels die niet reeds in de subsidieregeling zelf zijn verwerkt. Anders kan sprake zijn van dubbele bepalingen, wat tot verwarring kan leiden.

B Reikwijdte onderzoek

Geef duidelijk aan wat het onderzoeksobject is en welke opdracht hierbij hoort. Begrippen moeten consequent gebruikt worden, het is verwarrend als voor het onderzoeksobject verschillende termen worden toegepast. Maak een afweging tussen de gewenste zekerheid en de behoefte aan bevindingen, zie paragraaf 4.2.

De wijze waarop de accountant de opdracht invult is echter zijn eigen verantwoordelijkheid. Een protocol dient toetsingspunten aan te geven, maar het is geen gedetailleerd werkprogramma. Het moet bij voorkeur niet de omvang van steekproeven of de keuze tussen een systeem- of gegevensgerichte aanpak voorschrijven. De enige uitzondering is de opdracht tot overeengekomen specifieke werkzaamheden. Omdat de accountant daar alleen bevindingen, waarnemingen en constatering rapporteert, is het juist wel van belang om de werkzaamheden zo gedetailleerd mogelijk te beschrijven, zie paragraaf 4.1.

In verouderde protocollen worden soms kwalitatieve aandachtspunten gehanteerd, zoals normale, speciale en procedurele aandacht. Zonder duidelijke omschrijving zorgen ze voor verkeerde verwachtingen. Betekent speciale aandacht meer werkzaamheden, strengere normen of alleen aanvullende toetspunten? Wat is de relatie tussen procedurele aandacht en het eindoordeel van de accountant? Gaat het om de kwaliteit van de interne beheersing, de naleving van wet- en regelgeving of specifieke gedragsaspecten? Kortom, als deze termen gebruikt worden, moeten ze duidelijk gedefinieerd zijn.



C Betrouwbaarheid en materialiteit

Betrouwbaarheid betreft de mate van zekerheid waarmee de accountant zijn werk moet uitvoeren. Materialiteit of tolerantie betreft de vereiste nauwkeurigheid die de accountant hierbij moet hanteren. Duidelijk moet zijn wat het effect is van geconstateerde afwijkingen (fouten) en onzekerheden op het oordeel van de accountant. De keuze van de materialiteit is belangrijk voor alle assurance-opdrachten, zie paragraaf 5.2.

Protocol hoofdstuk 3: Accountantsproducten

Dit onderdeel gaat in op het gewenste accountantsproduct. Modelteksten moeten op de voorbeeldteksten van de NBA aansluiten. Zie hoofdstuk 4 van deze brochure. Geef aan of de accountant aanvullende rapportages moet verstrekken en wat het karakter daarvan is. Bijvoorbeeld een verslag van bevindingen, een accountantsverslag of een foutentabel.

Voorbeeldteksten kunnen wijzigen. Daarom wordt geadviseerd in een protocol geen model accountantsproduct op te nemen. In plaats daarvan kunnen de inhoudelijke vereisten worden vermeld, onder verwijzing naar de website van de NBA.

TIP 9



5.2 Enkele bouwstenen uitgewerkt

Dit hoofdstuk gaat in op vier bouwstenen. Elke subsidieregeling kent eigen bepalingen. Daarom is het niet mogelijk een volledige lijst van bouwstenen te geven. Ook is niet elke bouwsteen voor ieder protocol relevant. De vier bouwstenen zijn voorzien van een praktijkvoorbeeld. Een protocol schrijven is maatwerk, daarom zult u de teksten naar de gegeven situatie moeten aanpassen. De voorbeeldteksten betreffen uitsluitend teksten voor protocollen en bieden geen modellen voor accountantsproducten.

Bouwsteen 1: Relevante wet- en regelgeving

Duidelijk moet zijn welke wet- en regelgeving relevant is voor de accountant, het geeft de criteria waaraan de accountant moet toetsen. De opsomming in het protocol moet zowel volledig als specifiek genoeg zijn. Het is handig om hierbij een directe link te leggen met de werkzaamheden die de accountant moet uitvoeren.

PRAKTIJKVOORBEELD 1

Wet- en regelgeving

Voor de werkzaamheden van de accountant is de volgende wet- en regelgeving relevant:

- Wet .../Regeling ... (Artikelen ...)
- Wet .../Regeling ... (Artikelen ...)
-

De hierboven opgesomde wet- en regelgeving vormt het normenkader voor de accountant, echter alleen indien en voorzover de hierin opgenomen bepalingen de grondslag vormen voor de in de paragraaf XYZ opgesomde werkzaamheden. Van de accountant wordt niet verwacht dat hij verantwoording ABC toetst aan alle bepalingen die in de wet- en regelgeving zijn opgenomen. Dat doet hij alleen indien en voor zover deze bepalingen zijn uitgewerkt in paragraaf XYZ.

Bouwsteen 2: Betrouwbaarheid en materialiteit

Bij een assurance-opdracht moet de accountant vooraf weten met welke mate van zekerheid (betrouwbaarheid) en met welke materialiteit (nauwkeurigheid) hij zijn werkzaamheden moet uitvoeren. Hierbij kan het gaan om een redelijke of beperkte mate van zekerheid. De feitelijke invulling van de gekozen zekerheid valt onder de vaktechnische verantwoordelijkheid van de accountant. Aan materialiteit en het effect van geconstateerde afwijkingen besteden diverse NBA standaarden aandacht. Een protocol hoeft daarom alleen invulling te geven aan de betrouwbaarheid en materialiteit als deze afwijken van de regels in de standaarden.

- **Betrouwbaarheid**

De betrouwbaarheid geeft aan hoeveel zekerheid de accountant met zijn oordeel geeft. In sommige protocollen wordt de gewenste zekerheid uitgedrukt in een percentage, bijvoorbeeld 95 procent. In dat geval bestaat 5 procent kans dat de accountant de betreffende verantwoording ten onrechte goedkeurt. Het betekent echter niet dat 5 procent van de verantwoording per definitie onbetrouwbaar is.

- **Materialiteit**

Afwijkingen (fouten) en onzekerheden zijn van materieel belang als verwacht mag worden dat ze van invloed zijn op de besluitvorming van de gebruiker van de verantwoording. Materialiteit geeft de kritische lijn voor de

gebruiker aan, de maximale grens voor het toestaan van afwijkingen. Wordt deze overschreden, dan kan dit zijn besluitvorming beïnvloeden. Materialiteit is vaak gekoppeld aan bedragen of percentages, maar dat hoeft niet. Ook de maatschappelijke situatie speelt een rol. Zo is in de publieke sector het niet voldoen aan de WNT bij een jaarrekeningcontrole altijd van belang, ook al is de betreffende post in de jaarrekening van ondergeschikte betekenis.

Voor materialiteit wordt ook wel de term nauwkeurigheid gebruikt: de maximale grens voor afwijkingen. Een nauwkeurigheid van 99 procent betekent een materialiteit van 1 procent. De maximale afwijking bij het bepalen van het eindoordeel van de accountant wordt vaak de (goedkeurings)tolerantie genoemd: hoeveel afwijkingen mag een verantwoording bevatten om nog steeds door hem goedgekeurd te worden.

Meer informatie over materialiteit bij een controle valt te vinden in standaard 320 Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle. De standaard is te vinden in de online versie van de HRA op de website van de NBA.

Vragen om absolute zekerheid of 100 procent betrouwbaarheid is veelal niet reëel. Zelfs bij een volledige controle van informatie valt de kans op afwijkingen nooit helemaal uit te sluiten. Ook zal de meerwaarde van het laatste stukje zekerheid meestal niet opwegen tegen de extra kosten om alles te controleren. In het protocol moet u een keuze maken voor het gewenste niveau van zekerheid: een redelijke of beperkte mate.

U kunt ervoor kiezen om de materialiteit in een tabel te benoemen. Deze geeft dan de maximale tolerantie (materialiteit) per soort oordeel van de accountant weer. Hierbij kunt u onderscheid maken tussen afwijkingen (fouten) in de verantwoording en onzekerheden in de controle. In het laatste geval beschikt de accountant niet over voldoende en geschikte informatie om te oordelen of er sprake is van een materiële afwijking in de verantwoording. De materialiteit wordt berekend als een percentage van de gekozen omvangsbasis. Dit kan bijvoorbeeld het subsidiebedrag of het totaal aan kosten in de verantwoording zijn.

TIP 10



PRAKTIJKVOORBEELD 2

Betrouwbaarheid en materialiteit

Het onderzoek moet zodanig worden ingepland en uitgevoerd dat een redelijke mate van zekerheid wordt verkregen dat de verantwoording geen afwijkingen (fouten) en onzekerheden van materieel belang bevat. Indien dit begrip voor het gebruik van statistische technieken gekwantificeerd moet worden, betekent dit een betrouwbaarheid van 95 procent.

Een verklaring met een goedkeurende strekking impliceert, dat, gegeven de bovengenoemde betrouwbaarheid, in de verantwoording geen afwijkingen (fouten) en onzekerheden voorkomen die groter zijn dan de percentages in de hieronder opgenomen materialiteitstabel. Als omvangsbasis geldt hierbij het totaalbedrag van de verleende subsidie.

Soort verklaring	Goedkeurend	Met beperking	Oordeelonthouding	Afkeurend
Fouten in de verantwoording	$\leq 1\%$	$>1\%$ en $\leq 3\%$	N.v.t.	$> 3\%$
Onzekerheden in de controle	$\leq 3\%$	$> 3\%$ en $\leq 10\%$	$> 10\%$	N.v.t.

Bouwsteen 3: Foutdefinities

Om de materialiteit te kunnen toepassen moet de accountant weten wanneer iets als een afwijking (fout) of onzekerheid valt aan te merken. In principe is voldoende geregeld in de standaarden voor accountants. Om inzicht te krijgen in de geconstateerde fouten kan een protocol eventueel een foutentabel vragen of een rapportagetolerantie voorschrijven.

PRAKTIJKVOORBEELD 3

Foutdefinities

Van een fout in de verantwoording is sprake als naar aanleiding van het uitgevoerde onderzoek blijkt dat een (gedeelte van) een post niet in overeenstemming is met één of meer aspecten van het normenkader in dit protocol. Fouten worden in absolute zin opgevat, saldering van fouten is daarom niet toegestaan.

Van een onzekerheid in het onderzoek is sprake als er onvoldoende controle-informatie beschikbaar is om een (gedeelte van een) post als goed of fout aan te merken. Kortom als onzekerheid bestaat over het wel of niet voldoen aan de subsidievoorwaarden.

Het voorgaande is van overeenkomstige toepassing op onzekerheden. Voor een adequate onderbouwing van het oordeel is het noodzakelijk dat de accountant fouten en onzekerheden zoveel mogelijk kwantificeert.

Bouwsteen 4: Rechtmatigheid

Rechtmatigheid in algemene zin wil zeggen: in overeenstemming zijn met de relevante wet- en regelgeving. Een transactie, of de financiële uitkomst daarvan, voldoet wel of niet aan de regels. In die zin is rechtmatigheid een absoluut begrip, het is goed of fout. De concrete invulling van het rechtmatigheidsbegrip is echter afhankelijk van de reikwijdte van de gekozen normstelling, de aard en reikwijdte van de regelgeving, het soort organisatie en het karakter van het betreffende proces of de uitkomst daarvan.

Het toetsen op de naleving van wet- en regelgeving vormt een vast onderdeel van de controle van een jaarrekening of subsidieverantwoording. Rechtmatigheid gaat een stapje verder, er moet ook gelet worden op andere aspecten dan volledigheid en juistheid. Bijvoorbeeld het in acht nemen van aan een transactie gekoppelde voorwaarden, procedures of termijnen. Als die niet zijn nageleefd, kan de informatie in de verantwoording nog steeds volledig en juist zijn. Mits alle financiële gevolgen van de transactie zijn meegenomen. Rechtmatig is hij echter niet. In dit kader wordt ook gesproken van financiële rechtmatigheid: de handelingen en beslissingen van een organisatie hebben directe financiële gevolgen.

Rechtmatigheid is een algemeen begrip. Daarom moet in het protocol een duidelijke rechtmatigheidsdefinitie staan. Die moet aangeven, welke bepalingen wel en niet onder de invulling van rechtmatigheid vallen. Alleen dan valt het begrip door de accountant te toetsen. In de modeltekst van de verklaring of het assurance-rapport wordt dan een aparte passage opgenomen voor het rechtmatigheidsoordeel.



PRAKTIJKVOORBEELD 4

Rechtmatigheid

Rechtmatigheid betekent in het algemeen het voldoen aan de in de relevante wet- en regelgeving opgenomen bepalingen. In het kader van dit accountantsprotocol wordt rechtmatigheid gedefinieerd als de naleving van de aan de subsidie verbonden verplichtingen met een financieel effect, zoals vastgelegd in de subsidie-regeling en de subsidiebeschikking. Deze verplichtingen zijn opgesomd in hoofdstuk XX van dit protocol.



Colofon

Werkgroep COPRO

De werkgroep Controleprotocollen (COPRO) valt onder de Subcommissie Assurance van het Adviescollege voor Beroepsreglementering. Zij bestaat uit vertegenwoordigers van openbare accountantskantoren en de Auditdienst Rijk (ADR). COPRO licht subsidieregelingen, controleprotocollen en beleidsmatige documenten op het gebied van controle door in de publieke en private sector.

Uitvoeringstoetsen

Bij de beoordeling van protocollen voert COPRO overleg met de opstellers van het protocol. Dit leidt regelmatig tot verduidelijkingen en verbeteringen. Het voorleggen van protocollen gebeurt op basis van vrijwilligheid. Naast uitvoerbaarheid voor de accountant kijkt COPRO ook naar de informatiebehoefte van de subsidieverstrekker en de administratieve lasten voor de subsidieontvanger.

COPRO hanteert de Schrijfwijzer Accountantsprotocollen als richtsnoer bij de beoordeling. Ook de bijbehorende wet- en regelgeving komt aan bod. De resultaten van de toets worden gecommuniceerd aan de opstellers van het protocol. Hierbij kunnen ook adviezen tot verbetering worden gegeven.

Er zijn **drie eindoordelen** mogelijk:

- **Uitvoerbaar.** Het protocol voldoet aan de voorwaarden van de schrijfwijzer en is daarmee voor de accountant uitvoerbaar. Uitvoerbaar zijn garandeert echter niet, dat de accountant in elk individueel geval tot een goedkeurend oordeel zal komen.
- **Uitvoerbaar onder voorbehoud.** Het protocol is onder voorwaarden uitvoerbaar, maar het bevat op onderdelen nog een aantal aandachtspunten die vooraf verduidelijkt moeten worden. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn als het protocol vaktechnisch uitvoerbaar is, maar het onzeker is of het protocol in de praktijk toepasbaar is.
- **Niet uitvoerbaar.** Het protocol vertoont een of meer tekortkomingen waardoor het protocol geheel of gedeeltelijk niet uitvoerbaar is. Dit kan tot gevolg hebben dat de accountant de opdracht niet kan aanvaarden of een niet-goedkeurend oordeel moet afgeven. COPRO kan in dat geval adviseren om van het protocol af te wijken, dan wel een NBA Alert of andere publicatie te laten uitbrengen.

Meer informatie

De webpagina van COPRO op www.nba.nl bevat een uitgebreid overzicht van beoordeelde accountantsprotocollen. Hier kunt u terecht voor vragen over deze brochure en informatie over COPRO.

U kunt ook contact opnemen met de secretaris van COPRO en auteur van deze brochure:

Michèl Admiraal RA, telefoon 020 - 301 03 19 of m.admiraal@nba.nl



Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



Postbus 7984
1008 AD Amsterdam
Antonio Vivaldistraat 2 - 8
1083 HP Amsterdam
T 020 301 03 30
F 020 301 03 02