

Richtlijnen NOREA en NIVRA

Aanvullend, overeenkomstig of tegenstrijdig?

Scriptie voor de Postgraduate IT Audit Opleiding

Faculteit der Economische Wetenschappen en Bedrijfskunde

Vrije Universiteit Amsterdam

Martijn van der Gaag

613/ 9981092

v 5.0

maart 2007

1. INLEIDING	0
1.1. ACHTERGROND PROBLEEM	0
1.2. PROBLEEMSTELLING	0
1.3. RELEVANTIE VOOR HET VAKGEBIED	1
1.4. METHODOLOGIE	2
2. OVER REGELS EN RICHTLIJNEN	3
2.1. RICHTLIJNEN GEKWALIFICEERDE IT AUDITOR (RE).....	3
2.2. DE NIEUWE CONCEPT-RICHTLIJN OORDELEN.....	4
2.3. RICHTLIJNEN GEKWALIFICEERDE ACCOUNTANT (RA).....	5
2.4. ASSURANCE OVER IT DOOR DE ACCOUNTANT	6
2.5. INTERNATIONALE STANDAARDEN	7
2.6. SAMENWERKING NIVRA EN NOREA	8
3. HET VERGELIJK	9
3.1. VERGELIJK 1 / FUNDAMENTELE BEGINSELEN	10
3.2. VERGELIJK 2 / OPDRACHTAANVAARDING EN FORMULERING.....	11
3.3. VERGELIJK 3 / GEBRUIKERS VAN OORDELEN.....	13
3.4. VERGELIJK 4 / OPDRACHTCLASSIFICATIE	14
3.5. VERGELIJK 5/ AARD EN REIKWIJDTE VAN HET ONDERZOEK.....	16
3.6. VERGELIJK 6 / DOSSIERVORMING EN BEHEER.....	17
3.7. VERGELIJK 7 / UITGANGSPUNTEN STELSEL VAN OORDELEN.....	19
3.8. VERGELIJK 8 / STREKKING VAN OORDELEN.....	20
3.9. VERGELIJK 9 / NIVEAU VAN ZEKERHEID.....	22
3.10. VERGELIJK 10 / RAPPORTAGE	23
4. CONCLUSIE	25
4.1. BEANTWOORDING ONDERZOEKSVRAAG	25
4.2. REFLECTIE	28

LITERATUURLIJST

BIJLAGE

CONCEPT-RICHTLIJN ‘OORDELEN VAN GEKWALIFICEERDE IT-AUDITORS’

1. INLEIDING

Dit document bevat een afrondende scriptie als onderdeel van de Postgraduate IT Audit opleiding van de Faculteit der Economische Wetenschappen en Bedrijfskunde aan de Vrije Universiteit Amsterdam. Eerst zal ik de achtergrond van het probleem schetsen waarna ik zal komen tot een probleemstelling. Vervolgens zal ik toelichten op welke wijze ik de onderzoeksvraag zal beantwoorden.

1.1. ACHTERGROND PROBLEEM

De werkzaamheden die de Register Accountant (RA) uitvoert dienen te voldoen aan de richtlijnen van de beroepsorganisatie NIVRA. De werkzaamheden van de register EDP- auditor (RE)¹ dienen te voldoen aan de richtlijnen van de beroepsorganisatie NOREA. In de praktijk zijn er veel situaties waarin RE's en RA's samenwerken of waarin professionals zijn ingeschreven in beide registers.

In het kader van de attestfunctie komt een RE tot een oordeel. NOREA heeft onlangs een nieuwe Richtlijn Oordelen² uitgegeven (met de status concept) om duidelijkheid te verschaffen over de te stellen eisen aan een oordeel.

Sinds kort zijn de Richtlijnen van de Accountantsopdrachten uitgebreid met zogenaamde assurance opdrachten³. Hierin worden nadere richtlijnen beschreven voor RA's om oordelen over interne beheersing en informatiesystemen af te geven. Hiermee wordt de verwevenheid van de mogelijke opdrachten nog duidelijker.

Daarnaast zijn de richtlijnen de laatste tijd aan veranderingen onderhevig en zoeken beide beroepsgroepen meer internationale aansluiting. Hiermee rijst opnieuw de vraag hoe deze richtlijnen van het NIVRA en NOREA zich tot elkaar verhouden. Met deze achtergrond ben ik gekomen tot de probleemstelling.

1.2. PROBLEEMSTELLING

Mijn centrale *probleemstelling* is:

In hoeverre zijn de richtlijnen voor de RE overeenkomstig, aanvullend of tegenstrijdig met de richtlijnen voor de RA, in het kader van de attestfunctie, met inachtneming van de nieuwe concept 'Richtlijn Oordelen', wanneer zij rapporteren over IT-Auditobjecten?

¹ Ook wel gekwalificeerde IT-auditor genoemd

² NOREA Handleiding oordelen, (2005)

³ NIVRA COS, (2006)

De focus⁴ van mijn onderzoek:

Ik bestudeer de richtlijnen voor RE's,

om te weten te komen in hoeverre deze overeenkomstig, aanvullend of tegenstrijdig zijn met de richtlijnen voor RA's,

teneinde een advies op te stellen voor professionals die op dit grensvlak actief zijn.

Deelvragen:

- Groeien de richtlijnen van RE en RA naar elkaar toe als gevolg van internationale ontwikkelingen?
- Wat is de status van de Concept-Richtlijn Oordelen?
- Welke ondertekening kan onder een IT- audit opdracht worden gebruikt?
- Kan een RA die tevens RE is ervoor kiezen om aan een van de richtlijnen niet te voldoen?
- Hoe moet een RE in een accountantsorganisatie acteren?
- Hoe moet een RA in een IT-auditorganisatie acteren?

1.3. RELEVANTIE VOOR HET VAKGEBIED

Mijns inziens bestaat er nog steeds een spanningsveld tussen RA's en RE's. De meningen over de rol van de RE lopen uiteen. Is de RE nu vooral een accountant op IT-gebied, of is hij bovenal een IT-consultant met ook auditkennis?⁵ Daarentegen spreekt ook het accountantsberoep steeds vaker over IT Governance en zijn er stemmen die zeggen dat accountants de IT-audit moeten oppakken met de geldende beroepsregels van het NIVRA.

Juist op het punt waar meningen verschillen lijkt het mij interessant onderzoek te verrichten. Voor mijn vergelijk richt ik mij op de nieuwe regelgeving van de beroepsorganisaties, waarmee ik denk een bijdrage te leveren aan het vakgebied, met name voor professionals die in beide werelden actief zijn.

⁴ Indeling volgens Jancovich, M, (1992)

⁵ Fijneman, R, (2005)

1.4. METHODOLOGIE

Dit onderzoek heeft de vorm van een literatuurstudie. Allereerst zal ik de richtlijnen voor beide beroepsorganisaties in beeld brengen. Vervolgens zal ik een vergelijking maken tussen de reglementen aan de hand van een tiental invalshoeken. Op de concept 'Richtlijn Oordelen' van NOREA is door een aantal organisaties commentaar geschreven dat ik zal betrekken in het vergelijking.

Per invalshoek zal ik vervolgens een deelconclusie trekken of de richtlijnen gelijk, aanvullend of tegenstrijdig zijn. Hiermee zal ik een eindconclusie formuleren, alsmede mijn persoonlijke reflectie op het onderzoek geven.

2. OVER REGELS EN RICHTLIJNEN

2.1. RICHTLIJNEN GEKWALIFICEERDE IT AUDITOR (RE)

Verplichte richtlijnen

Een belangrijk instrument voor kwaliteitsbevordering is de uitvaardiging van de Gedrags- en Beroepsregels door de beroepsorganisatie. Met de inschrijving in het register zijn auditors gebonden aan deze regels, wat in het uiterste geval met tuchtrechtspraak kan worden afgedwongen. De algemene gedragsregels zijn vastgelegd in de Code of Ethics voor IT-auditors. Deze code bevat fundamentele bepalingen over de vereiste integriteit, deskundigheid, vertrouwelijkheid, kwaliteit, onpartijdigheid en onafhankelijkheid. Tijdens de Algemene Vergadering van NOREA op 13 juli 2006 is ingestemd met deze code ter vervanging van het GBRE; de code geldt met ingang van 14 juli 2006.

Vooraf over onafhankelijkheid is de afgelopen jaren een uitvoerige discussie gevoerd. Het artikel hierover in de oude GBRE stelde dat de RE zorgdraagt voor een 'optimale onafhankelijkheid' en geeft een aantal aspecten waardoor deze kan worden bedreigd. De theorie maakt onderscheid tussen onafhankelijkheid 'in fact', 'in mind' en 'in appearance'. Zo behoort een RE geen oordeel af te geven over systemen waarover hij heeft geadviseerd of waaraan hij heeft meegebouwd.

Daarnaast zijn er richtlijnen voor de beroepsbeoefening, die vooral houvast bieden bij opdrachten die leiden tot oordelen. Deze richtlijnen betreffen:

- opdrachtverwerving en –aanvaarding
- dossiervorming en –beheer
- rapportage

De richtlijnen hiervoor stellen uitdrukkelijke voorwaarden aan de aanvaarding en vastlegging van een opdracht en de opbouw, inrichting en beheer van het dossier op basis waarvan een auditor over de bevindingen rapporteert. Ook bepaalt de Code dat de beroepsorganisatie nadere richtlijnen voor de beroepsbeoefening kan vaststellen, zoals de verplichte permanente educatie.

Handreikingen

Daarnaast ondersteunt NOREA RE's met de publicatie van geschriften, studierapporten en handreikingen. Deze hebben weliswaar niet het dwingende karakter van een richtlijn, maar vormen aanbevelingen of 'richtinggevende aanwijzingen', zoals dat in het Reglement Beroepsbeoefening staat omschreven.

Al enige tijd bestaat een Handleiding Oordelen. Deze bevat een stelsel van oordelen dat de RE kan gebruiken, wanneer hij op grond van z'n attestfunctie rapporteert over auditobjecten. Een dergelijk oordeel is primair gericht op het verstrekken van zekerheid.

Voor bepaalde typen oordelen worden extra waarborgen geëist ten aanzien van de noodzakelijke onafhankelijkheid. Zo formuleert NOREA in een handreiking over privacyaudits, op grond van de Wet Bescherming Persoonsgegevens (Wbp), dat 'oordelen met externe werking zijn voorbehouden aan externe IT-auditors'.

Uitvoeringsstandaarden in eigen organisaties

In organisaties van IT-auditors worden ook eigen uitvoeringsstandaarden opgesteld. De hierin vermelde kwaliteitsmaatregelen voor de IT-auditdiensten worden daarbij veelal door de IT-auditors zelf gegeven. Daarmee staat de klantvraag niet centraal, maar is de benadering aanbodgedreven door het zelf opsommen van de kwaliteitsmaatregelen. Indien de klantvragen scherp worden geanalyseerd zouden vervolgens het in de gegeven situatie gewenste IT-auditprofiel en de benodigde aanpak kunnen worden vastgesteld.

2.2. DE NIEUWE CONCEPT-RICHTLIJN OORDELEN

Met de publicatie van de oude 'Handleiding Oordelen' was een discussie op gang gekomen, door enkele kritische publicaties in 'de EDP auditor', het kwartaaltijdschrift van NOREA. Begrijpen de opdrachtgevers de nuanceverschillen tussen redelijke en beperkte mate van zekerheid of willen ze gewoon weten of iets goed of niet goed is? In de oude 'Handleiding Oordelen' van NOREA werd het assurancemodel van de internationale organisatie IFAC niet expliciet gevolgd (voor een nadere beschouwing IFAC zie hoofdstuk 2.5).

Daarom is per 13 december 2006 een nieuwe concept Richtlijn Oordelen van gekwalificeerde IT-auditors gepresenteerd, die na een commentaarperiode van een half jaar zal worden aangenomen (hierna te noemen Concept-Richtlijn). Maar ook hierop is nog veel commentaar. Zo verwachten sommigen nieuwe problemen bij de voorstellen tot standaardisatie⁶.

Van Handleiding naar Richtlijn

De Concept Richtlijn was eerst uitgebracht als een nieuwe handleiding maar is na het eerst commentaar omgedoopt tot richtlijn. De nieuwe Richtlijn Oordelen die momenteel in concept is uitgebracht bevat een uitgebreide inleiding. Doelstelling is o.a. de verwachtingskloof bij de opdrachtgever voorkomen door een eenduidig stelsel van oordelen. Buiten de scope van deze richtlijn zijn gehouden de richtlijnen voor de

⁶ Fijneman, R, (2005)

accountantscontrole, behoudens die richtlijnen die van belang zijn voor het formuleren van oordelen.

De Concept-Richtlijn kent een expliciete verwijzing naar de definitie voor assuranceopdrachten, zoals gedefinieerd in het stramien voor assuranceopdrachten in de IFAC-richtlijnen. De definitie van een assuranceopdracht is ‘een opdracht waarbij een accountant een conclusie formuleert die is bedoeld om het vertrouwen van de beoogde gebruikers, niet zijnde de verantwoordelijke partij, in de uitkomst of toetsing van het object van onderzoek ten opzichte van de criteria te versterken’.

Het stramien heeft betrekking op de ‘assuranceopdrachten’ tot het verkrijgen van een ‘redelijke mate van zekerheid’ of tot het verkrijgen van een ‘beperkte mate van zekerheid’.

Ook worden enkele algemene uitgangspunten nader toegelicht. Belangrijk is dat de opdrachtgever en opdrachtnemer overeenstemming hebben bereikt over de uitgangspunten. Daarbij kan gebruikt worden gemaakt van de door NOREA beschreven domeinen en kwaliteitsaspecten, maar in overleg kan een andere definitie worden gekozen mits die maar expliciet wordt gemaakt.

Ook wordt ingegaan op het ontbreken van algemeen specifieke normenstelsels voor IT Auditing en hoe de oordeelsvorming wordt gebaseerd op algemeen erkende richtlijnen in de markt en *best practices*.

Veel van de vergelijkingen uit hoofdstuk 3 gaan over deze belangrijke nieuwe Richtlijn Oordelen. Op de handleiding is commentaar geschreven door een aantal organisaties waar IT-auditors werkzaam zijn.

2.3. RICHTLIJNEN GEKWALIFICEERDE ACCOUNTANT (RA)

Anders dan de RE kent de RA een wettelijk kader waarin de richtlijnen zijn ingebed. De registeraccountant controleert of de jaarrekening is opgesteld in overeenstemming met de wettelijke bepalingen zoals opgenomen in Titel 9 Boek 2 BW. Object van onderzoek is dus altijd een jaarrekening, waarbij de getrouwheid hiervan wordt vastgesteld door middel van het uitvoeren van een jaarrekeningcontrole. De accountant is door inschrijving in het accountantsregister gebonden aan strikte gedrags- en beroepsregels, zoals opgenomen in de ‘Verordening Gedragscode’ VGC (voorheen GBRA), opgesteld door de beroepsorganisatie NIVRA.

RAC/COS

Het NIVRA geeft jaarlijks de ‘Richtlijnen voor de Accountantscontrole’ uit. Het NIVRA is lid van het IFAC. Het NIVRA implementeert de International Standards on Auditing (ISA’s) in de nationale controlerichtlijnen middels de Richtlijnen voor de Accountantscontrole (RAC-bundel). Recentelijk is de naam van de RAC gewijzigd naar COS (controle en overige standaarden), en zal hierna aangehaald worden als COS.

Als gevolg van een aantal boekhoudschandalen, zowel nationaal als internationaal, is het werkkterrein van de accountant stringenter afgebakend en is het toezicht aangescherpt. Ook in de Wet Toezicht Accountants (WTA) komt dit tot uitdrukking. Mede als gevolg van de invoering van deze wet (ingangsdatum 1 oktober 2006) is met ingang van 1 januari 2007 een groot aantal nieuwe verordeningen en nieuwe of herziene nadere voorschriften van kracht geworden voor RA's.

Een nieuwe gedragscode (VGC) is op 14 december 2006 vastgesteld in de ledenvergadering. De VGC kent alleen gedragsregels. De beroepsregels worden opgenomen in de Nadere voorschriften Controle- en overige standaarden (COS). De VGC onderscheidt naast de functie van openbaar accountant ook de interne accountant, de overheidsaccountant en de accountant in business. RA's werkzaam in een adviespraktijk die professionele diensten voor cliënten verrichten, niet zijnde assuranceopdrachten dan wel aan assurance verwante opdrachten, worden aangemerkt als accountants in business.

De VGC staat momenteel bloot aan veel kritiek. Volgens Westra⁷ gaat het hier om onjuiste terminologie, onwerkbaar definities, onzinnige Nederlandse toevoegingen of afwijkingen van en strijdigheden met de Code of Ethics.

Jaarrekening edp-audit

Volgens de Richtlijnen voor de Accountantscontrole blijft de RA eindverantwoordelijke voor de af te geven accountantsverklaring bij de jaarrekening, ook als wordt samengewerkt met een RE. De RA dient zich zelfstandig een oordeel te kunnen vormen omtrent de uitkomsten van de uitvoering van de IT-audit. De Richtlijnen voor de Accountantscontrole schrijven voor dat de RA altijd nog eigen controlewerkzaamheden dient te verrichten bij het verkrijgen van controle-informatie, omdat hij zelfstandig tot een oordeel moet komen. Vanuit het risicoanalysemodel zal de IT-auditor met name de inschatting van het inherente en het interne controlerisico kunnen onderbouwen door middel van het uitvoeren van een IT-audit.

2.4. ASSURANCE OVER IT DOOR DE ACCOUNTANT

Accountants houden zich primair bezig met de controle van historische financiële informatie, in het bijzonder met opdrachten tot controle van jaarrekeningen. In toenemende mate worden accountants ook gevraagd om een oordeel te geven over niet-financiële informatie, al dan niet in relatie tot een jaarrekening. Er is hiervoor door het NIVRA een nieuw stramien voor assuranceopdrachten ontwikkeld en uitgewerkt in COS 3000, waarin de werkzaamheden worden beschreven voor de

⁷ Westra, B, (2006)

uitvoering van assuranceopdrachten, anders dan controle- of beoordelingsopdrachten.⁸

Hiermee kan de accountant oordelen verstrekken over de kwaliteit van systemen, processen en fysieke kenmerken, zoals over de kwaliteit van de AO/IC of de ICT. In deze richtlijn wordt verwezen naar de algemene vereisten van de Verordening gedragscode (VGC), maar er wordt ook uitgewerkt hoe de opdracht moet worden gepland en uitgevoerd, aan wie moet worden gerapporteerd en hoe assurance informatie verkregen moet worden.

In mijn vergelijk (hoofdstuk 3) tussen de richtlijnen richt ik mij met name op de COS 3000 richtlijn, daar het object van onderzoek in deze richtlijn voor een RA, en in de richtlijnen voor de RE, hetzelfde kan zijn. De bredere ontwikkelingen, zoals de WTA, zijn voor de beantwoording van de onderzoeksvraag minder relevant.

2.5. INTERNATIONALE STANDAARDEN

Beroepsorganisaties zoeken steeds meer aansluiting bij het internationaal gebruikte assurance-framework⁹, opgesteld door de International Federation of Accountants. (IFAC). Deze kent een indeling in de volgende soorten opdrachten:

Assurance-opdrachten:

- opdrachten die gericht zijn op het verschaffen van een redelijke mate van zekerheid (audit);
- opdrachten die gericht zijn op het verschaffen van een beperkte mate van zekerheid (review). Hierbij wordt veelal een negatief geformuleerde conclusie gebruikt, zoals 'op basis van ons onderzoek is niet gebleken dat...!'

Dit model werkt met zekerheidsniveaus. Generiek beogen assuranceopdrachten de geloofwaardigheid van informatie over een onderzoeksobject te vergroten, doordat wordt nagegaan of het object van onderzoek in alle opzichten voldoet aan bepaalde van toepassing zijnde criteria.

Gerelateerde opdrachten:

- overeengekomen specifieke werkzaamheden;
- samenstellingsopdrachten.
- overige opdrachten, waaronder advieswerkzaamheden.

(Gerelateerde opdrachten vallen buiten de scope van dit onderzoek)

⁸ NIVRA 1, (2005)

⁹ IFAC Framework, (2006)

Het NIVRA is lid van de IFAC en verplicht zich daarmee IFAC-standaarden te volgen. NOREA baseert zich slechts op internationale standaarden (o.a IFAC en ISACA).

2.6. SAMENWERKING NIVRA EN NOREA

Momenteel wordt er op een aantal punten samengewerkt tussen het NIVRA en NOREA. Een voorbeeld hiervan is de Richtlijn voor Privacyaudits. Ook is er een rapport 'Voorstellen voor samenwerking tussen NIVRA en NOREA', waarin een inventarisatie van de raakvlakken tussen beide organisaties en de mogelijkheden om tot nadere afstemming en samenwerking te komen wordt geïnitieerd. Hieraan is nog geen concreet vervolg gegeven.

3. HET VERGELIJK

Doelstelling van dit onderzoek is de kaders van NOREA en het NIVRA te vergelijken. Daarbij bekijk ik primair de richtlijnen vanuit NOREA en zoek aansluiting met richtlijnen van het NIVRA. De reden hiervoor is dat ik mijn onderzoeksvraag wil beantwoorden voor auditors die zowel RE als RA zijn. Het NIVRA kent een veel uitgebreider stelsel van richtlijnen, die ook betrekking hebben op bijvoorbeeld wettelijke kaders aangaande de organisatie van het beroep en onder andere richtlijnen kent voor de presentatie van waardering van posten in de jaarrekening waar IT-auditors niet direct bij betrokken zijn.

Vergelijkingstabel

Voor het vergelijk is onderstaande tabel opgesteld waarin de invalshoeken beschreven zijn voor het vergelijk, de van toepassing zijnde regelgeving voor de RE en de van toepassing zijnde regelgeving voor de RA. De nummers stemmen overeen met de uitwerking per invalshoek.

Nr	Omschrijving	RE	RA
1	Fundamentele beginselen, Integriteit; objectiviteit; deskundigheid; geheimhouding en professioneel gedrag	Code of Ethics (A- sectie)	Verordening GedragsCode (A, B en C- sectie) Code of Ethics van de IFAC
2	Opdrachtaanvaarding en formulering	Richtlijn Opdrachtformulering en -aanvaarding	Verordening Gedragscode (B&C sectie) COS 3000 Assurance opdrachten
3	Gebruikers van oordelen	Richtlijn Oordelen (concept) Studierapport Nr. 2	COS 3000 Assurance opdrachten Stramien voor assuranceopdrachten
4	Opdrachtclassificatie	Richtlijn Oordelen (concept) Richtlijnen in het kader van de attestfunctie	COS 3000 Assurance opdrachten
5	Aard en reikwijdte van het onderzoek	Richtlijn Oordelen (concept) Geschrift Nr. 1	COS 3000 Assurance opdrachten Stramien voor assuranceopdrachten
6	Dossievorming en beheer	Richtlijnen in het kader van de attestfunctie Studierapport Nr. 2	COS 3000 Assurance opdrachten COS 230 Controledocumentatie
7	Uitgangspunten stelsel van oordelen	Richtlijn Oordelen (concept)	COS 3000 Assurance opdrachten COS 700 Accountantsverklaring
8	Strekking van oordelen	Richtlijn Oordelen (concept)	COS 3000 Assurance opdrachten

9	Niveau van zekerheid	Richtlijn Oordelen (concept)	COS 3000 assurance opdrachten Stramien voor assuranceopdrachten
10	Rapportage	Richtlijnen in het kader van de attestfunctie Studierapport Nr. 2	COS 3000 assurance opdrachten Stramien voor assuranceopdrachten

Ieder vergelijk heeft de vorm:

- (a) Invalshoek, (b) uitwerking RE, (c) uitwerking RA, (d) confrontatie en
(e) conclusie

3.1. VERGELIJK 1 / FUNDAMENTELE BEGINSLEN

a) *Invalshoek*

Het predikaat auditor scheidt bepaalde verwachtingen over de professionaliteit en ethiek van een beroepsgroep. In dit vergelijk worden deze fundamentele vergelijken.

Zowel NOREA als het NIVRA hebben hun fundamentele beginselen onlangs gewijzigd en zoeken aansluiting op de internationale Code of Ethics van de IFAC¹⁰. Deze code gaat uit van principes in tegenstelling tot de oude gedrags- en beroepregels die meer geboden en verboden kenden.

b) *Uitwerking RE*

Het Conceptueel raamwerk van NOREA is gebaseerd op de A-sectie van de code¹¹ en hanteert daarmee de begrippen integriteit, objectiviteit, deskundigheid, zorgvuldigheid, geheimhouding en professioneel gedrag zoals die ook door de IFAC gedefinieerd zijn.

NOREA kent geen verdere uitwerking, maar stelt in de Code of Ethics:

‘Het NOREA bestuur kan nadere regels uitvaardigen over de toepassing van het conceptueel raamwerk in specifieke situaties, opdat waarborgen worden opgenomen die in aanmerking komen om een bedreiging weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Ook kunnen voorbeelden worden opgenomen van situaties waarin geen waarborgen beschikbaar zijn en van activiteiten of relaties die moeten worden vermeden.’ Alsmede:

¹⁰ IFAC Code of Ethics, (2005)

¹¹ NOREA Code of Ethics, (2006)

‘NOREA kan nadere regels uitvaardigen over de toepassing van de beroepsethiek voor de IT-auditor alsmede het conceptueel raamwerk voor de toepassing van deze fundamentele beginselen’.

c) Uitwerking RA

Het Conceptueel raamwerk van het NIVRA is eveneens gebaseerd op de A-sectie van de code of ethics¹². Het NIVRA kent daarnaast ook een uitwerking van deel B, C en D. De delen B en C bevatten een illustratie van de toepassing van het conceptueel framework in specifieke situaties. Ook worden bedreigingen en waarborgen nader uitgewerkt bij het NIVRA in de B-sectie.

d) Confrontatie

De richtlijnen op dit punt zijn nagenoeg gelijk. De aanduiding IT-auditor en Registeraccountant verschillen en ook de verwijzing naar de beroepsorganisatie verschilt.

Bij beroepsethische conflicten kan de RA advies vragen aan het NIVRA (A-100.17). Een dergelijk advies bij de beroepsorganisatie is niet vermeld bij de RE.

Geheimhouding verschilt wel enigszins (A-140).

De RA kent ontheffingen voor de vertrouwelijkheid als hij wettelijke informatie bijvoorbeeld in het kader van de Autoriteit Financiële Markten of de Wet Toezicht Accountantsorganisaties verstrekt. Anders dan de RA waar wetten specifiek genoemd worden kent de RE een algemene bepaling dat hij informatie moet aanleveren als dit wettelijk verplicht is.

e) Conclusie

De richtlijnen zijn op dit gebied gelijk.

3.2. VERGELIJK 2 / OPDRACHTAANVAARDING EN FORMULERING

a) Invalshoek

Startpunt van de uitvoering van een audit is de opdrachtaanvaarding. Volgens Van Biene-Hershey¹³ is het IT-auditberoep op dit gebied onvoldoende geëquipeerd en kent het te weinig normen en richtlijnen. In dit vergelijk wordt deze fase in het proces bekeken.

¹² NIVRA Verordening Gedragscode, (2006)

¹³ Van Biene-Hershey, M.,E. van, (2004)

b) Uitwerking RE

De richtlijnen voor de RE op dit vlak worden uitgewerkt in de Richtlijnen in het kader van de attestfunctie¹⁴ (sectie 1).

Hierin worden de minimumeisen aan de opdrachtformulering en aanvaarding geformuleerd. De eisen in deze richtlijn zijn te onderscheiden in 3 delen:

1) Voorwaarden voor het aanvaarden van een opdracht

Een opdracht dient rationeel te zijn waarbij de beoogde oordeelsvorming een bijdrage levert aan de vraagstelling van de opdrachtgever. Daarnaast dient de RE over voldoende deskundigheid te beschikken. De RE dient zich naar redelijkheid ervan te overtuigen dat er geen wettelijke of andere beletsels zijn.

2) Eisen gesteld aan de opdrachtformulering

Hierin wordt naast de algemene opdrachtdefinities ook vermeld dat het object van onderzoek en de te beoordelen kwaliteitsaspecten genoemd moeten worden. Onder de reikwijdte wordt verstaan of de opzet, het bestaan of de werking wordt beoordeeld.

3) Eisen gesteld aan de opdrachtaanvaarding

Een vaktechnische relatie met andere opdrachten moet uit de opdrachtformulering blijken en bij doorlopende opdrachten moet de opdracht, indien noodzakelijk, tussentijds worden aangepast.

c) Uitwerking RA

Voor de RA zijn deze richtlijnen vastgelegd in de B- en C-sectie van de VGC. Deze richtlijnen zijn gebaseerd op de Code of Ethics van de IFAC, maar bevatten wel enkele verschillen. Artikel B1-210.4 stelt dat de openbaar accountant waarborgen moet treffen voor bedreigingen. Dit wijkt af van de Code of Ethics, die het slechts als mogelijke waarborgen beschouwt ('may'). Artikel B1-210.4 kwalificeert het verkrijgen van kennis en inzicht in de potentiële cliënt e.d. als een waarborg. Feitelijk is dit echter geen waarborg, maar een middel om de ernst van de bedreiging te kunnen beoordelen¹⁵.

In de COS 3000 wordt de opdrachtaanvaarding ook nader uitgewerkt met verwijzing naar het Internationale Stramien voor assuranceopdrachten. In art. 10 wordt gewezen op de situatie waarbij de opdracht tussentijds wijzigt. Als de opdracht gewijzigd wordt in een opdracht waarin minder zekerheid wordt afgegeven, dan kan dit niet zonder dat hiervoor een goede rechtvaardiging plaatsvindt. Tevens kan de reeds verkregen assurance informatie niet buiten beschouwing worden gelaten.

¹⁴ NOREA Richtlijnen, (1998)

¹⁵ Westra, B., (2006)

Bevindingen die onder de oude opzet van de opdracht zijn verkregen, kunnen dus niet weggelaten worden in de eindrapportage.

d) Confrontatie

De RA dient voor de opdrachtaanvaarding een beoordeling te maken van de aard en het belang van de bedreigingen en dient maatregelen te treffen om deze bedreigingen tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen. Specifiek wordt ook beschreven wat te doen bij belangenverstrengeling, hoe een accountant objectief en onafhankelijk kan optreden en hoe met financiële belangen dient te worden omgegaan, die bedreigingen kunnen vormen bij het aangaan van opdrachten.

Voor de RE zijn deze bedreigingen niet nader uitgewerkt. Mogelijk handelt de RE dus in strijd met de RA richtlijnen.

e) Conclusie

De richtlijnen voor de RA zijn veel verstrekkender, waardoor het mogelijk is dat een RE RA wel voldoet aan de NOREA-Richtlijnen en niet aan de NIVRA-Richtlijnen.

3.3. VERGELIJK 3 / GEBRUIKERS VAN OORDELEN

a) Invalshoek

Het studierapport nr. 2¹⁶ stelt: ‘Met betrekking tot een aan de RE te verstekken opdracht is op voorhand niet duidelijk welke werkzaamheden door hem zullen moeten worden gerapporteerd en op welke wijze (vorm en inhoud) zal worden gerapporteerd. Er is geen sprake van een standaardopdracht’.

Beoogde gebruikers van het oordeel kunnen op verschillende manieren worden bepaald.

b) Uitwerking RE

In de Concept-Richtlijn Oordelen wordt onderscheid gemaakt tussen bekende en onbekende gebruikers. Kenmerk voor onbekende gebruikers is dat er tussen de RE en de ontvanger van de rapportage geen directe afspraken (kunnen) worden gemaakt over het onderzoek en de presentatie van het oordeel. Ten behoeve van de duidelijkheid en vergelijkbaarheid van het oordeel moeten de voorbeeldteksten van de oordelen, zoals opgenomen in de bijlagen van de richtlijn, verplicht worden gehanteerd. Voor bekende gebruikers is het gebruik van deze voorbeeldteksten niet verplicht, maar verdient het aanbeveling. Voor bekende gebruikers dienen specifieke afspraken te worden gemaakt die expliciet gemaakt dienen te worden (denk bijvoorbeeld aan het gebruik van een bedrijfsspecifieke oordeelrating).

¹⁶ NOREA Studierapport Nr. 2, (1997), p.99

c) Uitwerking RA

Het NIVRA kent deze termen voor bekende en onbekende gebruikers niet. Voor de controle op de jaarrekening is de rapportage gestandaardiseerd voor onbekende gebruikers (maatschappelijk verkeer). Daarbij is de toestemming voor openbaarheid ook van belang.

In de assurance richtlijn (COS 3000) wordt enkel op de verantwoordelijkheden naar derden gewezen: ‘De beroepsbeoefenaar dient rekening te houden met overige verantwoordelijkheden voor de rapportering waaronder de noodzaak om informatie uit te wisselen met de organen die belast zijn met governance, over relevante zaken die van belang zijn voor governance en die uit de assuranceopdracht naar voren komen’.

Het verschil in type gebruikers komt in de assurance richtlijn naar voren bij het beoordelen van de toepasbaarheid van de criteria (art. 20). Daarbij wordt verwezen naar het verschil in generieke en specifieke criteria zoals dat in het Stramien voor assuranceopdrachten gebruikt wordt. Bepaalde gebruikers kunnen een gedetailleerd pakket van criteria ontwikkelen, dat tegemoet komt aan hun specifieke behoeften. In die gevallen zal het assurancerapport toelichten dat de criteria alleen gelden ten behoeve van bepaalde gebruikers en hun doelstellingen.

d) Confrontatie

De RE kan afwijken van het voorgeschreven stramien als het gaat om bekende gebruikers, waarmee specifieke afspraken kunnen worden gemaakt over de presentatie aan die bekende gebruiker. De RA kent deze ruimte in mindere mate.

e) Conclusie

De richtlijn voor de RE is mogelijk strijdig met de richtlijn voor de RA.

3.4. VERGELIJK 4 / OPDRACHTCLASSIFICATIE

a) Invalshoek

Bij deze invalshoek wordt gekeken naar het begrip assurance. Daarbij wordt vaak verwezen naar het international framework for assurance engagement¹⁷.

Karakteristiek is het uitgeven (‘issuance’) van een algehele conclusie of opinie door de beroepsbeoefenaar waarbij een mate van zekerheid (‘assurance’) wordt afgegeven met betrekking tot bepaalde beweringen (‘assertions’) over een object (‘subject matter’), daarbij gebruikmakende van criteria en gebaseerd op bewijs dat verkregen is tijdens de opdracht.

¹⁷ IFAC, in Nederland Stramien voor assurance-opdrachten genoemd

b) Uitwerking RE

Volgens dit stramien zijn bij een assuranceopdracht drie afzonderlijke partijen betrokken: een IT-auditor, een verantwoordelijke partij en beoogde gebruikers.

Hieruit kan worden afgeleid dat als een gebruiker en verantwoordelijke samenvallen er per definitie geen sprake kan zijn van een assurance opdracht.

In de Richtlijn Oordelen worden assurance opdrachten gelijk gesteld met attestopdrachten. Maar de definitie van attestfunctie die NOREA geeft in de oude GBRE en de richtlijnen is ruimer. Een assuranceopdracht in de zin van het in de Richtlijn Oordelen aangehaalde Stramien gaat uit van drie partijen, terwijl in de definitie van attestfunctie het aantal partijen niet wordt genoemd. Men zou dus kunnen stellen dat assuranceopdrachten in de zin van het stramien een deelverzameling zijn van attestopdrachten in de zin van de NOREA-definitie van attestfunctie.

In de Concept-Richtlijn Oordelen wordt hierover vermeld (p. 9):

Belangrijk is dat de RE en de opdrachtgever (in dit geval de verantwoordelijke partij) overeen kunnen komen dat de uitgangspunten van het Stramien van toepassing zijn op een opdracht, waarbij er geen andere beoogde gebruikers zijn dan de verantwoordelijke partij (de beoogde gebruikers en de verantwoordelijke partij vallen samen), maar dat aan alle andere vereisten is voldaan. Deze aanvullende bepaling maakt het uitvoeren van adviesopdrachten als waren het assurance opdrachten mogelijk (met verwijzing naar het Stramien p. 16).

c) Uitwerking RA

Ook in de COS 3000 wordt expliciet vermeld dat de aanvaarding van de opdracht slechts plaats kan vinden, indien het object van onderzoek onder de verantwoordelijkheid valt van een andere partij dan de beoogde gebruikers. Tevens wordt verwezen naar het Stramien p. 27, waarbij de verantwoordelijke partij wel een van de beoogde gebruikers is maar niet de enige.

De situatie waarbij verantwoordelijke en beoogde gebruiker samenvallen wordt niet beschreven. Voor de RA zou dan eerder de COS richtlijn 4400 in aanmerking komen. 'Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie' die een veel beperktere opzet heeft.

d) Confrontatie

De splitsing tussen assurance en non assurance is voor de RA veel meer afgebakend dan voor de RE. Een verwijzing naar de attestfunctie bij de RE kan verwarring bij de gebruiker oproepen. Daarnaast kunnen bewoordingen als 'gecontroleerd' verwarring oproepen, als geen expliciete afspraken gemaakt zijn als het object van onderzoek onder dezelfde verantwoordelijke partij valt als de beoogde gebruikers.

e) Conclusie

De richtlijn voor de RE is mogelijk strijdig met de richtlijn voor de RA.

3.5. VERGELIJK 5 / AARD EN REIKWIJDTE VAN HET ONDERZOEK

a) Invalshoek

Afbakening van de opdracht is erg belangrijk zoals bijvoorbeeld Van Praat en Suerink¹⁸ stellen. Onder reikwijdte wordt het onderscheid bedoeld tussen opzet, bestaan en werking. Door dit onderscheid is namelijk een verregaande mogelijkheid geschapen om voor elk van de drie eisen een eigen normatief kader te realiseren.

b) Uitwerking RE

Volgens de Concept-Richtlijn is het belangrijk dat de opdrachtgever en opdrachtnemer overeenstemming hebben bereikt over de uitgangspunten. Daarbij kan gebruik worden gemaakt van de door NOREA beschreven domeinen en kwaliteitsaspecten¹⁹, maar in overleg kan een andere definitie worden gekozen als die maar expliciet wordt gemaakt.

NOREA heeft in Geschrift No. 1 deze domeinen aangeduid: Informatiestrategie, IM/IT management, Informatiesystemen, Technische systemen, processystemen en operationele automatiseringsondersteuning.

Ook worden in dit geschrift kwaliteitsaspecten aangeduid: Effectiviteit, Efficiency, Exclusiviteit, Integriteit, Controleerbaarheid, Continuïteit, Beheersbaarheid.

Hiermee wordt richting gegeven aan de afbakening.

(De Richtlijn Oordelen meldt in de voorbeeldteksten dat de auditor de opzet, het bestaan en de werking van de maatregelen heeft getest. Het is juister om vast te stellen dat de auditor de opzet heeft beoordeeld en het bestaan heeft vastgesteld.)

c) Uitwerking RA

De tekst in COS 3000 verwijst naar het Stramien voor assurance opdrachten (p. 33), dat aangeeft dat criteria generiek zijn of dat zij specifiek zijn ontwikkeld.

Een geschikt object van onderzoek volgens het Stramien:

- is identificeerbaar en kan op eenduidige wijze worden geëvalueerd of worden getoetst aan de vastgestelde criteria; en

¹⁸ Van Praat, J.V, & Suerink, J.M, (1994)

¹⁹ NOREA Geschrift Nr. 1, (1998)

- is van zodanige aard dat de informatie daarover onderworpen kan worden aan procedures voor het verzamelen van toereikende informatie om een conclusie met redelijke mate of, indien van toepassing, met een beperkte mate van zekerheid te onderbouwen.

Een nadere aanduiding zoals bij NOREA kent het NIVRA niet.

d) Confrontatie

Zowel de RE als de RA laten ruimte voor specifieke afspraken met opdrachtgevers over de criteria van het onderzoek. De indeling van NOREA maakt het eenvoudiger mogelijk om de benodigde deskundigheid daaraan te relateren. Maar door de snelle ontwikkelingen op ICT-gebied zijn algemene standaarden niet mogelijk. De indeling voor reikwijdte in opzet, bestaan en werking is vergelijkbaar, maar wordt niet expliciet in COS 3000 genoemd.

e) Conclusie

De richtlijnen voor de RE zijn op dit punt aanvullend aan die voor de RA.

3.6. VERGELIJK 6 / DOSSIERVORMING EN BEHEER

a) Invalshoek

Het dossier vormt de basis voor de oordeelsvorming. Voor de RA zijn veel meer richtlijnen omtrent kwaliteitsbeheersing verplicht dan voor de RE en deze zijn onlangs nog aangescherpt.

b) Uitwerking RE

De richtlijnen voor de RE op dit vlak worden uitgewerkt in de Richtlijnen in het kader van de attestfunctie (sectie 2). Hierin worden minimumeisen aan dossiervorming in het kader van de attestfunctie verwoord. Overigens wordt daarbij opgemerkt dat zij geen betrekking hebben op de eisen ten behoeve van toetsing van de kwaliteit.

Het bevat:

- een volledige inhoudsopgave van het gehele dossier;
- de opdrachtformulering of een verwijzing daarnaar;
- het auditplan en het werkprogramma of een verwijzing daarnaar;
- registraties of verwijzingen daarnaar, of verslagen van waarnemingen die de basis hebben gevormd voor de bevindingen;
- de bevindingen;
- de uitingen;

- een exemplaar van het rapport of een gewaarmerkte kopie daarvan;
- een registratie van de verrichte werkzaamheden.

In de oude GBRE (art. 8) is aangegeven dat de RE ‘gehouden is zorg te dragen voor een zodanige registratie van zijn/haar verrichte werkzaamheden dat daarvan achteraf een goed beeld kan worden gevormd’. Hierbij dient vooral te worden gedacht aan dossiervorming c.q. vastlegging van uitgangspunten, normstellingen en bevindingen, zodat achteraf vastgesteld kan worden of de RE terecht tot zijn/haar oordeel is gekomen. De dossiervorming dient een neerslag te zijn van de door de RE uitgevoerde werkzaamheden.

In het studierapport Nr. 2²⁰ wordt gesteld dat deze bepalingen ertoe leiden dat aan dossiervorming de volgende eisen worden gesteld:

- toegankelijkheid
- volledigheid
- overdraagbaarheid
- reviewbaarheid

c) Uitwerking RA

Voor de RA sluiten de nieuwe richtlijnen aan bij de internationale richtlijnen over kwaliteitsbeheersing voor accountantskantoren. In de COS 3000 wordt gesteld dat de accountantsorganisatie over een stelsel van kwaliteitsbeheersing dient te beschikken.

Voor de RA bestaan er COS-richtlijnen (230 en 3000) aangaande dossiervorming. De accountant dient een dossier te vormen dat in voldoende mate compleet en gedetailleerd is, zodat een goed beeld kan worden gevormd van de uitvoering van de controlewerkzaamheden. De accountant dient tijdig controledocumentatie op te stellen, die een voldoende en geschikte basis vormt voor de onderbouwing van de accountantsverklaring.

Het controledossier moet een ervaren accountant zonder cliënts specifieke kennis ervan kunnen overtuigen dat de controle is uitgevoerd in overeenstemming met de COS en met de vereisten uit de van toepassing zijnde wet- en regelgeving. Afwijkingen moet de RA daarom voorzien van gegronde argumentatie. Het dossier dient voldoende inzicht te geven in de uitgevoerde werkzaamheden, de belangrijkste constateringen en de daaruit getrokken conclusie. De vorm, inhoud en omvang van de controledocumentatie hangen af van specifieke feiten en omstandigheden. Van invloed zijn bijvoorbeeld de aard van de uit te voeren controlewerkzaamheden, de onderkende risico's, de mate van professionele oordeelsvorming, het belang van de verkregen controle-informatie en de gesignaleerde uitzonderingen.

²⁰ Studierapport Nr. 2, (1997)

Bij het documenteren van de uitgevoerde werkzaamheden dient de accountant de unieke kenmerken vast te leggen van de onderwerpen die hij heeft getoetst.

Tevens moet uit de dossierstukken duidelijk blijken wie de opsteller is, wie ze heeft beoordeeld en wanneer deze werkzaamheden hebben plaatsgevonden.

Ook moet de accountant de uitkomst documenteren van de beoordeling van de integriteit van de controlecliënt. Hij of zij dient ook de samenstelling van het definitieve controledossier binnen 60 dagen na de datum van de accountantsverklaring af te ronden.

d) Confrontatie

Beide beroepsgroepen kennen de term ‘deugdelijke grondslag’ en zijn in die zin vergelijkbaar. Wel staat in COS 230 dat een bewijs aanwezig moet zijn dat toezicht is uitgeoefend op de werkzaamheden uitgevoerd door assistenten en dat deze werkzaamheden zijn beoordeeld. De wetgeving op dit punt is onlangs verscherpt. De RE kent dergelijke bepalingen niet. Voor de RA is ook aanvullende regelgeving van belang omtrent kwaliteitseisen aan accountantskantoren en revieweisen. Het dossier van de RE hoeft op deze punten niet strijdig te zijn met de RA.

e) Conclusie

De richtlijnen voor de RA op dit punt zijn aanvullend.

3.7. VERGELIJK 7 / UITGANGSPUNTEN STELSEL VAN OORDELEN.

a) Invalshoek

De opdrachtgever die een auditor inschakelt om een bepaald object te onderzoeken verwacht van deze auditor een oordeel. Dit oordeel kan op verschillende manieren blijken.

b) Uitwerking RE

Bij het stelsel van oordelen voor RE's geldt als uitgangspunt dat de auditor een oordeel per getoetst kwaliteitsaspect geeft. Bij het formuleren van een samenvattend oordeel zal de RE de oordelen per kwaliteitsaspect wegen en kan hij aan een of meerdere kwaliteitsaspecten een relatief groter gewicht toekennen.

(Overigens zijn de voorbeeldteksten in de Richtlijn Oordelen niet conform het uitgangspunt van een oordeel per kwaliteitsaspect).

c) Uitwerking RA

De conclusie van de beroepsbeoefenaar RA wordt beschreven in COS 3000: indien de informatie over het object van onderzoek betrekking heeft op een aantal aspecten kan een afzonderlijke conclusie worden geformuleerd voor elk van deze aspecten.

Voor de jaarrekening geldt COS 700. Een goedkeurende accountantsverklaring dient te worden verstrekt, indien de accountant tot het oordeel is gekomen dat de jaarrekening een getrouw beeld geeft, in overeenstemming met de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving.

Het Stramien voor assurance opdrachten (RA) geeft aan dat het verstrekken van zekerheid bij assurance gerelateerde opdrachten niet mogelijk is (4400). In de Richtlijn Oordelen voor de RE wordt aangegeven dat voor deze opdrachten feitelijk geen zekerheid wordt verstrekt, ‘anders dan over hetgeen is onderzocht en waarover feitelijk wordt gerapporteerd’. Enige mate van het geven van zekerheid is volgens de Concept-Richtlijn Oordelen dus mogelijk en lijkt derhalve op gespannen voet met het Stramien te staan.

In internationale standaarden wordt de eis van volledigheid veel sterker aangezet. Is de volledigheid van de normen niet gewaarborgd, dan kan uitsluitend een rapport van feitelijke bevindingen worden uitgebracht, met bevindingen of een deelconclusie per norm, maar geen oordeel over het geheel.

d) Confrontatie

Het niet oordelen per kwaliteitsaspect door de RA is mogelijk strijdig met de richtlijnen voor de RE waar dit wel verplicht is.

e) Conclusie

Deze richtlijn voor de RA is mogelijk strijdig met de handleiding van de RE.

3.8. VERGELIJK 8 / STREKKING VAN OORDELEN.

a) Invalshoek

Onder invloed van nationale en internationale regelgeving is de wens gekomen om de strekking van oordelen te standaardiseren.

b) Uitwerking RE

Oordelen van RE's kunnen de volgende strekkingen hebben:

- goedkeurend oordeel
- oordeel met beperking
- afkeurend oordeel
- oordeelonthouding (uitzondering)

De richtlijn schrijft voor welke bewoordingen hierbij gebruikt dienen te worden.

De richtlijn geeft aan dat een oordeel met beperking wordt gegeven in situaties waarin een onderzoeksobject in materieel opzicht niet voldoet aan een of meer kwaliteitsaspecten. In materieel opzicht wil zeggen: in zodanige mate dat

beslissingen van gebruikers van het oordeel hierdoor kunnen worden beïnvloed. Een voorbeeld hiervan is een onderzoek waarbij een deel van het onderzoeksobject niet kon worden onderzocht, omdat dit zich op een andere locatie bevond.

Hieruit is af te leiden dat de situatie kan ontstaan dat een RE met een materiële onzekerheid blijft zitten, anders dan de wezenlijke onderzoeksonzekerheid bij een oordeelonthouding.

Het tekstvoorbeeld ‘goedkeurend oordeel met beperking’ werkt de beperking niet nader uit in een paragraaf ‘beperking’ maar in een toelichtende paragraaf.

c) Uitwerking RA

Voor de RA dient onderscheid gemaakt te worden tussen het oordeel omtrent de jaarrekening (COS 700) en het oordeel omtrent assurance opdrachten (COS 3000). In dit vergelijk wordt enkel de COS 3000 betrokken.

COS 3000 kent, naast een goedkeurend oordeel conclusies met beperking, afkeurende conclusies en conclusies van oordeelonthouding.

De beroepsbeoefenaar dient geen goedkeurende conclusie te verstrekken indien, op basis van de verkregen assurance-informatie en kennis van de risico's, de informatie over het object van onderzoek onjuistheden van materieel belang vertoont (art. 35).

Het begrip materialiteit wordt toegelicht. De beroepsbeoefenaar houdt rekening met het materieel belang bij het bepalen van de aard, de tijdsfasering en de omvang van de procedures voor het verzamelen van assurance-informatie en bij het afwegen of de informatie omtrent het object van onderzoek geen onjuistheden bevat. Het overwegen van het materieel belang vereist van de beroepsbeoefenaar dat hij weet en kan inschatten welke factoren de beslissingen van de beoogde gebruikers zouden kunnen beïnvloeden (art. 23).

De COS kent aan een toelichtende paragraaf een andere status toe dan een paragraaf die een beperking in het oordeel bevat.

d) Confrontatie

Een oordeel van een RE is een kwalitatief oordeel. Dit betekent dat het oordeel in belangrijke mate gevormd wordt middels de deskundigheid van de RE en niet zozeer een optelsom is van meetbare bevindingen. Het wegingsproces maakt geen onderdeel uit van de richtlijn. Dit wegingsproces kent de RA wel.

In de Concept-Richtlijn Oordelen wordt het begrip materialiteit niet nader uitgewerkt. Het gevolg is dat de afweging die de RE maakt, alvorens hij tot zijn oordeel komt, beperkt verifieerbaar en toetsbaar is.

De RE richtlijn schept verwarring in een situatie waar een beperking van toepassing is.

e) Conclusie

De handleiding voor de RE is mogelijk strijdig met de richtlijnen RA.

3.9. VERGELIJK 9 / NIVEAU VAN ZEKERHEID

a) *Invalshoek*

Het is de taak van RE's en RA's om hun oordeel zodanig te communiceren dat de gebruiker het zekerheidsniveau van het oordeel ondubbelzinnig kan inschatten.

De Concept-Richtlijn kent een expliciete verwijzing naar de definitie voor assuranceopdrachten, zoals gedefinieerd in het stramien voor assuranceopdrachten in de IFAC-richtlijnen.

b) *Uitwerking RE*

Analoog aan de IFAC worden twee niveaus van zekerheid beschreven in de Concept-Richtlijn:

Redelijke mate van zekerheid: doelstelling van deze opdrachten is het reduceren van het opdrachtrisico tot een aanvaardbaar laag niveau, rekening houdend met de omstandigheden van de opdracht.

Beperkte mate van zekerheid: doelstelling van deze opdracht is tot het reduceren van het opdrachtrisico tot een niveau dat aanvaardbaar is, rekening houdend met de omstandigheden van de opdracht, maar waarbij het risico groter is dan bij de opdrachten tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid.

Als slechts een beperkte mate van zekerheid kan worden verstrekt, wordt dit uitgedrukt door minder stellige bewoordingen te gebruiken bij het oordeel (bv ..ons is niet gebleken dat..). In een toelichtende paragraaf dient dan beschreven te worden wat dit niveau van zekerheid inhoudt.

c) *Uitwerking RA*

(COS 3000) Bij een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid dient de conclusie positief te worden geformuleerd. Bij een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid dient de conclusie negatief te worden geformuleerd.

d) *Confrontatie*

Het niveau van zekerheid in de oordelen is bij beide beroepsgroepen vergelijkbaar. (In de praktijk het zal verschil tussen een redelijk mate van zekerheid en een beperkte mate van zekerheid moeilijk uit te leggen zijn.)

e) *Conclusie*

De richtlijnen RA en de Concept-Richtlijn RE zijn op dit punt zijn gelijk.

3.10. VERGELIJK 10 / RAPPORTAGE

a) Invalshoek

Het rapport is het communicatie- en verantwoordingsmiddel bij uitstek en heeft tot doel de opdrachtgever in kennis te stellen van de uitkomsten van het onderzoek.

b) Uitwerking RE

De richtlijnen voor de RE op dit vlak worden uitgewerkt in de Richtlijnen in het kader van de attestfunctie (sectie 3). Hierin worden minimumeisen aan de rapportage gesteld. Tevens wordt gesteld dat het rapport een samenhangend geheel moet zijn.

In studierapport Nr. 2 worden de vaktechnische eisen eveneens opgesomd:

- een verwijzing naar de opdracht en de opdrachtgever.
- een verwijzing naar de doelgroep, voor zover deze niet samenvalt met de opdrachtgever, onder uitsluiting van niet beoogde doelgroepen.
- een eenduidige specificatie van het object van onderzoek en datering daarvan.
- de scope en diepgang van het onderzoek, alsmede de gekozen invalshoek (kwaliteitsaspecten). Indien het onderzoek betrekking heeft op de beoordeling van het object gedurende een bepaalde periode, dient deze periode te worden vermeld.
- voorts dient duidelijk te zijn welke beperkingen vooraf worden geaccepteerd.
- de gehanteerde aanpak en werkwijze.
- het oordeel: uit het oordeel dient te blijken welke mate van zekerheid wordt geboden, alsmede eventuele beperkingen c.q. bedenkingen.
- een verwijzing naar de gehanteerde normering.
- (een samenvatting van) de bevindingen (aangetroffen situatie), de conclusies en mogelijke aanbevelingen.

In het rapport of in de bijlagen kan een nadere toelichting op de bevindingen worden opgenomen en inzicht worden geboden omtrent: de gehanteerde begrippen, de geraadpleegde documentatie, de geïnterviewde personen, de beoordeelde/aangetroffen situatie in de vorm van systeembeschrijvingen en/of procesflows, AO beschrijvingen etc, ondertekening en dagtekening.

In de attestrichtlijn worden nog enkele algemene eisen over duurzaamheid, volledigheid en reproduceerbaarheid vermeld.

c) Uitwerking RA

De afronding van de controlecyclus door de RA bestaat uit evaluatie en rapportage. De evaluatie van de controlewerkzaamheden mondt uit in een verklaring bij de jaarrekening. Daarnaast rapporteert de RA zijn bevindingen normaliter aan het

management, auditcomitee en raad van commissarissen. In de richtlijn voor assuranceopdrachten wordt voor de RA beschreven waar een assurance rapport aan moet voldoen. Hierin moet staan:

- opschrift.
- geadresseerde.
- object van onderzoek.
- vermelding van de criteria.
- inherente beperkingen.
- vermelding verantwoordelijke partij.
- uitgevoerde werkzaamheden.
- conclusie.
- datering en adressering.

d) Confrontatie

In de Concept-Richtlijn Oordelen wordt niet duidelijk toegelicht wat minimaal moet worden opgenomen in een openbaar rapport en wat in een rapportage aan de verantwoordelijke partij zou kunnen worden opgenomen.

In de voorbeeldteksten van de Concept-Richtlijn wordt geen melding gemaakt van materialiteit. Er wordt bijvoorbeeld niet aangegeven dat het onderzoek erop gericht was vast te stellen dat er geen materiële afwijkingen waren, of dat het onderzoeksobject in materieel opzicht voldeed aan de normen.

Op pagina 6 van de Concept-Richtlijn wordt ook gesteld dat het materialiteitsbegrip buiten de scope van de richtlijn is gehouden.

Bij de RE kan door het ontbreken van het begrip materialiteit de (verkeerde) verwachting worden gewekt dat het onderzoek erop gericht was elke afwijking aan het licht te brengen en dat het onderzoek geen enkele tekortkoming vertoonde.

e) Conclusie

De Concept-Richtlijn RE is mogelijk strijdig met richtlijnen RA.

4. CONCLUSIE

De uitkomsten uit de deelvergelijkingen zijn weergegeven in onderstaande vergelijkingstabel:

Nr	Omschrijving	Gelijk/ aanvullend /verschillend	Tegenstrijdigheden
1	Fundamentele beginselen, Integriteit; objectiviteit; deskundigheid; geheimhouding en professioneel gedrag	Gelijk	Nee
2	Opdrachtaanvaarding en formulering	RA aanvullend	RE mogelijk in strijd met RA
3	Gebruikers van oordelen	Verschillende definities	RE mogelijk in strijd met RA
4	Opdrachtclassificatie	Verschillende interpretatie	RE mogelijk in strijd met RA
5	Aard en reikwijdte van het onderzoek	RE aanvullend	Nee
6	Dossiervorming en beheer	RA aanvullend	Nee
7	Uitgangspunten stelsel van oordelen	Deels verschillend	RA mogelijk in strijd met RE
8	Strekking van oordelen	Verschillende interpretatie	RE mogelijk in strijd met RA
9	Niveau van zekerheid	Gelijk	Nee
10	Rapportage	Deels verschillend	RE mogelijk in strijd met RA

4.1. BEANTWOORDING ONDERZOEKSVRAAG

Mijn centrale *probleemstelling* was:

In hoeverre zijn de richtlijnen voor de RE overeenkomstig, aanvullend of tegenstrijdig met de richtlijnen voor de RA, in het kader van de attestfunctie, met inachtneming van de nieuwe concept 'Richtlijn Oordelen', wanneer zij rapporteren over IT-Auditobjecten?

Mijn algemene conclusie is dat de richtlijnen van NOREA en het NIVRA niet naadloos op elkaar afgestemd zijn. Er kunnen tegenstrijdigheden optreden bij professionals die bij kantoren werken met een breed dienstenpakket en bij beide beroepsorganisaties staan ingeschreven.

Een RE kan er niet zonder meer vanuit gaan dat hij tevens aan de richtlijnen van de RA voldoet.

Een RA kan er niet zonder meer vanuit gaan dat hij tevens aan de richtlijnen van de RE voldoet.

Gebruikers, opdrachtgevers en het maatschappelijk verkeer kunnen er niet zonder meer vanuit gaan dat een opdracht tot hetzelfde beeld leidt, ongeacht of de auditor bij NOREA of het NIVRA is aangesloten.

Belangrijkste verschillen

Uit mijn vergelijk is gebleken dat met name de uitgangspunten en de strekking van de oordelen verschillend worden geïnterpreteerd. Met name in de risicoanalyse kent de RA aanvullende eisen voordat met de opdracht aangevangen wordt.

Het tripartiete model van een IT-auditor, een verantwoordelijke partij en beoogde gebruikers, zoals dat in het Stramien voor assuranceopdrachten²¹ wordt genoemd, wordt bij de RE vaak niet gevolgd, zodat een mogelijke opdrachtgever een ander beeld kan krijgen als het onderzoek uitgevoerd wordt met een NOREA-kijk of een NIVRA-kijk. Daarnaast wordt er anders omgegaan met het volledigheidsbegrip van een oordeel over delen van het onderzoek en een totaaloordeel.

Tevens is de kwaliteitsbeheersing voor de RA veel meer voorgeschreven. Voor de RE is dit niet in wettelijke kaders ingebed. Dit hoeft mijns inziens niet te betekenen dat de professionaliteit minder is. Wellicht kan NOREA hier een aanvullende rol in spelen.

Beantwoording deelvragen:

- Groeien de richtlijnen van RE en RA naar elkaar toe als gevolg van internationale ontwikkelingen?

Een algemene constatering is de toename van de internationale regelgeving voor accountants. Het NIVRA beschikt over een groot kader om deze regelgeving te implementeren. De beroepsorganisatie NOREA is veel minder actief op dit vlak.

De internationalisering van de regelgeving heeft nog niet tot gevolg gehad dat de richtlijnen nagenoeg op elkaar afgestemd zijn. Een uitvloeisel hiervan is dat sommige kantoren hun eigen standaarden hebben ontwikkeld voor de uitvoering van hun IT-auditopdrachten. Daarbij spelen internationale *best practices* voor de beheersing van IT een rol.

- Wat is de status van de Concept-Richtlijn Oordelen?

De status van de nieuwe Concept-Richtlijn is nog niet uitgekristalliseerd. Eerst was het een nieuwe handreiking. Later is dit omgezet naar een richtlijn om de status te verduidelijken. Uit het commentaar dat is gegeven op de richtlijn blijkt dat nog veel organisaties moeite mee hebben met de uitwerking. NOREA gebruikt ook voor andere stukken de term handleiding (ZekeRE Business en ZekeRE Privacy). Wellicht is het beter om de Concept-Richtlijn enkel de doelstelling te geven van het geven van aanwijzingen. Overwogen kan worden om de Concept-Richtlijn toe te passen op

²¹ IFAC, in Nederland Stramien voor assurance-opdrachten genoemd

situaties waar weliswaar een oordeel wordt gegeven, maar waar geen sprake is van een assuranceopdracht in de zin van het internationale Stramien voor assuranceopdrachten. Hiermee wordt verwarring voorkomen over het feit of de opdracht een tripartiet karakter heeft. De opdracht kan dan worden uitgevoerd als ware het een assuranceopdracht met alle bijbehorende kenmerken.

- Welke ondertekening kan onder een IT-auditopdracht worden vermeld?

Voor de RA is een mogelijkheid om enkel als RA te tekenen, daar de COS 3000 voldoende ruimte geeft om een IT-opdracht uit te voeren.

Als er als RE getekend wordt, dan is het duidelijker om niet tevens RA te gebruiken. Uit de opdrachtomschrijving en/of toelichting dient te blijken welke ondertekening gebruikt gaat worden.

- Kan een RA RE ervoor kiezen om aan een van de richtlijnen niet te voldoen?

Richtlijnen worden door de Raad van Tucht gehanteerd als uitgangspunt voor de beoordeling of de RE heeft gehandeld overeenkomstig hetgeen verwacht mocht worden. Tevens zullen Richtlijnen gerechtvaardigde verwachtingen kunnen wekken bij andere professionele beroepsbeoefenaren waarmee de RE samenwerkt, alsmede bij de opdrachtgevers en afnemers van uitingen van de RE in het kader van de attestfunctie.

Mijns inziens kan een RA RE niet zonder meer kiezen uit de richtlijnen, maar dient een keuze gemaakt te worden.

- Hoe moet een RE in een accountantsorganisatie acteren?

Een accountantsorganisatie moet aan alle NIVRA-eisen voldoen, ook al is hij of zij een RE die aan de eisen van NOREA moet voldoen. Op basis van mijn onderzoek blijkt dat de beroepsorganisaties niet eenduidig op elkaar aansluiten en er tegenstrijdigheden tussen de twee bestaan. Mijn advies aan professionals is om in ieder geval in de opdrachtomschrijving expliciet te maken welke richtlijnen worden gevolgd, om onduidelijkheden te voorkomen.

- Hoe moet een RA in een IT-auditorganisatie acteren?

Uit de richtlijnen blijkt dat NOREA geen uitgebreide eisen stelt aan IT-auditorganisaties zoals dat bij het NIVRA het geval is. Voor een RA in een IT-auditorganisatie betekent dit dat hij of zij niet kan acteren als wettelijk controlerend accountant als de organisatie daar geen vergunning voor heeft. Wel kan hij optreden als accountant 'in business' zoals de nieuwe VGC aangeeft. Wellicht is het in dat geval beter om in de opdrachten aan te geven dat NOREA richtlijnen niet van toepassing zijn op de opdracht, om verwarring te voorkomen. Mijn advies is dat een RA, die deskundig is op IT-gebied dit in de opdrachtacceptatie duidelijk maakt.

In het algemeen is het wenselijk dat duidelijker wordt dat titels gebonden zijn aan personen en niet aan organisaties.

4.2. REFLECTIE

Persoonlijk denk ik dat dit onderwerp zich de komende tijd nog zal lenen voor een verdere discussie. Voor een integrated audit waar, verschillende auditors aan samenwerken, zal er meer gestroomlijnd moeten worden in de richtlijnen. NOREA en het NIVRA dienen hiervoor samen te werken. Het feit dat tijdens het schrijven van deze scriptie de richtlijnen meermalen gewijzigd zijn en zelfs andere namen hebben gekregen, geeft aan dat dit vakgebied nog volop in beweging is.

De codificatie van het auditorsberoep is nog lang niet ten einde, daar de IFAC werkt aan verscheidene andere projecten die binnenkort zullen uitmonden in nieuwe voorschriften.

Voor mij is het een leerzame ervaring geweest om de richtlijnen van de beroepsorganisaties nader te bekijken. Ik denk dat voor iedere auditor bestudering van de (veranderende) richtlijnen gewenst is, om zo de kwaliteit van zijn of haar opdrachten te verbeteren.

Martijn van der Gaag

De inhoud van deze scriptie is voor rekening van de auteur

De Faculteit der Economische Wetenschappen en Bedrijfskunde is in geen enkel opzicht verantwoordelijk voor de inhoud

L I T E R A T U U R L I J S T

- Van Biene-Hershey, M.,E. van, (2004), *Audit van IT en het IT-Auditberoep*, Publicatie ter gelegenheid van haar afscheid als hoogleraar EDP-audit aan de faculteit der Economische Wetenschappen en Bedrijfskunde van de Vrije Universiteit Amsterdam.
- Fijneman, R.,G.,A., (2005), *IT-auditing: grenzeloos of gelimiteerd?* Rede uitgesproken bij de aanvaarding van het ambt van hoogleraar in de EDP-auditing aan de Universiteit van Tilburg.
- International Federation of Accountants (IFAC), (2005), *Code of Ethics for professional accountant*. (www.ifac.org).
- International Federation of Accountants (IFAC), (2006), *International framework for assurance engagements* (www.ifac.org).
- Jancovich, M., (1992), The Nationwide Studies in Barker and Beezer (eds), *Reading Into Cultural Studies*.
- NOREA, (1997), *Studierapport Nr. 2, Een kwaliteitsmodel voor Register EDP-auditors- de eerste stap*.
- NOREA, (1998), Richtlijnen, (www.norea.nl) onderverdeeld naar: ‘richtlijnen in het Kader van de Attestfunctie’, ‘Opdrachtformulering en –aanvaarding’, ‘Dossiervorming en –beheer’ en ‘Rapportage’.
- NOREA, (1998), *Geschrift No. 1: IT-auditing aangeduid*.
- NOREA, (2005), *Jaarboek: Reglement Gedrags- en Beroepsregels Register EDP-auditors*, (oude GBRE, vervallen).
- NIVRA, (2006), *Controle en overige standaarden (COS)*, (voorheen RAC), (www.nivra.nl).
- NIVRA, (2006), *Verordening Gedragscode*, (www.nivra.nl).
- NOREA, (2006), *Oordelen van gekwalificeerde IT-auditors*. Concept-Richtlijn t.b.v. Algemene Vergadering NOREA d.d. 13-12-2006 (www.norea.nl).
- NOREA, (2006), *Code of Ethics voor IT auditors* (www.norea.nl).
- Westra, B., (2006), *Rapport van bedenkingen ingevolge artikel 23, eerste lid van de Wet op de registeraccountants tegen de ontwerp-verordening gedragscode zoals gepubliceerd in de Staatscourant van 6/7 november 2006*. (aangeboden aan het NIVRA bestuur op 27 november 2006)
http://www.mijnaccountingweb.nl/docs/Rapport_van_bedenkingen_VGC.pdf.
- Van Praat, J.,V., & Suerink, J.,M., (1994), *Inleiding EDP-auditing*.

BIJLAGE