

Kwaliteitsbeoordeling bij controleopdrachten

Vreemde ogen dwingen

Bij wettelijke controles van organisaties van openbaar belang mag de accountant pas zijn verklaring geven na een 'opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling'. Door die beoordeling in een vroeg controlestadium te starten wordt vertraging voor cliënten voorkomen. Belangrijk is om accountants niet zelf hun beoordelaar te laten kiezen en een accreditatiesysteem voor beoordelaars in te richten.

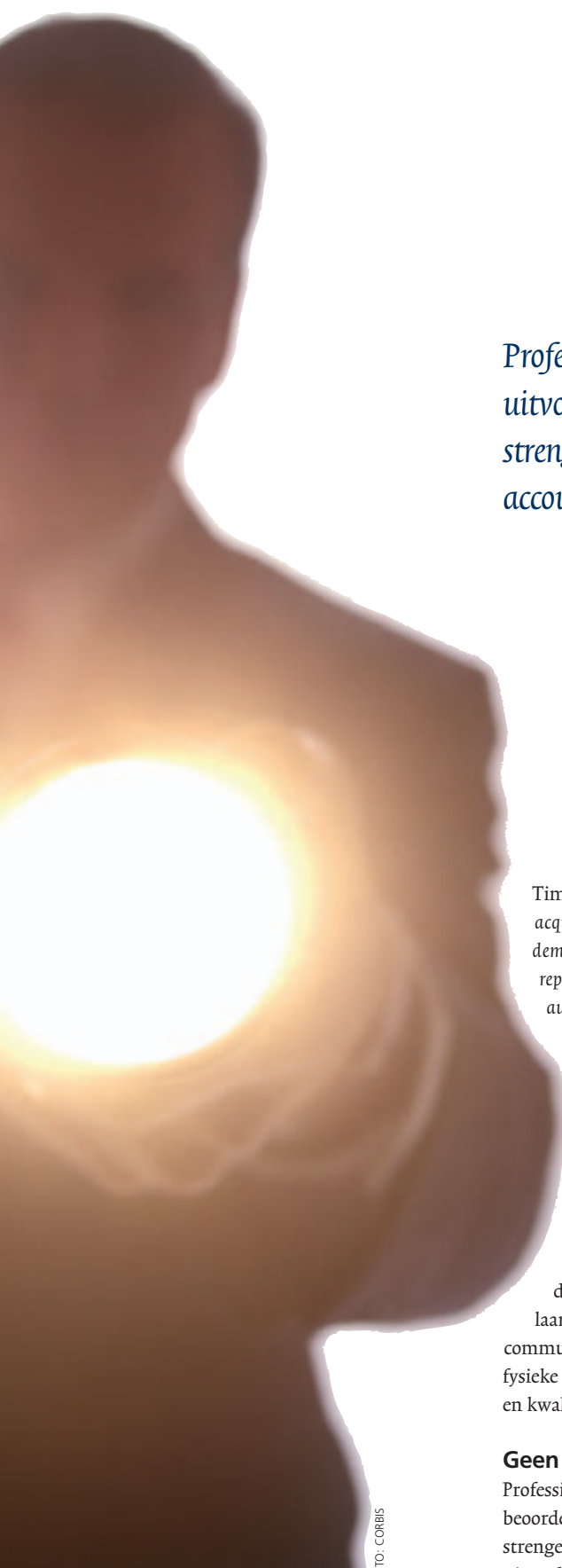
RIK ROOS*

de Openbaar
accountant

Bij wettelijke jaarrekeningcontroles bij organisaties van openbaar belang (OOB) is volgens de Wet toezicht accountantsorganisaties een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling verplicht, en mag de accountant zijn verklaring pas afgeven als deze beoordeling is voltooid. Ook zijn accountantsorganisaties verplicht beleid te voeren dat bepaalt hoe zij omgaan met opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen bij overige assurance-opdrachten. Een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling moet worden uitgevoerd door een professional buiten het controleteam. Vanuit het idee dat vreemde ogen dwingen beoordeelt deze professional met een frisse blik of de accountant in redelijkheid tot het oordeel heeft kunnen komen. Dit beperkt de verantwoordelijkheden van de accountant overigens niet.

Centrale planning

Het vereist een gedegen planning om cliënten hierbij niet te vermoeien met stroperige rapporteringsprocessen. Veelzeggend is de anonieme quote die Floyd Norris optekende in de New York



Professionals die beoordelingen uitvoeren zijn doorgaans strenger dan de gemiddelde accountant.

Accountants zelf laten kiezen wie de kwaliteitsbeoordeling uitvoert, schept een risico van opinion shopping.

Times van 27 oktober 2006: *'Even if we acquiesce to all of our independent auditor's demands, we may still be unable to file timely reports with the SEC because anything local auditors do must be cleared with our guy at the national office. Our guy is very busy and may not be able to get back to us.'*

Gelukkig geeft de Wta accountantsorganisaties voldoende ruimte om een en ander efficiënt in te richten, bijvoorbeeld door centrale planning en de inzet van IT. Centrale planning kan bijvoorbeeld inzicht bieden in het aantal te beoordelen opdrachten en de inzetbaarheid van kwaliteitsbeoordelaars. Slim gebruik van elektronische communicatiemiddelen vergroot bovendien de fysieke bewegingsvrijheid van controleteams en kwaliteitsbeoordelaren.

Geen opinion shopping

Professionals die opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen uitvoeren zijn doorgaans strenger dan de gemiddelde accountant, blijkt uit onderzoek in de Verenigde Staten van

Matsumura en Tucker. De beoordelaars beschikken veelal over specifieke branchekennis en een bovengemiddelde kennis van verslaggevings- en controlestandaarden. Bovendien weten ze dat bij een debacle bij een cliënt vanwege leemten in de controle of verslaggeving ook hun vaktechnische reputatie op het spel staat. Het is aan te raden kwaliteitsbeoordelaars van 'bovenaf' toe te wijzen, bijvoorbeeld op basis van het risicoprofiel van de opdracht. Accountantsorganisaties die accountants zelf laten kiezen wie de kwaliteitsbeoordeling uitvoert, loopt een risico van opinion shopping.

Dynamiseren

Soms vinden opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen louter plaats als sluitstuk van de controle. Een accountant die om vijf voor twaalf concludeert dat hij zijn controle nog eens dunnetjes moet over doen zal door menig cliënt echter niet met gejuich worden onthaald. Vandaar dat de National Commission on Fraudulent Financial Reporting in de Verenigde Staten al in 1987 adviseerde de

FOTO: CORBIS

Verenigde Staten

Verplichte kwaliteitsbeoordeling is voor Nederland relatief nieuw, maar bestaat in de Verenigde Staten al geruime tijd. Toch staat het onderwerp ook daar hernieuwd in de belangstelling. De toezichthouder op de Amerikaanse effectenbeurs, de Securities and Exchange Commission (SEC), heeft kritiek op de wijze waarop opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen plaatsvinden en heeft enkele professionals die deze reviews uitvoeren aangeklaagd. Het verklaart waarom section 103 uit de Sarbanes-Oxley Act de Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) verplicht een nieuwe standaard uit te vaardigen over de uitvoering van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen. Uit tussentijdse verslagen valt af te leiden dat de PCAOB naar verwachting eisen gaat stellen aan onder meer het doel van de kwaliteitsbeoordeling. De Amerikaanse wetenschappers Epps en Messier concludeerden op basis van onderzoek in 2006 dat alleen de doelstelling waarmee professionals een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling uitvoeren al veel effect heeft op de uitkomst daarvan. Een beoordeling die tot doel heeft de algehele kwaliteit van de controleopdracht en de vakbekwaamheid van de controlepartner te verbeteren blijkt te leiden tot meer discussiepunten en een diepgaander analyse van controlebevindingen dan een kwaliteitsbeoordeling die er uitsluitend op is gericht vast te stellen dat de controleaanpak is gevolgd.

kwaliteitsbeoordeling zodanig te dynamiseren dat deze deels al plaatsvindt voor aanvang van het veldwerk. De uitkomst van de planningsfase vormt immers het fundament onder de uitwerking van de controle.

Toename van het aantal 'meetmomenten' legt uiteraard wel extra druk op de agenda's van controleteams en kwaliteitsbeoordelaars. De kunst ligt in het streven naar een evenwicht, bijvoorbeeld door de dynamisering van de kwaliteitsbeoordeling af te stemmen op de specifieke cliënt. Risicoverhogende factoren zoals continuïteitsperikelen of frauderisico's kunnen bijvoorbeeld aanleiding geven tot dynamisering.

Onafhankelijke positie

Volgens de Wta moet een accountantsorganisatie ervoor zorgen dat accountants bij de uitvoering van wettelijke controles zonnig advies vragen aan vakbekwame personen. Het kan efficiënt zijn daarvoor de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar te benaderen. Vroegtijdige overeenstemming tussen accountant en beoordelaar bevordert flexibele rappor-

Accreditatiesysteem

De Wet toezicht accountantsorganisaties definieert een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar slechts in algemene zin als een RA of certificeringsbevoegde AA die niet is betrokken bij de uitvoering van de wettelijke controle die hij beoordeelt. De kwalificatie als accountant waarborgt echter niet dat de betrokken professional voor elke situatie beschikt over voldoende kennis en ervaring. De controle van een verzekeringsmaatschappij met een beursnotering in Amsterdam en New York vereist een andere expertise dan die voor controle van een handelsonderneming.

De standaarden van de International Federation of Accountants (IFAC) en het NIVRA bepalen dat de kwaliteitsbeoordelaar moet beschikken over toereikende vaktechnische deskundigheid, ervaring, bevoegdheid en gezag. Het verdient daarom aanbeveling dat accountantsorganisaties meer specifieke deskundigheidseisen stellen aan professionals die kwaliteitsbeoordelingen uitvoeren, bijvoorbeeld door een accreditatiesysteem. Ook is het mogelijk kwaliteitsbeoordelaars te laten variëren in functieniveau, al naar gelang de complexiteit en het risico van de opdracht.

Verplichte opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling bestaat in de Verenigde Staten al geruime tijd.

tering en voorkomt discussie achteraf. Accountantsorganisaties dienen er echter wel voor te waken dat dit de onafhankelijkheid van de kwaliteitsbeoordelaar niet aantast. Soms is de impact van vaktechnische consultaties zo groot dat een vraagstuk beter kan worden behandeld door een andere professional. Er zijn meer voorbeelden van bedreigingen voor de onafhankelijkheid. Zo kan het langdurig achter elkaar de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling uitvoeren voor dezelfde cliënt leiden tot een te grote mate van vertrouwdeheid. Vandaar dat professionals die opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen uitvoeren bij organisaties van openbaar belang volgens de nieuwe onafhankelijkheidsvoorschriften (per 1 januari 2007) na zeven jaar intern moeten rouleren.

Transparantieverlag

Accountantsorganisaties moeten de uitkomst van kwaliteitsbeoordelingen laten vastleggen, inclusief de daarbij behorende overwegingen. Deze vastleggingen vormen een prima bron van informatie voor de verplichte jaarlijkse evaluatie van het stelsel van kwaliteitsbeheersing en het opstellen van het transparantieverlag. De verplichting in de Wta tot het opstellen van een transparantieverlag geldt voor alle accountantsorganisaties die organisaties van openbaar belang controleren.

Beoordelingspunten

Volgens de Wta moet een kwaliteitsbeoordelaar ten minste de volgende gegevens beoordelen:

- mondelinge en schriftelijke informatie van de externe accountant
- gecontroleerde financiële verantwoording
- voornaamste bevindingen controlewerkzaamheden en daaruit getrokken conclusies
- onafhankelijkheid accountantsorganisatie en externe accountant van de controlecliënt
- belangrijke tijdens controle gesignaleerde risico's en reactie daarop
- standpunten externe accountant, in het bijzonder met betrekking tot materieel belang en belangrijke risico's
- gevraagde adviezen van vakbekwame personen en afwerking daarvan
- aard en omvang van gecorrigeerde en niet-gecorrigeerde afwijkingen die tijdens de controle zijn gesignaleerd
- zaken die naar aanleiding van de controle zijn besproken met het bestuur van de cliënt, het toezichthoudende orgaan, en indien van toepassing derden
- of de geselecteerde dossierstukken de werkzaamheden aangaande belangrijke ingenomen standpunten voldoende weergeven en de eindoordelen onderbouwen
- het oordeel van de externe accountant

Accountantsorganisaties zullen in de loop van 2007 hun eerste transparantieverlag op hun website publiceren. De Wta bepaalt dat een verslag ten minste een jaar toegankelijk moet zijn. ■

Noot

* Rik Roos is senior manager bij het Accounting & Auditing Center van Deloitte Accountants BV.