

## OKB MOET SCHERP

# Het oog van de meester

Actuele inspectieresultaten laten zien dat accountantsorganisaties de diepgang en het kritisch gehalte van hun opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (OKB) kunnen versterken. Een aantal observaties en suggesties.

TEKST: RIK ROOS\* | BEELD: MARJA BROUWER

**H**et International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR), waarbij onder meer de Nederlandse AFM en de Amerikaanse PCAOB zijn aangesloten, publiceerde in december 2012 een samenvatting van inspectieresultaten uit ruim 44 landen in Azië, Amerika, het Midden Oosten en Europa. Kritiek op het proces rond de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (OKB) staat daarbij in de top 3 van onderwerpen.

Audit failures blijken veelal gerelateerd aan tekortkomingen in de professionele oordeelvorming bij controleteams, aldus recent onderzoek van hoogleraar Robert Knechel. De OKB is voor accountantsorganisaties een belangrijke manier om vinger aan de pols te houden. Bij een goede OKB binnen de organisatie zijn controleteams serieus uitgedaagd in alle belangrijke facetten van de professionele oordeelvorming en bestaat onderling volstrekte helderheid over het aanwezig zijn van een stevige basis voor de controleverklaring. Een goed wapen tegen een mogelijke *box-ticking*-mentaliteit.

### Tijdbesteding

Een mogelijke oorzaak van het geconstateerde gebrek aan diepgang in de OKB's is een (te) beperkte tijdbesteding. Dit blijkt bijvoorbeeld uit rapportages van toezichthouders in Maleisië, Singapore en Canada: '...minimal time spent by the EQCR...' of '...less than satisfactory...', en '...only tangentially involved...'

Toezichthouders in Duitsland en Japan constateren regelmatig dat de beoordeling zich niet heeft gericht op alle belangrijke controlestappen, terwijl dat wel was verwacht. Dit sluit aan bij wetenschappelijk onderzoek van Arnold Schneider en anderen uit 2007, waaruit bleek dat in vijftig procent van de gevallen alleen de eindrapportage en een samenvatting van de bevindingen was beoordeeld en slechts dertig procent van de OKB's zich ook uitstrekten tot gedetailleerde werkpapieren.

### 'EEN MOGELIJKE OORZAAK VAN HET GEBREK AAN DIEPGANG IN DE OKB'S IS EEN (TE) BEPERKTE TIJDBESTEDING.'

OKB-reviewers hebben diverse aanknopingspunten bij het bepalen van de diepgang. Zo publiceerde de internationale accountantsfederatie IFAC in januari 2013 de *information paper* 'Engagement Quality Control Reviews: Practical Considerations', met concrete suggesties voor ruim 24 aspecten uit de controle.

### Face to face

De effectiviteit van een OKB blijkt toe te nemen als deze *face-to-face* plaatsvindt, bij voorkeur op locatie van de cliënt. Vergelijk het met een mondeling examen. De kwaliteit van dossierstukken neemt toe als controleteams zich realiseren dat zij deze in persoon moeten toelichten. Het uitvoeren van de OKB op locatie heeft bovendien als voordeel dat controleteams door de beschikbaarheid van de administratie en functionarissen van de cliënt eventuele vraagstukken uit de kwaliteitsbeoordeling efficiënt kunnen afhandelen. Dit efficiëncyvoordeel speelt vooral bij grote(re) opdrachten.

### Strakke fasering

Een strakke fasegewijze aanpak van de OKB stelt controleteams in staat om bij kritiek op de voorgestelde controleaanpak tijdig te schakelen. Recent nog constateerden toezichthouders uit onder meer Canada, Duitsland, Japan en Singapore dat accountantsorganisaties de OKB niet of onvoldoende faseren. Dat is opvallend. In 1987 suggereerde de Amerikaanse National Commission on Fraudulent Financial Reporting (Treadway Commission) immers al om een deel van de kwaliteits-



beoordeling te laten plaatsvinden vóór aanvang van het veldwerk zoals interim- of jaareindecontrole.

#### Senioriteit

Een hartchirurg laat zich het best uitdagen door een andere hoog opgeleide medisch specialist. Vanuit diezelfde gedachte zijn veel toezichthouders zichtbaar enthousiast over het beleggen van de OKB bij een selecte groep van senior partners. Dat gebeurt nu al in bijvoorbeeld Engeland. Deze senior partners zijn op basis van hun ervaring en gezag het best in staat om kritisch vermogen in het denkproces te brengen en durven hun vinger op te steken bij vraagtekens over de geschiktheid van controle-informatie. Accountantsorganisaties doen er goed aan reviewers aan te wijzen die wat betreft kennis, ervaring en gezag op gelijke voet staan met de controlepartner. Sommige accountantsorganisaties vereisen een jaar ervaring op partnerniveau voordat iemand mag optreden als OKB-reviewer en bij verhoogde risico's zelfs vijf jaar. Het werken met een

selecte groep reviewers heeft bovendien als voordeel dat deze periodiek elkaars ervaringen kunnen uitwisselen, wat gunstig is voor de consistentie.

#### Houding en karaktertrekken

Een OKB is het meest effectief als de reviewer een 'gezonde dosis wantrouwen' als uitgangspunt hanteert, concludeert de Amerikaanse onderzoeker Mark Nelson. Zo kan de reviewer bijvoorbeeld zichtbaar een eigen verwachting opbouwen van risicogebieden om deze vervolgens te toetsen aan de benadering van het controleteam. Of hij kan pro- en contra-argumenten expliciteren bij besluitvorming over subjectieve vraagstukken. Daarnaast spelen zijn cognitieve eigenschappen een rol, zoals probleemoplossende vaardigheden, ethische voorkeuren en mate van zelfvertrouwen. Soms kunnen accountantsorganisaties zelf niet voldoen aan de criteria voor een geschikte reviewer, bijvoorbeeld door een gebrek aan capaciteit. In zo'n geval kan professionals buiten de eigen accountantsorganisatie worden gevraagd om een kwaliteitsbeoordeling uit te voeren. In Maleisië was dat bijvoorbeeld bij acht accountantsorganisaties de oplossing om te kunnen voldoen aan de vergunningvereisten.

#### Prikkels

Het inbouwen van prikkels in het beoordelings-, belonings- en benoemingsbeleid van de OKB-reviewer

**'DE EFFECTIVITEIT VAN EEN OKB NEEMT TOE ALS DEZE FACE-TO-FACE PLAATSVINDT, BIJ VOORKEUR OP LOCATIE.'**



## 'EEN OKB IS HET MEEST EFFECTIEF ALS DE REVIEWER EEN 'GEZONDE DOSIS WANTROUWEN' ALS UITGANGSPUNT HANTEERT.'

heeft eveneens een positieve invloed op diens professioneel-kritische instelling, blijkt uit diverse onderzoeken. OKB-reviewers constateren dan meer fouten en stellen zich kritischer op tegenover het controleteam. Bij die prikkels gaat het om het benoemen en belonen van adequaat functioneren, maar ook om het mede aanspreken van de reviewer op gebrekkige controlekwaliteit.

Sinds 1990 neemt het aantal opgelegde sancties op dit terrein toe. De Amerikaanse Securities & Exchange Commission (SEC) wijst er in dat verband onder meer op dat het feit dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar een andere rol heeft dan de controlepartner, deze niet ontslaat van zijn '...verantwoordelijkheden om aan te sluiten bij controlestandaarden (...)'.

Onderzoeker William Messier analyseerde 28 sancties in de Verenigde Staten. In alle (honderd procent) gevallen kreeg de OKB-reviewer de sanctie opgelegd vanwege tekortkomingen in de controle en bij 75 procent was tevens sprake van tekortkomingen in de externe verslaggeving. In de helft van de gevallen werd de reviewer voor drie of meer jaren geschorst. Ook in Nederland heeft de toezichthouder (AFM) boetes opgelegd, onder meer vanwege een groot aantal overtredingen bij de feitelijke uitvoering van de OKB. In de door Messier onderzochte gevallen hielden de tekortkomingen doorgaans verband met een gebrek aan professioneel-kritische instelling, een te vergaand vertrouwen op managementbevestigingen en/of onvoldoende zorgvuldigheid bij materialiteitsafwegingen. In veel van die

## Geraadpleegd onderzoek

Dit artikel is mede gebaseerd op internationaal onderzoek naar interne kwaliteitsreviews. Een selectie:

- Knechel, W.R., Krishnan, G.V., Pevzner, M., Shefchik, L., & Velury, U. (2012). Audit quality: Insights from the academic literature.
- Schneider, A., & Messier, W.F. (2007). Engagement Quality Review: Insights from the academic literature. *Managerial Auditing Journal*, 22(8), 823-839.
- Brazel, J.F., Agoglia, C.P., & Hatfield, R.C. (2004). Electronic versus face-to-face review; the effects of alternative forms of review on auditor performance. *The Accounting Review*, 79(4), 949-966.
- Reed, T.N. (2010). The effect of process accountability on the evaluation of audit evidence; an examination of the audit review process.
- Nelson, M.W. (2009). A model and literature review of professional skepticism in auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(2), 1-34.
- Messier, W.F., Kozloski, T.M., & Kochetova-Kozloski, N. (2010). An analysis of SEC and PCAOB enforcement actions against engagement quality reviewers. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(2), 233-252.
- Epps, K.K., & Messier, W.F. (2007). Engagement Quality Reviews: a comparison of audit firm practices. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 26(2), 167-181.
- Houston, R.W., & Stefaniak, C.M. (2013). Audit partner perceptions of post-audit review mechanisms: An examination of internal quality reviews and PCAOB inspections.

## 'PRIKKELS IN BEOORDELINGS-, BELONINGS- EN BENOEMINGS-BELEID VAN DE OKB-REVIEWER HEBBEN EEN POSITIEVE INVLOED OP DIENS PROFESSIONEEL-KRITISCHE INSTELLING.'

situaties was de OKB-reviewer zich tevens bewust van open items in het dossier.

### Handschoen oppakken

De inspectieresultaten wereldwijd laten zien daar op het terrein van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen de nodige verbeteringen nodig zijn en mogelijk zijn. Accountantsorganisaties kunnen uit onderzoek op dit terrein en uit de inspectieresultaten voldoende concrete handvatten ontleen om die verbeteringen door te voeren. Uitstekend dus dat IFIAR de inspectieresultaten publiceert en reden temeer om die OKB-handschoen snel op te pakken. □

### Noot

\* Rik Roos is partner bij Deloitte. Hij vervult de functies van audit risk leader en national professional practice director.