

Kwaliteitsbeoordeling bij assuranceopdrachten

Vreemde ogen dwingen

Rik Roos

SAMENVATTING De Wet Toezicht Accountantsorganisaties vereist een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling voordat een accountant zijn verklaring afgeeft bij de jaarrekening van een organisatie van openbaar belang (OOB). Dit houdt in dat een professional die geen lid is van het assuranceteam toetst of de accountant redelijkerwijs tot zijn conclusie heeft kunnen komen. Ook moeten accountantspraktijken beleid voeren voor opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen bij overige assuranceopdrachten. Deze voorschriften beogen te bewerkstelligen dat accountantspraktijken erop kunnen vertrouwen dat hun professionals assuranceopdrachten op adequate wijze uitvoeren. Dit artikel behandelt het belang van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling en doet suggesties voor de diepgang daarvan. Tevens pleit deze publicatie ervoor de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling te dynamiseren om vertraging in de rapportering aan cliënten te minimaliseren. Ook doet dit artikel suggesties hoe accountantspraktijken deskundigheidseisen voor kwaliteitsbeoordelaren kunnen expliciteren, bijvoorbeeld via een accreditatiesysteem. Een beschouwing van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling leert dat het verschil in reikwijdte en diepgang tussen de Wet Toezicht Accountantsorganisaties en Internationale Standaarden in Nederland heeft geleid tot een complex stelsel van wetgeving, verordeningen en nadere voorschriften. Dit stelsel is bewerkelijk in het onderhoud en versnippering vergroot het risico van onbedoelde overtredingen door accountantspraktijken en hun professionals.

Drs. A.R. Roos RA is senior manager bij het Accounting & Auditing Center van Deloitte Accountants B.V.

RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK Dit artikel geeft belanghebbenden bij het accountantsberoep een indruk hoe accountantspraktijken de kwaliteit van dienstverlening bewaken door opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen bij assuranceopdrachten. Het geeft overzicht bij de gedetailleerde eisen die wet- en regelgevers stellen aan opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen en doet accountantspraktijken suggesties voor de invulling van het eigen beleid, waaronder de diepgang van de kwaliteitsbeoordeling, het tijdstip van uitvoering en de eisen die gelden voor het kunnen optreden als kwaliteitbeoordelaar.

1 Inleiding

Voorschriften rond opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling vormen een actueel thema. Voor de accountant betekent het een vorm van vaktechnische curatele omdat hij de assurancedcliënt pas mag rapporteren nadat een professional buiten het assuranceteam met een frisse blik heeft vastgesteld dat de accountant in redelijkheid tot zijn conclusie is gekomen¹ (IAASB, 2004, art. 60; ministerie van Financiën, 2006b, art. 21; NIVRA, 2007a, art. 18). Vreemde ogen dwingen. De uitkomst van deze opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling kan ertoe leiden dat het noodzakelijk is aanvullende werkzaamheden uit te voeren. Een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is in Nederland verplicht bij wettelijke controles van jaarrekeningen bij organisaties van openbaar belang² (OOB) (ministerie van Financiën, 2006b, art. 18 lid 1). Ook dienen accountantspraktijken³ beleid te voeren dat bepaalt hoe zij omgaan met opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen bij overige assuranceopdrachten⁴ (IAASB, 2004, art. 60; ministerie van Financiën, 2006b, art. 18 lid 2; NIVRA, 2007a, art. 17). Hoewel voor Nederlandse begrippen een verplichte kwaliteitsbeoordeling relatief nieuw is,

bestaat het in de Verenigde Staten al geruime tijd. Sinds 1978 is kwaliteitsbeoordeling een vereiste procedure bij de jaarrekeningcontrole van ondernemingen met een beursnotering in de Verenigde Staten (Schneider, 2003, p. 185; Mautz en Matusiak, 1988, p. 56). Toch staat het onderwerp ook in de Verenigde Staten in hernieuwde belangstelling. Zo vereist de Sarbanes-Oxley Act (2002, sect. 103 a.2.ii) dat de Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) een nieuwe standaard uitvaardigt over de uitvoering van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen. Deze standaard is nog in ontwikkeling. Uit tussentijdse verslagen valt af te leiden dat de PCAOB waarschijnlijk eisen gaat stellen aan onder meer het doel van de kwaliteitsbeoordeling⁵.

In de literatuur is regelmatig aandacht besteed aan het belang van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen. Zo analyseerden Mautz en Matusiak (1988) bestaande Amerikaanse voorschriften om te komen tot suggesties voor verbetering. Luehlfling et al. (1995) onderzochten de relatie tussen factoren die het accountantscontrole risico beïnvloeden en de diepgang van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen. Matsumura and Tucker (1995) illustreren met een analytisch model de economische basis voor de waarde van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling. Zij onderzochten de rol van de kwaliteitsbeoordelaar in het bevorderen van nauwkeurige, onbevooroordeelde besluitvorming door een eindverantwoordelijk partner die over onvolkomen informatie beschikt en onder invloed staat van economische druk. Tucker en Matsumura (1997) publiceerden over het effect van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen en van de beschikbaarheid van steekproefdata op de mate van vakbekwaamheid en onafhankelijkheid die controlepartners tonen in hun accountantsverklaringen. Schneider et al. (2003) onderzochten het effect van betrokkenheid van een kwaliteitsbeoordelaar bij de controleplanning op zijn bereidheid zich te verenigen met de eindconclusies van het controleteam.

Dit artikel is als volgt opgebouwd. Paragraaf 2 zet uiteen wat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling inhoudt. Paragraaf 3 behandelt argumenten die de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling rechtvaardigen. De kwaliteitsbeoordelaar heeft bewegingsvrijheid bij het uitvoeren van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling. Paragraaf 4 doet suggesties voor de invulling van het beleid, waaronder de diepgang van de kwaliteitsbeoordeling, het tijdstip van uitvoering en de eisen die gelden voor het kunnen optreden als kwaliteitsbeoordelaar. Paragraaf 5 plaatst de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling in internationaal perspectief. Het artikel sluit af met een conclusie.

2 Wat is een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling?

Een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling houdt in dat een professional die geen lid is van het assurance-team toetst of de accountant redelijkerwijs tot zijn conclusie heeft kunnen komen (ministerie van Financiën, 2006b, art. 19; NIVRA, 2007, art. 17). Er dient sprake te zijn van een marginale, maar inhoudelijk adequate toets, aldus het ministerie van Financiën (2006b, art. 19). Mautz en Matusiak (1988, p. 57) menen dat de kwaliteitsbeoordelaar vooral tot taak heeft te focussen op traceren van grove vergissingen, fouten of twijfelachtige besluitvorming door het assuranceteam, zodat nader onderzoek en herstel kan plaatsvinden. De kwaliteitsbeoordeling is voltooid nadat de kwaliteitsbeoordelaar en de accountant de bevindingen van de beoordeling hebben besproken en overeenstemming hebben over de uitkomst. Hoewel de accountant zijn mededeling alleen mag afgeven indien de kwaliteitsbeoordeling op de hiervoor aangegeven wijze is voltooid, betekent dit niet dat de kwaliteitsbeoordelaar aldus de verantwoordelijkheid van de accountant overneemt. De rol van de kwaliteitsbeoordelaar doet geen afbreuk aan de eigen verantwoordelijkheid van de accountant en omgekeerd.

3 Waarom een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling?

Accountants kunnen een te grote mate van vertrouwelijkheid ontwikkelen tegenover de entiteit waarbij zij een assuranceopdracht uitvoeren met als gevolg een te grote mate van welwillendheid. Ook kunnen accountants weinig genegen zijn beslissingen uit de planingsfase van de opdracht bij afronding daarvan nog eens kritisch te bezien (Schneider et al., 2003, p. 187). Deze argumenten rechtvaardigen een verplichting tot opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling. Het instellen van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling fungeert als maatregel van interne beheersing die ertoe bijdraagt dat accountantspraktijken kunnen vertrouwen dat hun accountants assuranceopdrachten uitvoeren in overeenstemming met beroepsvoorschriften.

Accountants zijn verplicht bij hun beroepsuitoefening fundamentele beginselen in acht te nemen, waaronder integriteit, objectiviteit, deskundigheid en zorgvuldigheid, geheimhouding en professioneel gedrag (NIVRA, 2006a, A-100.4). Een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling kan fungeren als waarborg om bedreigingen voor naleving van deze fundamentele beginselen tot een aanvaardbaar niveau te reduceren en daarmee bijvoorbeeld de objectiviteit

van de eindverantwoordelijk accountant te versterken (Matsumura en Tucker, 1995, p. 175; Tucker en Matsumura, 1997, p. 79). Accountantspraktijken zijn organisaties met winstoogmerk wat kan leiden tot economische prikkels die op gespannen voet staan met naleving van deze fundamentele beginselen. Zo beïnvloedt cliënttevredenheid veelal de beloning van accountants, wat een te grote mate van welwillendheid kan stimuleren of kan leiden tot onvoldoende objectieve uitvoering van de assuranceopdracht (Matsumura en Tucker, 1995, p. 176). Dergelijke situaties kunnen zich bijvoorbeeld voordoen bij een verschil van mening met de assurancecliënt over financiële verslaggeving of over de aard en omvang van de uit te voeren assurancewerkzaamheden. Eigenbelang bedreigt dan de objectiviteit van de accountant, vanwege de vrees de cliënt te verliezen. Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling kan helpen deze bedreiging te reduceren tot een aanvaardbaar niveau. De angst een cliënt te verliezen is overigens niet alleen een theoretisch vraagstuk. De Nederlandse ministeries van Justitie en van Financiën (2007, p. 12) hebben conform bepalingen uit de Europese Statutory Audit Directive⁶ onlangs voorgesteld artikel 2: 393 BW zodanig te wijzigen dat entiteiten de wettelijke opdracht tot controle van hun jaarrekening niet langer kunnen intrekken vanwege een meningsverschil over methoden van boekhoudkundige verwerking of over controlewerkzaamheden. De algemene vergadering van aandeelhouders kan bovendien de accountant op diens verlangen straks horen over de intrekking van een hem verleende opdracht of omtrent het hem kenbaar gemaakte voornemen daartoe. Na implementatie van het wetsvoorstel (ministerie van Financiën, 2007) blijft het overigens wel toegestaan bij afloop van de controleopdracht een accountant niet opnieuw aan te stellen. Roos (2006) illustreert dat ondernemingen met een beursnotering in Nederland sinds 1998 steeds vaker na afloop van het boekjaar wisselen van huisaccountant. Veelgenoemde argumenten daarvoor zijn prijsconcurrentie en mutaties bij de cliënt op management niveau (Roos, 2006, p. 276).

De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling kan een positieve bijdrage leveren aan de mate van zorgvuldigheid die een accountant in acht neemt bij het uitvoeren van assurancewerkzaamheden. Tucker en Matsumura (1997) illustreren dat bijvoorbeeld met proefondervindelijk onderzoek naar het effect van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen op de mate van vakbekwaamheid die de eindverantwoordelijk accountant toont in zijn accountantsverklaring⁷. De uitkomsten van het onderzoek bevestigen dat opdracht-

gerichte kwaliteitsbeoordeling de objectiviteit bevordert en leidt tot een grotere mate van zorgvuldigheid bij steekproeven, wat een positieve invloed heeft op de nauwkeurigheid van het rapporteringsproces en leidt tot een afname van vooringenomenheid.

Wet- en regelgeving vereisen dat accountantspraktijken een stelsel van kwaliteitsbeheersing toepassen (IAASB, 2004, art. 3; ministerie van Financiën, 2006b, art. 8; NIVRA, 2007a, art. 3). Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling maakt daarvan onderdeel uit en valt onder rekenschap van de accountantspraktijk (ministerie van Financiën, 2006b, art. 18 lid 1; NIVRA, 2007a, art. 17). De Autoriteit Financiële Markten (AFM) beschikt over een gevarieerd arsenaal aan machtshandelingen om in het geval van wettelijke controleopdrachten proportioneel te kunnen interveniëren, bijvoorbeeld wanneer accountantsorganisaties de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling niet adequaat verankeren in hun systemen⁸ (Dassen en Roos, 2007, par. 3.1.2). Effectieve scheiding tussen de rol en verantwoordelijkheden van kwaliteitsbeoordelaar en van de eindverantwoordelijk accountant draagt ertoe bij dat de accountantspraktijk erop kan vertrouwen dat de assuranceopdracht is uitgevoerd in overeenstemming met beroepsvoorschriften. De Wet Toezicht Accountantsorganisaties (WTA) bepaalt dat de accountantsorganisatie met de controlecliënt de overeenkomst aangaat tot het verrichten van de wettelijke controle. Daarmee is de accountantsorganisatie opdrachtnemer en verantwoordelijk jegens de opdrachtgever voor een goede uitvoering van de opdracht (ministerie van Financiën, 2006b, par. 4). De accountantsorganisatie is als vergunninghouder aldus verantwoordelijk voor de naleving van de bij en krachtens de WTA gestelde regels. Daarbij behoudt de accountant de verantwoordelijkheid voor door hem afgegeven accountantsverklaringen. Hij is aanspreekbaar op de naleving van alle op hem gerichte voorschriften (ministerie van Financiën, 2006b, par. 4).

4 Beleid voor opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen

4.1 Het belang van beleid

Het beleid van de accountantspraktijk blijkt meer invloed te hebben op de diepgang van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen dan risicofactoren, aldus Luehlfling et al. (1995). Betreffende wetenschappers voerden empirisch onderzoek uit naar de relatie tussen factoren die het accountantscontrolesisico beïnvloeden en de diepgang van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen bij drie internationale

accountantspraktijken⁹. Zij hadden verwacht dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling met een grotere diepgang zou plaatsvinden in situaties waarbij sprake is van een verlies, van een aangepaste accountantsverklaring of van specifieke risico's. Een afname in diepgang van de kwaliteitsbeoordeling hadden zij verwacht bij ondermeer het aantal ervaringsjaren in de controlepraktijk van de eindverantwoordelijk controlepartner. De onderzoekers concluderen echter dat tussen de geselecteerde accountantsorganisaties sprake is van aanzienlijke onderlinge verschillen in de tijd die professionals besteden aan een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling. Ook onderzoek van Epps en Messier (2007) onderschrijft het belang dat accountantspraktijken beleid voeren voor opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen. Zo blijkt dat louter de doelstelling waarmee professionals een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling uitvoeren al een groot effect heeft op de uitkomst daarvan. Een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling met als doel het verbeteren van de algehele kwaliteit van de controleopdracht en van de vakbekwaamheid van de controlepartner, leidt doorgaans tot meer discussiepunten en tot een meer diepgaande analyse van controlebevindingen dan een kwaliteitsbeoordeling gericht op het vaststellen dat de controleaanpak is gevolgd. Ook concluderen Epps en Messier (2007, p. 28) dat gedetailleerde richtsnoeren voor opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen de kwaliteit daarvan aanzienlijk kan verbeteren. Het Besluit Toezicht Accountantsorganisaties (BTA) (ministerie van Financiën, 2006b, art. 18 lid 2) geeft voorbeelden van omstandigheden of toetsingscriteria die aanleiding kunnen geven tot een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling, zoals samengevat in tabel 1.

4.2 Diepgang van de kwaliteitsbeoordeling

Een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling richt zich op de belangrijkste standpunten die de accountant heeft ingenomen en de eindoordelen die zijn gevormd ter formulering van het rapport (IAASB, 2004, art. 6). Tabel 2 illustreert wat de kwaliteitsbeoordelaar ten minste in zijn beoordeling dient te betrekken (NIVRA, 2007, art. 18; ministerie van Financiën, 2006b, art. 18 lid 2 en art. 19 lid 5). Mautz en Matusiak (1988, p. 58) trekken een parallel met het programma voor collegiale toetsing en menen dat de kwaliteitsbeoordelaar zijn werkzaamheden met vergelijkbare diepgang zou moeten uitvoeren. Bij collegiale toetsing hanteert de beoordelaar een standaard werkprogramma dat een gekwalificeerde beoordelaar in staat stelt na te gaan of de betreffende controle en jaarrekening voldoen aan de eisen. In Nederland hanteerde het College Toetsing Kwaliteit voor het beoordelen van controleopdrachten

Tabel 1 Toetsingscriteria noodzaak opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling

a.	verplichting uit wet- of regelgeving
b.	aard van de opdracht en het openbaar belang daarbij
c.	beroepsrisico's die groter zijn dan normaal door ongebruikelijke omstandigheden; - integriteit van de controlecliënt - branche waarin de controlecliënt actief is - complexiteit van de structuur van de controlecliënt - ervaring die de accountantsorganisatie heeft met de controlecliënt en de wettelijke controle van deze cliënt - ervaring van de externe accountant en zijn medewerkers met betrekking tot vergelijkbare controles.

bijvoorbeeld een toetsingsinstrumentarium met vaste vragen over alle essentiële onderdelen uit de Gedrags- en Beroepsregels, uit de Richtlijnen voor de Accountantscontrole en uit de onafhankelijkheidsvoorschriften¹⁰. Volgens Mautz en Matusiak zou de beoordeling zich in ieder geval dienen te richten op alle essentiële onderdelen van de assuranceopdracht om vast te stellen dat zij op adequate wijze zijn gepland, uitgevoerd en gedocumenteerd. Als de indruk bestaat van een mogelijke afwijking of van onzorgvuldige oordeelsvorming dient de beoordelaar zich te richten op specifieke dossierstukken en een gesprek te voeren met leden van het controleteam. In Nederland dient overigens altijd een gesprek plaats te vinden tussen de kwaliteitsbeoordelaar en de eindverantwoordelijk accountant (ministerie van Financiën, 2006b, art. 20 lid 1; NIVRA 2007a, art. 19 lid 1). Hoewel de kwaliteitsbeoordelaar enige mate van vrijheid heeft bij het beoordelen van geselecteerde dossierstukken, ook in Nederland, dient de selectie daarvan zorgvuldig plaats te vinden. De marginale toets dient zich niet alleen te richten op formele vereisten, maar ook inhoudelijk adequaat te zijn. Er zijn voorbeelden uit de Verenigde Staten waarbij de United States Securities Exchange Commission (SEC) kwaliteitsbeoordelaars een sanctie heeft opgelegd vanwege een ontoereikende uitoefening van hun taak¹¹. *"Although the concurring partner considered accounts receivable and inventory the most important asset accounts...., he reviewed only a few accounts receivable workpapers and instead relied on conversations with (the engagement partner) as to the adequacy of the work performed..... The Commission believes that the manner in which the concurring partner conducted his review was inadequate to fulfill the purposes for which it was intended, that is, to ensure that the quality of the work performed during*

the audit was consistent with the standards of the accounting profession.” (Mautz en Matusiak, 1988, p. 60). In een andere zaak werd de kwaliteitsbeoordelaar negen maanden geschorst vanwege een ontoereikende uitvoering van een ‘concurring partner review’: “Certified public accountant acting as concurring partner engaged in improper professional conduct in concurring in issuance of audit reports containing unqualified audit opinions on the financial statements of a public company that improperly deferred recognition of operating losses and thus materially misstated income.” (US SEC, 1997).

De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling zou vanwege de vangnetfunctie kunnen leiden tot verslapping van de aandacht bij de eindverantwoordelijk accountant. Accountantspraktijken kunnen dit vermijden, bijvoorbeeld door de kwaliteitsbeoordelaar te laten aangeven in welke mate hij vindt dat de door de eindverantwoordelijk accountant verstrekte documentatie (zie tabel 2) bij eerste aanlevering voldoet aan de daaraan te stellen eisen en de uitkomst daarvan te laten meewegen in beoordelings- en benoemingstrajecten. Deze koppeling tussen de opdrachtgerichte kwaliteits-

beoordeling en beoordelings- en benoemingstrajecten sluit goed aan bij internationale standaarden voor kwaliteitsbeheersing die vereisen dat accountantspraktijken bij prestatiebeoordeling, salariering en promotie ruime aandacht besteden aan deskundigheid van professionals en aan hun binding met ethische grondslagen (IAASB, 2004, art. 40). Accountantspraktijken moeten de uitkomst van kwaliteitsbeoordelingen vastleggen, inclusief de daarbij behorende overwegingen (IAASB, 2004, art. 73; ministerie van Financiën, 2006b, art. 20 lid ; NIVRA, 2007a, art. 19). Deze vastleggingen vormen een bron van informatie voor de verplichte jaarlijkse evaluatie van het stelsel van kwaliteitsbeheersing en het opstellen van het transparantieverslag¹².

4.3 Tijdstip van de kwaliteitsbeoordeling

Een accountant mag zijn assurancerapport pas afgeven als de kwaliteitsbeoordeling is voltooid (IAASB, 2004, art. 61; ministerie van Financiën, 2006b, art. 21; NIVRA, 2007a, art. 20). Dit artikel pleit ervoor de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling te dynamiseren om vertraging in de rapportering aan cliënten te vermijden en de effectiviteit te vergroten.

Tabel 2 Onderdelen die de kwaliteitsbeoordelaar ten minste in zijn beoordeling dient te betrekken

A. Onderdelen van de kwaliteitsbeoordeling bij elke assuranceopdracht	
1. mondeling en schriftelijk door de desbetreffende accountant gegeven informatie; 2. informatie die object van de assuranceopdracht is geweest; 3. voornaamste bevindingen van de uitgevoerde werkzaamheden en de uit deze bevindingen getrokken conclusies; 4. door de accountant af te geven mededeling	
	B. Onderdelen die additioneel in de kwaliteitsbeoordeling dienen te worden betrokken als sprake is van een wettelijke jaarrekeningcontrole bij een organisatie van openbaar belang ¹
	5. onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie en van de accountant; 6. belangrijke risico's die de externe accountant tijdens het uitvoeren van de wettelijke controle heeft gesignaleerd en de maatregelen die hij heeft genomen om deze risico's afdoende te beheersen; 7. afwegingen die de accountant heeft gemaakt, in het bijzonder met betrekking tot het materieel belang en de belangrijke risico's; 8. gevraagde vaktechnische adviezen aan vakbekwame personen en de verwerking daarvan; 9. aard en omvang van gecorrigeerde en niet-gecorrigeerde afwijkingen in de financiële verantwoording die tijdens het uitvoeren van de wettelijke controle zijn gesignaleerd; 10. onderwerpen die naar aanleiding van de uitgevoerde controle zijn besproken met het bestuur en het toezichthoudende orgaan van de controlecliënt, en indien van toepassing met derden; 11. geselecteerde dossierstukken om na te gaan of zij de werkzaamheden met betrekking tot belangrijke standpunten die de bij de controle betrokken medewerkers hebben ingenomen voldoende weergeven en of deze het oordeel van de externe accountant, zoals dat blijkt uit de door hem af te geven accountantsverklaring, onderbouwen.

1 Het Besluit Toezicht Accountantsorganisaties (Ministerie van Financiën, 2006b, art. 18 lid 2) bepaalt dat de accountantsorganisatie ook toetsingscriteria dient op te stellen aan de hand waarvan zij bepaalt voor welke andere wettelijke controles dan die bij Organisaties van Openbaar Belang een kwaliteitsbeoordeling dient plaats te vinden. Ook in dergelijke gevallen zullen de in deze tabel genoemde beoordelingspunten onderdeel uitmaken van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling.

Het gebeurt dat kwaliteitsbeoordelingen plaatsvinden in de periode nadat de assuranceopdracht in materieel opzicht is afgerond maar de accountantsmededeling nog niet is afgegeven. De professionals die de kwaliteitsbeoordelingen uitvoeren hebben dan slechts een beperkte invloed op de planning en uitvoering van de assuranceopdracht, bijvoorbeeld door achteraf aanvullende werkzaamheden te vereisen. Dat kan leiden tot een spanningsveld als de kwaliteitsbeoordelaar in een laat stadium vraagtekens plaatst bij de opzet van de assuranceopdracht. Vandaar dat de National Commission on Fraudulent Financial Reporting (Treadway Commission) in de Verenigde Staten al in 1987 suggereerde de kwaliteitsbeoordeling te faseren door ook voor aanvang van het veldwerk een deel van de kwaliteitsbeoordeling te laten plaatsvinden. De uitkomst van de planningsfase vormt immers het fundament onder de verdere uitwerking van de assuranceopdracht. De International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB, 2004, art. 66) bepaalt dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar zijn onderzoek tijdig verricht op daartoe geschikte momenten tijdens de uitvoering van de opdracht, zodat belangrijke zaken onmiddellijk kunnen worden opgelost conform de wens van de kwaliteitsbeoordelaar en voordat het assurancerapport wordt afgegeven. Toename van het aantal meetmomenten legt uiteraard wel extra druk op de agenda's van assuranceteams en kwaliteitsbeoordelaars. Veelzeggend is de anonieme quote die Floyd Norris optekende in de New York 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.'* Deze inflexibiliteit vormt volgens Mautz en Matusiak (1988, p. 60) vooral voor kleinere accountantspraktijken een probleem. Centrale planning en de inzet van moderne automatiseringstoepassingen kunnen mijns inziens bijdragen aan een efficiënte inrichting van het kwaliteitsbeoordelingsproces. Centrale planning kan bijvoorbeeld inzicht bieden in het aantal te beoordelen opdrachten en de inzetbaarheid van kwaliteitsbeoordelaars. Het gebruik van elektronische communicatiemiddelen vergroot bovendien de fysieke bewegingsvrijheid van controleteams en kwaliteitsbeoordelaars (Roos, 2007, pag. 34). Ook is het mogelijk professionals buiten de eigen accountantspraktijk te verzoeken een kwaliteitsbeoordeling uit te voeren. Zo zouden in Nederland de beroepsorganisaties NIVRA en NOvAA daarin kunnen voorzien door een orgaan in te stellen dat

tegen vergoeding kwaliteitsbeoordelingen faciliteert voor accountantspraktijken die niet in staat zijn dat intern te organiseren.

Schneider et al. (2003, p. 186) illustreren dat in de literatuur discussie bestaat over de mate waarin kwaliteitsbeoordelaars zich met een assuranceopdracht kunnen bemoeien zonder dat hun frisse blik in het geding is. Zo beargumenteerden Mautz en Matusiak (1998) dat kwaliteitsbeoordelaars geen betrokkenheid dienen te hebben bij contact met de cliënt of bij vaktechnische consultaties omdat zij daarmee participeren in de besluitvorming rond de assuranceopdracht wat afbreuk doet aan hun objectiviteit. Schneider et al. (2003) onderzochten in een hypothetische situatie het effect van betrokkenheid van een kwaliteitsbeoordelaar bij de controleplanning op zijn bereidheid zich te verenigen met de eindconclusies van het controleteam¹³. De onderzoeksresultaten illustreren dat de mate waarin de kwaliteitsbeoordelaar instemt met de eindconclusies van een assuranceteam niet blijkt te zijn beïnvloed door betrokkenheid bij de planning. Het toestaan dat kwaliteitsbeoordelaars betrokkenheid hebben bij vaktechnische consultaties doet daarom volgens Schneider et al. (2003, p. 192) geen afbreuk aan de effectiviteit van de kwaliteitsbeoordeling. De kunst ligt in het streven naar evenwicht, bijvoorbeeld door dynamisering van de kwaliteitsbeoordeling af te stemmen op de specifieke cliëntsituatie. Risicoverhogende factoren zoals continuïteitsperikelen of frauderisico's kunnen bijvoorbeeld aanleiding geven tot dynamisering. Wet- en regelgeving vereisen dat accountants voor de uitvoering van hun werkzaamheden zonodig advies vragen aan vakbekwame personen (IAASB, 2004, art. 51; ministerie van Financiën, 2006b, art. 17; NIVRA, 2007a, art. 15). Het kan efficiënt zijn de kwaliteitsbeoordelaar te benaderen voor dergelijke vaktechnische consultaties. Vroegtijdige overeenstemming tussen accountant en beoordelaar bevordert flexibele rapportering en voorkomt discussie achteraf. Accountantspraktijken dienen wel de frisse blik van de kwaliteitsbeoordelaar te bewaken. Om die reden wordt de kwaliteitsbeoordelaar ook aangewezen door de accountantspraktijk en niet door het assuranceteam (Ministerie van Financiën, 2006b, art. 19). Soms is de impact van vaktechnische consultaties zo groot dat het zuiverder is een dergelijk vraagstuk te laten behandelen door een andere professional om de objectiviteit van de kwaliteitsbeoordelaar te waarborgen.

4.4 De kwaliteitsbeoordelaar

Een kwaliteitsbeoordelaar is volgens het ministerie van Financiën (2006b, art. 19 lid 2) een registeraccoun-

tant (RA) of een certificeringsbevoegde Accountant-Administratieconsulent (AA) die niet is betrokken bij de uitvoering van de wettelijke controle die hij beoordeelt. De kwalificatie als RA of AA waarborgt echter niet dat de betrokken professional voor elke situatie beschikt over voldoende kennis en ervaring. Het verdient daarom aanbeveling dat accountantspraktijken meer specifieke deskundigheidseisen stellen aan professionals die kwaliteitsbeoordelingen uitvoeren, bijvoorbeeld door een accreditatiesysteem. De controle van een verzekeringsmaatschappij met een beursnotering in Amsterdam en New York vereist andere expertise dan die voor de controle van een niet-beursgenoteerde handelsonderneming. De standaarden van de International Federation of Accountants¹⁴ (IFAC) bepalen dat een kwaliteitsbeoordelaar moet beschikken over toereikende vaktechnische deskundigheid, ervaring, bevoegdheid en gezag (IAASB, 2004, art. 68). Deze eisen zijn gesteld om ervoor te zorgen dat een weliswaar marginale maar desondanks adequate inhoudelijke beoordeling van de uitvoering van de assuranceopdracht kan plaatsvinden. Owhoso et al. (2002) onderzochten het effect van branchespecialisatie op het vermogen van accountants via het beoordelen van uitgevoerde controlewerkzaamheden fouten te ontdekken. De uitkomsten van het onderzoek steunen de gedachte dat branchespecialisatie effectiviteit van controleteams vergroot. Volgens Mautz en Matusiak (1988, p. 62) is branchekennis bij de kwaliteitsbeoordelaar onontbeerlijk om te kunnen inschatten wat de essentiële onderdelen zijn van de assuranceopdracht en om een adequate kwaliteitsbeoordeling te kunnen uitvoeren. Professionals die opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen uitvoeren blijken doorgaans strenger dan de gemiddelde accountant aldus Matsumura en Tucker (1995, p. 177). De kwaliteitbeoordelaars beschikken naast specifieke branchekennis bijvoorbeeld veelal over een bovengemiddelde kennis van verslaggevingstandaarden (Matsumura en Tucker, 1995, p. 177). Bovendien realiseren kwaliteitsbeoordelaars zich dat bij een debacle vanwege leemten in de controle of verslaggeving ook hun vaktechnische reputatie op het spel staat. Het vertoont een parallel met Ayers en Kaplan (1998, p. 139) die na onderzoek onder 216 partners concluderen dat 'risk review partners'¹⁵ bij cliëntenacceptatie meer conservatieve inschattingen maken dan reguliere controlepartners. Ayers en Kaplan verklaren dat onder meer vanuit de bovengemiddelde praktijkervaring bij 'risk review partners' en vanuit een meer gedegen risico-inschatting. Het is mogelijk kwaliteitsbeoordelaars te laten variëren in functieniveau, al naar gelang de complexiteit en het risico van de opdracht, zolang sprake is van

toereikende ervaring, bekwaamheid, de noodzakelijke bevoegdheid en het gezag om die verantwoordelijkheid te kunnen dragen. Professionals die vanwege roulatieverplichtingen¹⁶ niet langer mogen fungeren als eindverantwoordelijk accountant dienen een afkoelingsperiode van twee jaar in acht te nemen voordat zij bij die cliënt de rol van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar mogen vervullen (NIVRA, 2006a, par. 3.3). Ook geldt in Nederland sinds 1 januari 2007 bij Organisaties van Openbaar Belang dat professionals maximaal zeven aaneengesloten jaren de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling mogen uitvoeren voor dezelfde cliënt (NIVRA, 2006a, par. 3.3). Ter vergelijking, in de Verenigde Staten is deze termijn vijf jaar (Sarbanes Oxley Act os 2002, section. 203). Dit is een waarborg om te voorkomen dat opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaars zich na verloop van tijd te veel met een cliënt vereenzelvigen.

5 Internationaal perspectief

De Nederlandse wet- en regelgeving voor opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling vertoont een parallel met internationale regelgeving, zoals de Europese Statutory Audit Directive en International Standard on Quality Control (ISQC) 1 van de International Federation of Accountants (IFAC). Verschil in reikwijdte tussen de WTA en ISQC 1 heeft geleid tot een versnippering van wet- en regelgeving met als praktische consequentie dat inmiddels sprake is een onnodig complex stelsel van verordeningen en nadere voorschriften. Dit stelsel laat zich moeizaam onderhouden en verhoogt het risico van onbedoelde overtredingen.

Verschil in eisen die wet- en regelgeving stellen aan opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen leidt voor accountantspraktijken, die multinationale ondernemingen controleren, tot complexe antwoorden op de relatief eenvoudige vraag wanneer bij welke opdracht een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling moet plaatsvinden. Omwille van transparantie en uitvoerbaarheid verdient het daarom de voorkeur Nederlandse aansluiting bij internationale regelgeving te maximaliseren door IFAC-regelgeving integraal en woordelijk over te nemen en niet te versnipperen over verordeningen en nadere voorschriften. Deze aansluiting heeft ook als voordeel dat multinationale accountantspraktijken hun professionals niet langer hoeven op te leiden in twee afwijkende systemen. Tabel 3 illustreert hoe de voorschriften over de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling uit ISQC1 in Nederland zijn versnipperd over wetgeving, verordeningen en nadere voorschriften. De reikwijdte

Tabel 3 Versnippering eisen 'Engagement Quality Control Review' uit ISQC1.

Assuranceopdrachten		Aan assurance verwante opdrachten
	Wettelijke controle	Achterhaalde versie RKB 1.
	Wet Toezicht Accountantsorganisaties (WTA) art. 18 en art. 22.	
	Besluit Toezicht Accountantsorganisaties (BTA) art. 18	
	Organisaties van Openbaar Belang en andere aangewezen wettelijke controles BTA art. 18 lid 1 en 2	
Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assuranceopdrachten art. 17		

van de WTA beperkt zich tot accountantsorganisaties die wettelijke jaarrekeningcontroles uitvoeren. ISQC 1 beslaat een breder spectrum, namelijk alle accountantspraktijken die assurance- en daaraan verwante opdrachten uitvoeren. Door de poging van de beroepsorganisaties het gat in reikwijdte te dichten is een lappendeken ontstaan van her en der genomen maatregelen, verankerd in een onnodig complex stelsel van wetgeving, uitvoeringsbesluiten, verordeningen en nadere voorschriften. De Nederlandse wet- en regelgevers hebben bovendien eisen die ISQC1 stelt aan de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling slechts gedeeltelijk overgenomen in Nadere Voorschriften. Zo verplicht ISQC 1 accountantspraktijken toetsingscriteria te hanteren ter bepaling van de noodzaak tot uitvoering van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen bij 'related services engagements' (IAASB, 2004 par. 60 lid b). Dit betreft voornamelijk samenstelopdrachten en opdrachten tot het uitvoeren van overeengekomen specifieke werkzaamheden. Deze eis is in Nederland nog niet verankerd in Nadere Voorschriften. De beroepsorganisaties volstaan op dit punt tijdelijk met een achterhaalde versie van Richtlijn voor de Kwaliteitsbeheersing (RKB) 1. Ook komt het voor dat eisen die zijn overgenomen door de Nederlandse wet- en regelgever op afwijkende wijze zijn geïmplementeerd. Een voorbeeld daarvan is de verplichting die ISQC1 kent een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling te laten uitvoeren bij de jaarrekeningcontrole van vennootschappen met een beursnotering (IAASB, 200 par. 60 lid b). Dat wijkt af van de Wet Toezicht Accountantsorganisaties die deze eis koppelt aan wettelijk verplicht gestelde jaarrekeningcontroles bij OOB. Tussen wal en schip vallen bijvoorbeeld jaarrekeningcontroles bij organisaties met een buitenlandse beursnotering die niet classificeren als OOB.

6 Conclusie

De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling helpt te vermijden dat de kritische houding van accountants

richting hun assurancecliënten verslapt, bijvoorbeeld vanwege een te grote mate van vertrouwdheid of vanwege onwelwillendheid om genomen beslissingen te herbezien. Ook fungeert het systeem van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen als maatregel van interne beheersing, zodat accountantspraktijken erop kunnen vertrouwen dat individuele professionals assuranceopdrachten uitvoeren in overeenstemming met beroepsvoorschriften. Het eigen beleid van accountantspraktijken blijkt een belangrijke rol te spelen bij de kwaliteit en diepgang van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen. Zo is het belangrijk accountants niet zelf hun kwaliteitsbeoordelaar te laten kiezen, een accreditatiesysteem voor kwaliteitsbeoordelaars in te richten en te overwegen de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling te faseren. Centrale planning en de inzet van moderne automatiseringstoepassingen kunnen bijdragen aan een efficiënte inrichting van dat proces. Verschil in de reikwijdte en diepgang van de Wet Toezicht Accountantsorganisaties ten opzichte van IFAC-voorschriften heeft voor de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling geleid tot een complex stelsel van verordeningen en nadere voorschriften van de beroepsorganisaties. Omwille van transparantie en uitvoerbaarheid heeft het daarom de voorkeur Nederlandse aansluiting bij internationale regelgeving te maximaliseren door IFAC-regelgeving integraal en woordelijk over te nemen en niet langer te versnipperen. Deze aansluiting heeft ook als voordeel dat multinationale accountantspraktijken hun professionals niet langer hoeven op te leiden in twee afwijkende systemen. ■

Literatuur

- Ayers, S. en S.E. Kaplan (1998), Potential differences between engagement and risk review partners and their effect on client acceptance judgments, *Accounting Horizons*, vol. 12, no. 2, June, pp. 139-153.
- Commissie van de Europese Gemeenschappen (2006), Directive of the European Parliament and of the Council on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts and amending Council Directives, 17 mei, Brussel, www.europa.eu.int.
- Dassen, R. en A.R. Roos (2007), Wet Toezicht Accountantsorganisaties;

- een beschouwing, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 80, no. 5, pp. 174-185.
- Epps, K.K. en W.F. Messier (2007), *Improving the effectiveness of engagement quality review*, September. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=813224>.
- International Audit and Assurance Standards Board (2004), *International Standard on Quality Control 1. Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Historical Financial Information, and Other Assurance and Related Services Engagements*, www.ifac.org
- Knapp, M.C. (2004), *Contemporary auditing: real issues and cases. Case 1.10 ESM Government Securities, Inc.*, fifth edition, pp. 135-148.
- Luehlfing, M.S., P.A. Copley en R.A. Shockley (1995), An examination of the relationship between audit-related risks and the second partner review, *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, vol. 10, no. 2, pp. 43-50.
- Matsumura, E.A. en R.R. Tucker (1995), Second partner review: an analytical model, *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, vol. 10, no. 1, pp. 173-200.
- Mautz, R.K. en L.W. Matusiak (1988), Concurring partner review revisited, *Journal of Accountancy*, vol. 165, no. 3, pp. 56-63.
- Ministerie van Justitie en Ministerie van Financiën (2007), *Wijziging van de Wet toezicht accountantsorganisaties en Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, ter implementatie van richtlijn nr. 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad, en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad (PbEU L 157)*
- Ministerie van Financiën (2006a), *Wet van 19 januari 2006, houdende het toezicht op accountantsorganisaties (Wet toezicht accountantsorganisaties)*, januari, Den Haag, www.minfin.nl.
- Ministerie van Financiën (2006b), *Besluit van 16 augustus 2006, houdende regels ter zake van de uitvoering van de Wet toezicht accountantsorganisaties (Besluit toezicht accountantsorganisaties)*, augustus, Den Haag, www.minfin.nl.
- Nederlands Instituut van Registeraccountants (2006a), *Verordening Gedragscode*, 14 december, NIVRA, Amsterdam, www.nivra.nl
- Nederlands Instituut van Registeraccountants (2006b), *Verordening Accountantsorganisaties*, 14 december, NIVRA, Amsterdam, www.nivra.nl
- Nederlands Instituut van Registeraccountants (2007a), *Nadere Voor- schriften accountantskantoren ter zake van assuranceopdrachten*, 1 maart, NIVRA, Amsterdam, www.nivra.nl
- Nederlands Instituut van Registeraccountants (2007b), *Nadere Voor- schriften controle- en overige standaarden (ex artikel A-130.7 VGC)*, juni, NIVRA, Amsterdam, www.nivra.nl
- Owhoso, V.E., W.F. Messier en J.G. Lynch (2002), Error detection by industry-specialized teams during sequential audit review, *Journal of Accounting Research*, vol. 40, no. 3, June, pp. 883-900.
- Roos, A.R. (2004), Roulatie van accountantskantoor of interne roulatie?, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 77, no. 11, november, pp. 472-477.
- Roos, A.R. (2006), Een legitieme reden voor beëindiging van de controleopdracht?, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 79, no. 6, juni, pp. 274-285.
- Roos, A.R. (2007), Kwaliteitsbeoordeling bij controleopdrachten, *De Accountant*, no. 6, februari, pp. 34-36.
- Schneider, A., B.K. Church en R.J. Ramsay (2003), Concurring partner review: Does involvement in audit planning affect objectivity?, *Research in Accounting Regulation*, vol. 16, pp. 185-195.
- Treadway Commission (1987), *Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting*, National Commission on Fraudulent Financial Reporting.
- Tucker, R.R., en E.M. Matsumura (1997), Second-partner review: An experimental economics investigation, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 16, no. 1, pp. 79-98.
- Sarbanes Oxley Act of 2002, One Hundred Seventh Congress of the United States of America, 23 January, Washington, Verenigde Staten.
- United States Securities and Exchange Commission, 1997, *Accounting and Auditing Enforcement rel. No. 964. Admin. Proc. File No. 3-7998*, 24 September.

Noten

- De term 'opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling' is afkomstig uit het Besluit Toezicht Accountantsorganisaties (Ministerie van Financiën, 2006b, art. 18). Bezien vanuit internationaal perspectief wordt in wet- en regelgeving en literatuur ook wel gesproken van 'concurring partner review' (Mautz en Matusiak, 1988) of 'second partner review' (Sarbanes Oxley Act of 2002, sec. 103). Hoewel bij de invulling van betreffende regelingen sprake kan zijn van nuanceverschillen worden betreffende termen in deze publicatie gehanteerd als equivalent.
- De WTA definieert een wettelijke controle als volgt: een controle van een financiële verantwoording van een onderneming of instelling ten behoeve van het maatschappelijk verkeer, die verplicht is gesteld bij of krachtens de in de bijlage bij de Wet Toezicht Accountantsorganisaties genoemde wettelijke bepalingen (Ministerie van Financiën, 2006a, art. 1 lid i). Het betreft ondermeer de wettelijke controle van jaarrekeningen van lichamen die vallen onder artikel 2: 360 BW, dat zijn de NV, BV, onderlinge waarborgmaatschappij, coöperatie, stichting en vereniging die een onderneming in stand houdt. Een organisatie van openbaar belang betreft: "1°. een in Nederland gevestigde naamloze vennootschap naar Nederlands recht waarvan effecten zijn genoteerd aan een effectenbeurs in de zin van artikel 1, onderdeel e, van de Wet toezicht effectenverkeer 1995; 2°. een in Nederland gevestigde kredietinstelling als bedoeld in artikel 1, onderdeel a, van de Wet toezicht kredietwezen 1992; 3°. een in Nederland gevestigde centrale kredietinstelling als bedoeld in artikel 1, onderdeel b, van de Wet toezicht kredietwezen 1992; 4°. een in Nederland gevestigde verzekeringsbedrijf 1993; 5°. een onderneming, instelling of openbaar lichaam, behorende tot een van de ingevolge artikel 2 aangewezen categorieën." (Ministerie van Financiën, 2006a, art. 1 lid h)
- Accountantspraktijk is de verzamelnaam voor accountantskantoren en accountantsorganisaties. Onder accountantskantoren verstaat het NIVRA de organisatorische eenheid waarbinnen één of meer registeraccountants voor een cliënt bedrijfsmatig professionele diensten verrichten, bestaande uit assuranceopdrachten of aan assurance verwante opdrachten en eventueel overige opdrachten, die niet beschikt over een vergunning als bedoeld in artikel 5 van de Wet Toezicht Accountantsorganisaties; of de accountantsorganisatie ter

- zake van uitgevoerde professionele diensten bestaande uit assuranceopdrachten of aan assurance verwante opdrachten en eventueel overige opdrachten, die niet onder de werkingssfeer van de Wet Toezicht Accountantsorganisaties vallen. Accountantsorganisaties zijn ondernemingen of instellingen die bedrijfsmatig wettelijke controles verrichten, dan wel organisaties waarin zodanige ondernemingen of instellingen met elkaar zijn verbonden, als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel a, van de Wet Toezicht Accountantsorganisaties, waaraan een vergunning als bedoeld in artikel 5 van die wet, is verleend, uitsluitend ter zake van de werkingssfeer van de Wet Toezicht Accountantsorganisaties.
- 4 Een assuranceopdracht betreft de opdracht waarbij de accountant een conclusie formuleert die is bedoeld om het vertrouwen van de beoogde gebruikers, niet zijnde de verantwoordelijke partij, in de uitkomst van de evaluatie van of de toetsing van het object van onderzoek ten opzichte van criteria te versterken. De uitkomst van de evaluatie of de toetsing van het object van onderzoek is de informatie die het gevolg is van de toepassing van omschreven criteria. Onder een assuranceopdracht is begrepen de opdracht tot het uitvoeren van een vrijwillige of wettelijke controle, bedoeld in artikel 1 eerste lid, onderdeel i en j van de Wet Toezicht Accountantsorganisaties (NIVRA, 2007b, begrippenlijst).
 - 5 Deze tussentijdse verslagen zijn te raadplegen op de website van de Public Company Accounting Oversight Board www.pcaobus.org, waar tevens de tekst is opgenomen van speeches waarin op betreffende onderwerp wordt ingegaan.
 - 6 De volledige aanduiding van 'Statutory audit directive' luidt: 'Directive of the European Parliament and of the Council on the statutory audit of annual accounts and consolidated accounts and amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC' (Commissie van de Europese Gemeenschappen, 2006).
 - 7 Het theoretisch model dat Tucker en Matsumura (1997, p. 79) hanteren in hun proefondervindelijk onderzoek veronderstelt dat accountants handelen vanuit economische rationaliteit en gericht op het eigenbelang. Het gaat er vanuit dat accountants, voorzover dat economisch gezien voordelig is, bezwijken voor druk vanuit de cliënt, hun professionele verantwoordelijkheden negeren en hun collega's brouilleren in rechtszaken met vernietigende financiële consequenties. Het onderzoek van Tucker en Matsumura is een hypothetische situatie en geen poging werkelijk gedrag dat typerend is voor accountants te vatten in een model.
 - 8 Deze bepaling is afkomstig uit de Wet Toezicht Accountantsorganisaties die zich beperkt tot accountantsorganisaties, een begrip dat enger is dan de verzamelterm accountantspraktijk (zie ook voetnoot 3).
 - 9 In hun onderzoek betrokken Luehlfling et al. data gerelateerd aan controleopdrachten bij 44 ondernemingen met een beursnotering in Amerika. De data zijn verstrekt door vestigingen van drie (van de toenmalige acht) internationale accountantsorganisaties, uit een geselecteerde grote stad. De overige vijf internationale accountantsorganisaties werkten niet mee aan het onderzoek, ondermeer vanwege geheimhoudingsplicht en bezorgdheid rond het onthullen van bedrijfsgegevens.
 - 10 De Gedrags- en Beroepsregels zijn sinds 1 januari 2007 vervangen door de Verordening Gedragscode (NIVRA, 2006a). De Richtlijnen voor de Accountantscontrole zijn inmiddels vervangen door de Nadere Voorschriften Controle- en Overige Standaarden (ex artikel A-130.7 VGC) (NIVRA, 2007b).
 - 11 De taak in de Verenigde Staten van een concurring partner is omvangrijk en luidt als volgt: "The requirement specifies that the concurring partner review serves as an objective review of significant auditing, accounting, and financial reporting matters that come to the attention of the concurring partner reviewer and the resolution of such matters prior to the issuance of the firm's audit report with respect to financial statements of SEC engagements. On the basis of that review, the concurring partner reviewer should conclude that no matters that have come to his or her attention would cause the concurring partner reviewer to believe that the financial statements are not in conformity with generally accepted accounting principles in all material respects, or that the firm's audit was not performed in accordance with generally accepted auditing standards.."
 - 12 De verplichting in de WTA tot het opstellen van een transparantieverslag geldt voor alle accountantsorganisaties die organisaties van openbaar belang controleren (Ministerie van Financiën, 2006b, art. 30).
 - 13 Het onderzoek van Schneider et al. (2003) is uitgevoerd in de Verenigde Staten onder 36 controlepartners van acht accountantspraktijken.
 - 14 IFAC is een mondiale organisatie waarbij 158 beroepsorganisaties van accountants in 118 landen zijn aangesloten en stimuleert aangesloten beroepsorganisaties de IFAC-regelgeving te integreren in nationale gedrags- en beroepsregels. De Nederlandse beroepsorganisatie van registeraccountants (NIVRA) is lid van IFAC en heeft zich eraan gecommitteerd IFAC regelgeving zoveel mogelijk te integreren in nationale beroepsvoorschriften. De beroepsorganisaties van Accountants Administratieconsulenten (NOVAA) is geen IFAC-lid. Zie www.ifac.org.
 - 15 Risk Review Partners zijn betrokken bij het besluit om een nieuwe cliënt te accepteren en maken onderdeel uit van het kwaliteitsbeheersingssysteem dat accountantspraktijken moet beschermen tegen het accepteren van overdreven risicovolle cliënten (Ayers en Kaplan, 1998, p. 140). Als onderdeel van het kwaliteitsbeheersingssysteem en bezien vanuit de positie die los staat van het opdrachtteam, vertoont de rol van een Risk Review Partner een parallel met de rol van een kwaliteitsbeoordelaar.
 - 16 Accountants moeten periodiek rouleren als zij de jaarrekening controleren bij organisaties van openbaar belang. Het is een van de onafhankelijkheidsvoorschriften die beogen te voorkomen dat de accountant te veel wordt beïnvloed door de controlecliënt en daardoor te welwillend staat tegenover de controlecliënt. Zie Roos (2004) voor een meer uitgebreide beschouwing van accountantsroulatie.