11

De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling beoordeeld

Suggesties voor versterking van het kwaliteitsbeleid bij accountantsorganisaties

Rik Roos

SAMENVATTING Wet- en regelgeving vereisen een 'Engagement Quality Control Review' (opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling) voordat een accountant zijn verklaring afgeeft bij de jaarrekeningcontrole.[1] Een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling houdt in dat een professional die geen lid is van het controleteam, toetst of de accountant redelijkerwijs tot zijn oordeel bij de jaarrekening heeft kunnen komen. Actuele inspectieresultaten van toezichthouders op het accountantsberoep illustreren dat voor accountantsorganisaties de noodzaak bestaat de inhoud en het proces van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling te versterken. Inspectieresultaten over de inhoud gaan vooral over de vraag of de kwaliteitsbeoordelaar de betrokken accountant voldoende kritisch heeft bevraagd en met welke diepgang dat heeft plaatsgevonden. Inspectieresultaten over het proces zien vooral op de noodzaak de tijdsbesteding door kwaliteitsbeoordelaars te vergroten, de kwaliteitsbeoordeling gefaseerd te laten plaatsvinden en de uitvoering daarvan te beleggen bij professionals met voldoende senioriteit (werkervaring en functieniveau). Ook het aanspreken van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar op diens verantwoordelijkheid maakt daarvan deel uit.

RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK Accountantsorganisaties zijn gebaat bij een goed functionerend stelsel van kwaliteitsbeheersing, waaronder de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling. Dit artikel geeft accountantsorganisaties en professionals die de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling uitvoeren inzicht in de bevindingen en visie van diverse toezichthouders op het accountantsberoep en doet suggesties voor het versterken van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling. De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling geldt bij de jaarrekeningcontrole van een organisatie van openbaar belang (OOB), maar ook bij de jaarrekeningcontrole van diverse andere typen ondernemingen en instellingen, afhankelijk van bijvoorbeeld het risicoprofiel, de complexiteit, de sector en/of de ervaring van de betrokken accountant en zijn medewerkers.[2] De uitkomsten van deze inspecties zijn daarmee relevant voor een groot aantal accountantsorganisaties, ongeacht of zij beschikken over een vergunning om OOB's te mogen controleren.

1 Inleiding

Voorschriften rond de 'Engagement Quality Control Review' (EQCR; hierna: opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling)[3] vormen een actueel thema. Op 18 december 2012 publiceerde het International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR), waartoe ook de Autoriteit Financiële Markten (AFM) behoort, een samenvatting van de inspectieresultaten uit het toezicht op accountantsorganisaties in een groot aantal landen. Hieruit blijkt dat tekortkomingen in de uitvoering van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling wereldwijd in de top drie staan van de meest voorkomende bevindingen uit inspecties naar de kwaliteit van de accountantscontrole (IFIAR, 2012, p. 8).

De professionele oordeelsvorming speelt bij de uitvoering van jaarrekeningcontroles een belangrijke rol. Een individuele accountant neemt daarvoor de verantwoordelijkheid. Tegelijkertijd is de accountantsorganisatie verantwoordelijk voor onder meer het kwaliteitsbeleid dat de randvoorwaarden creëert waarbinnen de werkzaamheden van de individuele tekeningsbevoegde accountant en zijn controleteam plaatsvinden (Zorgplichtbeginsel, zie Staatsblad, 2006a, art. 21). Daarnaast is gebleken dat de oorzaak van *'audit failures'* veelal is gerelateerd aan tekortkomingen in de professionele oordeelsvorming door de betrokken accountant (Knechel et al., 2012, p. 38). Vanuit de zorgplicht vindt daarom een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling plaats namens de accountantsorganisatie, voordat de individuele accountant zijn verklaring afgeeft. De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is daarmee voor accountantsorganisaties een van de belangrijkste interne beheersingsmaatregelen om tijdig de kwaliteit van de jaarrekeningcontrole te kunnen monitoren. Voor zover de uitkomsten van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling daartoe aanleiding geven, kan de accountantsorganisatie aanvullende

werkzaamheden laten verrichten, nog voordat de controleverklaring is verstrekt, of besluiten de werkzaamheden van het controleteam geheel of gedeeltelijk – al dan niet onder verantwoordelijkheid van een andere accountant – opnieuw te laten uitvoeren.

Dit artikel behandelt de inspectieresultaten van toezichthouders op het accountantsberoep, voor zover deze samenhangen met de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling. Het doel van dit artikel is het leveren van een bijdrage aan het versterken van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling en daarmee aan het wegnemen van de tekortkomingen die gebleken zijn uit diverse inspecties van controleopdrachten.

In de literatuur is regelmatig aandacht besteed aan het belang van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling. Luehlfing et al. (1995) onderzochten bijvoorbeeld de relatie tussen factoren die het accountantscontrolerisico beïnvloeden en de diepgang van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling. Zij concluderen dat sprake is van aanzienlijke onderlinge verschillen in de tijd die professionals besteden aan een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling, zonder dat deze verschillen zijn gerelateerd aan het risicoprofiel.[4] Onderzoek van Tucker en Matsumura (1997) illustreert dat een opdrachtgerichte 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. Deze conclusies sluiten aan bij de bevindingen van Kraut en Davidson (1998), die concluderen dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar zich niet laat leiden door het belang van de cliënt bij het bepalen van de (strekking van) de controleverklaring. Ook uit onderzoek van Bedard et al. (2008, p. 205) blijkt dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling positieve invloed heeft op de controlekwaliteit. 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 (zelftoetsingsrisico). Betrokkenheid bij de planningsfase lijkt geen invloed te hebben op de houding van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar bij andere fasen van de controle. Epps en Messier (2007) vergelijken het interne beleid en ondersteuningsmateriaal voor de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling bij zes grote accountantsorganisaties en analyseerden de verschillen.[5] Schneider en Messier (2007) en Roos (2008) geven op basis van literatuuronderzoek een overzicht van diverse wetenschappelijke onderzoeken en analyseren de voorschriften voor een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling, het belang daarvan en geven suggesties voor het beleid van accountantsorganisaties. Het uitvoeren van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling brengt ook verantwoordelijkheid. Messier et al. (2010) analyseerden 28 gevallen waarbij een sanctie is opgelegd aan de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar door de Amerikaanse Securities and Exchange Commission (SEC) en/of de Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), veelal vanwege een gebrek aan professioneel-kritische instelling bij de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar. Tot slot lijkt het erop dat er verschillen bestaan in de beeldvorming over de manier waarop toezichthouders controledossiers beoordelen en de aanpak van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar. Houston en Stefaniak (2013) onderzochten bij 107 controlepartners hoe zij inspecties van de PCAOB ervaren in vergelijking met interne kwaliteitsbeoordelingen.

Dit artikel is als volgt opgebouwd. Paragraaf 2 bevat een toelichting op IFIAR, de daarbij aangesloten organisaties en de reikwijdte van individuele rapportages van toezichthouders die in dit artikel zijn betrokken. Hoewel wet- en regelgeving eisen stelt aan de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling, heeft de kwaliteitsbeoordelaar een zekere mate van bewegingsvrijheid. Om te zien op welke onderdelen van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling verbetering mogelijk is, bevat paragraaf 3 van dit artikel een analyse van de inspectiebevindingen. Hierbij is een onderscheid gemaakt tussen bevindingen met betrekking tot de aard, het tijdstip en de omvang van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling. Een (opdrachtgerichte) kwaliteitsbeoordelaar is volgens de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) een registeraccountant (RA) of een certificeringsbevoegde Accountant-Administratieconsulent (AA) die niet betrokken is bij de uitvoering van de jaarrekeningcontrole die hij beoordeelt. Omdat de kwalificatie als RA of AA nog niet waarborgt dat de betrokken professional geschikt is voor elke vorm van kwaliteitsbeheersing, gaat paragraaf 4 in op de eisen aan een kwaliteitsbeoordelaar. Diverse inspectieresultaten hangen samen met het onvoldoende vastleggen van de overwegingen van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar. Paragraaf 5 behandelt daarom de dossiervorming van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling. Aangezien wetenschappelijk onderzoek illustreert dat het beleid van de accountantsorganisatie een relatief grote invloed heeft op de kwaliteit van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (Luehlfing et al., 1995; Epps en Messier, 2007), gaat paragraaf 6 in op het belang van beleidsvorming, waaronder het uitvoeren van een oorzaakanalyse om op basis daarvan focus aan te brengen in kwaliteitsinitiatieven. Een onderdeel daarvan is het aanspreken van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar op zijn verantwoordelijkheid. Dit aspect staat centraal in paragraaf 7. Het artikel sluit af met een conclusie.

2 International forum of independent audit regulators

Op 18 december 2012 heeft IFIAR voor het eerst sinds zijn oprichting een samenvatting gepubliceerd van inspectieresultaten naar de kwaliteit van jaarrekeningcontroles. Op een aantal gebieden komen de toezichthouders uit verschillende landen tot vergelijkbare bevindingen, waaronder bevindingen met betrekking tot de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling.[6] De IFIAR-samenvatting van inspectieresultaten is gebaseerd op inspecties door:

a. 22 bij IFIAR aangesloten toezichthouders, gericht op de kwaliteit van jaarrekeningcontroles uitgevoerd door 98 accountantsorganisaties bij 961 Organisaties van Openbaar Belang; en
b. 10 bij IFIAR aangesloten toezichthouders, gericht op de kwaliteit van jaarrekeningcontroles uitgevoerd door 28 accountantsorganisaties bij 108 financiële instellingen; en
c. 23 bij IFIAR aangesloten toezichthouders, gericht op het stelsel van kwaliteitsbeheersing van 109 accountantsorganisaties.

IFIAR is opgericht op 15 september 2006 met als doel het uitwisselen van kennis over ontwikkelingen in en het toezicht op het accountantsberoep, het promoten van onderlinge samenwerking tussen toezichthouders en te fungeren als centraal aanspreekpunt voor organisaties die belang hebben bij kwalitatief hoogwaardige accountantscontrole. Toezichthouders op het accountantsberoep uit ruim 44 landen zijn aangesloten bij IFIAR, waardoor IFIAR een dekkingsgraad heeft over alle belangrijke continenten ter wereld, en toezichthouders participeren uit gezichtsbepalende economieën zoals de Verenigde Staten van Amerika, Japan en Europa, alsook uit diverse opkomende markten zoals Brazilië, het Midden-Oosten en diverse Aziatische landen.[7]

IFIAR publiceert de samenvatting van inspectieresultaten omdat deze informatie mogelijk bruikbaar is voor bijvoorbeeld lokale accountantsorganisaties, toezichthouders en regelgevers bij het geven van richting aan initiatieven rond het versterken van de kwaliteit. IFIAR roept accountantsorganisaties daarom ook op om de oorzaken van de inspectiebevindingen na te gaan en navenante maatregelen te treffen (IFIAR, 2012, p. 1). Deze oproep sluit aan bij de verplichting voor accountantsorganisaties in Nederland om jaarlijks het stelsel van kwaliteitsbeheersing te evalueren en bij de aanbeveling vanuit de Nederlandse Beroepsorganisatie voor Accountants (NBA) om via het transparantieverslag concreet te rapporteren welke maatregelen een accountantsorganisatie heeft getroffen naar aanleiding van de reviews door externe toezichthouders (NBA, 2012, handvat 8). De bevindingen van externe toezichthouders zijn bij uitstek waardevol voor de lezer van het transparantieverslag, als een vorm van externe toetsing op het kwaliteitsbeleid.[8]

Aangezien de IFIAR-rapportage een samenvatting betreft, behandelt dit artikel aanvullend daarop tevens concrete praktijkvoorbeelden uit openbare rapportages van individuele toezichthouders op het accountantsberoep, waaronder Australië (ASIC, 2012), België (KVI, 2012), Duitsland (AOC, 2011), Engeland (FRC, 2012), Japan (CPAAOB, 2012), Maleisië (AOB, 2012), Nederland (AFM, 2010), Singapore (ACRA, 2012) en Zuid-Afrika (IRBA, 2011).[9] Om de in dit artikel opgenomen bevindingen uit toezichtinspecties in hun context te kunnen plaatsen, geeft tabel 1 per toezichthouder gegevens over het aantal onderzochte dossiers, het aantal geïnspecteerde accountantsorganisaties en de inspectieperiode.

3 De aard, het tijdstip en de omvang van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling

Een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling richt zich op de belangrijkste standpunten die de accountant heeft ingenomen en op de eindoordelen die zijn gevormd ter formulering van het rapport (IAASB, 2012, art. 35; PCAOB, 2009, par. 2; Staatsblad, 2006b, art. 19). Om deze opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen in goede banen te leiden, zijn accountantsorganisaties verplicht beleid te voeren over de aard van de kwaliteitsbeoordeling, het tijdstip en de omvang daarvan (Staatsblad, 2006b, art. 18 lid 1). De basisnorm voor een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is internationaal gelijk en vastgelegd in standaarden van de International Federation of Accountants (IFAC).[13] Hoewel bij de implementatie van de IFAC-basisnorm voor de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling in

Tabel 1 Inzicht in het aantal dossiers, het aantal geïnspecteerde kantoren en de periode

Land	Aantal dossiers	Aantal organisaties	Inspectieperiode	Bron
Australië	*)	20	2011-2012	ASIC, 2012, p. 1 en 2
België	145	99[10]	2011	KVI, 2012, p. 4
Duitsland	*)	45[11]	2007-2010	AOC, 2011, p. 1
Engeland	108	19	2011-2012	FRC, 2012, p. 14-15
Japan	*)	*)	Doorlopend[12]	CPAAOB, 2012
Maleisië	52	17	2011	AOB, 2012, p. 4-1
Nederland	46	4	2009-2010	AFM, 2010, p. 3
Singapore	97	6	2011	ACRA, 2012, p. 11-12
Zuid-Afrika	*)	23	2010-2011	IRBA, 2011, p. 12

*) geen gegevens opgenomen in de openbare rapportage over het aantal geïnspecteerde dossiers of kantoren

lokale wet- en regelgeving soms sprake is van nuanceverschillen, zijn de hoofdlijnen inhoudelijk vergelijkbaar.[14] IFIAR-inspectieresultaten illustreren dat toezichthouders mondiaal verbetering nodig achten in de aard van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling, het tijdstip en de omvang daarvan.[15] Een antwoord daarop is de publicatie van het Transnational Auditors Committee (TAC) van de International Federation of Accountants (IFAC), met praktische suggesties voor de toepassing van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (IFAC, 2013).

3.1 De aard van de kwaliteitsbeoordeling, de houding en aanpak

Een van de aandachtsgebieden die blijkt uit inspecties en de IFIAR-rapportage is het gebrek aan vastleggingen bij accountantsorganisaties om te kunnen aantonen dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling voldoende inhoud en diepgang heeft gehad in plaats van het louter beoordelen van een aantal formaliteiten (IFIAR, 2012, p. 14, FRC, 2012, p. 12, CPAB, 2011, p. 10, AFM 2010, p. 5). Het gaat de toezichthouders erom dat accountantsorganisaties aan de hand van een vastlegging kunnen aantonen dat:

a. de kwaliteitsbeoordelaar het controleteam serieus heeft uitgedaagd op die onderdelen van de controle waarbij professionele oordeelvorming een belangrijke rol speelt; en
b. de kwaliteitsbeoordelaar het controleteam kritisch heeft beoordeeld op het aanwezig zijn van 'voldoende en geschikte' controle-informatie, als blijk van een professioneel-kritische instelling.

Het hanteren van een professioneel-kritische instelling is primair de eigen verantwoordelijkheid van het controleteam.[16] Volgens Quadackers (2012, p. 43) kan de accountant deze verantwoordelijkheid handen en voeten geven door binnen het controleteam een tegenstem te organiseren, bijvoorbeeld door het aanstellen van een 'advocaat van de duivel'. Het blijkt dat conformisme aan de groep drastisch daalt als er dissonante geluiden zijn. Ook de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar kan een belangrijke rol spelen bij het versterken van de controlekwaliteit door met alternatieve inzichten het controleteam uit te dagen in de professionele oordeelvorming en de gekozen controleaanpak van belangrijke risicogebieden (CPAB, 2011, p. 5).

Het vermogen om controleteams te kunnen uitdagen hangt samen met de professioneel-kritische instelling van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar. Nelson (2009) geeft een model hoe accountantsorganisaties deze instelling kunnen beïnvloeden. Nelson hanteert daarbij '*de gezonde dosis wantrouwen*' als maatstaf voor de professioneel-kritische houding in plaats van een neutrale opstelling. Een van de factoren die de professioneel-kritische instelling beïnvloedt, is het kennisniveau van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar. Een hoog kennisniveau heeft bijvoorbeeld een positieve invloed op het vermogen om fouten te signaleren en complexe vraagstukken te kunnen doorgronden.[17] Het belang van een '*gezonde dosis wantrouwen*' en een hoog kennisniveau zouden een aanleiding kunnen zijn om kwaliteitsbeoordelaars een specifiek trainingsprogramma te laten doorlopen om deze twee invalshoeken toe te passen bij het uitvoeren van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling. Ook spelen karaktertrekken en cognitieve elementen een rol bij het kritisch vermogen, zoals probleemoplossende vaardigheden, ethische voorkeuren en mate van zelfvertrouwen. Gelet op het effect van karaktereigenschappen op de professioneel-kritische instelling, zouden accountantsorganisaties een gericht assessment kunnen overwegen voordat zij een persoon aannemen en/of benoemen in een belangrijke rol op het gebied van kwaliteitsbewaking. Volgens Nelson beïnvloedt ook het bestaan of uitblijven van prikkels ('incentives') de mate van professioneel-kritisch vermogen, wat ook blijkt uit onderzoek van Knechel et al. (2012, p. 38). De invloed van deze incentives verschilt, afhankelijk van de vraag of sprake is van directe of afgeleide incentives, van incentives die onmiddellijk optreden, of waarbij louter een kans bestaat dat zij zich voordoen en of sprake is van financiële prikkels versus sociale prikkels. Om de professioneel-kritische instelling van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar te stimuleren, zouden accountantsorganisaties kunnen overwegen deze incentives gericht in te bouwen in het beoordelings-, belonings- en benoemingsbeleid van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar.

Ook de aanpak van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is van invloed op de effectiviteit daarvan. Zo blijkt de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling effectiever als deze 'face-to-face' plaatsvindt (vergelijk de vorm van een mondeling examen), in plaats van het op afstand doornemen van elektronisch verzonden dossierstukken. Onderzoek van Brazel et al. (2004, p. 949) illustreert dat controleteams kwalitatief hoogwaardiger dossierstukken afleveren als zij zich ervan bewust zijn dat zij deze in persoon moeten toelichten bij de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar.

3.2 Het tijdstip van de kwaliteitsbeoordeling

De norm voor de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar luidt dat deze zijn onderzoek tijdig moet verrichten, dat wil zeggen op daartoe geschikte momenten tijdens de uitvoering van de opdracht (IAASB, 2012, art. A-43).[18] Het doel hiervan is dat het controleteam bij belangrijke bevindingen van de kwaliteitsbeoordelaar nog tijdig kan bijsturen. Zo vormt de uitkomst van de planningsfase bijvoorbeeld het fundament onder de andere fasen van de jaarrekeningcontrole. IFAC (2013, p. 12) doet de suggestie om de opdrachtgerichte

kwaliteitsbeoordeling te beschouwen als een iteratief en dynamisch proces (‘*a circular cycle of stages*’).

Toezichthouders uit onder meer Canada (CPAOB, 2011, p. 10), Duitsland (AOC, 2011, p. 8), Japan (CPAAOB, 2012, p. 30) en Singapore (ACRA, 2012, p. 23) constateren dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling niet of onvoldoende gefaseerd plaatsvindt op geschikte ijkmomenten tijdens de uitvoering van de controle. Dat is opvallend. In 1987 suggereerde de National Commission on Fraudulent Financial Reporting (Treadway Commission) in de Verenigde Staten van Amerika immers al de kwaliteitsbeoordeling te faseren door ook voor aanvang van het veldwerk een deel van de kwaliteitsbeoordeling te laten plaatsvinden. Het faseren van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling sluit aan bij een onderzoek van Epps en Messier waarbij de kwaliteitsbeoordelaar van buiten het controleteam gemiddeld 21% van zijn tijd heeft besteed gedurende de planningsfase, 23% tijdens de uitvoering van de controle en 56% tijdens de afsluiting van de controle (Schneider en Messier, 2007, p. 835). Een recent praktijkvoorbeeld uit de rapportage 2012 van de Japanse toezichthouder laat echter een situatie zien waarbij de kwaliteitsbeoordeling op de planningsfase en op de afsluiting van de controle gelijktijdig plaatsvond (CPAAOB, 2012, p. 30). Deze situatie is onwenselijk, aldus de CPAAOB en ligt daarmee in lijn met zowel het eerdere advies van de Treadway Commission en de bevindingen in Duitsland, Canada en Singapore, als met de strekking van de internationale voorschriften voor de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling.

Schneider et al. (2003) onderzochten of er ook nadelen zijn verbonden aan een gefaseerde vorm van kwaliteitsbeoordeling, door in een hypothetische situatie het effect te beoordelen van betrokkenheid van een kwaliteitsbeoordelaar bij de controleplanning op zijn bereidheid zich te verenigen met de eindconclusies van het controleteam tijdens latere fasen van het controleproces. De onderzoeksresultaten illustreren echter dat de mate waarin de kwaliteitsbeoordelaar instemt met de eindconclusies van een controleteam, niet blijkt te zijn beïnvloed door de eerdere uitvoering van een (gefaseerde) kwaliteitsbeoordeling op de planningsfase.

Voor zover accountantsorganisaties de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling nog niet faseren, is deze eventuele wijziging vooral een aanpassing van het proces. IFAC publiceerde in januari 2013 een aantal praktische suggesties, zoals het vooraf maken van afspraken over de tijdstippen waarop de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling zal plaatsvinden, de aard van de daarbij te betrekken stukken en de mate van diepgang. Vooral bij grote complexe opdrachten kan het zinvol zijn de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling fysiek uit te voeren in aanwezigheid van de controlepartner op de locatie waar de controlecliënt is gevestigd. Naast het positieve effect van het ‘face-to-face’ uitvoeren van de kwaliteitsbeoordeling, stelt deze aanpak het controleteam in staat eventuele vraagstukken van de kwaliteitsbeoordeling efficiënt af te handelen gelet op de beschikbaarheid van de administratie en functionarissen van de cliënt. Uiteraard is het belangrijk dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar daarbij professionele afstand houdt, hij maakt immers geen onderdeel uit van het controleteam. Centrale planning en de inzet van moderne automatiseringstoepassingen kunnen daarbij bijdragen aan een efficiënte inrichting van het kwaliteitsbeoordelingsproces. Centrale planning biedt inzicht in het aantal te beoordelen opdrachten en de inzet van kwaliteitsbeoordelaars. Het gebruik van elektronische communicatiemiddelen vergroot bovendien de fysieke bewegingsvrijheid van controleteams en kwaliteitsbeoordelaars, zij het dat een volledig elektronische beoordeling van stukken op afstand niet de voorkeur heeft.

3.3 De omvang en diepgang van de kwaliteitsbeoordeling

Diverse toezichthouders zijn van mening dat accountantsorganisaties de omvang en diepgang van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling dienen te verbeteren (AOC, 2011, p. 8; CPAB, 2011, p. 10; CPAAOB, 2012, p. 30). Een mogelijke verklaring voor deze inspectieresultaten is een te beperkte tijdsbesteding door de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar, aldus de toezichthouders uit onder andere Singapore (ACRA, 2012, p. 22) en Maleisië (AOB, 2012, p. 4-8).

Hoewel wet- en regelgeving eisen stelt aan de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling, heeft de kwaliteitsbeoordelaar een zekere mate van bewegingsvrijheid[19], bijvoorbeeld bij de selectie van dossierstukken die hij betrekt in zijn beoordeling. Het gaat bij de uitvoering van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling vooral om het evalueren van significante risico’s die het controleteam tijdens het uitvoeren van de wettelijke controle heeft gesignaleerd en de maatregelen die het controleteam heeft genomen om deze risico’s te beheersen. Deze evaluatie omvat mede de afwegingen die het controleteam daarbij heeft gemaakt en de toereikendheid van de verkregen controle-informatie, waaronder de betrouwbaarheid daarvan.

Gelet op het doel van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling komt in de visie van veel toezichthouders feitelijk bij elke belangrijke tekortkoming in de opzet of de uitvoering van de controle de vraag op of de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling deze tekortkoming had moeten signaleren en had moeten laten corrigeren. De toezichthouder in Duitsland (AOC, 2011, p. 8) rapporteert bijvoorbeeld dat tijdens de

Tabel 2 Professionele oordeelsvorming; praktijkvoorbeelden

Onderwerp	Voorbeeld tekortkoming bij uitvoering van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (OKB; EQCR)
Continuïteitsveronderstelling (CPAAOB, 2012, p. 30, case 3)	• Focus van OKB op onzekerheid over de continuïteitsveronderstelling, onvoldoende beoordeling door OKB van andere risicogebieden uit de controle.
Herziening materialiteit (CPAAOB, 2012, p. 30, case 4)	• Aanpassing in de cijfers waarop de initiële materialiteit was gebaseerd; door OKB is niet geconstateerd dat deze een heroverweging van de materialiteit vereist.
Foutenevaluatie (CPAAOB, 2012, p. 30, case 5)	• Geconstateerde afwijkingen bij de controle; door OKB is niet geconstateerd dat de samenvatting van ongecorrigeerde afwijkingen in het dossier ontbrak.
Maatregelen van interne beheersing (CPAAOB, 2012, p. 30, case 6)	• Uit de OKB is niet gebleken dat het controledossier tekortkomingen bevat rond onder meer de verkregen kennis over transactiestromen, over het administratief proces, en over het proces dat management volgt om te komen tot toereikende interne beheersingsmaatregelen.

beoordeling van controles regelmatig is gebleken dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling zich niet heeft gericht op alle relevante controlestappen. Deze bevinding sluit aan bij wetenschappelijk onderzoek van Schneider et al. in de Verenigde Staten (2003, p. 191), waaruit blijkt dat ruimte bestaat voor meer diepgang in de uitvoering van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling.[20] In dit onderzoek blijkt dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar zich in ongeveer de helft van de gevallen heeft beperkt tot een beoordeling van de rapportages en een samenvatting van de bevindingen en in een derde van de gevallen mede heeft uitgestrekt tot het in detail reviewen van dossierstukken. De Canadese Public Accountability Board (2011, p. 10) constateert tekortkomingen en inconsistenties in de controleplanning waarvan zij meent dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar deze bij het controleteam ter discussie had moeten stellen. Ook de CPAAOB uit Japan plaatst vraagtekens bij de omvang en diepgang van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling aan de hand van concrete voorbeelden zoals weergegeven in tabel 2. Al de onderwerpen uit de door CPAAOB genoemde voorbeelden maken tevens onderdeel uit van de suggesties die IFAC (2013, p. 5-6) recent heeft gedaan met betrekking tot de aard en diepgang van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling.

Tabel 3 Feitelijke tijdsbesteding opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling Singapore[22] (ACRA, 2012, p. 21)

Tijdsbesteding opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling				
	1 april 2011 – 31 maart 2012		1 april 2010 – 31 maart 2011	
	Opdrachten	%	Opdrachten	%
Minder dan 5 uur	19	32%	16	37%
5-10 uur	13	22%	12	28%
10-15 uur	12	20%	6	14%
Meer dan 15 uur	15	26%	9	21%
Totaal	59	100%	43	100%
Tijdsbesteding opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling ten opzichte van het totaal aantal uren				
Minder dan 0,5%	36	61%	23	54%
0,5% - 1 %	11	19%	10	23%
Meer dan 1%	12	20%	10	23%
Totaal	59	100%	43	100%

Er bestaan ook tegengeluiden. Zo blijkt uit onderzoek van Houston en Stefaniak (2013) onder 107 partners die zijn geïnspecteerd door de PCAOB[21], een beeld dat de externe toezichthouder meer is gespitst op het signaleren van tekortkomingen, in tegenstelling tot de interne kwaliteitsbeoordeling. Voor wat betreft de diepgang dekken interne kwaliteitsbeoordelingen doorgaans bijvoorbeeld meer onderdelen van de controle af en zijn deze (meer) gericht op het versterken van de kwaliteit, terwijl de PCAOB minder onderdelen onderzoekt met een grotere diepgang en met een andere '*mindset*'. Schneider en Messier illustreren dat het accent van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaars veelal meer ligt op controlerisico's dan op documentatievereisten (Schneider en Messier, 2007, p. 836). Bovendien bestaat in de maatschappij verschil in opvattingen over de definitie van controlekwaliteit, zo blijkt uit onderzoek van Knechel et al. (2012, p. 38). Waar externe toezichthouders op het accountantsberoep bij hun inspecties bijvoorbeeld nadruk leggen op '*compliance*' met controlestandaarden, kan het zijn dat beleggers en leden van de audit committee controlekwaliteit primair koppelen aan bijvoorbeeld het vermogen fraude te signaleren. Uit het onderzoek van Houston en Stefaniak (2013) blijkt dat feedback uit interne kwaliteitsbeoordelingen positief bijdraagt aan kwaliteitsverbetering en draagvlak creëert onder controlepartners, onder meer vanwege de inhoud en tijdigheid van deze beoordelingen. Externe toezichtinspecties vinden veelal plaats op een (veel) later moment in de tijd en hebben een relatief lange doorlooptijd.

Een verklaring voor de inspectieresultaten die zien op een te beperkte diepgang van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling, zou kunnen zijn dat kwaliteitsbeoordelaars te weinig tijd besteden aan de uitvoering hiervan. Zo hebben bijvoorbeeld de toezichthouders uit Maleisië (AOB, 2012, p. 4-8) en Singapore (ACRA, 2012, p. 22) beide voor een aantal gevallen de tijdsbesteding per opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling geanalyseerd en geconcludeerd dat deze in totaliteit van

beperkte omvang is geweest ('*..minimal time spent by the EQCR..*' respectievelijk '*..less than satisfactory....*'). De uitkomsten van het onderzoek in Singapore zijn weergegeven in tabel 3.

De Canadese toezichthouder CPAB (2011, p. 4) meldt ook voorbeelden van een te oppervlakkige betrokkenheid van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar ('*.. only tangentially involved..*') en is van mening dat juist het versterken van die betrokkenheid in het belang is van de controlekwaliteit. Het merendeel van belangrijke tekortkomingen in controles zou waarschijnlijk niet zijn ontstaan als onder meer de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar tijdiger was ingeschakeld (fasering) en meer betrokken was geweest (diepgang), aldus de CPAB.[23] Volgens de CPAB hoeft vergroting van betrokkenheid door de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar overigens niet te leiden tot meer kosten voor de accountantsorganisaties en betrokken controlecliënten, gelet op de efficiency van de controle door tijdige kwaliteitsbeoordelingen, alsook het positieve effect op de effectiviteit van de controle, door sterkere focus op belangrijke risicogebieden. Bovendien ontstaat volgens de CPAB (2011, p. 5) bij de controleteams een leereffect en helpt versterking van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling de accountantsorganisatie bovendien zich te beschermen tegen het ontstaan van belangrijke tekortkomingen in controles met alle bijkomende effecten en kosten van dien. Voor wat betreft de tijdsbesteding geeft de Canadese toezichthouder CPAB geen indicatie van een norm. De toezichthouder in Singapore doet dat wel. Tabel 4 laat een voorbeeld van ACRA (2011, p. 5) zien waarbij de toezichthouder inschat dat een kwaliteitsbeoordelaar ten minste tussen de 13 en 24 uur zou moeten besteden aan de uitvoering van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling.

Het voorbeeld is primair ter illustratie waarom ACRA meent dat de werkelijke tijdsbesteding van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar in Singapore (zoals vermeld in tabel 3) in veel gevallen tekortschiet. Specifieke feiten en omstandigheden van de controleopdracht zoals omvang, complexiteit en risicoprofiel, alsook de lokale wet- en regelgeving rond de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling die van land tot land kan verschillen bepalen de werkelijk benodigde tijdsbesteding.[24] De schatting van het aantal uren lijkt bovendien nog redelijk conservatief, gelet op de recente suggesties van IFAC (2013, p. 5-6) voor de reikwijdte van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling. IFAC doet bijvoorbeeld een suggestie voor de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling die ruim 24 aspecten van de controle raakt. Naast de hiervoor door ACRA genoemde elementen gaat IFAC bijvoorbeeld ook expliciet in op de rol van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar bij het evalueren van mogelijke afwijkingen van fiscale voorschriften en op het evalueren van de relatie tussen de controlecliënt en diens toezichthouder. Tevens heeft IFAC relatief veel aandacht voor de evaluatie door de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar van volledigheidsaspecten, zoals de volledigheid van onderkende risico's, de volledigheid van het uitgevoerde controlewerk en de volledigheid van de jaarrekening ('cross-checking for completenes for significant issues...'). Deze volledigheidsaspecten zijn mooie voorbeelden van hoe de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar het controleteam serieus kan uitdagen.

4 Criteria om op te kunnen treden als opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar

Toezichthouders uit diverse landen roepen op om de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling te laten uitvoeren door professionals met voldoende senioriteit (FRC, 2012, p. 12; CPAB, 2011, p. 4 en 10; ACRA, 2012, p. 19; PCAOB, 2009, par. 5). Op het gebied van kennis, ervaring en gezag zouden de kwaliteitsbeoordelaar en de eindverantwoordelijke partner de facto elkaars gelijke moeten zijn. Ook blijken uit inspectieresultaten argumenten om de groep professionals die kwaliteitsbeoordelingen uitvoert beperkt te houden in het belang van consistentie.

Het is aan de accountantsorganisatie om professionals te benoemen in de rol als kwaliteitsbeoordelaar en vast te stellen welke voorwaarden gelden voor die rolinvulling. Inspectieresultaten illustreren dat accountantsorganisaties de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling kunnen versterken door deze te beleggen bij professionals met voldoende mate van senioriteit. Volgens de Wet toezicht accountantsorganisaties is een kwaliteitsbeoordelaar een registeraccountant (RA) of een certificeringsbevoegde accountant-administratieconsulent (AA) die

Tabel 4 Verwachte tijdsbesteding door de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar - illustratief voorbeeld van de toezichthouder in Singapore (Bron: ACRA, 2011, p. 5)

Onderdeel van de controle	Geschatte tijdsbesteding opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar
• Beoordeling evaluatie cliënt- en opdrachtcontinuering	1-2 uur
• Evaluatie van significante (fraude) risico's	1-2 uur
• Beoordeling van het controleplan	1-2 uur
• Beoordelen van besprekingen en consultaties	2-4 uur
• Beoordelen van dossierstukken met betrekking tot significante risico's	4-6 uur
• Beoordelen van afsluitend controlememorandum en rapportage aan de audit committee	2-4 uur
• Beoordelen van de geconsolideerde jaarrekening en het directieverslag	2-4 uur

niet is betrokken bij de uitvoering van de wettelijke controle die hij beoordeelt. De IFAC-standaarden bepalen dat accountantsorganisaties bij het accrediteren van kwaliteitsbeoordelaars in elk geval de vaktechnische deskundigheid van de kwaliteitsbeoordelaar, de ervaring, de bevoegdheid en het gezag in aanmerking nemen (IAASB, 2012, art. 39). Deze eisen zijn gesteld om ervoor te zorgen dat een adequate inhoudelijke beoordeling van de uitvoering van de jaarrekeningcontrole kan plaatsvinden.

Uit inspectieresultaten blijkt dat de Financial Reporting Council (2012) positief is over het effect van een initiatief waarbij een accountantsorganisatie in Engeland de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling heeft belegd bij een selecte groep van senior partners (2012, p. 12).[25] Deze senior partners zijn doorgaans immers het meest ervaren en in staat om op basis van hun gezag meer professioneel-kritisch vermogen in het proces te brengen, alsook de betrouwbaarheid en toereikendheid van verkregen controle-informatie ter discussie te stellen. Ook de Audit Oversight Board (2012, p. 4-8) van Maleisië benadrukt het belang van een kwaliteitsbeoordelaar met voldoende '*character en discipline*', als basis voor een goede rolinvulling en om in staat te zijn controleteams kritisch te bevragen over belangrijke onderdelen uit de controle. Dit sluit aan bij de aanbeveling van de toezichthouders uit onder meer Canada (CPAB, 2011, p. 4 en 10) en Singapore (ACRA, 2012, p. 19) die oproepen tot meer betrokkenheid van senior professionals bij kwaliteitsbewaking. De CPAB is bovendien van mening dat de inzet van meer senior professionals veel van haar aandachtspunten uit inspecties wegneemt, inclusief het gebrek aan een professioneel-kritische instelling.

Het concentreren van de kwaliteitsbeoordeling bij een selecte groep professionals brengt als voordeel mee dat deze groep in staat is periodiek te overleggen en onderling elkaars ervaringen uit opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen uit te wisselen, met als doel consistentie en bewustzijn rond belangrijke aandachtsgebieden te versterken. Ook in Nederland bestaan voorbeelden waarbij accountantsorganisaties, net als in Engeland, hebben besloten de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling te centraliseren (AFM, 2010, p. 19).

Soms beleggen accountantsorganisaties de kwaliteitsbeoordeling bij professionals die zelf geen tekeningsbevoegdheid hebben. Dit baart de FRC in Engeland zorgen, primair vanuit de vraag of deze professionals beschikken over voldoende ervaring en gezag voor de kwaliteitsbeoordeling. Die zorg is begrijpelijk vanuit de hiervoor genoemde criteria die de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) hanteert voor het kunnen optreden als kwaliteitsbeoordelaar. Feitelijk komt het er op neer dat de kwaliteitsbeoordelaar en de eindverantwoordelijke partner op een opdracht qua kennis, ervaring en gezag inwisselbaar zouden moeten kunnen zijn. Hoewel de IAASB onderkent dat het profiel van de kwaliteitsbeoordelaar afhankelijk is van het type opdracht en van geval tot geval kan verschillen, lijkt dit vooral te zijn ingegeven om verschillen tussen het risicoprofiel van typen opdrachten aan te brengen (bijvoorbeeld wel of geen organisatie van openbaar belang). De IAASB (2012, art. A47) geeft het volgende voorbeeld; de kwaliteitsbeoordelaar bij de jaarrekeningcontrole van een entiteit met een beursnotering is waarschijnlijk een professional met voldoende geschikte ervaring en gezag om te kunnen optreden als eindverantwoordelijke controlepartner op een dergelijke controleopdracht.[26] Dit voorbeeld sluit bovendien aan bij de voorschriften van de Amerikaanse toezichthouder op het accountantsberoep, de Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), die vereisen dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar een partner is of een persoon in een vergelijkbare positie (PCAOB, 2009, art. 5). Er zijn zelfs accountantsorganisaties die een jaar ervaring op het functieniveau van partner vereisen voordat een professional mag optreden als opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar en zelfs vijf jaar ervaring vereisen op het functieniveau van partner voordat zij de kwaliteitsbeoordeling mogen uitvoeren voor een opdracht met een verhoogd risicoprofiel (Schneider en Messier, 2007, p. 833). De toezichthouder in Singapore noemt als 'best practice' dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar ten minste evenveel ervaring zou moeten hebben als de eindverantwoordelijke accountant op de opdracht (ACRA, 2011, par. 9). Tevens is het van belang om partners met slechte scores bij interne kwaliteitsbeoordelingen uit te sluiten van de rol van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar, aldus ACRA (2011, par. 10).

Het komt voor dat accountantsorganisaties zelf niet kunnen voldoen aan de criteria die gelden voor een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar, bijvoorbeeld door een gebrek aan capaciteit. De toezichthouders in Duitsland en Australië noemen nog enkele andere voorbeelden waarbij de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar onvoldoende onafhankelijk was, omdat deze betrokken was in de uitvoering van de controle (AOC, 2011, p. 8), of de roulatietermijn had overschreden (ASIC, 2012, p. 17). Om te voldoen aan de criteria die gelden voor een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar, is het toegestaan professionals buiten de eigen accountantsorganisatie te verzoeken een kwaliteitsbeoordeling uit te voeren. In Maleisië is dat bijvoorbeeld bij acht accountantsorganisaties de oplossing geweest om te kunnen voldoen aan de vereisten voor een vergunning. Maleisië kent echter ook vijf ge-

vallen waarbij zelfs een dergelijke oplossing niet haalbaar bleek en de desbetreffende accountantsorganisaties hun registratie hebben beëindigd, omdat zij onvoldoende invulling konden geven aan de criteria die gelden voor de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar (AOB, 2012, p. 2-3).

5 Dossiervorming van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling

Wet- en regelgeving stelt eisen aan de dossiervorming door de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar. Diverse inspectieresultaten hangen samen met het onvoldoende vastleggen van de overwegingen door de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar (IFIAR, 2012, p. 14; AFM, 2010, p. 4; IRBA, 2011, p. 11). Zo constateren toezichthouders regelmatig dat de vastlegging van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is beperkt tot een checklist. Hierbij is echter niet duidelijk wat de inhoudelijke overwegingen van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar zijn geweest. Door te vereisen dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar een meer expliciete vastlegging maakt, kunnen accountantsorganisaties het belang onderstrepen dat zij hechten aan een kwalitatief hoogwaardige kwaliteitsbeoordeling. Ook is het een middel om achteraf te kunnen illustreren dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is uitgevoerd, op welk moment zij is uitgevoerd en met welke diepgang.

In Engeland noemt de toezichthouder als voorbeeld een accountantsorganisatie die opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaars heeft verplicht vast te leggen welke procedures zij hebben uitgevoerd bij het beoordelen van de jaarrekeningcontrole, zoals belangrijke controlevraagstukken, de verslaggeving en de professionele oordeelsvorming van het controleteam (FRC 2012, p. 12). Ook in Nederland geldt de eis de uitkomst van de kwaliteitsbeoordeling vast te leggen, met inbegrip van de aan die uitkomst ten grondslag liggende overwegingen (art. 20 lid 3 Besluit toezicht accountantsorganisaties). Documentatie kan ook helpen de professioneel-kritische instelling van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar te versterken, naast het belang om de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling te kunnen monitoren. Een voorbeeld daarvan is het zichtbaar laten opbouwen van een eigen verwachting door de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar van bijvoorbeeld risicogebieden om deze vervolgens te toetsen aan de gevolgde benadering door het controleteam, of bijvoorbeeld het expliciteren van de argumenten pro en de argumenten contra bij de besluitvorming over subjectieve vraagstukken (Nelson, 2009, p. 20). Het zichtbaar opbouwen van een eigen verwachting helpt de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar bovendien bij het beoordelen van volledigheidsaspecten, zoals de volledigheid van de door het controleteam geïdentificeerde risico's, de volledigheid van de belangrijke bevindingen etc. (IFAC, 2013, p. 5 en 6).

6 Evaluatie van het stelsel van kwaliteitsbeheersing

IFIAR roept accountantsorganisaties op een oorzaakanalyse te doen voor alle belangrijke inspectieresultaten, waaronder bevindingen rond de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling, om vervolgens gerichte maatregelen te kunnen treffen in het belang van kwaliteitsverbetering (IFIAR, 2012, p. 1).[27] Deze oproep is begrijpelijk aangezien het beleid van de accountantsorganisatie grote invloed heeft op de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling, zo blijkt bijvoorbeeld uit eerder onderzoek van Luehlfing et al. (1995). Ook onderzoek van Epps en Messier (2007) onderschrijft het belang dat accountantsorganisaties via beleidsvoorschriften richting geven aan opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen. Zo blijkt dat louter de doelstelling waarmee professionals een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling uitvoeren bijvoorbeeld al een groot effect heeft op de uitkomst daarvan.

Het uitvoeren van een oorzaakanalyse stelt accountantsorganisaties in staat focus aan te brengen bij kwaliteitsinitiatieven en de oorzaak van eventuele tekortkomingen weg te nemen in plaats van het slechts bestrijden van de symptomen. Hierbij staat de accountantsorganisatie een gevarieerd arsenaal van maatregelen ter beschikking, zodat de accountantsorganisatie proportioneel kan interveniëren. Voorbeelden daarvan zijn het opstellen of aanpassen van beleidsvoorschriften, training van kwaliteitsbeoordelaars, communicatie, het ontwikkelen van ondersteuningsmateriaal of het opleggen van disciplinaire maatregelen bij een gebrekkige uitvoering van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling. Ook via het uitvoeren van themagerichte reviews kunnen accountantsorganisaties gericht dwarsdoorsneden maken van controleopdrachten, als aanvulling op de reguliere opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling. De beste vorm van kwaliteitsbeheersing is mijns inziens het waarborgen dat de controle in eerste aanleg al voldoet aan de eisen en het doel van wet- en regelgeving. De toezichthouder in Singapore stelt hierover het volgende: *".....a key root cause to poor quality audits is a lack of emphasis in Getting It Right from the Start...."* (ACRA, 2012, p. 1).

Hoogendoorn (2002, p. 305) geeft een twee-staps-benadering die accountantsorganisaties kunnen volgen bij een oorzaakanalyse gericht op het versterken van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling.[28] Stap 1 luidt: bepaal of betrokkenen weten aan welke eisen zij moeten voldoen, of zij aan de eisen kunnen en willen voldoen en stem de kwaliteitsinitiatieven hierop af. Deze analyse is van belang om met het juiste instrument op de

Tabel 5 Voorbeelden van beschikbare middelen om in te spelen op de uitkomst van de oorzaakanalyse

#	Beschikbare middelen	Voorbeeld mogelijke oorzaak	Voorbeeld mogelijke opvolging
1	Beleidsvoorschriften	Het is onduidelijk wanneer een OKB moet plaatsvinden	Het opstellen van toetsingscriteria om vast te stellen voor welke controles een OKB plaatsvindt
2	Training van professionals	Kwaliteitsbeoordelaars zijn onvoldoende bekend met de eisen aan een OKB	Toegespitste periodieke training van kwaliteitsbeoordelaars
3	Communicatie	Bij controleteams en kwaliteitsbeoordelaars is onvoldoende bekend dat de hoogste leiding veel waarde hecht aan het OKB-beleid	Duidelijke, logische en regelmatig terugkerende signalen vanuit de hoogste leiding om het belang van het OKB-beleid te ondersteunen
4	Ondersteuningsmateriaal	Verschil in accenten of onduidelijkheid bij de aard, het tijdstip en de omvang van de OKB	Voorbeelddocumenten en periodiek overleg tussen OKB-reviewers om ervaringen uit te wisselen
5	Activiteiten gericht op het monitoren	Compliance officer is onvoldoende op de hoogte van OKB-bevindingen	Kwaliteitsbeoordelaar laten aangeven of het controledossier bij eerste aanlevering voldoet aan de eisen en rapporteren van uitkomsten aan de compliance officer
6	Disciplinaire maatregelen	OKB-reviewer voert bestaande instructies niet goed uit	Aanspreken van OKB-reviewer op de verantwoordelijkheid
7	Personeelsbeleid	Er bestaat inconsistentie tussen het belang dat de organisatie hecht aan een OKB en de beloningsstructuur	Het leggen van een koppeling tussen verantwoordelijkheid van de OKB-reviewer en diens beloning
8	Organisatorische aspecten	Er bestaat verschil tussen het gezag van de kwaliteitsbeoordelaar en de eindverantwoordelijke partner	Concentreren van de OKB bij een selecte groep van senior partners om te waarborgen dat zij op gelijk niveau staan als de te beoordelen opdrachtpartner

situatie in te kunnen spelen. Immers, als de kwaliteitsbeoordelaar niet weet aan welke eisen hij moet voldoen, dan is dwang niet het juiste instrument en zal toegespitst trainingsmateriaal en communicatie eerder toepasselijk zijn. Een capaciteitsprobleem of gebrek aan expertise vereist bovendien een andere benadering dan het weigeren aan de vereisten te voldoen. Stap 2 luidt: stem de zwaarte van het kwaliteitsinitiatief af op de te corrigeren situatie.

Epps en Messier (2007) vergeleken bij zeven grote accountantsorganisaties het interne beleid en het ondersteuningsmateriaal voor de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling. De uitkomsten kunnen accountantsorganisaties richting geven bij het formuleren van kwaliteitsinitiatieven. In het belang van een gefaseerde opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling hanteren sommige accountantsorganisaties bijvoorbeeld gescheiden instructies voor elke fase van de controle. Dat wil zeggen instructies voor het beoordelen van de planningsfase, van de interim-controle en van de jaareindecontrole. Het komt ook voor dat accountantsorganisaties de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar ondersteunen bij belangrijke onderwerpen zoals het beoordelen van frauderisicofactoren of onzekerheid over de continuïteit. Een ander voorbeeld is het KPMG-persbericht van 26 april 2012 waarbij een (sector)brede aanpassing van het risicoprofiel bij woningcorporaties leidde tot uitbreiding van het aantal controles met een verplichte opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling. Ter illustratie van het gevarieerde arsenaal aan maatregelen geeft tabel 5 een aantal willekeurige voorbeelden van mogelijke oorzaken voor inspectieresultaten en voorbeelden van oplossingsrichtingen die daarop zijn afgestemd.

Houston en Stefaniak (2013) stellen voor dat ook de externe toezichthouders in hun beleid meer accent zouden moeten leggen op het beoordelen en versterken van interne kwaliteitsbeoordelingen binnen accountantsorganisaties, met als doel om daar als externe toezichthouder in belangrijke mate op te kunnen steunen. Zij komen tot deze aanbeveling gelet op de timing van interne dossierbeoordelingen, die veel eerder in de tijd plaatsvinden dan externe toezichtinspecties van controledossiers en een snellere doorlooptijd kennen, alsook gelet op het positieve effect van interne kwaliteitsbeoordelingen op de beeldvorming en het draagvlak bij controlepartners.[29]

7 Het aanspreken van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar op zijn verantwoordelijkheid

Diverse toezichthouders roepen op om vanuit de accountantsorganisatie de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaars meer aan te spreken op hun verantwoordelijkheid, met als doel de effectiviteit van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling te versterken (CPAB, 2011, p. 4-5; ACRA, 2012, p. 29).[30] De toezichthouder in Canada roept accountantsorganisaties op om daarbij een '*zero-tolerance*'-beleid te hanteren (CPAB, 2011, p. 4). Een voorbeeld daarvan is het medeverantwoordelijk houden van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar voor belangrijke tekortkomingen in controleaspecten die onderworpen behoren te zijn aan de kwaliteitsbeoordeling.[31] Ook zijn deze toezichthouders van mening dat het verstandig is een koppeling te leggen tussen de verantwoordelijkheid van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar en diens beloning. Dit betekent dus enerzijds het benoemen en belonen van adequaat functioneren en, als natuurlijke keerzijde, het aanspreken van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoorde-

laar op gebrekkige kwaliteit bij een controleopdracht. Ook IFAC (2013) stelt voor deze koppeling te maken.

Het komt voor dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar van mening is dat de controlepartner die de verklaring ondertekent, als enige verantwoordelijkheid draagt voor het waarborgen dat de controleopdracht is uitgevoerd in overeenstemming met de eisen die wet- en regelgeving daaraan stelt. De Amerikaanse Securities & Exchange Commission stelt daarover het volgende; "*...de rol van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar in plaats van controlepartner, ontslaat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar niet van diens verantwoordelijkheden om aan te sluiten bij controlestandaarden ...[red].....en om afwijkingen van verslaggevingsvoorschriften te onderkennen...*" (Epps & Messier, 2007, p. 168). Een Amerikaanse rechter concludeerde hierover "*...de titel van 'opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar' fungeert niet als vrijstelling voor een aanklacht... de belangrijkste rol van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar is het beoordelen van de uitgevoerde werkzaamheden van de controlepartner...*".

De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling maakt integraal deel uit van het controleproces. Sinds 1990 neemt het aantal sancties toe dat is opgelegd aan een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar door de Amerikaanse Securities and Exchange Commission (SEC) en/of de Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). Messier et al. (2010) analyseerden 28 van deze sancties.[32] In alle gevallen (100%) is de sanctie opgelegd aan de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar in relatie tot geconstateerde tekortkomingen in de naleving van controlestandaarden en bij 75% was (tevens) sprake van tekortkomingen in de externe verslaggeving van het controleobject. In de helft van de gevallen kreeg de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar door de SEC en/of PCAOB een schorsing van drie of meer jaren opgelegd van het mogen uitvoeren van werkzaamheden voor SEC/PCAOB-gerelateerde jaarrekeningcontroles.

Veelal is de basis voor de sanctie aan de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar een gebrek aan '*professional care*' (deskundigheid en zorgvuldigheid). In de door Messier et al. (2010) onderzochte gevallen betrof dat een gebrek aan professioneel-kritische instelling bij de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar (95,6%, bijvoorbeeld ten aanzien van onvoldoende geschikte en/of betrouwbare controle-informatie), een te hoge mate van vertrouwen op verkregen bevestigingen van het management (86,9%) en onvoldoende zorgvuldigheid door de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar bij het instemmen met materialiteitsafwegingen (21,7% bijvoorbeeld kwantitatief materiële afwijkingen die als immaterieel zijn afgedaan of het onvoldoende aandacht schenken aan kwalitatieve factoren). In veel situaties was het de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar bekend dat het dossier nog belangrijke onafgewerkte controlestappen bevatte en a) verzaakte de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar om gerichte instructies te geven aan het controleteam om aanvullend controlewerk uit te voeren, of b) steunde de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar te sterk op de toezeggingen en/of toelichtingen door het controleteam. In een enkel geval was de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar onvoldoende geschoold, onvoldoende onafhankelijk, of had de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar bijvoorbeeld onvoldoende begrip van de controle-informatie die het controleteam had verkregen uit het testen van interne beheersingsmaatregelen. Mautz en Matusiak (1998) noemden eerder al het voorbeeld van een sanctie tegen de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar vanwege een te beperkte (diepgang in de) beoordeling van dossierstukken door de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar.

Reed (2010, p. 1) onderzocht het effect op de evaluatie van controle-informatie als accountantsorganisaties reviewers van deze controle-informatie (meer) aanspreken op hun verantwoordelijkheid. Hieruit blijkt een positief effect; reviewers constateren meer fouten en stellen zich kritischer op tegenover de professionals die de werkzaamheden in eerste aanleg hebben uitgevoerd. Tegelijkertijd leidt het aanspreken van reviewers op hun verantwoordelijkheid er ook toe dat zij het aantal dossierstukken dat zij in hun beoordeling betrekken, vergroten en dat hun tijdsbesteding toeneemt.

8 Conclusie

Actuele inspectieresultaten van toezichthouders op het accountantsberoep illustreren dat accountantsorganisaties de inhoud en het proces van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling dienen te versterken. Wat betreft de inhoud hangen deze inspectieresultaten vooral samen met de vraag of kwaliteitsbeoordelaars de controleteams voldoende kritisch bevragen en uitdagen, alsook met welke diepgang dat plaatsvindt. Deze observaties blijken ook uit het toegenomen aantal sancties dat is opgelegd aan een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar door de SEC en/of de PCAOB. Juist de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar kan een belangrijke rol spelen bij het versterken van de controlekwaliteit door aan de hand van alternatieve inzichten het controleteam uit te dagen in de gekozen controleaanpak van belangrijke risicogebieden. Belangrijk is dus om een goede oorzaakanalyse uit te voeren en maatregelen gericht in te zetten die, afhankelijk van de feiten en omstandigheden, kunnen variëren van bijvoorbeeld beleidsvoorschriften en communicatie, tot het ontwikkelen van ondersteuningsmateriaal en organisatorische maatregelen zoals centralisatie. Uit onderzoek blijkt dat het voor een gedegen opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling belangrijk is dat de beoordelaar zich niet neutraal

opstelt, maar een '*gezonde dosis wantrouwen*' als basishouding hanteert. Het versterken van een professioneel kritische instelling bij de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar kunnen accountantsorganisaties verder beïnvloeden door maatregelen te treffen op het gebied van het kennisniveau, door rekening te houden met karaktereigenschappen bij het selecteren van professionals voor de rol van kwaliteitsbeoordelaar en door de juiste prikkels aan te brengen in het beoordelings-, benoemings- en beloningsbeleid van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar. Naast positieve prikkels betekent dit ook het aanspreken van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar op diens verantwoordelijkheden. Meer diepgang in de kwaliteitsbeoordeling betekent ook dat de kwaliteitsbeoordelaar in de meeste gevallen zijn tijdsbesteding zal moeten vergroten. Dit hoeft overigens niet te leiden tot meer kosten, gelet op het efficiencyvoordeel dat ontstaat als kwaliteitsbeoordelingen eerder in het proces plaatsvinden en gelet op het positieve leereffect. Inspectieresultaten over het proces zien verder op het belang van fasering in kwaliteitsbeoordelingen en de uitvoering daarvan te beleggen bij professionals met voldoende senioriteit. Voor een goede uitvoering van de kwaliteitsbeoordeling zouden de kwaliteitsbeoordelaar en de eindverantwoordelijke accountant de facto elkaars gelijke moeten zijn op het gebied van kennis, ervaring en gezag. ■

Drs. A.R. Roos RA is partner bij Deloitte. Hij is Audit Risk Leader en plaatsvervangend Compliance Officer.

Noten

1 Voorbeelden van deze wet- en regelgeving zijn de Nederlandse Wet toezicht accountantsorganisaties, de Amerikaanse Sarbanes Oxley Act en de International Standard on Quality Control van de International Federation of Accountants, een organisatie waarbij wereldwijd ruim 150 beroepsorganisaties van accountants zijn aangesloten. Voor meer achtergrondinformatie over de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling, zie Roos (2008).

2 Accountantsorganisaties zijn verplicht zelf toetsingscriteria op te stellen voor welke andere controles een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling dient plaats te vinden. Hierbij kunnen accountantsorganisaties aldus het Besluit toezicht accountantsorganisaties denken aan de omstandigheid dat wet- of regelgeving een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling voorschrijft, de aard van de opdracht, alsmede de mate waarin het openbaar belang daarbij betrokken is, of bijvoorbeeld in geval van beroepsrisico's die groter zijn dan normaal.

3 Engagement Quality Control Review (EQCR) is de Engelse aanduiding voor de Nederlandse term Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (OKB). Inhoudelijk zijn deze twee termen aan elkaar gelijk.

4 Het onderzoek van Luehlfing et al. (1995) richtte zich op drie van de toenmalige zes grote accountantsorganisaties uit dezelfde grote anonieme stad, waarbij in totaal de data van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling bij de jaarrekeningcontrole van 44 organisaties van openbaar belang is geanalyseerd.

5 Deze zes accountantsorganisaties betreffen Deloitte, Ernst & Young, KPMG, PwC en twee andere grote accountantsorganisaties. Relevant om te vermelden is dat het onderzoek is uitgevoerd in de periode voordat de PCAOB een standaard uitvaardigde voor de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling.

6 Andere belangrijke thema's zijn de professioneel-kritische instelling, group audits en controle van de omzetverantwoording (IFIAR, 2012, p. 1).

7 De aangesloten organisaties zijn afkomstig uit Abu Dhabi, Albanië, Verenigde Staten van Amerika, Australië, Oostenrijk, België, Brazilië, Bulgarije, Canada, Kroatië, Denemarken, Dubai, Egypte, Finland, Frankrijk, Duitsland, Engeland, Gibraltar, Griekenland, Hongarije, Ierland, Italië, Japan, Korea, Liechtenstein, Litouwen, Luxemburg, Maleisië, Malta, Mauritius, Nederland, Noorwegen, Polen, Portugal, Singapore, Slowakije, Zuid-Afrika, Spanje, Sri-Lanka, Zweden, Zwitserland, China, Thailand en Turkije (peildatum 27 december 2012, www.ifiar.org).

8 De verplichting een transparantieverslag op te stellen geldt in Nederland alleen voor accountantsorganisaties die beschikken over een vergunning om Organisaties van Openbaar Belang te mogen controleren. De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling heeft echter een bredere reikwijdte en geldt bijvoorbeeld ook bij diverse andere ondernemingen en instellingen. Hiermee zijn de observaties uit dit artikel ook relevant voor accountantsorganisaties zonder een vergunning om organisaties van openbaar belang te mogen controleren.

9 Dit artikel behandelt een selectie van individuele rapportages van toezichthouders omdat a) niet alle rapportages openbaar beschikbaar zijn en b) sommige toezichthouders zich in de individuele openbare rapportage beperken tot bevindingen op individuele opdrachten en niet openbaar rapporteren over het stelsel van kwaliteitsbeheersing, waaronder de opdrachtgerichte kwaliteitsbeheersing.

10 Het totaal aantal van 145 dossieronderzoeken betreft 46 individueel geregistreerde accountants en 99 accountantsorganisaties. Onder dit aantal verzorgen er 12 permanent de jaarrekeningcontrole bij een organisatie van openbaar belang.

11 Het aantal van 45 betreft 2010, in de voorgaande jaren betrof het aantal kantoren 46 (2009), 32 (2008) en 2 (2007).

12 De Japanse toezichthouder publiceert sinds februari 2008 een overzicht met voorbeelden van tekortkomingen die zij gedurende recente inspectierondes heeft geconstateerd, met als doel te fungeren als benchmark voor accountantsorganisaties om hun stelsel van kwaliteitsbeheersing te versterken.

13 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. Zie www.ifac.org.

14 Voor wat betreft de normstelling voor een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is in Roos (2008) een gedetailleerde uiteenzetting opgenomen van onder meer de eisen aan de diepgang van de kwaliteitsbeoordeling (par. 4.2), het tijdstip van de kwaliteitsbeoordeling (par. 4.3) en de normstelling voor het kunnen optreden als kwaliteitsbeoordelaar (par. 4.4.). Hoewel bij de implementatie van de IFAC-norm voor de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling in lokale wet- en

regelgeving op onderdelen sprake is van nuanceverschillen, zijn de hoofdlijnen gelijk. Zo vereist de PCAOB dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar het kennis- en ervaringsniveau van een partner heeft, terwijl het aanstellen van een partner als opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling in de IFAC-voorschriften meer impliciet blijkt uit een voorbeeld en beschouwt de toezichthouder ACRA in Singapore het aanstellen van een partner als opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar als *'best practice matter'* en het toewijzen van een persoon die geen partner is in de rol van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar als 'niet ideaal'. De onderwerpen die de kwaliteitsbeoordelaar betrekt in zijn beoordeling komen veelal overeen. Voorbeelden daarvan zijn onderdelen van de controle, waarbij professionele oordeelsvorming een belangrijke rol speelt (bijvoorbeeld de risicoanalyse, materialiteitsbepaling en controleaanpak), de onafhankelijkheidsevaluatie, geselecteerde dossierstukken, etc. Dit artikel richt zich primair op de inspectieresultaten en verwijst voor een meer gedetailleerde uiteenzetting over de normstelling naar Roos (2008).

15 De inspectieresultaten zijn niet gespecificeerd per individuele accountantsorganisatie. Het betreft daarom het algemene beeld. Inspectie-uitkomsten kunnen in detail per individuele accountantsorganisatie en per individueel land van elkaar verschillen. Wel blijkt uit de IFIAR-rapportage de rode draad die door de bij IFIAR aangesloten toezichthouders wereldwijd is geconstateerd.

16 Controlestandaard 200 paragraaf 15.

17 Hoewel kennis en ervaring een positieve invloed hebben op de professioneel-kritische instelling zoals het vermogen om veel voorkomende fouten te signaleren en complexe vraagstukken te kunnen doorgronden, is er overigens ook een keerzijde, zoals een blinde vlek (Nelson, 2009, p. 2).

18 Het toepassingsmateriaal bij International Standard for Quality Control 1 stelt over fasering van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling in par A43: *"… in a timely manner at appropriate stages during the engagement.."*

19 In januari 2013 publiceerde IFAC een 'information paper' over de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling. Gedetailleerder dan de basisnorm uit ISQC1 zijn in dit 'information paper' concrete suggesties opgenomen voor de onderdelen van het controledossier die onderwerp zijn van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling.

20 Het onderzoek van Schneider et al. (2003) baseert zich op input van 36 opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaars bij acht accountantsorganisaties in de Verenigde Staten van Amerika.

21 Het onderzoek heeft zich gericht op partners werkzaam bij grote openbare accountantsorganisaties en vergelijkt de PCAOB-inspecties met interne dossierbeoordelingen die plaatsvinden nadat de controleverklaring reeds is afgegeven ('post audit reviews'). Dit is een verschil ten opzichte van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling die plaatsvindt gedurende de jaarrekeningcontrole, terwijl de controleverklaring nog niet is afgegeven. Afgezien van het verschil in het moment waarop een interne dossierbeoordeling plaatsvindt (na afloop of tussentijds) vindt in beide gevallen echter een interne beoordeling van de kwaliteit van de controle plaats en zijn beide mechanismen onderdeel van het stelsel van kwaliteitsbeoordeling. Het is relevant op te merken dat dit onderzoek van Houston en Stefaniak zich richt op beeldvorming. Deze hoeft niet automatisch aan te sluiten bij de werkelijkheid. Beeldvorming is relevant gelet op de invloed daarvan op het gedrag en draagvlak bij professionals.

22 Het verschil tussen het aantal dossiers dat door ACRA in de inspectie is betrokken (97, vermeld in tabel 1 van dit artikel) en het aantal dossiers waarvoor door ACRA de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is geanalyseerd (59), komt doordat in Singapore niet voor elk type opdracht een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling verplicht is (bijvoorbeeld de jaarrekeningcontrole bij een organisatie zonder beursnotering en met een normaal risicoprofiel).

23 Volgens de CPAB geldt dit ook voor de betrokkenheid van de partner die eindverantwoordelijk is voor de opdracht; *"…Most of the significant audit deficiencies noted in CPAB's inspections would likely not have occured had there been greater and more timely involvement by the engagement partner and the EQCR [Engagement quality control reviewer].."*

24 In Nederland vereist het Besluit toezicht accountantsorganisaties in artikel 19 lid 5 bijvoorbeeld (meer) expliciet ook dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar bij Organisaties van Openbaar Belang expliciet kennisneemt van de onafhankelijkheidsevaluatie en van de aard en omvang van de gecorrigeerde en niet-gecorrigeerde afwijkingen. In het voorbeeld van Singapore zijn deze elementen mogelijk betrokken in de onderdelen 'cliënt- en opdrachtcontinuering' en 'afsluitend controlememorandum'.

25 Ook zouden accountantsorganisaties ervoor kunnen kiezen te werken met externe kwaliteitsbeoordelaars.

26 Een ander voorbeeld van IFAC (2013, p. 9) is het volgende: *"…When the engagement partner holds a senior leadership position, care is taken to avoid impairing objectivity, the reviewer would be a person of appropriate stature to be able to challenge the engagement partner as fulfillment of the reviewer's role deemed necessary".*

27 De oproep tot het doen van een oorzaakanalyse ziet op alle belangrijke bevindingen uit toezichtinspecties. De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is daarvan slechts een onderdeel. Voorbeelden van andere onderdelen uit de IFIAR-rapportage zijn bevindingen op het gebied van de professioneel-kritische instelling bij de opzet en uitvoering van de controle, bevindingen bij de uitvoering van groepscontroles en bevindingen bij de controle van de omzetverantwoording.

28 Het bestuurskundig onderzoek van Hoogendoorn (2002) richt zich op meervoudige toezichtarrangementen. De twee stappen die Hoogendoorn noemt, richten zich daarom op de relatie tussen de toezichthouder en degene die onder toezicht is gesteld. De door Hoogendoorn genoemde stappen zijn hier naar analogie toegepast bij het maken van een oorzaakanalyse, gezien de parallel tussen de interne kwaliteitsbewaking binnen accountantsorganisaties en de rol van een toezichthouder.

29 Feedback uit interne kwaliteitsbeoordelingen draagt positief bij aan kwaliteitsverbetering, onder meer vanwege de inhoud en tijdigheid daarvan. Externe toezichtinspecties vinden veelal plaats op een (veel) later moment in de tijd en hebben een relatief lange doorlooptijd.

30 Ook IFAC (2013, p. 7) noemt in een recent 'information paper' als voorbeeld voor de versterking van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling: *"Establishing accountability for the performacne of an EQCR as a measurable performance objective".*

31 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.

32 Het overgrote deel van deze sancties (twintig; 71,4%) betrof professionals werkzaam bij relatief kleine(re) accountantsorganisaties. Dat wil zeggen andere kantoren dan de grote 4/5 accountantsorganisaties. Iets meer dan een kwart van de gevallen (acht; 28,6%) betrof een sanctie tegen een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar werkzaam bij een van de grote 4/5 accountantsorganisaties (het aantal van 5 is inclusief Arthur Andersen).

Literatuur

- Accounting and Corporate Regulatory Authority (ACRA). (2011). Audit practice bulletin no 1 of 2011: Engagement Quality Control Review. Geraadpleegd op www.acra.gov.sg.
- Accounting and Corporate Regulatory Authority (ACRA). (2012). *Practice monitoring programme: Sixth public report.* Geraadpleegd op www.acra.gov.sg.
- Autoriteit Financiële Markten (AFM). (2010). *Report on general findings regarding audit quality and quality control monitoring.* Geraadpleegd op www.afm.nl.
- Audit Oversight Board - Securities Commission Malaysia (AOB). (2012). *Annual report 2011.* Geraadpleegd op www.sc.com.my.
- Audit Oversight Commission (AOC). (2011). Report of the Auditor Oversight Commission on the results of the inspections according to 62b WPO for the years 2007-2010. Geraadpleegd op www.apak-aoc.de.
- Australian Securities & Investments Commission (ASIC). (2012). *Report 317 audit inspection program report for 2011-12.* Geraadpleegd op www.asic.gov.au.
- Bedard, J.C., Deis, D.R., Curtis, M.B. & Jenkins, J.G. (2008). Risk monitoring and control in audit firms; a research synthesis. *Auditing; A Journal of Practice & Theory, 27*(1), 187-218.
- 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.
- Canadian Public Accountability Board (CPAB). (2011). *Enhancing audit quality: Report on the 2010 inspections of the quality of audits conducted by public accounting firms.* Geraadpleegd op www.cpab-ccr.ca.
- Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board (CPAAOB). (2012). *Case report from audit firm inspection results.* Geraadpleegd op www.fsa.go.jp/cpaaob.
- Epps, K.K., & Messier, W.F. (2007). *Improving the effectiveness of engagement quality review.* Geraadpleegd op http://ssrn.com/abstract=813224.
- 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.
- Financial Reporting Council (FRC). (2012). *Audit quality inspections annual Report 2011/12.* Geraadpleegd op www.frc.org.uk.
- Hoogendoorn, S.A. (2002). *Toezicht in meervoud. Een bestuurskundig onderzoek naar het ontwerp en de werking van drie toezichtarrangementen.* Den Haag, Nederland: Boom Juridische uitgevers.
- Houston, R.W., & Stefaniak, C.M. (2013). *Audit partner perceptions of post-audit review mechanisms: An examination of internal quality reviews and PCAOB inspections.* Geraadpleegd op http://aaapubs.org/doi/pdf/10.2308/acch-50323.
- Independent Regulatory Board for Auditors (IRBA). (2011). *Public report on the inspection programme 2010 to 2011.* Geraadpleegd op www.irba.co.za.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), (2012). *International Standard on Quality Control (ISQC) 1: Quality control for firms that perform audits and reviews of financial Statements, and other assurance and related services engagements.* Geraadpleegd op www.ifac.org.
- International Federation of Accountants (IFAC) & Transnational Auditors Committee (TAC) (2013). *Engagement Quality Control Reviews: Practical considerations.* Geraadpleegd op www.ifac.org.
- International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR). (2012). *Summary report of inspection findings.* Geraadpleegd op www.ifiar.org.
- Kamer van Verwijzing en Instaatstelling (KVI). (2012). *Annual report 2011.* Geraadpleegd op www.kvi-crme.be.
- Knechel, W.R., Krishnan, G.V., Pevzner, M., Shefchik, L., & Velury, U. (2012). *Audit quality: Insights from the academic literature.* Geraadpleegd op http://ssrn.com/abstract=2040754.
- Kraut, M., & Davidson, R. (1998). Effects of incentives and risks on decisions made by engagement and review partners. *Northwest Journal of Accounting and Economics,* 29-41.
- Luehlfing, M.S., Copley, P.A., & Shockley, R.A. (1995). An examination of the relationship between audit-related risks and the second partner review. *Journal of Accounting, Auditing & Finance, 10*(2), 43-50.
- Mautz, R.K., & Matusiak, L.W. (1988). Concurring partner review revisited. *Journal of Accountancy, 165*(3), 56-63.
- 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.
- Nederlandse beroepsorganisatie van accountants. (2012). *Het boegbeeld als voorbeeld, accountants over toon aan de top (Discussierapport).* Geraadopleegd op www.nivra.nl.
- Nelson, M.W. (2009). A model and literature review of professional skepticism in auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory, 28*(2), 1-34.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2009). *Auditing standard no 7: Engagement quality review.* Geraadpleegd op www.pcaob.org.
- Quadackers, L. (2012). Reus groter dan kabouter? *Accountant, 1*, 24-43.
- Reed, T.N. (2010). The effect of process accountability on the evaluation of audit evidence; an examination of the audit review process. Geraadpleegd op http://scholar.lib.vt.edu/theses/available/etd-05062010-153513/unrestricted/Reed_TN_D_2010.pdf.
- Roos, A.R. (2008). Kwaliteitsbeoordeling bij assuranceopdrachten, vreemde ogen dwingen. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie, 82*(1-2). 5-14.
- Schneider, A., Church, B.K., & Ramsay, R.J. (2003). Concurring partner review: Does involvement in audit planning affect objectivity? *Research in Accounting Regulation, 16,* 185-195.
- Schneider, A., & Messier, W.F. (2007). Engagement Quality Review: Insights from the academic literature. *Managerial Auditing Journal, 22*(8), 823-839.
- Staatsblad (2006a). *Wet van 19 januari 2006, houdende het toezicht op accountantsorganisaties (Wet toezicht accountantsorganisaties), nr. 70.* Geraadpleegd op www.minfin.nl.
- Staatsblad (2006b). *Besluit van 16 augustus 2006, houdende regels ter zake van de uitvoering van de Wet toezicht accountantsorganisaties (Besluit toezicht accountantsorganisaties), nr. 380.* Geraadpleegd op www.minfin.nl.
- Treadway Commission. (1987). *Report of the National Commission on fraudulent financial reporting.* Geraadpleegd op www.coso.org/publications/ncffr.pdf.
- Tucker, R.R., & Matsumura, E.M. (1997). Second-partner review: An experimental economics investigation. *Auditing: A Journal of Practice & Theory, 16*(1), 79-98.
- United States Securities and Exchange Commission (US SEC). (1997). *Accounting and Auditing Enforcement rel. No. 964. Admin. Proc. File No. 3-7998.* Geraadpleegd op www.sec.gov/litigation/opinions/3439126.txt.