

Van bedrijfsvoering terug naar beroepsuitoefening

Hans Verkruijsse

SAMENVATTING Recentelijk is door de International Federation of Accountants (IFAC) een eerste standaard uitgebracht die betrekking heeft op de accountantsorganisaties, de International Standard on Quality Control 1 (ISQC1). Deze standaard is gericht op het waarborgen van de kwaliteit van de accountantswerkzaamheden. Vóór het uitbrengen van deze standaard werd dit geregeld in een standaard (ISA 220) die rechtstreeks gericht was op de individuele accountant. Met het uitbrengen van deze standaard heeft IFAC een vervolgstap gezet in het kwaliteitsbouwwerk waarbij beter wordt aangesloten op de ontwikkeling van de accountantsorganisaties. ISA 220 is daarbij niet ingetrokken maar afgestemd op de vereisten van ISQC1. Heel duidelijk wordt in ISQC1 gesteld dat de zakelijke strategie van een accountantsorganisatie ondergeschikt moet zijn aan de allesbepalende eis van het leveren van kwaliteit. Nieuw in het geheel zijn onder meer de verplichting tot het opvolgen van gegeven adviezen aan accountants door experts en het hebben afgerond van een kwaliteitsbeheersingsonderzoek alvorens een assurance-report af te geven.

J.P.J. Verkruijsse RE RA is partner bij Ernst & Young Accountants, fulltime verbonden aan het Directoraat Vaktechniek sectie Assurance Services. Hij is Universitair Hoofddocent aan de Universiteit van Maastricht en doceert in de vakken bestuurlijke informatievoorziening en EPD-auditing. Hij is voorzitter van de CCR van het NIVRA en voorzitter van de Raad van de Beroepsethiek van de NOREA. Daarnaast is hij onder meer lid van de Education Committee van IFAC en was tot 2005 technical advisor van de International Auditing and Assurance Standards Board van IFAC. Hij heeft diverse publicaties op zijn naam staan op het gebied van accountancy en EDP-auditing.

1 Inleiding

In de afgelopen jaren is veel gesproken over de kwaliteit van de accountantswerkzaamheden. Niet altijd was daarbij de conclusie dat de kwaliteit van deze werkzaamheden op het hoge niveau lag waarop dit zou moeten liggen. Allerlei eigenlijke en soms oneigenlijke oorzaken en redenen werden ter verdediging aangevoerd. Zo werd daarbij de complexiteit van de controlestandaarden naar voren gebracht, welke door menig een, van binnen het accountantsberoep en daarbuiten, bekritiseerd werden als zijnde verschoven van 'principle based' naar 'rule based'. Momenteel wordt hiernaar een onderzoek uitgevoerd door het Koninklijk NIVRA. Zoals ook door Dassen (2005) in zijn bijdrage in dit themanummer is aangegeven, is binnen de International Federation of Accountants (IFAC) over de kwaliteit van de accountantswerkzaamheden van gedachten gewisseld. Zoals mocht worden verwacht van standaard setters, werden daarbij niet direct vraagtekens gezet bij de complexiteit van de controlestandaarden, immers hun eigen product. Maar gaandeweg drong het besef door dat de gebruikers van deze standaarden wel eens gelijk zouden kunnen hebben. Over een tweetal zaken werd nagedacht, te weten:

- 1 reflecteren de huidige controlestandaarden nog wel in voldoende mate de principiële procedures; en
- 2 is de standaard voor de beheersing van de kwaliteit van de accountantswerkzaamheden nog wel afdoende.

In deze bijdrage wordt ingegaan op het tweede aspect, de standaarden welke zijn ontwikkeld om de beheersing van de kwaliteit van de accountantswerkzaamheden op dat hoge niveau te houden dat binnen het accountantsberoep wordt nagestreefd. Allereerst wordt de ontwikkeling van deze standaarden in breed perspectief geplaatst (paragraaf 2), waarna een overzicht wordt gegeven van de momenteel voor accountantsorganisaties van belang zijnde kwaliteitsstandaard (paragraaf 3).

2 Ontwikkeling in breed perspectief

In eerste instantie werd er vanuit gegaan dat de International Standard on Auditing 220 (ISA 220), welke standaard handelt over de kwaliteitsbeheersing voor controles van historische financiële informatie en waaraan de individuele beroepsbeoefenaar zich dient te houden, het probleem van de kwaliteitsbeheersing voldoende afdekte. Na ampel beraad bleek evenwel dat in deze ISA onderwerpen aan de orde kwamen waar een individuele accountant werkzaam binnen een accountantsorganisatie niet altijd die invloed op kon uitoefenen waarvan bij het schrijven van de standaard werd uitgegaan. Onderwerpen waarop de individuele accountant minder invloed begon te krijgen, hadden betrekking op onderwerpen die de gehele accountantsorganisatie aangaan. Zonder uitputtend te zijn, zijn te noemen: onderwerpen als het kwaliteitsbeheersingssysteem van de organisatie en de ethische normen van de organisatie, waaronder begrepen de onafhankelijkheid van de organisatie. Voorts was de omgeving waarin de individuele accountant zijn werkzaamheden uitvoert sterk aan verandering onderhevig.

Tegelijkertijd met deze discussie vond een evaluatie en aanpassing plaats van de 'Code of Ethics for Professional Accountants' (IFAC, 2005c) en begon de door Dassen genoemde herstructurering van IFAC gestalte te krijgen. Door deze herstructurering van IFAC kregen enerzijds de accountantsorganisaties een eigen rol in het 'standard setting process' en werd anderzijds invulling gegeven aan de toezichthoudende rol. Uitvloeisel van deze ontwikkeling was het meer contractueel binden van de accountantsinstituten aan het IFAC, door middel van zogenaamde 'Statements on Membership Obligations (SMO's)', met als doel het meer afdwingbaar maken van het implementeren in de verschillende jurisdicties van standaarden en richtlijnen uitgevaardigd door IFAC. Het IFAC had zo een goede directe relatie met de individuele beroepsbeoefenaren, immers de uitgevaardigde controlestandaarden zouden, overeenkomstig het gestelde dienaangaande in de verschillende SMO's, direct door de instituten geïmplementeerd worden waarna de individuele beroepsbeoefenaar naar deze regels diende te leven. Wat gemist werd was evenwel een relatie met de accountantsorganisaties. Deze konden niet rechtstreeks door de instituten worden aangestuurd aangezien zij als organisatie geen lid waren van die instituten. In de regelgeving worden accountantsorganisaties altijd gezien als samenwerkingsverbanden tussen individuele beroepsbeoefenaren. In de afgelopen jaren

zijn deze samenwerkingsverbanden evenwel uitgegroeid tot volwassen professionele organisaties en hebben een aantal gevallen zelfs hun rechtsvorm aangepast aan die van grote beursgenoteerde ondernemingen. Mede op grond van deze overwegingen is IFAC ertoe overgegaan een eerste standaard uit te brengen welke gericht is op de accountantsorganisaties te weten: 'International Standard on Quality Control 1 (ISQC1)' met als titel 'Quality Control for Firms That Perform Audits and Reviews of Historical Financial Information, and Other Assurance and Related Services Engagements' (IFAC, 2005a). Deze standaard werd in mei 2003 als concept door IFAC uitgebracht, waarop door negentien instituten, zes accountantsorganisaties en veertien andere organisaties is gereageerd, en is, ook in Nederland, van kracht geworden op 15 juni 2005.

3 'International Standard on Quality Control 1 (ISQC1)', een overzicht

De standaard omvat 97 paragrafen verdeeld over tien hoofdstukken. Na een inleiding en de definities worden in het derde hoofdstuk de elementen van een kwaliteitsbeheersingssysteem neergezet welke in de daarna volgende zes hoofdstukken nader worden uitgewerkt. Het laatste hoofdstuk behandelt de dossiervorming.

In de inleiding van de standaard wordt aangegeven dat deze standaard ten doel heeft grondbeginselen en essentiële procedures vast te stellen en aanwijzingen te geven met betrekking tot de verantwoordelijkheden van accountantsorganisaties voor hun kwaliteitsbeheersingssysteem ten aanzien van assurance- en daaraan verwante opdrachten. Deze standaard moet worden gelezen in samenhang met de onderdelen A en B van de IFAC 'Code of Ethics for Professional Accountants'. Aangezien in Nederland de 'Code of Ethics for Professional Accountants' nog niet overgenomen is geïmplementeerd, dienen hiervoor in de plaats nog de geldende gedrags- en beroepsregels te worden gelezen. Het NIVRA is momenteel druk doende voorstellen te formuleren om zoveel mogelijk aan te sluiten bij de IFAC 'Code of Ethics for Professional Accountants', waardoor uiteindelijk de samenhang met de ISQC1 gerealiseerd gaat worden.

Het doel van de ISQC1-standaard is dat accountantsorganisaties een zodanig systeem van kwaliteitsbeheersing opzetten dat een redelijke mate van zekerheid bestaat dat de organisatie en haar personeel voldoen aan de vaktechnische richtlijnen en de door

wet- en regelgeving gestelde eisen en dat de door de organisatie of haar voor opdrachten verantwoordelijke partners afgegeven assurance-rapporten onder de gegeven omstandigheden juist zijn.

Als elementen van een kwaliteitsbeheersingssysteem worden genoemd:

- 1 de verantwoordelijkheid van de leiding van de accountantsorganisatie voor de kwaliteit binnen haar organisatie;
- 2 de naleving van ethische normen;
- 3 de acceptatie en continuering van cliëntrelaties en specifieke opdrachten;
- 4 het personeelsbeleid;
- 5 de uitvoering van de opdrachten;
- 6 de bewaking van de kwaliteit.

Zoals al eerder aangegeven wordt deze standaard afgesloten met een viertal paragrafen die de dossiervorming behandelen. Hierin is vastgelegd dat de accountantsorganisatie gedragslijnen en procedures dient vast te stellen die eisen dat een goede vastlegging worden vervaardigd om aan te tonen dat elk onderdeel van haar kwaliteitbeheersingsystemen op de juiste wijze werkt. Geen aanwijzingen worden gegeven op welke wijze deze vastleggingen dienen plaats te vinden. Dit kan zowel op elektronische basis als op papier plaatsvinden.

In het vervolg van dit artikel zal kort worden stilgestaan bij de meest belangrijke punten behorende tot de elementen van het kwaliteitsbeheersingssysteem.

3.1 De verantwoordelijkheid van de leiding van de accountantsorganisatie voor de kwaliteit binnen haar organisatie

Het bestuur van de accountantsorganisatie dient de eindverantwoordelijkheid te dragen voor het kwaliteitsbeheersingssysteem. Dientengevolge dient het kwaliteitsbeheersingssysteem een set gedragsrichtlijnen en procedures te omvatten die een bedrijfs-cultuur moeten waarborgen die gericht is op de erkenning dat kwaliteit essentieel is bij de uitvoering van opdrachten. Het alleen opzetten van een set aan gedragsrichtlijnen en procedures is daarbij niet voldoende. Regelmatig dienen rapportages over de naleving van gedrags- en vaktechnische richtlijnen alsmede vereisten van wet- en regelgeving plaats te vinden en dienen aanwijzingen te volgen vanuit de leiding van de accountantsorganisatie om het naleven te bevorderen. De leiding heeft daarbij een duidelijke voorbeeldfunctie.

Nadrukkelijk wordt in de standaard gezegd dat de leiding van de accountantsorganisatie de noodzaak dient te erkennen dat de zakelijke strategie van haar accountantsorganisatie ondergeschikt moet zijn aan de allesbepalende eis van het leveren van kwaliteit. Commerciële overwegingen mogen geen afbreuk doen aan de kwaliteit van de accountantswerkzaamheden. Beoordeling, beloning en promotie van personeelsleden dient te steunen op het streven van die personeelsleden naar het leveren van kwaliteit. De productiviteit mag daarbij alleen een ondergeschikte rol spelen. Hieruit blijkt wel de grootste verandering die met het in werking treden van deze standaard wordt beoogd en welke als volgt valt te interpreteren:

- het uitoefenen van het beroep van accountant komt weer voorop te staan en niet het runnen van een bedrijf;
- kwaliteit gaat vooraf aan productiviteit.

3.2 De ethische normen

Het kwaliteitsbeheersingssysteem dient een set gedragsrichtlijnen en procedures te omvatten die het naleven van de geldende ethische normen dient te waarborgen. De grondbeginselen van de professionele ethiek zijn vastgelegd in de IFAC 'Code of Ethics for Professional Accountants' (IFAC, 2005c) en dienen verder te worden aangevuld met de in Nederland gangbare normen. IFAC geeft slechts een minimale normstelling. Als grondbeginselen zijn te onderkennen:

- integriteit;
- objectiviteit;
- vakbekwaamheid en zorgvuldigheid;
- geheimhouding; en
- professioneel gedrag.

Niet op al deze grondbeginselen wordt in de standaard nadrukkelijk ingegaan. Verwezen wordt hiervoor naar de IFAC 'Code of Ethics for Professional Accountants' (IFAC, 2005c). Wel wordt de nadruk gelegd op het aanwezig zijn van procedures die erin voorzien dat de fundamentele principes van voorbeeldfunctie, opleiding en training, toezicht en correctie erop toezien dat deze grondbeginselen worden nageleefd.

Nadrukkelijk wordt alleen stilgestaan bij het grondbeginsel onafhankelijkheid. Hierbij wordt gesteld dat gedragsrichtlijnen gegeven moeten worden alsmede procedures moeten worden geïmplementeerd die zowel de onafhankelijkheid van de gehele accountantsorganisatie als ook van haar personeel afdwingen en op naleving toezien.

De standaard benadrukt dat ieder personeelslid vanuit de accountantsorganisatie en visa versa zo snel mogelijk moet worden ingelicht omtrent eventuele bedreigingen van de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie voor wat betreft cliëntrelaties of opdrachtrelaties. De standaard schrijft hierbij geen geautomatiseerd systeem voor, maar gezien de uitgebreide vet gedrukte paragrafen, de zogenaamde verplicht op te volgen procedures, die gewijd zijn aan het tijdig op de hoogte stellen van personeelsleden enerzijds en de accountantsorganisatie anderzijds, valt daaraan voor een middelgrote en grote accountantsorganisatie niet te ontkomen. Een tweetal zaken worden expliciet genoemd, een te grote mate van vertrouwdeheid en onafhankelijkheidsverklaringen.

- Ter voorkoming van een al te grote mate van vertrouwdeheid of vertrouwen in een cliëntrelatie dienen procedures te bestaan die op deze problematiek ingaan. Hiertoe behoort onder meer het rouleren van degenen die in de relatie een dominante rol vervullen. Onder degene die een dominante rol vervullen moeten onder andere gerekend worden de engagement partner en eventuele specialisten die mede bepalend zijn voor de strekking van de verklaring.
- Minimaal één maal per jaar dienen alle personeelsleden een onafhankelijkheidsverklaring te ondertekenen inhoudende dat zij zich hebben gehouden en houden aan de onafhankelijkheidsvoorschriften van de accountantsorganisatie.

3.3 De acceptatie en continuering van cliëntrelaties en specifieke opdrachten

Het kwaliteitsbeheersingssysteem dient een set gedragsrichtlijnen en procedures te omvatten die gericht zijn op het al dan niet kunnen accepteren dan wel continueren van cliëntrelaties en opdrachten. Ook dienen deze gedragsrichtlijnen en procedures handreikingen te geven voor situaties waarbij na aanvaarding en starten van een opdracht blijkt dat deze niet aanvaard had mogen worden. Dit kan het gevolg zijn van het naar voren komen van nieuwe feiten en of informatie die niet ter beschikking was gesteld dan wel beschikbaar was op het moment van het nemen van de beslissing omtrent het aanvaarden van de opdracht. Voor wat betreft de aanvaarding en continuering van de cliëntrelatie of opdracht wordt specifiek gewezen op:

- het vaststellen van de integriteit van de opdrachtgever. Dat integriteitsbeoordeling niet eenvoudig is blijkt wel uit het aantal voorbeelden dat in de standaard is opgenomen. Genoemd worden zaken als: indicaties van betrokkenheid bij het witwassen van gelden of criminele

activiteiten, de redenen waarom een voorgaande accountant niet opnieuw is benoemd, de branche waarin de cliënt zijn activiteiten ontplooit en informatie omtrent de visie van het management en toezicht-houders op standaarden welke door de accountant gehanteerd moeten worden tijdens het uitvoeren van zijn werkzaamheden;

- het in huis hebben dan wel kunnen inhuren van de deskundigheid voor het uitvoeren van de opdracht;
- het beschikbaar hebben dan wel kunnen krijgen van tijd, middelen en mensen;
- het voldoen aan de ethische normen die binnen de accountantsorganisatie gelden.

3.4 Het personeelsbeleid

Het kwaliteitsbeheersingssysteem dient een set gedragsrichtlijnen en procedures te omvatten die ervoor zorg dienen te dragen dat voldoende personeel in dienst is om de opdrachten te kunnen accepteren en uitvoeren. Onder voldoende personeel wordt niet alleen verstaan aantallen maar evenzo bekwaamheden en het hebben van een zodanige houding dat van deze personen verwacht mag worden dat zij de ethische normen van de accountantsorganisatie kunnen en zullen naleven. De standaard benadrukt ook het voortdurend op peil houden van de deskundigheid van het personeel alsmede het transparant maken voor het personeel van de wijze waarop beoordelingen van deskundigheid en prestatie plaatsvinden en hoe zich dat vertaalt naar salariering en promotie.

Ten aanzien van de samenstelling van opdrachtteams dient de accountantsorganisatie gedragsrichtlijnen op te stellen die erop toezien dat voor elke opdracht een duidelijke eindverantwoordelijke partner wordt aangewezen en dat dit kenbaar wordt gemaakt aan de cliënt. De eindverantwoordelijke partner dient te beschikken over de vereiste deskundigheden, bevoegdheden en gezag om de opdracht op kwalitatief hoog niveau uit te kunnen voeren. Dit betekent eveneens dat de gedragsrichtlijnen die ten aanzien van onafhankelijkheid zijn opgesteld ook moeten zien op het toezicht dat gehouden dient te worden op de werkdruk en beschikbaarheid van de partners. Immers, eindverantwoordelijke partners spelen een dominante rol in de uitvoering van de opdracht en dienen, zoals hiervoor is aangegeven ter voorkoming van een al te grote mate van vertrouwdeheid of vertrouwen periodiek te rouleren. Aangezien een andere partner de relatie met de cliënt moet overnemen en het niet altijd mogelijk zal zijn voor een uitwisseling van de twee betrokken partners, bijvoorbeeld door een verschil in deskun-

digheid, zal een goede planning hiervoor opgezet en onderhouden moeten worden. Eenzelfde eis qua deskundigheid en beschikbaarheid wordt gesteld aan de overige in het team functionerende beroepsgenoten dan wel aankomende beroepsgenoten. Ook hier is weer de verdere formalisering van de kentering te zien van bedrijfsvoering, lees productiviteit, terug naar beroepsuitoefening, lees kwaliteit. Veel gedetailleerder dan bijvoorbeeld vastgelegd in de huidige gedrags- en beroepsregels voor accountants, wordt hier aandacht gegeven aan het aspect van het hebben van deskundigheid c.q. kennis en ervaring. Genoemd worden zaken als: het hebben van kennis en praktische ervaring met soortgelijke opdrachten, kennis van standaarden alsmede wet en regelgeving met betrekking tot de uit te voeren opdracht, kennis van de branche waarin de cliënt zijn activiteiten ontplooit, automatiseringskennis en de capaciteit van professionele oordeelsvorming.

3.5 De uitvoering van de opdrachten

Het kwaliteitsbeheersingssysteem dient een set gedragsrichtlijnen en procedures te omvatten die moeten bevorderen dat de opdrachten worden uitgevoerd in overeenstemming met de vaktechnische richtlijnen en de vereisten uit wet- en regelgeving en die mede gericht zijn op het afgeven van een assurance-rapport dat onder de gegeven omstandigheden als juist kan worden beoordeeld. Training en begeleiding worden daarbij als belangrijke elementen gezien. Niet alleen wordt verwezen naar handboeken en ondersteunende software, maar ook wordt gewezen op de zogenaamde 'training-on-the-job' door toezicht en review-activiteiten.

Een geheel eigen plaats is in de standaard ingericht voor het inwinnen van advies. De standaard is expliciet in het feit dat de gedragsrichtlijnen gericht op het grondbeginsel 'uitvoering van de opdracht' aandacht geven aan:

- het inwinnen van de juiste adviezen;
- het beschikbaar zijn van voldoende middelen om juiste adviezen te kunnen inwinnen;
- het vastleggen van aard en reikwijdte van de ingewonnen adviezen;
- het opvolgen van ingewonnen adviezen.

Ten aanzien van het inwinnen van adviezen wordt gesteld dat dit dient te gebeuren op het juiste vaktechnische niveau bij personen in of buiten de accountantsorganisatie. De accountantsorganisatie dient een cultuur tot stand te brengen waarin het inwinnen van

advies wordt gezien als een teken van eigen kracht en deskundigheid in plaats van slapt en ondeskundigheid. Duidelijk staat hierbij voorop het adagium: 'weet wat je niet weet'. Bij het inwinnen van een advies dienen alle belangrijke feiten overgelegd te worden om de adviesgever in staat te stellen een adequaat onderbouwd advies te kunnen geven. De procedures betreffende het inwinnen van advies dienen dan ook eisen te stellen aan de personen bij wie advies wordt ingewonnen. Deze personen dienen te beschikken over de juiste kennis, senioriteit en ervaring binnen de accountantsorganisatie. Ook dienen de gedragsrichtlijnen en procedures duidelijk aan te geven op welke wijze dient te worden gehandeld bij verschillen van inzicht binnen het opdrachtteam en met de personen bij wie advies is ingewonnen. Expliciet wordt hierbij gesteld, in vet lettertype, dat het assurance-rapport pas mag worden afgegeven als de verschillen van inzicht zijn opgelost.

Voorts wordt aangegeven dat er gedragsrichtlijnen en procedures moeten zijn, gericht op opdrachten waarbij een kwaliteitsbeheersingsonderzoek dient plaats te vinden. In een dergelijk onderzoek dient een objectieve evaluatie plaats te vinden van de belangrijke standpunten die het opdrachtteam heeft ingenomen tijdens de uitvoering van de opdracht en de eindoordelen die zijn gevormd bij het formuleren van het assurance-rapport. In de gedragsrichtlijnen en procedures dienen criteria te worden opgenomen voor welke opdrachten een kwaliteitsbeheersingsonderzoek dient te worden uitgevoerd, alsmede de omvang van een dergelijk onderzoek en de vereisten die worden gesteld aan de onderzoeker. De onderzoeker dient ten opzichte van het opdrachtteam een onafhankelijke positie in te kunnen nemen. Dit impliceert dat:

- de onderzoeker niet geselecteerd mag worden door de voor de opdracht verantwoordelijke partner;
- de onderzoeker niet op andere wijze deelneemt aan de uitvoering van de opdracht;
- de onderzoeker geen beslissingen neemt die het opdrachtteam moet nemen; en
- de objectiviteit van de onderzoeker niet op andere wijze is aangetast.

Alle controles van beursgenoteerde ondernemingen dienen aan het kwaliteitsbeheersingsonderzoek te worden onderworpen. Daarnaast zijn de accountantsorganisaties vrij om ook andere controle- en beoordelingsopdrachten, alsmede andere assurance- en daaraan verwante opdrachten, aan te wijzen om onderworpen te worden aan het kwaliteitsbeheersingsonderzoek. Ook hier wordt expliciet gesteld, in

vet lettertype, dat het assurance-rapport pas mag worden afgegeven als het kwaliteitsbeheersingsonderzoek is afgerond. Een kwaliteitsbeheersingsonderzoek is pas afgerond indien eventuele verschillen van inzicht tussen de onderzoeker en het opdrachtteam naar tevredenheid van de onderzoeker zijn opgelost.

Alle adviezen en uitkomsten van het kwaliteitsbeheersingsonderzoek alsmede de uitkomsten van voorgekomen en opgeloste verschillen van inzicht tussen de adviesgever en de kwaliteitsbeheersingsonderzoeker enerzijds en het opdrachtteam anderzijds dienen nauwgezet te worden gedocumenteerd.

3.6 De bewaking van de kwaliteit

Het kwaliteitsbeheersingssysteem dient een set gedragsrichtlijnen en procedures te omvatten die stimuleren dat alle gedragsrichtlijnen en procedures die in het kader van het kwaliteitsbeheersingssysteem zijn uitgevaardigd ook daadwerkelijk worden nageleefd. Hierbij dient tegelijkertijd aandacht te worden gegeven aan de evaluatie van het systeem zelf. In de turbulente tijd waarin het accountantsberoep zich bevindt, dient steeds opnieuw te worden vastgesteld of het systeem van kwaliteitsbeheersing nog adequaat genoeg is. Deze analyse dient door de accountantsorganisatie zelf plaats te vinden en wordt noodzakelijk geacht door de steeds wijzigende professionele standaarden en om na te gaan of daadwerkelijk de gegeven richtlijnen geïmplementeerd zijn en nageleefd worden. Veranderende omstandigheden die van invloed kunnen zijn op de effectiviteit van het kwaliteitsbeheersingssysteem dienen te worden onderzocht, waarna het kwaliteitsbeheersingssysteem adequaat dient te worden aangepast. Voorts dient in de set gedragsrichtlijnen en procedures duidelijk te worden vastgelegd op welke wijze omgegaan wordt met geconstateerde tekortkomingen op het gebied van naleving binnen de accountantsorganisatie. Expliciet wordt in de standaard aangegeven, in vet lettertype, dat daarbij aandacht dient te worden gegeven aan de te treffen corrigerende maatregelen met betrekking tot een bepaalde opdracht of personeelslid, zowel bij losstaande gevallen als ook bij systematische zich herhalende situaties, zoals bijvoorbeeld het afgeven van een assurance-report voordat het hiervoor genoemde kwaliteitsbeheersingsonderzoek is afgerond of het niet naleven van de door experts gegeven adviezen.

Ten minste één keer per jaar dient de accountantsorganisatie de uitkomsten van de bewaking van haar kwaliteitsbeheersingssysteem bekend te maken aan

de voor de opdrachten verantwoordelijke partners en andere belangrijke personen binnen de organisatie. Deze informatie dient minimaal te omvatten:

- een beschrijving van de uitgevoerde procedures met betrekking tot de bewaking;
- de eendoordelen naar aanleiding van de uitgevoerde procedures;
- de geconstateerde tekortkomingen en de getroffen maatregelen om dit in de toekomst te voorkomen.

Naast vorenstaande maatregelen welke gericht zijn op het optimaliseren van de kwaliteit van de accountantswerkzaamheden en zich richten op het interne kwaliteitsbeheersingssysteem van de accountantsorganisatie, dient de accountantsorganisatie ook gedragsrichtlijnen en procedures vast te stellen die zien op het omgaan met klachten en beschuldigingen die van buiten de accountantsorganisatie op de accountantsorganisatie afkomen.

4 Samenvatting en conclusie

De hier besproken eerste door IFAC uitgegeven standaard die zich richt op de accountantsorganisaties en met name op de kwaliteit van de uitgevoerde opdrachten staat niet geheel alleen. Deze standaard wordt naadloos gevolgd door de daarop geënte en bijgestelde ISA 220, welke geldend is voor de individuele accountant die een gelijke ingangsdatum kent als de ISQC1. Deze ISA 220 heeft evenwel alleen betrekking op controleopdrachten. Voor alle overige assurance-opdrachten zullen dus soortgelijke standaarden als ISA 220 door IFAC moeten worden ontwikkeld. Het voordeel is evenwel dat het raamwerk, het overkoepelend geheel, in de hier besproken standaard is vastgelegd.

Zoals is aangegeven in paragraaf 1. 'De verantwoordelijkheid van de leiding van de accountantsorganisatie voor de kwaliteit binnen haar organisatie' blijkt dat met deze standaard de internationale standaard setter IFAC kwaliteit in de beroepsuitoefening heeft geplaatst boven productiviteit in de bedrijfsvoering. In alle behandelde elementen van het kwaliteitsbeheersingssysteem is dit naar voren gekomen, of er nu gesproken werd over de verantwoordelijkheden van de leiding van de accountantsorganisatie, ethische normen, de aanvaarding van opdrachten, het personeelsbeleid, de uitvoering van opdrachten of de bewaking van het kwaliteitsbeheersingssysteem.

Al met al mag gezegd worden dat met het in werking treden van deze standaard wederom een stapje is

gezet in het herstellen van het vertrouwen in de kwaliteit van de accountantswerkzaamheden. Alleen indien door de accountantsorganisaties de standaard in al zijn facetten wordt nageleefd kan wellicht sprake zijn van een grote stap, de tijd zal dat moeten uitwijzen. Wederom is een fase in het immense kwaliteitsbouwwerk dat door IFAC in stand wordt gehouden afgerond. De bouwwerkzaamheden gaan nog door. Nu ligt op de tekentafel van het IFAC het zogenaamde 'clarity'-project. Met behulp van dit project gaat IFAC invulling geven aan het terugdringen van de complexiteit van de huidige standaarden, maar wel zonder verlies aan zeggingskracht van de standaarden.

Kort samengevat: 'Het beroep is terug in het bedrijf'. ■

Literatuur

- Dassen, R., (2005), Kwaliteitsbeheersing van accountantskantoren op internationaal niveau, in: *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfs-economie*, vol. 79, no. 11, november, dit themanummer, pp. 535-539.
- International Federation of Accountants, (2005a), *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*, IFAC.
- International Federation of Accountants, (2005b), *International Standard on Auditing*, IFAC.
- International Federation of Accountants, (2005c), *Code of Ethics for Professional Accountants*, IFAC.