

‘Bezint eer ge begint’ als vertrekpunt voor uitvoeren audit

Hefboomeffecten audit efficiency liggen binnen handbereik

Jan Metz en Niels van Nieuw Amerongen

In de huidige economische situatie schonen bedrijven hun balansen op. Tegelijkertijd snijden zij in activiteiten die onvoldoende bijdragen aan de winstgevendheid en worden er kostenbesparende maatregelen getroffen. Ook accountants ontkomen niet aan een zorgvuldige herijking van de controlekosten. Daarbij blijken bepaalde aspecten van de controle, wanneer zij met elkaar in verband worden gebracht, een hefboomeffect in efficiencyverbetering te creëren. Dat kan resulteren in 10 tot 30 procent lagere controlekosten en is dus goed nieuws.

Er is de laatste jaren een grotere nadruk komen te liggen op het documenteren van de accountantswerkzaamheden. Strenger toezicht op de effectiviteit van de accountantscontrole en de vereisten vanuit NV COS 230 liggen daaraan ten grondslag. Ten aanzien van het documenteren van de controlewerkzaamheden heeft er dan ook een duidelijke inhaalslag plaatsgevonden. Soms mondde dit uit in een ware checklistcultuur, die er – vanwege de ervaren tijds- en budgetdruk – voor zorgde dat kritisch analyseren van de controlewerkzaamheden (wel eens) in de verdrinking kwam. Maar wanneer er bij controleopdrachten efficiënter gewerkt wordt, blijft er wél voldoende tijd over voor kritische analyse. Als de belangrijkste aspecten om een controle op een efficiëntere wijze te kunnen plannen en uitvoeren met elkaar in

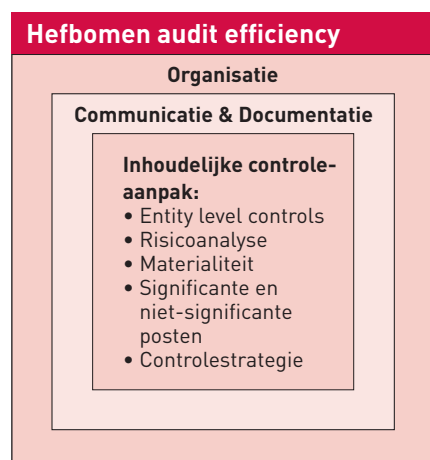
verband worden gebracht, kan dit een flink hefboomeffect opleveren inzake efficiencyverbetering.

Controleaanpak inhoudelijk

De efficiency van de controle wordt in belangrijke mate bepaald door keuzes die de accountant in zijn controleaanpak maakt. Het gaat dan om keuzes met betrekking tot:

- de effectiviteit van de entity level controls;
- de risicoanalyse;
- de bepaling van de materialiteit;
- de significante en niet significante posten;
- de controlestrategie.

Deze vijf componenten vormen samen de ‘efficiencyhefbomen’ die de controleaanpak inhoudelijk raken. Daarnaast worden nog 3 andersoortige ‘hefbomen’ onderscheiden (zie afbeelding). Dit zijn de organisatie, de communicatie en de documentatie rond het uitvoeren van de audit.



Entity level controls

De controlestandaarden stellen verplicht dat er in de controle aandacht wordt besteed aan de entity level controls. Dit zijn interne beheersingsmaatregelen op organisatieniveau. Entity level controls bestaan uit vijf componenten, te weten: control environment, risk assessment, information and communication, control activities en monitoring. Het belangrijkste waar het hierbij om draait, is om inzicht

te krijgen in juist die entity level controls, die de getrouwheidsaspecten rond de financiële verantwoording beïnvloeden. De uitdaging voor accountants hierbij is om de invloed van entity level controls op risicoanalyse te doorgronden. Wanneer dit lukt, zijn belangrijke efficiencyverbeteringen mogelijk. Een voorbeeld hiervan zijn de zogenaamde direct entity level controls. Dit zijn (o.a.) de monitoring controls die in het jaarafsluitingsproces zijn ingebed en beheersingsmaatregelen rondom de informatiesystemen. Zijn deze controls effectief, dan reduceren zij risico's in belangrijke mate. In de praktijk komt het – met name bij MKB-controlecliënten – nogal eens voor dat deze controls niet goed zijn ingeregeld. Als dat zo is, kan de accountant hier ook minder dan gewenst op steunen.

Risicoanalyse

‘Waar gaat het nu eigenlijk om?’ is een vraag die accountants veel stellen als ze wat minder gecharmeerd zijn van de vele documentatievoorschriften. Met die vraag raken ze de essentie van een doelmatige controleaanpak. Deze vraag dwingt het controleteam om de aandacht met name te richten op de risicovolle gebieden, die kunnen leiden tot een potentiële materiële fout in de jaarrekening.

Een zorgvuldige risicoanalyse is de basis voor de aard, het tijdstip en de omvang van de controlewerkzaamheden. Een dergelijke analyse leidt tot het definiëren van significante risico's (en frauderisico's), die de risicoanalyse zodanig kunnen beïnvloeden dat meer controlewerk moet worden verricht. Echter, alleen risico's die een grote kans hebben om voor te ko-

men en die tevens leiden tot materiële jaarrekeningfouten, zijn van belang. Als gevolg van de sterke focus op fraude, zien we in de praktijk vaak een te grote ijver om allerlei 'gebieden' als significant risico aan te duiden. Een voorbeeld: voor risico's die op hoger dan 'minimaal' worden gesteld (waaronder significante risico's), kan in beginsel geen rotatiestrategie worden gevolgd. Een te uitbundige lijst van significante risico's leidt daarom mogelijkerwijs tot inefficiënties, zonder dat de effectiviteit echt verbetert. Kortom, een zorgvuldige risico-afweging is de eerste stap naar verbeterde audit efficiency.

Bepaling van de materialiteit

Het bepalen van de materialiteit is de tweede factor die de omvang van de te verrichten werkzaamheden beïnvloedt. Hoewel het vaststellen hiervan professionaal judgement vergt, hebben vele accountantskantoren berekeningsmethoden opgesteld die dit proces proberen te stroomlijnen. Uitgangspunt is vaak de winst voor belastingen, waarbij de materialiteit wordt uitgedrukt in een percentage van deze winst voor belastingen. Winst voor belastingen wordt in dit kader dan aangemerkt als belangrijke graadmeter voor de gebruikers van de jaarrekening.

Maar het is in veel gevallen ook mogelijk om een andere basis te kiezen voor de kwantitatieve bepaling van de materialiteit. Een hogere materialiteit leidt in beginsel tot een ruimere tolerantie bij de bepaling hoeveel aanvullende controlewerkzaamheden er nodig zijn op basis van cijferanalyses. Ook leidt dit doorgaans tot een geringere omvang van de minimaal noodzakelijke gegevensgerichte controlewerkzaamheden.

Significante en niet-significante posten

Het vaststellen van de significante en niet-significante posten in de jaarrekening is gebaseerd op een aantal criteria, zoals de hoogte van een jaarrekeningpost, de omvang van de transacties en de complexiteit. Wanneer een post qua omvang zou kwalificeren als significant – met een inherent risico dat zeer laag is – dan is het mogelijk om de desbetreffende post als

niet-significant te labelen. In de praktijk krijgt de indeling in significante en niet-significante posten nog onvoldoende aandacht. Het gevolg daarvan is dat er te veel werk wordt besteed aan posten die zouden kunnen worden gekwalificeerd als niet-significant.

Controlestrategie

Bij een controlestrategie waarbij wordt gesteund op de interne beheersingsmaatregelen, bestaat de mogelijkheid tests of controls te roteren. Dit kan een belangrijke besparing opleveren. Daarnaast biedt het de mogelijkheid om de omvang van de gegevensgerichte werkzaamheden te beperken, mits de uitkomsten van de risicoanalyse dit toestaan.

Is de zekerheid die kan worden ontleend aan de uitkomsten van de risicoanalyse en cijferanalyses 'overtuigend', dan kan vaak worden volstaan met cijferanalyses. Het uitvoeren van detailcontroles is dan niet of in beperkte mate noodzakelijk.

Overige efficiencyhefbomen

Hiervoor zijn efficiencyverbeteringen behandeld die gerealiseerd kunnen worden door de controlemethodologie beter toe te passen. Maar er blijken in de praktijk ook vele uren 'verloren' te gaan door omstandigheden buiten deze methodologie, en wel op het vlak van organisatie, communicatie en documentatie. Deze worden hierna toegelicht.

Organisatie

Het uitvoeren van een controleopdracht vergt een projectmatige aanpak, waarvoor de bekende planning- en controlcyclus moet worden doorlopen. Het inzetten van een goede mix aan kwaliteiten in het controleteam leidt uiteindelijk tot een optimaal kostenplaatje. Betrokkenheid van de partner bij het zoeken naar efficiencyverbeteringen is dan essentieel, om te voorkomen dat de 'SALY'-aanpak (Same As Last Year) wordt gekozen, zonder dat de bestaande controleaanpak kritisch wordt geëvalueerd.

Beter een hogere investering in de planingsfase van de controle, dan de kosten van reparatie in de uitvoeringsfase. Een goede calculatie (voor- en nacalculatie) is hiervoor een voorwaarde.

Communicatie

Ook op het communicatieve vlak kan er nog veel worden verbeterd. 'Wie doet wat en wanneer?' zijn initiële vragen die kunnen voorkomen dat werkzaamheden die normaliter door de gecontroleerde kunnen worden gedaan (het verzamelen van bewijsmateriaal), onder tijdsdruk door het controleteam worden uitgevoerd. Dit voorkomt ook veel tijdverlies door het niet (tijdig) kunnen starten met de controlewerkzaamheden. Duidelijke communicatie achteraf is ook van belang. Opmerkingen ten aanzien van het jaarafsluitingsproces zijn belangrijk om samen met de gecontroleerde afspraken te maken voor de toekomst.

Documentatie

En tot slot: documentatie. 'Niet gedocumenteerd is niet gecontroleerd'. Hierin schuilt wel het gevaar dat men maar documenteert om in ieder geval daarover geen verwijt te krijgen. Wel gedocumenteerd betekent niet altijd wel gecontroleerd. Een checklist invullen is slechts een hulpmiddel en nooit een doel op zich. Goede documentatie onderscheidt zich niet door grote omvang, maar door een welgestructureerde, degelijke inhoud. Het feit dat hiermee veel tijd gemoeid kan zijn, wil geenszins zeggen dat dit ook altijd leidt tot meer zekerheid.

Kostenbesparingen haalbaar

Wanneer een accountant bij zijn controleopdracht de inzet van de hier behandelde audit efficiencyhefbomen optimaliseert, is al een hoop gewonnen. Kortom, kostenbesparingen van 10 tot 30 procent liggen binnen handbereik. **An**



Jan Metz (l.), gepensioneerd partner Ernst & Young, tot voor kort leider van het 'Audit Performance Improvement project' en Niels van Nieuw Amerongen, partner bij Solutional en universitair hoofddocent Auditing & Assurance aan Nyenrode School of Accountancy & Controlling.