

SOx-404 en steunen op de testwerkzaamheden van de gecontroleerde onderneming

Niels van Nieuw Amerongen en Niek de Jager

SAMENVATTING Dit artikel behandelt de vraag in hoeverre de externe accountant mag steunen op de testwerkzaamheden van interne functionarissen bij de geïntegreerde controle (de traditionele jaarrekeningcontrole en de attestatie van de interne beheersingsmaatregelen)¹. Specifiek wordt ingegaan op terzake relevante aspecten zoals beschreven in Auditing Standard No.2 (AS2; PCAOB, 2004). AS2 beoogt de accountant meer flexibiliteit te geven in het steunen op de testwerkzaamheden van de gecontroleerde onderneming zonder dat dit de kwaliteit van de controle van de externe accountant beïnvloedt. Flexibiliteit is hoofdzakelijk aanwezig in het steunen op testwerkzaamheden met betrekking tot routinematige processen. Echter, de randvoorwaarden rond het steunen op de testwerkzaamheden (objectiviteit en deskundigheid) en de documentatie-eisen (AS3) beïnvloeden naar verwachting zowel de flexibiliteit in de controleaanpak alsook de controlekosten.

1 Inleiding

Dit artikel behandelt de vraag in hoeverre de externe accountant mag steunen op de testwerkzaamheden van interne functionarissen van de gecontroleerde onderneming. In een eerder artikel in het MAB (Emanuels et al., 2004, p. 253) wordt gesteld dat de

Drs. C.M. van Nieuw Amerongen RA is senior manager bij Ernst & Young Accountants Financial Services en bij Directoraat Vaktechniek Ernst & Young Accountants en is als onderzoeker verbonden aan Amsterdam Research Center in Accounting. Drs. N.G. de Jager RA is als partner verbonden aan Ernst & Young Accountants Financial Services. De auteurs bedanken Drs. L.M. Quadackers en J.P.J. Verkruijsse RE RA voor hun commentaar op eerdere versies van dit artikel.

mate waarin de accountant gebruik kan maken van de werkzaamheden van anderen beperkt is. In het onderhavige artikel bespreken wij deze stelling. De onderzoeksvraag van dit artikel is beperkt tot sectie 404 van de Sarbanes-Oxley Act 2002 (verder SOx-404). In de inleiding komen achtereenvolgens de volgende onderwerpen aan bod:

- 1 het ontstaan van SOx-404 mede in relatie tot SOx-302;
- 2 aanleiding van de onderzoeksvraag; en
- 3 een overzicht van AS2: steunen op testwerkzaamheden van interne functionarissen.

In paragraaf 2 wordt een beschrijving en evaluatie van AS2 gegeven voorzover deze betrekking heeft op het steunen van de externe accountant op intern uitgevoerde testwerkzaamheden. In paragraaf 3 worden slotconclusies geformuleerd. In dit artikel zal niet nader worden ingegaan op de Nederlandse Richtlijnen voor de Accountantscontrole (RAC)².

1.1 Het ontstaan van SOx-404 mede in relatie tot SOx-302

Op 30 juli 2002 tekende president George W. Bush de zogenaamde 'Sarbanes-Oxley Act of 2002' (verder: SOx). Deze wet is van toepassing op Amerikaanse en niet-Amerikaanse bedrijven die effecten (aandelen of schuldpapier) hebben uitstaan op een van de Amerikaanse effectenbeurzen. Belangrijke aanleiding voor het ontstaan van deze wetgeving is de reeks schandalen rond giganten als Enron, Global Crossing en Worldcom. Hierdoor is corporate governance, en daarmee interne beheersing, hoog op de agenda komen te staan. De verantwoordelijkheid van het management van beursgenoteerde bedrijven voor adequate interne beheersing wordt beschreven in de secties 302 en 404 van SOx. Sectie 302 gaat over interne controle in den brede. Sectie 404 is beperkt tot beheersing met betrekking tot de jaarrekening. Onder

SOx-404 worden echter zeer uitgebreide eisen gesteld aan de documentatie en werkzaamheden van het management die nodig zijn om tot een gefundeerd oordeel te komen. In SOx-404 wordt tevens de attestfunctie van de accountant beschreven. De attestfunctie van de accountant behelst primair het vaststellen van de getrouwheid van de beweringen (*in all material respects*) van het management van de gecontroleerde onderneming met betrekking tot de effectiviteit van het instrumentarium van interne beheersing aangaande financiële verslaggeving. Interne beheersing met betrekking tot financiële verslaggeving kan als volgt worden gedefinieerd (Lander, 2004, p. 15): 'een proces, opgezet door of onder supervisie van de algemeen en financieel directeur en geïmplementeerd door de Raad van Bestuur, het management en overig personeel om daarmee redelijke zekerheid te verschaffen omtrent de betrouwbaarheid van financiële verslaggeving en het voorbereiden van de jaarrekening voor externe doeleinden in overeenstemming met algemeen geaccepteerde verslaggevingsprincipes'. De Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) is belast met het vaststellen van standaarden met betrekking tot accountantscontroleopdrachten. Recent heeft zij enkele nieuwe standaarden opgesteld (AS1, AS2 en AS3). AS2 is vooral gericht op de aard van de geïntegreerde controle (de integratie van de controle van de jaarrekening met de controle van de effectiviteit van het interne beheersingsinstrumentarium en de rapportage van het management hierover). Onder meer wordt de wisselwerking tussen wat het management van de gecontroleerde onderneming aan intern beheersingsinstrumentarium (inclusief de daarop uitgevoerde interne testwerkzaamheden) heeft geïmplementeerd en de testwerkzaamheden die de accountant uitvoert, beschreven. In AS3 worden vooral voorschriften ten aanzien van de dossiervorming van de accountant gegeven.

1.2 Aanleiding van de onderzoeksvraag

Deze wisselwerking tussen de werkzaamheden van de accountant en die van de te controleren onderneming brengt het vraagstuk met zich mee in hoeverre de externe accountant kan steunen op de testwerkzaamheden van de gecontroleerde onderneming zelf. Voorafgaand aan de totstandkoming van de PCAOB-standaarden waren ten aanzien van genoemde onderwerpen Statement on Auditing Standards (SAS) van kracht. Ten aanzien van de (traditionele) jaarrekeningcontrole werden in de SAS (zie bijvoorbeeld SAS No. 65) nadere voorschriften gegeven voor de wisselwerking tussen de werkzaamheden van de

interne accountant en die van de externe accountant. In de SAS werden voorheen geen expliciete voorschriften gegeven voor testwerkzaamheden (die voor de jaarrekening relevant waren) die door andere interne functionarissen werden uitgevoerd. In de controlepraktijk vóór 30 juli 2002 had de externe accountant de ongeschreven vrijheid om al dan niet te steunen op de testwerkzaamheden van het overige personeel van de gecontroleerde onderneming. In AS2 is wel expliciet voorzien in het gebruikmaken van de testwerkzaamheden van het overige personeel (de zogenaamde 'others', zie bijvoorbeeld AS2, sectie I, samenvatting). Een belangrijke reden om deze categorie van werknemers van de gecontroleerde onderneming expliciet in de controlestandaard op te nemen, is dat het object van controle is uitgebreid. Immers, ten gevolge van SOx-404 dient de accountant niet alleen een accountantsverklaring bij de jaarrekening te geven, maar ook een attestatie bij de beweringen van het management van de gecontroleerde onderneming ten aanzien van interne beheersing met betrekking tot financiële verslaggeving. Om deze beweringen van het management te kunnen staven, dient het management van de gecontroleerde onderneming zelf (of althans onder haar verantwoordelijkheid) testwerkzaamheden met betrekking tot interne beheersingsmaatregelen uit te voeren. In AS2 worden de gebieden beschreven waar en in welke mate de externe accountant gebruik mag maken van de testwerkzaamheden van de gecontroleerde onderneming en op welke gebieden dit niet is toegestaan. Daarnaast worden in deze standaard de randvoorwaarden van deskundigheid en objectiviteit van de medewerkers die de testwerkzaamheden uitvoeren op hoofdlijnen beschreven. Door het geven van nadere voorschriften heeft de PCAOB beoogd een handreiking te bieden aan de gecontroleerde ondernemingen (zo laag mogelijke interne en externe controlekosten³) en de externe accountant (voldoende flexibiliteit bij het al dan niet steunen op de testwerkzaamheden van interne functionarissen). Het vraagstuk van het steunen op de werkzaamheden van de gecontroleerde onderneming is complex. Om die reden is het van belang hieraan een afzonderlijk artikel te wijden.

Een van de eerste vragen die zich voordoet, is of en zo ja in hoeverre het vraagstuk van het door de externe accountant steunen op testwerkzaamheden van interne functionarissen daadwerkelijk belangrijk is. Hoewel momenteel nog geen exacte gegevens bekend zijn over de verhoudingen waarin interne accountants, het overige personeel van de gecontroleerde onder-

Tabel 1. % testen uitgevoerd door de gecontroleerde onderneming in 2004

(bron: Ernst & Young, 2004, p. 12)

Omvang (opbrengsten in miljarden US dollars)	Proces of control eigenaar	IT functie	Interne accountantsdienst	Aan SOx-404 toegewezen functionarissen
< 1	23%	2%	51%	24%
1-5	13%	3%	56%	28%
5-20	16%	3%	44%	37%
>20	31%	3%	29%	37%

neming en externe partijen betrokken zijn bij de testwerkzaamheden van de controls, zijn er wel initiële schattingen beschikbaar (bijvoorbeeld Ernst & Young, 2004). Tabel 1 geeft een overzicht van de uitkomsten van dit onderzoek.

Tabel 1 geeft geen inzicht in de mate waarin door de onderneming ingeschakelde externe partijen⁴ betrokken zijn bij het uitvoeren van testwerkzaamheden van de gecontroleerde onderneming. Uit de tabel valt wel af te leiden dat voor het merendeel van de gecontroleerde ondernemingen geldt dat de interne accountantsdienst maximaal voor 56% betrokken is bij het uitvoeren van testwerkzaamheden en dat de overige minimaal 44% betrekking heeft op het overige personeel van de gecontroleerde onderneming. Voor ondernemingen met meer dan US \$ 20 miljard aan opbrengsten schatten de gecontroleerde onderne-

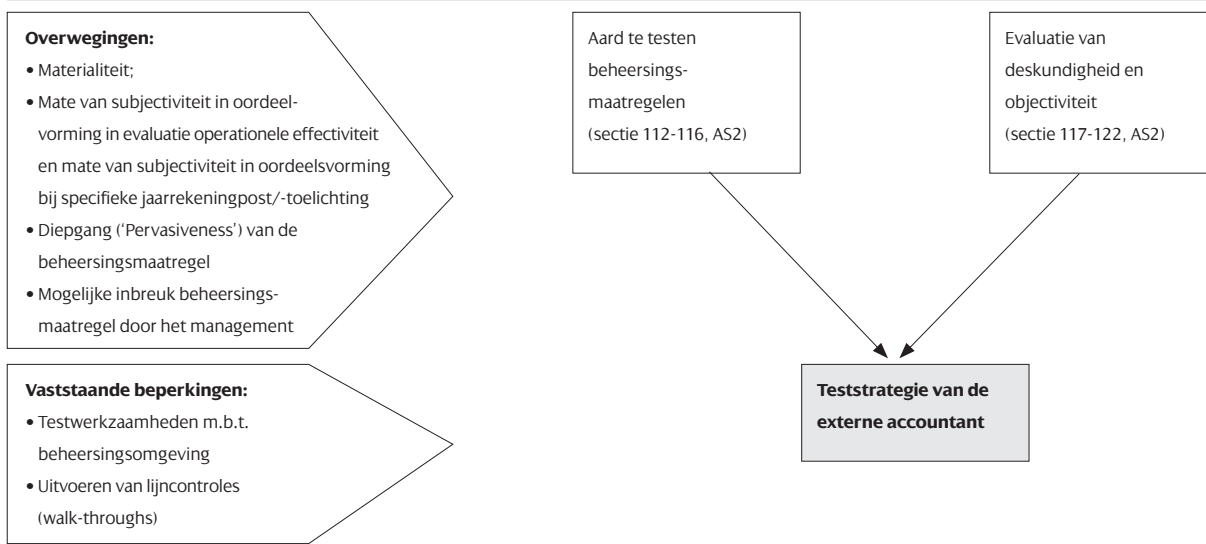
mingen zelfs dat in 2005 circa 45% van de testwerkzaamheden zal worden uitgevoerd door control- of proceseigenaren. De relatief grote betrokkenheid van het personeel dat niet behoort tot de interne accountantsdienst onderstreept het belang van het onderwerp van dit artikel.

1.3 Een overzicht van AS2: steunen op testwerkzaamheden van interne functionarissen

Figuur 1 vat het stramien van AS2 ten aanzien van steunen op testwerkzaamheden van interne functionarissen samen; dit vormt de kapstok voor het vervolg van dit artikel.

De controleaanpak/teststrategie van de externe accountant wordt mede bepaald door de aard van de te testen beheersingsmaatregelen en de uitkomsten

Figuur 1. Piljers van het 'reliance'-vraagstuk (afgeleid van AS2)



van de evaluatie van objectiviteit en deskundigheid van de interne testers.

Alvorens te starten met de behandeling van de hoofdlijnen van AS2 met betrekking tot het 'reliance'-vraagstuk merken wij nog het volgende op. Het management van de gecontroleerde onderneming wordt geacht haar beoordeling van de effectiviteit van de interne beheersing ten aanzien van financiële verslaggeving te baseren op een geschikt en algemeen erkend raamwerk. AS2 stelt (onder andere in sectie 14 van AS2) dat het COSO-framework⁵ voor de beoordeling door het management een geschikt framework is, hoewel er in diverse landen andere algemeen erkende raamwerken kunnen zijn (bijvoorbeeld COCO⁶), die eveneens in het kader van SOx-404 kunnen worden gebruikt⁷. In het geval de gecontroleerde onderneming heeft gekozen voor een raamwerk, anders dan COSO, zullen het management van de gecontroleerde onderneming en de externe accountant moeten vaststellen dat alle algemene thema's die in het COSO-framework worden beschreven, ook in het alternatieve raamwerk zijn opgenomen. De situatie is daarbij denkbaar dat de gecontroleerde onderneming wel dezelfde thema's als in het COSO-framework heeft geraakt in haar beschrijving van interne beheersingsmaatregelen, maar deze met een andere mate van diepgang heeft uitgewerkt dan het COSO-rapport dit heeft gedaan. De externe accountant zal zich over de passendheid van het alternatieve framework een oordeel moeten vormen. Daarnaast is overigens van belang hoe de gecontroleerde onderneming het gekozen raamwerk heeft vertaald naar hanteerbare criteria, die ook meetbaar zijn. Aangezien op dit punt duidelijke criteria ontbreken, zal de accountant in belangrijke mate zijn aangewezen op professional judgment.

2 Toelichting op en beschouwing van relevante aspecten van AS2 (steunen op testwerkzaamheden van interne functionarissen)

Achtereenvolgens komen in deze paragraaf de volgende onderwerpen aan bod:

- testwerkzaamheden waarop niet gesteund mag worden (2.1);
- testwerkzaamheden waarop de externe accountant in zekere mate mag steunen (2.2).

AS2 vereist van de accountant dat deze minimaal de *uitkomsten* van de testwerkzaamheden van de gecontroleerde onderneming in ogenschouw neemt bij het bepalen van zijn controleaanpak bij de geïnte-

greerde controle (jaarrekeningcontrole en SOx-404 attestatie). De externe accountant is niet verplicht om de inhoud van de testdossiers van de gecontroleerde onderneming te beoordelen, maar hij dient wel de (rapportage van de) uitkomsten van de interne testwerkzaamheden te beoordelen. Voorzover sprake is van interne werkzaamheden, uitgevoerd door registeraccountants, is hierop artikel 33 van de GBR van toepassing: 'Het is de RA verboden om een oordeel te geven over de werkzaamheden van een andere RA, alvorens hem in de gelegenheid te hebben gesteld inlichtingen te geven' (GBR-1994). Dit artikel uit de GBR impliceert dus dat de externe accountant bij de uitvoering van de geïntegreerde controle, overleg voert met de interne accountants en eventueel ingehuurde registeraccountants, in het bijzonder bij het evalueren van de uitkomsten van de door hen uitgevoerde interne testwerkzaamheden.

2.1 Testwerkzaamheden waarop niet gesteund mag worden

In deze paragraaf bespreken wij de categorie van werkzaamheden door de gecontroleerde onderneming waarop de externe accountant niet mag steunen. In AS2 wordt het uitgangspunt gehanteerd dat de externe accountant *zelf* voldoende bewijsmateriaal ('principal evidence') verzamelt om zich zelfstandig een oordeel te vormen over de effectiviteit van de interne beheersingsmaatregelen. De externe accountant dient zijn verantwoordelijkheid, de attestfunctie met betrekking tot interne beheersing, ook te kunnen dragen en dat kan alleen wanneer hij zelf voldoende kennis en bewijsmateriaal heeft verzameld en beoordeeld op de voor interne beheersing cruciale aandachtsgebieden.

AS2 vermeldt twee controleactiviteiten waarvoor geldt dat de accountant niet mag steunen op de werkzaamheden van anderen:

- het beoordelen van de beheersingsomgeving;
- het uitvoeren van een lijncontrole ('walk-through').

Interne beheersingsomgeving

Uitgangspunt is dat de werkzaamheden van de externe accountant met betrekking tot de interne beheersingsomgeving, zoals hiervoor werd gesteld, worden geschaard onder het zogenaamde 'principal evidence'. Volgens de Standaard dient ('should'⁸) de accountant de uitkomsten van de testwerkzaamheden van anderen met betrekking tot de interne beheersingsomgeving in zijn overwegingen te betrekken. De gecontroleerde onderneming beoordeelt de interne beheersingsomgeving⁹ zelf ook. De accountant kan

echter niet steunen op de werkzaamheden van anderen en zal zich zelfstandig een oordeel moeten vormen over de beheersingsomgeving. De reden is gelegen in de aard van de controls die in de beheersingsomgeving zijn geïmplementeerd (AS2, sectie I, samenvatting). Effectieve supervisie door de Raad van Bestuur en haar Audit Committee vormen een essentieel onderdeel van de interne beheersingsomgeving. Indien terzake sprake is van ineffectieve beheersingsmaatregelen, beïnvloedt dit het gehele controlebouwwerk van de onderneming nadelig; dit leidt dan ook al snel tot een *significant deficiency* en vormt zelfs een sterke indicatie dat sprake is van een door het management te rapporteren *material weakness* (AS2, sectie I, samenvatting). Voor een verdere uiteenzetting van de kwalificaties 'significant deficiency' en 'material weakness' wordt verwezen naar Diekman (2005). Het door de externe accountant zelf beoordelen van de interne beheersingsomgeving is daarom van essentieel belang.

Lijncontroles

Ook voor het uitvoeren van lijncontroles geldt dat de externe accountant deze zelfstandig dient uit te voeren en niet mag steunen op de door de gecontroleerde onderneming uitgevoerde lijncontroles. Overigens is de gecontroleerde onderneming niet verplicht om lijncontroles uit te voeren. Wij zijn van mening dat het voor de gecontroleerde onderneming wel aanbeveling verdient om zelf voor elke 'significant class of transactions' een lijncontrole uit te voeren omdat zij daarmee op een gestructureerde manier alle te beheersen risico's binnen een proces in kaart brengt.

Waarom geldt juist ten aanzien van de lijncontrole dat deze door de externe accountant zelfstandig dient te worden uitgevoerd en dat de externe accountant niet mag steunen op lijncontroles uitgevoerd door de gecontroleerde onderneming? AS2 noemt twee redenen:

- 1 de wijze waarop een lijncontrole wordt uitgevoerd, is sterk afhankelijk van het inzicht van degene die de lijncontrole uitvoert;
- 2 door het uitvoeren van lijncontroles worden de volgende doelstellingen nagestreefd (AS2, paragraaf 79):
 - lijncontroles leveren een (gedocumenteerde¹⁰) bevestiging van de kennis die de externe accountant heeft aangaande de stroom van transacties;
 - lijncontroles bevestigen het bestaan van de opgezette interne beheersingsmaatregelen;
 - het uitvoeren van een lijncontrole is nog waarborg dat de accountant het gehele proces echt begrijpt door het beoordelen of alle punten in de lijn waarop

fouten kunnen plaatsvinden, zijn geïdentificeerd door de organisatie;

- lijncontroles leiden tot een evaluatie van de effectiviteit van de opzet van de beheersingsmaatregelen.

Het uitvoeren van een lijncontrole behelst (1) het volgen van een transactie van initiatie tot verwerking in de financiële administratie, (2) het documenteren van het bewijsmateriaal dat aan de transactie ten grondslag ligt, (3) het interviewen van personeel betrokken bij het te onderzoeken proces, waarbij hun begrip van het proces wordt vergeleken met de verzamelde procesdocumentatie, en (4) het uitvoeren van een follow-up interview waarbij vragen aan de orde kunnen komen als:

- Wat doet het personeel als er bepaalde fouten in het proces optreden? Welke fouten hebben er daadwerkelijk plaatsgevonden?
- Wordt het personeel wel eens verzocht om bepaalde beheersingsmaatregelen te overrulen? Et cetera.

Wij onderschrijven het belang dat de PCAOB hecht aan het door de externe accountant zelfstandig uitvoeren van lijncontroles, enerzijds vanwege het begrip dat de externe accountant daarmee verkrijgt van de organisatie (inclusief de risico's op materiële fouten in de jaarrekening en de opzet en het bestaan van de getroffen beheersingsmaatregelen), anderzijds vanwege de subjectiviteit en complexiteit van de oordeelsvorming die nodig is voor het uitvoeren van een lijncontrole. Wij merken in aanvulling op de overwegingen van de PCAOB nog op dat de lijncontrole voorafgaat aan het plannen en uitvoeren van testwerkzaamheden op de effectiviteit van de beheersingsmaatregelen. De basis van de verdere controleaanpak wordt daarom gelegd bij het uitvoeren van een lijncontrole. Deze overweging wint nog aan belang als bedacht wordt dat de externe accountant niet verplicht is de testwerkzaamheden van de gecontroleerde onderneming met betrekking tot alle significante jaarrekeningposten opnieuw uit te voeren. Het zelfstandig uitvoeren van een lijncontrole door de externe accountant geeft voor die jaarrekeningposten waarbij de externe accountant geheel steunt op de testwerkzaamheden van de gecontroleerde onderneming en hierbij geen testwerkzaamheden opnieuw uitvoert, de minimaal vereiste zekerheid dat de gecontroleerde onderneming passende beheersingsmaatregelen heeft getroffen ter ondervanging van de geïdentificeerde jaarrekeningrisico's. Voordat AS2 definitief is geworden, hebben diverse belangengroeperingen over de door PCAOB gestelde eisen ten aanzien van het uitvoeren van lijncontroles door de externe accountant

vragen gesteld. Onder andere met betrekking tot het kostenaspect¹¹ en de omvang van het aantal walk-throughs werden kritische noten gekraakt. Ook werd beargumenteerd dat interne accountants veelal meer kennis hebben van de organisatie dan de externe accountant. De PCAOB heeft al deze vragen kritisch overwogen en heeft uiteindelijk besloten om de verplichtstelling van het uitvoeren van een aantal lijncontroles te beperken tot 'major classes of transactions'¹², waar in de concept standaard nog werd uitgegaan van 'all types of transactions'.

In de navolgende subparagraaf wordt nader ingegaan op de controlegebieden waar wel door de externe accountant mag worden gesteund op de werkzaamheden van anderen.

2.2 Testwerkzaamheden waarop de externe accountant in zekere mate mag steunen

AS2 behandelt in de kern twee aspecten die richtinggevend zijn in het beantwoorden van de vraag in hoeverre kan worden gesteund op de werkzaamheden van anderen (zie figuur 1, p. 603):

- de aard van de geteste beheersingsmaatregelen (2.2.1);
- de evaluatie van de competentie en objectiviteit (2.2.2).

2.2.1 De aard van de geteste beheersingsmaatregelen

Sectie 112 van AS2 beschrijft de volgende factoren die de accountant moet overwegen bij het evalueren van de beheersingsmaatregelen die getest worden door anderen dan interne accountants. Naar gelang elk van onderstaande factoren voor wat betreft hun significantie toenemen, zal de accountant in mindere mate kunnen steunen op de werkzaamheden van anderen:

- De materialiteit van de jaarrekeningposten en toelichtingen waarmee de beheersingsmaatregelen verband houden. Deze beheersingsmaatregelen worden geacht het risico van materiële fouten te ondervangen.
- De mate van oordeelsvorming die nodig is om de effectieve werking van de beheersingsmaatregelen te evalueren. Hebben de desbetreffende beheersingsmaatregelen een overwegend subjectief of objectief karakter?
- De diepgang van de beheersingsmaatregelen.
- De mate van oordeelsvorming of inschatting die wordt vereist bij de totstandkoming van de jaarrekeningpost en bijbehorende toelichting in de jaarrekening.
- Het latent aanwezig zijn van de mate waarin het management van de organisatie de beheersingsmaatregel te niet kan doen ('override').

Deze factoren kunnen verschillen al naar gelang de aard van de processen waarin de beheersingsmaatregelen zijn geïmplementeerd. Hierbij kan onderscheid worden gemaakt naar routinematige, niet-routinematige en schattingsprocessen. Op basis van de hier opgesomde factoren kan worden gesteld dat naarmate het proces meer niet-routinematig van karakter is of belangrijke schattingselementen bevat, er minder op de testwerkzaamheden van anderen gesteund kan worden en de accountant meer en meer zelfstandig bewijsmateriaal zal moeten verzamelen om een oordeel te kunnen vormen over de effectieve werking van de beheersingsmaatregelen. Niettemin geldt voor elk van deze processen *dat* de accountant in beginsel kan steunen op de werkzaamheden van anderen. Dit wordt in AS2 zelfs expliciet toegestaan voor het 'period-end financial reporting process' (sectie 126 en toelichting in sectie E-35, de appendix Background and Basis for Conclusions)¹³. De hiervoor genoemde E-sectie gaat expliciet in op de vraag of hierdoor mogelijk sprake kan zijn van bovenmatig steunen op de testwerkzaamheden van anderen ('over-reliance'). Dit risico wordt in AS2 niet ontkend, maar er wordt van de accountant gevraagd dat deze substantiële oordeelsvorming aan de dag legt om dit risico te ondervangen. De accountant dient daarom adequaat te documenteren welke overwegingen aan de gekozen controleaanpak ten grondslag hebben gelegen.

Een belangrijke kwestie is de omvang van de werkzaamheden die de accountant moet uitvoeren om te kunnen bepalen of hij kan steunen op de testwerkzaamheden van anderen. AS2 beschrijft expliciet dat er geen enkel voorschrift wordt gegeven voor de mate van 're-performance' van de werkzaamheden uitgevoerd door anderen. AS2 geeft daar ook een voorbeeld bij: 'the standard does not require that the auditor re-performs tests of controls over all significant accounts for which the auditor uses the work of others' (sectie 7, introductieparagraaf). Naar verwachting zullen op dit punt in de praktijk meningsverschillen ten aanzien van de omvang van de 're-performance' door de externe accountant gaan ontstaan. Nadere toelichting vanuit de PCAOB, bijvoorbeeld door middel van de Questions & Answers die regelmatig gepubliceerd worden, is ons inziens gewenst.

AS2 beschrijft ten slotte in sectie 125 welke aspecten de accountant in zijn evaluatie van de kwaliteit van de door anderen uitgevoerde werkzaamheden dient mee te wegen. Onder meer wordt hier aandacht gevraagd

voor de kwaliteit van werkprogramma's en adequate dossiervorming.

De vraag dient zich aan in hoeverre de PCAOB met deze flexibiliteit in de mate waarin gesteund kan worden op de testwerkzaamheden voldoende recht doet aan het verschil in grootte van gecontroleerde ondernemingen. Deze vraag reikt overigens verder dan het kader van het onderwerp van dit artikel. In algemene zin zal het zo zijn dat kleinere en middelgrote ondernemingen een minder geformaliseerd interne beheersingsinstrumentarium beschikbaar hebben. Door de invoering van Sarbanes-Oxley worden deze ondernemingen relatief zwaar getroffen met de kosten voor de implementatie van SOx-404. Het zal in de praktijk vaak kunnen voorkomen dat kleinere en middelgrote ondernemingen relatief minder mensen hebben vrijgemaakt voor interne controlewerkzaamheden. Voor deze ondernemingen zal de externe accountant daarom, ook voor testwerkzaamheden met betrekking tot de routinematige processen, minder mogelijkheden hebben om daarop te kunnen steunen. In wezen is dit echter niet veel anders dan bij de traditionele jaarrekeningcontrole waar ook al sprake was van relatief lagere niveaus van interne controle ten opzichte van grotere beursgenoteerde ondernemingen waardoor de externe accountant bij de kleinere en middelgrote ondernemingen relatief meer gegevensgerichte werkzaamheden moest verrichten. Echter, met betrekking tot SOx-404 wordt van het management een verklaring vereist met betrekking tot interne beheersing, waarbij het alternatief van aanvullende gegevensgerichte werkzaamheden geen houvast biedt voor het verbeteren van de mate van interne beheersing. Kleine ondernemingen verschillen in dat opzicht niet van grote ondernemingen; ze hebben hetzelfde eindproduct (managementverklaring) en een vergelijkbare route naar dat eindproduct (opzetten en implementeren van beheersingsmaatregelen die getoetst dienen te worden). Hierdoor is de grootte van de onderneming wel degelijk een afzonderlijk vraagstuk geworden in het kader van de geïntegreerde controle. De Securities and Exchange Commission (SEC) ondersteunt inspanningen van organisaties zoals COSO om te komen tot een raamwerk voor kleinere organisaties¹⁴.

2.2.2 De evaluatie van de competentie en objectiviteit

Van interne accountants kan doorgaans een hoog kwaliteitsniveau worden verwacht, zeker wanneer deze interne accountants zijn ingeschreven bij hun beroepsorganisatie. Van het overige personeel in dienst van het te controleren bedrijf geldt dat zij, vergeleken met interne accountants in mindere mate

beschikken over de, in het kader van SOx-404 geschikte vooropleiding en ervaring (AS2, sectie 121). Bovendien is het zaak om nader te bezien in hoeverre het overige personeel van de gecontroleerde onderneming voldoende objectief en onafhankelijk staat ten opzichte van de te testen beheersingsmaatregelen. In paragraaf 1 werd beschreven dat AS2 met betrekking tot de criteria te stellen aan het personeel van de gecontroleerde onderneming feitelijk niet nieuw is, aangezien er bij de traditionele jaarrekeningcontrole al gesteund werd op het personeel van de gecontroleerde onderneming (anderen dan interne accountants).

Eén van de eerste vragen die boven komen drijven, is wie AS2 op het oog heeft als zij het heeft over 'others'. In sectie 7 (inleidingsparagraaf) wordt de mogelijkheid genoemd van 'third parties' (onder aansturing van de directie van de gecontroleerde onderneming), terwijl later in sectie 7 (inleidingsparagraaf) het financieel management wordt genoemd. Hierbij kan de vraag worden gesteld of onder overig personeel ook personeel werkzaam op de afdeling waarvan beheersingsmaatregelen getoetst worden of personeel werkzaam in een interne controlefunctie kunnen worden geschakeerd.

Competentie

In sectie 119 van AS2 worden de factoren opgesomd op basis waarvan de accountant zich een oordeel vormt over de *competentie* van de individuen die de beheersingsmaatregelen van de organisatie hebben getest. Onder andere het opleidingsniveau en de wijze waarop de supervisie is ingericht, zijn daarbij van belang. Deze lijst van factoren is geheel gelijk aan SAS No. 65 (AU sectie 322) 'The Auditor's Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statements'. Deze voorwaarden moeten er borg voor staan dat door het testende individu (of groep van individuen) een hoog kwaliteitsniveau wordt gerealiseerd. Stel bijvoorbeeld dat een bedrijf ervoor heeft gekozen om de testwerkzaamheden te laten uitvoeren door middel van een verbijzonderde interne controlefunctie. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de situatie dat een bedrijf bij elke afdeling of entiteit één of meerdere functionarissen heeft aangewezen voor het uitvoeren van testwerkzaamheden. Uitgaande van de hiervoor genoemde factoren wordt van deze functionarissen verwacht dat zij voldoende opleidingsniveau hebben om de testwerkzaamheden zodanig uit te kunnen voeren dat de externe accountant hierop kan steunen. De vraag hierbij is wat 'voldoende' inhoudt. AS2 geeft geen

concrete inhoud aan het opleidingsniveau, maar stelt kwaliteitseisen aan de werkzaamheden die zij uitvoeren. Wij zouden ons situaties kunnen voorstellen waarbij het minimaal vereiste opleidingsniveau van de tester varieert al naar gelang het testobject een routinematig-, niet-routinematig- of een schattingskarakter heeft. Naarmate de oordeelsvorming rond het testobject meer subjectieve elementen bevat en meer schattingen met zich meebrengt, zal het minimaal vereiste opleidingsniveau toenemen. Hierbij geldt ook dat naarmate het opleidingsniveau lager is, er hogere eisen moeten worden gesteld aan de invulling van de rol van supervisie. De supervisor zal dan ook een nog belangrijker rol moeten worden toebedeeld in het vooraf selecteren van de posten die in de steekproef vallen en in het evalueren van de uitkomsten van de testwerkzaamheden.

Objectiviteit

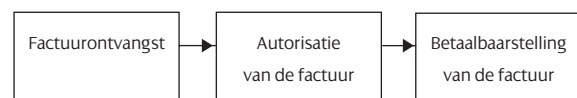
AS2 somt in sectie 120 de factoren op betreffende de objectiviteit waaraan individuen die testwerkzaamheden uitvoeren zich hebben te conformeren. Deze hebben betrekking op de organisatorische status van de bij de testwerkzaamheden betrokken personeelsleden en beleidsrichtlijnen ter handhaving van de objectiviteit van deze personeelsleden¹⁵.

Conform wat wij beschreven ten aanzien van de randvoorwaarden met betrekking tot competentie geldt ook voor de randvoorwaarden met betrekking tot objectiviteit dat deze geheel in lijn liggen met de bestaande SAS No. 65. De enige afwijking is dat de bewoordingen meer zijn toegespitst op de testwerkzaamheden van interne beheersingsmaatregelen.

Eerder in dit artikel beschreven wij de mogelijkheid dat de gecontroleerde onderneming kiest voor het laten uitvoeren van testwerkzaamheden door een interne controlefunctionaris. Afhankelijk van de complexiteit van de processen op een bepaalde afdeling of binnen een entiteit waarvoor de functionaris testwerkzaamheden verricht, is het denkbaar dat het niet eenvoudig is om functionarissen te vinden die voldoende kennis hebben van de branche/business en het te testen bedrijf. Denk bijvoorbeeld aan bepaalde processen bij zorgverzekeraars of bancaire instellingen waarvoor veel specifieke kennis benodigd is. Het zijn juist deze terreinen waarop de standaard doelt. Het bedrijf kan dan niet gemakkelijk functionarissen vinden die geheel onafhankelijk staan van het te testen proces, bijvoorbeeld omdat zij in een vorige functie onderdeel uitmaakten van het proces. Sectie 120 (AS2) verbiedt expliciet dat individuen testwerkzaam-

heden uitvoeren ten aanzien van beheersingsmaatregelen in gebieden ('areas') waarbij zij voorheen betrokken zijn geweest.

Daarnaast is in dit verband een interessante kwestie in hoeverre het is toegestaan dat de testwerkzaamheden op een specifieke beheersingsmaatregel van een specifiek proces mogen worden uitgevoerd door een persoon die niet de verantwoordelijkheid draagt voor die specifieke beheersingsmaatregel, maar wel een operationele rol heeft in het vervolg van dat proces of in het deel van het proces dat voorafgaat aan het punt waarop de beheersingsmaatregel is getroffen. Om de gedachten te bepalen, kan het volgende voorbeeld worden gegeven van een standaard betalingsproces.



Mogen in het gegeven voorbeeld testwerkzaamheden worden uitgevoerd door een budgethouder (die inkoopfacturen autoriseert) ten aanzien van beheersingsmaatregelen in het betalingsverkeer? Staat de budgethouder in het gegeven geval voldoende objectief ten opzichte van het testobject? Wordt deze objectiviteit nog (positief of negatief) beïnvloed doordat op de testwerkzaamheden supervisie wordt uitgevoerd? In de praktijk zullen zich legio van dergelijke voorbeelden voordoen. Het zullen in de eerste plaats de kleinere en middelgrote ondernemingen zijn die uit kostenoverwegingen het hier geschetste scenario mogelijk overwegen. Maar ook voor grote ondernemingen zal dit vraagstuk gaan spelen. Als basisuitgangspunt zijn wij van mening dat de gecontroleerde onderneming niet op zoek zou moeten gaan naar die situatie die nog net wel zou zijn toegestaan binnen een soepele interpretatie van de regels. De regels zouden op dit punt volstrekt helder moeten zijn zonder te ontaarden in een uitgebreide casuïstiek. AS2 heeft het echter over 'areas' (sectie 120) die onvoldoende duidelijk maken wat hier nu precies bedoeld wordt (bijvoorbeeld afdelingen, hoofdprocessen, subprocessen). Naar onze mening verdient het, om verwarring te voorkomen, aanbeveling om als uitgangspunt te nemen dat de werknemer van de gecontroleerde onderneming slechts testwerkzaamheden uitvoert ten aanzien van processen waar deze werknemer in het geheel niet in operationele zin bij betrokken is. Naar onze mening heeft het zelfs sterke voorkeur wanneer de tester slechts testwerkzaamheden uitvoert met betrekking tot beheersingsmaatregelen

van een andere afdeling. In algemene zin neemt de objectiviteit van de tester niet alleen toe door een vorm van functiescheiding (operationeel bij het te testen proces betrokken versus tester van het proces), maar zal deze ook verbeteren naarmate de tester verder af staat van het proces. Onder andere wordt de kans op blinde vlekken verkleind en voelt de tester zich meer onafhankelijk ten opzichte van degene die verantwoordelijk is voor de te testen beheersingsmaatregel. Wel blijft de vraag bestaan waar de grenzen van hetgeen is toegestaan liggen. Ook in het laatstgenoemde geval (de tester test alleen beheersingsmaatregelen van andere afdelingen) kunnen zich vraagstukken met betrekking tot objectiviteit voordoen, bijvoorbeeld in geval van afdelingsoverstijgende processen.

De randvoorwaarden 'objectiviteit' en 'deskundigheid' dienen in samenhang met elkaar te worden gezien. In geval beide randvoorwaarden op een laag/minimaal niveau worden ingeschat, kan de accountant in het geheel niet op de testwerkzaamheden van betrokken personen steunen. Hoe hoger de mate van objectiviteit en deskundigheid zijn, des te groter zijn de mogelijkheden om te kunnen steunen en in de praktijk behoeven deze randvoorwaarden als zodanig niet beknellend te werken.

Wel zijn wij van mening dat er goede procedures moeten zijn beschreven door de gecontroleerde onderneming welk beleid zij ten aanzien van objectiviteit en deskundigheid van de medewerkers betrokken bij de testwerkzaamheden hebben. Ook zal de onderneming aantoonbaar moeten documenteren dat aan deze randvoorwaarden op adequate wijze invulling is gegeven.

Documentatie omtrent de beslissingen van de externe accountant over de mate waarin hij/zij steunt, is van groot belang. Hierbij dient ook AS3 te worden betrokken. Onder andere naar aanleiding van de debacles die zich in het recente verleden hebben voorgedaan, heeft de PCAOB nadere voorschriften met betrekking tot de dossiervorming van de externe accountant uitgevaardigd. Het navolgende citaat onderstreept dat: 'Sufficient audit documentation is an integral part of a quality audit. That is, the auditor documents not only the nature, timing, and extent of the work performed, but also the professional judgments made by members of the engagement team and others' (AS3, introductieparagraaf, sectie A). De externe accountant zal dus ook de overwegingen ten aanzien van competentie en objectiviteit adequaat

moeten documenteren. Zeker wanneer de testwerkzaamheden niet door de interne accountantsdienst maar door andere werknemers van de gecontroleerde onderneming worden uitgevoerd, zal de organisatie (en daarmee ook de externe accountant) van deze personen ten minste de CV's moeten opleveren. De externe accountant kan zich afvragen in hoeverre de hier besproken randvoorwaarden en de erbij behorende documentatie-eisen in combinatie met de aard van de processen (denk bijvoorbeeld aan een schattingsproces of niet-routinematig proces) er niet toe leiden dat het efficiënter is wanneer de accountant de testwerkzaamheden zelf uitvoert.

3 Conclusies

AS2 heeft beoogd een verbetering van de flexibiliteit na te streven in de controleaanpak en zo laag mogelijke interne en externe kosten voor de invoering van SOx-404 te bewerkstelligen. Tegelijkertijd dient de accountant ervoor te waken dat hij niet bovenmatig of ten onrechte steunt op de werkzaamheden van anderen, waardoor een ontoereikende controleaanpak zou ontstaan. Overigens bestond de flexibiliteit in de toelaatbare controleaanpak al voor de invoering van AS2. Met het nieuwe kader van AS2 heeft de accountant onzes inziens voldoende mogelijkheden om te kunnen steunen op de testwerkzaamheden van de gecontroleerde onderneming. De efficiency van de controleaanpak zal naar verwachting vooral kunnen verbeteren door een toename van het steunen op testwerkzaamheden betreffende beheersingsmaatregelen in routinematige processen. Wij zijn met de PCAOB van mening dat er bepaalde gebieden van controlewerkzaamheden zijn waarover de externe accountant geen conclusie kan trekken zonder zich daarover *zelfstandig* een oordeel te vormen (de gebieden interne beheersingsomgeving en het uitvoeren van walk-throughs). De identificatie van de gebieden waar de accountant kan steunen op testwerkzaamheden, vraagt van de gecontroleerde onderneming en van de externe accountant wel het maken van afwegingen die op adequate wijze gedocumenteerd dienen te zijn. Deze documentatievereisten leiden tot additionele significante kosten voor de invoering van SOx-404. Het kostenaspect van de invoering van SOx-404 voor gecontroleerde ondernemingen speelt wel degelijk een rol (zie bijvoorbeeld Leitsch, 2004, waaruit blijkt dat de oorspronkelijke kostenramingen fors lager zijn dan de tot op heden werkelijk gemaakte kosten). Het kostenaspect zal verhoudingsgewijs het meest gevoeld worden door de kleinere en middelgrote ondernemingen. De PCAOB

heeft aangegeven (AS2, introductieparagraaf) kostenoverwegingen mede te zullen betrekken in de lopende onderzoeken en gesprekken met accountantsfirma's over de implementatie van SOx-404. In een Staff Statement van 16 mei 2005 heeft de SEC erkend dat de invoering van SOx-404 tot significante kosten voor de gecontroleerde ondernemingen heeft geleid. Een deel van deze kosten wordt als onnodig bestempeld. Echter, in dit Statement wordt niet het vraagstuk van het door de externe accountant steunen op de testwerkzaamheden van anderen behandeld. Naar onze mening mogen kostenoverwegingen bij de invoering van SOx-404 niet ten 'koste' gaan van de kwaliteit en transparantie die ermee beoogd wordt. Een concrete toelichting vanuit de PCAOB op de mate waarin de externe accountant mag steunen op de testwerkzaamheden van anderen, bijvoorbeeld door middel van de Questions & Answers die regelmatig gepubliceerd worden, is onzes inziens gewenst. ■

Literatuur

- American Institute of Certified Publication Accountants, AU Section 319, (2001), *Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit*.
- Canadian Institute of Chartered Accountants, (1997), Criteria on Assessing Control Board, *The CoCo Principles*, Toronto (vanaf 2001: Risk Management and Governance Board). Zie www.cica.ca.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), (1992), *Internal Control Integrated Framework*, Jersey City, NJ. Zie www.coso.org.
- Diekman, P., (2005), Rapporteren over interne controle, Sarbanes-Oxley, section 404 en de rol van de interne accountant, in: *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, jg. 79, no. 10, oktober, pp. 512-521.
- Emanuel, J., O.C. van Leeuwen en Ph. Wallage, (2004), Internal Control volgens Sarbanes-Oxley, Overzicht en praktische betekenis, in: *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, jg. 78, no. 7/8, juli/augustus, pp. 348-355.
- Ernst & Young, (2004), *Emerging Trends in Internal Controls*, Third Survey, October. Zie: www.ey.com.
- Hayes, R, A. Schilder, R. Dassen en Ph. Wallage, (1999), *Principles of Auditing, An International Perspective*, McGraw-Hill.
- Lander, G.P., (2004), *What is Sarbanes-Oxley?*, McGraw-Hill.
- Leitch, M., (2004), *When is a good time to talk about saving money on SOX404 compliance?*, Balance Sheet, vol.12, no. 4, pp.6-7.
- Nederlands Instituut van Registeraccountants (2002), Richtlijnen Accountantscontrole, editie 2002, Richtlijn 600, 610 en 620. Zie: www.nivra.nl.
- Nederlands Instituut van Registeraccountants, (1994), *Gedrags- en Beroepsregels Registeraccountants* (GBR-1994).
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), (2004), *Auditing Standard No.2, An Audit of Internal Control over Financial Reporting in Conjunction with an Audit of Financial Statements*. Zie: www.pcaob.org.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), (2004), *Auditing Standard No.3, Audit Documentation and Amendment to Interim Auditing Standards*. Zie www.pcaob.org.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), (2004/2005), *Staff Questions and Answers No.1-55*, www.pcaobus.org.
- Securities and Exchange Commission, (2004), *SEC Staff Updates FAQs Implementation Guidance on Section 404 Rules*, www.sec.gov/info/accountants/controlfaq1004.htm.
- Securities and Exchange Commission, (2005), *SEC Staff Statement on Management's Report on Internal Control Over Financial Reporting*, May 16.
- Securities and Exchange Commission, (2005), *SEC Commission Statement on Implementation of Internal Control Reporting Requirements*, May 16.

Noten

- 1 De accountantsverklaring met betrekking tot interne beheersing bevat twee verklaringen: (1) één ten aanzien van de beweringen van het management ten aanzien van interne beheersing met betrekking tot financiële verslaggeving; en (2) één ten aanzien van de effectiviteit van interne beheersing met betrekking tot financiële verslaggeving (AS2, sectie I, samenvatting).
- 2 RAC 600, 610 en 620 behandelen de betrokkenheid van andere professionals (zoals interne accountants en actuarissen) bij de jaarrekeningcontrole. Er wordt in deze richtlijnen geen specifieke aandacht besteed aan de testwerkzaamheden van 'het overige personeel'.
- 3 Op 16 mei 2005 heeft de SEC een Commission Statement doen uitgaan, waarin zij erkent dat de implementatie van SOx-404 geresulteerd heeft in significante kosten voor de gecontroleerde ondernemingen. In dit Statement wordt gesteld dat een deel van deze kosten betrekking heeft op opstartkosten. Echter, een belangrijk deel van de gemaakte kosten zou mogelijk ook het onnodige gevolg geweest zijn van 'excessive, duplicative or misfocused efforts'. Aangezien het Statement geen expliciete aanwijzing geeft dat onnodig kosten zijn gemaakt in verband met het vraagstuk van dit artikel (namelijk, het door de externe accountant steunen op de testwerkzaamheden van de gecontroleerde ondernemingen) wordt verder in dit artikel niet op het Statement ingegaan.
- 4 Het gaat hier over externe partijen aan wie de onderneming de testfunctie geheel of gedeeltelijk heeft uitbesteed, niet over de externe accountant.
- 5 COSO staat voor: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (1992), *Internal Control Integrated Framework*.
- 6 COCO staat voor Criteria on Assessing Control, de Canadese variant van een internal control framework (Canadian Institute of Chartered Accountants, 1997).
- 7 Zie overigens ook AICPA, AU Section 319 (2001) 'Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit', waaruit blijkt dat het COSO-raamwerk al gebruikt werd in de traditionele jaarrekeningcontrole.
- 8 Het Engelse woord 'should' impliceert een dwingend karakter. De accountant is daarom verplicht om de uitkomsten van de interne werkzaamheden in zijn/haar oordeelsvorming te betrekken.
- 9 Hayes et al. (1999, p. 155) geven van de 'interne beheersingsomgeving' de volgende definitie: 'the overall attitude, awareness and actions of management regarding the internal control system and its importance in the entity. Factors reflected in the control environment include: (1) functions of the board of directors, and its committees, (2) management's philosophy and operating style, (3) the entity's organizational structure, and methods of assigning authority and responsibility, and (4) management's control system including the internal audit function, personnel policies and procedures and segregation of duties'.
- 10 Dit is van belang voor de naleving van de wettelijke bepalingen in PCAOB statement nr. 3 (AS3).
- 11 Zie Sectie E54 van AS2.
- 12 'Major classes of transactions' worden in AS2 gedefinieerd als: 'those groupings of transactions that are significant to the Company's financial statements' (AS2, sectie I, samenvatting).
- 13 Sectie 76 (AS2) schaaft onder dit proces de volgende werkzaamheden: 1. het verwerken van transactietotalen in het grootboek (financiële administratie); 2. werkzaamheden met betrekking tot het verwerken van journaalposten in het grootboek; 3. werkzaamheden met betrekking tot routinematige en niet-routinematige aanpassingen in de jaaren kwartaalverslaggeving (bijvoorbeeld de verwerking van 'business combinations'); 4. werkzaamheden met betrekking tot het opstellen van kwartaal- en jaarverslaggeving inclusief de bijbehorende toelichtingen.
- 14 Zie het antwoord op vraag 16 van de Frequently Asked Questions van de SEC.
- 15 'testing authority', onder andere: wordt gerapporteerd aan een functionaris van voldoende positie om zeker te stellen dat het bereik van de testwerkzaamheden voldoende is en dat de bevindingen en aanbevelingen voortvloeiend uit de testwerkzaamheden voldoende worden overwogen?