

Spits timing toe op kenmerken cliëntenportefeuille!

Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen: fasering of vlak voor afgifte accountantsverklaring?

Niels van Nieuw Amerongen

De kwaliteitsbeoordeling in het kader van wettelijke controles dient ertoe om te beoordelen of de externe accountant in redelijkheid tot het oordeel heeft kunnen komen, zoals dat blijkt uit de door hem af te geven accountantsverklaring (BTA 19.3). Dit geldt ook voor assurance-opdrachten en daarom ook voor vrijwillige controleopdrachten (Nadere voorschriften accountantskantoren, 19.3). NV COS 220 spreekt van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling. Bij bijzondere controle- of verslaggevingsvraagstukken is kiezen voor een gefaseerde kwaliteitsbeoordeling vaak verstandiger dan een kwaliteitsbeoordeling vlak voor afgifte van de accountantsverklaring.

DE KWALITEITSBEOORDELING per assurance-opdracht beperkt zich niet tot de opdracht zelf, maar maakt onderdeel uit van het algehele systeem van kwaliteitsbeheersing; zie bijvoorbeeld NV COS 220. Specifiek voor controleopdrachten bij OOB's geldt dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeheersing (OKB) het volgende omvat:

- onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie en de externe accountant;
- belangrijke (significante) risico's en interne beheersingsmaatregelen, inclusief gemaakte afwegingen;
- gevraagde adviezen van vakbekwame personen en de verwerking ervan;
- aard en omvang van gecorrigeerde en niet-gecorrigeerde afwijkingen;
- de met het bestuur en governance-orgaan besproken onderwerpen;
- een selectie van dossierstukken ter onderbouwing van belangrijke ingenomen standpunten.

In vergelijking met deze inhoudelijke elementen die in de OKB zijn betrokken, geldt voor niet-OOB-kwaliteitsbeoordelingen een veel kleinere reikwijdte:

- (mondelijke en schriftelijke) informatie die de externe accountant aan de kwaliteitsbeoordelaar verstrekt;
- de gecontroleerde financiële verantwoording;
- de voornaamste controlebevindingen en conclusies;
- het accountantsoordeel (de te verstrekken accountantsverklaring).

Een belangrijk vereiste voor alle OKB's is dat deze wordt uitgevoerd voordat de accountant zijn accountantsverklaring afgeeft. Met deze randvoorwaarde in het achterhoofd en op basis van kostenoverwegingen kiezen MKB-accountantsorganisaties er regelmatig voor de OKB uit te laten voeren na afronding van de controlewerkzaamheden. Een OKB kan echter ook gefaseerd worden uitgevoerd. Faseren en niet-faseren hebben beide hun eigen voordelen.

Multi-locatieopdrachten

Een lastig aspect van een controleaanpak is de controleaanpak van multi-locatie controleopdrachten, zeker wanneer daarbij andere accountants betrokken zijn. Op basis van toetsingscriteria zal bij MKB-accountantsorganisaties bij een dergelijke controleopdracht, al snel voor een OKB worden gekozen als één van de maatregelen van kwaliteitsbeheersing. Het beschikken over een gedegen controleaanpak bij dergelijke opdrachten is een ander belangrijk instrument voor kwaliteitsbeheersing. De controlestandaard NV COS 600 stelt terecht dat de groepsaccountant een intensieve rol heeft aan de voorkant van de controle. Van de groepsaccountant wordt verwacht dat deze in het beginstadium van de controle contact heeft met de locale accountant(s) over de coördinatie van de controle en de tijdsplanning en rapportering. Bij het vormgeven van de controleaanpak van de groep wordt veel professionele oordeelsvorming ge-

vraagd van de groepsaccountant, onder andere met betrekking tot de risicoanalyse (waaronder identificatie van specifieke aandachtsgebieden in de controle) die de gehele groep dient te omvatten. Het is denkbaar dat de kwaliteitsbeoordelaar vlak voor de afgifte van de accountantsverklaring wordt ingezet, waarbij deze tot de conclusie komt dat sprake is van belangrijke leemten in de scope van de controle. Wanneer sprake is van een vooraf overeengekomen tijdspad met de cliënt is reparatie van de tekortkomingen moeilijk realiseerbaar.

Complexere accountingvraagstukken

MKB-accountantsorganisaties hebben doorgaans weinig cliënten die hun jaarrekening op basis van IFRS opstellen. Deze MKB-accountantsorganisaties hebben echter wel cliënten waar complexere accountingvraagstukken aan de orde zijn. De MKB-accountant is vaak nauw betrokken bij zijn cliënt en heeft dus de mogelijkheid om gedurende de controleperiode die complexere vraagstukken uit te diepen en zal tijdig vaktechnisch consult zoeken. Ook vanuit het oogpunt van een effectieve en efficiënte controle zal de accountant complexe accounting issues bij voorkeur in de pre-audit meeting aan de orde stellen en hieraan aandacht besteden tijdens het verdere verloop van de controle. Bij voorkeur ontwerpt de accountant voor deze vraagstukken een gestroomlijnd proces, zodat de beoordeling van het vraagstuk tijdig kan worden afgerond. Accountants die dit op het laatste moment laten aankomen, kunnen zichzelf in een lastige positie brengen. Anderzijds kent de MKB-praktijk doorgaans minder strakke deadlines vergeleken met de internationaal opererende ondernemingen en speelt de factor tijd een minder belangrijke rol. Afhankelijk van de wijze waarop de MKB-accountant haar onder-

liggende proces heeft ingericht, kan de accountantsorganisatie kiezen voor een gefaseerde of niet-gefaseerde kwaliteitsbeoordeling. Uit kostenoogpunt gaat in de meeste gevallen de voorkeur uit naar fasering van de kwaliteitsbeoordeling op basis van de veronderstelling dat sprake is van een gestroomlijnd proces. Reparatiekosten die voortvloeien uit een niet-gefaseerde kwaliteitsbeoordeling en die feitelijk het resultaat zijn van een niet-gestroomlijnd proces worden gemakkelijk onderschat.

Eerste uitvoering van controleopdrachten (NV COS 510)

Van een eerstejaarscontrole is sprake wanneer de onderneming van de cliënt groeit van klein naar middelgroot, of wanneer een controleopdracht van een andere accountantsorganisatie wordt overgenomen. Eigen aan dergelijke controleopdrachten is het verkrijgen van toereikende controle-informatie omtrent de juistheid van de beginbalans. Deze controle-informatie over de beginbalans wordt in een vroegtijdig stadium verkregen. Een tweede specifiek punt van aandacht bij eerstejaars controleopdrachten, is dat de gehele risicoanalyse voor de eerste keer plaatsvindt. In die situatie is het daarom van extra belang dat voorafgaand aan de uitvoering wordt getoetst of daar de juiste keuzen zijn gemaakt. Een gefaseerde kwaliteitsbeoordeling ligt dan voor de hand.

Controle om het systeem heen?

Het komt voor dat de controle 'buiten het systeem om' wordt ingericht terwijl de jaarrekening tot stand komt in een hooggeautomatiseerde omgeving. Bijvoorbeeld wanneer er is sprake van een geïntegreerd geautomatiseerd systeem. De kwaliteitsbeoordelaar zou van mening kunnen zijn dat – om de onderkende risico's adequaat te kunnen ondervangen – de geautomatiseerde controls (IT general controls en application controls) ook in de controle moeten worden beoordeeld. Inzet van de kwaliteitsbeoordelaar op een laat moment in de controle leidt dan gemakkelijk tot verschillen van inzicht tussen kwaliteitsbeoordelaar en externe accountant. Fasering van de OKB biedt dan uitkomst. Er zijn ook andere oplossingen denkbaar, zoals het inwinnen van vaktechnisch consult bij de kwaliteitsbeoordelaar gedurende de planningfase. Wanneer de accountantsorganisatie voor dit laatste kiest, moet er extra aandacht worden besteed aan de objectiviteit van de kwaliteitsbeoordelaar.

singen denkbaar, zoals het inwinnen van vaktechnisch consult bij de kwaliteitsbeoordelaar gedurende de planningfase. Wanneer de accountantsorganisatie voor dit laatste kiest, moet er extra aandacht worden besteed aan de objectiviteit van de kwaliteitsbeoordelaar.

Significante risico's

Een strikte interpretatie van BTA, artikel 19 en NV COS 220.39/40 impliceert dat een kwaliteitsbeoordeling van een wettelijke controleopdracht niet noodzakelijkerwijs een beoordeling van de significante risico's behoeft te omvatten¹. Een MKB-accountantsorganisatie kan er voor kiezen om de significante risico's toch mee te nemen bij de kwaliteitsbeoordeling van een wettelijke controleopdracht. In dat geval beïnvloeden zowel kosten- als effectiviteitsoverwegingen de keuze om al dan niet te faseren. Enerzijds kan het efficiënt zijn om het gehele spectrum van de beoordeling van significante risico's (van planningsfase tot uitvoering- en afrondingsfase) als één geheel te beoordelen en de OKB dus niet te faseren. Fasering zou impliceren dat de beoordelaar twee keer naar dezelfde materie (planningsfase: juiste significante risico's geïdentificeerd; uitvoeringsfase: beoordeling van de beheersingsmaatregelen en uitgevoerde gegevensgerichte werkzaamheden) kijkt, hetgeen vraagt om twee maal een beoordeling uit te voeren van zaken die sterk met elkaar verband houden. Anderzijds zijn echter ook significante risico's denkbaar (bijvoorbeeld ten aanzien van de verslaggeving van pensioenen, 'RJ 271') waarbij het juist de voorkeur heeft om te waarborgen dat deze in de planningsfase goed zijn ingeregeld in de controleaanpak en waarbij fasering juist wel een goede optie zou kunnen zijn. Een soortgelijke overweging om fasering toe te passen is dat er mogelijk risico's ten onrechte niet als significant zijn aangemerkt met als gevolg dat noodzakelijke werkzaamheden niet zijn uitgevoerd. Fasering van de kwaliteitsbeoordeling helpt om deze situatie in een vroegtijdig stadium te tackelen.

Going concern

Wanneer er op voorhand twijfels zijn over de levensvatbaarheid van een con-

trolecliënt, moet bij de afronding van de controle veel aandacht worden besteed aan de going concern-veronderstelling. Wanneer er vervolgens geen sprake is van een complexe controlecliënt, mag verwacht worden dat in die situatie juist een kwaliteitsbeoordeling plaatsvindt vlak voor afgifte accountantsverklaring. De afwegingen die de accountant in de afrondende fase daarover maakt en het bewijsmateriaal dat in dat kader wordt verzameld, hebben veel invloed op de algehele kwaliteit van de uitgevoerde controle. Het inzetten van de kwaliteitsbeoordelaar in de afrondende fase van de controle ligt dan voor de hand.

Voorkeur voor fasering bij complexere controles

Een gefaseerde kwaliteitsbeoordeling is vooral aan te bevelen wanneer sprake is van bijzondere controle- of verslaggevingsvraagstukken. Naarmate meer sprake is van een adequate fasering van de controle (BTA artikel 11), zal een gefaseerde kwaliteitsbeoordeling ook beter realiseerbaar zijn tegen relatief geringere kosten. Daar waar echter sprake is van standaard cliëntsituaties in combinatie met bijvoorbeeld going concernvraagstukken, kan een kwaliteitsbeoordeling vlak voor afgifte accountantsverklaring in veel gevallen passend zijn. Zorgvuldige timing (niet te laat en niet te vroeg) van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is daarom van groot belang. Hierdoor ligt het voor de hand dat een accountantsorganisatie ervoor kiest om sommige OKB's bewust wel te faseren, en andere bewust niet.

Dr. C.M. van Nieuw Amerongen RA², partner bij Solutional en universitair hoofddocent bij Business Universiteit Nyenrode. [An](#)

1 De Nederlandse richtlijnen wijken op dit punt af van de voorgestelde PCAOB controlestandaard 'Engagement Quality Review' waarin vereist wordt dat significante risico's bij alle kwaliteitsbeoordelingen onderwerp van beoordeling zijn.
2 De auteur bedankt Martin Stravers, partner bij Solutional, en Ted Verkade, directeur Bureau Vaktechniek BERK N.V., voor hun opbouwende feedback op een eerdere versie van dit artikel.