

# Een effectieve OKB is als een 'betadinezalf' pleister op de wond

Edwin van der Wösten

De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (OKB) wordt in het algemeen als een belangrijke waarborg van kwaliteit van controles gezien. De wet- en regelgevers hebben daarom onder meer in het Bta en de nadere voorschriften onafhankelijkheid vereisten omtrent de OKB opgenomen. De OKB vormt dus een waarborg, een kwaliteitsinstrument en 'een pleister op de wond' als er sprake is van tekortkomingen in de controle. In de praktijk worstelt men nog wel eens met de wijze waarop een OKB moet worden uitgevoerd om effectief te zijn. In dit artikel worden praktische handreikingen voor een effectieve OKB gegeven, die direct kunnen worden geïmplementeerd.

Het te weinig tijd nemen voor een OKB, niet de juiste scope bepalen, niet de juiste insteek hanteren of het ontbreken van een aantoonbaar professioneel-kritische houding zijn oorzaken die je nogal eens tegenkomt als je specifiek naar OKB's kijkt. Een niet goed uitgevoerde OKB kan bij tekortkomingen in de controle, die niet door de OKB aan het licht zijn gebracht, resulteren in een onvoorspelbare, etterende wond. Een effectieve OKB daarentegen is als een helende 'betadinezalf pleister'.

## Achtergronden

Bepaalde controleopdrachten moeten op grond van externe en interne regels in het kader van artikel 18 Bta een OKB ondergaan. Dat zijn in ieder geval wettelijke controles bij organisaties van openbaar belang en daarnaast ook die wettelijke controles die aan de door de accountantsorganisatie opgestelde (objectieve) toetsingscriteria voldoen. Deze toetsingscriteria zijn normaliter in het kwaliteitshandboek van een accountantsorganisatie omschreven.

Het doel van een OKB is 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. In artikel 19 Bta lid 4 en 5 is aangegeven wat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar ten min-

ste in zijn beoordeling moet betrekken. Dit betreft een tamelijk kort lijstje van evidente zaken, zoals het in de beoordeling meenemen van de gecontroleerde financiële verantwoording en het oordeel dat de externe accountant voornemens is af te geven. Uiteraard betreft de beoordelaar ook de voornaamste bevindingen uit de controle in zijn beoordeling.

'Laat duidelijk zijn dat een OKB geen 'marginale' toets is, maar echt een inhoudelijke beoordeling moet inhouden.'

In *Lexplicatie, de complete wetgeving toegelicht* (een uitgave van Kluwer), is gesteld dat de OKB weliswaar een marginale maar desondanks adequate inhoudelijke beoordeling van de controle moet inhouden. In de praktijk worstelt men nog wel eens met de diepgang en reikwijdte van de OKB, omdat het lastig is om de doelstelling van de Bta op dit punt te duiden. Wat houdt bijvoorbeeld een beoordeling van 'in redelijkheid tot het oordeel kunnen komen' in? En wat houdt dan 'een marginale maar desondanks adequate inhoudelijke beoordeling' precies in? Hier is helaas geen eensluidend antwoord op te geven; elke controle is immers anders en

situationeel gebonden. Toch is er wel een aantal handvatten te geven om een OKB zodanig op te zetten dat deze in redelijkheid aan de beoogde doelstelling van het Bta voldoet en dus effectief is.

Wat voorop staat – wellicht een open deur voor sommigen, maar voor anderen mogelijk toch ook een 'eye opener' – is dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar (OKB'er) niet de financiële verantwoording als zodanig beoordeelt. De OKB'er beoordeelt het proces van de controle, op welke wijze de bevindingen zijn vastgelegd en of de controle-informatie, zoals aanwezig in het controledossier, de af te geven controleverklaring voldoende onderbouwt. Dat de OKB'er mede de financiële verantwoording in zijn beoordeling betreft, doet hij om te beoordelen of er een deugdelijke grondslag bestaat voor de af te geven controleverklaring. Dat is dus een andere insteek dan de accountant in zijn controle hanteert en deze insteek heeft implicaties voor de reikwijdte en diepgang van een OKB.

## Reikwijdte en diepgang

Het is in beginsel niet noodzakelijk om de controle integraal te beoordelen. De OKB'er moet, net als de accountant dat doet in zijn controle, een risicogerichte benadering toepassen. Dat betekent dat hij zich in zijn beoordeling van de controle op die onderdelen van de controle richt, waarbij naar zijn professioneel oordeel de kans op belangrijke tekortkomingen in de controle het grootst is en waarbij dus ook een gerede kans bestaat op afwijkingen groter dan het materieel belang in de financiële verantwoording. In zijn overwegingen hierbij neemt de OKB'er onder meer ook zaken mee als

ervaring en reputatie van de accountant en zijn controleteam. Is het een minder ervaren controleteam, dan zal hij wellicht zijn reikwijdte van de beoordeling moeten uitbreiden dan wel zich verder moeten verdiepen op cruciale onderdelen van de controle, of een combinatie van beide. Het is goed om dergelijke afwegingen vast te leggen. Het is wenselijk om bij een winstgedreven organisatie toch zeker de controle van de opbrengstenverantwoording en de controle van bestaan en waardering van materiële-activaposten mee te nemen, te beoordelen of de externe accountant mogelijk tendensen in de jaarrekening alsmede frauderisico's heeft onderkend en bij het bestaan hiervan te beoordelen of hij in overeenstemming met de controlestandaarden heeft gehandeld. Bij een groepscontrole let de OKB'er op de aanpak van de groepscontrole; heeft de accountant COS 600 wel adequaat toegepast?

Bij een wettelijke controle van een publieke instelling moet de controle van de rechtmatigheid natuurlijk voldoende aandacht krijgen. Daarnaast kan het noodzakelijk zijn om andere onderdelen van de controle aan een beoordeling te onderwerpen, bijvoorbeeld de controle van presentatie en toelichting in de financiële verantwoording en de controle van de belastingen. Ook is het goed om te beoordelen of de 'story of the audit' begrijpelijk en consistent is vastgelegd en is het verstandig om als OKB'er een blik te werpen op de controlevastleggingen met betrekking tot de acceptatie of continuïteit van de controlecliënt. Laat duidelijk zijn dat een OKB geen 'marginale' toets is, maar gezien de doelstelling echt een inhoudelijke beoordeling moet inhouden. Dit betekent dat een serieus uitgevoerde OKB zelfs bij een eenvoudige wettelijke controle toch al snel enkele uren in beslag zal nemen, omdat de beoordeling ook op een adequate wijze moet worden vastgelegd.

### Redelijke eisen vastlegging van een OKB

In de praktijk kom je vaak checklisten tegen die worden gebruikt om vast te leggen welke werkzaamheden de OKB'er heeft uitgevoerd. Op basis van uitsluitend een 'afgevinkte' checklist is het niet goed

### Professioneel-kritische houding

Net zoals de accountant een professioneel-kritische houding in de controle dient aan te nemen, moet de OKB'er dit vanzelfsprekend ook doen. De insteek is dan nu gericht op het proces van de controle. Voorbeelden om uiting te geven aan de vereiste professioneel-kritische houding ('de frisse blik') zijn:

- bij constatering door de accountant van onregelmatigheden: beoordelen of de accountant conform controlestandaard 240/250 heeft gehandeld;
- beoordelen of de systeemgerichte werkzaamheden die zijn gepland en uitgevoerd wel werkzaamheden betreffen gericht op de beoordeling van interne beheersingsmaatregelen. Of zijn het eerder gegevensgerichte werkzaamheden op geselecteerde transacties en wordt als gevolg hiervan slechts zeer beperkte controle-informatie verkregen over de te onderbouwen beweringen in de jaarrekening?;
- beoordelen of de af te geven controleverklaring wel voldoet aan de standaardteksten en ondertekeningsvoorschriften. De controleverklaring is immers de enige publieke uiting van de accountant en deze moet gewoon 100% juist zijn;
- toepassen van een falsificerende onderzoeksmethode. Bijvoorbeeld door zich te verdiepen in de controleomgeving en zelf vast te stellen door middel van een 'Google check' of er bijzonderheden zijn te onderkennen (veel klachten, boetes of andere negatieve zaken aangaande de controlecliënt) die niet door de accountant zijn onderkend en zijn betrokken in de controle. Dit geldt bijvoorbeeld ook voor het kritisch doornemen van de financiële verantwoording: zijn er bijvoorbeeld tegenstrijdige waarderingsgrondslagen opgenomen of waarderingsgrondslagen die strijdig zijn met het verslaggevingsstelsel? En is de toelichting ter zake van de bestuurdersbezoldiging wel toereikend toegelicht?

mogelijk om aan te tonen dat de beoordeling is uitgevoerd zoals door de Bta in artikel 19 is bedoeld.

Het andere uiterste dat ik in de praktijk ben tegengekomen aan OKB-vastleggingen, is een bijna integraal controledossier van een uitgevoerde OKB. De combinatie van een checklist en een kort, gestructureerd verslag van gemaakte overwegingen bij de insteek van de OKB (diepgang en reikwijdte) en beoordeling van belangrijke standpunten van de accountant is de gulden middenweg.

### Uitvoering van de OKB

Belangrijke randvoorwaarde voor een effectieve OKB is dat deze tijdig wordt gepland en dat duidelijke afspraken worden gemaakt tussen de OKB'er en de accountant voor wat betreft de uitvoering en eventuele deadlines die aan de orde zijn. Een OKB houdt, zoals eerder aangegeven, meer in dan een marginale toets en er gelden naast procedurele vereisten tevens vastleggingsvereisten die verder kunnen gaan dan veel collega's nu aannemen. Een goede OKB kost dus tijd. Zeker als er door de OKB'er tekortkomingen worden geïdentificeerd die door de

externe accountant moeten worden opgevolgd. En tijd is vaak een knelpunt in de hedendaagse controlepraktijk. Is het niet vanwege deadlines die de controlecliënt min of meer heeft opgelegd, dan is het wel dat de leden van het controleteam al weer ingepland staan om andere controles op te starten of af te ronden. Een dynamisch uitgevoerde OKB, hetgeen wil zeggen dat de OKB gedurende en op meerdere logische momenten in de controle wordt uitgevoerd (bijvoorbeeld na de planningsfase, de interim-controle en de balanscontrole), biedt in dit kader vaak een goede oplossing. Een dynamisch uitgevoerde OKB vergt weliswaar meer contactmomenten tussen accountant en OKB'er en stelt dus extra eisen aan de planning, maar kan voorkomen dat de accountant in een *time squeeze* komt aan het einde van de controle. Een ander belangrijk uitvoeringsaspect is de situatie waarin de OKB'er opmerkingen heeft ten aanzien van (onderdelen van) de controle. De OKB'er moet erop toezien dat zijn op- en aanmerkingen de opvolging krijgen die zij verdienen. De OKB'er kan dus niet volstaan met het optekenen van zijn OKB-verslag met de uitkomst dat het 'akkoord' is, terwijl er