

2015•2016
FACULTEIT BEDRIJFSECONOMISCHE WETENSCHAPPEN
*master in de toegepaste economische wetenschappen:
handelsingenieur*

Masterproef

Professioneel-kritische instelling van een auditor en gegevensgerichte
cijferanalyses

Promotor :
Prof. dr. Roger MERCKEN

Kim Vanderspikken

*Scriptie ingediend tot het behalen van de graad van master in de toegepaste economische
wetenschappen: handelsingenieur*

2015•2016

FACULTEIT BEDRIJFSECONOMISCHE
WETENSCHAPPEN

*master in de toegepaste economische wetenschappen:
handelsingenieur*

Masterproef

Professioneel-kritische instelling van een auditor en
gegevensgerichte cijferanalyses

Promotor :
Prof. dr. Roger MERCKEN

Kim Vanderspikken

*Scriptie ingediend tot het behalen van de graad van master in de toegepaste economische
wetenschappen: handelsingenieur*

WOORD VOORAF

Deze masterproef over de professioneel-kritische instelling van de auditor bij de gegevensgerichte cijferanalyses vormt het sluitstuk van mijn opleiding tot Handelsingenieur, met afstudeerrichting Accountancy en Financiering, aan de Universiteit Hasselt. Deze eindverhandeling is enkel tot stand kunnen komen dankzij de inspanningen en toewijding van enkele personen die ik in het bijzonder wil bedanken.

In eerste instantie gaat een groot woord van dank uit naar mijn promotor Prof. dr. Mercken Roger. In de totstandkoming van deze eindverhandeling vormt zijn deskundig advies, professionele begeleiding en tussentijdse feedback een belangrijke meerwaarde.

Als toekomstige junior auditor bij PricewaterhouseCoopers bood deze masterproef mij een unieke gelegenheid om het auditberoep van naderbij te bekijken. De afgenomen interviews bij auditororganisatie PwC en beroepsorganisatie NBA voor het kwalitatieve onderzoek hebben mij een goede kijk gegeven op de praktijk. Graag wil ik deze contactpersonen bedanken voor de zeer leerrijke gesprekken en voor alle waardevolle informatie die zij ter beschikking stelde. Mijn dankwoord gaat uit naar mevrouw Lien Winne (director bij PricewaterhouseCoopers), de heer Dries Schockaert (director bij PricewaterhouseCoopers), de heer Didier Delanoye (director bij PricewaterhouseCoopers) en de heer Jan Thijs Drupsteen (Hoofd Vaktechniek bij de NBA).

Tenslotte ben ik mijn familie en vrienden zeer dankbaar voor hun morele steun tijdens mijn vijfjarige opleiding aan de Universiteit Hasselt. Dankzij hun vele stimulerende woorden heb ik mijn studies en deze masterproef tot een goed einde kunnen brengen.

Kim Vanderspikken

Heusden-Zolder, mei 2016

SAMENVATTING

Het continue handhaven van een kritische beroepshouding is cruciaal voor het uitvoeren van een effectieve en betrouwbare audit. De professioneel-kritische instelling is een vereiste eigenschap van de auditor volgens ISA-norm 200. Toch werd in meerdere onderzoeken geconstateerd dat auditors gebreken vertonen in het sceptisch oordelen en de sceptische gedragingen. Het gebrek aan een kritische instelling komt ook tot uiting bij het opzetten en uitvoeren van de gegevensgerichte cijferanalyses, een belangrijke bron van relevante en betrouwbare controle-informatie.

In deze eindverhandeling trachten we een antwoord te zoeken op de onderzoeksvraag "*Wat is de interactie tussen de professioneel-kritische instelling van de auditor en de gegevensgerichte cijferanalyses?*". Er wordt nagegaan of een kritische auditor grondiger omgaat met de gegevensgerichte cijferanalyses en of dit zijn uiteindelijke professioneel-kritische instelling versterkt. Om een antwoord te formuleren wordt de masterproef opgebouwd rond zes deelvragen die aan de hand van een uitgebreide literatuuronderzoek beantwoord worden en in een model verwerkt. Vervolgens zal met een kwalitatief onderzoek en diepte-interviews de Belgische en Nederlandse situatie met betrekking tot dit thema verder worden onderzocht. Een algemeen inzicht op de problematiek wordt verkregen door een diepte-interview met een deskundige binnen het toezichtorgaan NBA, een online PKI-training door een specialist binnen PwC Nederland en een grondige analyse van gepubliceerde transparantieverslagen. Uit diepte-interviews met Belgische PwC-specialisten wordt praktijk gerelateerde informatie verzameld om ons model te bevestigen of eventueel aan te vullen.

In het tweede hoofdstuk wordt er dieper ingegaan op het begrip professioneel scepticisme. Er wordt getracht een omschrijving te geven aan de hand van de ISA-normen, interpretatie vanuit toezichthouders en het literatuuronderzoek. De sceptische oordeelsvorming en gedragingen van een auditor kunnen beïnvloed worden door een aantal onderliggende factoren. Op basis van de gevonden literatuur wordt een eigen PKI-model ontwikkeld. In dit PKI-model worden de onderliggende factoren en mogelijke bedreigingen ingedeeld in zes categorieën: kenmerken van individuele auditors, auditteams, auditororganisaties, controlecliënten, controle-informatie en externe omgeving. De geconstateerde kenmerken kunnen elk zowel een positieve als negatieve invloed uitoefenen op de kritische beroepshouding van een individuele auditor. De uiteindelijke professioneel-kritische instelling van een individuele auditor kan vervolgens een belangrijke rol spelen bij andere onderliggende factoren. Er heerst een wederzijdse beïnvloeding.

Een grondige kennis van de onderliggende factoren is noodzakelijk voor het nemen van kwaliteitsmaatregelen (hoofdstuk 3). Er zijn meerdere partijen medeverantwoordelijk voor het stimuleren en versterken van een professioneel-kritische instelling. Wij bespreken een aantal aanbevelingen voor kwaliteitsmaatregelen gericht op individuele auditors, auditteams, auditororganisaties, initiële opleidingsverantwoordelijken (universiteiten en hogescholen) en instellingen die instaan voor permanente educatie. Alle betrokken partijen zouden actie moeten ondernemen met betrekking tot hun mogelijke stimulerende invloed om gezamenlijk de professioneel-kritische instelling van auditors te versterken.

In hoofdstuk vier en vijf wordt ingegaan op de analytische procedures zelf. Er bestaan diverse traditionele en moderne methoden van gegevensgerichte cijferanalyses, variërend van zeer eenvoudige berekeningen tot zeer ingewikkelde en statistische technieken. Toch is de algemene procedure van elke methode in zekere mate dezelfde en bestaat deze uit vier opeenvolgende fasen: (1) formuleren van onafhankelijke verwachtingen, (2) bepalen maximaal toegelaten verschil, (3) vergelijken gerapporteerde gegevens met verwachtingen en significante verschillen verder onderzoeken en (4) evalueren van verklaringen en bevestigende controle-informatie. In hoofdstuk vijf worden enkele mogelijke gebreken en/of aandachtspunten nader besproken. Uit meerdere onderzoeken blijkt dat de auditor nog mogelijke tekortkomingen vertoont in praktisch elke fase. Deze geconstateerde gebreken kunnen als basis genomen worden om kwaliteitsmaatregelen ter versterking van de analytische procedures te formuleren.

In het zesde hoofdstuk wordt uiteindelijk een antwoord geformuleerd op de onderzoeksvraag op basis van literatuuronderzoek. Een professioneel-kritische instelling blijkt noodzakelijk te zijn in het opzetten en uitvoeren van goede gegevensgerichte cijferanalyses. Hierbij moet rekening gehouden worden met het ontwikkelde PKI-model. De onderliggende factoren van een professioneel-kritische instelling zijn ook hier van belang. Een sceptische oordeelsvorming en gedragingen in elke fase van de procedure zou de kans op het bekomen van voldoende betrouwbare en relevante controle-informatie verhogen. Bovendien is een kritische beoordeling over het niveau van zekerheid van de verkregen controle-informatie cruciaal. Vertrouwen op zwak uitgevoerde gegevensgerichte cijferanalyses door een onvoldoende kritische beroepshouding en/of de niet-kritische beoordeling van verkregen controle-informatie kan grote risico's tot gevolg hebben.

In het laatste hoofdstuk wordt een kwalitatief praktijkgericht onderzoek gevoerd bij auditororganisatie PricewaterhouseCoopers (PwC). Uit een eerste algemene analyse blijkt dat er in de praktijk nog veel onduidelijkheid heerst omtrent het begrip professioneel scepticisme. Er kan geen éénduidige omschrijving worden gegeven en meerdere factoren blijken een invloed uit te oefenen op de professioneel-kritische instelling van een individuele auditor. In de praktijk zijn ze ervan overtuigd dat meerdere partijen verantwoordelijkheid hebben in het stimuleren en versterken van een kritische beroepshouding. Auditororganisaties spelen hierbij een belangrijke rol. De aanpak van PwC België en Nederland wordt besproken doormiddel van gepubliceerde transparantieverslagen, mede ondersteund met rapporten van de Nederlandse toezichthouders en informatie op hun websites. Uit praktijk gerelateerde informatie blijkt ons model toepasbaar bij auditororganisatie PwC België. De onderliggende factoren van een kritische beroepshouding die werden aangegeven door de specialisten binnen PwC België zijn allen terug te vinden in één of meerdere categorieën van ons model. De auditororganisatie vindt dat een kritische instelling noodzakelijk is in het opzetten en uitvoeren van de gegevensgerichte cijferanalyses. Bovendien verwachten ze steeds een kritische beoordeling van het niveau van zekerheid dat de verkregen controle-informatie oplevert. Als deze twee voorwaarden voldaan zijn kunnen de gegevensgerichte cijferanalyses resulteren in relevante en betrouwbare controle-informatie. Hierbij wordt ons model bevestigd. Ondanks meerdere inspanningen bleven ze toch geconfronteerd met problemen en hebben ze bewust gekozen om het aantal gegevensgerichte cijferanalyses te verminderen.

In Nederland gaan de toezichhouders en auditororganisaties zeer transparant te werk in het publiceren van resultaten van kwaliteitscontroles, formuleren van aanbevelingen voor kwaliteitsmaatregelen, publiceren van ondernomen acties voor het versterken van de kwaliteit en beoordelingen over de doeltreffendheid van genomen kwaliteitsmaatregelen. Verwacht kan worden dat deze aanpak leidt tot een versterking van de kritische beroepshouding en beter uitgevoerde gegevensgerichte cijferanalyses maar dit werd nog niet wetenschappelijk onderzocht. De transparante aanpak verschilt drastisch met de aanpak in België, terwijl dat hier gelijkaardige problemen en kwaliteitsmaatregelen merkbaar zijn. De mogelijke oorzaken hiervoor zijn culturele verschillen en verschillen in wetgeving.

Finaal komen we tot de vaststelling dat goed uitgevoerde gegevensgerichte cijferanalyses door een professioneel-kritische auditor kunnen leiden tot voldoende relevante en betrouwbare controle-informatie waarop de auditor mag vertrouwen in zijn auditoordeel. Op voorwaarde dat het niveau van zekerheid van de verkregen controle-informatie kritisch wordt beoordeeld. Dit kan vervolgens een positieve invloed uitoefenen op de uiteindelijke professioneel-kritische instelling die een individuele auditor gehandhaafd heeft in zijn audit. Een zwak uitgevoerde analytische procedure door een onvoldoende kritische beroepshouding en/of een niet-kritische beoordeling van het niveau van zekerheid van de verkregen controle-informatie kan een negatieve invloed uitoefenen op de uiteindelijke professioneel-kritische instelling.

Inhoud

WOORD VOORAF	I
SAMENVATTING	III
LIJST VAN GEBRUIKTE AFKORTINGEN	XI
DEEL 1 LITERATUURONDERZOEK.....	13
<i>Hoofdstuk 1 Praktijkprobleem en methodologie.....</i>	13
1.1 Praktische relevantie	13
1.2 Centrale onderzoeksvraag en deelvragen.....	16
1.2.1 Centrale onderzoeksvraag.....	16
1.2.2 Deelvragen	18
1.3 Onderzoeksmethode	21
1.3.1 Literatuurstudie	21
1.3.2 Praktijkstudie	22
<i>Hoofdstuk 2 De professioneel-kritische instelling</i>	23
2.1 Omschrijving van het begrip professioneel scepticisme	23
2.1.1 Definitie en vereisten vanuit de voorgeschreven standaard	23
2.1.2 Interpretatie toezichthouders	24
2.1.3 Omschrijving vanuit de academische literatuur	24
2.2 Onderliggende factoren van de professioneel-kritische instelling	27
2.2.1 Het PKI-model	27
2.2.2 Kenmerken individuele auditor.....	28
2.2.3 Kenmerken van het auditteam.....	30
2.2.4 Kenmerken van auditorganisaties	30
2.2.5 Kenmerken van de controlecliënt	31
2.2.6 Kenmerken van controle-informatie.....	33
2.2.7 Kenmerken van de externe omgeving.....	33
<i>Hoofdstuk 3 Stimuleren van een professioneel-kritische instelling</i>	37
3.1 Betrokken partijen	37
3.2 Aanbevelingen en maatregelen aangaande de betrokken partijen	39
3.2.1 Aanbevelingen aangaande individuele auditors	39
3.2.2 Aanbevelingen aangaande auditteams	40

3.2.3	Aanbevelingen aangaande auditororganisaties.....	40
3.2.4	Aanbevelingen aangaande initiële opleidingen: universiteiten en hogescholen	43
3.2.5	Aanbevelingen aangaande de instellingen die instaan voor permanente educatie ...	44
Hoofdstuk 4 De gegevensgerichte cijferanalyses		45
4.1	Nadere omschrijving gegevensgerichte cijferanalyses	45
4.2	Verantwoordelijkheden van de auditor volgens ISA 520	46
4.3	Procedure van de gegevensgerichte cijferanalyses	47
4.3.1	Fase 1: ontwikkelen van onafhankelijk verwachtingen	47
4.3.2	Fase 2: bepaling van een maximaal toegelaten verschil	48
4.3.3	Fase 3: financiële gegevens controlecliënt vergelijken met de verwachtingen en onderzoeken van significante verschillen	48
4.3.4	Fase 4: evalueren van verklaringen en bevestigende controle-informatie	49
4.4	Traditionele en moderne methoden van gegevensgerichte cijferanalyses	49
Hoofdstuk 5 Mogelijke tekortkomingen in de gegevensgerichte cijferanalyses en aanbevelingen voor kwaliteitsmaatregelen		51
5.1	Mogelijke tekortkomingen in het proces van de gegevensgerichte cijferanalyses.....	51
5.1.1	Geconstateerde gebreken in het ontwikkelen van onafhankelijke verwachtingen	51
5.1.2	Geconstateerde gebreken in het bepalen van het maximaal toegelaten verschil	52
5.1.3	Geconstateerde gebreken in het vergelijken van de financiële gegevens	52
5.1.4	Geconstateerde gebreken in het onderzoeken van significante verschillen	53
5.2	Enkele aanbevelingen van kwaliteitsmaatregelen	54
Hoofdstuk 6 De professioneel-kritische instelling van een auditor en gegevensgerichte cijferanalyses		57
6.1	Invloed van een professioneel-kritische instelling (PKI) bij het opzetten en uitvoeren van de gegevensgerichte cijferanalyses	57
6.1.1	Invloed van een PKI bij het onafhankelijk formuleren van verwachtingen.....	57
6.1.2	Invloed van een PKI bij het bepalen van een maximaal toegelaten verschil	59
6.1.3	Invloed van een PKI bij het vergelijken van de financiële gegevens en het onderzoeken van significante verschillen.....	59
6.1.4	Invloed van een PKI in het evalueren van verklaringen en bevestigende CI	61

6.2	Invloed gegevensgerichte cijferanalyses op de uiteindelijk professioneel-kritische instelling van de auditor	63
6.2.1	Positieve invloed op de professioneel-kritische instelling	63
6.2.2	Negatieve invloed op de professioneel-kritische instelling	64
DEEL 2	PRAKTIJKGERICHT ONDERZOEK	67
Hoofdstuk 7	<i>Praktijkgericht onderzoek bij PwC</i>.....	67
7.1	Inleiding	67
7.2	Het internationale netwerk van PricewaterhouseCoopers (PwC)	67
7.3	Visie op professioneel scepticisme.....	68
7.3.1	Omschrijving en onderliggende factoren professioneel scepticisme.....	68
7.3.2	De professioneel-kritische instelling en gegevensgerichte cijferanalyses.....	71
7.3.3	Kwaliteitsmaatregelen ter versterking van de PKI bij PwC België en Nederland	72
7.4	Praktijksituatie binnen PwC België.....	78
7.4.1	Omschrijving en onderliggende factoren professioneel scepticisme.....	78
7.4.2	Verantwoordelijkheid ter versterking van de professioneel-kritische instelling	78
7.4.3	Professioneel-kritische instelling en de gegevensgerichte cijferanalyses	79
7.5	Oorzaken verschil in aanpak tussen België en Nederland	81
7.5.1	Culturele verschillen	82
7.5.2	Verschillen in wetgeving	83
	BESLUITEN, BEPERKINGEN EN SUGGESTIES VOOR VERDER ONDERZOEK.....	85
	LIJST VAN GERAADPLEEGDE WERKEN	87
	LIJST VAN TABELLEN EN FIGUREN	95
	BIJLAGE: DIEPTE-INTERVIEWS	97
	Interview met directors PricewaterhouseCoopers	97
	Interview met Hoofd Vaktechniek NBA.....	101

LIJST VAN GEBRUIKTE AFKORTINGEN

AFM	Autoriteit van de Financiële Markten
APB	Auditing Practices Board
CI	Controle-informatie
EAIG	European Audit Inspection Group
FRC	Financial Reporting Council
GC	Gegevensgerichte cijferanalyses
ISA	International Standard on Auditing
KVI	Kamer van Verwijzing en Instaatstelling
NBA	Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IBR	Instituut van de Bedrijfsrevisoren
IFAC	International Federation of Accountants
IFIAR	International Forum of Independent Audit Regulators
PKI	Professioneel-kritische instelling
SAP	Substantive Analytical Procedures

DEEL 1

LITERATUURONDERZOEK

Hoofdstuk 1

Praktijkprobleem en methodologie

In een eerste hoofdstuk wordt de praktische relevantie van deze masterproef verduidelijkt en gesitueerd in de context. Vervolgens worden de centrale onderzoeksvraag en deelvragen geformuleerd en nader toegelicht. Hierbij zullen enkele relevante begrippen gedefinieerd worden. Ten slotte zal de onderzoeksopzet aan bod komen. De onderzoeksopzet bestaat uit twee opeenvolgende fasen namelijk een literatuurstudie gevolgd door een praktijkgericht onderzoek.

1.1 Praktische relevantie

Een auditor is de vertrouwenspersoon voor elke belanghebbende van een onderneming. Voor stakeholders zoals investeerders, kredietverstrekkers, personeel en andere betrokken partijen is het belangrijk dat de financiële overzichten een getrouw beeld geven van de realiteit. De auditor heeft de verantwoordelijkheid voor het geven van een redelijke geruststelling aan de betrokken partijen dat de jaarrekeninggegevens geen fouten van materieel belang bevatten. De diverse stakeholders verwachten van de auditor een correcte oordeelsvorming die voldoet aan de internationale controlestandaarden (Johnstone, Gramling, & Rittenberg, 2014).

Echter na meerdere grootschalige boekhoudschandalen en belangrijke audithervormingen kan ook recent in gevallen zoals bv. woningcorporatie Vestia (2012) of supermarktenketen Tesco (2014) de rol van de auditor in vraag gesteld worden. De financiële overzichten van beide ondernemingen werden te optimistisch voorgesteld. In gelijkaardige gevallen hebben auditors ondanks dat er duidelijke indicatoren waren voor fouten van materieel belang, gefaald in het degelijk uitvoeren van hun controlewerkzaamheden en werden ze veroordeeld voor het onterecht geven van goedkeurende verklaringen. Het is logisch dat het beeld van de auditor als vertrouwenspersoon hierdoor enorm geschaad wordt. Grootschalige auditfalingen, gerapporteerde audit-tekortkomingen en een groeiend aantal complexe schattingen van financiële gegevens leiden tot een toenemende behoefte aan betrouwbaarheid en vertrouwen in de financiële overzichten. Er is dus nog steeds een sterke vraag naar het verbeteren van de auditkwaliteit (Glover & Prawitt, 2014).

Binnen de Europese Unie werd er getracht het auditberoep te harmoniseren en vooral ook te versterken door het invoeren van de internationale controlestandaarden. Internationale controlestandaard 200 stelt dat de auditor tijdens zijn oordeelvormingsproces continue een professioneel-kritische houding moet handhaven. Dit betekent dat de auditor voldoende kritisch en waakzaam moet zijn voor potentiële situaties die kunnen leiden tot materiële fouten in de financiële overzichten (Ray, 2015). Professioneel scepticisme kan echter op twee manieren geïnterpreteerd worden. Zo omschrijft Toba (2011), in zijn artikel *'Toward a Conceptual framework of Professional Skepticism in Auditing'*, twee perspectieven die een auditor kan aannemen afhankelijk van zijn onderzoekende instelling. De neutrale visie op professioneel scepticisme houdt in dat de auditor een neutrale houding aanneemt ten opzichte van het bestuursorgaan. Dit betekent dat de auditor op

voorhand geen enkel oordeel vormt over de eerlijkheid of oneerlijkheid van het managementteam. Auditoren met een 'presumptive-doubt' visie daarentegen zullen vanaf het begin eerder een negatieve instelling hebben tegenover de eerlijkheid van het bestuursorgaan. Auditoren met deze aanpak zullen bij hun controlewerkzaamheden veel alerter zijn voor mogelijke stimulansen van het management voor het opzettelijk maken van fouten in de financiële gegevens. De auditor met een 'presumptive-doubt' aanpak veronderstelt dus oneerlijkheid van het management tot dat het tegendeel bewezen wordt. Volgens Toba is een aanpak gebaseerd op een neutrale visie niet voldoende en moeten auditoren eerder tijdens hun controle een 'presumptive-doubt' aanpak toepassen om professioneel kritisch de controlewerkzaamheden uit te voeren (Toba, 2011). Anderen vinden dat een dergelijke aanpak inefficiënt is.

Het Nelson-model (2009) stelt dat professioneel scepticisme uit twee fundamentele componenten bestaat: sceptische oordeelsvorming en sceptische gedragingen. Sceptische oordeelsvorming betekent dat de auditor potentiële situaties die kunnen leiden tot fouten van materieel belang kan herkennen en daarnaast het ook noodzakelijk acht om verdere analyses te verrichten. Het vertonen van sceptische gedragingen houdt in dat de auditor zijn gedrag verandert door een sceptische oordeelsvorming (Hurtt, Brown-Libur, Earley, & Krishnamoorthy, 2013). Een professioneel-kritische auditor zal dus bij een groter risico dat de financiële overzichten fouten van materieel belang bevatten, de grotere behoefte aan bewijs omzetten in het uitvoeren van gepaste aanvullende controlewerkzaamheden (L. Quadackers, 2010).

Het continue handhaven van een professioneel-kritische instelling is vereist voor het uitvoeren van een effectieve en betrouwbare audit. Toch bleek uit meerdere onderzoeken dat auditoren vaak falen in het continue aannemen van een professioneel-kritische houding. De Nederlandse autoriteit van de financiële markten, AFM, constateerde op basis van meerdere onderzoeken dat de betrokken auditoren een onvoldoende kritische beroepshouding hebben getoond bij de uitvoering van hun controlewerkzaamheden. Dit is een zeer ernstige problematiek doordat het aannemen van een professioneel-kritische instelling in zeer belangrijke mate mee de kwaliteit van de audit bepaalt (AFM, 2013). Het gebrek aan een kritische houding kan ontstaan doordat de auditor geen sceptische gedragingen vertoont als gevolg van een niet-sceptische oordeelsvorming. Zo bleek bijvoorbeeld dat niet-kritische auditoren, bij een te hoge tijdsdruk, te veel vertrouwen op beweringen van het management. Hierdoor zal de waarschijnlijkheid toenemen dat de auditor het niet meer noodzakelijk acht om bepaalde financiële gegevens verder te onderzoeken (Hurtt et al., 2013).

Het niet-handhaven van een professioneel-kritische instelling doorheen het gehele auditproces kan leiden tot grove vertekeningen in het oordeel. Internationale onderzoeken hebben aangetoond dat recente boekhoudschandalen nooit zoveel schade zouden veroorzaken hebben als de auditoren professioneel kritisch waren geweest (L. Quadackers, 2010).

Het gebrek aan professioneel scepticisme komt ook tot uiting bij het voeren van gegevensgerichte cijferanalyses. Deze analytische procedure wordt toegepast voor het verzamelen van geschikte en voldoende controle-informatie. In deze procedure zal de auditor nagaan of de financiële overzichten voldoen aan enkele vooropgestelde onafhankelijke verwachtingen. In de analytische procedure kan

de auditor zelf beslissen hoeveel bewijsmateriaal hij noodzakelijk acht om zijn oordeel te vormen (Messier, Simon, & Smith, 2013).

De autonomie in de analytische procedure kan ernstige gevolgen hebben. Zo werd de uitvoering van het proces voornamelijk gedaan door minder ervaren personeel (Trompeter & Wright, 2010). De onervaren auditors beschikken over veel minder kennis en training dan experts. Hierdoor is de kans reëel dat ze minder sceptisch zullen oordelen over het verzamelde bewijs. Daarnaast wezen meerdere onderzoeken uit dat de auditor in de beginfase, bij het vormen van zijn onafhankelijke verwachtingen, te veel vertrouwt op informatie afkomstig van de controlecliënt. Ondanks dat er duidelijk van de auditor verwacht wordt om veel meer te doen dan enkel het confirmeren van de verkregen informatie (Hurtt et al., 2013). Dit duidt op een gebrek aan een kritische beroepshouding van de betrokken auditor.

Zo moest de AFM recent rapporteren dat auditbedrijven nog in ernstige mate tekort schieten in de uitvoering van de gegevensgerichte cijferanalyses (AFM, 2014). Het proces van de gegevensgerichte cijferanalyses bestaat uit vier belangrijke opeenvolgende fasen. Onderzoek wees uit dat auditbedrijven praktisch nog in elke fase van het proces het risico lopen te falen doordat de auditors niet professioneel kritisch te werk gaan (Messier et al., 2013). Dit is dan ook opnieuw een belangrijk pijnpunt in de auditwereld, wat vraagt voor grondige verbeteringen.

Meerdere Europese toezichthouders constateren een ernstig gebrek in het verzamelen van voldoende en geschikte controle-informatie en het handhaven van een professioneel-kritische houding (AFM, 2014). Het gebrek aan kritische beroepshouding werd recent door de Public Company Accounting Oversight Board, PCAOB, zelfs erkend als één van de potentiële basisoorzaken van audit tekortkomingen (Ray, 2015). Er is dus nood aan het versterken van de kritische beroepshouding van de auditors. Volgens de programmacommissie van professioneel scepticisme is de versterking van de professioneel-kritische instelling van groot belang om het beschadigde vertrouwen van het maatschappelijk verkeer te herstellen (AFM, 2014).

Een verbetering van het niveau van professioneel scepticisme zou volgens de programmacommissie uiteindelijk leiden tot een hogere auditkwaliteit en een verlaging van de faalkosten (NBA, 2014b). Doordat professioneel scepticisme zeer moeilijk te meten is, moeten de onderliggende factoren ervan grondig gekend zijn (Glover & Prawitt, 2014). Een tekortkoming in de analytische procedure zou een gebrek aan professioneel scepticisme kunnen betekenen. Deze negatieve impact zou zeer ernstig kunnen zijn, zeker wanneer onderzoek reeds uitwees dat het gebrek aan professionele zorgvuldigheid één van de basisoorzaken van audit-tekortkomingen is. Wanneer het falen in de gegevensgerichte cijferanalyses een gebrek aan professioneel scepticisme betekent dan kan dit dus leiden tot een vertekende oordeelsvorming (Hurtt et al., 2013).

1.2 Centrale onderzoeksvraag en deelvragen

1.2.1 Centrale onderzoeksvraag

Het auditberoep kent nauw omschreven vereisten voor het garanderen van auditkwaliteit. Echter komt het beroep nog te veel in opspraak en wordt de rol van de auditor als vertrouwenspersoon en bewaker van de kapitaalmarkt soms in twijfel getrokken. Het gebrek in het continue handhaven van een professioneel-kritische houding door de auditor komt ook ten uiting in het opzetten en uitvoeren van gegevensgerichte cijferanalyses. De onvoldoende kritische beroepshouding zou een basisoorzaak kunnen zijn van audit-tekortkomingen. Om het niveau van professioneel scepticisme te verbeteren, en dus een hogere auditkwaliteit garanderen, is er volgens onderzoek meer duidelijkheid nodig over de factoren die aan de basis liggen (Glover & Prawitt, 2014). De gegevensgerichte cijferanalyses zouden behoren tot één van deze onderliggende factoren (Hurt et al., 2013).

De centrale onderzoeksvraag van deze masterproef luidt daarom als volgt:

Wat is de interactie tussen de professioneel-kritische instelling van de auditor en de gegevensgerichte cijferanalyses?

Er wordt nagegaan of een kritische auditor grondiger omgaat met de gegevensgerichte cijferanalyses en dit zijn uiteindelijke professioneel-kritische instelling versterkt door middel van theorie- en praktijkgericht onderzoek. Hieronder worden enkele belangrijke begrippen nader verklaard:

Professioneel-kritische instelling

Een auditor moet doorheen het gehele auditproces steeds een professioneel-kritische instelling handhaven. De internationale controlestandaard 200 *'Algehele doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de standaarden'* definieert de professioneel-kritische houding in paragraaf 14 als volgt:

“Een houding die een onderzoekende instelling, alert zijn op omstandigheden die kunnen duiden op eventuele afwijkingen die het gevolg zijn van fouten en fraude, en een kritische beoordeling van controle informatie, omvat.”

Daarnaast wordt er in paragraaf 15 vereist dat de auditor de audit moet plannen en uitvoeren met een professioneel-kritische instelling. De auditor moet rekening houden met omstandigheden die kunnen leiden tot afwijkingen van materieel belang in de financiële verslaggeving (NBA, 2014b). Een kritische beroepshouding omvat ten slotte een zeer grondige analyse van de verzamelde controle-informatie. Het bewijsmateriaal mag namelijk niet zomaar blindelings aangenomen worden.

Gegevensgerichte cijferanalyses

Voor het verzamelen van geschikte en voldoende controle-informatie kan een auditor zowel systeemgerichte als gegevensgerichte controlewerkzaamheden uitvoeren. De cijferanalyses behoren tot de gegevensgerichte werkzaamheden. De analytische procedure kan namelijk toegepast worden om controle-informatie te verzamelen over bepaalde posten en stromen in de jaarrekening (AFM, 2014). De internationale controlestandaard 520 omschrijft de term cijferanalyses als volgt:

“Evaluaties van financiële informatie door analyse van plausibele relaties tussen zowel financiële als niet-financiële gegevens. Voor zover noodzakelijk worden bij cijferanalyses tevens geïdentificeerde fluctuaties of relaties onderzocht die inconsistent zijn met andere relevante informatie of die significant verschillen van de verwachte waarden.”

Gegevensgerichte cijferanalyses kunnen variëren van zeer eenvoudige berekeningen tot zeer ingewikkelde en statistische technieken. Ondanks de verschillende methoden van cijferanalyses, is het globale proces steeds hetzelfde. Het proces bestaat uit vier opeenvolgende fasen: (1) onafhankelijk van de controlecliënt verwachtingen ontwikkelen, (2) maximaal aanvaardbare verschil, tussen zijn onafhankelijke verwachtingen en gerapporteerde gegevens van de cliënt, vastleggen, (3) verwachtingen vergelijken met de gerapporteerde gegevens en significante verschillen verder onderzoeken en (4) verklaringen en gevonden controle-informatie kritisch evalueren (Messier et al., 2013). De cijferanalyses hebben tegenwoordig een zeer belangrijke rol in risico gebaseerde audits. Het is daarom uiterst belangrijk dat de vier opeenvolgende stappen correct worden uitgevoerd (Pike, Curtis, & Chui, 2013).

Auditkwaliteit

Een auditor moet in staat zijn om materiële fouten in de financiële overzichten te ontdekken en te rapporteren (Tepalagul & Lin, 2015). Om auditkwaliteit te garanderen moet de audit gebeuren in overeenstemming met de algemeen aanvaarde auditstandaarden. Het uiteindelijke doel is om de financiële markten een redelijke geruststelling te geven dat de geauditeerde financiële overzichten gerapporteerd zijn volgens de algemeen aanvaarde boekhoudstandaarden en dat ze geen fouten van materieel belang bevatten (Johnstone et al., 2014).

Er zijn verschillende factoren die invloed kunnen uitoefenen op de kwaliteit van een audit. De specifieke capaciteiten van een auditor vormen een eerste belangrijke factor: niveau van professioneel scepticisme, kennis en ervaring en betrokkenheid bij de controle. Daarnaast is de bedrijfscultuur van de auditfirma zeer bepalend hoe de auditor invulling geeft aan zijn verantwoordelijkheid (AFM, 2013). Als een auditor niet de gepaste controleverklaring aflevert en faalt in het degelijk uitvoeren van zijn controlewerkzaamheden is er sprake van een tekort aan auditkwaliteit. In meerdere auditonderzoeken wordt er vooral gefocust op de situatie wanneer er onterecht een verklaring zonder voorbehoud wordt gegeven (Johnstone et al., 2014).

1.2.2 Deelvragen

Recente bronnen tonen aan dat auditors soms ernstig tekort schieten in het continue handhaven van een professioneel-kritische houding (AFM, 2013). Nelson (2009) stelt dat een gebrek aan professioneel scepticisme enerzijds kan ontstaan wanneer de auditor faalt in het herkennen van een probleem en anderzijds wanneer de auditor faalt in het reageren op een gekend probleem (Hurt et al., 2013).

Er zijn diverse belangrijke factoren die een rol spelen bij sceptische oordeelsvorming en sceptische gedragingen (Hurt et al., 2013). Een factor met een negatieve invloed op het continue handhaven van de professioneel-kritische houding kan leiden tot een onjuiste oordeelsvorming en dus een gebrek aan auditkwaliteit. Het is daarom zeer belangrijk om na te gaan welke onderliggende factoren een invloed kunnen hebben op de sceptische oordeelsvorming en gedragingen van een auditor.

Deelvraag 1: Wat zijn de onderliggende factoren die een invloed kunnen uitoefenen op de professioneel-kritische instelling van een auditor?

Het tekort aan het continue handhaven van een professioneel-kritische instelling wordt tegenwoordig als een ernstig pijnpunt in de auditsector ervaren. Overheen heel Europa zijn ze actief bezig om een oplossing te zoeken voor deze problematiek. Een interessant voorbeeld hiervan zijn de aanbevelingen en acties van de beroepsorganisatie NBA. De Nederlandse Programmacommissie Professional Sceptis, opgesteld door de NBA, wil laten zien aan het maatschappelijke verkeer dat ze dit probleem willen aanpakken en formuleren daarvoor diverse aanbevelingen over mogelijke acties en instrumenten. De NBA wil namelijk door het tonen van inspirerend leiderschap en het geven van ondersteuning het niveau van professioneel scepticisme van zijn leden verhogen. Naast gewoon algemene aanbevelingen geeft de programmacommissie ook specifieke aanbevelingen gericht aan auditbedrijven en instellingen die verantwoordelijk zijn voor initiële opleidingen en/of permanente educatie (NBA, 2014b).

Deelvraag 2: Welke instrumenten/acties kunnen het continue handhaven van een professioneel-kritische instelling stimuleren?

Gegevensgerichte cijferanalyses worden uitgevoerd om voldoende geschikte controle-informatie te verzamelen voor het formuleren van een gefundeerd oordeel over de financiële overzichten. De auditor beslist zelf welke methoden van cijferanalyses hij noodzakelijk acht voor zijn oordeelsvorming (Messier et al., 2013). Zo kan de auditor bijvoorbeeld met behulp van cijferanalyses de financiële overzichten van de controlecliënt vergelijken met informatie uit voorgaande jaren en met gegevens uit gelijkaardige bedrijven in dezelfde sector. Daarnaast kan hij de gegevens in de financiële verslaggeving ook vergelijken met eerder opgestelde verwachtingen door de controlecliënt en met de verwachtingen die de auditor zelf, onafhankelijk van de controlecliënt, opgesteld heeft (AFM, 2014).

Ondanks de diverse methoden van cijferanalyses waaruit de auditor zijn keuze kan maken is het globale proces steeds hetzelfde. In dit proces heeft de auditor enkele belangrijke verantwoordelijkheden. Voor verder onderzoek is het interessant om eerst na te gaan wat er wordt verwacht in elke fase van het globale proces en welke methoden van gegevensgerichte cijferanalyses worden toegepast.

Deelvraag 3: Wat is het globaal proces van de gegevensgerichte cijferanalyses en welke methoden worden toegepast voor het verzamelen van voldoende relevante en geschikte controle-informatie?

Zoals al besproken bestaat het proces van de gegevensgerichte cijferanalyses uit vier belangrijke opeenvolgende fasen. Recent onderzoek van de AFM signaleert gebreken in praktisch elke fase. Enkele geconstateerde gebreken uit het rapport zijn de volgende: falen in het onafhankelijk ontwikkelen van verwachtingen, gebreken in het bepalen van een maximaal aanvaardbare verschil, falen in het toetsen van de betrouwbaarheid van verklaringen en/of controle-informatie, geconstateerde verschillen onvoldoende nader onderzoeken, niet-kritische evaluatie van betrouwbaarheid bronnen... (AFM, 2014).

De auditbedrijven schieten dus mogelijk tekort in praktisch elke fase van het proces. Daarnaast werden ook bepaalde stappen van de procedure gewoon weggelaten of overgeslagen. Om de tekortkomingen op te lossen moeten de basisoorzaken ervan grondig gekend zijn. In bepaalde fasen van het proces zal een gebrek ernstigere gevolgen hebben dan gebreken in de andere fasen (Messier et al., 2013).

Deelvraag 4: Wat zijn de onderliggende oorzaken van het tekortschieten in de vier fasen van de gegevensgerichte cijferanalyses?

De kwaliteit van de controlewerkzaamheden is zeer sterk afhankelijk van de professioneel-kritische houding die de auditor handhaaft. De controlewerkzaamheden gebeuren namelijk in zeer beïnvloedbare omgevingen met veel prikkels om eigen belangen voorop te stellen (AFM, 2014). Het handhaven van een professioneel-kritische beroepshouding tijdens het opzetten en uitvoeren van de gegevensgerichte cijferanalyses is noodzakelijk. In elke fase zou de auditor kritisch te werk moeten gaan. De effectiviteit van de analytische procedure in het resulteren van relevante en betrouwbare controle-informatie, waardoor de auditor zijn uiteindelijke professioneel-kritische instelling kan versterken en een beter auditoordeel kan formuleren, is afhankelijk van enkele onderliggende factoren (Johnstone et al., 2014).

Deelvraag 5: Wat is de invloed van een professioneel-kritische instelling bij het opzetten en uitvoeren van de gegevensgerichte cijferanalyses?

Deelvraag 6: Hoe kunnen de gegevensgerichte cijferanalyses de uiteindelijk professioneel-kritische instelling van een auditor versterken?

1.3 Onderzoeksmethode

Om een antwoord te formuleren op de centrale onderzoeksvraag en deelvragen wordt het onderzoek opgesplitst in twee opeenvolgende fasen. Allereerst wordt er een uitgebreide literatuurstudie gevoerd. Daarna volgt een praktijkgericht onderzoek dat bestaat uit een kwalitatief onderzoek.

1.3.1 Literatuurstudie

Voor het theoretisch gedeelte zal er voornamelijk gebruik gemaakt worden van wetenschappelijke bronnen en vakliteratuur: wetenschappelijke handboeken, tijdschriften en elektronische bronnen zoals ebscohost, auditnormen (ISA's), rapporten en voorschriften van professionele en toezichtsorganisaties. Er zal informatie verzameld worden uit eerder gedane onderzoeken en uitgeschreven praktijkstudies. Om de problematiek te kaderen binnen Europa, zullen er ook officiële rapporten van de Europese instanties nader bestudeerd worden voor aanvullende en relevante informatie.

Als eerste wordt er getracht een algemene omschrijving te geven van de professioneel-kritische houding die de auditor moet handhaven. In de literatuur bestaat er geen éénduidige definitie van de term. De diverse auditstandaarden definiëren professioneel scepticisme steeds op een andere wijze (Ray, 2015). In navolging van de NBA zullen de termen professioneel-kritische houding, professioneel scepticisme, kritische beroepshouding en professioneel-kritische instelling doorheen de masterproef door elkaar gebruikt worden, doordat de betekenis van al deze termen dezelfde is (NBA, 2014b).

Daarna zal verklaard worden waarom het continue aannemen van een professioneel-kritische houding zo belangrijk is in het oordeelvormingsproces. Om het niveau van professioneel scepticisme te verbeteren moet de basisoorzaak van de tekortkoming grondig gekend zijn (Glover & Prawitt, 2014). Er zal dan ook dieper ingegaan worden op de factoren die een impact kunnen hebben op het niveau van professioneel scepticisme. De aandacht zal vooral gevestigd worden op de factoren die kunnen leiden tot een potentieel gebrek (Hurtt et al., 2013). De Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants erkent het probleem en tracht aanbevelingen te doen om de professioneel-kritische instelling te versterken. De aanbevelingen zullen kritisch bestudeerd worden en gelinkt worden met suggesties vanuit andere Europese toezichthouders en academische literatuur.

De gegevensgerichte cijferanalyses zouden één van de onderliggende factoren van professioneel scepticisme kunnen zijn. In dit deel zal er eerst meer duidelijkheid geschept worden over de verschillende methoden van cijferanalyses en hun doelstelling. Bepaalde methoden van gegevensgerichte cijferanalyses worden vaker toegepast door auditors voor het verzamelen van controle-informatie dan andere, meer ingewikkelde, methoden. De keuze van de auditor voor de hoeveelheid van bewijsmateriaal die hij noodzakelijk acht voor de oordeelsvorming zal steeds afhangen van de onderneming waarvoor hij de audit verricht en welk auditrisico hij loopt.

De vier opeenvolgende fasen in de analytische procedure zullen verder toegelicht worden. De verantwoordelijkheden van de auditor volgens de internationale auditstandaard 520 zal per fase besproken worden. Vervolgens wordt er getracht te onderzoeken in iedere fase afzonderlijk waar er een risico bestaat om in de fout te gaan. Elke stap dient in overeenstemming met de internationale controlestandaarden uitgevoerd te worden om auditkwaliteit te garanderen. Aan de hand van rapporten van toezichthouders en academische literatuur zullen mogelijke tekortkomingen besproken worden. Bovendien zullen enkele suggesties voor kwaliteitsmaatregelen ter versterking van de analytische procedure gedaan worden.

Finaal wordt er nagegaan in welke mate een kritische beroepshouding van belang is bij het opzetten en uitvoeren van gegevensgerichte cijferanalyses. De verschillende onderliggende factoren die een invloed kunnen hebben op de kritische beroepshouding kunnen ook een invloed uitoefenen op de uitvoering van de analytische procedure.

1.3.2 Praktijkstudie

Het praktijkgerichte onderzoek bestaat voornamelijk uit een kwalitatief onderzoek. In het kwalitatieve onderzoek wordt er getracht meer inzicht te verkrijgen door middel van diepte-interviews van deskundigen. Wij vonden Big 4 auditnetwerk PricewaterhouseCoopers (PwC) bereid om hieraan mee te werken. Voor de diepte-interviews hebben wij de medewerking verkregen van Belgische PwC-specialisten die bijzonder betrokken zijn bij de problematiek. Bovendien zal er een diepte-interview plaatsvinden met een deskundige vanuit de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) die medeverantwoordelijk is voor het formuleren en implementeren van kwaliteitsmaatregelen in Nederland.

De bedoeling is om opvattingen en ideeën te verzamelen over de vereiste van professioneel scepticisme. Er wordt gepolst naar onderliggende factoren die volgens de bevrageden een invloed kunnen uitoefenen op de professioneel-kritische instelling van een auditor. De aanpak ter stimulering van de professioneel-kritische instelling bij PwC België en Nederland wordt besproken en onderling vergeleken. De werkwijze kan besproken worden op basis van informatie uit gepubliceerde transparantieverslagen, rapporten van de toezichthouders en informatie op hun websites. Tenslotte wordt er getracht te achterhalen wat de bevindingen zijn omtrent de mogelijke wederzijdse invloed tussen de kritische beroepshouding en de gegevensgerichte cijferanalyses. De resultaten van de diepte-interviews zullen getoetst worden aan de gevonden literatuur.

Hoofdstuk 2 De professioneel-kritische instelling

Uit de probleemstelling werd reeds duidelijk dat een professioneel-kritische houding noodzakelijk is voor een kritische beoordeling van de controle-informatie. In het tweede hoofdstuk zal dieper ingegaan worden op het begrip professioneel scepticisme en de onderliggende factoren die een invloed kunnen uitoefenen.

2.1 Omschrijving van het begrip professioneel scepticisme

2.1.1 Definitie en vereisten vanuit de voorgeschreven standaard

De noodzaak voor het uitoefenen van een gewenst niveau van professioneel scepticisme werd door meerdere onderzoekers en Europese instanties aangegeven. Volgens de NBA moet een professioneel-kritische instelling behoren tot het DNA van iedere auditor, auditororganisatie en dus van de gehele beroepsgroep (NBA, 2014a). De AFM benadrukt dat de professioneel-kritische instelling een vereiste kwaliteit van de externe auditor is. Professioneel scepticisme is volgens de AFM een factor die een belangrijke invloed kan hebben op de globale kwaliteit van een audit (AFM, 2013).

In de internationale controlestandaard 200 *'Algehele doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de standaarden'* wordt het begrip professioneel scepticisme behandeld. Deze ISA-norm omschrijft de verantwoordelijkheden van een onafhankelijke auditor bij het uitvoeren van zijn controlewerkzaamheden. In paragraaf 13 van de internationale controlestandaard wordt de term professioneel scepticisme nader gedefinieerd. Daarnaast worden er duidelijke vereisten omschreven in paragraaf 15 en zijn er enkele toelichtende teksten opgenomen in de paragrafen A18 tot en met A22.

Volgens internationale controlestandaard 200 is de professioneel-kritische instelling een houding die een onderzoekende instelling omvat. Een auditor moet steeds alert zijn voor omstandigheden die kunnen duiden op eventuele afwijkingen van materieel belang die het gevolg zijn van fouten of fraude. Het hanteren van een professioneel-kritische instelling houdt onder meer ook in het alert zijn op niet-integere bronnen. Er wordt hierbij vereist dat de auditor de gepaste acties onderneemt om de integriteit en eerlijkheid van informatiebronnen na te gaan.

Na het verzamelen van voldoende en geschikte controle-informatie, moet hij deze controle-informatie kritisch evalueren en waakzaam zijn voor informatie die in tegenspraak is met andere verkregen relevante informatie. Eventuele verschillen moeten nader onderzocht worden en getoetst worden. Er wordt verwacht dat de auditor alert is voor omstandigheden die wijzen op aanvullende controlewerkzaamheden, naast deze omschreven in de internationale controlestandaarden.

Bij het documenteren van de gedane controlewerkzaamheden wordt er een gewenst niveau van professioneel scepticisme vereist. De auditor moet in voldoende mate en kritisch zijn veronderstellingen en de wijze waarop zijn oordeel tot stand is gekomen documenteren. De aanpak van de gehele audit moet omschreven worden in overeenstemming met de voorgeschreven

standaarden. De afwegingen die gemaakt worden bij het trekken van een finaal oordeel moeten volledig en correct onderbouwd worden.

2.1.2 Interpretatie toezichhouders

De internationale controlestandaard 200 werd gepubliceerd in 2009 door de IAASB en IFAC in de Engelse taal. Deze werd vervolgens vertaald in het Nederlands door de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) en het Belgische Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR) en werd verspreid met toestemming van de IFAC.

De Nederlandse toezichhouder AFM geeft een eigen interpretatie aan het begrip professioneel scepticisme. Zoals eerder aangehaald omschrijven zij het begrip als een zeer belangrijke onderliggende factor van de auditkwaliteit. Een onvoldoende kritische beroepsinstelling zou volgens de AFM er tot leiden dat materiële fouten in de financiële overzichten minder snel of niet ontdekt worden. Dit zou uiteindelijk betekenen dat de onafhankelijke auditor zijn controleverklaring onvoldoende heeft onderbouwd. Daarnaast vereist ook de AFM dat een professioneel-kritische auditor de relevantie van alle verkregen controle-informatie kritisch beoordeelt. Zoals de standaarden voorschrijven moet de auditor alert zijn op verkregen controle-informatie die tegenstrijdig is met verklaringen en verkregen informatie van het bestuursorgaan. Bij eventuele tegenstrijdigheden moet de auditor het managementteam hierover aanspreken. De AFM benadrukt dat de auditor zich niet uitsluitend mag baseren op bevestigde controle-informatie of informatie verkregen van de controlecliënt. Er moeten daarnaast voldoende externe bronnen van controle-informatie opgenomen worden (AFM, 2014).

Het meten van het niveau van professioneel scepticisme blijkt echter nog zeer moeilijk te zijn (Hurt et al., 2013). De NBA probeert met behulp van zes criteria vast te stellen of de auditor al dan niet voldoet aan de vereisten van het continue handhaven van een professioneel-kritische houding. De zes criteria waarop zij hun oordeel baseren zijn: (1) alertheid op niet-integere bronnen, (2) alertheid voor fraude, (3) bevestigen en falsificeren van de betrouwbaarheid van verkregen informatie, (4) documenteren van uitgangspunten, (5) documenteren van onderzoekaankpak en (6) documenteren van de wijze waarop getrokken conclusies tot stand zijn gekomen (NBA, 2014b).

2.1.3 Omschrijving vanuit de academische literatuur

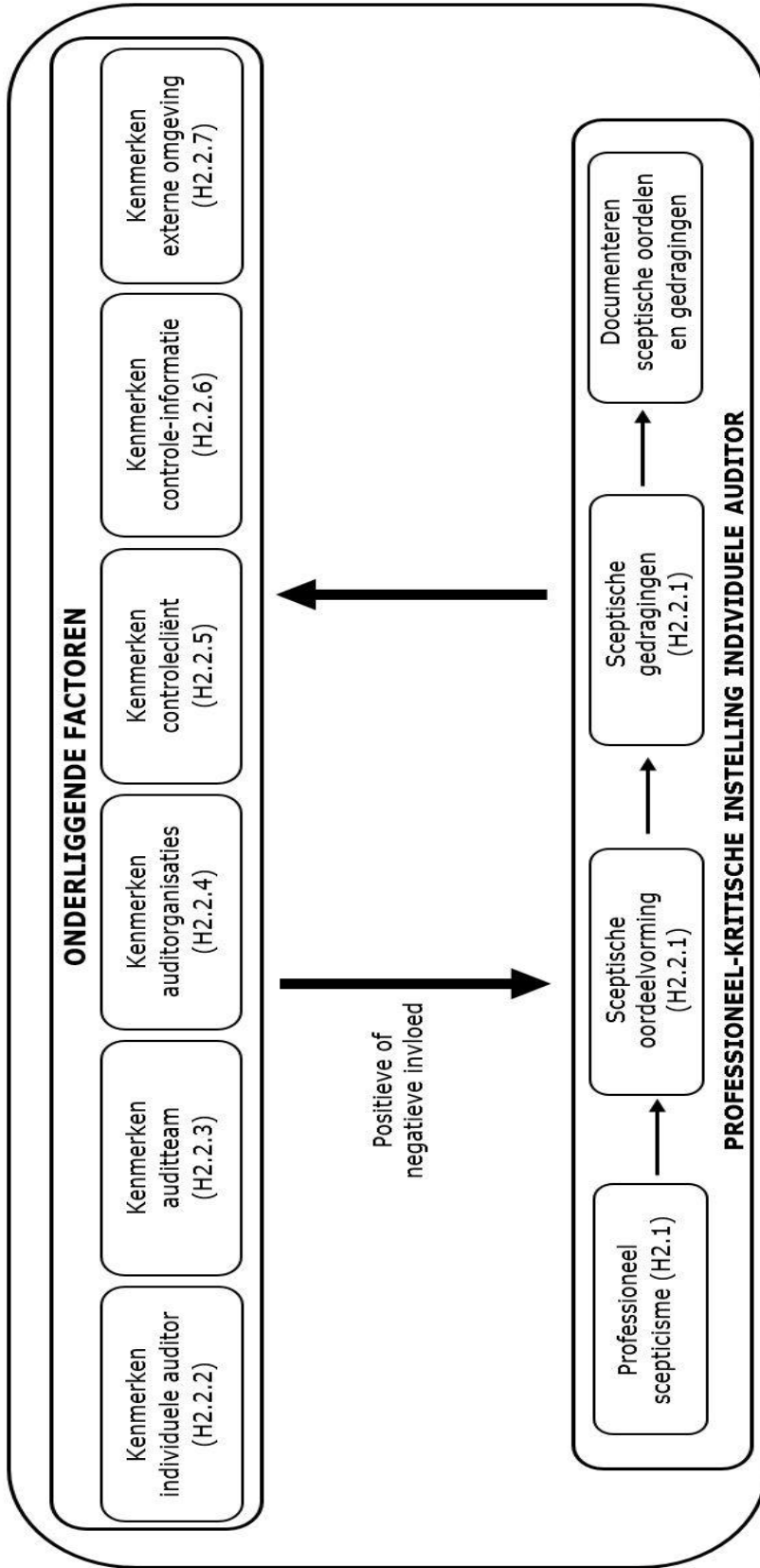
In de academische literatuur worden er verschillende definities gegeven van het begrip professioneel scepticisme. Er zijn namelijk verschillende perspectieven waar men vanuit kan gaan bij het omschrijven van het begrip.

Een auditor kan twee perspectieven aannemen afhankelijk van zijn onderzoekende instelling: neutrale en 'presumptive-doubt' visie op professioneel scepticisme. Toba (2011) is ervan overtuigd dat een neutrale houding tegen opzichte van het bestuursorgaan niet voldoende ertoe leidt dat een

auditor professioneel kritisch de controlewerkzaamheden uitvoert. De 'presumptive-doubt' visie daarentegen wel, doordat auditors vanaf het begin veel alerter zijn voor stimulansen van het management voor het maken van fouten in de financiële gegevens (Toba, 2011).

Recent onderzoek van Glover & Prawitt (2014) spreekt het bovenstaande denkbeeld tegen. Ze bekritisieren Toba's conclusie, doordat Nelson (2009) aangetoond heeft dat een auditor met een 'presumptive-doubt' aanpak gedurende zijn gehele audit teveel onnodige controle-informatie verzamelt. Dit zou resulteren in een niet optimale balans van effectiviteit en efficiëntie. Bij een neutrale aanpak zou de auditor zorgvuldiger de controle-informatie evalueren, zonder een hoge waarschijnlijkheid van fouten van materieel belang te veronderstellen.

Glover & Prawitt bevelen aan om niet te kiezen tussen één van deze aanpakken voor de uitvoering van een gehele audit. Volgens hen moet een auditor bekwaam genoeg zijn om een eigen aanpak te verkiezen afhankelijk van elke specifieke situatie gedurende de audit. Zij raden de toepassing van een 'professional scepticisme continuüm' aan, zodat de auditor op een voldoende efficiënte en effectieve wijze te werk gaat. De voorgestelde aanpak houdt in dat het geschikte niveau van professioneel scepticisme varieert afhankelijk van elke specifieke situatie tijdens de controlewerkzaamheden. Zo zijn er situaties of factoren die zullen leiden tot het verzamelen van meer of minder controle-informatie. Er wordt benadrukt dat de auditor continue een onderzoekende instelling moet aanhouden en dat hij alert moet blijven voor omstandigheden die meer controle-informatie nodig achten (Glover & Prawitt, 2014).



Figuur 1: Het PKI-model

2.2 Onderliggende factoren van de professioneel-kritische instelling

2.2.1 Het PKI-model

Als uitgangspunt nemen wij het ontwikkelde framework van Hurtt et al. (2013). Zij hebben in hun artikel, *'Research on Auditor Professional Skepticism: Literature Synthesis and Opportunities for future Research'*, een raamwerk ontwikkeld dat gebaseerd is op de twee fundamentele componenten van het Nelson-model (2009): sceptische oordeelsvorming en sceptische gedragingen. Volgens het Nelson-model (2009) ontstaat een gebrek aan professioneel scepticisme door een tekortkoming in de sceptische oordeelsvorming en/of sceptische gedragingen van een auditor. Beide zijn essentieel voor een kwaliteitsvolle audit, waarbij de sceptische oordeelsvorming een noodzakelijke conditie is voor sceptische gedragingen. Het kritisch denken zal uiteindelijk pas zichtbaar worden door de auditor zijn sceptische handelingen (Hurtt et al., 2013).

Een sceptische oordeelsvorming betekent dat de auditor potentiële situaties die leiden tot fouten van materieel belang herkent en vervolgens de noodzaak inziet om aanvullende controlewerkzaamheden te verrichten. Indien de auditor deze omstandigheden niet kan herkennen, dan is er sprake van een gebrek aan sceptische oordeelsvorming (Nelson, 2009).

Het vertonen van sceptische gedragingen houdt in dat de auditor zijn gedrag verandert door een sceptische oordeelsvorming. De auditor moet eerst een probleem kunnen herkennen voordat hij de gepaste sceptische acties kan ondernemen. Bij omstandigheden die een potentieel risico zijn op fraude, zal de auditor aanvullende controlewerkzaamheden moeten uitvoeren. Het al dan niet vertonen van sceptische acties als gevolg van een sceptische oordeelsvorming is niet enkel afhankelijk van welke oordelen professioneel scepticisme weerspiegelen, maar ook van stimulansen, het kennisniveau en de eigenschappen van de auditors. Sceptische gedragingen kunnen uiteindelijk leiden tot een wijziging in de hoeveelheid en aard van controle-informatie (Nelson, 2009).

Volgens het ontwikkelde raamwerk van Hurtt et al. (2013) zijn er vier onderliggende factoren die een belangrijke rol kunnen spelen in de sceptische oordeelsvorming en sceptische gedragingen van een auditor: kenmerken van de individuele auditor, kenmerken van de controlecliënt, controle-informatie kenmerken en kenmerken van de externe omgeving. De factoren die een invloed kunnen uitoefenen op de sceptische oordeelsvorming, kunnen vervolgens een invloed uitoefenen op de sceptische gedragingen van een auditor (Hurtt et al., 2013).

Recent bespraken ook Glover & Prawitt (2014) in hun artikel, *'Enhancing Auditor Professional Skepticism: The Professional Skepticism Continuum'*, enkele specifieke potentiële bedreigingen van professioneel scepticisme aangaande de individuele auditor, het auditteam en de gehele auditororganisatie.

Aan de hand van beide raamwerken, rapporten en voorschriften van professionele en toezichtsorganisaties kan een eigen PKI-model worden ontwikkeld. Hierin worden alle mogelijke onderliggende factoren die een invloed kunnen hebben op de professioneel-kritische instelling van een auditor opgenomen in zes aparte categorieën: (1) kenmerken van de individuele auditor, (2) kenmerken van een auditteam, (3) kenmerken van auditororganisaties, (4) kenmerken van de

controlecliënt, (5) kenmerken van de controle-informatie en (6) kenmerken van de externe omgeving. Er kan een wederzijdse beïnvloeding opgemerkt worden. De uiteindelijk professioneel-kritische instelling van een individuele auditor kan namelijk op zijn beurt een belangrijke rol spelen in de zes gevonden categorieën (*Figuur 1: Het PKI-model*).

2.2.2 Kenmerken individuele auditor

Elke individuele auditor heeft een unieke combinatie van persoonlijke kenmerken zoals zijn specifieke karakteristieken/eigenschappen, ervaring, kennisniveau, gevolgde trainingen, motivatie en morele ontwikkeling. Diverse studies hebben reeds onderzoek gevoerd naar de individuele kenmerken die auditoren in staat stellen om een sceptisch oordeel te vormen (Hurtt et al., 2013).

Het Nelson-model (2009) toonde aan dat een effectief oordeelvormingsproces sterk afhankelijk is van niet-kennis attributen van de auditor. Persoonlijke kenmerken zouden dus een belangrijke invloed kunnen hebben op het continue handhaven van een voldoende professioneel-kritische houding tijdens het auditproces (Nelson, 2009). Dit werd met het recenter raamwerk van Hurt et al. (2013) ook nader onderzocht en bevestigd. De persoonlijke eigenschappen kunnen zowel een positieve als negatieve invloed uitoefenen op de sceptische oordeelsvorming en/of gedragingen van een auditor (IAASB, 2015).

Het Nelson-model (2009), waarop het raamwerk van Hurt et al. (2013) zich gebaseerd heeft, bespreekt drie categorieën van studies die onderzoek deden naar niet-kennis attributen die een mogelijke invloed hebben op de professioneel-kritische houding: (1) probleemoplossend vermogen, (2) moreel redeneren en (3) scepticisme-schalen. Als eerste werd er onderzoek gedaan naar de invloed van het niet-kennis attribuut probleemoplossend vermogen. Hieruit blijkt dat een auditor met een goed probleemoplossend vermogen, meer capaciteiten heeft om problemen te erkennen en een plan te ontwikkelen om deze problemen op te lossen. Hij zal dan ook logischerwijs meer professioneel-kritisch te werk gaan in zijn audit. Een andere factor die door studies nader onderzocht werd is de morele ontwikkeling van een auditor. Een auditor met een hoge morele ontwikkeling zal veel gevoeliger zijn voor informatie over de controlecliënt en dus beter instaat zijn om potentieel ongeschikt gedrag te identificeren (Nelson, 2009). De impact van moreel redeneren op de sceptische oordeelsvorming is relatief ingewikkeld, doordat meningen omtrent factoren die een invloed hebben op de morele ontwikkeling en het meten ervan variëren doorheen de diverse onderzoeken en theoretische modellen (Hurtt et al., 2013).

De meeste onderzoeken trachten de professioneel-kritische houding meer direct te meten in plaats van op een indirecte manier zoals bovenstaand besproken wijzen. Ze baseren zich vooral op de scepticisme-schaal van Hurtt (2010). Het niveau van professioneel scepticisme kan hierbij gemeten worden aan de hand van zes verschillende individuele karakteristieken: (1) onderzoekende instelling, (2) opschorting van het oordeel, (3) zoeken naar kennis, (4) interpersoonlijk begrip, (5) autonomie en (6) zelfvertrouwen (Hurtt, 2010).

Andere studies maken gebruik van schalen om het vertrouwen te meten, waarbij een laag vertrouwen gepaard gaat met een hogere professioneel-kritische instelling (Luc Quadackers, Groot, & Wright, 2014; Rose, 2007). Auditoren met een laag vertrouwen in de financiële overzichten van de controlecliënt en/of een hoge score op de scepticisme-schaal van Hurtt, zullen professioneel kritischer oordelen (Hurtt et al., 2013). Deze oordelen uiten zich in het identificeren van meer tegenstrijdigheden, generatie van meer alternatieve verklaringen, meer focus op fraude signalen, minder vertrouwen op management verklaringen, grotere neiging om management gedrag te zien als onethisch en meer aandacht besteden aan agressieve of opzettelijk onethisch gedrag (Hurtt et al., 2013; Rose, 2007). Bepaalde persoonlijke eigenschappen kunnen dus een bedreiging vormen voor het behoud van een degelijke kritische houding, dit werd ook bevestigd door Glover & Prawitt (Glover & Prawitt, 2014).

Bovendien zouden extroverte personen meer sceptisch optreden als ze sterk ondersteund worden door hun superieuren en minder sceptisch zonder ondersteuning. Motivatie speelt een zeer belangrijke rol. Gemotiveerde auditors zouden hogere niveaus van scepticisme uiten, onafhankelijk van hun persoonlijkheid en externe factoren. Terwijl dat minder gemotiveerde auditors eerder een wisselend niveau van scepticisme uiten, wel afhankelijk van hun persoonlijkheid en externe factoren (Hurtt et al., 2013).

Elke auditor heeft een bepaald kennisniveau opgebouwd. Auditoren met meer ervaring doorheen de jaren zouden meer kennis opgebouwd hebben, doordat zij geconfronteerd werden met diverse problemen en meerdere auditopdrachten tot een goed einde gebracht hebben. Taak- en controlecliënt specifieke ervaring versterkt de sceptische oordeelsvorming van een auditor. Ervaring kan, volgens de academische literatuur, gemeten worden door het aantal jaren actief als auditor, kennis over de sector en onderneming van de controlecliënt, taak-specifieke ervaring en ervaring met meer complexe audittaken (Hurtt et al., 2013). Auditoren met industrie-specifieke ervaring zouden meer sceptisch optreden waardoor de auditkwaliteit verhoogd kan worden (Low, 2004; Romanus, Maher, & Fleming, 2008). Maar niet alle studies zijn overtuigd over de positieve invloed van ervaring op de professioneel-kritische instelling van een auditor. Auditoren met industrie-specifieke ervaring zouden meermaals herinnerd moeten worden aan het feit dat ze hun eigen oordeel steeds in twijfel moeten trekken om uiteindelijk professioneel sceptisch op te treden (Hurtt et al., 2013). Andere onderzoekers vonden dat senior auditors, met meer ervaring, toch minder sceptisch zouden optreden dan junior auditors (Payne & Ramsay, 2005).

Auditoren met een hoger kennisniveau zouden sneller frequente fouten en complexe patronen van controle-informatie die op fouten wijzen kunnen identificeren (Nelson, 2009). Zo blijkt dat auditkwaliteit toeneemt wanneer de audit uitgevoerd wordt door meer senior auditoren, doordat zij meer kennis hebben van de controlecliënten hun onderneming en sector (Knechel, Salterio, & Kochetova-Kozloski, 2010; Peecher, Schwartz, & Solomon, 2007). Dit werd bevestigd door Glover & Prawitt (2014) in hun onderzoek. Het niveau van professioneel scepticisme van een individuele auditor kan afgezwakt worden door een gebrek aan ervaring en kennis (Glover & Prawitt, 2014).

Bovenstaande individueel karakteristieken en opgebouwde kennis door ervaring zijn kenmerken van een individuele auditor die niet zomaar gewijzigd kunnen worden. Auditoren trainen blijkt noodzakelijk te zijn om het niveau van professioneel scepticisme te versterken. Studies toonden aan dat auditoren

trainen op hun professioneel-kritische instelling positieve resultaten oplevert. Echter zouden er nog twijfels heersen omtrent de langdurige effecten van training. De kennisontwikkeling is dus naast ervaring, ook sterk afhankelijk van de gevolgde trainingen (Hurtt et al., 2013).

2.2.3 Kenmerken van het auditteam

De uiteindelijke opinie over de financiële overzichten van een controlecliënt is het product van controlewerkzaamheden uitgevoerd door een heel auditteam. Iedere auditor in het team heeft zijn persoonlijke kenmerken en zal met deze kenmerken zelfstandig testen uitvoeren, controle-informatie evalueren en beoordelingen maken over de kwaliteit en kwantiteit van de verzamelde controle-informatie. De specifieke eigenschappen van elke auditor in het team kan leiden tot telkens een andere invloed op de sceptische oordeelsvorming (Hurtt et al., 2013). Dit toont aan dat het belangrijk is dat elke auditor in het team een gewenst niveau van professioneel scepticisme handhaaft om een kwaliteitsvolle audit als team te verrichten.

Volgens Glover & Prawitt zijn er meerdere potentiële risico's die kunnen leiden tot het niet optimaal presteren als een team. Als auditors hun inherente voorkeuren en verwachtingen nastreven kan dit tot ernstige conflicten van interesses leiden en de samenwerking niet bevorderen. Conflicten binnen teams zullen tijdig opgelost moeten worden om optimaal te kunnen blijven presteren als team (Glover & Prawitt, 2014).

Vervolgens blijkt dat gebrekkig tijdsmanagement en beperkte middelen binnen een auditteam potentiële bedreigingen zijn voor het optimaal presteren. Wanneer de leden in het team onder druk gezet worden kan dit namelijk leiden tot overhaaste beslissingen die niet voldoende kritisch genomen worden (Glover & Prawitt, 2014). Daarnaast kan ook het ineffectief gebruik van specialisten leiden tot beslissingen over informatie waar een individuele auditor misschien niet voldoende kennis over heeft. Binnen auditororganisaties zijn er specialisten beschikbaar waar er gebruik van gemaakt zou moeten worden bij complexe situaties. Door eventueel inherente overtuigingen willen auditoren misschien te veel zelf in handen nemen, wat opnieuw kan leiden tot een niet optimale werking binnen het team (Glover & Prawitt, 2014).

2.2.4 Kenmerken van auditororganisaties

In het raamwerk van Hurtt et al. (2013) worden de kenmerken van auditororganisaties niet specifiek opgenomen als een onderliggende factor. Toch zouden zij een belangrijke invloed kunnen uitoefenen op de professioneel-kritische instelling van hun werkzame auditoren. Glover & Prawitt (2014) hebben in hun onderzoek wel mogelijke bedreigingen aangaande een auditororganisatie bestudeerd. Zij kwamen tot de volgende bedreigingen van een professioneel-kritische instelling: conflicten van interesses, onvoldoende/beperkte middelen, competitie door audit fees, stimulansen gecreëerd door prestatie maatstaven, afhankelijkheid van een grote controlecliënt, volume van niet-audit diensten, focus op inspectie die niet overeenstemt met de relevante auditrisico's en auditcomités die hun overzichtsrol niet voldoende beheersen (Glover & Prawitt, 2014).

Auditorganisaties hun psychologische en operationele werkwijze zouden een belangrijke rol kunnen spelen in het creëren van stimulansen en het motiveren van auditoren om meer sceptisch op te treden tijdens het auditproces. Hierbij is de cultuur binnen de auditorganisatie zeer belangrijk (Hurtt et al., 2013). Meer specifiek een cultuur dat een professioneel-kritische beroepshouding als essentieel erkent, versterkt en verwacht van zijn werkzame auditoren (IAASB, 2015). De invloed van stimulansen zou wel afhankelijk zijn van de persoonlijke karakteristieken van de auditor. Elke auditor gaat stimulansen anders interpreteren en wordt op diverse manieren gemotiveerd (Hurtt et al., 2013). Cultuur en gedrag binnen een auditorganisatie heeft dus een belangrijke invloed op de professioneel-kritische instelling. Echter vereist dit volgens de werkgroep Toekomst Accountantsberoep continue aandacht, training, herhaling van boodschappen en ook selectie, zodat de mensen die bij de bedrijfscultuur passen blijven en anderen hun aanpassen of vertrekken (NBA, 2014a). Auditorganisaties hun businessmodel gaan vaak een sterke band met controlecliënten aanmoedigen om de klant te kunnen behouden. Hierbij bestaat een groot risico dat auditorganisaties en de auditoren zelf hun eigenbelangen vooropstellen waardoor ze het managementteam misschien minder objectief gaan beoordelen (FRC, 2012).

Verkeerde stimulansen, zoals tijdsdruk door een beperkt budget en/of controlecliënten die niet akkoord zijn met aanvullende controlewerkzaamheden, kunnen auditoren sterk demotiveren om sceptische gedragingen te blijven vertonen (L. Quadackers & van Nieuw Amerongen, 2012). Dit werd bevestigd door Glover & Prawitt (2014). Zij zien tijd- en budgetdruk, verkeerde prestatie- en compensatiemaatstaven en stimulansen als factoren die niet motiverend zijn voor een individuele auditor en vervolgens als bedreigingen die de professioneel-kritische houding niet aanmoedigen (Glover & Prawitt, 2014). Auditorganisaties zouden waakzaam moeten blijven voor deze potentiële bedreigen en in het oog moeten houden dat hun auditoren gemotiveerd worden door de gepaste stimulansen. De auditkwaliteit kan namelijk ernstig in het gedrang komen door te nauwe deadlines, budgetdruk, verplichtingen omtrent het behalen van voorgeschreven omzetten of beperkingen in tijd voor het uitvoeren van een controle. Een auditor kan niet optimaal presteren met deze druk op de kwaliteit (NBA, 2014b).

Tenslotte is de invloed van kwaliteitscontrole een belangrijke onderliggende factor. Auditoren worden gecontroleerd en beoordeeld op hun professioneel-kritische instelling door een interne controle, een controle op netwerkniveau en een externe kwaliteitscontrole. Bij het afleggen van verantwoording aan een beoordelaar kunnen de voorkeuren van een beoordelaar een significante invloed uitoefenen op de sceptische oordeelsvorming en gedragingen van een onafhankelijke auditor die wordt geëvalueerd. Als de beoordelaar zelf een professioneel-kritische instelling uitstraalt en communiceert, dan kan het niveau van professioneel scepticisme van de beoordeelde individuele auditor toenemen (Hurtt et al., 2013).

2.2.5 Kenmerken van de controlecliënt

In het auditproces moet er ook rekening worden gehouden met de specifieke kenmerken van de controlecliënt. Deze kunnen volgens de academische literatuur een belangrijke invloed uitoefenen op het sceptisch denken en handelen van een individuele auditor. Integriteit van het managementteam,

complexiteit van de controlecliënt, auditrisico, voorkeuren van de controlecliënt en onderhandelingen over eventuele audit-aanpassingen zijn potentiële bedreigingen voor de professioneel-kritische houding van de auditor (Hurtt et al., 2013).

Na vooral langdurige en intensieve samenwerkingsverbanden wordt de afstand tussen de auditor en de controlecliënt kleiner. Een te grote betrokkenheid met de controlecliënt kan de auditor in ongewenste situaties brengen (NBA, 2014b). Auditors bouwen namelijk zeer sterke werkrelaties op met het managementorgaan en auditcomités waardoor ze veel vertrouwen ontwikkelen, wat mogelijk kan leiden tot een gebrek of beperking aan een sceptische geest (FRC, 2012).

De integriteit van het managementteam is een onderliggende factor die invloed kan uitoefenen op de sceptische oordeelsvorming van de auditor (Kerler & Killough, 2009; Robertson, 2010). Hierbij speelt vertrouwen in het managementteam een belangrijke rol. Als auditoren meer vertrouwen hebben in de verklaringen van het managementteam dan verantwoord en hun zonder meer als integer beschouwen, dan kan de auditor voorgelogen worden door het bestuursorgaan (Hurtt et al., 2013). De auditor zal hierdoor een hoger risico lopen dat hij omstandigheden van fraude over het hoofd ziet, doordat hij de controle-informatie niet voldoende objectief evalueert en zijn oordeel laat beïnvloeden door het managementorgaan. Auditors zouden namelijk niet in staat zijn om patronen van fraude signalen te herkennen wanneer ze geloven in de eerlijkheid van het managementteam, wat een gebrek aan professioneel scepticisme betekent (Hurtt et al., 2013; Robertson, 2010).

Eerdere ervaringen met managementteams hebben een belangrijke impact bij het bepalen van de integriteit. Auditoren met meer negatieve ervaringen aangaande managementteams in het verleden, zullen de controlecliënt automatisch als een veel hoger frauderisico inschatten dan noodzakelijk. Door het laag vertrouwen in de financiële overzichten zal dit leiden tot veel aanvullende, maar onnodige controlewerkzaamheden. Auditoren die in het verleden positieve ervaringen achter de rug hebben zullen het frauderisico eerder op een initieel niveau behouden. Er is hier een duidelijke link tussen eerdere ervaringen, het geschatte niveau van integriteit en het niveau van professioneel scepticisme dat geuit wordt door het sceptisch denken en handelen (Kerler & Killough, 2009).

Een tweede kenmerk van de controlecliënt dat een invloed kan uitoefenen is de complexiteit. Auditoren die moeilijk kunnen omgaan met complexe controlecliënten kunnen verward en overweldigd geraken met alle verkregen controle-informatie. Hierdoor bestaat een kans dat de auditor niet meer optimaal kan presteren en gebreken vertoont in de sceptische oordeelsvorming, als hij op een niet professioneel-kritische wijze met de complexiteit omgaat (Hurtt et al., 2013).

Het auditrisico kan ook een belangrijke invloed uitoefenen op de sceptische oordeelsvorming van een individuele auditor. Auditoren zouden volgens onderzoek namelijk meer conservatieve oordelen vormen als de controlecliënt een hoog auditrisico is. Een professioneel-kritische auditor gaat bij een hoog auditrisico veel voorzichter te werk door een lagere toegekende materialiteit. Hierdoor moet hij meer controlewerkzaamheden gaan uitvoeren om voldoende en geschikte controle-informatie verzamelen. De auditor zal bij een hoger auditrisico, sneller en meer sceptische oordelen vormen (Hurtt et al., 2013; Luc Quadackers et al., 2014).

Een kritische auditor zou voldoende waakzaam moeten zijn voor eventuele voorkeuren van de controlecliënt. Onderzoek toonde namelijk aan dat in verschillende situaties auditors werden geleid

door verklaringen en opinies van het bestuursorgaan aangaande bepaalde keuzes in de financiële overzichten. Als een auditor zich laat beïnvloeden door opinies van het managementteam, kan dit een gebrek betekenen aan professioneel scepticisme (Hurtt et al., 2013).

Tenslotte zijn er diverse studies gerelateerd aan de impact van onderhandelingen, tussen auditor en controlecliënt, op de sceptische oordeelsvorming. Er kan bijvoorbeeld een impact zijn wanneer er wordt onderhandeld over voorgestelde auditaanpassingen waar de controlecliënt niet akkoord meegaat. De auditor moet in zijn onderhandelingen sceptisch en conservatief blijven oordelen om zijn niveau van professioneel scepticisme te behouden (Hurtt et al., 2013).

2.2.6 Kenmerken van controle-informatie

Onderzoek naar de impact van controle-informatie op de sceptische oordeelsvorming van een individuele auditor is zeer beperkt. Er zijn wel enkele studies die het verschil tussen bevestigende en weerleggende controle-informatie bestuderen. Auditoren blijken namelijk de neiging te hebben om te focussen op controle-informatie die verklaringen van het management bevestigen in plaats van controle-informatie die het tegendeel aantonen. Dit duidt op een gebrek aan sceptisch denken, want de auditor vertrouwt hierbij teveel op verklaringen van het managementteam en gaat niet voldoende professioneel-kritisch te werk (Hurtt et al., 2013). Het teveel gericht zijn op informatie die een bepaalde financiële post of standpunt onderbouwt, in plaats van informatie die het tegendeel aantoon, werd ook door de werkgroep Toekomst Accountantsberoep als een gebrek aan professioneel scepticisme beoordeeld (NBA, 2014a).

Daarnaast zijn er reeds enkele studies naar de oorsprong van bewijsmateriaal en onderzoeken die het verschil tussen objectieve en subjectieve controle-informatie behandelen. Auditoren zouden minder aandacht moeten besteden aan minder geloofwaardige controle-informatie. Volgens de auditstandaarden moet een auditor zijn professioneel sceptische houding aanpassen aan het type van verkregen controle-informatie. Een auditor die geen vertrouwen heeft in de verklaringen van het managementteam, moet professioneel sceptisch te werk gaan en aanvullende controlewerkzaamheden uitvoeren (Hurtt et al., 2013).

2.2.7 Kenmerken van de externe omgeving

Omgevings- en contextuele factoren kunnen eveneens een invloed uitoefenen op het al dan niet aannemen van een kritische beroepshouding. Het gaat hierbij om de zakelijke omgeving, wetgeving en regulatoren, lokale normen en de cultuur waarin een auditor werkzaam is (IAASB, 2015).

Er zijn reeds enkele studies omtrent de impact van het afleggen van verantwoording aan de toezichhouders op de sceptische oordeelsvorming. Hieruit werd geconcludeerd dat auditoren meer sceptisch gaan oordelen wanneer ze de verplichte verantwoording als motiverend beschouwen. Uit onderzoek blijkt dat alle specifieke vereisten in de auditstandaarden ertoe leiden dat auditoren minder sceptisch gaan optreden. Dit doordat ze gaan deelnemen aan een eerder cognitieve verwerking (Hurtt et al., 2013).

Een verhoging van de reputatie- of procesvoeringskosten kunnen potentieel leiden tot het uiten van een hogere professioneel-kritische instelling. Partners ondergaan een groter risico gezien hun eigendomsbelangen en reputatie bezorgdheden. Hierdoor gaan zij misschien eerder sceptische gedragingen vertonen. De legale kosten die ontstaan door auditfalingen suggereert dat een auditor meer sceptische acties zouden ondernemen wanneer ze geconfronteerd worden met controle-informatie die potentiële afwijkingen suggereren (Hurtt et al., 2013).

Samenvattende tabel: onderliggende factoren in het PKI-model (Figuur 1)

Samenvattende tabel: onderliggende factoren in het PKI-model (Figuur 1)	
Kenmerken individuele auditor (H2.2.2)	
<ul style="list-style-type: none"> Persoonlijke eigenschappen/karakteristieken (niet-kennis attributen): zelfvertrouwen, onderzoekende instelling, interpersoonlijk begrip, autonomie, probleemoplossend vermogen, moreel redeneren, extrovert of introvert, motivatieniveau... Ervaring: taak-, controlecliënt- en industrie-specifieke ervaring Gevolgde trainingen/opleidingen Kennisniveau: door ervaring of trainingen 	<p>(Glover & Prawitt, 2014; Hurtt, 2010; Hurtt et al., 2013; Nelson, 2009; Luc Quadaackers et al., 2014; Rose, 2007)</p> <p>(Hurtt et al., 2013; Low, 2004; Payne & Ramsay, 2005; Romanus et al., 2008)</p> <p>(Hurtt et al., 2013)</p> <p>(Glover & Prawitt, 2014; Hurtt et al., 2013; Knechel et al., 2010; Nelson, 2009; Peecher et al., 2007)</p>
Kenmerken auditteam (H2.2.3)	
<ul style="list-style-type: none"> Inherente voorkeuren en/of verwachtingen Conflict van interesses Ineffectief gebruik specialisten Gebrekkig tijdsmanagement en beperkte middelen: druk kan leiden tot overhaaste beslissingen 	<p>(Glover & Prawitt, 2014)</p> <p>(Glover & Prawitt, 2014)</p> <p>(Glover & Prawitt, 2014)</p> <p>(Glover & Prawitt, 2014)</p>
Kenmerken auditorganisatie (H2.2.4)	
<ul style="list-style-type: none"> Organisatiecultuur: filosofie en operationele werkwijze binnen een auditorganisatie Stimulansen Tijds- en budgetdruk Toezicht: interne kwaliteitscontrole en op netwerkniveau Compensatie- en prestatie maatstaven Conflict van interesses Onvoldoende/beperkte middelen Competitie door audit fees Afhankelijkheid grote controlecliënt Volume niet-audit diensten Auditcomités die overzichtsrol niet voldoende beheersen 	<p>(FRC, 2012; Hurtt et al., 2013; IAASB, 2015; NBA, 2014a)</p> <p>(Glover & Prawitt, 2014; Hurtt et al., 2013)</p> <p>(Glover & Prawitt, 2014; NBA, 2014b; L. Quadaackers & van Nieuw Amerongen, 2012)</p> <p>(Glover & Prawitt, 2014; Hurtt et al., 2013)</p> <p>(Glover & Prawitt, 2014)</p> <p>(Glover & Prawitt, 2014)</p> <p>(Glover & Prawitt, 2014)</p> <p>(Glover & Prawitt, 2014)</p> <p>(Glover & Prawitt, 2014)</p> <p>(Glover & Prawitt, 2014)</p> <p>(Glover & Prawitt, 2014)</p>

Kenmerken controlecliënt (H2.2.5)	
<ul style="list-style-type: none"> • Familiariteit: kleinere afstand tussen auditor en controlecliënt door langdurige en intensieve samenwerkingsverbanden • Integriteit management: vertrouwen in het managementteam • Complexiteit controlecliënt • Auditrisico • Voorkeuren controlecliënt • Onderhandelingen tussen beide partijen 	<p>(FRC, 2012; NBA, 2014b)</p> <p>(Hurtt et al., 2013; Kerler & Killough, 2009; Robertson, 2010)</p> <p>(Hurtt et al., 2013)</p> <p>(Hurtt et al., 2013; Luc Quadackers et al., 2014)</p> <p>(Hurtt et al., 2013)</p> <p>(Hurtt et al., 2013)</p>
Kenmerken controle-informatie (H2.2.6)	
<ul style="list-style-type: none"> • Type van controle-informatie: bevestigde of weerleggende CI • Bron van controle-informatie: oorsprong van CI (objectief of subjectief) 	<p>(Hurtt et al., 2013; NBA, 2014a)</p> <p>(Hurtt et al., 2013)</p>
Kenmerken externe omgeving (H2.2.7)	
<ul style="list-style-type: none"> • Verantwoording aan externe toezichhouder • Lokale normen en cultuur • Wetgeving en auditsstandaarden • Verhoging reputatie- en/of procesvoeringskosten 	<p>(Hurtt et al., 2013)</p> <p>(Hurtt et al., 2013; IAASB, 2015)</p> <p>(Hurtt et al., 2013; IAASB, 2015)</p> <p>(Hurtt et al., 2013)</p>

Tabel 1: Samenvattende tabel onderliggende factoren van het PKI-model

Hoofdstuk 3 Stimuleren van een professioneel-kritische instelling

Het gebrek aan het continue handhaven van een professioneel-kritische houding roept ernstige vragen op bij het maatschappelijke verkeer. Om het beschadigde vertrouwen te herstellen zouden er acties ondernomen moeten worden om de kritische beroepshouding te stimuleren. Hiervoor zijn meerdere partijen verantwoordelijk. In dit hoofdstuk worden een aantal concrete aanbevelingen voor kwaliteitsmaatregelen richting besproken.

3.1 Betrokken partijen

De Europese toezichthouders signaleerden meermaals dat de professioneel-kritische instelling van de auditor versterkt moet worden. Onderzoek naar manieren waarop een kritische beroepshouding kan worden aangemoedigd behoort zelfs tot de kern van ISAAB's inspanningen voor het verhogen van de auditkwaliteit. In een recent rapport benadrukken zij dat meerdere partijen een directe invloed uitoefenen op de professioneel-kritische instelling van een auditor. De betrokken standaardzetters, auditorganisaties, instituties die instaan voor onderwijs, regelgevers en toezichtsorganen... kunnen een belangrijke rol spelen in het stimuleren van een sceptische geest door het formuleren van aanbevelingen en het nemen van gepaste kwaliteitsmaatregelen (IAASB, 2015).

Eind 2010 publiceerde de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) al een plan van aanpak, *'Lessen uit de Kredietcrisis'*, waarin de verbetering van de kwaliteit en versterking van de professioneel-kritische houding een zeer belangrijk thema vormt. De Nederlandse toezichthouder formuleerde enkele zeer concrete maatregelen omtrent dit thema en is verantwoordelijk voor de oprichting van de Programmacommissie Professional Sceptis (NBA, 2010). Hun opdracht bestond eruit een programma te realiseren dat gericht is op het versterken van de sceptische geest van de auditoren. Volgens de programmacommissie zou het stimuleren van een professioneel-kritische instelling "een weg van de lange adem" zijn. Hierbij werd al meteen duidelijk dat deze kwestie niet zomaar een eenvoudige oplossing biedt (NBA, 2014b).

Na enkele jaren onderzoek publiceerde de programmacommissie in 2014 een eindrapport met aanbevelingen voor concrete acties. De kritische beroepsinstelling zou gestimuleerd kunnen worden doormiddel van diverse acties, met elk hun eigen voor- en nadelen, dewelke afhankelijk zijn van de ontwikkelfase en de positie waarin de auditor zijn carrière zich momenteel bevindt. De programmacommissie citeerde: *"Het geeft de NBA, de accountancy-opleidingen en de auditorganisaties de mogelijkheid de voor hen optimale mix van instrumenten te kiezen en te implementeren teneinde de professioneel-kritische instelling van de individuele beroepsbeoefenaren te stimuleren, te ondersteunen en te onderhouden."* Uit dit citaat wordt duidelijk dat meerdere partijen verantwoordelijk zijn voor het ondernemen van maatregelen om de professioneel-kritische instelling te stimuleren (NBA, 2014b).

Recenter, op 25 september 2014, publiceerde de werkgroep Toekomst Accountantsberoep het rapport, *'In het publiek belang'*, met maatregelen die een gedragsverandering moeten teweegbrengen en uiteindelijk moeten leiden tot een verbetering van de kwaliteit en onafhankelijkheid van de controlerende auditor. In dit rapport werden opnieuw enkele aanvullende maatregelen getroffen om de professioneel-kritische houding van de auditoren te stimuleren. De voorgestelde maatregelen zouden door de auditororganisaties en beroepsorganisaties zo snel mogelijk geïmplementeerd moeten worden. De werkgroep belooft hierbij de invoering, werking en gevolgen continu te monitoren en hiervoor een monitoringscommissie op te richten. Daarbovenop wordt ervanuit gegaan dat de AFM de invoering van deze maatregelen ook continue monitort (NBA, 2014a).

De Engelse toezichthouder Financial Reporting Council (FRC) publiceerde in 2012 het rapport *'Professional scepticism: establishing a common understanding and reaffirming its central role in delivering audit quality'*, waarin ze meerdere suggesties doen om een waardevolle input te leveren aan het internationale debat omtrent professioneel scepticisme. Zij formuleren enkele specifieke verwachtingen van individuele auditors, auditteams, auditororganisaties en van de ondersteunde rol dat kan uitgeoefend worden door auditcomités, managementteams en anderen betrokken partijen. Hiermee benadrukt ook de FRC dat meerdere partijen betrokken zijn in het aanmoedigen van een gewenst niveau van professioneel scepticisme (FRC, 2012).

Het Belgische Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR) signaleerde bezig te zijn met het versterken van een professioneel-kritische instelling. Volgens hun kan een kritische beroepshouding alleen aangemoedigd worden door bekwame auditors en kennis van de controlecliënt te garanderen (IBR, 2010). De aanpak die zij hiervoor hanteren wordt minder specifiek toegelicht in vergelijking met de eerder vermelde Europese toezichthouders. Ze stellen wel dat de wetgevers ervoor moeten zorgen dat de internationale auditstandaard 200 voldoende duidelijk blijft: *"Wetgevers moeten vermijden om in een valkuil te lopen door bijkomende regels op te leggen die kunnen leiden tot een 'check-the-box'-houding ten nadele van een gezonde professionele beoordeling en een kritische instelling bij het uitvoeren van audits."* (IBR, 2010).

In het onderzoek naar aanbevelingen en kwaliteitsmaatregelen om de professioneel-kritische instelling te stimuleren zal voornamelijk de Nederlandse aanpak worden besproken. Door de internationale samenwerking kan de mogelijkheid tot het treffen van nationale maatregelen beperkt worden. De effectiviteit van het toezicht van bijvoorbeeld de AFM in Nederland op de Nederlandse Big 4-auditkantoren wordt dus deels bepaald door de samenwerking met andere toezichthouders van buitenlandse auditororganisaties die deel uitmaken van het netwerk. De toezichthouders werken samen op Europees niveau binnen de European Audit Inspection Group (EAIG) en op internationaal niveau binnen de International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR). De Nederlandse toezichthouder AFM en de Belgische KVI zijn lid van beide organisaties.

Aanbevelingen ter versterking van de kritische beroepshouding kunnen specifiek gericht worden naar de verantwoordelijke partijen: individuele auditors, auditteams, auditororganisaties, toezichthouders, instellingen die instaan voor de initiële opleidingen en permanente educatie. Standpunten vanuit de literatuur, aanbevelingen voor maatregelen vanuit andere Europese toezichthouders zullen gelinkt worden met de zeer specifieke en sterk ontwikkelde aanpak in Nederland.

3.2 Aanbevelingen en maatregelen aangaande de betrokken partijen

3.2.1 Aanbevelingen aangaande individuele auditors

Het aannemen en toepassen van een sceptische geest is een persoonlijke en professionele verantwoordelijkheid voor elke individuele auditor (IAASB, 2015). Uit een afgenomen enquête onder de leden van de NBA bleek dat enkele leden niet altijd een duidelijk beeld hadden van het begrip professioneel scepticisme. De betrokken auditors hadden onvoldoende kennis van de volledige reikwijdte van het begrip en verstaan er verschillende aspecten onder (NBA, 2014b). Het bereiken van consensus over de aard en rol van een professioneel-kritische instelling in het auditproces behoorde tot de eerste maatregelen van de Engelse Auditing Practices Board (APB). Indien er geen duidelijke omschrijving is van het begrip onder de leden, dan is het ook logisch dat er onduidelijkheid bestaat over wat er wordt verwacht (FRC, 2012).

In eerste instantie zouden auditors steeds voldoende alert moeten zijn dat ze een kritische houding handhaven en uiten. De Engelse toezichthouder APB geeft aan elke individuele auditor enkele aandachtspunten waaraan hij zichzelf kan spiegelen om steeds professioneel sceptisch te werk te gaan in de uitvoering van zijn auditwerkzaamheden (FRC, 2012):

- Een grondige kennis ontwikkelen over de controlecliënt zijn onderneming en sector door het vergaren van voldoende informatie
- Gedurende de audit een onderzoekende instelling handhaven en managementbeweringen steeds in vraag stellen
- Verworven inlichtingen en verwachtingen tijdens de audit kritisch evalueren en eventueel bevestigen als ze getrouw zijn
- Motiveringen van het managementteam voor geconstateerde fouten in de financiële overzichten proberen te begrijpen
- Onderzoek naar de aard en oorzaken van geïdentificeerde afwijkingen of fouten, om te vermijden dat er conclusies getrokken worden zonder passende aanvullende controle-informatie
- Alert zijn voor controle-informatie die inconsistent is met ander verkregen informatie en de betrouwbaarheid van documenten en antwoorden op vragen steeds in vraag stellen
- Genoeg vertrouwen hebben om een managementteam uit te dagen en het doorzettingsvermogen hebben om dingen te volgen tot een conclusie: actief ook andere inzichten overwegen dan managementbeweringen

Er zijn grote verschillen tussen de voorkeuren en verwachtingen van de controlecliënt en de belangen van het maatschappelijke verkeer. Een auditor moet alert blijven dat hij niet teveel belang hecht aan de belangen van een controlecliënt, want dit kan een impact hebben op hun sceptische oordeel. De Programmacommissie Professional Sceptis is van mening dat het concept cliëntenbelang nog onduidelijk is onder hun leden. Hierover moet meer duidelijkheid geschept worden. Bovendien zou er meer onderzoek gevoerd moeten worden naar de continue veranderende verwachtingen van het maatschappelijke verkeer over de prestaties van de auditor en hoe de auditor aan deze verwachtingen kan voldoen (NBA, 2014b).

3.2.2 Aanbevelingen aangaande auditteams

In het auditteam moet er voldoende kennis en ervaring aanwezig zijn om een audit tot een goed einde te brengen volgens de auditstandaarden. Zij zouden steeds actief moeten overwegen in welke omstandigheden financiële overzichten niet getrouw kunnen zijn door fraude of fouten en welke bronnen hieraan de basis kunnen liggen, niettegenstaande bestaande kennis en onderlinge relaties. Om ongewone transacties te kunnen identificeren in een audit moeten de auditteams over een grondige kennis beschikken van de controlecliënt. Er kan informatie gedeeld worden op reguliere basis om de kennis te versterken. In het documenteren van de uiteindelijke conclusies en oordelen zouden ze dit moeten doen op een wijze die zeer duidelijk aantoont dat zij continue een voldoende professioneel-kritische instelling gehandhaafd hebben (FRC, 2012).

De partners en managers die logischerwijs over meer kennis en ervaring beschikken spelen een belangrijke rol in het aanmoedigen van een kritische beroepshouding van de individuele auditoren in het auditteam. Zij zouden actief betrokken moeten zijn in de risicobeoordeling en het plannen van de auditprocedures die uitgevoerd moeten worden. Meer specifiek moeten zij nadenken over de veranderingen die plaatsvinden in de onderneming en/of sector van de controlecliënt en de gepaste audittesten plannen om hierop in te spelen. De partners en managers zouden ook actief moeten leiden en deelnemen in het plannen van auditteam meetings om de vatbaarheid van een controlecliënt zijn financiële overzichten voor materiële fouten te bediscussiëren. Ze zouden ook kunnen bijdragen aan het auditteam door steeds beschikbaar te zijn voor vragen van andere werknemers gedurende het auditproces. Tenslotte zouden partners en managers volgens de Engelse toezichthouder FRC additioneel scepticisme kunnen brengen in de audit door steeds de noodzakelijke stappen te nemen voor een goede beoordeling van het gepresteerde auditwerk door alle leden van het auditteam (FRC, 2012).

3.2.3 Aanbevelingen aangaande auditororganisaties

Auditororganisaties kunnen een cruciale rol spelen in het beschadigde vertrouwen te herstellen van het maatschappelijke verkeer. Het zijn namelijk hun afgeleverde controleverklaringen die gebruikt worden voor het nemen van investeringsbeslissingen. De NBA stelt voor om nader onderzoek te voeren naar de eisen waaraan een auditororganisatie zou moeten voldoen om een gewenst niveau van professioneel scepticisme bij hun werkzame auditoren te realiseren. Volgens de Nederlandse toezichthouder betekent dit een onderzoek naar de gepaste bedrijfscultuur en het juiste verdien- en businessmodel. De onderzoeken aangaande vereisten waaraan auditororganisaties moeten voldoen voor de professioneel-kritische houding van hun auditoren te stimuleren en te faciliteren zouden gerapporteerd moeten worden naar de organisaties om effectief meer resultaat te bereiken (NBA, 2014b).

De professioneel-kritische houding zou een belangrijk onderdeel moeten vormen binnen de bedrijfscultuur van een auditororganisatie (NBA, 2014a). Volgens de FRC moet de bedrijfscultuur van auditororganisaties de relevantie van onderstaande aspecten benadrukken (FRC, 2012):

- Begrijpen en nastreven van de share- en stakeholders perspectieven van een controlecliënt in het nemen van auditoordelen.
- Opleiden van minder ervaren werknemers om een voldoende kritische beroepshouding te handhaven gedurende de audit
- Delen van ervaringen over moeilijkheden in auditoordelen en overleg hierin aanmoedigen
- Aanmoedigen van partners in het nemen en communiceren van moeilijke auditoordelen

Een goede toon-aan-de-top zou hierbij zeer belangrijk zijn. Met behulp van rondetafelgesprekken over de professioneel-kritische houding werden ideeën, opvattingen en informatie verzameld vanuit de diverse betrokken partijen. Uit deze gesprekken bleek dat toon-aan-de-top in auditororganisaties één van de meest kritische succesfactoren is voor het aannemen van een professioneel-kritische instelling (NBA, 2010). Een goede en open bedrijfscultuur is uiterst belangrijk voor de professioneel-kritische instelling van een individuele auditor te versterken. De programmacommissie adviseert de NBA om duidelijk de belangrijkheid van een goede bedrijfscultuur te benadrukken bij de auditororganisaties (NBA, 2014b).

Het Nelson-model (2009) benadrukte dat alles start bij het aanwerven van auditoren met de gewenste eigenschappen en kennis. De auditororganisaties kunnen bij het aanwerven al screenen op het niveau van professioneel scepticisme door gebruik te maken van technieken zoals de Hurtt-schaal. Daarnaast kunnen auditororganisaties de belangrijkheid van de professioneel-kritische eigenschappen benadrukken in het aanwervingsproces, waardoor misschien bepaalde sollicitanten met de niet gewenste eigenschappen zelf afhaken (Nelson, 2009). De Nederlandse toezichthouder deelde deze mening. De kritische beroepshouding zou benadrukt moeten worden in de profilering richting studenten en de arbeidsmarkt. De Werkgroep Toekomstgroep van Accountants stelt in een verplicht in te voeren maatregel 1.3: *"Bij de profilering richting studenten en arbeidsmarkt benadrukt de beroepsgroep juist die waarden, normen en kwaliteiten van een accountant die aandacht dienen te krijgen bij het vormen van de gewenste cultuur binnen accountantsorganisaties: focus op kwaliteit, een professioneel-kritische instelling, nauwkeurigheid, degelijkheid, een rechte rug, maatschappelijke betrokkenheid"* (NBA, 2014a).

Naast een goede aanwervingspolitiek is het belangrijk om auditoren continue te trainen op hun professioneel-kritische houding door in te spelen op hun kennisniveau en de gepaste stimulansen aan te bieden (Nelson, 2009). De onderzoekers Glover & Prawitt (2014) benadrukten in hun artikel dat het noodzakelijk is om continue opleidingen en trainingen aan te bieden die specifiek gebaseerd zijn op het verhogen van de professioneel-kritische instelling. Een auditor moet continue getraind worden in een goed oordeelvormingsproces, om zo de onderzoekende instelling van de auditor te verbeteren (Glover & Prawitt, 2014). Deze mening wordt gedeeld door de Programmacommissie Professional Sceptis. Auditororganisaties zouden gepaste opleidingen en trainingen moeten verzorgen om een kritische beroepshouding van hun werkzame auditoren te versterken en auditkwaliteit te kunnen blijven garanderen. Ook kunnen zij een belangrijke rol spelen in het opleiden van auditoren

tot specialisten in bepaalde auditonderdelen (NBA, 2014b). Zowel voldoende monitoring, reflecterende activiteiten en praktische on-the-job opleidingen organiseren kunnen een effectieve ontwikkeling van de kritische beroepshouding bevorderen (IAASB, 2015).

Om de continue opleidingen te vergemakkelijken kunnen aanvullende hulpmiddelen, templates en technologieën ontwikkeld worden (Glover & Prawitt, 2014). Zo werd bijvoorbeeld algemeen geadviseerd door de programmacommissie om een 'moresprudentie-database' op te stellen. De database wordt beschouwd als een soort hulpmiddel om op lange termijn de professioneel-kritische instelling te verbeteren en te onderhouden. Via deze database worden alle auditors ondersteund in het leren herkennen, analyseren en oplossen van morele en vaktechnische dilemma's (NBA, 2014b). Naast het aanbieden van opleidingen moeten auditororganisaties hun auditoren blijven motiveren. Zo kunnen auditororganisaties bijvoorbeeld trachten hun werkzame auditoren te motiveren door evaluatiemomenten en promoties. In hun beleid en procedures kunnen ze de focus leggen op het belonen en stimuleren van auditoren die een kritische beroepshouding handhaven (IAASB, 2015). Scepticisme moet volgens de FRC een vast onderdeel zijn van een auditororganisatie zijn training- en competentie-raamwerken voor het evalueren en belonen van partners en werknemers (FRC, 2012).

Volgens Nelson (2009) hebben de meeste auditororganisaties hiërarchisch georganiseerde beoordelingsprocessen. De manier waarop deze beoordelingen uitgevoerd worden kunnen een belangrijke rol spelen in het bevorderen van de professioneel-kritische instelling. Als een auditororganisatie de juiste stimulansen kan creëren, dan kan dat een bevorderend resultaat opleveren. De auditoren zullen meer gemotiveerd te werk gaan en een kritische beroepshouding nastreven (Nelson, 2009). Dit werd eveneens aangetoond door recenter onderzoek. Het is belangrijk om de individuele auditor te evalueren op prestaties en hem stimulansen te geven dat een goede kritische beroepsuitoefening leidt tot positieve evaluaties en beloningen (Glover & Prawitt, 2014). De NBA adviseert dat auditoren beoordeeld en beloond moeten worden op basis van hun geleverde kwaliteit. Hiermee werd benadrukt dat commerciële prikkels zoals omzet en 'cross selling' als criteria voor beloning niet aanvaardbaar zijn (NBA, 2010). De kritische beroepshouding zou dus een cruciaal element moeten zijn binnen het promotiebeleid voor medewerkers van de controlepraktijk in de organisatie en behoren tot één van de criteria voor partnerbenoeming (NBA, 2014a).

De methodologieën en toetsingsprocessen zouden hun werkzame auditoren moeten ondersteunen in bepaalde verwachtingen zoals het ontwikkelen van een grondige kennis van de controlecliënt, het identificeren van kwesties in het begin van de planningscyclus zodat de auditor over voldoende tijd beschikt om deze te onderzoeken en op te lossen, het ondernemen van stappen in overeenstemming met de grootte en complexiteit van financiële rapporteringssystemen om ongewone transacties te kunnen identificeren, enzovoort (FRC, 2012)

De druk op vlak van budget, tijd en omzetverplichtingen waarmee auditors geconfronteerd worden brengt enkele grote risico's met zich mee. Er zouden maatregelen genomen moeten worden door de auditororganisaties om deze druk te verminderen. De NBA dient de auditororganisaties aan te spreken op de maatschappelijke acceptatie van het huidige verdienstelsel en de wijze waarop de carrière

van de auditors hierdoor wordt bepaald. Het opstarten van deze acties zullen daarnaast een positief effect hebben op het maatschappelijke beeld van het auditberoep (NBA, 2014b).

Bovendien zouden ze rekening moeten houden met de risico's van familiariteit. De programmacommissie adviseert om aparte cursussen te voorzien, in kader van permanente educatie, om dieper in te gaan op de dreiging van familiariteit en de ernstige gevolgen hiervan. De NBA moet ervoor zorgen dat er een duidelijker beeld is omtrent wat verstaan wordt onder familiariteit en op welke wijze de auditoren zich kunnen weren tegen het risico van te nauwe relaties met de controlecliënt (NBA, 2014b).

3.2.4 Aanbevelingen aangaande initiële opleidingen: universiteiten en hogescholen

Een degelijke initiële opleiding is de start van het ontwikkelen en stimuleren van een professioneel-kritische instelling. Vanaf de theoretische en praktische opleiding van een aanstaande auditor zou al aandacht geschonken moeten worden aan de kritische beroepshouding. Op theoretisch vlak spelen de universiteiten en hogescholen een zeer belangrijke rol. Zij zijn verantwoordelijk voor de initiële opleiding van aanstaande auditoren. De toezichthouder kan in overleg met hen de wijze waarop de professioneel-kritische instelling beter geïntegreerd kan worden bestuderen. Universiteiten en hogescholen zouden niet enkel iets moeten bijleren over de huidige situatie, ook over de nabije toekomst rekening houdend met de veranderde verwachtingen van het maatschappelijke verkeer. De maatschappelijke en technologische ontwikkelingen zorgen ervoor dat de verwachtingen van het maatschappelijke verkeer continue veranderen. Hierdoor is het belangrijk om continue onderzoek te voeren naar de verwachtingen omtrent de prestaties van een auditor en om hierop in te spelen in de initiële theoretische en praktijkopleiding (NBA, 2014b).

In de praktijkopleiding zou de nadruk meer gelegd moeten worden op de professioneel-kritische instelling van de kandidaat bedrijfsrevisoren, om op deze manier de kritische beroepshouding van een aanstaande auditor maximaal te bevorderen. In overleg met de Raad van Praktijkopleidingen kan er nagegaan worden op welke manier dit het best bereikt kan worden (NBA, 2014b).

Het Belgische Instituut van de Bedrijfsrevisoren heeft een duidelijk opleidingsprogramma om de beroepstitel als bedrijfsrevisor te behalen. Deze speelt volgens hun een belangrijke rol in het versterken van de kritische beroepshouding. Het Belgische opleidingsprogramma eindigt namelijk na 3 jaar opleiding en meer dan 25 examens met een examen voor een jury waarin de professioneel-kritische instelling van aanstaande bedrijfsrevisoren zeer grondig getest wordt (IBR, 2010).

Een hoog niveau van deskundigheid wordt verwacht door het maatschappelijke verkeer en de toezichthouders. Zowel op theoretisch vlak, als in de praktijkopleiding moet nadrukkelijk aandacht besteedt worden aan deskundigheid. Deskundigheid is namelijk een belangrijk onderdeel van de professioneel-kritische instelling. De commissie is ervan overtuigd dat er extra testen ingevoerd moeten worden om na te gaan of de auditor zijn controlewerkzaamheden op een gewenst deskundigheidsniveau uitvoert. Uit de verplichte PKI-training bleek namelijk dat deskundigheid een vereiste is voor een professioneel-kritische beroepsuitoefening. Er wordt wel opgemerkt dat het onmogelijk is voor een auditor om bij alle specifieke onderdelen de gepaste deskundigheid te leveren

die noodzakelijk is voor een professional met een professioneel-kritische instelling. Auditoren kunnen zich misschien gaan specialiseren in bepaalde onderdelen binnen het auditberoep. Volgens de programmacommissie moet er ook verder nagegaan worden hoe auditoren gestimuleerd kunnen worden in het principe van doorvragen en kritisch omgaan met verkregen controle-informatie (NBA, 2014b).

3.2.5 Aanbevelingen aangaande de instellingen die instaan voor permanente educatie

Naast een degelijke initiële opleiding moeten er permanente opleidingen aangeboden worden om het kennisniveau van de auditoren op een gewenst niveau te behouden. Volgens de programmacommissie moet in elke cursus, gericht op kennisontwikkeling, extra aandacht besteed worden aan de professioneel-kritische instelling van een individuele auditor. Daarnaast moet de essentiële wet- en regelgeving omtrent dit begrip verplicht opgenomen worden in de cursussen. De NBA zelf biedt diverse opleidingen aan voor de permanente educatie van auditoren. De programmacommissie vindt dat er meer permanente cursussen aangeboden moeten worden door de toezichthouder die specifiek gericht zijn op het bevorderen van een professioneel-kritische instelling (NBA, 2014b).

Het Belgische Instituut voor Bedrijfsrevisoren stelt: *"Het aanleren van een professioneel-kritische instelling is een voortdurend proces dat kan worden bereikt door permanente vorming van de auditors en volledige kennis van de gecontroleerde entiteit."* Hierbij benadrukken ze wel dat een kritische instelling ook moeten worden verbeterd op het niveau van de Raad van Bestuur en het auditcomité waar een gezonde bevraging van de door het management genomen beslissingen en de gedane boekhoudkundige inschattingen moet gebeuren (IBR, 2010).

Hoofdstuk 4 De gegevensgerichte cijferanalyses

In een vierde hoofdstuk zal er allereerst een nadere omschrijving van de gegevensgerichte cijferanalyses gegeven worden. Volgens de voorgeschreven auditstandaard 520 heeft de auditor enkele zeer belangrijke verantwoordelijkheden in het opzetten en uitvoeren van de analytische procedure. De belangrijkste verantwoordelijkheden zullen per fase nader toegelicht worden. Tenslotte zullen er enkele traditionele en modernere methoden van gegevensgerichte cijferanalyses aan bod komen.

4.1 Nadere omschrijving gegevensgerichte cijferanalyses

Een auditor kan voor het verzamelen van relevante en betrouwbare controle-informatie gebruik maken van zowel systeemgerichte als gegevensgerichte controlewerkzaamheden. In de praktijk worden deze controles vaak gecombineerd. De gegevensgerichte cijferanalyses zijn een onderdeel van de gegevensgerichte werkzaamheden naast detailcontroles en verbandcontroles. De internationale controlestandaarden laten aan de auditor vrij de keuze of hij al dan niet gegevensgerichte cijferanalyses uitvoert voor het verzamelen van controle-informatie. Het gebruik ervan wordt dus niet verplicht, maar het wordt wel aangeraden doordat het een groot voordeel oplevert. Zo zou namelijk het uitvoeren van deze analytische procedure ervoor zorgen dat het aantal additionele en kostelijkere detailcontroles beperkt kunnen worden (Johnstone et al., 2014). De cijferanalyses kunnen doorheen het gehele auditproces uitgevoerd worden om op het einde een algehele conclusie te kunnen trekken over de getrouwheid van de financiële gegevens (ISA 520).

De internationale controlestandaard 520 behandelt de gegevensgerichte cijferanalyses. Deze standaard is van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperioden die vanaf 15 december 2009 aanvangen. In deze ISA-norm wordt er dieper ingegaan op het gebruikmaken door de auditor van cijferanalyses als gegevensgerichte cijferanalyses. Ook worden de verantwoordelijkheden van de auditor nader behandeld (ISA 520).

Gegevensgerichte cijferanalyses zijn evaluaties van financiële informatie door analyses te voeren van plausibele relaties tussen zowel financiële als niet-financiële gegevens. De gevonden fluctuaties en relaties moeten nader onderzocht worden op inconsistenties met andere relevante informatie en/of significante verschillen met door de auditor ontwikkelde verwachte waarden (ISA 520).

De auditor wil met het toepassen van de gegevensgerichte cijferanalyses relevante en betrouwbare controle-informatie verkrijgen. Deze analytische procedure kan ook toegepast worden op het einde van een controle om de auditor te helpen een algehele conclusie te trekken over de betrouwbaarheid van de financiële overzichten (ISA 520).

4.2 Verantwoordelijkheden van de auditor volgens ISA 520

Een auditor heeft enkele belangrijke verantwoordelijkheden bij het opzetten en uitvoeren van de gegevensgerichte cijferanalyses. De verantwoordelijkheden worden nader behandeld in paragrafen 4 tot en met 16 van de internationale controlestandaard 520.

Ten eerste dient de auditor de geschiktheid van de gegeven standpunten, voor de analytische procedure, te bepalen. Hierbij moet hij rekening houden met de geschatte risico's op een afwijking van materieel belang en met eventuele detailcontroles voor deze beweringen. Zo wordt er bij geplande cijferanalyses van uitgegaan dat relaties tussen gegevens blijven bestaan zolang het tegendeel niet bewezen is. Vaak wordt er effectief gebruik gemaakt van reeds gekende verhoudingscijfers om informatie te verkrijgen over de redelijkheid van de vastgelegde bedragen.

Een auditor moet ervan op de hoogte zijn dat verschillende soorten cijferanalyses verschillende niveaus van zekerheid opleveren. De bepaling van de geschiktheid van bepaalde gegevensgerichte cijferanalyses wordt beïnvloed door de aard van de beweringen en de inschattingen van de auditor met betrekking tot het risico op een afwijking van materieel belang. De gegevensgerichte cijferanalyses kunnen daarnaast in combinatie met detailcontroles gebruikt worden om een bewering te toetsen.

De tweede verantwoordelijkheid van een auditor is dat hij de betrouwbaarheid van de gegevens, waarop zijn verwachtingen gebouwd worden, evalueert. De betrouwbaarheid van informatie wordt namelijk beïnvloed door de bron en de aard. Daarnaast zullen ook de omstandigheden waarin de gegevens verkregen zijn een belangrijke invloed uitoefenen op de betrouwbaarheid. Informatie afkomstig van onafhankelijke bronnen is betrouwbaarder dan intern verkregen controle-informatie. Het is eveneens belangrijk om rekening te houden met de interne beheersing van een controlecliënt. Als de interne beheersingsmaatregelen binnen een onderneming effectief zijn, dan kan de auditor meer vertrouwen op de betrouwbaarheid van de intern verkregen informatie en de resultaten van de gegevensgerichte cijferanalyses.

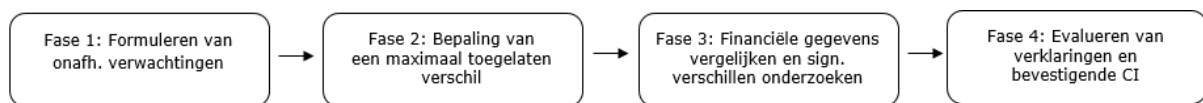
In de gegevensgerichte cijferanalyses moet de auditor zich een verwachting gaan vormen van bepaalde cijfers. De auditstandaarden vereisen van de auditor dat hij deze verwachting voldoende nauwkeurig stelt zodat afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten geïdentificeerd worden.

Tenslotte heeft een auditor de verantwoordelijkheid om een toegelaten verschil tussen de gerapporteerde gegevens en de verwachten waarden te bepalen dat aanvaardbaar is zonder verder onderzoek te verrichten. Hierbij moet hij rekening houden met de materialiteit en verenigbaarheid met het gewenste niveau van zekerheid.

4.3 Procedure van de gegevensgerichte cijferanalyses

Het proces van de analytische procedure, gegevensgerichte cijferanalyses, bestaat uit vier opeenvolgende fases (Messier et al., 2013):

1. Ontwikkelen van onafhankelijke verwachtingen
2. Bepaling van een maximaal toegelaten verschil (drempel)
3. Werkelijke financiële gegevens controlecliënt vergelijken met de onafhankelijke verwachtingen en onderzoeken van significante verschillen
4. Evalueren van verklaringen en bevestigende controle-informatie



Figuur 2: Proces gegevensgerichte cijferanalyses

4.3.1 Fase 1: ontwikkelen van onafhankelijk verwachtingen

In de eerste fase moet de auditor onafhankelijke verwachtingen vormen omtrent de financiële overzichten van de huidige periode, meer specifiek over diverse rekeningssaldi, ratio's en mogelijke relaties tussen financiële en/of niet-financiële gegevens. Bij het vormen van deze verwachtingen zal de auditor zich baseren op eerder verkregen informatie (Johnstone et al., 2014). De auditor zal hierbij zijn kennis gebruiken over de controlecliënt, industrie en economische omstandigheden (Pike et al., 2013). Vervolgens zal hij met deze informatie een verwachting vormen.

De ontwikkelde verwachting kan een interval zijn waarin het werkelijke gegeven moet vallen of meer specifiek een puntschatting. Er wordt wel vereist dat de verwachting precies genoeg is om een materiële fout te kunnen erkennen (Messier et al., 2013). De auditor kan bijvoorbeeld een verwachting vormen omtrent de controlecliënt zijn opbrengsten. Om te bepalen of hij verwacht dat de opbrengsten zullen stijgen of dalen in de volgende periode kan hij gebruik maken van opbrengsten uit vorige periodes of uit de sector (Johnstone et al., 2014).

Gedurende deze eerste fase zal de auditor moeten bepalen of de analytische procedure voldoende aandacht besteed aan relevante beweringen, of er vertrouwd kan worden op de gegevens gebruikt voor het formuleren van verwachtingen en of de verwachtingen voldoende nauwkeurig zijn (Messier et al., 2013). Volgens de AICPA is het vormen van onafhankelijke verwachtingen de belangrijkste fase van de analytische procedure. Zij stellen dat de effectiviteit van de analytische procedure afhankelijk is van het ontwikkelen van onafhankelijke verwachtingen, waarvan er verondersteld wordt dat deze onverwachte relaties kunnen identificeren. Recentere standaarden vereisen dan ook van de auditoren dat ze de redelijkheid van de gegevens nagaan waarop ze hun verwachtingen baseren en verwachtingen vormen die voldoende nauwkeurig zijn voor het ontdekken van materiële fouten (Messier et al., 2013).

4.3.2 Fase 2: bepaling van een maximaal toegelaten verschil

Het komt zelden voor dat de onafhankelijke verwachting van de auditor over een financieel gegeven exact gelijk is aan het gerapporteerde gegeven van de controlecliënt. Hierdoor moet hij in een tweede fase het maximaal toegelaten verschil, tussen de verwachting en het gerapporteerde gegeven, vastleggen voordat hij effectief de financiële gegevens begint te vergelijken. Hierbij moet rekening gehouden worden met het toegekende materialiteitsniveau (Johnstone et al., 2014). De internationale controlestandaard 520 definieert een significant verschil als volgt: *"hoeveelheid verschil met de verwachting dat aanvaardbaar is zonder verder onderzoek is beïnvloed door de vooropgestelde materialiteit en het gewenste niveau van zekerheid"* (ISA 520).

Als de auditor een lagere materialiteit en dus een hoger gewenst niveau van zekerheid vooropstelt, dan zal het maximaal toelaatbare verschil kleiner worden. Doordat de auditstandaard geen specifieke regels stelt omtrent het zetten van een toegelaten verschil wordt er vanuit gegaan dat de meeste auditororganisaties gebruik maken van enkele vuistregels (Messier et al., 2013). Het zetten van een toegelaten verschil is noodzakelijk en zeer belangrijk doordat alle volgende fasen in de analytische procedure afhankelijk zijn van deze beslissing.

4.3.3 Fase 3: financiële gegevens controlecliënt vergelijken met de verwachtingen en onderzoeken van significante verschillen

In een voorlaatste fase zal de auditor het verschil, tussen de gevormde verwachtingen en de gerapporteerde gegevens door de controlecliënt, berekenen en vervolgens bestuderen welke verschillen al dan niet aanvaardbaar zijn. Indien het werkelijke verschil kleiner is dan het maximaal aanvaardbare verschil dan is er geen significant verschil en zal de auditor het gerapporteerde gegeven aanvaarden. In deze situatie moet de auditor op dit financieel gegeven geen verdere detailtesten uitvoeren en kan het aantal detailtesten verminderd worden, wat een belangrijk voordeel is van de gegevensgerichte cijferanalyses. Als het werkelijke verschil, tussen het gerapporteerde gegeven en de verwachting, beduidend groter is dan het maximaal toelaatbare verschil dan moet de auditor professioneel-kritisch optreden en het gerapporteerde gegeven verder onderzoeken (Johnstone et al., 2014; Messier et al., 2013).

De internationale controlestandaard 520 vereist van de auditor dat inconsistente relaties of fluctuaties verder onderzocht moeten worden. Meer specifiek moet de auditor navraag doen bij het managementteam en de geschikte controle-informatie zoeken die relevant is om de verklaringen van het management te onderbouwen. Daarnaast wordt er verwacht dat hij andere controlewerkzaamheden verricht naargelang hij dit noodzakelijk acht. Echter moet de auditor voorafgaand een lijst opstellen van de mogelijke hypothesen om de oorzaken van het significante verschil te verklaren (Messier et al., 2013).

4.3.4 Fase 4: evalueren van verklaringen en bevestigende controle-informatie

Significante verschillen tussen de gevormde verwachtingen en de gerapporteerde financiële gegevens betekenen een grotere kans op materiële fouten in de financiële verslaggeving van de controlecliënt. In de vierde fase van de analytische procedure moeten aanvullende testen uitgevoerd worden om managementverklaringen te beoordelen (Johnstone et al., 2014).

Als verklaringen worden bevestigd met de gepaste controle-informatie, dan zal de auditor het gerapporteerde cijfer toch aanvaarden ondanks het significante verschil met de ontwikkelde verwachting. Als de verklaring niet gegrond wordt met aanvullende controle-informatie, dan moet de auditor auditaanpassingen aanbevelen (Messier et al., 2013). De auditor zal dus uiteindelijk de redelijkheid van de gerapporteerde gegevens bepalen en eventuele vereiste auditaanpassingen aanbevelen (Pike et al., 2013).

4.4 Traditionele en moderne methoden van gegevensgerichte cijferanalyses

De gegevensgerichte cijferanalyses kunnen volgens verschillende methoden worden uitgevoerd. De methoden kunnen variëren van zeer simpele, eenvoudige vergelijkingen tot complexe analyses (ISA 520). De auditor kiest tussen deze verschillende methoden op basis van het doel van de test en het gewenste niveau van zekerheid (Fung, 2010). Ameen (1994) deed onderzoek naar de factoren die een mogelijke invloed hebben op de auditoren hun keuze omtrent de specifieke types van analytische procedures. Ten eerste zou het gebruik van de diverse types variëren doorheen de tijd. Ook blijkt uit hun onderzoek dat auditoren voornamelijk vertrouwen op eerder eenvoudige gegevensgerichte cijferanalyses en zelden gebruik maken van de meer ingewikkelde technieken (Ameen & Strawser, 1994). Dit werd recenter in 2010 bevestigd door een onderzoek van Trompeter & Wright (Trompeter & Wright, 2010).

De meest gebruikte methoden van gegevensgerichte cijferanalyse zijn trendanalyses en ratioanalyses. Bij trendanalyses zal een auditor veranderingen in de financiële gegevens analyseren doorheen de tijd. Zo kan volgens de ISA-norm 520 financiële informatie van een controlecliënt vergeleken worden met vergelijkbare informatie uit voorgaande perioden, verwachte resultaten van de controlecliënt en/of auditor en gelijkaardige informatie uit de sector. Trendanalyses kunnen bestaan uit simpele jaar-tot-jaar vergelijkingen van rekeningensaldi, grafische voorstellingen, analyses van financiële gegevens, histogrammen van ratio's en projecties van rekeningensaldi gebaseerd op historische veranderingen. In een ratioanalyse worden economische relaties tussen twee of meerdere rekeningensaldi nagegaan. Deze analyses zijn nuttig om significante verschillen te identificeren tussen gerapporteerde cijfers en normen en/of verschillen met de door de auditor ontwikkelde verwachtingen (Johnstone et al., 2014).

Een auditor zal vooral niet-geauditeerde data incorporeren in een spreadsheet of software programma om de mogelijke trend en ratio's te berekenen. Deze twee methoden van gegevensgerichte cijferanalyses zijn niet zo nauwkeurig. Een meer rigoureuze aanpak van

gegevensgerichte cijferanalyses zijn redelijkheidstoetsen. Hierin gaat de auditor een bepaalde verwachte waarde van een saldo ontwikkelen door gebruik te maken van data die gedeeltelijk of in het geheel onafhankelijk van de controlecliënt zijn financiële gegevens wordt verkregen. Eén van de meer rigoureuze gegevensgerichte cijferanalyses zijn de regressie analyses. De verwachte waarde van een financieel gegeven wordt bepaald met behulp van een statistische techniek waarbij één of meerdere factoren worden gebruikt (Johnstone et al., 2014). De trend-, ratio- en redelijkheidstesten gebruiken elk een andere methode om een verwachting te vormen. De redelijkheidstesten zouden leiden tot meer nauwkeurige informatie dan de ratio- en trendanalyses, waarbij de trendanalyses het minst precieze informatie oplevert (Fung, 2010).

De traditionele methoden, die vooral gebaseerd zijn op het trekken van steekproeven, blijken niet meer voldoende efficiënt door het steeds toenemend aantal hoeveelheden informatie binnen ondernemingen. Voor de analyse van de financiële overzichten wordt er dan ook meer en meer gebruik gemaakt van de computer. Zo zijn 'proces mining' en 'data mining' technieken die steeds vaker gebruikt worden om de controle effectiever, efficiënter en goedkoper te doen verlopen (TopCAATs, 2014). Het gebruik van deze technieken sluit aan bij de algemene trend binnen de auditwereld van systeembeoordeling naar meer proces-georiënteerde auditing (Bezverhaya-Haasnoot, Caron, & Goeyenbier, 2009).

Met 'data mining' technieken worden er verbanden en uitzonderingen gezocht in grote hoeveelheden van digitaal beschikbare informatie. Niet alle financiële informatie is digitaal beschikbaar, waardoor sommige data eerst nog moet worden gedigitaliseerd (gescand, OCR, Optical Character Reading). Deze techniek biedt grote voordelen doordat grote datavolumes in zeer korte tijdspanne worden verwerkt. De relaties tussen personen, organisaties, transacties en gebeurtenissen kunnen duidelijk en snel zichtbaar worden gemaakt en verdachte transacties kunnen veel sneller geïdentificeerd worden. Daarnaast kunnen ze de doeltreffendheid van interne beheersmaatregelen vaststellen en dus ook de kwetsbaarheid voor fraude en concrete bedreigingen opvolgen (Lammers, 2013).

Vervolgens leidt 'proces mining' eveneens tot een effectievere controle. In deze techniek worden de waardenkringloop en de functiescheidingen binnen een organisatie op een softwarematige manier geanalyseerd en gecontroleerd. Met behulp van process discovery kan de uitvoering van het huidige bedrijfsproces vergeleken worden met het ontwerpmodel. Op deze manier kan de auditor bestuderen of alle essentiële controleactiviteiten in het proces werkelijk worden uitgevoerd, zoals het ontwerpmodel voorschrijft. Bovendien kan er gecontroleerd worden of de medewerkers geautoriseerd zijn voor het uitvoeren van bepaalde taken in het proces zodat onbevoegde medewerkers geen toegang hebben tot bepaalde informatie. De auditor kan met de 'proces mining' techniek een duidelijk beeld vormen over het huidige werkende systeem binnen een onderneming en dit gebruiken voor meerdere auditanalyses. De eventueel ontdekte onvolkomenheden in bedrijfsprocessen kunnen met deze techniek tijdig worden gedetecteerd en gemeld worden aan het managementteam, waardoor zij op hun beurt sneller aanpassingen voor verbeteringen kunnen doorvoeren (Bezverhaya-Haasnoot et al., 2009).

Hoofdstuk 5 Mogelijke tekortkomingen in de gegevensgerichte cijferanalyses en aanbevelingen voor kwaliteitsmaatregelen

In meerdere onderzoeken werden tekortkomingen in het opzetten en uitvoeren van de gegevensgerichte cijferanalyses geconstateerd. Uit gesprekken met de Nederlandse Big 4-auditkantoren blijkt dat ze openstaan voor het nemen van kwaliteitsmaatregelen. Echter is hiervoor een grondige analyse vereist naar de oorzaken die aan de grondslag liggen van mogelijke tekortkomingen. Pas dan kunnen auditororganisaties overgaan tot de nodige herstel- en verbetermaatregelen die een kwaliteit verhogend effect hebben (AFM, 2013). In dit hoofdstuk zal er in eerste instantie per fase van de analytische procedure de mogelijke tekortkomingen en eventuele aandachtspunten worden besproken. Gevolgd door het geven van enkele aanbevelingen voor kwaliteitsmaatregelen.

5.1 Mogelijke tekortkomingen in het proces van de gegevensgerichte cijferanalyses

De Nederlandse toezichthouder AFM heeft na een onderzoek in 2013 enkele ernstige tekortkomingen geconstateerd bij de externe auditoren, waarbij de kwaliteit van de audit in zijn geheel tekort kwam. Uit een recenter rapport *'Uitkomsten onderzoek kwaliteit wettelijke controles Big 4-accountantsorganisaties'* van september 2014 bleek dat er in 45% van de beoordeelde wettelijke controles onvoldoende en ongeschikte controle-informatie werd verzameld om hun oordeel over de financiële overzichten voldoende te onderbouwen. Deze conclusie is gebaseerd op de constatering van meerdere tekortkomingen, waaronder tekortkomingen in het opzetten en uitvoeren van gegevensgerichte cijferanalyses. Uit recente rapporten van de IFIAR en andere buitenlandse toezichthouders blijkt dat de bevindingen van de AFM zeer sterk overeenkomen en als vergelijkingsbasis genomen mogen worden (AFM, 2014). Vanuit de academische literatuur worden ook enkele specifieke gebreken vastgesteld.

Naar het oordeel van de Nederlandse toezichthouder hebben auditoren in meerdere uitgevoerde controles slechts een globale cijferanalyse toegepast in plaats van de bedoelde gegevensgerichte cijferanalyse (AFM, 2014). De geconstateerde tekortkomingen toonden aan dat er praktisch in elke fase van de gegevensgerichte cijferanalyses gebreken konden voorkomen.

5.1.1 Geconstateerde gebreken in het ontwikkelen van onafhankelijke verwachtingen

In de eerste fase vertoonde de onafhankelijke auditor gebreken in het onafhankelijk formuleren van verwachtingen (AFM, 2014). De PCAOB zou meermaals bezorgdheden hebben omtrent enkele aspecten van het formuleringsproces. Het betreft hier gevonden gebreken in het goed opsplitsen van informatie, gebrek in het verzekeren van een betrouwbare basis informatie voor verwachtingen, gebreken in het bereiken van adequate nauwkeurige verwachtingen, gebreken in het incorporeren van relevante beschikbare informatie, gebreken in het testen van onderliggende informatie, enzovoort (Messier et al., 2013). Enkele van deze werden door eerdere onderzoeken al aangetoond.

Auditoren zouden bij het vormen van hun verwachtingen soms teveel vertrouwd hebben op informatie en inzichten verkregen van de controlecliënt, een mogelijk niet-integere bron (Hirst & Koonce, 1996; Hurtt et al., 2013; Trompeter & Wright, 2010).

Uit het onderzoek van de AFM in 2013 bleek dat bepaalde auditoren zelfs irrelevante informatie gebruiken voor het vormen van verwachtingen (AFM, 2014). Zo blijkt dat auditoren tijdens de analytische procedure al toegang hebben tot niet-geauditeerde huidige financiële gegevens en deze informatie gebruiken. Deze huidige financiële overzichten zouden logischerwijs pas behandeld mogen worden nadat de verwachtingen onafhankelijk van de controlecliënt zijn gevormd. Dit kan leiden tot vertekende verwachtingen die niet de juiste basis vormen voor de analytische procedure. Auditoren die verwachtingen wel vormden zonder voorkennis van de niet-geauditeerde financiële gegevens waren volgens onderzoek meer in staat materiële fouten te ontdekken bij het uitvoeren van gegevensgerichte cijferanalyses. Hierbij handhaven zij wel hun professioneel-kritische instelling (Pike et al., 2013).

5.1.2 Geconstateerde gebreken in het bepalen van het maximaal toegelaten verschil

In enkele gevallen waarbij het om een globale cijferanalyse ging en niet de bedoelde gegevensgerichte cijferanalyse bleek dat auditors het moeilijk hadden om de omvang te bepalen van een eventueel verschil dat aanvaardbaar is zonder verder onderzoek (AFM, 2014). Dit werd eerder eveneens aangegeven in de literatuur. De betrokken auditoren faalden in het geheel zetten van een maximaal toegelaten verschil en om dit interval voldoende nauwkeurig te zetten om voldoende zekerheid te verwerven dat er geen fouten van materieel belang aanwezig zijn (Messier et al., 2013).

5.1.3 Geconstateerde gebreken in het vergelijken van de financiële gegevens

In de derde fase moet een auditor de huidige niet-geauditeerde financiële gegevens van de controlecliënt gaan vergelijken met de eerder opgestelde onafhankelijke verwachtingen in de eerste fase. Enkele auditors vertoonden moeilijkheden in deze fase. Er werd namelijk bewijs gevonden dat bepaalde auditoren niet voldoende capabel waren om de juiste financiële gegevens met elkaar te vergelijken, zoals het vergelijken van resultaten met periodes in het verleden wanneer een andere verwachting was geformuleerd. Hierdoor kunnen verkeerde conclusies worden genomen (Messier et al., 2013).

Daarnaast zijn er enkele bezorgdheden dat auditoren niet altijd (materiële) significante verschillen verder onderzoeken. Enkele betrokken auditoren zouden zelfs verkiezen om geen verschillen te vinden in het uitvoeren van de gegevensgerichte cijferanalyses (Glover, Prawitt, & Wilks, 2005).

5.1.4 Geconstateerde gebreken in het onderzoeken van significante verschillen

In de laatste fase van de gegevensgerichte cijferanalyses werden eveneens enkele tekortkomingen vastgesteld. Bepaalde auditoren blijken het moeilijk te hebben om een verklaring te zoeken voor ontdekte significante verschillen (AFM, 2014). Daarnaast bleek het dat de auditor zijn controle-informatie voor de meeste gegevensgerichte werkzaamheden verzamelde uit voornamelijk lijsten en databases afkomstig van de controlecliënt. De AFM moest hierbij constateren dat de auditor deze lijsten en databases niet voldoende professioneel-kritisch heeft geëvalueerd op betrouwbaarheid (AFM, 2014). In de derde fase moeten auditoren enkele hypothesen voor verklaringen van significante verschillen formuleren. Uit onderzoek bleek dat auditoren erin slaagden om accurate hypothesen te genereren, maar niet altijd in het selecteren van de juiste hypothese als de juiste oorzaak van geïdentificeerde significante verschillen (Messier et al., 2013).

Zo werd de verklaring van de controlecliënt zelf genomen als de enige verklaring voor significante verschillen. De auditoren zouden hierbij dus niet opzoek gegaan zijn naar aanvullende controle-informatie om de verklaringen van het managementteam te ondersteunen (Hirst & Koonce, 1996). Dit werd in het rapport van de AFM als tekortkoming aangegeven. De auditor kan falen in het nagaan van de getrouwheid van managementverklaringen voor significante verschillen. De beweringen zouden met behulp van ondersteunende documenten bevestigd moeten worden, zoals de internationale controlestandaard 200 vereist. Controle-informatie direct afkomstig van het managementteam van de controlecliënt, een mogelijk niet-integere bron, moet zeer kritisch beoordeeld worden. Auditoren die geen verklaring zoeken voor geconstateerde significante verschillen zijn niet voldoende professioneel-kritisch te werk gegaan. Geconstateerde verschillen duiden namelijk op tegenstrijdigheden tussen bronnen van controle-informatie of omstandigheden die aanleiding geven tot aanvullende controles (AFM, 2014).

Binnen de literatuur zijn er studies gevoerd naar het proces dat auditoren toepassen voor het zoeken van verklaringen voor eventuele geïdentificeerde fluctuaties tijdens zijn controle. Er zouden meerdere factoren een invloed kunnen uitoefenen op de bekwaamheid van een auditor om de correcte oorzaak voor een fluctuatie te vinden: opgebouwde ervaring, toegepaste zoekstrategieën, hypothesen, verantwoordelijkheden, beslissingshulpmiddelen, voorstelling probleem, tijdsbeperkingen, type van financiële fouten en inconsistente informatie (Pike et al., 2013).

Een recenter onderzoek toonde aan dat de uitvoering van de analytische procedure steeds vaker wordt opgedragen aan auditoren met minder ervaring. Volgens de studie zouden partners en managers de analytische procedure efficiënter uitvoeren door hun opgebouwde technische kennis en hun grotere set van mogelijke oplossingen voor bepaalde problemen. Auditoren in hun beginstadium beschikken nog niet over voldoende ervaring en zouden een achterstand oplopen in het degelijk uitvoeren van de procedure (Plumlee, Rixom, & Rosman, 2015).

De tekortkomingen duiden erop dat sommige auditoren falen in het uitoefenen van hun belangrijkste verantwoordelijkheden bij het opzetten en uitvoeren van de gegevensgerichte cijferanalyses, waardoor er geconcludeerd kan worden dat de internationale controlestandaard 520 niet altijd voldoende wordt nageleefd.

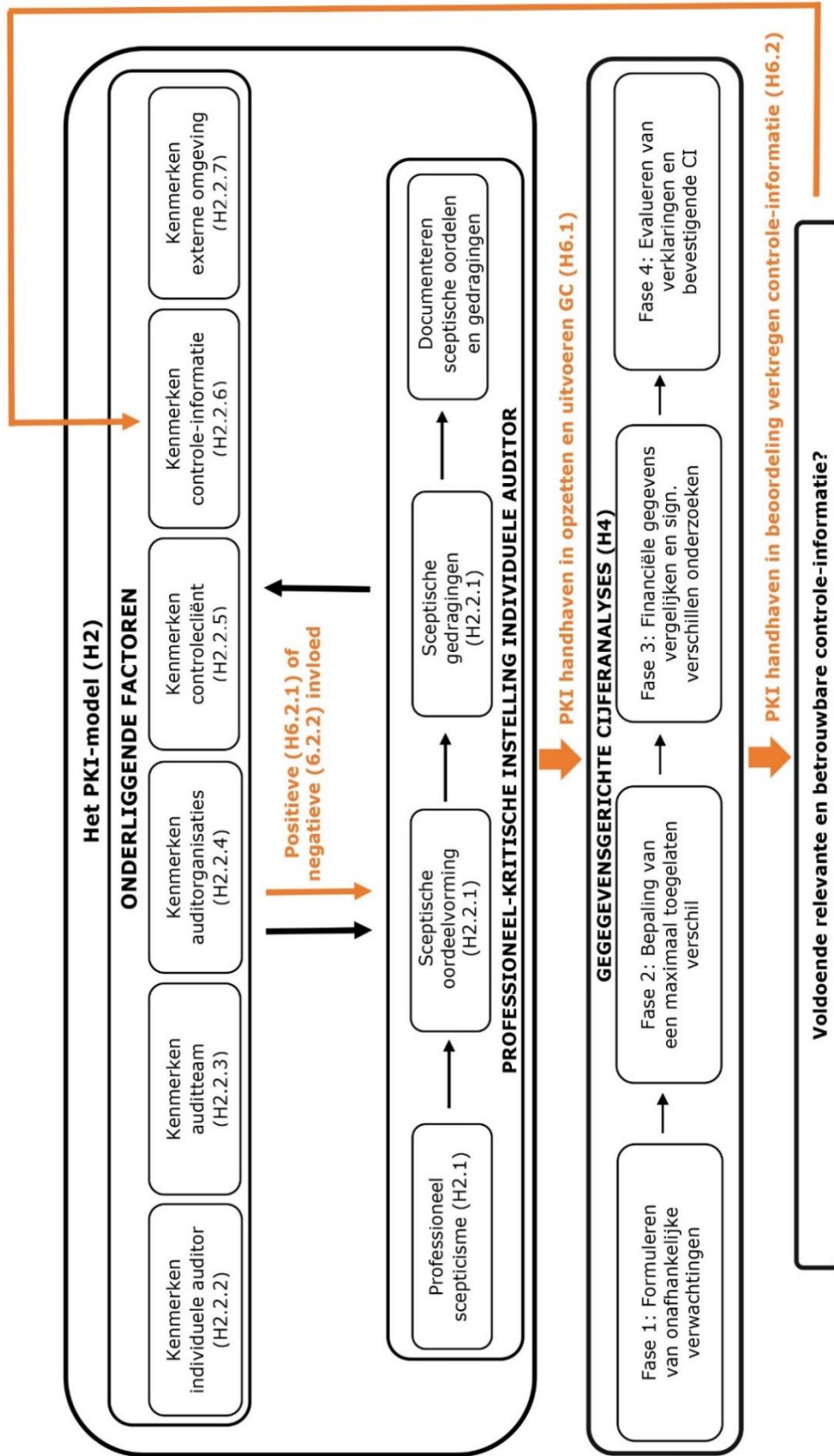
5.2 Enkele aanbevelingen van kwaliteitsmaatregelen

Het opzetten en uitvoeren van gegevensgerichte cijferanalyses is geen simpele techniek, maar een zeer moeilijk beslissingsproces ontworpen om in controle-informatie te voorzien om de juistheid van een financieel cijfer aan te tonen. Ze zouden dan ook enkel gebruikt moeten worden wanneer de procedures betrouwbaar en meer kost-effectief zijn dan andere substantieve procedures zoals detailtesten (Johnstone et al., 2014)

In de analytische procedure kan de auditor zelf beslissen om een zeer algemene verwachting te vormen, zoals de verwachting dat een bepaald saldo zal stijgen tegen opzichte van een periode. Een algemene verwachting is niet nauwkeurig genoeg voor het uitvoeren van gegevensgerichte cijferanalyses. Om een globale cijferanalyse te vermijden en dus meer nauwkeurige verwachtingen te ontwikkelen kan een auditor ervoor kiezen gebruik te maken van uitgesplitste gegevens. Hoe meer de gegevens uitgesplitst worden tot in detail, hoe nauwkeuriger verwachtingen gevormd kunnen worden zoals de auditstandaarden eisen (Johnstone et al., 2014).

Auditoren met een 'Strategic System Auditing'-aanpak zouden meer nauwkeurige verwachtingen vormen. Zij zouden namelijk een diepere kennis over de controlecliënt zijn onderneming en directe omgeving ontwikkelen, wat een belangrijke bron van informatie is voor het formuleren van onafhankelijke verwachtingen (Schultz, Bierstaker, & O'Donnell, 2010). De SSA-aanpak kan een sterke invloed hebben op een auditor zijn risicobeoordelingen. Het trainen op een SSA-aanpak zou leiden tot beter gevormde verwachtingen, verbeteringen in efficiëntie en het potentieel beter incorporeren van verdere informatie (Messier et al., 2013). Bovendien blijkt het zeer belangrijk dat auditoren, bij het vormen van onafhankelijke verwachtingen, geen gebruik maken van de huidige niet-geauditeerde financiële overzichten van de controlecliënt. Indien ze wel degelijk deze informatie niet gebruiken in de eerste fase van de analytische procedure dan zouden ze meer instaat zijn om fout gerapporteerde gegevens te identificeren (Messier et al., 2013).

Om het verschil in geleverde prestaties op vlak van de analytische procedure ten opzichte van partners en managers te verminderen, kunnen auditoren met minder ervaring getraind worden op hun metacognitieve vaardigheden. Er zijn twee vaardigheden waarop getraind kan worden namelijk divergent en convergent denken (Plumlee et al., 2015). Het divergent denken vergt van een auditor om verklaringen te genereren voor controle-informatie of omstandigheden die zij als onlogisch beschouwen. Als de auditor diverse verklaringen verzameld heeft, dan moet hij convergent nadenken om de aannemelijkheid van elk item na te gaan (Heath & Staggs, 2015). Hiermee kunnen auditoren met minder ervaring getraind worden op het probleem structurerend vermogen dat partners en managers doorheen de jaren ontwikkeld hebben. De resultaten van deze trainingen zijn veelbelovend. Auditoren die getraind worden op divergent en convergent denken zouden meer bekwaam zijn in het genereren en kiezen van correcte verklaringen in de analytische procedure (Plumlee et al., 2015). Hiermee worden een aantal mogelijke tekortkomingen in de analytische procedure beperkt en zal de auditor met minder ervaring kritischer te werk gaan.



Figuur 3: Het PKI-model bij de gegevensgerichte cijferanalyses

Hoofdstuk 6 De professioneel-kritische instelling van een auditor en gegevensgerichte cijferanalyses

Zoals reeds aangehaald moet een individuele auditor steeds een professioneel-kritische instelling handhaven gedurende het gehele auditproces en dus ook bij het opzetten en uitvoeren van de gegevensgerichte cijferanalyses. Elke stap van de analytische procedure moet met een kritische beroepshouding uitgevoerd worden om uiteindelijk voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. In dit hoofdstuk zal in eerste instantie de invloed van een kritische beroepshouding in elke fase van de gegevensgerichte cijferanalyses besproken worden. Vervolgens wordt er nagegaan of de analytische procedure voldoende betrouwbare en relevante controle-informatie oplevert om zijn uiteindelijk professioneel-kritische instelling te versterken.

6.1 Invloed van een professioneel-kritische instelling (PKI) bij het opzetten en uitvoeren van de gegevensgerichte cijferanalyses

Het handhaven van een kritische beroepshouding in elke fase is noodzakelijk. De in hoofdstuk twee besproken onderliggende factoren die een invloed kunnen uitoefenen op de professioneel-kritische instelling van een auditor zijn eveneens van belang bij de gegevensgerichte cijferanalyses. In elke fase van de analytische procedure kunnen sceptische oordelen en gedragingen van een individuele auditor worden beïnvloed door enkele kenmerken van individuele auditors, auditteams, auditororganisaties, controlecliënten, controle-informatie en externe omgeving. Het ontwikkelde PKI-model is ook van toepassing bij de gegevensgerichte cijferanalyses (*Figuur 3: PKI-model bij de gegevensgerichte cijferanalyses*)

6.1.1 Invloed van een PKI bij het onafhankelijk formuleren van verwachtingen

Een professioneel-kritische instelling is noodzakelijk in de eerste en meest belangrijke fase van de gegevensgerichte cijferanalyses. Meerdere factoren en bedreigingen kunnen een invloed uitoefenen op de kritische houding van een auditor in het formuleringsproces van onafhankelijke verwachtingen. Voor het onafhankelijk ontwikkelen van verwachtingen gaat een auditor gebruik maken van kennis en informatie over de controlecliënt, sectoren en economische omgeving. De auditstandaarden stellen zeer duidelijk dat een auditor zijn sceptische houding moet aanpassen aan het type verkregen informatie. Er mag niet zomaar blind vertrouwd worden op informatie van een mogelijk niet-integere bron, zoals bijvoorbeeld het managementorgaan. Een kritische auditor zal hiervoor gepaste aanvullende controlewerkzaamheden ondernemen om de integriteit en eerlijkheid van informatiebronnen na te gaan (ISA 200; ISA 520).

Auditors zonder voorkennis van niet-geauditeerde huidige financiële gegevens zijn meer in staat materiële fouten te ontdekken bij het uitvoeren van gegevensgerichte cijferanalyses. Als ze zich niet laten beïnvloeden door deze mogelijk irrelevante informatie in het vormen van verwachtingen dan hanteren ze een kritische beroepshouding (Pike et al., 2013). Auditors die daarbovenop duidelijkke

instructies krijgen van superieuren zouden nog veel beter presteren in het formuleren van een verwachting. In vergelijking met diegene zonder gelijkaardige instructies, zijn ze meer in staat om afwijkingen te identificeren (McDaniel & Kinney, 1995). De invloed van superieuren uit auditteams of auditororganisaties kan een belangrijke rol spelen op de kritische houding van de auditor in de eerste fase van de analytische procedure.

Een verwachting moet voldoende nauwkeurig bepaald worden, zodat materiële afwijkingen in de financiële overzichten geïdentificeerd kunnen worden (ISA 520). De methoden van gegevensgerichte cijferanalyses die toegepast worden in het auditproces worden gekozen door individuele auditors of auditteams op basis van het doel van een test en het gewenste niveau van zekerheid. In dit keuzeproces heeft de professioneel-kritische instelling een belangrijke invloed. Als de auditor een hoger niveau van zekerheid wenst, dan zou hij meer nauwkeurigere verwachtingen moeten ontwikkelen door de juiste methode te kiezen (Fung, 2010). Bovendien kan de eerder vermelde SSA-aanpak een invloed hebben op de ontwikkeling van meer nauwkeurige verwachtingen. Auditors met deze aanpak zouden een diepgaandere kennis ontwikkelen over de controlecliënt zijn onderneming en directe omgeving, wat een belangrijke bron van informatie is voor het ontwikkelen van verwachtingen (Schultz et al., 2010).

Individuele auditors zouden verkiezen om verwachtingen te formuleren gebaseerd op voornamelijk financiële informatie. De geformuleerde verwachtingen zouden niet beïnvloed zijn door niet-financiële informatie, want de voorkeur gaat uit naar meer additionele financiële informatie. Dit is de keuze van een individuele auditor zelf en getuigt niet echt van een kritische instelling. Pas als auditors expliciet gevraagd worden om ook niet-financiële informatie in beschouwing te nemen en/of te geconfronteerd worden met een hoog frauderisico, dan zijn ze wel meer vatbaar om verwachtingen te formuleren op basis van financiële en niet-financiële informatie (Messier et al., 2013). Hierbij kan geconcludeerd worden dat de risico-kenmerken van een controlecliënt en de aanmoediging van superieuren een belangrijke invloed uitoefenen op de kritische instelling van een auditor, die al dan niet beslist om ook niet-financiële informatie in overweging te nemen bij het formuleren van onafhankelijke verwachtingen.

Dat het formuleringsproces sterk beïnvloed kan worden door superieuren in het auditteam wordt ook uit volgend voorbeeld duidelijk. Als deze superieuren advies geven over het proces aan de verantwoordelijke auditor, dan blijkt dat uiteindelijke beslissingen over verwachtingen sterk in lijn zijn met het gegeven advies. De geformuleerde verwachtingen van een individuele auditor worden dus sterk gestuurd door verwachtingen van het finale auditteam. Het verschil in technische kennis tussen beide partijen is van belang. Hoe groter een verschil in kennis, hoe minder vertekende verwachtingen er worden geformuleerd (Peecher, Piercey, Rich, & Tubbs, 2010). Er wordt aangeraden om deze belangrijke eerste fase te laten uitvoeren of beoordelen door meer senior leden in het auditteam, doordat zij over meer kennis en ervaring beschikken (Fung, 2010). Dit blijkt een goede aanbeveling te zijn, wegens dat het niveau van professioneel scepticisme in het formuleringsproces afgezwakt kan worden door een gebrek aan kennis (Glover & Prawitt, 2014).

De onderzoeken tonen aan dat het formuleringsproces van onafhankelijke verwachtingen kan beïnvloed worden door meerdere factoren: kennis over niet-geauditeerde huidige financiële gegevens, druk om niet-financiële informatie in overweging te nemen, gebruik van een SSA-aanpak, invloed van 'superieuren' in auditteams en de opgebouwde ervaring en kennis doorheen de jaren. Al deze factoren hebben een invloed op de professioneel-kritische instelling die een individuele auditor handhaaft in het formuleren van onafhankelijke verwachtingen.

6.1.2 Invloed van een PKI bij het bepalen van een maximaal toegelaten verschil

In de tweede fase van de gegevensgerichte cijferanalyses moet er een maximaal aanvaardbaar verschil worden bepaald dat voldoende nauwkeurig is om zekerheid te verwerven dat er geen fouten van materieel belang aanwezig zijn. Hierbij moet een auditor rekening houden met het toegekende materialiteitsniveau en gewenste niveau van zekerheid (ISA 520).

Indien de auditor een hoger gewenst niveau van zekerheid en dus een lagere materialiteit vooropstelt, dan zal het aanvaardbare verschil kleiner moeten worden. In het bepalen van deze twee belangrijke inputfactoren is een professioneel-kritische beroepshouding vereist. Onderzoek toonde aan dat de vastlegging van een materialiteitsniveau door de auditor, een kwestie van sceptisch oordelen is (Socol, 2008).

Er zijn enkele factoren die een invloed kunnen hebben op de kritische beroepshouding van een auditor tijdens deze tweede fase. De bepaling van een aanvaardbaar verschil kan potentieel worden beïnvloed door een auditors eigen verwachting omtrent gerapporteerde financiële gegevens en andere contextuele factoren zoals de betrouwbaarheid van het interne systeem van de controlecliënt. Het maximaal toegelaten verschil is marginaal gerelateerd aan moeilijk voorspelbare financiële gegevens, maar niet aan gemakkelijk voorspelbare financiële gegevens (McDaniel & Simmons, 2007). Als bepaalde informatie van de controlecliënt suggereert dat een kernratio gaat groeien en er bewijs is dat een gerapporteerd gegeven onbetrouwbaar is, dan gaat een auditor zijn aanvaardbare verschil verkleinen. Indien er in deze situatie geen bewijs geïdentificeerd is dat een gerapporteerd gegeven onbetrouwbaar is, dan wordt de drempel hoger gezet (Messier et al., 2013).

Hieruit kan geconcludeerd worden dat de kritische instelling van een individuele auditor in deze fase voornamelijk wordt beïnvloed door persoonlijke eigenschappen (o.a. eigen verwachtingen) en kenmerken van de controlecliënt.

6.1.3 Invloed van een PKI bij het vergelijken van de financiële gegevens en het onderzoeken van significante verschillen

In de voorlaatste fase zal de auditor het verschil berekenen tussen huidig gerapporteerde gegevens en geformuleerde verwachtingen en vervolgens beslissen welke verschillen al dan niet aanvaardbaar zijn. In deze beslissing wordt rekening gehouden met het eerder bepaalde aanvaardbare verschil (Messier et al., 2013). In het onderzoeken van geïdentificeerde significante verschillen speelt de

kritische beroepshouding een cruciale rol. Een auditor zou significante verschillen altijd nader moeten onderzoeken. Toch blijkt de bereidheid van een auditor om significante verschillen te onderzoeken deels afhankelijk te zijn van de sterkte van de analytische procedure die gebruikt wordt en de sterkte van de controlecliënt zijn boekhoudsysteem (Messier et al., 2013).

Voordat geïdentificeerde significante verschillen besproken worden met het managementorgaan, zouden er hypothesen gevormd moeten worden (Messier et al., 2013). Een auditor zou verschillende hypothesen van mogelijke oorzaken voor verschillen moeten selecteren. Dit selectieproces kan volgens de literatuur worden beïnvloed door enkele onderliggende factoren van de professioneel-kritische instelling: kenmerken van een individuele auditor (bv. opgebouwde kennis en ervaring), kenmerken van de controlecliënt (bv. integriteit van het managementteam), kenmerken van verklaringen (bv. gekwantificeerde verklaringen of niet) en kenmerken van het auditteam (Messier et al., 2013).

Zoals hierboven aangehaald zou een auditor meerdere hypothesen moeten genereren. Als er van de auditor een duidelijke hoeveelheid aan te genereren hypothesen wordt gevraagd kan dit een bevorderend effect hebben (Messier et al., 2013). Auditors zouden meer hypothesen genereren en in overweging nemen, wanneer zij een specifieke lijst krijgen en gevraagd worden om hypothesen te elimineren in plaats van simpelweg items te selecteren van een lijst (Mueller & Anderson, 2002).

Het genereren van hypothesen kan vervolgens gestuurd worden door de opgebouwde ervaring van een individuele auditor, een belangrijke onderliggende factor van de professioneel-kritische houding. Eerder onderzoek toonde aan dat opgebouwde ervaring van een auditor een bevorderend effect op de prestaties heeft. Ervaren auditors zouden de minder ervaren auditors beduidend overtreffen (Bierstaker & Wright, 2001; Knapp & Knapp, 2001). Industrie-specifieke ervaring kan het genereren van een correcte hypothese voor geïdentificeerde verschillen sterk bevorderen (Green, 2008). Ervaring met relevante fouten kan dan weer auditors helpen in het overkomen van een gebrek in audit ervaringen (O'Donnell, 2002). Uit eerder onderzoek bleek wel dat voldoende ervaring met de gegevensgerichte cijferanalyses een negatieve invloed kan uitoefenen op de hoeveelheid moeite die men steekt in toekomstige analytische procedures. Dit kan zowel positief als negatief opgevat worden (O'Donnell, 1996).

Tenslotte zou het genereerproces eveneens afhankelijk zijn van eventuele hypothesen die initieel werden verschaft door andere betrokken partijen zoals controlecliënten en/of leden uit het auditteam en beïnvloed worden door de auditsetting waarin een auditor werkzaam is. Hierbij gaat het om een bepaald beoordelingsproces of het werken in groep die het genereren van hypothesen kan bevorderen (Messier et al., 2013).

6.1.4 Invloed van een PKI in het evalueren van verklaringen en bevestigende CI

Na het onderzoeken van significante verschillen in de derde fase, zou een auditor de verschillende verklaringen en verkregen controle-informatie moeten evalueren. Hij zou verschillende analyses en bevestigingen moeten verrichten om de meest waarschijnlijke oorzaken te evalueren en een passende verklaring te identificeren (Messier et al., 2013)

De internationale auditstandaarden verwachten van de auditor een kritische evaluatie van de verzamelde controle-informatie. Een auditor moet nagaan of de controle-informatie niet in tegenspraak is met andere verkregen controle-informatie en moet alert zijn voor omstandigheden die aanvullende controlewerkzaamheden nodig achten (ISA 200; ISA 520). Indien een auditor geen aanvullende controles uitvoert om geconstateerde significante verschillen te toetsen, dan kan er geconcludeerd worden dat hij niet voldoende kritisch te werk gaat in deze laatste stap van de gegevensgerichte cijferanalyses. Het niet zoeken naar verklaringen voor geconstateerde verschillen en het onvoldoende evalueren wat de betekenis is van deze verschillen voor zijn controle zijn situaties die duiden op een tekortkoming in een kritische beroepshouding (AFM, 2014).

De waarschijnlijkheid tot acceptatie van managementverklaringen voor verschillen kan verhoogd worden door twee factoren: interne guidances van auditororganisaties (Peecher, 1996) en het generen van bevestigende controle-informatie om verklaringen van controlecliënten te ondersteunen (Anderson & Koonce, 1995). Uit onderzoek bleek dat auditors niet voldoen met enkel informatie te zoeken die managementverklaringen bevestigen (Trompeter & Wright, 2010). Auditors hebben de neiging om te focussen op controle-informatie die verklaringen van het management bevestigen in plaats van die het tegendeel aantonen. Dit duidt op een gebrek aan sceptisch denken (Hurtt et al., 2013; NBA, 2014a). Als dit een gebrek aan een kritische beroepshouding betekent kunnen enkele vereisten van ISA 520 in twijfel getrokken worden. ISA 520 vraagt namelijk aan de auditor om voldoende bevestigende controle-informatie te verzamelen om managementverklaringen voor significante verschillen te onderbouwen. Maar dit zou volgens onderzoek niet volstaan en getuigen van een onvoldoende kritische beroepshouding.

Bovendien kunnen de kenmerken van de controlecliënt of verklaringen van de controlecliënt een invloed uitoefenen op de sceptische oordeelsvorming van een auditor. Als een informatiebron als deskundig, objectief en integer wordt beschouwd dan worden de verklaringen als meer gunstig gezien (Anderson & Koonce, 1994; Peecher, 1996). Dit geldt eveneens wanneer verklaringen duidelijk verstaanbaar en/of gekwantificeerd zijn (Messier et al., 2013). Er wordt minder vertrouwen gelegd in verklaringen van controlecliënten die een hogere motivatie hebben om winsten te manipuleren (Anderson, Kadous, & Koonce, 2004).

Vervolgens kan het beoordelingsproces en het auditteam een invloed uitoefenen op de prestaties van een auditor. Auditors zouden meer verantwoording opnemen voor veranderingen in het auditplan wanneer zij een beoordeling verwachten of wanneer er informatie wordt verkregen die verklaringen van de controlecliënt tegenspreken (Messier et al., 2013). Auditors gaan volgens onderzoek meer

hypotheses testen en sneller een juiste hypothese bepalen wanneer ze als meer verantwoordelijk worden beschouwd. Er worden beduidend minder hypotheses getest wanneer auditors geconfronteerd worden met tijdsdruk (Asare, Wright, & Trompeter, 2000).

De opgebouwde ervaring van een auditor speelt eveneens in deze fase een belangrijke rol in het bevorderen van de prestaties. Auditors met industrie-specifieke ervaring zouden meer efficiënt te werk gaan in het testen van hypotheses en het bepalen van de gepaste oorzaak voor geïdentificeerde significante verschillen (Green, 2008). De opgebouwde ervaring van een auditor, een onderliggende factor van professioneel scepticisme, kan een invloed uitoefenen op de bekwaamheid om de correcte oorzaak van ontdekte fluctuaties tijdens de analytische procedure te identificeren (Lin, Fraser, & Hatherly, 2003; O'Donnell, 2002).

6.2 Invloed gegevensgerichte cijferanalyses op de uiteindelijk professioneel-kritische instelling van een auditor

De kenmerken van verkregen controle-informatie uit de gegevensgerichte cijferanalyses behoren tot de onderliggende factoren die een invloed kunnen uitoefenen op de kritische beroepshouding van een auditor. Meer specifiek vormen ze een onderdeel van de categorie kenmerken van de controle-informatie in het eerder ontwikkelde PKI-model (*Figuur 3: PKI-model bij de gegevensgerichte cijferanalyses*). De uitgevoerde gegevensgerichte cijferanalyses kunnen een positieve of negatieve invloed uitoefenen op de uiteindelijk professioneel-kritische instelling die een individuele auditor heeft gehandhaafd gedurende zijn auditproces (Hurt et al., 2013).

6.2.1 Positieve invloed op de professioneel-kritische instelling

De gegevensgerichte cijferanalyses worden wereldwijd gebruikt en zijn een belangrijke bron van controle-informatie (McDaniel & Simmons, 2007). De effectiviteit van de analytische procedure in het genereren van relevante en betrouwbare controle-informatie zal uiteindelijk afhankelijk zijn van vijf factoren (Johnstone et al., 2014):

1. Het type bewering dat getest wordt
2. De plausibiliteit en voorspelbaarheid van de relaties in de data
3. De aanwezigheid en betrouwbaarheid van data gebruikt voor het ontwikkelen van onafhankelijke verwachtingen in de eerste fase van de procedure
4. De nauwkeurigheid van de ontwikkelde verwachtingen
5. De strengheid die toegepast wordt in de gegevensgerichte cijferanalyses

Een hoge voorspelbaarheid en aannemelijkheid van relaties in de data zouden het iets gemakkelijker maken voor de auditor. De aanwezigheid en betrouwbaarheid van informatie gebruikt voor het formuleren van onafhankelijke verwachtingen bepaalt in grote mate mee de uiteindelijke betrouwbaarheid van verkregen controle-informatie. In eerste instantie is de aanwezigheid van data een cruciale factor. Hoe meer informatie beschikbaar is om verwachtingen te vormen, hoe nauwkeuriger er verwachtingen gevormd kunnen worden. Voordat deze verzamelde informatie als input gebruikt kan worden in het ontwikkelen van verwachtingen, zou een kritische auditor de betrouwbaarheid van de informatiebronnen moeten nagaan (Johnstone et al., 2014).

Een verwachting moet bovendien voldoende nauwkeurig bepaald worden, zodat afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten worden geïdentificeerd. Als een verwachting niet voldoende nauwkeurig is, dan bestaat er een risico dat afwijkingen van materieel belang over het hoofd worden gezien waardoor de procedure niet volledig relevante of onbetrouwbare controle-informatie oplevert. Hoe nauwkeuriger de gegevensgerichte cijferanalyses worden uitgevoerd, hoe groter de betrouwbaarheid van de procedure (Fung, 2010). Als auditors falen in het ontwikkelen van effectieve verwachtingen, dan zijn ze waarschijnlijk niet in staat om de gewenste zekerheid van de analytische procedure te bereiken (Messier et al., 2013). Wanneer de geformuleerde verwachtingen

materieel consistent zijn met de niet-geauditeerde gegevens en beschikken over een gewenst niveau van nauwkeurigheid, dan kan er vertrouwen gelegd worden in de analytische procedure als een passende vorm van controle-informatie. Anders zou een auditor additionele controlewerkzaamheden moeten uitvoeren om de redelijkheid van de onderzochte gegevens te bepalen (Pike et al., 2013).

Bovendien moet een auditor aandachtig blijven en een professioneel-kritische instelling handhaven in de beoordeling van het opgeleverde niveau van zekerheid van verkregen controle-informatie uit de analytische procedure. De beoordeelde nauwkeurigheid is de meest belangrijke factor in het bepalen van het niveau van zekerheid dat de gegevensgerichte cijferanalyses opleveren. Onderzoek toonde namelijk aan dat het sceptische oordeel over het niveau van zekerheid dat de analytische procedure oplevert, consistent is met de beoordeling over hun toegepaste nauwkeurigheid in de procedure. Zo zou onder andere de nauwkeurigheid van geformuleerde verwachtingen een primaire determinant zijn van het uiteindelijk bereikte niveau van zekerheid. In het beoordelen van de nauwkeurigheid van een verwachting blijken auditors gevoelig te zijn voor data voorspelbaarheid en het niveau van gedetailleerde informatie (McDaniel & Simmons, 2007).

Een kritische beoordeling over het niveau van zekerheid dat de verkregen controle-informatie oplevert is noodzakelijk. Er kan geconcludeerd worden uit de academische literatuur dat goed uitgevoerde gegevensgerichte cijferanalyses, met een professioneel-kritische houding, voldoende relevante en betrouwbare controle-informatie kan opleveren waarop de auditor kan vertrouwen in zijn auditoordeel. De verkregen controle-informatie is voldoende relevant en betrouwbaar, waardoor deze een positieve invloed kan uitoefenen op de uiteindelijk professioneel-kritische instelling van een individuele auditor (Hurtt et al., 2013).

6.2.2 Negatieve invloed op de professioneel-kritische instelling

Uit voorgaande hoofdstukken blijkt dat een onvoldoende kritische beroepshouding kan leiden tot gebreken en dus eerder zwak uitgevoerde gegevensgerichte cijferanalyses. Bovendien werd reeds bewijs gevonden dat bepaalde auditors te veel vertrouwen op controle-informatie uit de gegevensgerichte cijferanalyses die niet het gewenste niveau van zekerheid opleveren (McDaniel & Simmons, 2007).

De betrokken auditors gaan de sterkte van verkregen controle-informatie uit zwak uitgevoerde gegevensgerichte cijferanalyses te hoog inschatten. Onderzoek toonde aan dat bepaalde auditors meer sterkte toekennen aan een zwakke analytische procedure, die een verwachting vormt die niet significant verschillend is van een niet-geauditeerd financieel gegeven, dan aan dezelfde zwakke analytische procedure die een verwachting vormt dat er wel een significant verschil is met een niet-geauditeerd financieel gegeven. Na het zien van meer nauwkeurige analytische procedures, zouden auditors met de 'favoriete uitkomst' scenario hun initiële beoordeling aanpassen tot een lager niveau, gelijkaardig aan een auditor met de 'niet-favoriete uitkomst' scenario. Auditors met de 'niet-favoriete uitkomst' scenario zouden daarentegen hun initiële beoordeling niet aanpassen na het zien van meer nauwkeurige analytische procedures. Hiermee wordt aangetoond dat als zwakke analytische

procedures leiden tot geen specifieke verschillen, auditors toch veel vertrouwen leggen op de sterkte van deze verkregen controle-informatie (Glover et al., 2005). De auditor loopt het risico dat in het vormen van zijn uiteindelijk oordeel er controle-informatie wordt gebruikt die niet volledig betrouwbaar is. Het vertrouwen leggen in mogelijk niet-relevante en onbetrouwbare controle-informatie uit zwak uitgevoerde gegevensgerichte cijferanalyses moet vermeden worden.

Het vertrouwen leggen op zwak uitgevoerde gegevensgerichte cijferanalyses door een onvoldoende kritische beroepshouding en/of een niet-kritische beoordeling van verkregen controle-informatie kan een negatieve invloed uitoefenen op een auditor zijn uiteindelijk professioneel-kritische instelling, want dit getuigt van een niet sceptische oordeelsvorming of gedragingen (Hurt et al., 2013). De auditor gaat vertrouwen op niet relevante en/of onbetrouwbare controle-informatie in zijn auditoordeel. Hiermee loopt hij het risico om niet de gepaste controleverklaring af te leveren en te falen in het degelijk uitvoeren van zijn controlewerkzaamheden, waardoor er sprake kan zijn van een tekort aan auditkwaliteit (Johnstone et al., 2014).

DEEL 2

PRAKTIJKGERICHT ONDERZOEK

Hoofdstuk 7

Praktijkgericht onderzoek bij PwC

7.1 Inleiding

Tot op heden is er omvangrijk onderzoek gevoerd naar de verschillende aspecten in het proces van de gegevensgerichte cijferanalyses. Messier et al. (2013) analyseren in hun artikel, *'Two decades of behavioral research on analytical procedures: what have we learned?'*, alle onderzoeken gepubliceerd afgelopen twee decennia naar de toepassing van analytische procedures door auditoren en geven suggesties voor toekomstig onderzoek. Zij maken hiervoor gebruik van een praktijk gebaseerd raamwerk voor het analytische beoordelingsproces. Deze aanpak stelt hun in staat om de vier fasen van de analytische procedure zoals die in de praktijk voortkomt te bespreken (Messier et al., 2013).

Na hun grondige analyse blijkt er nog onderzoek nodig te zijn naar de invloed van een professioneel-kritische instelling bij het opzetten en uitvoeren van de gegevensgerichte cijferanalyses (Messier et al., 2013). Ons onderzoek kan hierop aansluiten. Op basis van literatuuronderzoek hebben we een model ontwikkeld dat aantoont dat de uitvoering van de gegevensgerichte cijferanalyses kan worden beïnvloed door de sceptische oordeelsvorming en gedragingen van een auditor (*Figuur 3: PKI-model bij de gegevensgerichte cijferanalyses*). Om na te gaan of ons model toepasbaar is in de praktijk wordt gebruik gemaakt van een gelijkaardige praktijk gebaseerde aanpak.

In eerste instantie wordt een algemeen inzicht verworven met behulp van een diepte-interview met een deskundige binnen het toezichtsorgaan NBA, een online PKI-training door een specialist binnen PwC Nederland en een grondige analyse van gepubliceerde transparantieverlagen, mede ondersteund met rapporten van de Nederlandse toezichthouders en informatie op hun websites. Binnen PwC België worden drie vennoten geïnterviewd om praktijk gerelateerde informatie te verzamelen over de professioneel-kritische instelling, onderliggende factoren, invloed bij de gegevensgerichte cijferanalyses en hun verantwoordelijkheid tot versterkingsmaatregelen. Hieruit kan informatie gehaald worden die ons model bevestigen of eventueel aanvullen.

7.2 Het internationale netwerk van PricewaterhouseCoopers (PwC)

De auditwereld wordt gekenmerkt door sterke internationale netwerken. De Big 4-auditorganisaties hebben allemaal hun eigen internationaal opererend netwerk. Hierdoor zal de werkwijze in een bepaald land sterk afhankelijk zijn van de gekozen wijze van samenwerkingen binnen het gehele netwerk en in meer of mindere mate worden beïnvloed door dit netwerk. Auditorganisaties binnen één land, die onderdeel uitmaken van een eenzelfde internationaal netwerk, staan onder toezicht van verschillende nationale toezichthouders. PwC België en PwC Nederland zijn beide lid van het internationale PwC-netwerk.

PricewaterhouseCoopers (PwC) is een internationaal netwerk van zelfstandige firma's die lokaal actief zijn in landen verspreid overheen de hele wereld. De auditfirma's in het PwC-netwerk zijn allen lid

van PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL), een 'private company limited by guarantee' naar Engels recht. PwCIL zelf voert geen auditactiviteiten en levert geen diensten aan klanten, maar heeft eerder een coördinerende rol. Het uitvaardigen van standaarden op het gebied van risico- en kwaliteitsmanagement behoort onder andere tot hun takenpakket. Ze richten zich op het versterken van het netwerk van de firma's op het gebied van strategie, ontwikkeling van kennis en vaardigheden van beroepsbeoefenaren en de waarborging van de merknaam 'PwC' (Transparantieverlag 2014-2015 PwC België).

Het PwC-netwerk is geen internationale vennootschap en alle individuele auditorganisaties die lid zijn van dit netwerk evenmin. Elk auditkantoor is namelijk een afzonderlijke juridische entiteit. Het Belgische bedrijfsrevisorenkantoor PricewaterhouseCoopers Bedrijfsrevisoren BCVBA, ook aangeduid als PwC BR is een burgerlijke vennootschap die de vorm heeft aangenomen van een coöperatieve vennootschap met beperkte aansprakelijkheid. Het is lid van het internationale netwerk PwC. Het doel van PwC BR is het uitoefenen van bedrijfsrevisorenactiviteiten in België, maar ook in het buitenland (Transparantieverlag 2014-2015 PwC België). Volgens het transparantieverlag hebben zij kantoren in Brussel, Luik, Antwerpen, Gent en Hasselt. PricewaterhouseCoopers Accountants N.V. te Nederland behoort eveneens tot het internationale PwC-netwerk.

7.3 Visie op professioneel scepticisme

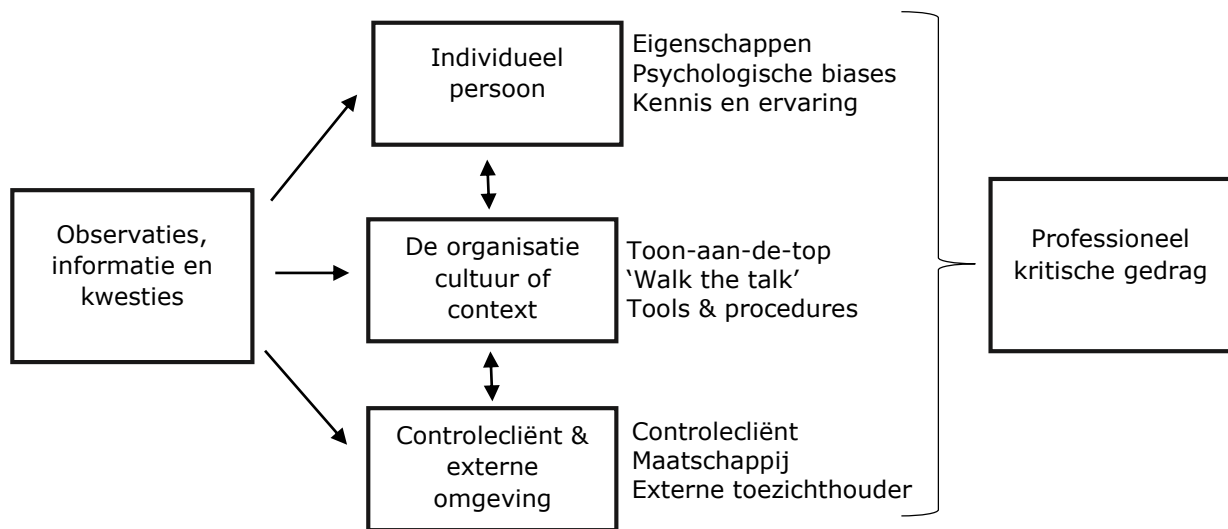
7.3.1 Omschrijving en onderliggende factoren professioneel scepticisme

De professioneel-kritische instelling is een breed omschreven begrip. In de literatuur en onder alle betrokken partijen bestaat nog enige onduidelijkheid over wat de kritische beroepshouding precies inhoudt. Dit blijkt eveneens uit de praktijk. Hoofd Vaktechniek bij de NBA, Drupsteen J.T., geeft aan dat er in Nederland nog veel discussie zou heersen over wat het begrip concreet betekent en wat er wordt verwacht van een accountant of bedrijfsrevisor. De discussies gaan voornamelijk over of auditoren een 'neutrale' of 'presumptive-doubt' visie moeten aannemen gedurende hun audit. Tot op heden is hier nog geen antwoord op. In de literatuur gaat de voorkeur uit naar een 'presumptive-doubt' visie, maar volgens de deskundige hebben accountants of bedrijfsrevisoren hier niet altijd de middelen voor (Drupsteen J.T., 29 maart, 2016). Deze opvatting is overeenkomstig met Glover & Prawitt (2014). Auditors met een 'presumptive-doubt' visie zouden gedurende hun gehele audit teveel onnodige controle-informatie verzamelen, waardoor dit kan leiden tot een niet optimale balans van effectiviteit en efficiëntie. In een neutrale aanpak zou de auditor de controle-informatie zorgvuldiger evalueren (Glover & Prawitt, 2014).

De discussies heersen niet enkel in Nederland. Op internationaal vlak is er eveneens onduidelijkheid merkbaar. De IAASB start hiervoor nieuwe projecten op gebied van de professioneel-kritische instelling om de basis te leggen voor een vernieuwing van de beroepsuitoefening van de accountant of bedrijfsrevisor in de toekomst. Zij vragen aan alle belanghebbenden (o.a. ondernemingen, toezichtsorganen...) om hun eerlijke mening te geven over hun plannen tegen mei 2016. Zo werd bijvoorbeeld op 7 maart 2016 een grote tafelbijeenkomst georganiseerd bij de NBA om de plannen toe te lichten en in gesprek te treden met alle stakeholders. In de periode mei tot september 2016

worden alle opmerkingen geanalyseerd om uiteindelijk projecten effectief door te voeren en beslissingen te maken over acties gerelateerd aan professioneel scepticisme (IAASB, 2015).

De Heer Bik O., Director Behavioral & Cultural Governance bij PwC Nederland, deed in 2012 een onderzoek naar factoren die een invloed kunnen hebben op het professioneel-kritische gedrag van auditors en geeft een online PwC-training. Hij is ervan overtuigd dat er meerdere factoren zijn die de professioneel-kritische instelling bepalen van auditors en citeerde in een gepubliceerd videofragment (3 oktober, 2012): "Ons professioneel-kritisch gedrag wordt niet simpelweg beïnvloed door regels of procedures of interne guidances alleen, daar is meer voor nodig. Zoals cultuur en gedrag binnen de organisatie en het team." Zijn ontwikkelde model van professioneel scepticisme ziet er als volgt uit (Bik, 2012):



Figuur 4: Model van professioneel scepticisme (Bik, 2012)

De manier waarop er met observaties, informatie en kwesties wordt omgegaan is volgens de specialist afhankelijk van drie factoren: (1) persoonlijk karakter van een individu, (2) de organisatiecultuur of context waarbinnen de controlewerkzaamheden uitgevoerd worden en (3) interactie met controlecliënten, maatschappelijke verkeer en externe toezichthouders (Bik, 2012).

De persoonlijkheid van elk individueel persoon wordt beïnvloed door een aantal psychologische factoren. In eerste instantie zijn er de psychologische en cognitieve karakteristieken zoals de morele oordeelsvorming, assertiviteit, doortastendheid en bedachtzaamheid die een invloed kunnen uitoefenen op de kritische beroepshouding van een auditor. Bovendien worden individuele auditors geconfronteerd met psychologische biases. Iedereen maakt gebruik van ezelbruggetjes en/of heuristieken waardoor stappen worden ingekort. De verankeringsbias is een voorbeeld hiervan. Een auditor heeft soms de neiging om het eerste stukje controle-informatie te gebruiken als anker, waardoor het mentaal en psychisch zeer moeilijk wordt om hiervan af te wijken. Zelfs als controle-informatie het tegendeel aantoont. De Nederlandse deskundige binnen PwC is er van overtuigd dat de professioneel-kritische instelling getraind en aangeleerd kan worden. Ervaring en het opgebouwde kennisniveau zou een sterke invloed hebben op de kritische beroepshouding (Bik, 2012). Hoofd Vaktechniek bij de NBA, Drupsteen J.T., gaat hier niet helemaal akkoord mee en heeft enkele

persoonlijke bedenkingen (29 maart, 2016): *"Is de kritische beroepshouding nu iets wat je kunt aanleren of heeft het vooral te maken met de persoonlijkheid van een persoon? Het wordt alleszins wel zo gebracht dat het aan te leren valt, maar persoonlijk ben ik hier niet zo zeker over."*

In het model van de deskundige is de heersende cultuur binnen een auditororganisatie en auditteam een tweede onderliggende factor van professioneel scepticisme. De organisatiecultuur kan een belangrijke stimulans zijn van de professioneel-kritische instelling, maar kan eveneens belemmeringen opleveren voor medewerkers om juist geen kritische vragen te stellen. Volgens Bik (2012) zijn er drie aspecten die de cultuur van een organisatie bepalen. Toon-aan-de-top is een eerste onderliggende factor van de organisatiecultuur. Superieuren zijn verantwoordelijk voor het aanmoedigen van medewerkers om kritisch te werk te gaan. Hiervoor zouden ze zelf het goede voorbeeld moeten geven door zelf kritische vragen te stellen. Het concept 'Walk the talk' is een tweede aspect die de organisatiecultuur bepaald. In een audit zijn beslissingen vaak afhankelijk van het beschikbare budget en de tijd. Als een significant verschil wordt gevonden, dan zouden er aanvullende controlewerkzaamheden moeten plaatsvinden om dit verschil nader te onderzoeken. Een belangrijke beslissing hierbij is of het auditteam voldoende tijd krijgt, of dat er deadlines gehaald moeten worden. In sommige culturen zou er een angst kunnen bestaan dat het stellen van kritische vragen en het kritisch handelen negatieve consequenties kan hebben voor hun carrière. Deze angst kan men vermijden door een duidelijke organisatiecultuur. Tenslotte zijn tools, interne guidances en procedures medebepalend aan een organisatiecultuur. Dit zijn systemen en structuren binnen een organisatie die ervoor zorgen dat een kritische houding wordt aangemoedigd, zoals bijvoorbeeld open consultaties onder collega's en experts mogelijk maken (Bik, 2012).

Als laatste hebben de interacties met bedrijfsleidingen, controlecliënten en het maatschappelijke verkeer een belangrijke invloed op de professioneel-kritische houding van een auditor. De interactie met managementorganen van controlecliënten zouden een duidelijk invloed hebben op de wijze waarop een auditor professioneel kritisch te werk gaat. Er zijn veel verschillende soorten managementteams. Sommige managementteams verwachten een robuuste dialoog en wensen effectief kritisch aan de tand gevoeld te worden. Andere leidinggevendenden willen dit voorkomen. Het maatschappelijke verkeer zou eerder een indirecte invloed kunnen uitoefenen. Zij vertrouwen op de accountants en verwachten dat ze kritisch te werk gaan. De interne en externe toezichthouders (o.a. AFM, auditcomités...) kunnen een belangrijke rol spelen met hun manier van kwaliteitscontrole (Bik, 2012).

De drie factoren in het model en hun onderlinge interactie zullen in sterke mate de kritische beroepshouding van accountants of bedrijfsrevisoren bepalen. Hij benadrukte hierbij wel: *"Vanzelfsprekend is dit een over simplificering van de werkelijkheid."* Er zijn nog veel meer factoren die ons kritisch gedrag bepalen. Het is een zeer complex stelsel van cognitieve, psychologische, sociale factoren en de interactie met de controlecliënt en externe omgeving (Bik, 2012). Het besproken model van Bik (2012) overlapt met ons model. De persoonlijke eigenschappen, organisatiecultuur en interacties met controlecliënten en toezichthouders zijn eveneens terug te vinden als onderliggende factoren in ons PKI-model (*Figuur 1: Het PKI-model*).

7.3.2 De professioneel-kritische instelling en gegevensgerichte cijferanalyses

Uit literatuuronderzoek kan geconcludeerd worden dat een kritische beroepshouding noodzakelijk is in het degelijk opzetten en uitvoeren van de gegevensgerichte cijferanalyses. Goed uitgevoerde gegevensgerichte cijferanalyses, met een voldoende professioneel-kritische instelling, kunnen voldoende relevante en betrouwbare controle-informatie opleveren. De deskundige binnen de NBA gaat hiermee akkoord en citeerde: *"Als cijferanalyses goed uitgevoerd worden met een voldoende kritische beroepshouding, dan ben ik ervan overtuigd dat ze net zoveel ellende kunnen oplossen als bijvoorbeeld test of controls. Het kan voldoende zekerheid opleveren, mits je bij verklaringen afvraagt of een verklaring echt een verklaring is. Plus je moet voldoende kritisch te werk gaan en met je logisch verstand nadenken."* (Drupsteen J.T., 29 maart, 2016).

Toch blijkt uit enkele bevindingen van de AFM dat sommige auditors onvoldoende kritisch te werk gingen in de analytische procedure (AFM, 2014). Hier kunnen meerdere factoren aan de basis liggen. Doordat de professioneel-kritische instelling een zeer breed en veelomvattend begrip is kan de oorzaak van tekortkomingen in eender welke stap van het auditproces in zeker mate worden toegewezen aan een onvoldoende kritische beroepshouding. Drupsteen J.T. zegt hierover het volgende (29 maart, 2016): *"Achteraf zal er altijd meer kennis en informatie beschikbaar zijn, waardoor signalen achteraf makkelijker te herkennen zijn. Indien een auditor dit signaal niet heeft herkend, dan lijkt het erop dat hij niet voldoende kritisch te werk is gegaan."* De eerder omschreven onduidelijkheid met betrekking tot het begrip zou moeten worden opgehelderd. Net zoals de literatuur suggereert is er in eerste instantie een duidelijke omschrijving van het begrip professioneel scepticisme en een grondige kennis van de onderliggende factoren nodig, voordat er kwaliteitsmaatregelen ter versterking genomen kunnen worden (Drupsteen J.T., 29 maart 2016).

Bovendien heeft de deskundige binnen de NBA enkele bedenkingen bij de vooropgestelde ISA-normen en check-listen die alle Big 4-auditorganisaties gebruiken in de uitvoering van hun audit en bij het opzetten en uitvoeren van gegevensgerichte cijferanalyses. Drupsteen J.T. citeerde (29 maart, 2016): *"Het gaat bij een professioneel-kritische instelling niet enkel over het zoeken naar bevestigende controle-informatie. Ik denk dat tegenwoordig 20% van de audits gericht is op het vinden van fouten en 80% op het vinden en documenteren van bevestigende controle-informatie. De vraag is of hier niet de basis ligt van het probleem? Binnen alle Big 4-auditkantoren wordt er gewerkt met check-listen, die misschien er wel voor zorgen dat de focus te veel ligt op het zoeken van bevestigende controle-informatie. Ik heb het gevoel dat de ISAs en check-listen mede de oorzaak zijn van het niet voldoende kritisch te werk gaan."* De interne guidances en check-listen van auditorganisaties worden voornamelijk gebaseerd op ISA 520, waarin wordt verwacht dat de auditor voldoende en geschikte controle-informatie verzameld die informatie onderbouwt. Terwijl dat van een kritische auditor veel meer wordt verwacht dan enkel het bevestigen van controle-informatie. PwC Nederland ervaart dit eveneens als een probleem. In hun transparantieverslag geven zij duidelijk aan dat kwaliteit meer is dan enkel het volgen van regels. Ze ondervinden dat alle procedures, check-listen en interne monitoring leiden tot een beperking van de professionele ruimte en zijn ervan overtuigd dat er opnieuw meer ruimte gecreëerd moet worden voor een professioneel-kritische oordeelsvorming. (Transparantieverslag 2014-2015 PwC Nederland). Hieruit blijkt dat ook zij het

gevoel hebben dat ISA 520, intern gebruikte check-listen en guidances er misschien toe leiden dat een auditor onvoldoende kritisch te werk gaat.

Meerdere partijen spelen een belangrijke rol in het stimuleren van een professioneel-kritische instelling. Volgens Drupsteen J.T. ligt de belangrijkste verantwoordelijkheid in het versterken van de gegevensgerichte cijferanalyses bij de auditororganisaties. De beroepsorganisatie NBA gaat de analytische procedure niet extra stimuleren, maar ook zeker niet afraden. Er wordt eerder een ondersteunende rol ingenomen door het aanbieden van specifieke cursussen gericht op het versterken van de gegevensgerichte cijferanalyses (Drupsteen J.T., 29 maart, 2016). Deze kunnen op eigen initiatief van een accountant gevolgd worden. Zo organiseert de beroepsorganisatie in het voorjaar 2016 de cursus '*Op weg naar een effectieve controle met cijferanalyses*', in kader van permanente educatie voor de accountants in Nederland. In de cursus wordt dieper ingegaan op de aard en oplossingen van geconstateerde tekortkomingen in kwaliteitsonderzoeken van de AFM. Er wordt benadrukt dat een accountant meer aandacht zou moeten schenken aan het bepalen van onafhankelijke verwachtingen, onderzoeken van afwijkingen tussen verwachtingen en werkelijke cijfers en de onderbouwing van een uiteindelijke conclusie (NBA, 2016).

7.3.3 Kwaliteitsmaatregelen ter versterking van de PKI bij PwC België en Nederland

Uit literatuuronderzoek werd duidelijk dat auditororganisaties een belangrijke verantwoordelijkheid dragen in het aanmoedigen van een kritische beroepshouding. De heersende organisatiecultuur, aanwervingspolitiek, opleidingen, trainingen, beoordelings-, belonings- en promotiebeleid, interne en externe kwaliteitscontrole zijn instrumenten die een stimulerende invloed kunnen uitoefenen op de professioneel-kritische instelling. De aanpak van PwC België en Nederland kan grotendeels worden afgeleid uit gepubliceerde transparantieverlagen. De transparantieverlagen geven namelijk een goed beeld van de werkwijze en uitgevoerde activiteiten van het afgelopen jaar.

PwC Nederland neemt duidelijke kwaliteitsmaatregelen en zijn hierover zeer transparant. Uit een persbericht blijkt dat PwC Nederland afgelopen twee jaar veel aandacht besteed heeft aan het versterken van een professioneel-kritische instelling. Volgens hun is de kwaliteit van de wettelijke controle sterk afhankelijk van een goede beroepsuitoefening, waarin het professioneel-kritisch opstellen en handelen in publiek belang vooropstaat (Janssen & Hoekstra, 2015). Onrechtstreeks kan uit het gepubliceerde transparantieverlag en documenten op hun website worden afgeleid dat auditororganisatie PwC België eveneens maatregelen treft om een kritische beroepshouding bij hun werkzame bedrijfsrevisoren en medewerkers aan te moedigen.

Het transparantieverlag van PwC België is opgesteld en gepubliceerd conform artikel 15 van de Wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor. In dit artikel worden bedrijfsrevisoren die wettelijke controles bij organisaties van openbaar belang uitvoeren verplicht na het einde van elk boekjaar een jaarlijks transparantieverlag bekend te maken via hun websites (Transparantieverlag 2014-2015 PwC België). In artikel 15 wordt een minimuminhoud van dit verslag bepaald: (1) beschrijving van het netwerk en van de juridische en structurele regelingen binnen het netwerk, (2) aanduiding van de laatst plaatsgevonden kwaliteitscontrole zoals bedoeld in artikel 33, (3) lijst van

OOB waarbij de auditororganisatie afgelopen jaar de wettelijke controle heeft uitgevoerd, (4) beschrijving juridische en kapitaalstructuur, (5) beschrijving bestuursstructuur van het bedrijfsrevisorenkantoor, (6) beschrijving van de interne kwaliteitbeheersingssysteem, (7) verklaring betreffende de praktijken van het bedrijfskantoor op gebied van onafhankelijkheid en bevestiging dat een interne beoordeling van de naleving hiervan heeft plaatsgevonden, (8) verklaring inzake de door de bedrijfsrevisorenkantoor gevolgde gedragslijn betreffende de permanente scholing, (9) financiële informatie, (10) informatie over de grondslagen voor de vergoeding van vennoten en (11) data waarop de informatie opgenomen onder puntje 1-10 werden bijgewerkt (Wet 22 juli 1953).

PricewaterhouseCoopers Accountants N.V. Nederland wordt door artikel 30 van het Besluit toezicht accountantsorganisaties, lid 1 eveneens verplicht binnen de drie maanden na afloop van hun boekjaar een transparantieverlag te publiceren op hun website. In dit artikel wordt net zoals in België een minimuminhoud van het verslag verplicht: (1) beschrijving hoofdlijnen juridische en organisatorische structuur, (2) beschrijving hoofdlijnen organisatiestructuur van het netwerk, (3) beschrijving hoofdlijnen beheersstructuur; (3) beschrijving hoofdlijnen kwaliteitsbeheersing en verklaring van de personen die haar dagelijks beleid bepalen dat dit stelsel al dan niet doeltreffend functioneert, (4) tijdstip waarop stelsel van kwaliteitsbeheersing is geëvalueerd, (5) of het stelsel van kwaliteitsbeheersing voorwerp is geweest van toezicht door de AFM, (6) lijst van organisaties van openbaar belang waarop een wettelijke controle is verricht, (7) verklaring die bevestigt dat intern toezicht op de naleving van de onafhankelijkheidsvoorschriften is uitgevoerd, (7) verklaring over beleid dat door accountantsorganisatie wordt gevoerd inzake het op een gestructureerde manier onderhouden van de basiskennis van haar medewerkers en het bijhouden van ontwikkelingen op hun vakgebied, (8) totale omzet van de onderdelen van het netwerk die zich in Nederland bevinden en (9) informatie over de grondslag voor de beloning van externe accountants.

In het transparantieverlag van PwC Nederland wordt er veel dieper ingegaan op hun structuur, inrichting, bestuur en daadwerkelijk functioneren. In tegenstelling tot België, gaat de inhoud veel verder dan de opgelegde minimumvereisten.

Organisatiecultuur

De cultuur binnen een auditororganisatie zou een professioneel-kritische instelling moeten aanmoedigen. Hierbij is een goede toon-aan-de-top zeer belangrijk (Bik, 2012; FRC, 2012; NBA, 2014a, 2014b). Binnen PwC Nederland streven ze naar een open bedrijfscultuur, waarin een kritische blik niet direct wordt opgevat als kritiek. De angst dat het stellen van kritische vragen en het kritisch handelen negatieve consequenties kan hebben op hun carrière wil men vermijden met deze open en duidelijke organisatiecultuur. Een goede toon-aan-de top wordt binnen de auditororganisatie als cruciaal beschouwd. Ze zijn ervan overtuigd dat de Assurance Board, partners, directors en (senior) managers een belangrijke rol spelen in het verspreiden van de normen, waarden en het gewenste gedrag waaronder een kritische beroepshouding. Deze superieuren hebben een soort van voorbeeldrol tegen opzichte van hun teamleden (Transparantieverlag 2014-2015 PwC Nederland).

In het transparantieverlag van PwC België wordt de bedrijfscultuur niet apart besproken. Op de website van PwC België wordt onder de rubriek 'Over Ons' wel enkele aspecten van hun cultuur nader toegelicht. Er wordt gesteld dat hun medewerkers zich strikt houden aan de geldende professionele normen, wetgeving, voorschriften en interne beleidslijnen in de uitoefeningen van hun activiteiten. De nadruk wordt wel gelegd op het feit dat deze kaders geen regels vastlegt voor alle gedragsaspecten. De drie belangrijkste waarden excellence, teamwork en leiderschap worden gedetailleerd uitgelegd in hun geldende gedragscode, m.a.w. de PwC-werkwijze. Hierin wordt in geen enkel geval specifiek de focus gelegd op de noodzaak aan een professioneel-kritische houding. Hun gedragscode veronderstelt dat iedereen handelt in overeenstemming met de normen, wet- en regelgeving en hun interne beleid, waaronder een professioneel-kritische instelling.

Aanwervingspolitiek

Uit de literatuurstudie blijkt dat alles start met een goede aanwervingspolitiek (NBA, 2014a; Nelson, 2009). In de aanwervingspolitiek van accountantsorganisatie PwC Nederland vormt de kritische instelling een belangrijke vereiste eigenschap. In de profilering richting arbeidsmarkt worden de waarden, normen en kwaliteiten van een accountant (waaronder de professioneel-kritische instelling) die aandacht moeten krijgen bij het vormen van de gewenste bedrijfscultuur benadrukt (Transparantieverlag 2014-2015 PwC Nederland). Dit werd aanbevolen door de Werkgroep Toekomstberoep van Accountants (NBA, 2014a). Recent publiceerde de AFM resultaten van een onderzoek naar de vooruitgang van de auditororganisaties op vlak van het nemen van kwaliteitsmaatregelen. In dit rapport werd bevestigd dat PwC Nederland de kwaliteitsmaatregel met betrekking tot de arbeidsmarktprofilering, maatregel 1.3, volledig ingevoerd heeft (AFM, 2015).

Er worden zeer hoge eisen gehanteerd bij het aanwerven van nieuwe medewerkers bij PwC Nederland. De aanwervingsprocedure voor starters bestaat uit meerdere stappen. De procedure bij PwC Nederland bestaat uit een assessment, een breedte-interview en een diepte-interview. De ethische aspecten en gedragscode van PwC, waaronder de professioneel-kritische instelling, worden voornamelijk getest in het diepte-interview (Transparantieverlag 2014-2015 PwC Nederland).

In tegenstelling tot PwC Nederland, bevat het transparantieverlag van PwC België geen specifieke informatie over hun aanwervingsbeleid. Enkele verplichte eigenschappen van kandidaten zijn wel terug te vinden op hun website. Er wordt in de job omschrijving van 'Young graduates: Audit' naast enkele sociale vaardigheden, de nadruk gelegd op de vereiste van een kritische instelling. Het auditkantoor PwC België is, net zoals in Nederland, voornamelijk op zoek naar personen met een kritische en analytische geest.

Opleidingen en trainingen

Naast een goede aanwervingspolitiek zijn opleidingen en trainingen zeer belangrijk in het stimuleren van een kritische beroepshouding. In de literatuur werd aangeraden aan auditororganisaties om continue opleidingen en trainingen aan te bieden die specifiek gericht zijn op het versterken van een professioneel-kritische instelling (Glover & Prawitt, 2014; NBA, 2014b; Nelson, 2009).

In het gepubliceerde transparantieverlag van PwC België wordt geen enkele vermelding gemaakt van specifieke opleidingen gericht op het versterken van een professioneel-kritische instelling. Er wordt wel vermeld dat het auditkantoor permanente opleidingen organiseert voor erkende bedrijfsrevisoren en medewerkers doormiddel van een formeel intern opleidingsprogramma dat jaarlijks wordt opgesteld door het 'Learning & Development Committee'. Dit intern opleidingsprogramma wordt steeds voorgelegd aan het IBR zodat het kan worden geïntegreerd in het opleidingsprogramma dat voor het beroep in België als minimum wordt opgelegd (Transparantieverlag 2014-2015 PwC België).

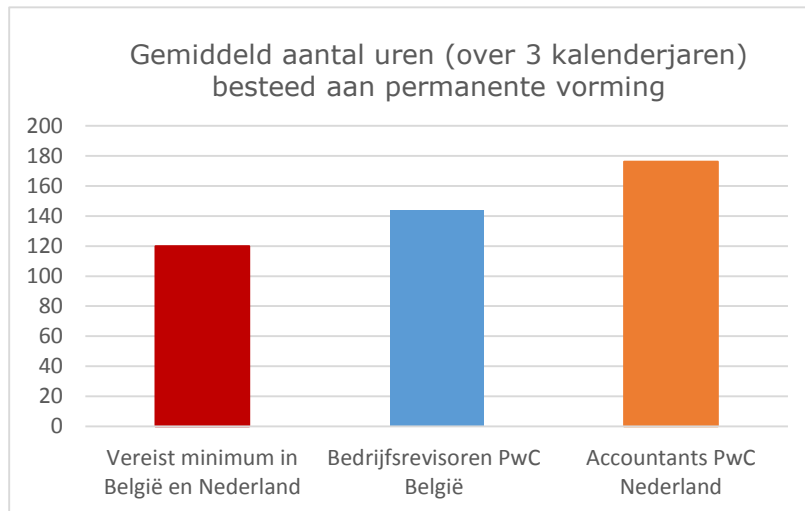
Bovenop een intern georganiseerd opleidingsprogramma moet elke bedrijfsrevisor in België deelnemen aan permanente vormingen op alle vlakken die relevant zijn voor de uitvoering van zijn beroep. De bedrijfsrevisor moet zijn theoretische kennis, beroepsbekwaamheden en beroepsethiek op voldoende peil houden door zijn permanente vorming op continue wijze voort te zetten. Hieronder kan ook zijn professioneel-kritische instelling verstaan worden (art 14, §4, Wet 22 juli 1953). De toezichthouder organiseert meerdere studiedagen, informatiesessies en regionale avondontmoetingen. In de brochure permanente vorming van het IBR worden wel geen bijscholingen specifiek gericht op de professioneel-kritische instelling en/of gegevensgerichte cijferanalyses teruggevonden.

Het Belgische IBR bepaalt dat bedrijfsrevisoren gemiddeld minimum 40 uren per jaar moeten besteden aan activiteiten die bijdragen aan hun permanente professionele ontwikkeling. Dit gemiddelde moet behaald worden over drie kalenderjaren, met een absoluut minimum van 20 uren per kalenderjaar. Deze verplichting zou er gegarandeerd toe leiden dat elke bedrijfsrevisor zijn rol met grote deskundigheid blijft vervullen. In de norm van het IBR voor permanente vorming staat dat elke bedrijfsrevisor op eigen verantwoordelijkheid vrij zijn eigen jaarlijkse programma van permanente vorming samenstelt. De toezichthouder zal dit controleren overeenkomstig artikel 31 in de Wet van 22 juli 1953 en er kunnen sancties volgen indien een bedrijfsrevisor niet aan de norm voldoet (Norm permanente vorming IBR). Volgens het transparantieverlag besteden de bedrijfsrevisoren bij PwC België gemiddeld 18 werkdagen per jaar, oftewel 144 uren, aan activiteiten van permanente opleiding. Er wordt dus ruim voldaan aan de opgelegde minimumvereisten (Transparantieverlag 2014-2015 PwC België).

PwC Nederland kent een zeer uitgebreid trainingsprogramma dat gericht is op een brede ontwikkeling van competenties en vaardigheden. De nieuwkomers volgen een veelomvattend introductieprogramma waarin ze gedetailleerde uitleg krijgen over de gedragscode, ethiek en onafhankelijkheidsvereisten. In het transparantieverlag benadrukken ze dat het verankeren van een professioneel-kritische instelling in de dagelijkse controlewerkzaamheden in deze uitleg centraal staat. Vanaf de starterscursussen wordt de nadruk gelegd op de noodzaak aan een kritische beroepshouding. Naast enkele vaktechnische vaardigheden, verwacht men van alle medewerkers op elk functieniveau een professioneel-kritische houding. De verwachting van een kritische instelling wordt volgens het transparantieverlag geïmplementeerd in alle opleidingsprogramma's van accountants. Bovendien zou iedereen binnen PwC Nederland de training 'Professioneel-kritische

instelling' gevolgd hebben, een opleiding specifiek gericht op het versterken van de kritische instelling (Janssen & Hoekstra, 2015).

PwC Nederland geeft aan steeds meer te investeren in de ontwikkeling van hun werkzame accountants via trainingen on-the-job, interne en externe opleidingen. De Nederlandse accountants worden eveneens verplicht om activiteiten van permanente educatie (PE) te verrichten. Zij moeten, net zoals in België, minimaal 120 PE-uren verspreid over drie kalenderjaren en met een minimum



van 20 PE-uren per kalenderjaar, besteden aan activiteiten van permanente educatie. Volgens het transparantieverlag besteden de accountants bij PwC Nederland gemiddeld 22 werkdagen per jaar, oftewel 176 uren, aan opleidingen en trainingen, wat ongeveer gemiddeld vier werkdagen meer is dan bedrijfsrevisoren werkzaam bij PwC België.

Figuur 5: Gemiddeld aantal uren besteed aan permanente vorming

In Nederland is een zeer uitgebreid cursusaanbod beschikbaar vanuit de beroepsorganisatie NBA en de erkende instellingen. In tegenstelling tot België, zijn er in het cursusaanbod van de NBA wel cursussen specifiek gericht op het versterken van de professioneel-kritische instelling en de gegevensgerichte cijferanalyses (NBA, 2016).

Beoordelings-, belonings- en promotiebeleid

De professioneel-kritische instelling zou gestimuleerd kunnen worden door een doeltreffend en motiverend beoordelings-, belonings- en promotiebeleid. De kritische beroepshouding zou een vereiste eigenschap moeten zijn voor beloningen en promoties (FRC, 2012; Glover & Prawitt, 2014; IAASB, 2015; NBA, 2014a; Nelson, 2009).

Volgens het transparantieverlag worden de vennoten binnen PwC België vergoed op basis van hun competenties, in functie van de resultaten van het auditkantoor en van hun bijdrage tot de ontwikkeling van het auditkantoor. De vennoten moeten zichzelf jaarlijks evalueren op basis van hun prestaties, vastgelegde doelstellingen en de realisatie daarvan. Deze evaluatie wordt doorgenomen met een managing partner. De evaluatie neemt meerdere kwantitatieve en kwalitatieve criteria in aanmerking: technische deskundigheid, bekwaamheden inzake leiderschap, naleving van beleidslijnen en procedures, resultaten van de kwaliteitscontrole, bijdrage aan het functioneren en de ontwikkeling van het kantoor en zijn netwerk, en het vergroten van de invloed van de merknaam PwC. Er wordt niet specifiek gesproken over de vereiste eigenschap van een kritische instelling. De

kwalitatieve criteria technische deskundigheid kan wel worden gelinkt, want deskundigheid is cruciaal voor een professioneel-kritische beroepsuitoefening. Deskundigheid is een vereiste voor een professioneel-kritische beroepsuitoefening (NBA, 2014b). Onaanvaardbare gedragingen zullen leiden tot gepaste acties en acties die mogelijk kunnen leiden tot een aanpassing van hun vergoeding. In het gepubliceerde transparantieverlag wordt er niet dieper ingegaan op hun specifiek toegepaste beoordelingsbeleid (Transparantieverlag 2014-2015 PwC België).

In het transparantieverlag van PwC Nederland wordt het beleid inzake beoordeling, beloning en promotie wel zeer gedetailleerd besproken. Ze geven aan een belonings- en promotiebeleid te voeren gericht op kwaliteit. De professioneel-kritische instelling speelt, naast vaktechnische kennis en kwaliteit van werkzaamheden, een cruciale rol in het belonings- en promotiebeleid van hun werkzame medewerkers, partners en directors. Afgelopen boekjaar werd de verwachting van een kritische beroepshouding geïmplementeerd in de beoordelingssystematiek (Transparantieverlag 2014-2015 PwC Nederland). Met betrekking tot deze stimulerende kwaliteitsmaatregel formuleerde de Werkgroep Toekomstberoep van Accountants een verplicht in te voeren maatregel 3.2: *“De accountantsorganisatie heeft aantoonbaar geëvalueerd of het promotiebeleid voldoet aan de criteria ‘vaktechnische kennis, professioneel-kritische instelling en kwaliteit’. Voor het promotiebeleid van medewerkers geldt dat de genoemde aspecten doorslaggevend dienen te zijn in de beoordelings- en promotiecriteria.”* (NBA, 2014a). Uit een recent rapport van de AFM blijkt opnieuw dat PwC Nederland deze maatregel volledig heeft ingevoerd (AFM, 2015).

Kwaliteitscontrole: intern, op netwerkniveau en extern

De handhaving van een professioneel-kritische instelling kan gecontroleerd worden op drie verschillende niveaus: interne controle, controle op netwerkniveau en een externe controle door toezichthouders. PwC België heeft interne controleprocedures ingesteld die bedoeld zijn om de kwaliteit van de dossiers te garanderen, alsook de inachtneming van de wetten en normen die van kracht zijn en die risicobeheer mogelijk maken. Met deze controleprocedures wordt de professioneel-kritische instelling, een norm, eveneens nagegaan (Transparantieverlag 2014-2015 PwC België).

Dat interne kwaliteitscontrole en controle op netwerkniveau belangrijk is, wordt benadrukt in het gepubliceerde transparantieverlag van PwC Nederland. In het afgelopen boekjaar zou sterk geïnvesteerd zijn in aanvullende en scherpere interne auditcontroles door de inzet van extra mensen, innovatie van de auditaanpak en meer intern toezicht. Bovendien willen ze in de komende twee jaar fors blijven investeren om de kwaliteit te verhogen. Een belangrijke interne controle is de ‘Engagement Compliance Review (ECR)’, die wordt uitgevoerd door onafhankelijke partners, directors en managers deels afkomstig vanuit het internationale netwerk. Zij hebben als doel de kwaliteit van de opdracht en de naleving van procedures en richtlijnen (o.a. de professioneel-kritische instelling) te testen en verbeterpunten te identificeren (Transparantieverlag 2014-2015 PwC Nederland).

Bovenop interne controles en controles op netwerkniveau worden alle auditororganisaties, waaronder PwC België en Nederland, regelmatig onderworpen aan een kwaliteitscontrole die wordt uitgevoerd

door externe toezichthouders. De principes van de Belgische kwaliteitscontrole door het IBR en onder toezicht van de KVI zijn opgenomen in artikel 33 van de Wet en door het KB van 26 april 2007 tot organisatie van het toezicht en de kwaliteitscontrole en houdende het tuchtreglement voor de bedrijfsrevisoren. Het Belgische IBR evalueert in kader van zijn controles de systemen van kwaliteitscontrole van het kantoor en onderzoekt een steekproef van geselecteerde opdrachten. De laatste kwaliteitscontrole op PwC België door het IBR heeft plaatsgevonden in 2012 (Transparantieverlag 2014-2015 PwC België).

De auditorganisaties in Nederland worden gecontroleerd door de Nederlandse toezichthouder AFM. De resultaten van deze kwaliteitscontroles worden steeds publiek gepubliceerd. PwC Nederland geeft meermaals aan in hun transparantieverlag dat ze hard geschrokken waren van de uitkomsten van het AFM-rapport in september 2014 naar de kwaliteit van wettelijke controles. Ze benadrukken dat er een grondige analyse gestart is naar de oorzaken van tekortkomingen en het doorvoeren van ingrijpende toekomstgerichte verbetermaatregelen in combinatie met extra investeringen in kwaliteit. Zij nemen dan ook hun verantwoordelijkheid om aanbevelingen vanuit de beroepsorganisatie NBA door te voeren conform de opdracht van de werkgroep Toekomst accountantsberoep, de maatregelen rondom structuur, governance en beloning binnen een jaar door te voeren (Transparantieverlag 2014-2015 PwC Nederland).

7.4 Praktijksituatie binnen PwC België

7.4.1 Omschrijving en onderliggende factoren professioneel scepticisme

Onduidelijkheid over het begrip professioneel scepticisme is eveneens merkbaar binnen auditorganisatie PwC België. Volgens de deskundigen is het onmogelijk om een éénduidige definitie te geven aan het begrip en werd er geen specifieke voorkeur gegeven voor een 'neutrale' of 'presumptive-doubt' visie. Ze zijn wel overtuigd dat meerdere factoren een invloed kunnen uitoefenen op de professioneel-kritische instelling van een individuele auditor: persoonlijke kenmerken (eigenschappen, kennis en ervaring), gevolgde trainingen en opleidingen, organisatiecultuur, toon-aan-de-top, belonings- en promotiebeleid, beoordeling, interne en externe kwaliteitscontrole (Delanoye D., Schockaert D. & Winne L., 10 maart, 2016). De aangehaalde onderliggende factoren komen overeen met de gevonden factoren in de literatuur en kunnen steeds geplaatst worden in één of meerdere categorieën van het ontwikkelende PKI-model (*Figuur 1: Het PKI-model*). In het kwalitatieve onderzoek bij PwC België zijn geen nieuwe kenmerken aan bod gekomen.

7.4.2 Verantwoordelijkheid ter versterking van de professioneel-kritische instelling

De geïnterviewde deskundigen geven aan dat auditorganisaties een belangrijke rol spelen in het stimuleren en versterken van een kritische beroepshouding bij hun medewerkers. Een kritische instelling zou in zekere mate moeten behoren tot de persoonlijkheid van een kandidaat auditor. Volgens de specialisten wordt de vereiste kritische eigenschap in de job omschrijving meermaals getest op een 'selection day'. Een selectie dag bij PwC België bestaat, net zoals bij PwC Nederland, uit meerdere stappen. Na elke stap wordt gekeken of de sollicitant verder mag gaan naar de volgende

ronde. Winne L. zegt hierover het volgende (10 maart, 2016): *"De aanwerving van junior auditors gebeurt in een selectie dag bestaande uit meerdere fases. De kandidaten worden onderworpen aan taaltesten, een individuele business case, een groepscase, gesprekken met HR-medewerkers en gesprekken met personen uit de business. Onze HR-verantwoordelijken gaan voornamelijk kijken of een kandidaat als persoon binnen onze organisatiecultuur past. Bij de individueel op te lossen business case, de groepscase en individuele gesprekken met iemand vanuit de business wordt er meermaals nagegaan of de kandidaat informatie op een kritische manier kan analyseren."*

Naast een kritische persoonlijkheid kunnen goed georganiseerde trainingen en opleidingen een belangrijke invloed uitoefenen op de kritische beroepshouding van een auditor. Dit werd bevestigd door de specialisten. In tegenstelling tot PwC Nederland, worden binnen PwC België geen specifieke opleidingen georganiseerd die enkel gericht zijn op de professioneel-kritische instelling. Er wordt wel in elke training, opleiding en interne guidance gehamerd op de continue handhaving van een kritische beroepshouding. De vennoten benadrukken dat een kritische instelling cruciaal is gedurende een audit en ze zijn ervan overtuigd dat gepaste opleidingen deze kritische instelling kunnen stimuleren. Zo wordt de noodzaak aan een sceptische geest in eerste instantie aangemoedigd in de starterscursussen en summerschools voor junior en senior auditors (Delanoye D., Schockaert D. & Winne L., 10 maart, 2016).

In het gepubliceerde transparantieverlag van PwC België wordt niet dieper ingegaan op hun beoordelingsbeleid. Volgens literatuuronderzoek speelt een doeltreffend beoordelings-, belonings- en promotiebeleid een belangrijke rol in het versterken van de kritische beroepshouding. Winne L. geeft wel aan dat werkzame medewerkers steeds beoordeeld worden op hun kritische houding (10 maart, 2016): *"In de beoordeling wordt er in eerste instantie gekeken hoe de persoon fungeert binnen een groep. Werken in teamverband is zeer belangrijk. Vervolgens wordt er gekeken naar de persoonlijke prestaties van die persoon en onder andere of de persoon professioneel-kritisch te werk gaat. De auditors worden dus in zekere mate beoordeeld op hun kritische beroepshouding."*

Een regelmatige kwaliteitscontrole op diverse niveaus is cruciaal. Het transparantieverlag gaf aan dat er binnen PwC België regelmatig interne kwaliteitscontroles en controles op netwerkniveau door medewerkers vanuit andere lidstaten plaatsvinden. De deskundigen bevestigen deze informatie. Bovendien is er minimum om de drie jaar een externe kwaliteitscontrole door het IBR. Winne L. zegt hierover het volgende (10 maart, 2016): *"Op basis van informatie uit een kwaliteitscontrole door het IBR zullen er gepaste opleidingen georganiseerd worden om eventuele problemen op te lossen of om ze in de toekomst te voorkomen. Geconstateerde tekortkomingen in de handhaving van een kritische beroepshouding worden nooit publiek gerapporteerd, maar specifiek gemeld aan de betrokken auditororganisaties of bedrijfsrevisoren."*

7.4.3 Professioneel-kritische instelling en de gegevensgerichte cijferanalyses

Volgens ons model moet elke fase van de gegevensgerichte cijferanalyses uitgevoerd worden met een professioneel-kritische instelling om voldoende relevante en betrouwbare controle-informatie te verkrijgen. De geïnterviewde deskundigen bij PwC België gaan hiermee akkoord. Ze geven aan dat

goed georganiseerde trainingen en opleidingen hierbij zeer belangrijk zijn. Vanaf het begin, in de starterscursussen, wordt tot in de details ingegaan op de gegevensgerichte cijferanalyses en getraind op de kritische instelling die gehandhaafd moet worden gedurende de volledige procedure. Naast een goede opleiding is een duidelijke en gedetailleerde interne guidance noodzakelijk. Delanoye D. zegt hierover het volgende (10 maart, 2016): "*De internationale auditstandaarden worden steeds omgezet in duidelijkere en meer gedetailleerde interne guidances. Hierin wordt onder andere sterk gehamerd op de continue handhaving van een kritische beroepshouding.*"

Onder geheimhouding werd er inzage gegeven in hun globaal gebruikte interne guidance '*Substantive Analytics guidance*'. Zonder in details te treden kunnen de hoofdlijnen kort toegelicht worden. In eerste instantie wordt de doelstelling en het proces van de analytische procedure op een duidelijke manier nader toegelicht. Er wordt een opsomming gegeven van potentiële moeilijkheden en suggesties om deze te voorkomen. Per fase in de analytische procedure worden enkele aandachtspunten zeer specifiek beschreven en gehamerd op het feit dat een professioneel-kritische beroepshouding zeer belangrijk is. Bovendien worden er situaties omschreven die wijzen op een onvoldoende kritische instelling. Zo stelt de interne guidance dat er nooit blindelings vertrouwd mag worden op informatie afkomstig van de controlecliënt. De auditors en auditteams mogen enkel op deze informatie vertrouwen als er voldoende auditprocedures toegepast zijn om de betrouwbaarheid na te gaan. Dit getuigt van een kritische beroepshouding. Tenslotte wordt er verwacht van de auditors dat ze met behulp van een checklist nagaan of het wel mogelijk is om een kwaliteitsvolle procedure uit te voeren en/of om te beslissen of de procedure al dan niet voldoende controle-informatie oplevert om op te vertrouwen.

Uit gesprekken met de specialisten en een analyse van de interne guidance kan geconcludeerd worden dat ze binnen PwC België ervan overtuigd zijn dat een professioneel-kritische instelling noodzakelijk is in het degelijk opzetten en uitvoeren van gegevensgerichte cijferanalyses. De sceptische oordelen en gedragingen in elke fase van de analytische procedure kunnen beïnvloed worden door enkele onderliggende factoren. Zo geeft de auditororganisatie aan dat opleidingen, trainingen en interne guidances een belangrijke invloed kunnen hebben op de kritische instelling. Daarnaast verwachten ze van elke medewerker een kritische beoordeling over het niveau van zekerheid dat de verkregen controle-informatie oplevert. Met behulp van een checklist moet het niveau van zekerheid nagegaan worden voordat de controle-informatie als voldoende relevant en betrouwbaar beschouwd kan worden. Deze conclusie is een bevestiging van ons model (*Figuur 3: PKI-model bij de gegevensgerichte cijferanalyses*).

Ondanks alle specifieke trainingen, opleidingen en duidelijke interne guidances bleven ze binnen PwC België toch nog geconfronteerd met veel verwarring omtrent de analytische procedure. Hierdoor hebben ze binnen de auditororganisatie gekozen om minder gegevensgerichte cijferanalyses toe te passen en meer detailtesten. De methode wordt momenteel enkel nog gebruikt voor de posten vast actief, personeelskosten en interesten. Winne L. zegt hierover het volgende (10 maart, 2016): "*Het ontwikkelen van onafhankelijke verwachtingen is een zeer belangrijke fase, maar een zeer moeilijke opdracht. Er moet te veel gebaseerd worden op mogelijk onbetrouwbare informatie. De grootste aanpassing van deze beslissing is de controle van het omzetcijfer. Vroeger werd de controle, indien*

mogelijk, gestopt na de gegevensgerichte cijferanalyses en werden geen detailtesten meer uitgevoerd. Het niveau van zekerheid van de verkregen controle-informatie was te laag. De beslissing voor meer detailtesten op het omzetcijfer maakt de audit wel veel zwaarder dan vroeger.”

Het verminderen van de gegevensgerichte cijferanalyses is een doelbewuste keuze. Dit kan erop duiden dat PwC België, net zoals meerdere auditororganisaties, werd geconfronteerd met tekortkomingen waardoor de procedure onvoldoende relevante en/of onbetrouwbare controle-informatie opleverde. Enkel voor de posten vast actief, personeelskosten en interesten levert de methode voldoende relevante en betrouwbare controle-informatie op mits een kritische instelling en een kritische beoordeling over het opgeleverde niveau van zekerheid. Anderzijds ondervinden zij misschien, net zoals in Nederland, dat duidelijke interne guidances en procedures een beperking zijn voor de professionele ruimte waardoor er niet voldoende ruimte is voor een professioneel-kritische oordeelsvorming. Terwijl dat deze een voorwaarde is voor goed uitgevoerde gegevensgerichte cijferanalyses.

7.5 Oorzaken verschil in aanpak tussen België en Nederland

In Nederland gaan de toezichthouders en auditororganisaties zeer transparant te werk in het rapporteren van uitkomsten van kwaliteitscontroles, formuleren van aanbevelingen voor kwaliteitsmaatregelen, publiceren van ondernomen acties voor het versterken van de kwaliteit en een beoordeling over de doeltreffendheid van genomen kwaliteitsmaatregelen. In België is er beduidend minder informatie over deze thema's beschikbaar en stellen ze zich eerder gesloten op in de diepte-interviews. Toch blijkt uit voorgaande hoofdstukken dat er binnen PwC België eveneens actief kwaliteitsmaatregelen worden genomen ter versterking van een professioneel-kritische instelling en gegevensgerichte cijferanalyses. De Belgische toezichthouder geeft toe dat er verbeteringen mogelijk zijn in hun reactie op het groenboek van de Europese Commissie, maar publiceren hiervoor geen specifieke rapporten met aanbevelingen. Schockaert D. zegt hierover het volgende (10 maart, 2016): *"In Nederland hebben ze een gevorderde manier van werken. De toezichthouders en auditororganisaties gaan zeer transparant en communicatief te werk. In België worden eventueel geconstateerde gebreken of tekortkomingen enkel gerapporteerd aan de betrokken auditororganisaties of bedrijfsrevisoren."*

Verwacht kan worden dat deze aanpak binnen Nederland weldegelijk leidt tot een versterking van de professioneel-kritische instelling en beter uitgevoerde gegevensgerichte cijferanalyses maar dit werd nog niet wetenschappelijk onderzocht. Drupsteen J.T. zegt hierover het volgende (29 maart, 2016): *"Ik kan me voorstellen, maar ik heb hier geen onderbouwing van, dat er verschillen zijn tussen België en Nederland waardoor een Nederlandse accountant misschien net iets kritischer ingesteld is dan een Belgische bedrijfsrevisor."*

Uit de diepte interviews kwamen twee mogelijke verklaringen voor de verschillen in aanpak aan bod: culturele verschillen en verschillen in wetgeving.

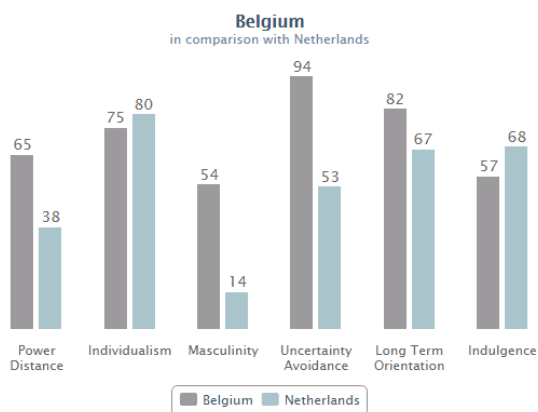
7.5.1 Culturele verschillen

Tussen alle landen bestaan er sterke culturele verschillen waardoor de aanpak met betrekking tot de problematiek kan variëren. Auditororganisaties maken deel uit van een internationaal netwerk. Het is belangrijk dat ze aandachtig zijn voor de variëteit in culturen overheen de landen en de waarschijnlijkheid dat de kritische beroepshouding van hun werkzame auditoren wordt beïnvloed door de heersende cultuur van een specifiek land (Hurt et al., 2013).

Er is reeds beperkt onderzoek gevoerd naar de specifieke impact van culturele normen op de professioneel-kritische instelling van een auditor. Onderzoek suggereert dat cultuur een invloed heeft op de individuele en collectieve waarden van een auditor. Hofstede (2001) heeft enkele culturele dimensies geïdentificeerd waaronder machtsafstand en collectivisme. Machtsafstand is het niveau van macht of invloed tussen een superieur en ondergeschikte. Collectivistische maatschappijen worden gekenmerkt met een hechte groepsband, vermijding van conflicten, vertrouwen, relatie boven inhoud, gedeelde verantwoordelijkheid en impliciete, indirecte communicatie waarin kritiek snel persoonlijk wordt opgevat. De twee culturele dimensies van Hofstede (2001) kunnen toegepast worden in de auditcontext. Uit onderzoek blijkt dat auditors in een collectivistische en hoge machtsafstand cultuur minder waarschijnlijk indringende en moeilijke vragen gaan stellen en minder additioneel auditwerk verrichten om management beweringen te toetsen. Zij zouden minder vragen stellen over gerapporteerde financiële gegevens en sneller toegeven aan de druk van een controlecliënt (Hurt et al., 2013; Patel, Harrison, & McKinnon, 2002).

Auditors met internationale ervaringen vinden eveneens dat cultuur een belangrijke invloed uitoefent op de sceptische oordeelsvorming. De verschillen tussen landen worden grotendeels geassocieerd met de algemene bekwaamheid van een auditor in het betwisten van management beweringen, het stellen van moeilijke vragen en een onafhankelijke onderzoekinstelling bezitten (Bik, 2010). Een onderzoekende instelling, het stellen van moeilijke en indringende vragen en bereidheid tot het uitdagen van een controlecliënt indien noodzakelijk zijn belangrijke attributen gerelateerd aan de professioneel-kritische instelling van een auditor. Auditors werkzaam in een hoge machtsafstand cultuur zouden dus minder in staat zijn om een aanvaardbaar niveau van scepticisme te uiten ondanks alle vereiste professionele standaarden (Hurt et al., 2013).

Er kan een vergelijking tussen België en Nederland gemaakt worden op basis van hun scores op de



Figuur 6: Scores op culturele dimensies van Hofstede (Bron: The Hofstede Centre, z.d.)

culturele dimensies van Hofstede. Er is een verschil in score merkbaar bij de culturele dimensie machtsafstand. België behaalt een hoge score op de schaal 'Power Distance' van 65 en Nederland eerder een lage score van 38 (The Hofstede Centre, z.d.). Hieruit kan geconcludeerd worden dat de cultuur binnen Nederland wordt gekenmerkt door een kleinere machtsafstand dan in België, waardoor verondersteld kan worden dat accountants binnen Nederland net iets kritischer te werk zullen gaan.

Een kleinere machtsafstand kan eveneens gepaard gaan met een cultuur waarbij meer openbaarheid wordt gegeven aan falen: meer aanklachten, schadevergoedingen en sancties. Waar België relatief weinig rechtszaken kent waarbij bedrijfsrevisoren vervolgd worden komt dat in Nederland veel meer voor. Zoals eerder aangehaald is het vermijden van dat soort aanklachten een belangrijke stimulans voor de handhaving van een professioneel-kritische instelling (Hurtt et al., 2013).

7.5.2 Verschillen in wetgeving

Een andere factor die kan leiden tot verschillen in aanpak overheen de landen is de geldende wetgeving. Gevonden tekortkomingen in Belgische audits worden in tegenstelling tot Nederland niet publiek gerapporteerd en enkel intern gericht. Schockaert D. zegt hierover het volgende (10 maart, 2016): *"Er wordt veel minder transparant te werk gegaan in België, met als oorzaak de wetgeving die al geldt sinds de oprichting van het Belgische Instituut van de Bedrijfsrevisoren."*

Drupsteen J.T., Hoofd Vaktechniek bij de NBA, is niet zo een volledige voorstander van het open en transparante systeem in Nederland (29 maart, 2016): *"Ik denk als we allemaal even heel eerlijk moeten zijn, dat we ook wel wat rust willen. Ik denk echter dat het hier in Nederland geen optie meer is om heel gesloten te zijn over tekortkomingen door de politieke druk die er heerst. Dit heeft te maken met de politieke signatuur van één van de Kamerleden die zeer actief is en zich over alles vragen stelt. Nederland is dus in zekere mate uniek in de manier van omgang met deze problematiek. In België heerst er minder politieke druk."*

De politiek, wet- en regelgeving kan ertoe leiden dat er sterke verschillen in aanpak zijn tussen beide landen. Zoals eerder aangehaald zijn er verschillen merkbaar op vlak van de vereiste minimuminhoud van het jaarlijks te publiceren transparantieverlag. Dit verslag moet in Nederland veel preciezer zijn dan in België. De NBA stelt dat het transparantieverlag in Nederland niet enkel een compliance-document zou moeten zijn, waarmee voldaan wordt aan artikel 30 Besluit toezicht accountantsorganisaties, maar ook een communicatiedocument moet zijn ten behoeve van het maatschappelijke verkeer. Ze zijn ervan overtuigd dat het verschaffen van meer transparantie over de governance en het systeem van kwaliteitsbeheersing in het verslag bijdraagt aan de kwaliteit van de controles van jaarrekeningen en de continuïteit van accountantsorganisaties als aanbieders van auditdiensten (NBA, 2012). PwC Nederland publiceert dan ook jaarlijks een transparantieverlag op hun website en maken hierbij de melding dat ze in dit verslag willen laten zien hoe ze binnen PwC Nederland de kwaliteit, onafhankelijkheid en integriteit borgen. Er wordt besproken waar het goed gaat, waar verbeteringen mogelijk zijn en hoe ze dit willen aanpakken.

Daarnaast zijn er grote verschillen tussen de aanpak van een externe kwaliteitscontrole. De toezichthouders AFM en NBA publiceren alle geconstateerde tekortkomingen in een publiek rapport. Hierin worden zowel de resultaten van kwaliteitsonderzoeken, als mogelijke oorzaken voor tekortkomingen en aanbevelingen van kwaliteitsmaatregelen bekendgemaakt. De kwaliteitscontrole door het IBR, overeenkomstig artikel 33 van de Wet van 22 juli 1953, is een onderzoeksprocedure van de professionele activiteit van een bedrijfsrevisor. De resultaten van een kwaliteitscontrole worden enkel gerapporteerd aan de auditororganisaties en/of betrokken bedrijfsrevisoren. Enkel de

controleleidraden uitgewerkt door de Commissie Kwaliteitscontrole en uittreksels van tuchtbeslissingen worden publiek ter beschikking gesteld op de website van het Instituut. Beide maatregelen zorgen al voor een iets hogere transparantie, maar over resultaten van kwaliteitscontroles bestaat een geheimhoudingsplicht.

Er is geen academische literatuur beschikbaar voor onderbouwing te geven aan de stelling dat een Nederlandse accountant kritischer is dan een Belgische bedrijfsrevisor door verschillen in wetgeving. De Nederlandse aanpak is een gevorderde manier van werken, maar er kunnen geen conclusies worden getrokken of deze aanpak wel degelijk beter is.

BESLUITEN, BEPERKINGEN EN SUGGESTIES VOOR VERDER ONDERZOEK

In deze masterproef werd de interactie tussen de professioneel-kritische instelling van een auditor en de gegevensgerichte cijferanalyses nagegaan. Het onderzoek werd opgesplitst in zes deelvragen.

In eerste instantie werd onderzoek gevoerd naar factoren en bedreigingen die een invloed kunnen uitoefenen op de sceptische oordeelsvorming en gedragingen van een auditor. Factoren met een positieve invloed kunnen de uiteindelijke professioneel-kritische instelling versterken en zouden aangemoedigd moeten worden. Een negatieve invloed kan leiden tot een onvoldoende kritische beroepshouding waarvoor kwaliteitsmaatregelen noodzakelijk zijn. Er werd een antwoord gevonden op deze vraag door een onderzoek in de literatuur en rapporten van toezichthouders. De gevonden onderliggende factoren worden in het ontwikkelde PKI-model opgedeeld in zes categorieën van kenmerken: kenmerken van individuele auditors, auditteams, auditorganisaties, controlecliënten, controle-informatie en externe omgeving.

Vervolgens werd nagegaan welke instrumenten/acties het continue handhaven van een professioneel-kritische instelling kunnen stimuleren. Meerdere partijen zouden betrokken moeten worden in het stimuleren van een kritische beroepshouding. Er kunnen aanbevelingen voor kwaliteitsmaatregelen gedaan worden richting individuele auditors, auditteams, auditorganisaties, initiële opleidingen (universiteiten en hogescholen) en instellingen die instaan voor permanente educatie. Allen kunnen ze een cruciale rol spelen in het aanmoedigen en versterken van een professioneel-kritische instelling.

In de derde en vierde deelvraag werd er dieper ingegaan op de gegevensgerichte cijferanalyses. Ondanks dat er meerdere methoden van cijferanalyses bestaan (o.a. ratioanalyses, trendanalyses, redelijkheidstoetsen, 'proces mining' en 'data mining' technieken), bestaat de algemene procedure steeds uit vier opeenvolgende fasen: (1) onafhankelijk formuleren van verwachtingen, (2) bepaling maximaal toegelaten verschil, (3) vergelijken financiële gegevens met onafhankelijke verwachtingen en significante verschillen onderzoeken en (4) evalueren van verklaringen en bevestigende controle-informatie. De auditor heeft enkele zeer belangrijke verantwoordelijkheden in elke fase. Toch kunnen uit meerdere onderzoeken nog enkele tekortkomingen in elke fase geconstateerd worden en blijkt dat auditors niet altijd hun rol evengoed vervullen. Een onvoldoende kritische beroepshouding lijkt hiervoor aan de basis te liggen.

Finaal kan er geconcludeerd worden dat de gevonden kenmerken uit het ontwikkelde PKI-model een belangrijke impact kunnen uitoefenen op de professioneel-kritische instelling die een individuele auditor handhaaft in elke fase van de gegevensgerichte cijferanalyses. Een kritische beroepshouding lijkt noodzakelijk te zijn. Bovendien is een kritische beoordeling over het niveau van zekerheid dat de controle-informatie oplevert belangrijk. Goed uitgevoerde gegevensgerichte cijferanalyses kunnen resulteren in controle-informatie die voldoende relevant en betrouwbaar is om op te vertrouwen in het auditoordeel. De verkregen controle-informatie van goed uitgevoerde cijferanalyses kunnen een positieve invloed uitoefenen op de uiteindelijk professioneel-kritische

instelling van een individuele auditor. Zwak uitgevoerde gegevensgerichte cijferanalyses, door een onvoldoende kritische beroepshouding en/of een niet-kritische beoordeling over het niveau van zekerheid dat de verkregen controle-informatie oplevert, kunnen een negatieve invloed uitoefenen op de uiteindelijk professioneel-kritische instelling. Ons model blijkt toepasbaar in de praktijk. De deskundigen binnen PwC België bevestigen het model. Toch waren er binnen de auditororganisatie twijfels over het niveau van auditzekerheid dat de procedure oplevert en werd beslist om de methode enkel nog toe te passen op de posten vast actief, personeelskosten en interesten.

In het onderzoek werden we geconfronteerd met enkele grote beperkingen. Geconstateerde tekortkomingen uit kwaliteitscontroles met betrekking tot een onvoldoende kritische beroepshouding of zwakke gegevensgerichte cijferanalyses worden in België nooit publiekelijk gerapporteerd. Terwijl dat deze problematiek tot op Europees niveau wordt erkend. De geïnterviewde deskundigen vanuit PwC België waren in de gesprekken dan ook eerder voorzichtig en gesloten over het thema. Er werd enkel algemeen en/of in geheimhouding informatie verleend over hun specifieke aanpak met betrekking tot kwaliteitsmaatregelen. Dit maakte een duidelijke schets van de Belgische situatie zeer moeilijk en minder goed onderbouwd. De Nederlandse situatie was gemakkelijker te bespreken door zeer uitgebreide gepubliceerde rapporteren en transparantieverslagen.

Tenslotte willen we enkele suggesties doen voor verder onderzoek. Uit literatuur en praktijkgericht onderzoek blijkt dat in Nederland de toezichthouders en auditororganisaties zeer transparant te werk gaan in het rapporteren van uitkomsten van kwaliteitscontroles, formuleren van aanbevelingen voor kwaliteitsmaatregelen, publiceren van ondernomen acties voor het versterken van de kwaliteit en beoordelingen over de doeltreffendheid van genomen kwaliteitsmaatregelen. Deze aanpak verschilt duidelijk tegen opzichte van de Belgische toezichthouders en auditororganisaties. Mogelijke oorzaken hiervan zijn culturele verschillen en verschillen in wetgeving overheen de landen. De Nederlandse aanpak zou een gevorderde manier van werken zijn en misschien ertoe leiden dat een Nederlandse accountant net iets kritischer is dan een Belgische bedrijfsrevisor. Er is echter onvoldoende academisch onderzoek beschikbaar om deze stelling te onderbouwen. Is de gevorderde Nederlandse manier van aanpak wel degelijk doeltreffender? Het lijkt ons zeer interessant om diepgaander onderzoek hiernaar te voeren.

LIJST VAN GERAADPLEEGDE WERKEN

- AFM (2013). Rapport naar aanleiding van AFM-onderzoek naar kwaliteit accountantscontrole en stelsel van kwaliteitsbeheersing en -bewaking bij negen OOB-vergunninghouders., 1-41.
- AFM (2014). Uitkomsten onderzoek kwaliteit wettelijke controles., 1-123.
- AFM (2015). Dashboard 2015. Verandering en verbetermaatregelen OOB-accountantsorganisaties., 1-120.
- AFM (z.d.). *Waarom houdt de AFM toezicht? Voor accountantsorganisaties*. Opgevraagd op 1 april, 2016, via <https://www.afm.nl/nl-nl/professionals/doelgroepen/accountantsorganisaties/tz-accountantorg>.
- Ameen, E. C., & Strawser, J. R. (1994). Investigating the Use of Analytical Procedures: An Update and Extension. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 13(2), 69-76.
- Anderson, U., Kadous, K., & Koonce, L. (2004). The Role of Incentives to Manage Earnings and Quantification in Auditors' Evaluations of Management-Provided Information. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(1), 11-27.
- Anderson, U., & Koonce, L. (1994). The Effects of Source-Competence Information and its Timing on Auditors' Performance of Analytical Procedures. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 13(1), 137-148.
- Anderson, U., & Koonce, L. (1995). Explanation as a Method for Evaluating Client-Suggested Causes in Analytical Procedures. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 14(2), 124-132.
- Asare, S. K., Wright, A. M., & Trompeter, G. M. (2000). The Effect of Accountability and Time Budgets on Auditors' Testing Strategies. *Contemporary Accounting Research*, 17(4), 539-560.
- Besluit toezicht accountantsorganisaties* (2014). Opgevraagd op 30 maart, 2016, via <http://wetten.overheid.nl/BWBR0020184/2014-01-01>.
- Bezverhaya-Haasnoot, M., Caron, E., & Goeyenbier, P. (2009). Process mining als gereedschap voor (IT-)auditors. Naar een softwarematige analyse van bedrijfsprocessen voor auditing. *NOREA*, 2, 28-34.
- Bierstaker, J. L., & Wright, S. (2001). A Research Note concerning Practical Problem-Solving Ability as a Predictor of Performance in Auditing Tasks. *Behavioral Research in Accounting*, 13, 49-62.

- Bik, O. (2010). *The Behavior of Assurance Professionals: A Cross-Cultural Perspective*. Delft: Eburan Uitgeverij BV.
- Bik, O. (2012). PwC-training professioneel kritisch gedrag.
- FRC. (2012). Professional Scepticism. Establishing a common understanding and reaffirming its central role in delivering audit quality., 1-23.
- Fung, C. (2010). Analytical procedures. *Student Account*, 18, 1-3.
- Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2014). Enhancing Auditor Professional Skepticism: The Professional Skepticism Continuum. *Current Issues in Auditing*, 8(2), 1-10.
- Glover, S. M., Prawitt, D. F., & Wilks, T. J. (2005). Why Do Auditors Over-Rely on Weak Analytical Procedures? The Role of Outcome and Precision. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 24, 197-220.
- Green, W. (2008). Are Industry Specialists More Efficient and Effective in Performing Analytical Procedures? A Multi-stage Analysis. *International Journal of Auditing*, 12(3), 243-260.
- Heath, R. A., & Staggs, T. (2015). Professional Skepticism. *Internal Auditor*, 72(2), 52-56.
- Hirst, D. E., & Koonce, L. (1996). Audit Analytical Procedures: A Field Investigation. *Contemporary Accounting Research*, 13(2), 457-486.
- Hurtt, R. K. (2010). Development of a Scale to Measure Professional Skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 149-171.
- Hurtt, R. K., Brown-Libur, H., Earley, C. E., & Krishnamoorthy, G. (2013). Research on Auditor Professional Skepticism: Literature Synthesis and Opportunities for Future Research. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32, 45-97.
- IAASB (2015). Enhancing audit quality in the public interest. A focus on professional skepticism, quality control and group audits. 1-96.
- IBR (z.d.). *Het beroep: Toezicht en Kwaliteitscontrole*. Opgevraagd op 1 april, 2016, via https://www.ibr-ire.be/nl/het_beroep/Pages/default.aspx.
- IBR (z.d.). *Het Instituut van de Bedrijfsrevisoren: opdracht van het IBR*. Opgevraagd op 30 maart, 2016, via https://www.ibr-ire.be/nl/het_instituut/Pages/default.aspx.

- IBR (z.d.). *Stage: Toegang tot de stage en de stage*. Opgevraagd op 1 april, 2016, via <https://www.ibr-ire.be/nl/stage/Pages/Default.aspx>.
- IBR (z.d.). *Vorming & Events: Over permanente vorming – brochure permanente vorming 2015-2016 en norm permanente vorming*. Opgevraagd op 1 april, 2016, via https://www.ibr-ire.be/nl/vorming_events/Pages/default.aspx.
- IBR (2010). Commentaren van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (België) op het Groenboek van de Europese Commissie "Beleid inzake controle van financiële overzichten: lessen uit de crisis". 1-28.
- International Federation of Accountants (IFAC) (2009). *ISA 200 Overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with international standards on auditing*. Opgevraagd op 7 februari, 2015, via <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a008-2010-iaasb-handbook-isa-200.pdf>.
- International Federation of Accountants (IFAC) (2009). *ISA 520 Analytical procedures*. Opgevraagd op 7 februari, 2015, via <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a026-2010-iaasb-handbook-isa-520.pdf>.
- Janssen, J., & Hoekstra, A. (2015). Cultuur en gedrag vormen basis risicoprofiel. *Spotlight: Cultuur en gedrag*, 22-2015(2), 43-45.
- Johnstone, K. M., Gramling, A. A., & Rittenberg, L. E. (2014). *Auditing A Risk-Based Approach to Conducting a Quality Audit* (Vol. 9th edition). South-Western: Cengage Learning.
- Kerler, W., & Killough, L. (2009). The Effects of Satisfaction with a Client's Management During a Prior Audit Engagement, Trust, and Moral Reasoning on Auditors' Perceived Risk of Management Fraud. *Journal of Business Ethics*, 85(2), 109-136.
- Knapp, C. A., & Knapp, M. C. (2001). The effects of experience and explicit fraud risk assessment in detecting fraud with analytical procedures. *Accounting, Organizations & Society*, 26(1), 25-37.
- Knechel, W. R., Salterio, S. E., & Kochetova-Kozloski, N. (2010). The effect of benchmarked performance measures and strategic analysis on auditors' risk assessments and mental models. *Accounting, Organizations & Society*, 35(3), 316-333.
- Lammers, E.-J. (2013). *Forensic auditing in België*. Mechelen: Wolters Kluwer Belgium NV
- Lin, K. Z., Fraser, I. A. M., & Hatherly, D. J. (2003). Auditor analytical review judgement: a performance evaluation. *British Accounting Review*, 35(1), 19-34.

- Low, K.-Y. (2004). The Effects of Industry Specialization on Audit Risk Assessments and Audit-Planning Decisions. *Accounting Review*, 79(1), 201-219.
- McDaniel, L. S., & Kinney, J. W. R. (1995). Expectation-Formation Guidance in the Auditor's Review of Interim Financial Information. *Journal of Accounting Research*, 33(1), 59-76.
- McDaniel, L. S., & Simmons, L. E. (2007). Auditors' Assessment and Incorporation of Expectation Precision in Evidential Analytical Procedures. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 26(1), 1-18.
- Messier, J. W. F., Simon, C. A., & Smith, J. L. (2013). Two Decades of Behavioral Research on Analytical Procedures: What Have We Learned? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1), 139-181.
- Mueller, J. M., & Anderson, J. C. (2002). Decision Aids for Generating Analytical Review Alternatives: The Impact of Goal Framing and Audit-Risk Level. *Behavioral Research in Accounting*, 14, 157.
- NBA (z.d.). *Over de NBA: de organisatie, toezicht en kwaliteit, over het beroep*. Opgevraagd op 1 april, 2016, <https://www.nba.nl/Over-de-NBA/De-organisatie/Missie-en-beleid/>.
- NBA (z.d.). *Praktijkopleiding: theoretische opleiding RA, verplichte cursussen RA en praktijkopleiding RA*. Opgevraagd op 1 april, 2016, via <https://www.nba.nl/praktijkopleiding/Praktijkopleidingen-RA/Praktijkopleiding-RA/>.
- NBA (2010). *Lessen uit de kredietcrisis. Plan van Aanpak.*, 1-12.
- NBA (2012). *Meer transparantie in transparantieverlagen.* 1-24.
- NBA (2014a). *In het publiek belang. Maatregelen ter verbetering van de kwaliteit en onafhankelijkheid van de accountantscontrole.* 1-105.
- NBA (2014b). *Programmacommissie Professional Sceptis. Eindrapportage* 1-26.
- NBA (2016). *NBA opleidingen voorjaar 2016. Openbare accountants. Permanente educatie voor RA's en AA's.* 1-98.
- Nelson, M. W. (2009). A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(2), 1-34.

- O'Donnell, E. (1996). Measuring Cognitive Effort During Analytical Review: A Process-Tracing Framework with Experimental Results. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 15(2), 100-110.
- O'Donnell, E. (2002). Evidence of an Association between Error-Specific Experience and Auditor Performance during Analytical Procedures. *Behavioral Research in Accounting*, 14, 179.
- Patel, C., Harrison, G. L., & McKinnon, J. L. (2002). Cultural Influences on Judgments of Professional Accountants in Auditor-Client Conflict Resolution. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 13(1), 1.
- Payne, E., A., & Ramsay, R., J. (2005). Fraud risk assessments and auditors' professional skepticism. *Managerial Auditing Journal*, 20(3), 321-330.
- Peecher, M. E. (1996). The Influence of Auditors' Justification Processes on Their Decisions: A Cognitive Model and Experimental Evidence. *Journal of Accounting Research*, 34(1), 125-140.
- Peecher, M. E., Piercey, M. D., Rich, J. S., & Tubbs, R. M. (2010). The Effects of a Supervisor's Active Intervention in Subordinates' Judgments, Directional Goals, and Perceived Technical Knowledge Advantage on Audit Team Judgments. *Accounting Review*, 85(5), 1763-1786.
- Peecher, M. E., Schwartz, R., & Solomon, I. (2007). It's all about audit quality: Perspectives on strategic-systems auditing. *Accounting, Organizations & Society*, 32(4/5), 463-485.
- Pike, B. J., Curtis, M. B., & Chui, L. (2013). How Does an Initial Expectation Bias Influence Auditors' Application and Performance of Analytical Procedures? *Accounting Review*, 88(4), 1413-1431.
- Plumlee, R. D., Rixom, B. A., & Rosman, A. J. (2015). Training Auditors to Perform Analytical Procedures Using Metacognitive Skills. *Accounting Review*, 90(1), 351-369.
- PwC België (z.d.) *Careers Young Graduates: Audit*. Opgevraagd op 5 maart, 2016, via <http://www.pwc.be/en/careers/young-candidates/our-jobs/audit.html>.
- PwC België (2015). *Transparantieverslag 2014-2015*. Opgevraagd op 6 maart, 2016, via <https://www.pwc.be/en/documents/company-information/2015/2015%20Transparantieverslag%20-%20PwC%20Bedr.pdf>.
- PwC Nederland (z.d.). *Onze organisatie: Jaarbericht Nederland en transparantieverslag*. Opgevraagd op 6 maart, 2016, via <http://www.pwc.nl/nl/onze-organisatie/transparantieverslag.html>.

- PwC Nederland (z.d.). *Onze organisatie: Ons internationaal netwerk*. Opgevraagd op 5 maart, 2016, via <http://www.pwc.nl/nl/onze-organisatie/ons-internationale-netwerk.html>.
- PwC Nederland (2015). *Transparantieverlag 2014-2015*. Opgevraagd op 6 maart, 2016, via <https://www.pwc.nl/nl/assets/documents/pwc-transparantieverlag-2014-2015.pdf>.
- Quadackers, L. (2010). Drie sets bepalende factoren. *De Accountant*, 26-28.
- Quadackers, L., Groot, T., & Wright, A. (2014). Auditors' Professional Skepticism: Neutrality versus Presumptive Doubt. *Contemporary Accounting Research*, 31(3), 639-657.
- Quadackers, L., & van Nieuw Amerongen, N. (2012). 'Barnier' en de professioneel-kritische instelling van de accountant. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 86, 176-184.
- Ray, T. (2015). Auditors Still Challenged by Professional Skepticism. (cover story). *CPA Journal*, 85(1), 21-27.
- Robertson, J. C. (2010). The Effects of Ingratiation and Client Incentive on Auditor Judgment. *Behavioral Research in Accounting*, 22(2), 69-86.
- Romanus, R. N., Maher, J. J., & Fleming, D. M. (2008). Auditor Industry Specialization, Auditor Changes, and Accounting Restatements. *Accounting Horizons*, 22(4), 389-413.
- Rose, J. M. (2007). Attention to Evidence of Aggressive Financial Reporting and Intentional Misstatement Judgments: Effects of Experience and Trust. *Behavioral Research in Accounting*, 19, 215-229.
- Schultz, J. J., Bierstaker, J. L., & O'Donnell, E. (2010). Integrating business risk into auditor judgment about the risk of material misstatement: The influence of a strategic-systems-audit approach. *Accounting, Organizations & Society*, 35(2), 238-251.
- Socol, A. (2008). MATERIALITY IN THE CONTEXT OF AN AUDIT BETWEEN PROFESSIONAL JUDGMENT AND SUBJECTIVISM. *Annals of the University of Petrosani Economics*, 8(2), 209-216.
- Tepalagul, N., & Lin, L. (2015). Auditor Independence and Audit Quality: A Literature Review. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30(1), 101-121.
- The Hofstede Centre. (z.d.). *Country Comparison: Belgium in comparison with Netherlands*. Opgevraagd op 20 mei, 2016 via <https://geert-hofstede.com/belgium.html>.
- Toba, Y. (2011). Toward a conceptual framework of professional skepticism in auditing *Waseda business & economic studies*, 47, 83-116.

TopCAATs. (2014). *Data mining tools in auditing*. Opgevraagd op 5 december, 2016, via <http://www.topcaats.com/data-mining-in-auditing/>

Trompeter, G., & Wright, A. (2010). The World Has Changed-Have Analytical Procedure Practices? *Contemporary Accounting Research*, 27(2), 669-700.

Wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van de bedrijfsrevisor gecoördineerd op 30 april 2007 (2007). Opgevraagd op 30 maart, 2016, via http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi_loi/change_lg.pl?language=nl&la=N&cn=2007043049&table_name=wet.

Wet van 19 januari 2006, houdende het toezicht op accountantsorganisaties (Wet toezicht accountantsorganisaties) (2006). Opgevraagd op 30 maart, 2016, via <http://wetten.overheid.nl/BWBR0019468/2016-04-01>.

LIJST VAN TABELLEN EN FIGUREN

Figuur 1: Het PKI-model	26
Tabel 1: Samenvattende tabel onderliggende factoren in het PKI-model	35-36
Figuur 2: Proces gegevensgerichte cijferanalyses	47
Figuur 3: Het PKI-model bij de gegevensgerichte cijferanalyses	55
Figuur 4: Model van professioneel scepticisme (Bik, 2012)	69
Figuur 5: Gemiddeld aantal uren besteed aan permanente vorming	76
Figuur 6: Scores op culturele dimensies van Hofstede (Bron: The Hofstede Centre, z.d.)	82

BIJLAGE: DIEPTE-INTERVIEWS

Interview met directors PricewaterhouseCoopers

Geïnterviewden: Winne Lien, Schockaert Dries en Delanoye Dries

Naam	Functie	Datum	Plaats
Mevr. Winne Lien	Audit Director	10 maart 2016	Gent
Dhr. Schockaert Dries	Audit Director Vakgebied: 'Assurance Risk Management and methodology'	10 maart 2016	Gent
Dhr. Delanoye Didier	Audit Director	10 maart 2016	Gent

Datum en werkwijze:

- Gecontacteerd en afspraak gemaakt via e-mail
- Datum en locatie van diepte-interviews: 10 maart 2016 op het kantoor PwC in Gent (Blue Tower 1, Sluisweg 1/8, 9000 Gent)
- Open vragen (semi-gestructureerd)
- Geen audio opname
- Bezorging van document via e-mail (in geheimhouding): 'Substantive Analytical Guidance'

Informatie uit groepsinterview

Introductie: Korte voorstelling van mezelf en het doel van mijn masterproef. Vragen naar de specifieke verantwoordelijkheid van de geïnterviewde.

Professioneel-kritische instelling: omschrijving en onderliggende factoren

Het begrip is zeer moeilijk te omschrijven. Er wordt geen specifieke voorkeur gegeven voor de 'neutrale' of 'presumptive-doubt' visie. De kritische ingesteldheid zou moeten behoren tot de persoonlijkheid van een auditor. Ze zijn wel overtuigd dat er meerdere factoren zijn die een invloed kunnen uitoefenen op de kritische beroepshouding van een bedrijfsrevisor. Onderliggende factoren volgens de deskundigen:

- *Persoonlijke kenmerken: eigenschappen, kennis en ervaring*
- *Gevolgde trainingen en opleidingen*
- *Organisatiecultuur*
- *Goede toon-aan-de-top van managers, directors, partners*
- *Stimulansen: promotie en beloningen ook op basis van vereiste kritische instelling*
- *Beoordeling ook op kritische houding*
- *Controle: intern, maar ook op netwerkniveau*

Verantwoordelijkheid m.b.t. stimuleren van een professioneel-kritische instelling

Het aanwerven van nieuwe junior auditors vindt plaats in meerdere selectiedagen. In zo een selectiedag worden de kandidaten onderworpen aan taaltesten, een individuele business case, een groepscase, gesprekken met HR-medewerkers en gesprekken met personen uit de business (managers en directors/partners). De HR-verantwoordelijke gaat voornamelijk kijken of een kandidaat als persoon binnen onze bedrijfscultuur en/of onderneming past. Persoonlijkheid is zeer belangrijk, want er wordt veel in teamverband gewerkt. Bij de individueel op te lossen business case, de groepscase en individuele gesprekken met iemand vanuit de business wordt er meermaals nagegaan of de kandidaat informatie op een kritische manier kan analyseren

Opleidingen en trainingen zijn zeer belangrijk in de ontwikkeling van auditors. Er worden geen opleidingen specifiek gericht op de kritische houding. In goed georganiseerde interne opleidingen en duidelijke interne guidances wordt er gehamerd op de noodzaak aan een professioneel-kritische instelling. De ISA-normen worden omgezet in duidelijke en gedetailleerde interne guidances die gevolgd moeten worden door onze werkzame auditors. Deze zijn opgesteld met de gedachte aan een kritische beroepshouding.

In de starterscursussen en summerschools voor junior en senior auditors wordt de nodige aandacht geschonken aan het hun alert maken op de noodzaak van een kritische beroepshouding. Vanuit de toezichthouder worden geen specifieke cursussen, gericht op het versterken van de professioneel-kritische houding en/of gegevensgerichte cijferanalyses, aangeboden en/of verplicht.

In de beoordelingsprocedure van een auditor wordt er in eerste instantie beoordeeld hoe deze persoon fungeert binnen een groep. Zoals eerder aangehaald is het werken in teamverband zeer belangrijk. Vervolgens wordt er gekeken naar de persoonlijke prestaties van de persoon en onder andere of de persoon professioneel-kritische te werk gaat. De auditors worden dus in zekere mate beoordeeld op hun kritische beroepshouding. Dit zou moeten behoren tot de eigenschappen van een auditor.

Het IBR doet geen specifieke aanbevelingen ter versterking zoals in Nederland wel gebeurt. Er is wel meermaals een kwaliteitscontrole dat volgens de deskundigen een belangrijke invloed kan uitoefenen. Geregeld zijn er interne kwaliteitscontroles en controles op netwerkniveau door collega's vanuit andere landen. Naast deze twee kwaliteitscontroles is er om de minimum drie jaar een externe kwaliteitscontrole door het IBR. De resultaten van deze externe kwaliteitscontroles worden enkel intern gerapporteerd aan de auditororganisatie zelf of de betrokken bedrijfsrevisor. Op basis van deze resultaten zullen er gepaste opleidingen aangeboden worden. Gebreken aan een professioneel-kritische instelling zullen eerder persoonlijk gerapporteerd worden aan de betrokken bedrijfsrevisoren.

Gegevensgerichte cijferanalyses

Elk auditproces start met het schetsen van een risicoprofiel. Hierbij is een kritische instelling al zeer belangrijk. Dan komen er controles: een analytical review en detailtesten. Wij werden, net zoals waarschijnlijk alle auditororganisaties, geconfronteerd met veel verwarring en problemen met betrekking tot de Substantive Analytical Procedures (SAP). Het onafhankelijk ontwikkelen van verwachtingen is een belangrijke fase, maar een zeer moeilijke opdracht. In de opleidingen en trainingen wordt er zeer hard gehamerd op een goede uitvoering van de gegevensgerichte cijferanalyses, maar ze bleven geconfronteerd met veel moeilijkheden. Ondanks gerichte trainingen en opleidingen werd er verkozen om minder SAPs toe te passen en meer detailtesten. De SAPs leveren volgens de deskundigen net te weinig audit comfort op.

De SAPs worden binnen PwC enkel nog toegepast voor de posten vast actief, salarissen (62) en interesten. Detailtesten zijn noodzakelijk. Met SAPs wordt er voornamelijk gekeken welke richting de cijfers uitgaan. De grootste aanpassing is met betrekking tot het omzetcijfer. Vroeger werd er gestopt na de SAPs en werden er indien mogelijk geen detailtesten meer uitgevoerd. Maar dit leverde te weinig audit comfort op. De beslissing om toch altijd detailtesten uit te voeren maakt de audit veel zwaarder, want nu moet echt alles getest worden.

Stimuleren? In startcursussen wordt er zeer gedetailleerd ingegaan op de Substantive Analytical Procedures en de noodzaak aan een kritische beroepshouding. Een goede opleiding en duidelijke interne guidance is zeer belangrijk. In de beschikbare interne guidances binnen PwC worden de ISA's (waaronder ISA 520) en verwachtingen duidelijker en meer gedetailleerd toegelicht. Onze interne regels zijn veel gedetailleerder (structuur en werkwijze binnen PwC). Er kan inzage verleent worden in de Substantive Analytical Guidance (deze werd via e-mail toegestuurd onder geheimhouding)

Verschil in aanpak tussen België en Nederland

Resultaten van externe kwaliteitscontroles en eventueel geconstateerde tekortkomingen (o.a. met betrekking tot de PKI en gegevensgerichte cijferanalyses) worden in België niet openlijk gepubliceerd en is eerder een 'taboe' onderwerp. In Nederland worden deze wel publiek gepubliceerd door de toezichtorganen, maar zoals eerder gezegd worden deze in België indien voorkomend enkel intern gerapporteerd.

In België wordt er dus veel minder transparant te werk gegaan tegen opzichte van Nederland. Volgens een deskundige zou dit komen door de wetgeving die al geldt sinds de oprichting van het Belgische Instituut van de Bedrijfsrevisoren. Nederland heeft een eerder gevorderde manier van werken. De aanpak van PwC in België (en Nederland trouwens ook) kan grotendeels afgeleid worden uit het jaarlijks gepubliceerde transparantieverslag.

Interview met Hoofd Vaktechniek NBA

Geïnterviewde: Jan Thijs Drupsteen

De heer Drupsteen J.T. is Hoofd Vaktechniek bij de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants en secretaris van het Adviescollege voor Beroepsreglementering.

Datum en werkwijze:

- Gecontacteerd en afspraak gemaakt via e-mail
- Datum en locatie van diepte-interview: 29 maart 2016 op het NBA kantoor in Amsterdam (Antonio Vivaldistraat 2-8, 1008 AD Amsterdam)
- Open vragen (semi-gestructureerd)
- Audio opname

Informatie uit diepte-interview

Introductie: *Korte voorstelling van mezelf en het doel van mijn masterproef. Vragen voor audio opname en naar de specifieke verantwoordelijkheid van de geïnterviewde binnen de NBA.*

Functie binnen de NBA als Hoofd Vaktechniek

Ik ben Hoofd Vaktechniek bij de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants. Dit betekent dat ik me gevraagd en ongevraagd met alle dossiers mag bemoeien die met Vaktechniek te maken hebben. Dit betekent deels dat ik de maatregelen in het rapport van publiek belang mag implementeren en soms ook mag bekijken om het op een andere manier te implementeren, indien dit efficiënter zou zijn. Een heel breed takenpakket. Daarnaast volg ik de internationale ontwikkelingen op van de IAASB en ben ik een tijdje technisch adviseur geweest voor één van de leden van de IAASB.

Professioneel-kritische instelling: omschrijving en onderliggende factoren

Het is een zeer breed concept en niemand weet wat het precies inhoudt. Dit maakt alle discussies zeer ingewikkeld. Eerst en vooral zou het goed gedefinieerd moeten worden, want hier omtrent is nog steeds veel discussie in Nederland. Wat zeker relevant is, is de vraag: wat bedoelen we nu met een kritische houding? Is dat 'neutral' of is dat 'presumptive-doubt'? Er wordt zeer veel discussie naar gevoerd zonder dat daar een antwoord op gegeven wordt. Wat je in de literatuur een beetje ziet is dat mensen de neiging hebben naar een 'presumptive-doubt' visie. Maar wat betekent dit naar de middelen van een accountant?

Ik heb een persoonlijke bedenking omtrent de kritische beroepshouding: Is de kritische houding iets wat je kunt leren of heeft het iets te maken met de persoonlijkheid (DNA)? Het wordt wel overgebracht dat het aan te leren valt, maar persoonlijk ben ik hier niet van overtuigd. Volgens mij is een kritische instelling zeer sterk afhankelijk van je persoonlijkheid.

De professioneel-kritische instelling kan omschreven worden als 'een ventiel waar het achteraf altijd fout gegaan is'. Waarom? Omdat achteraf er altijd meer kennis is dan vooraf. Signalen zijn achteraf altijd beter te herkennen. Als iemand dit signaal niet herkent heeft, dan is men schijnbaar niet kritisch genoeg geweest. Achteraf weet je welke signalen relevant waren en welke niet. Volgens mij heeft iedereen nogal veel moeite om te accepteren dat er ook eens dingen fout kunnen gaan.

Gegevensgerichte cijferanalyses

De NBA gaat de cijferanalyses niet extra stimuleren, maar ook niet afraden. De toezichthouder, AFM, heeft aangetoond dat een aantal cijferanalyses beter uitgevoerd kunnen worden. Ik denk wel degelijk dat er meer aan cijferanalyses gedaan kan worden om ze te verbeteren. In alles wat slecht wordt ingezet kan iets fout gaan, net zoals bij de test of controls. Daar heb je hetzelfde probleem. De oplossing voor het probleem is niet om de cijferanalyses niet meer in te zetten, maar wel om het beter te doen en beter te gaan controleren. De taak tot het verbeteren van de cijferanalyses behoort vooral bij de auditororganisaties en minder bij de beroepsorganisatie.

Zonder de cijferanalyses zijn we weinig. Hij toont dit aan met een voorbeeld: "Ik weet niet hoe je de volledigheid van de omzet zou moeten controleren zonder de cijferanalyses, vanuit de facturen. Ik zie niet in waarom je ze niet zou gebruiken, zoals bijvoorbeeld ook bij salarissen. Kijk wij hadden in Nederland in het verleden de verbandcontroles. De cijferanalyses zijn verbandcontroles, en verbandcontroles zijn cijferanalyses. Er zijn best heel harde verbanden die je kan gebruiken bij je cijferanalyses. Maar dan moet je wel goede verbanden hebben. Als je een pand/hotel hebt met 200 kamers en die worden elke nacht verhuurd voor dezelfde prijs dan kan je niet meer hebben dan x. Ik bedoel ik denk dat je deels het paard achter de wagen aan het spannen bent. Omdat het middel verkeerd gebruikt wordt, gebruiken we het niet meer. Je kan best zorgen dat je het middel juist gebruikt."

De professioneel-kritische instelling bij gegevensgerichte cijferanalyses

Als individueel persoon is het heel belangrijk dat je je 'boerenverstand' gebruikt. Het is belangrijk dat iedereen zich realiseert dat het gras groen is, als ze je proberen te vertellen dat het rood of blauw is, dan moet je je logisch verstand ook gebruiken.

Je moet niet enkel verklaringen accepteren, maar ook nadenken of je begrijpt wat er wordt gezegd. Ik denk dat het middel cijferanalyses nog wel eens verkeerd wordt ingezet. Ik heb bijvoorbeeld in de praktijk gezien dat cijferanalyses toegepast worden op de post debiteuren op het einde van het jaar. De debiteurenstand is een zeer ingewikkelde post om cijferanalyses op te doen. Dus hiermee wordt aangetoond dat het middel nogal eens verkeerd wordt ingezet en dat het verschrikkelijk moeilijk is om een goede verwachting te hebben.

Hoe formuleer je een goede verwachting? Ik denk dat dit steeds minder goed wordt gedaan en ik denk dat er wel wat omgevingsfactoren zijn die hierin meespelen. Je kan in een goede cijferanalyse de invloed van bepaalde factoren overkomen of voorkomen, maar de vraag blijft of er voldoende tijd is om onze mensen te leren hoe je een goede cijferanalyse doet.

In het zoeken van verklaringen voor verschillen loopt het ook al eens mis. Moet er gezocht worden naar informatie die informatie bevestigt of die het tegendeel aantoont. Ik denk dat het daar bij heel veel accounts misloopt. Ze zoeken achter bevestigende informatie. Het gaat bij een kritische houding niet enkel over bevestigende informatie zoeken. Je krijgt een verhaal en je gaat naar informatie zoeken die dat onderbouwt. Maar is dit in feite niet wat de ISA's in de eerste plaats zeggen.

De ISA's zeggen dat je sufficient appropriate audit evidence moet hebben. Ik denk dat 20% van onze audits gericht zijn op het vinden van fouten en 80% op het vinden en documenteren van bevestigende informatie. En de vraag is: of daar niet de basis zit van het probleem? Je krijgt allemaal check-listen, die misschien wel maken dat de focus te veel ligt op het zoeken van bevestigende informatie. Het systeem van vandaag maakt misschien dat auditoren niet meer kritisch genoeg zijn. Ik denk dat de ISA's en check-listen mee leiden tot een onvoldoende kritische beroepshouding, maar dit is niet voldoende onderbouwd dus laat ik het voorzichtiger zeggen, ik denk en heb het gevoel dat dit mee helpt aan het niet voldoende kritisch te werk gaan.

Als een auditor niet voldoende kritisch tewerk gaat bij de cijferanalyses, dan ook niet in de gehele audit. Als je niet kritisch bent en je hebt weinig tijd dan kan je met de cijferanalyses wel wat sneller klaar zijn. Mensen denken misschien wel dat een cijferanalyse sneller gaat dan een test of details. Cijferanalyses kan je sneller uitvoeren (voorbeeldcase: in geheimhouding)

De aandacht voor check-listen en dat soort zaken kan ervoor zorgen dat auditoren met de verkeerde dingen bezig zijn. Terwijl dat ik er gelijktijdig in geloof dat het dossier 'beter de story of the audit' moet vertellen. Auditoren moeten zich afvragen: Waarom heb ik dingen gedaan? Welke informatie heb ik momenteel? En op basis van wat maak ik een bepaalde keuze?

Dan mag de AFM controleren en vinden dat het anders was. De toetser moet zich niet afvragen wat hijzelf gedaan zou hebben, maar afvragen of wat de auditor gedaan heeft voldoende gerechtvaardigd is. Het is ook niet goed dat de toetser op voorhand dingen verwacht en als je als auditor dat niet gedaan hebt, dan is het fout.

Training is belangrijk, maar niet met z'n allen in een klaslokaal gaan zitten. Maar op basis van live-dingen naast elkaar gaan zitten. Audit leer je van een ander, on-the-job. Niet door met iedereen in een leslokaal te zitten, dit kan helpen maar iedereen leert van fouten.

Leveren cijferanalyses voldoende betrouwbare en relevante controle-informatie

Ik ben ervan overtuigd dat de cijferanalyses voldoende controle-informatie opleveren als ze goed uitgevoerd worden. Als ze goed uitgevoerd worden, dan ben ik ervan overtuigd dat cijferanalyses net zoveel ellende kunnen oplossen als test of controls. Je kan verwachting opbouwen, realisatie en verschil. Dit is monetair. Hoeveel zekerheid krijg je uit test of controls? Hoeveel zekerheid krijg je uit een risico analyse? Eerder natte vinger werk.

Cijferanalyses kan je statistisch onderbouwen. Het gaat algemeen over de populatie. Test of controls is veel moeilijker dan cijferanalyses. Het kan voldoende zekerheid opleveren, mits je je bij verklaringen afvraagt of een verklaring echt een verklaring is. En je moet voldoende kritisch te werk gaan, met je logisch verstand nadenken of het echt een verklaring is. Het probleem zit niet in het middel, maar in de toepassing ervan.

Je krijgt van mij geen aanbeveling om de cijferanalyses niet toe te passen, maar wel de aanbeveling om de cijferanalyses goed te passen. "Kind met het badwater weggooien". Het badwater mag je weggooien want dat is overbodig, maar het kind weggooien dan is je schade groter. Het niet toepassen van cijferanalyses, kan tot gevolg hebben dat je verder weg bent. Als je het goed doet, is het een goed middel. Dat is voor alle procedures, anders is het een dramamiddel. Dus niet op de debiteurenstand op het einde van het jaar, wat de ISA's eveneens zeggen. Maar beter geschikt voor stromen zoals omzet, salarissen, interest, kosten... dus homogene massa's.

Verskil in aanpak tussen België en Nederland

Ik durf het verschil tussen België en Nederland niet volledig te maken. In Nederland maken ze wel al wat langer gebruik van de ISA's. Ik kan me voorstellen, maar ik heb hier geen onderbouwing van, dat er cultuurverschillen zijn tussen België en Nederland waardoor een Nederlandse accountant misschien net iets kritischer ingesteld is dan een Belgische bedrijfsrevisor.

Zelf ben ik niet zo een voorstander van het open en transparante systeem in Nederland. Een voorbeeld in het verleden (wat al zeer lang geleden is): een collega van mij ging naar een onderneming die ook in België gevestigd is. Als daar iets fout wordt gevonden, dan zal iedereen beweren dat het niet fout is. Maar er wordt wel heel de nacht gewerkt om de fout te repareren, ook al geven ze de fout niet toe. Dit is niet enkel in België, maar in meerdere landen. Een ander voorbeeld van cultuurverschillen is de volgende: in Nederland ging iedereen op het einde van een audit gaan eten met de klant om de relatie goed te onderhouden. Dit schijnt in Engeland not done te zijn. Dit zijn cultuurverschillen tussen landen.

Er moet op internationaal niveau nagedacht worden over de rol van een accountant of bedrijfsrevisor. Is dit een halve opsporingsambtenaar of is dit gewoon iemand die op basis van vertrouwen, maar wel kritisch een jaarrekening controleert? Hier zit een verschil in. Als in Nederland iets fout loopt, dan komt meteen de vraag "Waar was de accountant?" en dit is niet helemaal terecht.

Je kan niet alles voorkomen, de maatschappelijke schade hiervoor is te groot. Dit geldt voor het accountantsberoep. In Nederland lopen we het risico dat de accountant gezien wordt als "haarlemmer olie", de oplossing voor alle problemen in de financiële wereld.

Ik denk dat als we allemaal heel eerlijk moeten zijn dat we ook wel wat rust willen. Ik denk dat het hier in Nederland geen optie meer is om er heel gesloten over te zijn, door de politieke druk. Ik denk vanuit België dat er niet echt een duidelijk programma is, zoals in Nederland. In België is er weinig politieke druk. Nederland is in zekere mate uniek. Dit heeft deels met personen te maken. Ik denk dat hier ook meer discussie is over banken dan in België. Dit heeft grotendeels te maken met de politieke signatuur van één van de Kamerleden die hier erg actief is en die zich over alles stelt.

Auteursrechtelijke overeenkomst

Ik/wij verlenen het wereldwijde auteursrecht voor de ingediende eindverhandeling:

Professioneel-kritische instelling van een auditor en gegevensgerichte cijferanalyses

Richting: **master in de toegepaste economische wetenschappen: handelsingenieur-accountancy en financiering**

Jaar: **2016**

in alle mogelijke mediaformaten, - bestaande en in de toekomst te ontwikkelen - , aan de Universiteit Hasselt.

Niet tegenstaand deze toekenning van het auteursrecht aan de Universiteit Hasselt behoud ik als auteur het recht om de eindverhandeling, - in zijn geheel of gedeeltelijk -, vrij te reproduceren, (her)publiceren of distribueren zonder de toelating te moeten verkrijgen van de Universiteit Hasselt.

Ik bevestig dat de eindverhandeling mijn origineel werk is, en dat ik het recht heb om de rechten te verlenen die in deze overeenkomst worden beschreven. Ik verklaar tevens dat de eindverhandeling, naar mijn weten, het auteursrecht van anderen niet overtreedt.

Ik verklaar tevens dat ik voor het materiaal in de eindverhandeling dat beschermd wordt door het auteursrecht, de nodige toelatingen heb verkregen zodat ik deze ook aan de Universiteit Hasselt kan overdragen en dat dit duidelijk in de tekst en inhoud van de eindverhandeling werd genotificeerd.

Universiteit Hasselt zal mij als auteur(s) van de eindverhandeling identificeren en zal geen wijzigingen aanbrengen aan de eindverhandeling, uitgezonderd deze toegelaten door deze overeenkomst.

Voor akkoord,

Vanderspikken, Kim

Datum: **29/05/2016**