

Kwaliteit zit in mensen, niet in systemen

Dr. Herman van Brenk RA
h.vbrenk@nyenrode.nl

Drs. Remko Renes RA
r.renes@nyenrode.nl

Nyenrode Business Universiteit
September 2021

Inleiding

Met deze bijdrage reageren wij op het *Consultatiedocument 'Audit Quality Indicators' – Kwartiermakers Toekomst Accountancysector* (hierna: consultatiedocument) dat op 8 juli 2021 is gepubliceerd door het Ministerie van Financiën. Onze centrale boodschap is: kwaliteit zit in mensen, niet in systemen. Een kwaliteitssysteem kan niet voorkomen dat accountants fouten maken; accountants kunnen wel fouten voorkomen, zelfs als een kwaliteitssysteem ontbreekt. Met deze kerngedachte hebben wij kennis genomen van het consultatiedocument. Onze reactie is samen te vatten met zes kernwoorden: inrichting & interventie, inhoud & inconsistenties, implementatie & inspiratie. Deze thema's werken wij hieronder verder uit:

1. De inrichting van accountantscontrole vraagt een andere interventie.
2. De inhoud bevat inconsistenties.
3. De implementatie vereist meer inspiratie.

1. De inrichting van accountantscontrole vraagt een andere interventie

Het consultatiedocument richt zich op wettelijke controles van jaarrekeningen die worden uitgevoerd door accountantsorganisaties met een vergunning conform de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta). Deze inrichting van accountantscontrole, waarbij een publieke functie is ondergebracht bij private organisaties, is een belangrijk uitgangspunt dat sturing zou moeten geven aan de interventies om controlekwaliteit te bevorderen. In het consultatiedocument ontbreekt echter een grondige onderbouwing die periodieke verantwoording over de voorgestelde indicatoren door private organisaties rechtvaardigt. Het is daardoor onduidelijk in hoeverre deze verplichte rapportage van kwaliteitsindicatoren een bijdrage levert aan de verdere ontwikkeling van controlekwaliteit. Zonder een fundamentele verantwoording van de betekenis van deze interventie voor de inrichting van accountantscontrole kan geen goede afweging worden gemaakt van de baten en lasten van dit voorstel.

Hoewel de professionele standaarden voor accountants wettelijk zijn verankerd, is de functie van accountantscontrole momenteel op een marktgerichte wijze geïnstitutionaliseerd. Accountantsorganisaties hebben daarbij autonomie om binnen de kaders van de geldende wet- en regelgeving strategische keuzes te maken over de uitvoering van deze functie. Als dit marktmechanisme goed functioneert, is het niet nodig om gedetailleerde rapportageverplichtingen op te leggen die voor alle organisaties hetzelfde zijn. Gegeven de huidige inrichting van accountantscontrole ligt het meer voor de hand om de markt zelf invulling te laten geven aan hun rapportage over controlekwaliteit, bijvoorbeeld op de website of in het jaarverslag van accountantsorganisaties. Als dit marktmechanisme niet goed functioneert, is een herijking van de inrichting van accountantscontrole noodzakelijk. Bijvoorbeeld door de publieke functie onder te brengen bij een publieke organisatie of de functie privaat te maken door het afschaffen van de wettelijke controleverplichting.

2. De inhoud bevat inconsistenties

In het consultatiedocument zijn tien kwaliteitsindicatoren uitgewerkt. Volgens de opmerkingen vooraf (zie 1.1 in het consultatiedocument) dienen deze indicatoren in combinatie met elkaar, met de kengetallen van de accountantsorganisaties en met de kwalitatieve toelichting beoordeeld te worden om inzicht te krijgen in controlekwaliteit. Hoewel wij deze holistische visie onderschrijven, is niet duidelijk welke waarborgen zijn getroffen om te voorkomen dat gebruikers zich selectief concentreren op de indicatoren die voor hen relevant zijn en daar hun eigen normen aan verbinden. Verschillende gebruikers hebben immers verschillende informatiebehoeften en verwachtingen ten aanzien van controlekwaliteit en zullen daarom niet altijd de samenhang tussen de diverse indicatoren in ogenschouw nemen. De matrix op pagina 14 lijkt dit punt te adresseren met behulp van een soort correlatietabel. Het is ons niet duidelijk hoe deze tabel moet worden gelezen en waarom sommige indicatoren wel en anderen niet in onderlinge samenhang moeten worden gezien.

Bij het ontwerpen van de kwaliteitsindicatoren is rekening gehouden met tien criteria. Verschillende van deze ontwerpcriteria roepen vragen bij ons op die nog onvoldoende zijn uitwerkt in het consultatiedocument. Wij hebben de volgende bedenkingen bij deze criteria:

- *Relevantie*: de indicatoren moeten relevant zijn. Hoe is de relevantie bepaald? In hoeverre is dit gebaseerd op een representatief onderzoek naar de informatiebehoeften van de verschillende gebruikers?
- *Begrijpelijkheid*: de indicatoren worden in het Nederlands opgesteld en buitenstaanders moeten de indicatoren eenvoudig kunnen begrijpen. Waarom is het voorstel beperkt tot de Nederlandse context terwijl de accountantscontrole van grote organisaties veelal plaatsvindt in een internationale omgeving? In hoeverre wordt de context van multinationale groepscontroles met internationale controleteams meegenomen in de rapportage van kwaliteitsindicatoren? Wat is de reikwijdte van het begrip 'buitenstaander'?
- *Uniformiteit*: de indicatoren zijn voor alle accountantsorganisaties gelijk. Is dit niet in strijd met professionele oordeelsvorming, een belangrijk fundament van het accountantsberoep? Conform Standaard 200 houden accountants rekening met de omstandigheden van de controleopdracht, wat betekent dat iedere opdracht uniek is. Hoe komt deze eigenheid van het beroep tot uitdrukking in uniforme kwaliteitsindicatoren?
- *Vergelijkbaarheid*: de indicatoren moeten zorgen voor vergelijkbaarheid. In hoeverre doet dit recht aan de diversiteit van accountantsorganisaties? Verschillende organisaties maken hun eigen strategische keuzes ten aanzien van cliënten, medewerkers, controleaanpak, cultuur. Hoe komt deze eigenheid van autonome accountantsorganisaties tot uitdrukking in de kwaliteitsindicatoren?
- *Controleerbaarheid*: de indicatoren moeten controleerbaar zijn. Controleren is toetsen aan normen. Welke normen zijn van toepassing op deze kwaliteitsindicatoren met kwalitatieve toelichting? En welke vorm krijgt deze controle? Waarom is hier een nieuwe commissie voor nodig? Een controle op de rapportage door accountantsorganisaties zou ondergebracht kunnen worden bij de AFM als onderdeel van het toezicht op accountants (zie ook het voorstel onder punt 3 van onze bijdrage).
- *Betrouwbaarheid*: de indicatoren mogen geen verkeerde prikkels bevatten die zorgen voor een sturende werking. Welke waarborgen zijn getroffen om deze sturende werking te voorkomen? Kan dysfunctioneel gedrag wel worden voorkomen bij een dergelijke gestandaardiseerde rapportage van vaste kwaliteitsindicatoren, mede in het licht van mogelijk eenzijdige publieke aandacht van gebruikers en buitenstaanders?

- *Proportionaliteit*: de inspanning om de data aan te leveren moet in redelijke verhouding staan tot de mate van inzicht die de indicatoren geven. Hoe is deze proportionaliteit bepaald om de set van 21 kwaliteitsindicatoren te beoordelen en te wegen? In hoeverre is deze proportionaliteit vergelijkbaar en uniform voor de verschillende accountantsorganisaties?

Het consultatiedocument bevat een uitvoerige operationalisatie van de tien kwaliteitsindicatoren.

Wij maken hierbij de volgende opmerkingen:

- Bij *AQI 1* (betrokkenheid externe accountant) lijkt sprake te zijn van een mismatch tussen conceptualisatie en operationalisatie. Betrokkenheid is een subjectief construct, terwijl het percentage uren dat de externe accountant heeft besteed aan het uitvoeren van de controle een objectieve maatstaf is. Deze maatstaf is vervolgens sterk afhankelijk van factoren zoals de kwaliteit/senioriteit van het controleteam, het controlerisico, de duur van de accountant-klantrelatie. Dit maakt vergelijkbaarheid moeilijk of onmogelijk.
- Met *AQI 2* (fouten in jaarrekening) wordt het aantal tekortkomingen gerapporteerd. Het is logischer om dit in een percentage van het totale aantal wettelijke controleopdrachten te rapporteren, zodat vergelijking van accountantsorganisaties beter mogelijk is.
- In *AQI 10* (opdrachtgeverstevredenheid) wordt het aspect controlekwaliteit gemeten op een schaal van 1 tot 10. Hoewel deze schaal nog verder ontwikkeld moet worden, vinden wij het niet logisch om aspecten zoals bereikbaarheid, efficiëntie, nakomen van afspraken en klantvriendelijkheid te positioneren als controlekwaliteit. Deze aspecten geven eerder inzicht in servicekwaliteit dan controlekwaliteit. Als deze aspecten van servicekwaliteit relevant zijn, zou ook de prijs van accountantscontrole als indicator betrokken moeten worden, zodat de genoemde indicatoren in relatie tot de prijs vergeleken kunnen worden.
- In het consultatiedocument is niet duidelijk hoe de scores van individuele accountantsorganisaties met elkaar vergeleken kunnen worden. In de uitgewerkte voorbeelden zijn de cijfers gepresenteerd op totaalniveau, soms gesplitst naar OOB-controles en niet-OOB-controles, aangevuld met accountantsorganisatiespecifieke toelichting. Om deze toelichting te duiden is het noodzakelijk dat dit wordt gekoppeld aan de cijfers van de betreffende accountantsorganisaties, eventueel vergeleken met het gemiddelde van de hele sector.

3. De implementatie vereist meer inspiratie

Het consultatiedocument wekt de indruk dat het rapporteren van kwaliteitsindicatoren een gelopen race is en dat accountantsorganisaties naar verwachting per 1 januari 2023 te maken zullen krijgen met een wettelijke verplichting daartoe. Zoals wij onder punt 1 van deze bijdrage hebben toegelicht, denken wij dat het voorstel voor een uitgebreide en uniforme rapportage van kwaliteitsindicatoren niet past bij de huidige invulling van accountantscontrole. Met een overhaaste invoering van dit voorstel wordt de hele sector belast met een regeling die mogelijk in strijd is met de ontwerpcriteria van relevantie, begrijpelijkheid, controleerbaarheid, betrouwbaarheid en proportionaliteit. Hierdoor kunnen nieuwe en onvoorziene problemen ontstaan die de realisatie van het uiteindelijke doel – het verder ontwikkelen van controlekwaliteit – belemmeren. Daarnaast is het nog maar de vraag in hoeverre buitenstaanders voldoende in staat zijn om de complexiteit en diversiteit van controlekwaliteit te duiden, betekenis te geven aan de verschillende kwaliteitsindicatoren en consequenties te verbinden aan de uitkomsten.

Ter verdere inspiratie geven wij de volgende overwegingen mee als wordt nagedacht over de implementatie van dit voorstel:

- *Kwaliteitsindicatoren als pilot in een kleine omgeving.* Om meer inzicht te krijgen in de effecten van kwaliteitsindicatoren op accountants, cliënten, gebruikers en toezichthouders is het raadzaam om eerst een pilot uit te voeren met enkele accountantsorganisaties (zowel Big 4 als non-Big 4). Hierdoor kan op kleine schaal een dialoog ontstaan over controlekwaliteit waarbij in een veilige omgeving van elkaar kan worden geleerd.
- *Kwaliteitsindicatoren als onderdeel van de controleopdracht.* Een alternatief voor het publiek rapporteren van kwaliteitsindicatoren is dat deze indicatoren onderdeel worden van de controleopdracht, waarbij accountants verantwoording afleggen over controlekwaliteit aan de toezichthoudende organen van hun cliënten. Hierdoor kan de dialoog over controlekwaliteit specifiek worden toegespitst op de unieke omstandigheden van de cliënt en kunnen er in overleg met de opdrachtgever doelen worden gesteld als onderdeel van de betreffende controleopdracht. Hiermee kunnen ongewenste effecten van publiek rapporteren worden voorkomen, zoals een mogelijke vertrouwensbreuk tussen een accountantsorganisatie en haar cliënten als gevolg van een onjuiste weging of onzorgvuldige interpretatie van publieke kwaliteitsindicatoren. Dit alternatief is in lijn met de invoering van de Wet computercriminaliteit in 1993. Op basis van consultaties door de Commissie Franken is toen gekozen voor een rapportage door de accountant over de betrouwbaarheid en continuïteit van de geautomatiseerde gegevensverwerking in het private accountantsrapport en niet in de publieke controleverklaring (Kemna & Neisingh, 1994; Van Zutphen, 1987).
- *Kwaliteitsindicatoren als onderdeel van het toezicht.* Het verantwoorden van controlekwaliteit in de vorm van kwaliteitsindicatoren door accountantsorganisaties past goed in de context van het verlenen van Wta-vergunningen en het toezicht op accountantsorganisaties door de AFM. De AFM heeft inzicht in de hele controlesector, kan verdiepende vragen stellen aan accountants en kan aanvullende documentatie inzien. Hierdoor kan een betere betekenis worden gegeven aan de gerapporteerde kwaliteitsindicatoren en kunnen consequenties worden verbonden aan onvoldoende prestaties ten aanzien van controlekwaliteit in de vorm van openbaarmaking en/of intrekking van de vergunning. Dit alternatief van analyseren en rapporteren van kwaliteitsindicatoren door de toezichthouder sluit aan bij de strategische doelstellingen 2020-2024 van de Amerikaanse toezichthouder, de Public Company Accounting Oversight Board ([PCAOB], 2020).
- *Kwaliteitsindicatoren als onderdeel van een publieke dialoog.* Het consultatiedocument is vooral gericht op het berekenen en rapporteren van de kwaliteitsindicatoren. Hierbij ontbreekt een discussie met een visie op het vervolg als deze indicatoren zijn gepubliceerd in een dashboard. Een publieke dialoog in de vorm van een permanent beraad accountancy zou een goede mogelijkheid kunnen zijn om met elkaar in gesprek te gaan over de verwachtingen en prestaties ten aanzien van controlekwaliteit (zie Van Brenk et al., 2021).
- *Kwaliteitsindicatoren in een internationale context.* Accountantscontrole en controlekwaliteit zijn onderwerpen met een internationale dimensie. Het is daarom belangrijk om kennis te nemen van de internationale ontwikkelingen ten aanzien van kwaliteitsindicatoren. In 2015 heeft de PCAOB een conceptnotitie gepubliceerd met 28 mogelijke indicatoren (PCAOB, 2015). Voor zover wij weten is dit voorstel nog niet omgezet in wetgeving. Ter bevordering van de internationale harmonisatie van wet- en regelgeving is het relevant om te leren waarom dit project in Amerika nog niet is afgerond en te leren van relevante internationale ervaringen om te voorkomen dat dit Nederlandse initiatief een druppel op een gloeiende plaat is.

Tot slot

Kwaliteit zit in mensen, niet in systemen. Mensen kunnen fouten maken, systemen kunnen onbedoelde neveneffecten veroorzaken. Wij denken dat een gestandaardiseerde rapportage van kwaliteitsindicatoren door accountantsorganisaties meer vragen oproept dan beantwoordt. Een verdere doordenking van deze interventie is noodzakelijk om beter te begrijpen welk probleem wordt opgelost en hoe deze oplossing bijdraagt aan de verdere ontwikkeling van controlekwaliteit in zowel nationaal als internationaal perspectief. Daarom sluiten wij ons aan bij het gezegde *bezint eer ge begint*.

Referenties

- Kemna, A., & Neisingh, A. (1994). Wet computercriminaliteit: Onvoorziene consequenties. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 68(4), 212-216. <https://doi.org/10.5117/mab.68.16212>
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2015). *Concept release on audit quality indicators*. PCAOB Release No. 2015-005. Retrieved from http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket%20041/Release_2015_005.pdf
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2020). *Strategic plan 2020-2024*. Retrieved from https://pcaob-assets.azureedge.net/pcaob-dev/docs/default-source/about/administration/documents/strategic_plans/strategic-plan-2020-2024.pdf?sfvrsn=776073d3_4
- Van Brenk, H., Karssing, E., De Loo, I., & Majoor, B. (2021). De tragiek van audit quality indicatoren (AQI's). *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 95(1/2), 57-64. <https://doi.org/10.5117/mab.95.60776>
- Van Zutphen, L. (1987). Een beveiligingsverklaring in het jaarverslag? *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 61(7/8), 297-303. <https://doi.org/10.5117/mab.61.20558>