

Memo

Aan: Werkgroep Audit Quality Indicators

Van: Vakgroep Accountancy Rijksuniversiteit Groningen

Datum: 16 september 2021

Betreft: Bevindingen naar aanleiding van het consultatiedocument Audit Quality Indicators.

In dit memo is door leden van de vakgroep Accountancy van de Rijksuniversiteit Groningen een aantal bevindingen en aantekeningen opgenomen bij het Consultatiedocument Audit Quality Indicators. Wij hopen hiermee een bijdrage te leveren aan de totstandkoming van een adequate en effectieve set kwaliteitsindicatoren voor het accountantsberoep.

ALGEMEEN

Bevinding 1

In de inleidende tekst op pagina 3 staat: "„, opmerkelijk voor een sector die transparantie hoog in het vaandel heeft staan.". Als het nu de bedoeling is om een hele sector mee te krijgen, dan helpt deze formulering niet. Er zijn vele duizenden accountants in Nederland en er zijn er maar een paar verantwoordelijk voor de redactie van de transparantie verslagen. Daarin wordt bovendien informatie gegeven over AQI's waarvan een aantal nu ook weer in de shortlist van het consultatiedocument staat. Het ontbrak in deze transparantieverlagen echter aan eenduidige (toepassing van) definities. Dat risico blijft in tact, ook met de in het voorliggende consultatiedocument gepresenteerde indicatoren.

Bevinding 2

Wij vinden het een gemiste kans, dat voor deze commissie geen accountants zijn uitgenodigd die in ruime mate hun sporen hebben verdiend in het accountantsberoep. Accountants die net met pensioen zijn en geen financiële binding meer hebben met een accountantsfirma hadden kunnen worden gevraagd. Zij kunnen putten uit een grote bron van ervaring en door zorgvuldig te selecteren, hadden goede kandidaten gevonden kunnen worden. Want hoe is dan invulling gegeven aan het criterium: "„, met kennis en ervaring in de hele keten...". Dan zoeken we ook mensen die jarenlang de discussies met de cliënten hebben gevoerd en ook daadwerkelijk de hele keten kennen.

Bevinding 3

Omwillen van de begrijpelijkheid worden de AQI's in het Nederlands opgesteld. Dan zouden wij ook voor een Nederlandse term kiezen: Indicatoren van Controlekwaliteit.

Bevinding 4

Het openbaar maken van AQI's op individueel niveau is een moeilijke aangelegenheid. Wij hebben wel een beeld bij slechte uitkomsten van dossierreviews. Maar de tevredenheid van de cliënt is riskant. Cliënten kunnen zeer ontevreden zijn over hun accountant. Zij geven aan een kritische

accountant te willen, totdat de accountant kritisch is. Dan oordelen cliënten vaak negatief over hun accountant. Hier gaan wij bij de bespreking van AQI 10 verder op in.

Bevinding 5

De AQI's zijn alleen geldig bij oob-controles en wettelijke controles. In de zorgsector gaan vele miljarden euro's gemeenschapsgeld om. Voor zover ons bekend, zijn dit (nog) geen wettelijke controles. Waarom vallen de jaarrekeningcontroles van een dergelijke sector niet onder deze regeling, zeker nu bijvoorbeeld ook het toezicht op de niet-wettelijke controles bij de AFM komt te liggen?

Bevinding 6

Veel van de thema's die de kwartiermakers behandelen, worden in de praktijk ook onderworpen aan wetenschappelijk onderzoek. Onder meer om de robuustheid van kwaliteit verhogende maatregelen te toetsen. We missen in het gepresenteerde document de wetenschappelijke basis en/of de basis vanuit de praktijkervaring. We zouden in dit verband per AQI of per groep van AQI's een nadere toelichting verwachten waarin wordt uitgelegd, waarom de gekozen AQI's inzicht geven in de controlekwaliteit.

Bevinding 7

In zowel voortgangsrapportages van de kwartiermakers als in bijdragen van *young professionals* is te lezen over werkdruk. De huidige AQI's zijn veelal gericht op de extern accountant of de kwaliteitsbeheersing van de organisatie als geheel. Het zou onzes inziens goed zijn om AQI's toe te voegen die hier een antwoord op geven. Te denken valt aan het gemiddeld aantal overuren per week en per maand. Een gemiddelde over het gehele jaar zegt niet veel. Een gemiddelde over januari of februari en het verloop van overuren gedurende het jaar des te meer (de boog kan niet een heel jaar gespannen staan). Ook kan aandacht worden besteed aan de inzet van ZZP'ers in de controle. Hebben zij dezelfde motieven/motivatie als de eigen medewerkers? Inzicht in de relatie tussen het verloop in werkdruk en het ziekteverzuim is in deze ook relevant. Ten slotte kan nog worden gedacht aan het aantal overtredingen van de arbeidstijdenwet.

AUDIT QUALITY INDICATORS

AQI 01 Betrokkenheid externe accountant

Wij begrijpen het belang van de betrokkenheid van de extern accountant (partner). Hij/Zij heeft een belangrijke stem in het geheel. Maar toch willen wij daarbij een paar kanttekeningen plaatsen.

1. Er zijn meer registeraccountants dan partners alleen. In teams opereren vaak (senior)managers. Dit zijn – zo is onze ervaring – vaklieden (accountants) die intrinsiek gemotiveerd en vakbekwaam hun werk uitvoeren en die een belangrijke opvoedende taak hebben in het team. Wij denken dat in de kwaliteitstoets meer aandacht voor deze accountants moet zijn. Zij zijn volgens ons de ruggengraat van de accountantsfirma. In de huidige set met AQI's wordt hen tekort gedaan.
2. Een goede partner luistert naar zijn/haar team. De bereidheid om te luisteren en een team zo op te leiden dat de teamleden zelfstandig beslissingen kunnen nemen, is onzes inziens meer een kwaliteit bevorderende indicator dan het aantal geregistreerde partner uren (dat uiteraard bij voorkeur niet in de categorie 'zeer beperkt' moet uitkomen).

3. Wij schatten in, dat – naarmate de accountantsfirma kleiner is en de uit te voeren wettelijke controles ook beperkter in omvang zijn – de tijdbesteding van de individuele partner relatief groter zal worden. Dan zou dit cijfer voor accountants bij grotere opdrachten bij een grotere accountantsfirma negatief uitpakken. En dat kan komen door de goede kwaliteit van de (senior) managers in het team (zie hiervoor). Kunnen willekeurige gebruikers van deze informatie dit overzien?
4. Laten we hopen dat partners dit kengetal niet omzetten in een grotere budgetdruk voor het team, door hun deel in de geregistreerde tijdbesteding op te eisen.
5. In aansluiting op de punten 1 en 2 is het interpreteren van dit getal op individueel niveau lastig zo niet onmogelijk. Bij grotere opdrachten (bijvoorbeeld grotere beursfondsen, maar dit kunnen ook niet-oob's zijn) kan sprake zijn van een urenbesteding van enkele tienduizenden uren of zelfs een veelvoud hiervan. Een extern accountant die dergelijke opdrachten doet, zal altijd in het kwartiel 'zeer beperkt' vallen, terwijl hij/zij wel het overgrote deel van zijn/haar tijd aan die opdracht besteedt. Bij dergelijke opdrachten zijn vaak meer partners en senior managers betrokken om zo voldoende *executive involvement* te creëren. Het feit dat het percentage betrokkenheid van de extern accountant in die gevallen laag is, is dan niet per se gerelateerd aan kwaliteit. Dit zou wel als zodanig door de lezer geïnterpreteerd kunnen worden en op deze wijze zowel het individu als de organisatie beschadigen.

AQI 02 Fouten in de jaarrekening

Wij vinden dit één van de meest relevante AQI's, omdat die iets zegt over de output van het werk van de accountant. Veel andere AQI's geven inzicht in context en input. Vanuit het belang dat wij aan deze AQI hechten, hebben wij enkele suggesties:

1. De eerste van de drie categorieën betreft de uitkomsten van interne en externe inspecties. Deze uitkomsten zijn zeer relevant als indicator voor de kwaliteit van controles. De aanduiding 'fouten in de jaarrekening' lijkt echter niet direct een relatie te hebben met een AQI, maar heeft nadrukkelijker een relatie met kwaliteitsbeheersing. Dit lijkt in het consultatiedocument ook onderkend te worden, omdat deze AQI ook is genoemd bij 'AQI 5. Kwaliteitsbeheersingssysteem'.
2. Is het een optie om bij de uitkomsten van de reviews inzicht te vragen in de uitkomsten per type review en per reviewende instantie? Het is ook goed om inzicht te krijgen in de impact van al die externe reviews en in de verschillen in uitkomsten.
3. Is het een optie om de uitkomsten relatief te maken? Aantal bevindingen in % van aantal reviews en aantal controleopdrachten (oob en niet-oob). Alleen een aantal zegt niets.
4. Fouten kunnen naar aard verschillen, bijvoorbeeld harde fouten en verschillen van inzicht bij schattingen. Wellicht kan daar onderscheid in worden gemaakt?
5. We willen hierbij opmerken dat deze AQI feitelijk iets zegt over de controlekwaliteit van meer dan een jaar tot soms wel twee jaar geleden (ter illustratie: een fout in de jaarrekening 2019 wordt in januari 2021 ontdekt bij de controle van de jaarrekening 2020. In het licht van het consultatiedocument betekent dit dat in januari 2020 de controle niet goed is uitgevoerd en dus de kwaliteit toen niet op orde was. Hierover wordt vervolgens door de accountantsorganisatie in september 2021 (organisaties met een gebroken boekjaar) of in het voorjaar van 2022 gerapporteerd (organisaties met een boekjaar gelijk aan een kalenderjaar). Het is maar zeer de vraag of de lezer dit begrijpt en aan de hand hiervan niet onjuist de kwaliteit van de organisatie beoordeelt.

AQI 03 Fraude en continuïteit

Dit is naar onze mening een AQI die weinig zegt over de kwaliteit van het werk van de accountant. Het zegt wellicht meer over de cliënten dan over de accountant.

1. Als sprake is van een hoog percentage vermoeden van fraude, is dan sprake van een heerlijk kritische accountant of van een overijverig achterdochtig exemplaar?
2. Een vermoeden van fraude is nog niet per se feitelijke fraude. Welk deel van de vermoedens leidt tot de ontdekking van feitelijke fraude?
3. Verslaggevingsfraude is moeilijk vast te stellen. Het is ondoenlijk om te meten, maar het aantal aanpassingen/acceptaties in de jaarrekening waar serieus pittige discussies met de cliënt aan zijn voorafgegaan, zijn veel meer zeggend.
4. Als sprake is van een hoog percentage verklaringen met een continuïteitsvoorbehoud, is dan sprake van een goede accountant, of zegt dat iets over zijn/haar cliëntenkring en mogelijk zijn/haar *risk appetite*?
5. Zoeken we niet juist de controleverklaringen waarbij de continuïteitsparagraaf onterecht achterwege is gebleven? Aan hoeveel schone goedkeurende verklaringen is een continuïteit consult vooraf gegaan?
6. Als een accountant 0% vermoedens van fraude heeft gehad en 0% verklaringen met continuïteitsparagraaf (buiten corona-gerelateerde voorvallen) heeft afgegeven, heeft hij dan een slechte score?

AQI 04 Kwaliteitsverhogende maatregelen

Wij vinden dit op zich redelijke indicatoren. Het zijn – zoals in het document beschreven – in principe kwaliteitsverhogende maatregelen. Geen garanties. De link naar AQI 03 ten aanzien van fraude en continuïteit is nuttig, maar neemt onze opmerking daarbij niet weg.

Overigens vinden wij de terminologie ‘kwaliteitsverhogende maatregelen’ niet echt passend. Dat impliceert dat verschillende niveaus van kwaliteit kunnen worden nagestreefd of dat opdrachten waar deze maatregelen niet worden ingezet mogelijk van onvoldoende kwaliteit zijn. Wij zouden opteren voor terminologie als ‘inzet van specialisten en onafhankelijke reviewers en gebruik consultatiemogelijkheden’.

Als laatste zouden wij geen eis willen stellen aan het maximaal aantal worden voor de kwalitatieve toelichting, want honderd woorden beslaan slechts acht regels tekst. De kwalitatieve vereisten zijn vrij fors en er is sprake van tien verschillende KPI's voor zowel oob als niet-oob opdrachten.

AQI 05 Kwaliteitsbeheersingssysteem

Ons bezwaar bij deze indicator is wederom dat het een absoluut getal is. Een link met het aantal oob- en wettelijke controles, of met het aantal kwaliteitschecks maakt het getal beter te interpreteren. Of inzicht in de vraag: hoe vaak toetst de accountantsfirma de kwaliteit van haar eigen systemen en tot hoeveel bevindingen en correctieve acties leidt dit? Dan kan een groter aantal bevindingen (tijdelijk) oprecht een positief beeld geven, omdat de accountantsfirma actief is in haar eigen monitoring. Hier is historische informatie dan nuttig.

Wij merken tevens op dat hier tussen accountantsfirma's de nodige verschillen kunnen ontstaan door de wijze van rapporteren ('passieve registratie'). Wij zouden hier op een meer dwingende wijze voorschrijven over welke inspecties, reviews en onderzoeken wordt gerapporteerd.

AQI 06 Cultuur

Dit vinden wij een interessante indicator. Wellicht is het een suggestie om niet alleen te kijken naar de medewerker betrokkenheid ten aanzien van de organisatie, maar ook ten aanzien van de medewerker participatie in teams. Krijgen zij de ruimte om hun vakkennis te etaleren en toe te passen? Een partner (extern accountant) weet en ziet niet alles.

Om uitkomsten met elkaar te kunnen vergelijken, moet onzes inziens sprake zijn van een uniforme enquête. Als accountantsfirma's deze enquêtes naar eigen inzicht kunnen invullen, dan ontstaan weer onvergelykbare uitkomsten. Met andere woorden: het incorporeren van een standaardvragenlijst in het eigen medewerkerstevredenheidsonderzoek kan leiden tot andere uitkomsten dan het sec onderzoeken op basis van een standaard vragenlijst.

AQI 07 Verloop in controleteam

Wij zijn van mening dat dit een goede indicator is om de context te beschrijven waarbinnen opdrachten worden uitgevoerd. Het blijven echter contextuele factoren. Niet de echte meting van kwaliteit. Wellicht kan overwogen om in deze indicator een detaillering aan te brengen door ook te kijken naar het verloop onder de accountants en assistent-accountants.

AQI 08 Innovatiebereidheid

Wij begrijpen de aandacht voor de ontwikkeling van mooie *tools* en technieken, maar de kwaliteit van de uitkomsten blijft afhankelijk van de deskundigheid en inzet van mensen. Wij missen hier de aandacht voor de opleiding van medewerkers die uitstijgt boven de minimale PE verplichting.

Maar ook een interne check op de kwaliteit van de pop-plannen en realisatie daarvan zou een nuttige parameter kunnen opleveren. Het zegt iets over de lerende organisatie. De partner is ook afhankelijk van de kwaliteit van zijn/haar teamleden en *support* teams.

Als laatste is het mogelijk onterecht dat onderhoud van bestaande systemen niet meegerekend mag worden. Veelal kent de doorontwikkeling van bestaande systemen ook innovatie door incorporatie van nieuwe technieken in een bestaand systeem, wij geven in overweging om de definitie van uitgaven voor innovatie te heroverwegen.

AQI 09 Budgetoverschrijding

Dit is onzes inziens een logische indicator. Hij zou echter toch druk verhogend kunnen werken als medewerkers in de avonduren gaan doorwerken om geen slechte beoordeling te krijgen. Deze indicator kan overigens wel leiden tot complexiteit in de meetbaarheid en definities van 'onbetaald' meerwerk. Ook zijn cultuur en intrinsieke motivatie van individuele teamleden hierin sterk bepalend.

AQI 10 Opdrachtgeverstevredenheid

Wij vinden dit een erg ingewikkelde indicator. In de inleidende bevindingen verwijzen wij hier ook al naar. Wij begrijpen het belang van de mening van de cliënten, maar zij zijn niet onze opdrachtgevers. Dat is het maatschappelijk verkeer. Zij zijn met hun jaarrekening het object van controle. In de praktijk bestaan er vele cliënten die:

- ... boos worden als de accountant een punt maakt in de management letter/het accountantsverslag.
- ... echt boos worden als de accountant een correctie in de jaarrekening voorstelt.
- ... openlijk twijfelen aan het nut van accountantscontrole.
- ... het opstellen van balansdossier of *position papers* nu juist accountantswerk vinden.

- ... de onafhankelijkheidsdiscussie maar onzin vinden en alles bij één loket willen halen.
- ... nooit bereid zijn om voor meerwerk te betalen.
- ... zelf niet altijd op tijd opleveren.
- ... enzovoort, enzovoort.

Dan is een beoordeling door de cliënt best *tricky*. Wat wij al schreven: in offerte procedures vraagt de potentiële cliënt om een kritische accountant, maar o wee als de accountant kritisch is. En dat geeft niet. Dat hoort bij het beroep, maar het maakt een enquête als basis voor een AQI best risicovol. Een ander punt is, dat dan wellicht ook hier een uniforme enquête moet worden gebruikt. Anders worden de uitkomsten onvergelijkbaar.

Ten slotte: er is met regelmaat kritiek op de deskundigheid en onafhankelijkheid van raden van toezicht/commissarissen en audit commissies in de relatie met de accountant. In menig discussie blijkt dat zij zondermeer het standpunt van het bestuur overnemen. En dan mist de accountant een belangrijk steunpunt binnen de organisatie, terwijl juist deze organen wel zou kunnen worden gevraagd een beoordeling van de kwaliteit van de accountant uit te voeren.

TER AFSLUITING

Wij hopen dat wij hiermee een bijdrage aan de verdere afronding van het proces hebben kunnen leveren en kijken uit naar de definitieve vaststelling van de AQI's en de aanbevelingen voor de rapportage daarvan.