

Kwartiermakers Toekomst Accountancysector
T.a.v. mevrouw M. de Vries en de heer C. Fontein
Reactie ingediend via internetconsultatie.nl

Rotterdam, 16 september 2021

REQ5929234/EW/hdb

Reactie consultatie Audit Quality Indicators

Geachte mevrouw De Vries, geachte heer Fontein,

Hartelijk dank voor de mogelijkheid om op de voorgestelde set Audit Quality Indicators (AQI's) te reageren. Wij maken daarvan graag gebruik. Wij zien de toegevoegde waarde van transparantie en ook het gebruik van AQI's. Ook het voeren van een dialoog met de accountants op basis van de AQI's juichen wij toe. Bij een aantal van onze klanten rapporteren en bespreken wij dan ook reeds bepaalde "quality indicators". Tevens meten wij sinds circa twee jaar ook intern diverse "performance indicators". Met onze reactie willen wij vooral op basis van onze kennis en ervaring bijdragen aan herstel van vertrouwen in de accountancysector. In dat kader hebben wij ook eerder op uw verzoek deelgenomen aan de pilot rond databeschikbaarheid en onze observaties met u gedeeld. In het vervolg van deze brief maken wij een aantal opmerkingen van algemene aard en in de bijlagen bij deze brief gaan wij in op de door u concreet gestelde vragen en de specifieke AQI's en kengetallen.

Belang van een duidelijk doel en gebruik van AQI's

Indicatoren kunnen op verschillende manieren worden toegepast. Op basis van onze ervaring met de interne "quality indicators" zijn wij vooral groot voorstander van het gebruik van diverse indicatoren als signalerings- en sturingsmechanisme. Zij verschaffen een eerste inzicht en vormen het startpunt voor verdere opvolging en verdere dialoog. Zij worden niet gebruikt voor definitieve oordeelsvorming. De AQI's die openbaar worden gemaakt moeten naar onze mening ook in dat kader worden gezien.

Belang van AQI's die representatief zijn voor kwaliteit

De drie niveaus van kwaliteit zoals meegegeven door de Commissie Toekomst Accountancysector zijn benoemd, maar de verdere uitwerking en de koppeling van de AQI's naar deze niveaus zijn voor ons niet geheel duidelijk. Het is van belang meer dan nu het geval is aan te geven wat onder kwaliteit wordt verstaan en expliciet de relatie van specifieke AQI's met die kwaliteitsdefinitie te leggen. Kwaliteit bestaat volgens ons uit meerdere (gerelateerde) facetten: compliance met wet- en regelgeving, de juiste en voldoende randvoorwaarden op organisatieniveau, een passend eindoordeel en geleverde "toegevoegde waarde", dus de bijdrage die wordt geleverd aan het maatschappelijk verkeer, zoals geconstateerde fraudes en fouten en communicatie via de controleverklaring.

Belang van AQI's die begrijpelijk en betrouwbaar zijn

Het is van groot belang dat de definitie van elke uiteindelijke AQI in elk geval eenduidig en helder is, dat de AQI's goed worden geduid en toegelicht (zeker wanneer uitkomsten zowel positief als negatief kunnen worden uitgelegd) en dat gegevens op consistente wijze worden verzameld en aangeleverd. Wij pleiten er dan ook voor om klein te beginnen, met zo "objectief" mogelijk te meten AQI's. Het is vervolgens inderdaad van belang dat data en compliance worden gecontroleerd.

Nadere invulling vergt verdere afstemming

De verdere inhoudelijke invulling en uitwerking van een aantal zaken is van belang voor de uiteindelijke effectiviteit van de AQI's. Denk bijvoorbeeld aan de inhoud van verplichte vragenlijsten bij eventuele AQI's inzake cultuur en opdrachtgeverstevredenheid. Wij hopen dan ook dat de verschillende betrokken partijen ook bij de nadere invulling worden betrokken.

Periodieke evaluatie

Wij onderschrijven het belang van een periodieke evaluatie om te borgen dat tijd en aandacht worden besteed aan iets waar de maatschappij daadwerkelijk mee wordt geholpen. Daarom pleiten wij ervoor bij iedere evaluatie ook expliciet te overwegen of AQI's opleveren wat wordt beoogd en dus moeten blijven worden gerapporteerd.

Wettelijke controles

Tot slot zijn wij er voorstander van de AQI's te beperken tot wettelijke jaarrekeningcontroles, tenzij onderscheid maken niet redelijk uitvoerbaar is. In onze reactie op het wetvoorstel Wet Toekomst Accountancysector hebben wij dit ook aangegeven.

In de bijlagen bij deze brief gaan wij dieper op uw voorstel in. Wij hopen dat onze inzichten behulpzame input voor u bevatten en zijn graag bereid hierover verder met u in gesprek te gaan of u waar gewenst verder te ondersteunen.

Hoogachtend,
Ernst & Young Accountants LLP

P. Gabriëls RA

prof. dr. A. de Bos RA

Bijlagen: Beantwoording consultatievragen
Detailreactie per AQI

Bijlage 1 - Beantwoording consultatievragen

Consultatievraag: Heeft u concrete suggesties om de bruikbaarheid van de voorgestelde set AQI's te verhogen?

Ten aanzien van juistheid

De volgende zaken hebben naar onze mening positieve invloed op de bruikbaarheid:

- ▶ Zoals deels door u reeds benoemd, aandacht voor de toegankelijkheid, aantrekkelijkheid en leesbaarheid van het dashboard en het genereren van awareness bij gebruikers, maar ook het duidelijk benoemen van de (on)mogelijkheden van AQI's.
- ▶ Duidelijkheid over het doel en beoogde gebruik van de AQI's.
- ▶ Voldoende aandacht voor begrijpelijkheid en betrouwbaarheid van de AQI's.
- ▶ Een gemeenschappelijk gedragen begrip van kwaliteit als uitgangspunt.
- ▶ Het beperken van de set AQI's tot die AQI's met een directe(re) relatie tot dat kwaliteitsbegrip.

In bijlage 2 hebben wij een concretere reactie per voorgestelde AQI opgenomen.

Ten aanzien van volledigheid

Onzes inziens mag meer focus worden gelegd op:

- ▶ (specifieke onderdelen van) medewerkerstevredenheid, opleiding, ervaring en op de kenmerken van een lerende organisatie;
- ▶ de beschikbare tijd voor/workload van medewerkers en extern accountants;
- ▶ (in algemene zin) hetgeen wél goed gegaan is en de eerder genoemde toegevoegde waarde, zoals aangedragen (gecorrigeerde) fouten; en
- ▶ een meer holistische (keten)benadering, zoals in het Canadese AQI-model, waarbij ook AQI's ten aanzien van de interne beheersing door de onderneming worden meegenomen¹.

Consultatievraag: Welke AQI('s) zou u eventueel op een ander aggregatieniveau willen terugzien op het openbare AQI-dashboard?

Voor presentatie op het openbare dashboard achten wij organisatieniveau het meest geschikt. Dan blijven AQI's werkbaar, vergelijkbaar en informatief. Door specifieke kenmerken van opdrachten en dergelijke, zijn bij presentatie op een lager niveau nog meer aanvullende gegevens nodig om de gegevens goed in perspectief te kunnen plaatsen en te begrijpen (zoals nu ook "kengetallen" van de organisatie worden gevraagd). Wij zien hier twee bezwaren, ten eerste praktische uitvoerbaarheid en ten tweede het risico van onterechte "naming & shaming".

Op zich is sectorindeling nuttig, echter is onze ervaring dat een sectorindeling in de praktijk niet altijd makkelijk te maken is, vooral voor bedrijven met activiteiten in meerdere sectoren. Het is ook niet evident of een splitsing in sectoren gebruikers betere informatie geeft. Wij hopen dat een dergelijke splitsing enkel wordt doorgezet indien deze betrouwbare en relevante inzichten geeft.

¹ Zie in dit kader bijvoorbeeld de uiteenzetting van De Bos en De Jong (2021) in het Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie.

Bijlage 2 - Detailreactie per AQI

Hieronder geven wij een reactie per voorgestelde AQI. Wij maken daarbij onderscheid tussen inhoudelijke opmerkingen en overige opmerkingen. Wij hebben voor het inhoudelijke deel geredeneerd vanuit uw ontwerpcriteria (met name de relatie met kwaliteit, vergelijkbaarheid, eventuele verkeerde prikkels en proportionaliteit) en onze eigen ervaring en kennis. Wij doen waar relevant tevens enkele suggesties voor alternatieven. Ten overvloede merken wij op dat onze opmerkingen worden gemaakt vanuit het perspectief de AQI's nog beter te maken.

Betrokkenheid extern accountant

Inhoudelijk

- ▶ Betrokkenheid van de extern accountant hangt af van meerdere factoren, zoals de teamopbouw (inclusief mogelijke betrokkenheid van andere "executives" zoals meerdere (associate) partners, (senior) managers of de inzet van specialisten met een "eigen" partner) en de omvang van en het type opdracht.
- ▶ Vanuit die optiek is gegevens per extern accountant rapporteren weinig betekenisvol, temeer daar dit een mix kan worden van grote en kleinere opdrachten met eigen kenmerken.
- ▶ Onze suggestie is om breder te kijken naar de (gemiddelde) "executive involvement" en/of de "span of control" van partners (omvang klantportefeuille/"hours under management") en deze op organisatieniveau weer te geven.

Overig

- ▶ Uren voor het onderhouden van de klantrelatie zijn niet direct zwart-wit te onderscheiden. Deze dragen bovendien bij aan kwaliteit (via een soepeler proces en betere informatiebeschikbaarheid), zoals al door u wordt onderkend met AQI 10 over opdrachtgeverstevredenheid.
- ▶ Het is op basis van de huidige beschrijving niet duidelijk (genoeg) tegen welk totaal aan uren de uren van de extern accountant worden afgezet en of dit bijvoorbeeld inclusief of exclusief die van accountants van (buitenlandse) groepsonderdelen is.
- ▶ Het kopje "Gemiddelde betrokkenheid externe accountant" in de eerste tabel in de huidige opzet geeft niet weer wat deze tabel daadwerkelijk omvat; de kwartielen zijn ingedeeld naar de gemiddelde betrokkenheid **per opdracht**.
- ▶ In de huidige opzet kan in de laatste zin onder [ea1] beter gesproken worden van "zijn/haar wettelijke controles t.o.v. het totaal aantal bestede uren aan de wettelijke controle-opdrachten" aangezien extern accountants doorgaans meerdere opdrachten uitvoeren.

Fouten in de jaarrekening

Inhoudelijk

- ▶ Hoewel in de tekst bij i4 (correct) wordt benoemd dat een materiële afwijking in de jaarrekening zich ook kan voordoen bij een deugdelijke controle creëert het op deze manier noemen van deze categorie mogelijk onterechte verwachtingen. Het zou in deze AQI niet moeten gaan om iets wat een indicatie kán zijn, maar om gevallen waar de accountant daadwerkelijk steken heeft laten vallen.
- ▶ Een soortgelijke opmerking geldt voor de van onwaarde verklaarde controleverklaringen.
- ▶ Het geeft meer informatie als specifiek retrospectief wordt geanalyseerd in hoeverre controles goed of niet goed zijn uitgevoerd ten aanzien van bijvoorbeeld fraudegevallen, continuïteitsproblematiek en fouterstel in het algemeen.

- ▶ Voor interne en externe reviews is het minimaal nodig om inzicht te geven in welk boekjaar het geïnspecteerde dossier betreft, wat de scope van het onderzoek was en wat de aard van de bevindingen is. De classificatie als voldoende of onvoldoende blijft daarbij onzes inziens afbreuk doen aan de verschillende mogelijke situaties en door onder meer verschillen in focusgebieden en diepgang en het hanteren van niet-willekeurige samples zijn uitkomsten over tijd niet goed vergelijkbaar.

Fraude en continuïteit

Inhoudelijk

- ▶ Bij de gegevens over fraude is meer duiding ten aanzien van de relatie met kwaliteit nodig voor de gebruiker; wat zegt een dergelijk vermoeden en is dat dan indicatief voor een goede controle?
- ▶ Het cijfer met betrekking tot continuïteit is nu voor een groot deel afhankelijk van de klantportefeuille en zegt op zich niet veel over kwaliteit.
- ▶ Zie in dit kader ook ons voorstel bij de voorgaande AQI; een specifieke retrospectieve analyse kan inzicht verschaffen in de mate waarin accountants adequaat of niet adequaat hebben gehandeld ten aanzien van fraude en continuïteit. Dit al dan niet aangevuld met een oorzakenanalyse.
- ▶ In de huidige opzet is in elk geval verduidelijking nodig voor de gebruiker in welke mate een materiële fraude ook materiële (bewuste) non-compliance omvat.
- ▶ In het geval van continuïteitsproblematiek kunnen paragrafen voor overige aangelegenheden ook juist wel goed informerend zijn en daarmee kwaliteit voor de gebruiker inhouden, terwijl deze nu niet als zodanig worden meegenomen.

Overig

- ▶ De benoemde kwalitatieve toelichting op de “aard van geconstateerde tekortkomingen en de aard en status van herstelmaatregelen” lijkt hier niet aan de orde. Dit lijkt een onterechte kopie vanuit AQI 2.

Kwaliteitsverhogende maatregelen

Inhoudelijk

- ▶ Wij willen duidelijk stellen dat er afhankelijk van kantoorbeleid onderscheid bestaat in type en diepgang van consultaties en kwaliteitsbeoordelingen. Dit vraagt op dit moment een meer uitgebreide uitleg om goed vergelijkbaar te zijn.
- ▶ Consultaties zijn daarbij ook veelal het gevolg van een specifieke gebeurtenis en in die zin niet direct een “keuze”. Het aantal consultaties presenteren herbergt het risico op een verkeerde prikkel voor het doen van “onnodige” consultaties.

Overig

- ▶ De gegeven ruimte voor kwalitatieve toelichting (100 woorden) bij deze AQI is wel erg beknopt, gegeven de zaken waar in ieder geval aandacht voor wordt gevraagd.

Kwaliteitsbeheersingssysteem

Inhoudelijk

- ▶ Omwille van de vergelijkbaarheid is het (ook hier) noodzakelijk om duidelijk te stellen welke reviews (met een duidelijke uniforme en afgebakende definitie) meetellen.

Overig

- ▶ Ook hier lijkt het maximum aantal woorden van 100 voor de kwalitatieve toelichting te beperkt om de gevraagde punten te kunnen behandelen.

Cultuur

Inhoudelijk

- ▶ Wij vinden het van belang om ook stil te staan bij de “gewenste” cultuur. In dit kader wijzen wij ook graag op (lopend) onderzoek van de Foundation for Auditing Research naar het effect van cultuur op kwaliteit, inclusief welke cultuur effectief is in het bereiken van kwaliteit. Potentieel kunnen daar aanvullende lessen uit worden geleerd of kunnen op basis daarvan criteria worden opgesteld.
- ▶ Het is ons onduidelijk wat beoogd wordt met het opnemen van het responspercentage.

Verloop in controleteam

Inhoudelijk

- ▶ Een zeker natuurlijk verloop is juist wel logisch (en wenselijk qua doorgroei en “frisse blik”). In de informatietekst kunnen meer mogelijke oorzaken van verloop benoemd worden. Het afzetten van verloop tegen een (nog (wetenschappelijk) te bepalen) “reële” bandbreedte verhoogt de informatiewaarde.
- ▶ Er wordt verondersteld dat een “instabiel” team negatieve impact heeft op kwaliteit. In dat kader is het echter juist relevant wat de samenstelling van het nieuwe team is en of dit bijvoorbeeld meer of minder ervaren is.
- ▶ Indien de interesse met name ligt in de negatieve impact van (onverwacht) verloop, kan ook simpelweg het totale personeelsverloop en/of gemiddelde ervaringsniveau (al dan niet per functielaa) worden geanalyseerd.
- ▶ Het moet voor kantoren duidelijk zijn of het bij teamomvang om het aantal personen of het aantal uren gaat en wat “betrokkenheid” inhoudt (en of hiervoor bijvoorbeeld een drempel van een aantal uren geldt).
- ▶ Wat bedoeld wordt met de opmerking “uitbesteding van gestandaardiseerde uren” vergt nadere toelichting.
- ▶ Zie bij deze AQI specifiek ook onze reactie op de pilot.

Innovatiebereidheid

Inhoudelijk

- ▶ Ook hier verwijzen wij naar onze reactie op de pilot en dan met name naar de opmerkingen rond de tariefstelling bij interne ontwikkeling, de definitie van “innovatie” en het feit dat internationale “doorbelastingen” op verschillende wijzen kunnen geschieden (als dat al dusdanig expliciet gebeurt).

Budgetoverschrijding

Inhoudelijk

- ▶ Het is ons onduidelijk waarom specifiek een grens van 25% wordt getrokken en daarmee een impliciete norm wordt gesteld.
- ▶ Daarbij kan budgetoverschrijding meerdere oorzaken hebben en dus ook positief uitgelegd worden; want juist als de uren wel besteed zijn, ook zonder vergoeding, kan dat van een focus op het publiek belang getuigen.
- ▶ De huidige AQI vereist dat het initiële urenbudget redelijk en nauwkeurig is ingeschat. Opdrachten met een slechte marge of laag gemiddeld uurtarief kunnen echter ook dan nog steeds binnen budget blijven, maar wel “druk” kennen en vice versa en de AQI signaleert niet die opdrachten waar (mogelijk) meer uren besteed hadden moeten worden.
- ▶ Wij suggereren eerder te focussen op opdrachten die boven, op of onder een zekere targetmarge van de firma of een gewenst of gemiddeld uurtarief liggen (waarbij wel het neveneffect geldt dat daarmee onwenselijk (concurrentie)gevoelige (prijs)informatie publiek kan worden gemaakt).

Opdrachtgeverstevredenheid

Inhoudelijk

- ▶ Zoals opgemerkt in het eerste deel van deze brief is de exacte invulling van deze AQI van belang, maar nog onbekend. Wij wensen daarbij vast op te merken dat het sterk kan verschillen waar een klant naar op zoek is of waar een accountantsorganisatie zich juist in onderscheidt en dus waarom er sprake is van (on)tevredenheid² (er is in elk geval geen "one size fits all" benadering mogelijk).
- ▶ Het is niet geheel duidelijk of het hier gaat om de tevredenheid van de directie, commissarissen en/of aandeelhouders.
- ▶ Verder zal duidelijkheid moeten worden verschaft over welke en/of het aantal klanten dat benaderd moeten worden en hoe moet worden omgegaan met de bekende bias dat eerder respons/feedback wordt ontvangen bij een slechte ervaring.
- ▶ Het is onduidelijk wat beoogd wordt met het opnemen van het responspercentage.

Kengetallen

Wij beamen dat het van belang is naast de AQI's kengetallen te rapporteren die het inzicht in de (uitkomsten van de) AQI's verbeteren. Wij zien dat is gezocht naar aansluiting met de kengetallen die reeds aan toezichthouder AFM worden gerapporteerd. Het is daarin echter niet duidelijk wat wel en wat niet aansluit. Wij vinden het in algemene zin logischer een 1-op-1 link te leggen naar informatie die reeds op basis van andere verplichtingen aangeleverd moet worden en verschillende rapportages met verschillende scope zoveel mogelijk te beperken, dan wel het aantal losse rapportages zoveel mogelijk in te dammen en te werken naar een centrale overkoepelende rapportage. Ook het aanleveren van kengetallen is omvangrijk en kent complexiteit. Harmonisatie en proportionaliteit zijn in dat kader van belang.

² Amerikaans onderzoek van Cowle en Rowe (juni 2021) geeft bijvoorbeeld ook aan dat ontevredenheid juist het gevolg kan zijn van een "sterke" accountant die zijn/haar werk goed uitvoert en handelt in het publiek belang.