

18 september 2021

Geachte Kwartiermakers Toekomst Accountancysector en lezers,

Hierbij mijn consultatiereactie op uw conceptvoorstel voor invoering van Audit Quality Indicators.

Allereerst is een positief geluid op zijn plaats voor uw werk, om steeds het goede te willen doen voor de sector. Het is niet eenvoudig om tot werkbare instrumenten te komen die daadwerkelijk kunnen bijdragen aan een duurzame verbetering van de kwaliteit van wettelijke controles. Die behoefte aan verbetering van de kwaliteit in de sector komt vooral voort uit de noodzakelijkheid en wens het maatschappelijk vertrouwen in het controlewerk te willen verhogen. Het vergt moed om daarin een verschil te willen maken. U doet dat samen met de sector door middel van diverse werkgroepen en voert vele gesprekken in het veld en op de bühne. Als onderdeel van uw taak, op verzoek van de minister van Financiën, en ter uitvoering van de kabinetsreactie, draagt u zorg voor de opstelling van audit quality indicators **voor de gebruikers** met het onderhavig conceptvoorstel ter brede consultatie.

Indicatoren

Kwaliteitsindicatoren komen we ook tegen bij andere taken van maatschappelijk belang, onder andere in de zorg, in het onderwijs, maar ook bijvoorbeeld in de bouw. Het is allicht een nuttig instrument gebleken om meer inzicht te kunnen krijgen in de kwaliteitsverbetering van geleverde diensten en producten en maakt meetbaarheid en vergelijkbaarheid mogelijk. Evident is wel dat het veel extra administratieve werkzaamheden oplevert voor uitvoerende medewerkers en heeft de neiging steeds meer plaats in te nemen in de eigenlijke taakuitvoering, waarmee het vele registeren de aandacht weleens afleidt van het echte werk, waar het eigenlijk om draait, namelijk kwalitatief goed en betrouwbaar werk leveren.

Een indicator heeft een signalerende functie en wordt gebruikt als aanwijzing voor de aanwezigheid van iets anders of juist het ontbreken daarvan. Enige meetbaarheid of objectieve vergelijkbaarheid helpt wel om te duiden wanneer het dan goed gaat of wanneer een kwaliteitsdoelstelling wordt bereikt of wanneer deze onder de maat is. Omdat een indicator bedoeld is om in samenhang met andere aanwijzingen (indicatoren) te beschouwen, kan het wat riskant zijn om op basis van één indicator harde uitspraken te doen. Maar een indicator kan wel aanleiding zijn om nader onderzoek te gaan doen. Verwarring met KPI's (Kritische Prestatie Indicatoren) ligt ook al snel op de loer en het ambitieniveau van de prestatiedrang kan dan zelfs een eigen leven gaan leiden, waardoor het doel om daadwerkelijk effect hebbende kwaliteitsverbeteringen te realiseren, voorbij wordt geschoten. Een gedraging die voor de sector allicht niet geheel onbekend is in de verslaglegging over kwaliteitsfactoren. (Vier jaar transparantie geanalyseerd: Exploratief onderzoek naar transparantieverslagen van accountantsorganisaties, Dick de Waard en Peter Brouwer, MAB 95.60954, 10 maart 2021, <https://mab-online.nl/article/60954>)

In uw voorstel definieert u de AQI's als volgt, 'Audit quality indicators (inclusief kwalitatieve toelichting): Dit zijn de indicatoren die gezamenlijk het inzicht in de kwaliteit van wettelijke controles (en de accountantsorganisaties die ze verrichten) vergroten.' (2.2 Dashboard, pagina 8, Consultatie document)

Auditkwaliteit en een Goede Wettelijke Controle

Dat inzicht duidelijk nodig is, blijkt uit uw openingszinnen van het consultatiedocument: 'Tot op heden is er slechts beperkt inzicht in de kwaliteit van een jaarrekeningcontrole. Dit komt doordat er door accountants en accountantsorganisaties niet, of niet eenduidig, gerapporteerd wordt over parameters die betrekking hebben op kwaliteit. ... Hierbij dient rekening gehouden te worden met het feit dat **dé definitie van auditkwaliteit niet bestaat**, deze is afhankelijk vanuit welk perspectief dit beschouwd wordt en omvat vele verschillende facetten.' (1. Opzet consultatie, pagina 3, Consultatie document)

Het is best lastig om kwaliteitsindicatoren te gaan hanteren als er geen heldere richtwaarde is van de gewenste kwaliteit. Om een relatie met kwaliteit te kunnen gaan leggen is een basis nodig. Een controle die voldoet aan de standaarden komt daar allicht het beste bij in de buurt.

Immers... 'Één van de (impliciete) premissen bij AQI's betreft dat er een continuüm van controlekwaliteit is, waarbij het voldoen aan de standaarden als 'minimumniveau' kan worden beschouwd. Gevolg van deze premisse is dat er altijd ruimte is voor verbetering. ... Door te gaan werken met AQI's wordt deze ruimte voor verbetering zichtbaar. Om relevant te zijn, zal een norm gesteld moeten worden wanneer een AQI-waarde wordt beschouwd als een signaal van 'voldoende controlekwaliteit'. (Over de diagnostische eigenschappen van Audit Quality Indicators, Joost van Buuren en Wilbert Snoei, MAB 95.62240, 10 maart 2021, <https://mab-online.nl/article/62240/>)

De AQI's dienen aldus om het inzicht in de kwaliteit van een jaarrekeningcontrole te verbeteren, waarbij we dan wel constateren dat er geen definitie van auditkwaliteit bestaat. En voor de grote meerderheid van de gebruikers zijn *de standaarden* ook geen eenvoudige kenbare of makkelijk onderling met elkaar te vergelijken set van eisen of onderdelen om te kunnen beoordelen of het geleverde controlewerk door de ene accountant of door de andere wel voldoende is geweest, wel alle elementen heeft omvat en of de kwaliteit daarvan ook nog voldoende is. Misschien is beginnen bij het verbeteren van het inzicht in een goede jaarrekeningcontrole dan verstandiger. Uiteraard wel direct op de voet gevolgd door de AQI's voor het verbeteren van het inzicht in de kwaliteit van de jaarrekeningcontrole. En in uw conceptvoorstel doet u hier alvast een eerste aanzet voor.

De black box rondom accountantscontrole

Voorts schrijft u in het document 'De AQI's bieden transparantie. De AQI's zijn er om gebruikers van de jaarrekening handvatten te bieden om het gesprek aan te gaan met de accountant over diens werkzaamheden, **om de black box rondom accountantscontroles verder te openen** en om controlediensten **beter te kunnen vergelijken met name ten aanzien van de wettelijke controle**. Als gebruiker van de jaarrekening beschouwen de Kwartiermakers (niet uitputtend) bestuurders, commissarissen, aandeelhouders, kapitaalverschaffers, werknemers, klanten, leveranciers, overheden, ngo's, (accountancy)studenten en wetenschappers.'(1.1 Opmerkingen vooraf, pagina 4, Consultatie document)

Hoe deze gebruikers nu een echt handvat te bieden als uitgangspunt, terwijl reeds zonder omhaal geconstateerd werd dat de definitie van auditkwaliteit niet bestaat? Is het voor diezelfde gebruikers überhaupt wel al voldoende helder gemaakt **wat** nu precies onder **een goede wettelijke accountantscontrole** wordt verstaan? Hebben accountants en gebruikers wel de dezelfde en uniforme perceptie van een goede jaarrekeningcontrole? Hier zit 'the missing link'. Om te kunnen gaan spreken van kwaliteit van controlewerk zou men allereerst moeten beginnen bij het bieden van goed inzicht in (het minimum niveau van) de bouwstenen van een goede wettelijke accountantscontrole. Waar bestaat die uit, wat zijn de verplichte onderdelen? Wat zit er minimaal in de blokkendoos? Welke algemene basis van elementen, aangevuld met branche of sector specifieke, bijzondere elementen (voor bouw, horeca, woningcorporatie, ziekenhuis, dienstverlening, transport, etc) maken onderdeel uit van een goede wettelijke controle? Het gebrek aan een voor gebruikers openbaar beschikbaar en voor een ieder kenbaar basisbestek van de wettelijke controle, maakt het uitgevoerde controlewerk tot een echte black box, waar voor gebruikers veelal alleen de samengevatte bevindingen en De Verklaring uit voortkomen, waarop zij steunen.

Hoe kan de gebruiker nu echt vergelijken of de uitgevoerde wettelijke controle door de externe accountant die de opdracht uitvoert, ook daadwerkelijk voldoet aan de standaarden, of anders gezegd, voldoet aan het minimale programma van eisen voor een goede jaarrekeningcontrole conform de NV COS? Is dat niet een eerste vereiste voor de sector om dit basisbestek van onderdelen eens inzichtelijk te gaan maken en zo gebruikers en maatschappij echte en betere transparantie te bieden over de onderdelen van een goede wettelijke controle. De 'rode draad van de controle' of algemene verwijzing naar 'De Standaarden' bieden gebruikers immers geen overzichtelijke duidelijkheid of begrijpelijk inzicht daarin.

Het basisbestek van een Goede Wettelijke Controle

Het is echter niet zo dat dit controlebestek in basis helemaal nog niet bestaat. Het is wel degelijk binnen handbereik en dus redelijke direct publiek beschikbaar te maken. Alle accountantsorganisaties hebben namelijk voor hun urenbegrotingen om offertes te kunnen uitbrengen wel al een eigen blokkendoos, elementenoverzicht of checklist ontwikkeld om een controleopdracht voor verschillende soorten organisaties goed op uren in te kunnen schatten, per uit te voeren onderdeel van de controlewerkzaamheden. Er is dus wel sprake van een min of meer uniform bestek, maar het wordt onderling niet met elkaar gedeeld, wordt door de beroepsorganisatie niet aangereikt of geüniformeerd en is (nog) niet voor het publiek en gebruikers openbaar. Het uitwerken van een uniform basisbestek, met aanvullende paragrafen bijzondere elementen voor specifieke sectoren en branches, zal met vereende kracht en door enthousiaste samenwerking en kennisdeling in de sector, binnen een jaar gereed kunnen liggen en online kunnen staan. Een voor alle gebruikers en belanghebbenden te raadplegen overzicht van een Goede Wettelijke Controle. (Net zoals bijvoorbeeld de Corporate Governance Code voor een ieder toegankelijk te raadplegen is om de good governance van een organisatie aan te kunnen toetsen, <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/corporate-governance/corporate-governance-code> .)

Een basisbestek met alle elementen van een goede wettelijke controle, meer inzichtelijk en overzichtelijk opgesteld, levert direct meer transparantie en vergelijkbaarheid op voor alle stakeholders en gebruikers. Zodat kenbaar is wat de noodzakelijke onderdelen zijn die samen de (verplichte) standaard voor een goede wettelijke controle vormen. Dus wat is er (minimaal) aan (wettelijke) controlewerkzaamheden en onderdelen vereist om een accountantsverklaring te kunnen of mogen dragen en voldoet ook aan hetgeen de AFM van de wettelijke controlerende accountant verlangt om in diens dossier aan onderdelen aan te treffen en te kunnen gaan toetsen op kwaliteit. Het biedt dan niet alleen aan de gebruikers meer zekerheid, maar ook aan de controlerende accountants zelf onder hun eigen toezichthouder, om zeker te kunnen weten waar een goede wettelijke controle (minimaal) uit moet bestaan en aan moet voldoen. Ook kan de vraag dan scherper gesteld worden of al het meerdere dat buiten dit bestek wordt gedaan in een controle opdracht als 'advieswerk' beschouwd moet worden, of door de opdrachtgevers gevraagd wordt om als extra zekerheid aan haar gebruikers te bieden, bijvoorbeeld op gebied van duurzaamheid, MVO, continuïteit en non-financial data.

Hoewel iedere controle opdracht uniek is, voor veel elementen van het controlewerk sprake is van een professionele oordeelsvorming en ook rekening gehouden moet worden met de omstandigheden van de opdracht, zal een algemeen basisbestek, OOB en niet-OOB, maar ook branche specifieke extra's of bijzondere onderdelen, in 125 jaar accountancy toch echt wel eens uitgekristalliseerd moeten zijn. De jaarlijks zo'n kleine 20.000 wettelijke controles die worden uitgevoerd bij organisaties die merendeels al decennia lang bestaan, zullen in het basisbestek van uit te voeren werkzaamheden toch wel grotendeels overeenkomsten hebben in plaats van verschillen en bestaan dus niet uit uitsluitend unieke onderdelen. Overigens gaat het hier bij het samenvoegen van de elementen voor het basisbestek niet over de wijze van beoordelen (het HOE), maar over het in het bestek op nemen van de uit te voeren onderdelen (het WAT) die vereist zijn voor een (volkomen of volledige) goede wettelijke jaarrekeningcontrole.

Juist ook maakt meer helderheid over het basisbestek van een controle opdracht een situatie van 'tijdens de controle opgekomen bijzonderheden' door onvoorziene omstandigheden of het ontbreken van geschikte controle informatie en daardoor de noodzaak van opschalen of het uitvoeren van extra werkzaamheden door ontdekte incidenten of fraude, veel duidelijker. En het noodzakelijke meerwerk in die gevallen wordt dan ook bespreekbaarder.

Voor gebruikers zal deze geopende black box van de accountantscontrole een belangrijk instrument kunnen vormen om met de accountant beter te kunnen communiceren over de wijze waarop opdrachtverlening tot stand komt en later de uitvoering ook beter te kunnen evalueren. Het zal voor de accountants de (maatschappelijke) communicatie over en uitlegbaarheid van hun wettelijk verplichte werkzaamheden ook direct fors kunnen verbeteren. Het zal de accountant beter helpen de jaarrekeninggebruikers een goed begrip te geven van wat de accountant nu precies doet en welke conclusies op grond van de wettelijke controle getrokken kunnen worden en welke duidelijk niet. En helpt dit nieuwe inzicht in wat een goede wettelijke jaarrekeningcontrole nu daadwerkelijk inhoudt de sector allicht ook om de verwachtingskloof, de prestatiekloof en de groeiende perceptiekloof over accountantswerk met een forse stap meer te kunnen dichten. ([Kwaliteitsperceptie en accountantsdiensten, een analyse van de kwaliteitskloof](#), E.A.M. Olders, MAB 15650, maart 1997, pag. 126-138, <https://mab-online.nl/article/15650>)

Geheimzinnigheid over de elementen van een goede wettelijke controle is ook zeker nergens voor nodig. Het heeft niets met geheimhouding of vertrouwelijkheid van doen en gaat dus niet over de gegevens van opdrachtgevers. Waar het wel bij zal gaan helpen, is het open kunnen begroten en een meer transparante prijsbepaling van wettelijke controle opdrachten. Het biedt beter inzicht in urenbestedingen en betrokkenheid en geeft meteen een beter inzicht bij budgetoverschrijdingen op onderdelen.

Bovendien werken er al steeds meer kantoren met een soort open begroting om aan de voorkant meer inzicht te bieden in de uitvoering van het controlewerk aan hun opdrachtgevers. Een goede ontwikkeling, die nu nog maar door enkelen gehanteerd, zou kunnen gaan ontwikkelen naar een voor iedere accountantsorganisatie te hanteren goede gewoonte. Want het kenbaar maken voor alle gebruikers wat een Goede Wettelijke Controle nu daadwerkelijk is en waar dat aan zou moeten voldoen, zou een eerste vereiste of Quality Indicator moeten zijn.

Dus in reactie op één van uw centrale vragen: Of er nog een AQI wordt gemist en toegevoegd zou moeten worden? Ja zeker, de AQI die inzichtelijk gaat maken of een accountantsorganisatie voor haar wettelijke controle opdrachten werkt met het (nog vast te gaan stellen) elementen model 'basisbestek en bijzondere onderdelen voor een goede wettelijke controle'.

De jaarrekeningcontrole out of the black box.

Hoogachtend,

mr drs A.R. Kuilboer-Noorman