

## Kwartiermakers Toekomst Accountancysector

Reactie via [www.internetconsultatie.nl/aqiaccountancysector](http://www.internetconsultatie.nl/aqiaccountancysector)

Driebergen, 19 september 2021

Geachte kwartiermakers,

Met interesse hebben wij kennisgenomen van het consultatiedocument "Audit Quality Indicators" (AQI's) van 8 juli 2021. Graag maken wij hierbij gebruik van de mogelijkheid om op dit document te reageren.

Wij geven wij onze zienswijze over de toepassing van AQI's in de accountancysector, daarna gaan we in op de twee door u gestelde vragen. Wij formuleren een aantal adviezen over onder andere de bruikbaarheid van de voorgestelde AQI's en het aggregatieniveau.

### 1. Onze visie op de AQI's

Als kwaliteitsondersteuner en opleider binnen de accountancysector juichen wij alle initiatieven toe die erop gericht zijn de prestaties van accountants te verbeteren. Onze missie is immers prestatieverbetering voor alle accountants, of het nu internal auditors betreft, mkb-accountants of externe accountants. Diverse rapporten (CTA, MCA, AFM) maken duidelijk dat binnen de sector nog stappen nodig zijn om de kwaliteit van (wettelijke) controles te laten aansluiten op de behoeften van de gebruikers van de jaarrekeningen.

In een recent artikel van Gold en Majoor<sup>1</sup> wordt de vraag gesteld of het wellicht te vroeg is voor de introductie van AQI's. Enerzijds bestaat mogelijk nog onvoldoende inzicht in de drijvers van kwaliteit en de verwachtingen hierbij van de gebruikers. Maar door te starten met het rapporteren van AQI's binnen accountantsorganisaties de transparantie op deze punten worden bevorderd. Anderzijds moet de sector zich niet verliezen in de waan van de dag, gedreven door de publieke opinie, en voorkomen dat kostbare 'papieren tijgers' in het leven worden geroepen die niet effectief zijn.

Wij nemen waar dat binnen de sector hard wordt gewerkt om de kwaliteit van de wettelijke controles (en andere dienstverlening) te verbeteren. Wij zijn voorzichtig positief over de toepassing van AQI's, maar daarbij ook bezorgd. Wij vragen ons af of de AQI's wel het bedoelde effect zullen hebben en of dat effect opweegt tegen de administratieve lasten die het rapporteren van AQI's met zich meebrengt. Mede om die reden beperken wij onze opmerkingen en adviezen in deze brief tot de hoofdlijnen.

---

<sup>1</sup> Gold, A., & Majoor, B. (2021). De toegevoegde waarde van Audit Quality Indicators; indicatief of normatief? MAB online, 2021-3., via <https://mab-online.nl/article/64092/>

Het vastleggen, verzamelen en verwerken van de informatie die nodig is om de AQI's rapporteren kost tijd en capaciteit. Dit mag niet ten koste gaan van het inhoudelijk verbeteren van de kwaliteit van de controles. Accountants moeten waken voor het publiceren van AQI's die niet daadwerkelijk leiden tot een gedragsverandering, die nodig is om de kwaliteit van de controles te verbeteren. Om deze reden is het naar onze mening noodzakelijk om op voorhand vast te stellen op welke termijn het effect van de AQI's zal worden geëvalueerd en daarvoor heldere criteria te benoemen.

Wij realiseren ons dat iedere maatregel waarmee beoogd wordt om de kwaliteit van de wettelijke controles te bevorderen beperkingen kent. Zo is een externe toetsing door een toezichthouder op ieder controledossier niet mogelijk en is het concrete effect van extern toezicht niet op alle punten duidelijk. Deels heeft dit te maken met het ontbreken van een glasheldere definitie van het begrip kwaliteit, deels met het ontbreken van toereikend inzicht in het verband tussen oorzaak en gevolg. Ook AQI's kennen in dit opzicht beperkingen. Daar staat tegenover dat elk redelijk en binnen de beroepsgroep voldoende gedragen initiatief om tot kwaliteitsverbetering te komen in onze ogen een kans verdient. Wij verwachten overigens wel dat de betekenis van individuele AQI's gering zal zijn en dat het noodzakelijk is om de AQI's zoveel als mogelijk in samenhang te beschouwen.

*Advies 1: Voer (uiterlijk) na 3 jaar een evaluatie uit van het proces om te komen tot de AQI's en van het effect van de gepubliceerde AQI's en benoem daarvoor heldere criteria.*

*Advies 2: Wij adviseren om het effect van de AQI's daar waar mogelijk in samenhang te beschouwen.*

## **2. Consultatie AQI's**

In het consultatiedocument is een tweetal centrale vragen gesteld over de bruikbaarheid van de AQI's en het aggregatieniveau van de AQI's.

### **a) De AQI's**

Onze ervaring is dat met name het gedrag van de individuele accountant, het team en/of de accountantsorganisatie de kwaliteit van de controle bepaalt. Wij pleiten er dan ook voor om de AQI's die op deze aspecten betrekking op te nemen.

#### **AQI 1: Betrokkenheid externe accountant**

De mate van betrokkenheid van de externe accountant is naar onze mening niet direct bepalend voor de kwaliteit van de wettelijke controle. De externe accountant kan bijvoorbeeld onderbezetting, een slechte planning of een gebrek aan kennis en ervaring binnen het opdrachtteam compenseren door zelf meer tijd aan de controle te besteden. De kwaliteit van de controle hoeft daardoor niet toe te nemen. Het gaat in onze ogen vooral om de begeleiding van het opdrachtteam en de aansturing van het controleproces. Deze aspecten komen eerder tot uitdrukking in de ervaringen van de medewerkers van het team (AQI 6). Ook zou een correlatie mogen worden verwacht met de opdrachtgeverstevredenheid (AQI 10). Het is onze ogen dan ook logisch om AQI 1 in samenhang met AQI 6 en AQI 10 te bezien.

### **AQI 2: Fouten in de jaarrekening**

Het gaat bij onderdeel i1 ook om de situatie waarin een materiële afwijking in de jaarrekening van een voorgaand verslagjaar is geconstateerd. Het is in die situatie volgens ons van belang dat inzichtelijk is of bij de jaarrekening over het voorgaande verslagjaar een verklaring is verstrekt door dezelfde accountantsorganisatie of een andere accountantsorganisatie.

*Advies 3: Maak onderscheid tussen fouten in een jaarrekening over een voorgaand verslagjaar die door de accountantsorganisatie is gecontroleerd en fouten in een jaarrekening over een voorgaand verslagjaar die door een andere accountantsorganisatie is gecontroleerd.*

Bij onderdeel i3 is aangegeven dat de externe kwaliteitsinspecties worden uitgevoerd door bijvoorbeeld SRA, NBA, AFM of PCAOB, veelal op basis van een wettelijke grondslag. Daarnaast verrichten accountantsorganisaties interne kwaliteitsinspecties. Een aantal accountantsorganisaties laat dergelijke inspecties uitvoeren door een externe serviceorganisatie om de onafhankelijkheid van toetsingen te waarborgen en de kwaliteit te verhogen.

*Advies 4: Maak ten aanzien van de interne kwaliteitsinspecties onderscheid tussen de situatie waarin deze inspecties door de accountantsorganisatie zelf of door een externe serviceorganisatie worden uitgevoerd.*

### **AQI 3: Fraude en continuïteit**

De mate waarin over fraude en continuïteit wordt gerapporteerd in de controleverklaring is naar onze mening niet zonder meer een indicator voor de kwaliteit van de uitgevoerde controle. Het heeft in onze ogen de voorkeur om dit aspect als een verbijzondering van AQI 2 te beschouwen. Alleen in voorkomende gevallen kan een toelichting worden gegeven dat de niet-geconstateerde fouten betrekking hebben op fraude en/of continuïteit. Dit geldt des te meer als in de nabije toekomst verplicht wordt om in alle gevallen in de controleverklaring over deze onderwerpen te rapporteren.

*Advies 5: Laat AQI 3 vervallen.*

### **AQI 4: Kwaliteitsverhogende maatregelen**

De opgenomen lijst van kwaliteitsverhogende maatregelen lijkt limitatief van aard. De accountantscontrole wordt uitgevoerd in een dynamische, snel veranderende en gedigitaliseerde omgeving en onder klantspecifieke omstandigheden. Daarom doet een limitatieve opsomming van maatregelen geen recht aan de mogelijke initiatieven die accountantsorganisaties in afwijking daarvan nemen. Wij adviseren om de AQI hierop aan te passen, ook om te voorkomen dat de focus van de accountantsorganisaties (wellicht onbedoeld) te veel of zelfs uitsluitend gericht zal zijn op de genoemde maatregelen.

*Advies 6: Biedt bij AQI 4 de mogelijkheid om ook andere kwaliteitsverhogende maatregelen te noemen, mits voorzien van een toereikende onderbouwing.*

In de lijst is onder andere als kwaliteitsverhogende maatregel opgenomen het uitvoeren van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen (OKB's). Deze OKB's kunnen worden uitgevoerd door medewerkers van de accountantsorganisatie zelf. Veel accountantsorganisaties schakelen daarnaast (en soms uitsluitend) externe serviceorganisaties in voor het uitvoeren van OKB's, om de onafhankelijkheid te waarborgen en de kwaliteit te verhogen.

*Advies 7: Maak bij AQI 4 onderscheid tussen OKB's die worden uitgevoerd door de accountantsorganisatie zelf en OKB's waarvoor een externe serviceorganisatie wordt ingeschakeld.*

#### **AQI 5: Kwaliteitsbeheersingssysteem**

Het aantal bevindingen dat wordt geregistreerd in het kwaliteitssysteem is naar onze mening niet maatgevend voor de kwaliteit van de wettelijke controles. Van belang is de aard van de bevindingen, de oorzaak en de daaruit voortvloeiende acties. Deze acties kunnen gericht zijn op het wegnemen van tekortkomingen ('bad practices') maar ook op het implementeren van omstandigheden die juist aanleiding geven voor 'good practices'.

*Advies 8: Pas AQI 5 aan door de bevindingen te registreren naar aard, oorzaak en het karakter van de genomen maatregel.*

#### **AQI 6: Cultuur**

Deze AQI brengt de vele facetten van de kwaliteitscultuur binnen een accountantsorganisatie terug naar enkel het aspect 'medewerkersbetrokkenheid'. Dit is naar onze mening een veel te beperkte indicator. Onze ervaring is dat een op kwaliteit gerichte cultuur zeer belangrijk is voor het daadwerkelijk verbeteren van de kwaliteit van de wettelijke controles. Een op kwaliteit gerichte cultuur uit zich in veel meer aspecten dan alleen de mate van medewerkersbetrokkenheid. Het 'meten' van cultuur is daarenboven niet eenvoudig en vraagt veelal een kwalitatieve analyse en toelichting. Er zijn binnen de sector inmiddels tools beschikbaar, gebaseerd op wetenschappelijk onderzoek, die hieraan tot op zekere hoogte invulling kunnen geven. Deze tools benadrukken dat naast het doen (voelen van verantwoordelijkheid) ook denken (vertrouwen in regels) en durven (kracht om te handelen) van belang zijn.

*Advies 9: Ga bij AQI 6 niet uit alleen van de medewerkersbetrokkenheid, maar ook van andere facetten van de kwaliteitscultuur, zoals het vertrouwen binnen het team, de mate van transparantie en in hoeverre het werk als zinvol wordt ervaren door medewerkers.*

#### **AQI 7: Verloop in controleteam**

AQI 7 heeft betrekking op het verloop van medewerkers in het controleteam. De gehele sector kampt momenteel met een (te) hoog percentage uitstroom. Het verloop binnen de controleteams is groot. Om de kwaliteit te waarborgen is een zekere mate van stabiliteit binnen een controleteam gewenst, met name op de meer ervaren functieniveaus. Wij stellen dan ook voor om het verloop inzichtelijk te maken op drie functieniveaus:

- externe accountant;
- AA/RA (exclusief externe accountant); en
- overige medewerkers.

Ook adviseren wij om AQI 7 in samenhang met AQI 6 (over de kwaliteitscultuur) te bezien. Deze AQI zou volgens ons aan informatiewaarde winnen als ook inzicht zou kunnen worden gegeven in de redenen voor het verloop. Om de administratieve lasten beperkt te houden, zou daarvoor een (limitatieve) keuzelijst in de AQI kunnen worden opgenomen.

*Advies 10: Rapporteer in AQI 7 over het verloop per functieniveau en geef inzicht in de belangrijkste redenen voor het verloop.*

#### **AQI 8: Innovatiebereidheid**

De omvang van investeringen (in bijvoorbeeld technologie) kan een indicatie zijn van de bereidheid om te innoveren en kwaliteitsbevorderende maatregelen te nemen. Dit geeft echter niet altijd inzicht in de feitelijke implementatie en toepassing van innovatieve werkwijzen en technieken in de praktijk. Dit inzicht is volgens ons wel essentieel om de daadwerkelijke innovatiebereidheid en de effectiviteit van de investeringen te kunnen beoordelen.

*Advies 11: Rapporteer in AQI 8 over de innovaties die succesvol in de praktijk zijn geïmplementeerd, voorzien van een onderbouwing.*

#### **AQI 9: Budgetoverschrijdingen**

In de praktijk is het een veelgebruikte methode om voor controleopdrachten een 'vaktechnisch budget' voor de controleteams en een -veelal lager- 'commercieel budget' voor de opdrachtgever te hanteren. Hiermee voorkomt de accountantsorganisatie dat onnodig druk op controleteams wordt uitgeoefend om aan commerciële afspraken te voldoen, als aan die commerciële afspraken ook niet-vaktechnische afwegingen ten grondslag liggen. Het uitgangspunt dat de afwijking tussen deze twee budgetten niet (erg) groot mag worden om onwenselijke beïnvloeding van de te besteden controle-uren te voorkomen, lijkt gerechtvaardigd. Ons is echter de gekozen grens van 25% onduidelijk. Wij stellen voor om een schaal te hanteren, bijvoorbeeld van 0 tot 5%, van 5 tot 25% en meer dan 25%. Dit geeft een meer gedetailleerd beeld dan alleen de indicatie dat een bepaalde grens wel of niet is overschreden.

Wij merken verder op dat het doel van deze AQI in beginsel al geborgd is in de VGBA, omdat financiële druk een bedreiging kan vormen van de fundamentele beginselen.

*Advies 12: Hanteer bij AQI 9 een schaal voor de indicatie van de budgetoverschrijdingen (bijvoorbeeld 0-5%, 5-25% en meer dan 25%).*

#### **AQI 10: Opdrachtgeverstevredenheid**

De tevredenheidscijfers zijn op het niveau van de accountantsorganisatie een optelsom van alle opdrachten waarvoor de tevredenheid is gemeten.

Het is onduidelijk of de tevredenheid van de opdrachtgevers een goede maatstaf is voor de kwaliteit van de wettelijke controles. Opdrachtgevers kunnen (en zullen vaak) andere en uiteenlopende criteria hanteren voor het beoordelen van de kwaliteit dan de accountantsorganisatie zelf en bijvoorbeeld de toezichthouders. Daarom zouden ten behoeve van deze AQI eenduidige criteria moeten worden geformuleerd. De kwaliteit van de wettelijke controles is daarnaast in hoge mate afhankelijk van de kennis en ervaring en het handelen van de betrokken externe accountants. In aansluiting op AQI 1 ligt het naar onze mening voor de hand om over het aspect van opdrachtgeverstevredenheid zoveel als mogelijk te rapporteren op het niveau van de individuele externe accountant.

*Advies 13: Formuleer eenduidige criteria voor het meten van opdrachtgeverstevredenheid en rapporteer bij AQI 10 (binnen de grenzen van de AVG) op het niveau van de individuele externe accountant.*

#### **b) Rapportage en aggregatieniveau**

Over het aggregatieniveau van de te rapporteren AQI's moet een afweging worden gemaakt tussen transparantie enerzijds en administratieve lasten, geheimhoudingsverplichtingen en privacy anderzijds.

De bredere doelstelling van de AQI's is dat inzicht wordt geboden in de kwaliteit van de wettelijke controles via een publiek toegankelijk dashboard. Dit dashboard moet aan de publieke informatiebehoefte voldoen. De informatiebehoefte van de toezichthouders kan (en zal vermoedelijk) in veel opzichten verder gaan. De publieke informatiebehoefte richt zich waarschijnlijk bijvoorbeeld primair op het niveau van de accountantsorganisatie, terwijl de informatiebehoefte van de toezichthouder ook een belangrijke informatiebehoefte op opdrachtniveau kan hebben. Bij het inrichten van de rapportagestructuur moet met dit onderscheid rekening worden gehouden, waarbij de administratieve lasten voor de accountantsorganisaties zoveel als mogelijk moeten worden beperkt.

*Advies 14: Maak onderscheid tussen het aggregatieniveau voor publicatie op een openbaar dashboard en voor de rapportage van AQI's (en onderliggende data) aan de toezichthouder.*

### **3. Tot slot**

Wij hebben passie voor het accountantsberoep en voor kwaliteit. Die passie vormt de basis voor onze services en de reactie in deze consultatie. We geven advies over vaktechnische vraagstukken, verzorgen kritische en constructieve OKB's en reviews, adviseren over 'IT in de audit' en richten kwaliteitssystemen in. Dit doen wij bij accountantsorganisaties en alle andere omgevingen waar accountants professionele diensten verlenen. We bieden accountants en auditors de mentoring en coaching die zij nodig hebben om het beste uit zichzelf te halen. Gedrag is, naast kennis, communicatieve vaardigheden en het ethisch kompas, een cruciale factor bij het bewerkstelligen van kwaliteitsverbetering.

Wij steunen initiatieven voor het bevorderen van de kwaliteit van de wettelijke controles en het herstel van het vertrouwen in de accountancysector. Wij zijn voorzichtig positief over de AQL's en sceptisch ten aanzien van de mogelijke effecten daarvan. De rapportage van AQL's is alleen effectief als dit bijdraagt aan gedragsverandering. Wij hebben daarom in deze brief een aantal aandachtspunten opgenomen en adviezen geformuleerd om de voorgestelde AQL's aan te scherpen.

Wij stellen het op prijs om op het consultatiedocument te hebben kunnen reageren. Als u behoefte heeft aan een nadere toelichting op onze reactie dan zijn wij daartoe graag bereid.

Met vriendelijke groet,

Namens Kriton,

Drs. R. (Rens) H. Wildenbeest RA

P. (Pieter) Mansvelder RA