

Amstelveen, zondag 19 september 2021

Geachte kwartiermakers,

Met interesse heb ik kennis genomen van de internet consultatie 'Audit Quality Indicators' ('AQI's') als gepubliceerd op de website van het ministerie van Financiën. Ik ben in het dagelijks leven werkzaam als openbaar accountant. Daarnaast heb ik ruime kennis en ervaring als internal auditor, controller en fraudespecialist. Graag maak ik gebruik van de mogelijkheid om op uw consultatie document te reageren.

1. Dankwoord

Allereerst wil ik u complimenteren voor uw initiatief en aanpak. Dit geldt niet alleen voor dit dossier maar ook voor uw pro-activiteit en kritisch houding op de andere gebieden waarop u zich begeeft. Ik wil daarbij ook diegenen bedanken die aan het consultatie document bijgedragen hebben in de verschillende werkgroepen of anderszins. Uw 'greenfield'-achtige benadering is verfrissend, legt tekortkomingen bloot en breekt zaken open.

Uw werkzaamheden zijn van belang voor de maatschappij, de beroepsgroep als geheel als ook de individuele beroepsbeoefenaren, teneinde zorg te dragen voor een integer, respectabel en hoog kwalitatief beroep.

2. Verantwoordelijkheid

Tegelijkertijd stemt het tot droefheid dat uw interventies nodig zijn. De urgentie en prioriteit van andere actoren ten aanzien van dit onderwerp hebben ook mijns inziens klaarblijkelijk vooralsnog niet geleid tot afdoende voortgang.

Kwaliteit kan gezien worden als een dimensie van prestatiebeoordeling. Dit is een onderwerp waarin zowel in de wetenschap als in de praktijk van overheid en bedrijfsleven reeds ruime ervaring mee is. Ook hier ben ik van mening dat bijvoorbeeld partijen binnen de accountancy sector zeker bereid zouden moeten zijn om hun ervaringen, al dan niet onder voorwaarden, met u te delen.

De kunst is uiteraard om een passend en effectief stelsel te ontwerpen en toe te passen. Deze internetconsultatie heeft vele kritiekpunten opgeleverd. Ook ik heb een aantal kritiekpunten. Desalniettemin ben ik van nut en noodzaak van AQI's overtuigd en heb ik er vertrouwen in dat uiteindelijk een passend stelsel mogelijk is.

3. Vaktechnische achterstand

Als aangegeven beschouw ik de AQI's als een onderdeel van prestatiebeoordeling en daarmee prestatie management ('performance management'). Ik verwijs daarom naar de inzichten die hier op andere vakgebieden reeds opgedaan zijn, niet alleen binnen financieel management, kwaliteitsmanagement en customer relationship management, maar bijvoorbeeld ook op het vakgebied van internal auditing.

Als ik de ontwikkelingen op deze andere vakgebieden afzet tegenover de ontwikkelingen op het vakgebied van de openbaar accountant, dan kan ik niet anders constateren dan dat het vakgebied van de openbaar accountant hier achterblijft. Dat geldt ook voor het omgaan met en de inzet van IT en hoe om te gaan met fraude risico's en fraude risico management.

Het voert te ver om in deze reactie hier nader op in te gaan, maar het is wel een relevante (context)factor die mijns inziens hier niet onbenoemd kan blijven.

4. Analyse van incidenten en dynamiek factoren

Ik ga er even van uit dat AQI's tekortkomingen in kwaliteit zouden moeten signaleren en daarmee, al dan niet achteraf, zouden moeten ondervangen.

Mijn eerste kritiekpunt betreft de vraag in hoeverre er gekeken is naar (analyses van) incidenten uit het verleden, waarbij de kwaliteit tekortschoot. Ik begrijp daarbij dat AQI's niet het enige instrument op het gebied van kwaliteitsbeheersing zijn, en dat incidenten in de toekomst geen herhaling behoeven te zijn van incidenten uit het verleden. AQI's zouden dan nog evenwel gericht moeten zijn op daadwerkelijke (potentiële) tekortkomingen of tekortschietende waarborgen op het gebied van kwaliteit, *gelinkt aan de praktijk*.

Ten tweede vraag ik mij af in hoeverre begrip en kennis ten aanzien van de zwaarte, correlatie en causaliteit van diverse factoren betrokken is. Vooralsnog, maar dat kan aan mij liggen, zie ik dit nauwelijks terug.

In feite vraag ik mij af wat de kwaliteit van uw risico analyse is geweest. Ik ontkom niet aan de indruk dat de indeling van de werkgroepen van het begin af aan de basis is geweest van de indeling van het uiteindelijk gepresenteerde AQI's stelsel.

5. Conceptueel model

U heeft in eerste aanleg een stelsel gedefinieerd van in totaal 10 indicatoren, verdeeld over vier niveaus. Deze niveaus zijn dossierkwaliteit, kwaliteitsbeheersingssysteem, context en keten.

Hier wreekt zich dat u uit bent gegaan van twee zeer gangbare concepten in onze beroepsgroep, waar evenwel flinke kanttekeningen bij te plaatsen zijn. Dat zijn 'dossierkwaliteit' en 'de keten'.

De afgelopen jaren is er binnen onze beroepsgroep een extreme obsessie ontstaan voor 'het dossier'. Soms lijkt het er wel op dat er niet meer om gaat om een goede planning, risico analyse, interim en jaareinde controle te verrichten (uitgaande van een jaarrekeningcontrole), maar dat het er enkel om gaat dat het (uiteindelijk) goed in het dossier staat. Diepgang en kwaliteit van interne en externe afstemming en analyse kunnen daarmee inhoudelijk onvoldoende aandacht krijgen.

'De keten' lijkt de keten te zijn die loopt van het opmaken van de jaarrekening tot en met het publiceren van de controleverklaring van de openbare accountant. Het lijkt een soort voedselketen te zijn waarbij de externe, openbare accountant bovenaan staat. Er bestaan echter vele ketens. Het praten over enkel 'de keten' miskent de oorsprong van potentiële gebreken in kwaliteit. Dit kunnen de governance, cultuur, IT of operationele processen bij de gecontroleerde zijn. Het is bovendien denigrerend naar andere financieel professionals dan openbare accountants.

Mijn derde en vierde kritiekpunt zijn dan ook dat het primaire auditproces onvoldoende centraal is gesteld en dat de governance omtrent de audit centraal moet worden genomen, en niet de keten.

Procesaspecten zijn nu door elkaar heen opgenomen in niveau 1, dossierkwaliteit en niveau 2, kwaliteitsbeheersingssysteem.

Het ware wijzer geweest om een duidelijker weergave van het proces te hanteren. Ik verwijs naar de bijgevoegde bijlagen als illustratie. Bijlage 1 betreft de standaard slide over het auditproces van de VU RA opleiding. Bijlage 2 is het overzicht als opgenomen in het MAB artikel 'Audit Quality Indicators; het ei van Columbus?' van Barbara Majoor, dd. april 2016.

6. Aggregeerbaarheid

Het consultatie document maakt terecht een onderscheid tussen kengetallen van accountantsorganisatie en AQI's.

Het consultatie document onderkent het belang van aggregatie op verschillende niveaus en doet, *per AQI*, een goede poging daartoe dit uit te werken. Enerzijds gaat het consultatiedocument echter uit van verschillende niveaus (dossierkwaliteit, kwaliteitsbeheersingssysteem, context en keten), anderzijds wordt er gesproken over de accountantsorganisatie, de jaarrekeningcontrole en de individuele aftekenende accountant. Deze twee dimensies lopen nu door elkaar heen.

Het uitgaan van een onduidelijke procesdefinitie beïnvloedt de aggregeerbaarheid ook negatief. Ik zie bijvoorbeeld in AQI 2 'Fouten in de jaarrekening' zowel fouten in interne/externe reviews, als materiële afwijkingen in de jaarrekening terugkomen. Object en proces lopen hier door elkaar.

Mijn vijfde kritiekpunt is dan ook dat de gekozen structuur de mogelijkheid tot aggregeren bemoeilijkt.

7. Validiteit en accountability

Er zijn reeds vele reacties geweest ten aanzien van de afzonderlijke AQI's, bijvoorbeeld ten aanzien van het inzetten van specialisten (AQI 4), het verloop in het controleteam (AQI 7), innovatiebereidheid (AQI 8), budgetoverschrijding (AQI 9) en opdrachtgeverstevredenheid (AQI 10).

Ik ga deze kritiek hier niet herhalen, maar wil hem wel samenvatten. Uiteindelijk gaat het er om dat een kwaliteitsaspect gemeten wordt. Indien dit niet eenduidig is, is dit problematisch. Enkel gevalideerde AQI's zijn bruikbaar voor accountability doeleinden.

8. Kwaliteitsdefinities

Ik weet dat er vooralsnog niet gekozen is om kwaliteit te definiëren. Het verdient evenwel aanbeveling om hier toch een nadere slag in te maken. Ik geef een aantal voorbeelden:

8.1 Vastleggingskwaliteit

Het eenduidig vastleggen van verkregen controle informatie, de werkzaamheden die hierop/hiermee verricht zijn, de hieruit voortvloeiende overwegingen en conclusies, en de review hierop.

8.2 Uitvoerings- en review-kwaliteit

Het uitvoeren van een adequate risico analyse, hetzij op proces(sen) en/of posten-niveau. Het uitvoeren van waarneming ter plaatse.

8.3 Evaluatiekwaliteit

Enz..

9. Cultuur

AQI 6 betreft 'cultuur'. Hierin zijn nu enkel opgenomen "Medewerkersbetrokkenheid" en "Responspercentage". Dit is voor een cruciale factor wel erg beperkt. Bijvoorbeeld het aantal keren dat het onderwerp cultuur binnen de Board Room aan bod is gekomen, komt hier niet tot uiting.

10. Beantwoording van uw vragen

U heeft aan het begin van het consultatie document twee vragen gesteld. Conform uw verzoek heb ik daarbij de “opmerkingen vooraf” in ogenschouw genomen. Ik zal deze vragen in samenvattende zin beantwoorden:

- 1. Heeft u concrete suggesties om de bruikbaarheid van de voorgestelde set AQI's te verhogen? Denk bijvoorbeeld aan AQI's die volgens u nog toegevoegd zouden moeten worden of juist zouden moeten afvallen. Zie ook bijlage 3 met afgevallen AQI's.**

De gekozen structuur (niveaus) bemoeilijkt het definiëren en toepassen van de afzonderlijke AQI's. Samengevat zou ik u in overweging willen geven de structuur aan te passen.

- 2. Welke AQI('s) zou u eventueel op een ander aggregatieniveau (bijvoorbeeld op het niveau van de controle-opdracht of dat van de individuele accountant) willen terugzien op het openbare AQI-dashboard?**

De vier gekozen niveaus en de indeling 'controle-opdracht, individuele accountant en accountantsorganisatie' lopen door elkaar heen. De structuur van het controleproces wordt onvoldoende onderkend. Er is daarnaast te weinig aandacht voor het belang van cultuur, governance en het belang van adequaat management. Ik geef u in overweging dit nader in te vullen.

11. Afrondend

Ik kan mij voorstellen dat mijn reactie enigszins confronterend voor u is. Desalniettemin hoop ik dat u er uw voordeel mee kunt doen. Ik dank u voor de gelegenheid die u mij geboden heeft om te reageren. Mocht u naar aanleiding van mijn reactie vragen hebben dan ben ik daarvoor beschikbaar.

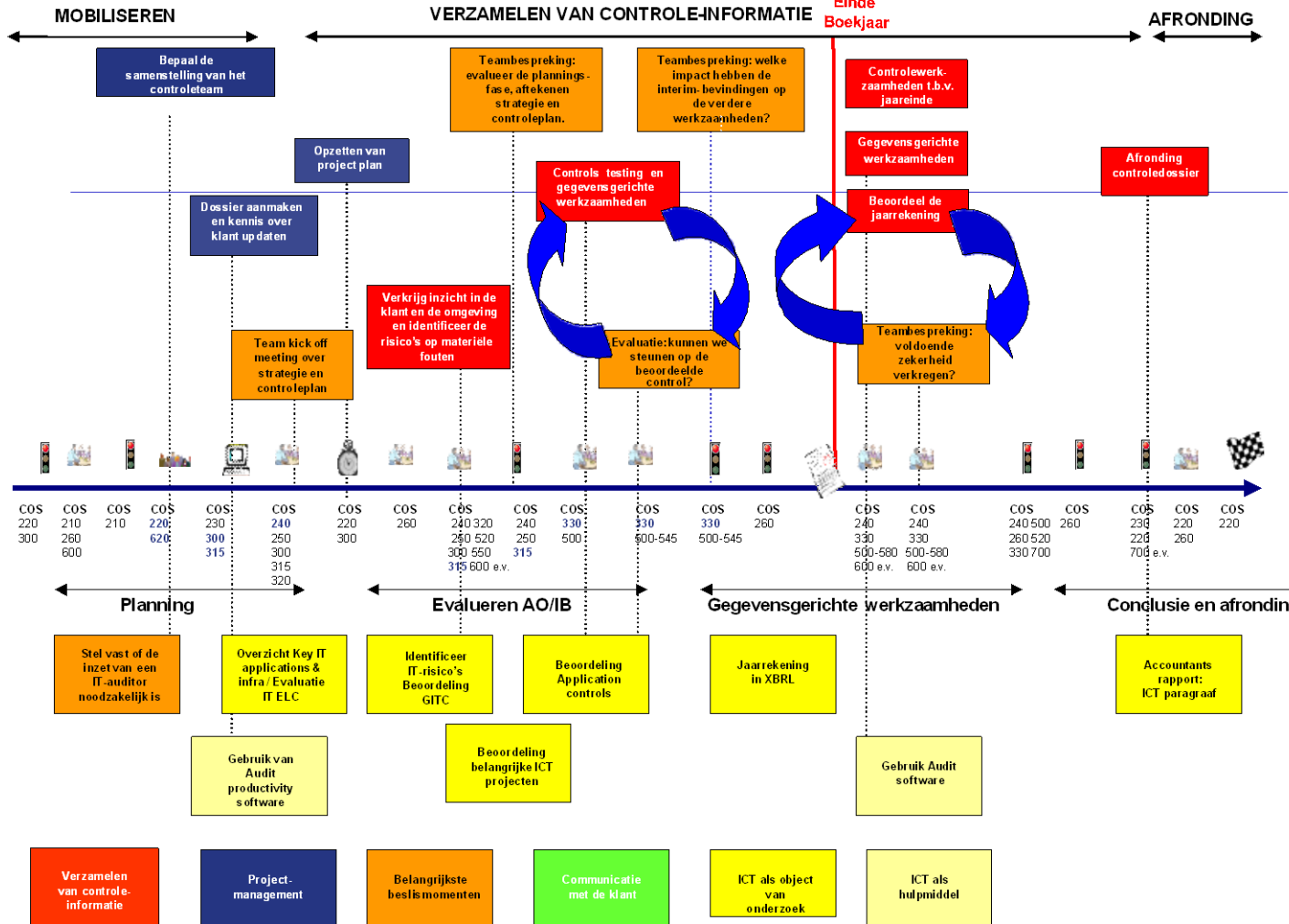
Met een vriendelijke groet,

Bijlage 1

Het Controleproces

Versie juni 2007

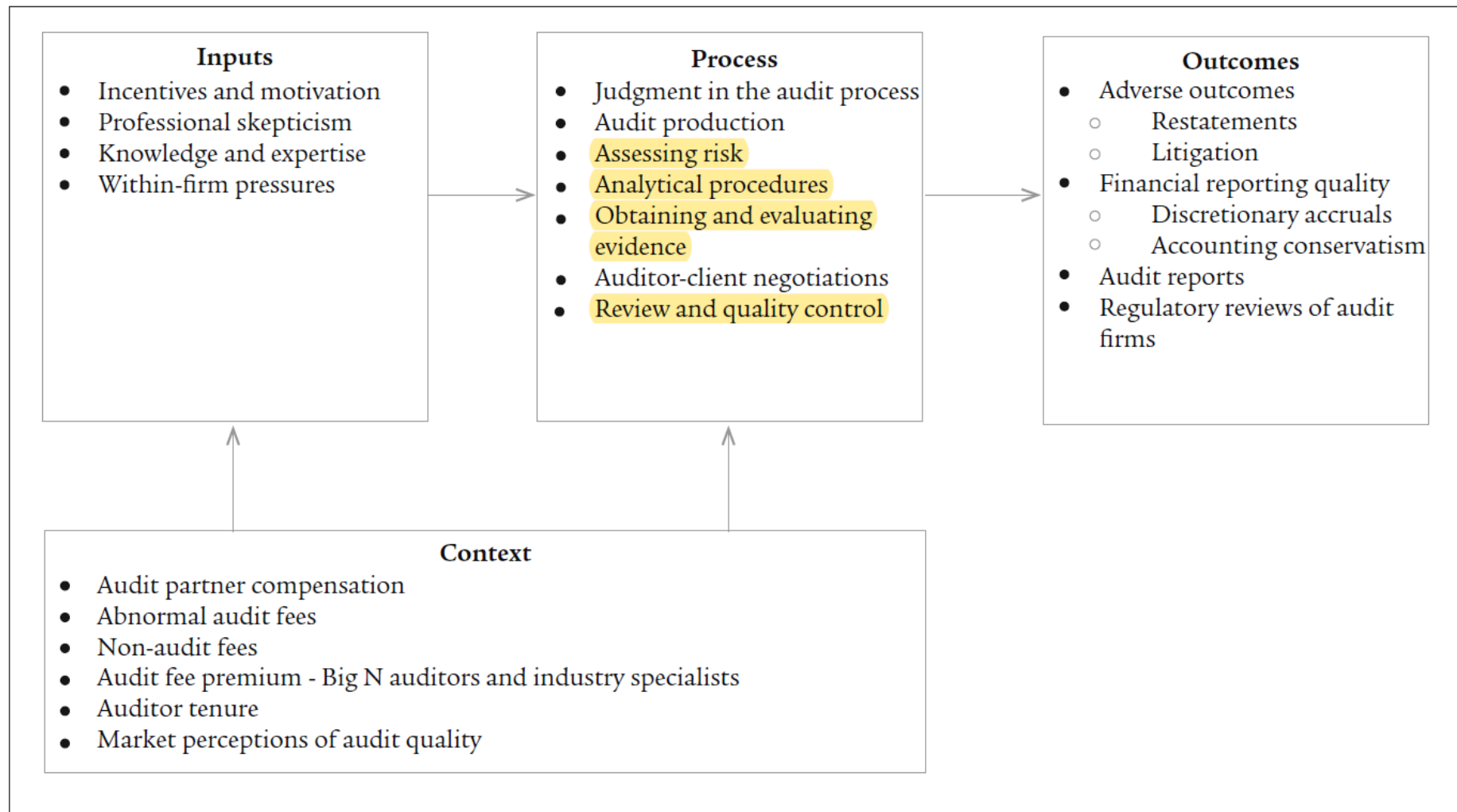
(Doel en uitgangspunten: COS 200)



Bron: VU RA opleiding.

Bijlage 2

Indicators of Audit Quality



Bron: Knechel et al., 2013, p. 404.