



NAAR DE KERN

EEN SECTORANALYSE VAN DRIVERS VAN CONTROLEKWALITEIT

Stuurgroep Publiek Belang | November 2017

NAAR DE KERN

EEN SECTORANALYSE VAN DRIVERS VAN CONTROLEKWALITEIT

Stuurgroep Publiek Belang

Paul Dinkgreve (SRA)
Egbert Eeftink (KPMG)
Ad van Gils (PwC)
Pieter Jongstra (NBA), voorzitter
Peter Hopstaken (Mazars)
Rob Lelieveld (EY)
Roland Ogink (werkgroep niet-OOB)
Marco van der Vegte (Deloitte)
Berry Wammes (NBA)

Deze notitie doet verslag van een analyse van drivers van de kwaliteit van de wettelijke accountantscontrole en van oorzaken indien de controlekwaliteit tekortschiet. De analyse is onder leiding van de NBA door de vier grote accountantskantoren (de zogenaamde big four) uitgevoerd en vervolgens gedeeld en afgestemd met de overige OOB-accountantskantoren en SRA. De gedeelde analyse is een onderdeel van de veranderagenda die de Stuurgroep Publiek Belang in juni 2017 heeft gepresenteerd.

De analyse is gebaseerd op eerder uitgevoerde reguliere oorzakenanalyses van deze vier grote accountantskantoren. Bevindingen uit deze individuele oorzakenanalyses zijn onderling gedeeld, geanalyseerd en besproken in een werkgroep bestaande uit vertegenwoordigers van de vier betrokken kantoren en vervolgens besproken met vertegenwoordigers van een aantal andere accountantskantoren. Deze notitie vormt een weerslag van de uitkomst van dit proces.

De opbouw van deze notitie is als volgt:

- 1) Samenvatting**
- 2) Aanleiding**
 - 2.1. Context
 - 2.2. Aanpak
- 3) Het proces van oorzakenanalyse**
 - 3.1. Een toelichting op het oorzakenanalyse proces
 - 3.2. Uitgangspunten bij het uitvoeren van oorzakenanalyse
 - 3.3. Van het niveau van beroepsbeoefenaar naar kantoor- en sectorniveau
- 4) Uitkomsten oorzakenanalyses**
 - 4.1. Belangrijkste geïdentificeerde drivers van kwaliteit
 - 4.2. Analyse invloed sectordilemma's op bevindingen oorzakenanalyses
 - 4.2.1. Kwaliteit
 - 4.2.2. Fraude en continuïteit
 - 4.2.3. De multidisciplinaire organisatie
 - 4.2.4. Het partnermodel
 - 4.2.5. Het verdienmodel
- 5) Vervolgstappen**

1. SAMENVATTING EN OPBOUW VAN DEZE NOTITIE

De aanleiding van de uitgevoerde analyse, inclusief de context en de aanpak, staat beschreven in hoofdstuk 2. Het sector breed delen en analyseren van oorzakenanalyses levert inzichten op ten aanzien van de drivers van controlekwaliteit en het proces van oorzakenanalyse.

De aandachtspunten voor kantoren bij het opzetten en uitvoeren van oorzakenanalyses zijn samengevat in hoofdstuk 3. Op basis van de uitgevoerde analyses zijn drivers van controlekwaliteit geïdentificeerd. Niet alleen op het niveau van de individuele accountant of opdracht, maar ook op kantoor-, en organisatieniveau.

In hoofdstuk 4 van deze notitie worden de geïdentificeerde drivers van controlekwaliteit tevens beschouwd vanuit sectoroptiek door deze te relateren aan een aantal sectordilemma's.

Onderstaande tabel geeft een overzicht van tien drivers van controlekwaliteit die uit de sectoranalyse naar voren zijn gekomen. Deze drivers manifesteren zich op het niveau van de individuele beroepsbeoefenaar, het controleteam of de opdracht. Tegelijkertijd worden ze beïnvloed door het (kwaliteits)beleid van de accountantsorganisatie waarbinnen de beroepsbeoefenaar en het team functioneren. In de tabel zijn de aspecten van het (kwaliteits)beleid op kantoorniveau opgenomen die van invloed kunnen zijn op deze drivers. Van kantoren mag worden verwacht dat deze aspecten onderdeel zijn van het kwaliteitsbeleid door op deze aspecten beleid te formuleren, de uitvoering en uitkomsten daarvan te monitoren (en indien nodig bij te sturen) en hierover te rapporteren (intern naar de beleidsbepalers en extern via het transparantieverlag). De specifieke invulling daarvan kan per kantoor verschillen. Voor een aantal aspecten is het wenselijk dat deze sector breed worden opgepakt en onderdeel worden van de integrale Veranderagenda Audit.

Ook is in de tabel aangegeven welk van de behandelde sectordilemma's van invloed zou kunnen zijn op de desbetreffende driver. De inzichten hierover op basis van de oorzakenanalyse zijn uitgewerkt in paragraaf 4.2. Een meer diepgaande analyse hiervan wordt door de Stuurgroep uitgewerkt in een afzonderlijk Green Paper dat naar verwachting later dit jaar zal worden gepubliceerd. Gemakshalve verwijst de tabel per driver naar de betreffende paragraaf voor een toelichting.

Geïdentificeerde driver van controlekwaliteit	Beleidsaspecten op organisatie/kantoor niveau met invloed op drivers van controlekwaliteit	Gerelateerde sectordilemma	Verwijzing
1. Stabiliteit team	<ul style="list-style-type: none">• Personeelsbeleid (aanneem en retentie) en formatiebeleid c.q. investering in formatie• Onderzoek naar werknemerstevredenheid en opvolging/actie naar aanleiding daarvan• Organisatie planningsfunctie		4.1 4.2.4
2. Portefeuille-omvang en samenstelling	<ul style="list-style-type: none">• Financiële aansturing en omzetdoelstellingen• Tone from the top en voorbeeldgedrag• Sectorspecialisatie• Internationale netwerkaansturing en matrixaansturing met sector omzetdoelstellingen	Partnermodel	4.1 4.2.4
3. Teamdynamiek en diversiteit	<ul style="list-style-type: none">• Beleid ten aanzien van cultuur• Diversiteitsbeleid• Samenwerking tussen accountants en specialisten binnen de multidisciplinaire organisatie	Multidisciplinaire organisatie	4.1 4.2.3

Geïdentificeerde driver van controlekwaliteit	Beleidsaspecten op organisatie/kantoor niveau met invloed op drivers van controlekwaliteit	Gerelateerde sectordilemma	Verwijzing
4. Partner- en manager betrokkenheid	<ul style="list-style-type: none"> • Financiële aansturing en omzetdoelstellingen • Niet-financiële doelstellingen ten aanzien van P/M-betrokkenheid • Tone from the top en voorbeeldgedrag 	Partnermodel	4.1 4.2.2 4.2.4
5. (Vaktechnische) Kennis en de toepassing daarvan	<ul style="list-style-type: none"> • Learning & Development • Ondersteuning via guidance en tools (incl. technologie) • Oorzakenanalyse en verbeterprogramma • Opzet en diepgang interne kwaliteitsreviews (zowel voor als na afgifte verklaring) • Consultatiebeleid/verplichtingen en investering in vaktechnische functies 		4.1 4.2.1 4.2.2
6. Professioneel-kritische houding en kritische oordeelsvorming	<ul style="list-style-type: none"> • Learning & Development • Opzet en diepgang interne kwaliteitsreviews • Consultatiebeleid/verplichtingen en investering in vaktechnische functies 		4.1 4.2.2 4.2.5
7. Adequaat procesmanagement	<ul style="list-style-type: none"> • Learning & Development • Ondersteuning van accountants door project/procesmanagement expertise 		4.1 4.2.1 4.2.3
8. Voldoende comfortabel om robuuste dialoog te voeren	<ul style="list-style-type: none"> • Tone from the top, inclusief internationale netwerkaansturing • Voorbeeldgedrag / communicatie over uitgestelde deadlines en afgeven van niet-goedkeurende verklaringen 	Verdienmodel	4.1 4.2.5
9. Inschakeling deskundigen en andere accountants	<ul style="list-style-type: none"> • Samenwerkingsmodel tussen accountants en specialisten binnen de multidisciplinaire organisatie • Learning & Development voor zowel accountants als deskundigen • Beleid voor client/opdracht acceptatie en continuatie, zowel voor controle- als voor adviesopdrachten • Onafhankelijkheidsbeleid- en procedures 	Multidisciplinaire organisatie	4.1 4.2.3
10. Volwassenheid gecontroleerde organisatie	<ul style="list-style-type: none"> • Duidelijkheid over randvoorwaarden die accountantsorganisatie stelt aan gecontroleerde organisatie • Beleid voor client/opdracht acceptatie en continuatie 	Verdienmodel	4.1 4.2.5

Deze notitie vormt nadrukkelijk geen eindpunt. Ten behoeve van verdere diepgang en continuïteit van oorzakenanalyses en het waarborgen van een doorlopend proces van kwaliteitsverbetering, zou een gedeelde oorzakenanalyse periodiek en iteratief moeten worden uitgevoerd. Hoofdstuk 5 bevat een voorstel voor vervolgstappen aangaande een dergelijk iteratief proces.

2. AANLEIDING

2.1. Context

Accountantskantoren doen doorlopend analyses op het niveau van controledossiers naar oorzaken van tekortkomingen in de kwaliteit van de wettelijke controles en naar drivers van goede kwaliteit ('good/best practices'). Deze analyses vormen belangrijke input voor kwaliteitsverbeterplannen, die erop gericht zijn om oorzaken van tekortkomingen in controlekwaliteit weg te nemen en drivers van goede kwaliteit te versterken. Een aantal kantoren heeft de oorzakenanalyse uitgebreid van opdrachtniveau naar kantoorniveau. Hiermee willen ze inzicht krijgen in bredere oorzaken en drivers die kunnen bestaan buiten het functioneren van de individuele beroepsbeoefenaar maar die zijn of haar functioneren wel (in)direct beïnvloeden.

In 2016 heeft ook de Monitoring Commissie Accountancy gepleit voor uitbreiding van de oorzakenanalyses naar kantoorniveau. De sector erkent het belang van uitbreiding, omdat hiermee meer inzicht ontstaat in de mogelijk bredere oorzaken en fundamentele dilemma's binnen de accountancysector die verband kunnen houden met controlekwaliteit. Dit wordt onderschreven door de AFM¹. Volgens de AFM zou er minder nadruk op de individuele accountant en de individuele controle moeten komen liggen en zou er meer aandacht moeten gaan naar factoren op organisatie- of kantoorniveau die kwaliteit positief beïnvloeden dan wel belemmeren. De AFM constateert tevens dat het ene kantoor verder is dan het andere met de verdieping van de oorzakenanalyses.

Medio juni 2017 presenteerde de NBA haar 'Veranderagenda Audit'. Deze agenda geeft een nieuwe impuls aan de reeks verbetermaatregelen in het kader van het rapport 'In het publiek belang'. De veranderagenda wordt begeleid door de Stuurgroep Publiek Belang, waarin de negen accountantsorganisaties met een oob-vergunning, de SRA en de NBA hun krachten hebben gebundeld.

Doel van de agenda is een meer fundamentele aanpak van het verbeterprogramma van de sector, ter versterking van de 53 maatregelen die de afgelopen jaren zijn ingevoerd. Dat gebeurt in nauwe samenspraak met stakeholders. Over het onderwerp oorzakenanalyses schrijft de agenda:

"Mede op aangeven van de AFM hebben de oob-vergunninghouders oorzakenanalyses uitgevoerd op zowel dossier- als kantoorniveau. Deze oorzakenanalyses zijn per kantoor uitgevoerd. Verbreding naar sectorniveau is niettemin noodzakelijk om inzichten in gemeenschappelijke oorzaken en de methodiek van de analyse te verbeteren en daar vervolgens collectieve acties aan te verbinden."

2.2. Aanpak

De gekozen aanpak van de sectoranalyse bestaat uit het delen, bespreken en verder analyseren van de individuele oorzakenanalyses van de vier kantoren, om zo te komen tot een verdiepende sectoranalyse. Er is een aantal bijeenkomsten georganiseerd waarin vertegenwoordigers van de vier kantoren informatie hebben uitgewisseld over het proces van oorzakenanalyses, geconstateerde tekortkomingen, 'best practices' en de geïdentificeerde drivers en oorzaken. Hierbij is niet alleen gekeken naar oorzaken op dossierniveau maar nadrukkelijk ook naar aspecten op kantoorniveau die mogelijk de controlekwaliteit beïnvloeden. De door individuele kantoren geïdentificeerde oorzaken zijn tijdens diverse bijeenkomsten verder uitgediept om te bepalen of er een dieperliggende oorzaak op kantoor- of organisatieniveau kan worden achterhaald. Daarnaast is startend vanuit een aantal sectordilemma's nogmaals naar de oorzakenanalyses en geïdentificeerde oorzaken gekeken om te bepalen of, en zo ja, op welke wijze deze dilemma's van invloed zouden kunnen zijn geweest op de geïdentificeerde oorzaken van tekortkomingen in kwaliteit en drivers van goede kwaliteit.

¹ Zie het AFM-rapport Kwaliteit OOB-accountantsorganisaties onderzocht - Uitkomsten van onderzoeken naar de implementatie en borging van verandertrajecten bij de OOB-accountantsorganisaties en de kwaliteit van wettelijke controles bij de Big 4-accountantsorganisaties van 28 juni 2017, pagina 13.

Deze notitie doet verslag van de inzichten die zijn verkregen op basis van deze sectoranalyse. Het doel hiervan is enerzijds om te komen tot een sector breed inzicht in wat de vier betrokken kantoren hebben geleerd van hun eigen oorzakenanalyses ten aanzien van de inrichting van het proces. Door ‘best practices’ te delen kunnen kantoren hun eigen proces van oorzakenanalyse verder verbeteren. Deze inzichten zijn opgenomen in hoofdstuk 3. Een ander doel is het sector breed delen van verkregen inzichten ten aanzien van geïdentificeerde drivers van kwaliteit en oorzaken van tekortkomingen. Op basis hiervan kunnen kantoren verbetermaatregelen nemen en kunnen ook op sectorniveau initiatieven worden ontplooid die bijdragen aan kwaliteitsverbetering.

3. HET PROCES VAN OORZAKENANALYSE

3.1. Toelichting op het oorzakenanalyseproces

Het uitvoeren van een oorzakenanalyse is bedoeld om onderliggende oorzaken van een symptoom te achterhalen. Alleen als de onderliggende oorzaak is gevonden, kan de juiste verbetermaatregel worden gedefinieerd. Binnen de grote accountantsorganisaties worden oorzakenanalyses veelal gebruikt om onderliggende oorzaken te achterhalen van bevindingen die hebben geleid tot een positieve of negatieve conclusie over de controlekwaliteit bij individuele controles. Het gaat om het achterhalen van kwaliteitsverhogende en -verlagende factoren. En om het verkrijgen van inzicht in oorzaken die ten grondslag liggen aan zowel tekortkomingen als ‘best practice’ met betrekking tot controles en controledossiers.

Oorzakenanalyses helpen de organisatie de uiteindelijk geïdentificeerde oorzaken van onvoldoende controlekwaliteit op te lossen en drivers van goede kwaliteit te versterken. De analyses zorgen ervoor dat inspanningen alleen worden gericht op daadwerkelijke oorzaken en niet op (verkeerd) geïdentificeerde of voor de hand liggende bevindingen of symptomen.

Oorzakenanalyse is een veelomvattende term die een breed scala aan methoden en technieken bevat om de daadwerkelijk onderliggende oorzaken te achterhalen (‘the why of the why’). Om de doelstelling van de oorzakenanalyse te realiseren is het belangrijk om zowel de oorzaken van tekortkomingen in controlekwaliteit te achterhalen als ook de omstandigheden die juist positief bijdragen aan goede controlekwaliteit. Om die reden zal een oorzakenanalyse zich niet alleen richten op situaties waarbij sprake is van onvoldoende controlekwaliteit maar juist ook op de geconstateerde ‘good/best practices’.

Binnen de vier grote accountantsorganisaties vinden analyses plaats op verschillende niveaus en lagen van de accountantsorganisatie. Bijvoorbeeld op het niveau van beroepsbeoefenaren, opdrachten en controlestandaarden. Daarnaast worden aspecten op kantooniveau geanalyseerd. Het gaat dan bijvoorbeeld om besturing en aansturing, samenwerking tussen verschillende disciplines binnen de organisatie en om cultuur en gedrag. Hierbij merken we op dat niet al deze aspecten reeds in dezelfde mate onderdeel uitmaken van de oorzakenanalyse van de verschillende kantoren. Door deze aspecten consistent terug te laten komen in iedere oorzakenanalyse kan de kwaliteit van zowel de individuele oorzakenanalyses van kantoren als de sector brede oorzakenanalyse worden verbeterd.

3.2. De vier fasen van een oorzakenanalyse

Een oorzakenanalyse naar de kwaliteit van de wettelijke controle kent doorgaans vier fasen:

Fase 1: Vraagstukdefinitie

Een oorzakenanalyse start met de vraagstukdefinitie, ofwel het identificeren en concretiseren van het te onderzoeken vraagstuk. Dit kan een specifieke bevinding naar aanleiding van een interne of externe kwaliteitstoetsing zijn of een terugkerend kwaliteitsthema. Het stellen van de juiste onderzoeksvraag is een

uitermate belangrijke stap in een oorzakenanalyse om de analyse gericht te kunnen uitvoeren en te komen tot effectieve (herstel-) maatregelen.

Fase 2: Datacollectie

De tweede fase in het oorzakenanalyse proces is datacollectie. Dit ziet niet alleen op de inventarisatie van benodigde data, maar ook op de keuze van verzamelmethode zoals interviews, vragenlijsten, focusgroepen, review van dossiers/documentatie en systeem datacollectie. Het is van belang dat de gekozen verzamelmethode passen bij de aard van de te verzamelen data. Bijvoorbeeld, data over aspecten van cultuur en gedrag kunnen vragen om een andere verzamelmethode dan data over controlestandaarden of -gebieden.

Fase 3: Het bepalen van oorzaken

In deze fase vindt de eerste identificatie, validatie en verdieping van de potentieel geïdentificeerde oorzaken plaats. Doelstelling is de meest diepliggende oorzaak te achterhalen. Voor deze analyse kunnen verschillende methoden worden gebruikt. De meest gebruikte en wellicht bekendste zijn het 'fishbone'-diagram en de 'x whys'. Door meerdere keren de 'waarom'-vraag te stellen, worden de achterliggende, echte oorzaken achterhaald die een causaal verband hebben met de bevinding of het symptoom.

Fase 4: Het bepalen van vervolgacties en monitoring van de implementatie

Als de oorzaken zijn achterhaald, worden acties en maatregelen geformuleerd die deze oorzaken wegnemen (indien het oorzaken voor tekortkomingen in controlekwaliteit betreft) dan wel drivers van controlekwaliteit versterken (indien het 'best practices' en goede kwaliteit betreft). Vervolgens worden deze maatregelen geïmplementeerd en de werking ervan gemonitord. Een aantal accountantsorganisaties rapporteert hier ook over in haar transparantieverslag.

3.3. Uitgangspunten bij het uitvoeren van oorzakenanalyse

Voor een effectieve oorzakenanalyse zijn de volgende uitgangspunten van belang:

- Oorzakenanalyse is een iteratief proces. Het is van belang om de definitie van de vraag en de geïdentificeerde oorzaken periodiek te actualiseren op basis van nieuwe data en inzichten. Dit als gevolg van steeds wijzigende omstandigheden, maar ook om te voorkomen dat te snel een voor de hand liggende oorzaak of symptoom wordt benoemd in plaats van de daadwerkelijke achterliggende oorzaak.
- Het trekken van overhaaste conclusies of bevoordeling bij betrokkenen moet worden voorkomen. Een objectieve houding, inclusief het bewustzijn van het risico van vooroordelen, helpt dit te voorkomen. Dat kan door het blijven doorvragen en het bespreken van de resultaten van de oorzakenanalyse met een onafhankelijke, niet bij de oorzakenanalyse betrokken, persoon.
- Er is vaak geen één-op-één relatie tussen een tekortkoming in kwaliteit en een oorzaak. Een tekortkoming kan meerdere oorzaken hebben. Het is zaak om niet bij één gevonden oorzaak het proces van oorzakenanalyse te stoppen. Hetzelfde geldt voor 'best practices'.
- Een oorzakenanalyse is een instrument dat bedoeld is om van te leren, zodat een organisatie zich kan verbeteren. Dit betekent dat openheid en kwetsbaarheid van betrokkenen tijdens het proces van oorzakenanalyse van belang is en door de organisatie gestimuleerd moet worden.
- Omdat oorzakenanalyse een doorlopende activiteit is, is beschikbaarheid van een vast (stabiel) en ervaren oorzakenanalyseteam van belang. Ook is van belang dat binnen dit team expertise aanwezig is op het gebied van standaarden, procesmanagement en gedrag. Het uitvoeren van een oorzakenanalyse vergt daarnaast ervaring, senioriteit en onafhankelijkheid van het oorzakenanalyseteam.

- Een oorzakenanalyse vraagt om de juiste governance, waarbij over het algemeen een stuurgroep het proces overziet, aanstuurt en de randvoorwaarden creëert waarbinnen het oorzakenanalyseteam haar werk goed en onafhankelijk kan uitvoeren.

3.4. Van het niveau van beroepsbeoefenaar naar kantoor- en sectorniveau

Onderdeel van het oorzakenanalyseproces is een beoordeling van aspecten op kantoor- of organisatie-niveau, zoals structuur, governance, aansturing, technologie en ondersteuning, die een positieve dan wel negatieve invloed kunnen hebben op controlekwaliteit en daardoor aan te merken zijn als oorzaak. In de sectoranalyse is er daarnaast ‘gekanteld’ gekeken - namelijk vanuit een aantal sectordilemma’s - naar de geconstateerde oorzaken. Ten eerste om te verkennen of, en zo ja, op welke wijze deze dilemma’s een oorzakelijk verband kunnen hebben met tekortkomingen in de controlekwaliteit of met ‘best practices’. Ten tweede om te onderzoeken of er mogelijk nog dieperliggende oorzaken en drivers kunnen worden geïdentificeerd op kantoor- of sectorniveau. De in de analyse gehanteerde sectordilemma’s zijn definitie van kwaliteit, fraude en continuïteit, multidisciplinaire organisatie, partnermodel en verdienmodel. Deze thema’s sluiten grotendeels aan bij de in 2016 door de Monitoring Commissie Accountancy als ‘wicked problems’ bestempelde sectordilemma’s. .

4. UITKOMSTEN OORZAKENANALYSES

4.1. Belangrijkste geïdentificeerde drivers van kwaliteit

Op basis van de uitgevoerde sectoranalyse komen de volgende drivers van kwaliteit naar voren. Deze drivers zijn (rand)voorwaarden voor kwaliteit van accountantscontrole. Als een of meerdere van deze voorwaarden niet is voldaan, kan dat een oorzaak zijn van een tekortkoming in controlekwaliteit. ‘Best practice’ controles voldoen over het algemeen aan deze voorwaarden:

1. **Het auditteam is stabiel** - er vinden weinig wijzingen plaats in het team dan wel wijzigingen in het team kunnen adequaat worden opgevangen. Er is zodanig flexibiliteit ingebouwd dat het team kan acteren op onvoorziene omstandigheden
2. **De portefeuille-omvang en samenstelling is passend** - aantal, omvang en aard van de opdrachten dient voor elke beroepsbeoefenaar in redelijke verhouding te staan met beschikbaarheid, ervaring en specifieke (sector)kennis. In relatie hiermee is het van belang dat centrale boodschappen over gewenste veranderingen en acties ten aanzien van die omvang en samenstelling worden gehoord en begrepen. Hieraan dienen in de organisatie passende vervolgacties te worden gegeven
3. **De samenstelling van het auditteam is divers en er is onderling voldoende dynamiek** - er is een gebalanceerd controleteam, er is ruimte voor eigen mening en het individuele gedrag binnen het team draagt bij aan kwaliteit
4. **De betrokkenheid van partners en senior teamleden is hoog** - partners en senior teamleden delen gedurende de opdrachtuitvoering actief (cliëntspecifieke) kennis, reviewen tijdig controlewerkzaamheden en begeleiden en coachen hun teamleden intensief
5. **Het auditteam heeft (vaktechnische) kennis van methodologie, NV COS, verslaggevingsstandaarden, de gecontroleerde onderneming en de sector** - teamleden zijn in staat die kennis toe te passen, leren van geconstateerde bevindingen uit het verleden en raadplegen controlestandaarden en andere relevante guidance om zo te komen tot goed onderbouwde keuzes
6. **Teamleden hebben een professioneel-kritische houding en kritische oordeelsvorming** - er wordt niet te snel geredeneerd dat er voldoende zekerheid is verkregen (‘tunnelvisie’). De focus ligt op het uitvoeren van toereikende werkzaamheden om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Werkzaamheden zijn gericht op het voorkomen van vanzelfsprekendheden en blinde vlekken in risicoanalyses. Er vindt, mede in relatie tot voorgaand controlejaar, een kritische beoordeling van de controle-aanpak en uitgevoerde werkzaamheden plaats. Er is sprake van professionele discipline bij

- de uitvoering en vastlegging van werkzaamheden die passend is bij het accountantsberoep
7. **Er is adequaat procesmanagement** - de kennis, kunde en toepassing van proces- en projectgericht denken is binnen het auditteam zodanig geborgd dat de uitvoering van de controle effectief en efficiënt verloopt
 8. **Het auditteam voert op cruciale momenten een robuuste dialoog** - er is voldoende steun aan en comfort onder teamleden om de robuuste dialoog op cruciale momenten bij de gecontroleerde organisatie te voeren. Het uitvoeren van toereikende werkzaamheden gaat boven het halen van deadlines en commerciële overwegingen. Adequaat proces- en projectmanagement draagt eraan bij dat deze robuuste dialoog voldoende tijdig met de gecontroleerde organisatie gevoerd wordt. Tevens is steun vanuit de organisatie onontbeerlijk op de momenten die ertoe doen in een dergelijk proces.
 9. **Het auditteam staat kritisch tegenover de door een specialist uitgevoerde werkzaamheden** - er is een professioneel-kritische houding ten opzichte van aansturing, communicatie en rapportage van ingeschakelde deskundigen of andere accountants
 10. **De gecontroleerde organisatie heeft een volwassen interne beheersing** - een adequate interne beheersing en toereikende expertise van controle- en verslaggevingsvraagstukken bij de gecontroleerde organisatie draagt bij aan een verhoging van de controlekwaliteit en een tijdige afronding van controlewerkzaamheden. Als een organisatie deze volwassenheid niet heeft, kan dat de realisatie van een kwalitatief goede controle belemmeren.

4.2. Analyse invloed sectordilemma's op bevindingen oorzakenanalyses

Naast een analyse van oorzaken van tekortkomingen en drivers van 'best practices' met betrekking tot controlekwaliteit op dossier- en kantoonniveau heeft er tevens een beoordeling plaatsgevonden van geconstateerde drivers en oorzaken in het licht van een vijftal sectordilemma's:

1. Kwaliteit
2. Fraude en continuïteit
3. De multidisciplinaire organisatie
4. Het partnermodel
5. Het verdienmodel

De uitkomst van deze beoordeling is per sectordilemma in het vervolg van deze paragraaf uitgewerkt. Hierbij wordt achtereenvolgens aandacht geschonken aan:

- beschrijving van het dilemma;
- relevante observaties uit de oorzakenanalyse;
- relevante geïmplementeerde of nog te implementeren maatregelen; en
- aanvullende aandachtspunten naar aanleiding van de sectoranalyse.

4.2.1. Kwaliteit

4.2.1.1. Beschrijving dilemma

Kwaliteit kent meerdere dimensies gezien vanuit verschillende stakeholders. Als kwaliteit door alle stakeholders op eenzelfde wijze wordt gedefinieerd dan zullen inspanningen van accountants om de kwaliteit te verbeteren leiden tot resultaten die aansluiten bij de verwachtingen van stakeholders. Indien de kwaliteitsdefinitie niet voor iedereen dezelfde is, bestaat het risico dat accountants wel aan kwaliteit werken (zoals zij en/of een specifieke stakeholder dat hebben gedefinieerd), maar dat dit niet leidt tot het voldoen aan de verwachtingen van alle stakeholders met verschillende definities van kwaliteit.

4.2.1.2. Observaties vanuit oorzakenanalyses

Uit de oorzakenanalyses komt naar voren dat accountants diverse aspecten van kwaliteit meenemen in hun overwegingen en keuzes. Hierbij geven accountants aan dat zij begrijpen dat een controle pas voldoet aan de kwaliteitseisen als deze in overeenstemming met de vereisten van NVCOS/ISA is uitgevoerd.

Uit de oorzakenanalyses blijkt dat gedetailleerde kennis van relevante wet- en regelgeving bijdraagt aan de uitvoering van de controle en controledocumentatie in overeenstemming met NV COS/ISA. Indien die kennis van voldoende niveau is, vergroot dat de kans dat professionals het controlewerk gedegen uitvoeren in de juiste controlerichtingen en daarbij ook de juiste hoeveelheid controlewerk verrichten. In dat geval wordt vermeden dat situaties ontstaan waarin onvoldoende controlewerk wordt uitgevoerd of dat meer controlewerk wordt uitgevoerd dan nodig. Beide situaties zijn in oorzakenanalyses geconstateerd.

Naast voldoende kennis van relevante wet- en regelgeving blijkt uit de oorzakenanalyses het belang van discipline in het regelmatig raadplegen en updaten van vaktechnische (specialistische) kennis. Parate kennis en ervaring zijn belangrijk voor het goed plannen en uitvoeren van de controle. In de uitvoering kunnen echter fouten worden gemaakt als de aanpak of conclusies onvoldoende worden getoetst aan de relevante wet- en regelgeving of beschikbare in- of externe guidance. Dat blijkt niet in alle gevallen een vanzelfsprekendheid. In situaties waarin teamleden bij (complexere) vraagstukken pas definitief concluderen nadat relevante vaktechnische informatie is geraadpleegd, wordt het risico van onjuiste conclusies gereduceerd. Ook blijkt uit de oorzakenanalyse dat goede documentatie in het dossier bijdraagt aan de kwaliteit van de controle. Dit houdt in dat gemaakte keuzes, een kritische evaluatie van veronderstellingen en de wijze waarop hierover controle-informatie is verkregen, adequaat zijn gedocumenteerd en voor een niet bij de controle betrokken andere vakkundige accountant navolgbaar zijn. Tevens is van belang dat de consistentie in het dossier wordt bewaakt door het uitvoeren van alle geïdentificeerde werkzaamheden volgens plan ('plan the audit' en 'audit to the plan'). Daar waar omstandigheden of wijzigingen bij de gecontroleerde organisatie vragen om een andere aanpak, zullen de overwegingen en uitwerking van een eventueel gewijzigde controleaanpak adequaat in het dossier moeten worden gedocumenteerd.

Onvoldoende (reflectie)tijd in de controle om relevante vaktechnische informatie te raadplegen en niet tijdige betrokkenheid van senior teamleden bij de bepaling van de controlestrategie en review van werkzaamheden door het team blijkt een veel voorkomende oorzaak van een tekortkoming in de controlekwaliteit. Verder doorvragen naar de achterliggende oorzaak levert de volgende inzichten op:

- Het opzoeken van relevante vaktechnische informatie moet nog verder ingebed raken in het gedrag van accountants. Dit dient vanzelfsprekend te zijn en vergt een bepaalde mate van zelfkritisch vermogen en discipline. Bij een aantal controles van onvoldoende controlekwaliteit blijken accountants keuzes gemaakt te hebben op basis van ervaring en eigen logisch redeneren. In die gevallen zou de kwaliteit in termen van uitvoering van de controle in overeenstemming met NV COS/ISA zijn gebaat bij het explicieter raadplegen en betrekken van (formele) vereisten in de uitvoering van de werkzaamheden. Dit geldt bijvoorbeeld bij steekproeven, het controleren van schattingen, externe confirmaties en het gebruikmaken van specialisten of andere accountants.
- Goede planning en procesmanagement zijn een sleutelfactor voor een kwalitatief goed uitgevoerde controle. In gevallen waarin tijdige betrokkenheid van senior teamleden of voldoende research van relevante audit of accounting guidance was toegepast, is sprake van adequate planning en procesmanagement.
- Een in continuïteit stabiel en evenwichtig (en divers) team is eveneens een kwaliteitsverhogende factor. Dit houdt in dat de teambezetting kritisch wordt geëvalueerd gedurende alle fasen van de controle, met name in situaties waarbij sprake is van vertraging en uitloop van de controlewerkzaamheden.
- De kwaliteit van de oplevering door de gecontroleerde organisatie heeft invloed van betekenis op de kwaliteit van de controle. Indien de controle verloopt volgens plan, dan is de kans op een kwalitatief goed uitgevoerde controle aanmerkelijk hoger dan wanneer er tijdens de controle onverwachte afwijkingen aan de orde zijn, zoals te late oplevering, onverwachte uitzonderingen of niet werkende interne beheersing. Als er onvoldoende tijd of te weinig teamleden met de juiste en benodigde vaktechnische kennis beschikbaar zijn om alternatieve werkzaamheden uit te voeren, bestaat het risico dat de accountant rationaliseert c.q. beredeneert dat het resterende risico tot een aanvaardbaar niveau beperkt is. Dat risico wordt versterkt als de accountant zich onvoldoende comfortabel voelt bij het voeren van het gesprek over het uitstellen van deadlines.

Daarnaast komt uit de analyses naar voren dat er bij individuele accountants onzekerheid kan bestaan over de wijze waarop NV COS/ISA vereisten en toelichtende teksten dienen te worden geïnterpreteerd. Uit de oorzakenanalyses volgt dat dergelijke onzekerheid kan worden gevoed/versterkt door onderstaande omstandigheden:

- In de interne en externe reviews van de afgelopen jaren zijn controles als onvoldoende kwaliteit aangemerkt van partners die binnen de betreffende accountantsorganisatie bekendstaan als vaktechnisch (zeer) sterk;
- In de AFM reviews van de afgelopen jaren zijn controles als onvoldoende aangemerkt die in interne reviews (incl. reviews door het internationale netwerk) als voldoende zijn aangemerkt;
- Internationaal gezien komen toezichthouders tot andere conclusies over de kwaliteit van de controles zoals die worden uitgevoerd binnen de netwerken, terwijl bij interne reviews binnen de netwerken die verschillen niet op dezelfde wijze zichtbaar zijn;
- Bij 'joint inspections' was afgelopen jaren meermaals sprake van verschillen van inzicht tussen de AFM en de PCAOB.

4.2.1.3. Relevante recent geïmplementeerde of nog te implementeren maatregelen

In de afgelopen jaren zijn reeds diverse maatregelen via wet- en regelgeving of op initiatief van de sector genomen met als doel kwaliteitsverbetering te realiseren. Hierbij kan worden gedacht aan de uitbreiding van vaktechnische functies, consultatieverplichtingen op diverse onderwerpen, periodieke kwaliteitsreviews, extra trainingen en een hogere urenbesteding en partnerbetrokkenheid op opdrachten. Een aantal kantoren rapporteert over deze initiatieven via haar transparantieverlag. Daarnaast zijn of worden onder andere de volgende maatregelen uit het sectorrapport "In het Publiek Belang" van september 2014 geïmplementeerd.

- Beloningssysteem, promotiebeleid en winstverrekening gebaseerd op kwaliteit, inclusief partner promotie curriculum (kwaliteitsreviews en ervaring in kwaliteitsfunctie) (maatregel 3.1, 3.3, 3.4);
- Clawbackregeling voor alle partners die functioneren als externe accountant (maatregel 3.5);
- Instelling rvc voor bewaken balans tussen commercie en kwaliteit (maatregel 2.1, 2.3);
- Rvb-lid vrijmaken voor kwaliteit (maatregel 2.8);
- Uitgebreide controleverklaring bij OOB's en optreden in AvA om inzicht in controle te vergroten en discussie met stakeholders te stimuleren (maatregel 4.5);
- Uitbreiding OOB-definitie met daarbij behorende kwaliteitswaarborgen (maatregel 4.9);
- Uitgebreider rapporteren over kwaliteit in het transparantieverlag of jaarverslag (maatregel 5.1);
- Intensivering opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (maatregel 5.3);
- Opstellen verbeterplan door controlepartner bij niet voldoen aan kwaliteitsvereisten (maatregel 5.5);
- Oprichting Foundation for Auditing Research (maatregel 5.10);
- Grotere focus op kwaliteit bij benoeming accountant (maatregel 7.2).

Een groot deel van bovenstaande maatregelen is in de afgelopen jaren in het OOB-segment van de sector geïmplementeerd en draagt direct of indirect bij aan kwaliteitsverbetering. Het effect van deze maatregelen in de vorm van kwaliteitsverbeteringen zal geleidelijk zichtbaar moeten gaan worden in betere uitkomsten van kwaliteitsmetingen.

Veel accountants en accountantsorganisaties zijn zich lang onvoldoende bewust geweest van de tekortkomingen in de controles ten opzicht van de specifieke vereisten in de NVCOS/ISA standaarden. Onder invloed van het toezicht is dat meer zichtbaar gemaakt en vindt er nu een kwaliteitsslag plaats vanuit een bewustzijn van de noodzaak tot verbetering en ondersteund door veranderprogramma's in een meer lerende organisatie. Dit gaat gepaard met onzekerheden bij professionals, partners en medewerkers die niet mee kunnen of willen in het veranderproces (en de organisaties verlaten), werkelijke en gepercipieerde hogere werkdruk en scherpe keuzes ten aanzien van portefeuille-omvang en, gerelateerd daaraan, acceptatie en continuatie van nieuwe opdrachten.

4.2.1.4. Aanvullende aandachtspunten naar aanleiding van sectoranalyse

- De sector moet nog nadrukkelijker werken aan een cultuur waarin het opzoeken en gedisciplineerd toepassen van relevante vaktechnische informatie standaard praktijk is op alle niveaus in het team;
- Kantoren, beroepsorganisatie en toezichthouder moeten structureel overleg voeren over de toepassing van normen en interpretatie van wet- en regelgeving, zodat er meer onderling begrip ontstaat en normen beter worden toegepast.
- Kantoren moeten hun auditproject- en procesmanagement (inclusief teamopbouw) verbeteren en beter anticiperen op uitzonderingen ten opzichte van het geplande controleproces.

4.2.2. Fraude en continuïteit

4.2.2.1. Beschrijving dilemma

Zowel ten aanzien van het ontdekken van fraudes als het waarschuwen voor risico's omtrent continuïteit heeft de maatschappij hoge verwachtingen van de accountant. Tegelijkertijd kent het instrumentarium van de accountantscontrole inherente beperkingen waar het gaat om het waarmaken van deze verwachtingen.

4.2.2.2. Observaties vanuit oorzakenanalyses

Bij een aantal oorzakenanalyses komt naar voren dat accountants soms te gemakkelijk wijzen op de beperkingen van de controle als het gaat om deze onderwerpen. Met name ten aanzien van fraude (inclusief omkoping en corruptie) is verbetering mogelijk op de volgende punten:

- Niet te gemakkelijk beargumenteren dat het frauderisico (bijvoorbeeld t.a.v. omzet) beperkt is.
- Het beter en op het juiste niveau in het team bediscussiëren en analyseren van frauderisicofactoren en het daarop aanpassen van de controleaanpak.
- Uitvoering van journal-entry testing conform de vereisten en met aandacht voor frauderisico's, waarbij de timing van deze werkzaamheden en betrokkenheid van partner en senior teamleden van belang is.

Daarnaast komt in de analyses ook naar voren dat er behoefte bestaat aan meer duidelijkheid over de verantwoordelijkheden van accountants met betrekking tot de (diepgang van de) controle van het risico van fraude of omtrent continuïteit.

4.2.2.3. Relevante recent geïmplementeerde of nog te implementeren maatregelen

Op het gebied van fraude zijn in recente jaren de volgende initiatieven genomen:

- Directe afstemming over frauderisico's en -aanpak met de rvc van de gecontroleerde organisatie en gebruik van data-analyse (rapport 'In het Publiek Belang', maatregel 4.4);

- Inzet van forensische specialisten bij (op basis van vooraf gedefinieerde criteria) geselecteerde controleopdrachten en geïntensiveerde consultatieprocedures bij (mogelijke indicaties van) fraude en/of omkoping en corruptie;
- Verplichte fraudetraining NBA in 2017;
- Instellen werkgroep, rapport en bijeenkomst Focus op fraude 2017.

In het rapport In het Publiek Belang is daarnaast voorgesteld dat de verantwoording over de continuïteitsveronderstelling en continuïteitsrisico's in het bestuursverslag uitgebreid wordt (maatregel 7.4) en dat de accountant hier expliciet over rapporteert in de beoordelingsverklaring bij het bestuursverslag of in de controleverklaring (maatregel 4.3).

Deze voorstellen hebben tot op heden beperkt invulling gekregen in de regelgeving. De aangepaste corporate governance code vereist een expliciete verklaring van het bestuur dat de materiële risico's en onzekerheden zijn vermeld die relevant zijn ter zake van de verwachting van de continuïteit van de vennootschap voor een periode van twaalf maanden na opstelling van het verslag. Ook dienen grote OOB's een niet-financiële verklaring op te nemen waarin onder andere wordt ingegaan op bestrijding van corruptie en omkoping.

De rol van de accountant bij het bestuursverslag is met ingang van jaarrekening 2016 daarnaast uitgebreid. De accountant dient een oordeel te vormen over het bestuursverslag op basis van in het licht van de jaarrekeningcontrole verkregen kennis en begrip. Deze aanpassingen hebben echter een minder grote reikwijdte (uitbreiding verslaggeving betreft een beperkte groep ondernemingen) en diepgang dan in het rapport In het Publiek Belang was beoogd.

4.2.2.4. Aanvullende aandachtspunten naar aanleiding van sectoranalyse

De sectoranalyse heeft geen aanvullende bevindingen opgeleverd ten aanzien van de risico's omtrent continuïteit en laat zien dat het van belang is om verdere stappen te realiseren als het gaat om de rol van de accountant bij fraude.

De accountant alleen is niet in staat om de verwachtingskloof op het gebied van risico's omtrent continuïteit en het ontdekken van fraude te dichten door een betere aansluiting tussen uitgevoerde werkzaamheden en maatschappelijke verwachtingen. Een intensievere stakeholderdialoog over deze onderwerpen is van belang. Naast de accountant hebben verschillende partijen daarbij een rol te vervullen, waaronder wetgever, gecontroleerde organisaties en toezichthouders.

4.2.3. De multidisciplinaire organisatie

4.2.3.1. Beschrijving dilemma

De combinatie van controle en advies in één organisatie brengt het risico met zich mee dat onafhankelijkheidsvereisten worden geschonden (met name als gevolg van de complexiteit van de EU-regelgeving in het OOB-segment) of dat de combinatie van controle en advies in het niet-OOB segment ten koste gaat van de onafhankelijkheid. Daarnaast is door derden het risico genoemd dat uiteenlopende winstniveaus in de diverse praktijkonderdelen tot spanning zou kunnen leiden binnen de organisatie.

Daar staat tegenover dat het aantrekken en borgen van specialistische kennis op het gebied van actuarial, IT, belastingen, waarderingen, etc. noodzakelijk is voor de accountantscontrole, en dat de multidisciplinaire organisatie een aantrekkingskracht heeft op talent aangezien deze meer carrièreopties biedt. Het internationale multidisciplinaire netwerk biedt daarnaast capaciteit om grote investeringen te doen in kwaliteitsverhogende technieken en technologie.

4.2.3.2 Observaties vanuit oorzakenanalyses

Uit de oorzakenanalyses komt naar voren dat een multidisciplinair controleteam en directe toegang tot de juiste specialisten wordt beschouwd als een kwaliteit-verhogende factor voor de controle. Wanneer teams de juiste specialisten inschakelen en de aansturing van en de communicatie en samenwerking met die specialisten goed is, dan draagt multidisciplinariteit bij aan controlekwaliteit (zie ook driver 9 in paragraaf 4.1). Wel is het van belang dat specialisten, naast hun specifieke expertise, voldoende vertrouwd zijn met de relevante onderdelen uit de verslaggevings-, controle- en documentatiestandaarden. Ook komt in meerdere analyses naar voren dat een goede samenwerking tussen de accountants en specialisten van groot belang is, maar ook dat er op dat vlak ruimte voor verbetering is. Daar waar controles zijn aangemerkt als 'best practice' wordt effectief samengewerkt met collega's uit andere disciplines, terwijl bij een aantal controles waar de kwaliteit onvoldoende was de inschakeling van of samenwerking met andere disciplines en specialisten niet goed verliep. Dat speelt bij meerdere specialismen, en met name op het gebied van IT.

Uit de oorzakenanalyses komt het volgende potentiële spanningsveld naar voren dat van invloed kan zijn op de inzet van specialisten bij controles. Enerzijds is het voor de ontwikkeling van diepe expertise belangrijk dat specialisten hun expertise breed ontwikkelen binnen zowel controle- als adviesopdrachten. Ondersteuning van de controle door goed ontwikkelde (vaardigheden van) specialisten draagt bij aan de doeltreffendheid van de risicoanalyse door de externe accountant. Het leidt bovendien tot een betere inschatting van de mate waarin de uitvoering van controlewerkzaamheden toereikend is. Anderzijds kan de wens om specialisten zich breed te laten ontwikkelen en ervaring en expertise te laten opdoen via zowel controle- als adviesopdrachten een uitdaging worden voor een voldoende bemensing op deze opdrachten.

Adequate inzet van specialisten op controleopdrachten vereist dat de accountantsorganisatie voldoende capaciteit reserveert om deze inzet daadwerkelijk te realiseren. In gevallen dat dit onvoldoende het geval is, kan de kwaliteit van de controle onder druk komen te staan. Met name wanneer er in diezelfde periode veel adviesopdrachten lopen. Uit de analyse blijkt dat het acceptatieproces rondom controle- en adviesopdrachten op het juiste niveau in de organisatie moet worden gewaarborgd. Simpel gezegd, er dient 'nee' gezegd te worden tegen adviesopdrachten als opdrachtacceptatie zou betekenen dat de geplande inzet van specialisten op controle-opdrachten in gevaar komt.

Een belangrijk terugkerend thema voor het borgen van adequate inzet van specialisten op controleopdrachten is adequaat project- en procesmanagement. De inzet van specialisten op opdrachten is vaak goed in situaties waarin het project- en procesmanagement goed op orde is en de planning van de opdracht vroegtijdig op gang komt. De noodzaak tot inzet van specialisten wordt dan op tijd onderkend en gepland.

Ten slotte blijkt heldere communicatie tussen specialist en controleteam over de bevindingen van de specialist een sleutelfactor. In gevallen waarin goede kwaliteit wordt gerealiseerd, blijkt tevens dat er tijdig afstemming plaatsvindt. Hierdoor is de accountant goed in staat de consequenties van de bevindingen van de specialist door te vertalen in het controleprogramma. Als de afstemming niet goed is of de accountant niet goed in staat is de consequenties van de bevindingen van de specialist te overzien, leidt dat tot een verhoogd risico op tekortkomingen in de controlekwaliteit.

4.2.3.4. Samenvatting en nader onderzoek in green paper Structuurmodellen

Samenvattend blijkt uit de in de sectoranalyse betrokken oorzakenanalyses niet dat de multidisciplinaire organisatie een negatieve invloed heeft op controlekwaliteit. Integendeel, de mogelijkheid om diverse specialisten in te zetten lijkt eerder een positieve invloed te hebben op controlekwaliteit. Wel blijkt uit de oorzakenanalyses dat het voor de kwaliteit van de controle van belang is dat in de samenwerking tussen accountants en specialisten heldere voorwaarden en waarborgen worden gecreëerd. Er zijn dan ook zeker aandachtspunten:

- Bij de inzet van specialisten op controleopdrachten is adequaat project- en procesmanagement een vereiste. Accountantsorganisaties moeten hier meer aandacht aan besteden;
- Er moet meer aandacht komen voor heldere en tijdige afstemming tussen het auditteam en relevan-

te specialisten als gaat om adequate opvolging van bevindingen van specialisten binnen de wettelijke controle;

- Het acceptatieproces rondom controle- en adviesopdrachten moet op het juiste niveau in de organisatie worden belegd, zodanig dat de geplande inzet van specialisten op controle-opdrachten niet in gevaar komt.

Partners en teams ervaren geen belemmeringen voor het leveren van kwaliteit die direct gerelateerd kan worden aan het feit dat binnen het kantoor ook andere disciplines werkzaam zijn dan alleen de controle-praktijk. Of deze combinatie op organisatieniveau een rol speelt en de effecten op opdrachtniveau indirect doorwerken, is uit de betrokken analyses niet naar voren gekomen. Dit vereist nader onderzoek zoals in de veranderagenda ook reeds is voorzien. In de nog te publiceren green paper Structuurmodellen zal een nadere analyse op kantoorniveau opgenomen worden van de effecten van de multidisciplinaire organisatie (als een van de zogenaamde structuurmodellen van een accountantsorganisatie) op controlekwaliteit.

4.2.4. Het partnermodel

4.2.4.1. Beschrijving dilemma

Het partnermodel kenmerkt zich door een combinatie van rollen van de partner: als beroepsbeoefenaar, ondernemer en aandeelhouder. Dit betekent dat partners (in meer of mindere mate) zeggenschap hebben over bedrijfsvoering inclusief het niveau van investeringen en winstuitkering. Hierbij kan een spanningsveld ontstaan tussen een streven naar winstmaximalisatie op korte termijn en duurzaamheid van de organisatie op lange termijn. Daar staat tegenover dat het opereren in een marktomgeving partners aanzet tot het bevorderen van reputatie, innovatie en efficiency.

4.2.4.2. Observaties vanuit oorzakenanalyses

Een aspect dat terugkomt als belangrijke kwaliteitsfactor is teambezetting in relatie tot werkdruk en portefeuille-omvang. Bij meerdere als 'good practice' gemarkeerde controles waren teambezetting en procesmanagement goed op orde, en was slechts beperkt sprake van verloop of knelpunten in de planning. Bij een aantal als onvoldoende beoordeelde controles werden knelpunten veroorzaakt door verloop binnen het team of druk op de teambezetting. Ook werd in een aantal gevallen vanuit een risicobenadering gekozen om binnen de klantenportefeuille meer aandacht te besteden aan risicovollere controles en minder aan de voor de kwaliteitsreview geselecteerde opdracht.

De geïdentificeerde knelpunten zijn in veel gevallen niet adequaat of tijdig opgevangen. De oorzaak hing vaak nauw samen met onvoldoende procesmanagement of flexibiliteit in de planning (vooral op piekmomenten) en het onvoldoende anticiperen op effecten van bijvoorbeeld OOB-rotaties. Hierdoor zijn situaties ontstaan waarin op individuele controles de teambezetting niet optimaal was. Dit is een aandachtspunt voor verschillende kantoren, maar is niet direct gerelateerd aan het partnermodel.

Uit geen van de gedeelde oorzakenanalyses blijkt een bewuste of structurele keuze om controles uit te voeren met onderbezette teams om zo de korte termijnwinstgevendheid te kunnen vergroten. In de oorzakenanalyses komt naar voren dat kantoren in recente jaren nadrukkelijk keuzes maken ten aanzien van het aantal controles dat uitgevoerd kan worden met de beschikbare capaciteit. Partnerportefeuilles zijn verkleind en er wordt vaker 'nee' gezegd tegen nieuwe of lopende opdrachten. Partners en medewerkers ervaren dit ook als zodanig.

Wel wordt in een aantal gevallen aangegeven dat in de crisisperiode keuzes zijn gemaakt ten aanzien van het verminderd aannemen van mensen dan wel afscheid nemen van mensen. Dit heeft, in combinatie met de toegenomen vraag naar professionals als gevolg van investeringen in kwaliteit en in eerstejaars audits als gevolg van de verplichte kantoorroulatie in het OOB-segment, in de jaren daarna bijgedragen aan een hogere werkdruk. Kanttekening daarbij is dat in die jaren is "doorgeselecteerd" op basis van kwaliteit. Hierdoor namen de aantallen medewerkers weliswaar af, maar steeg het gemiddeld kwaliteitsniveau van professionals.

Ten aanzien van investeringen op andere terreinen (elektronische dossiers, data-analyse, training en vaktechnische ondersteuning) blijkt uit de oorzakenanalyses dat kantoren doorgaans zorgdragen dat de controlepraktijk beschikt over adequate middelen, infrastructuur en ondersteuning. Het niveau hiervan is in de afgelopen jaren verder toegenomen. Bij grote kantoren worden dergelijke investeringen mede binnen het internationale netwerk ingevuld.

4.2.4.3. Samenvatting en nader onderzoek in green paper Structuurmodellen

Uit de oorzakenanalyses komt ten aanzien van het partnermodel naar voren dat binnen de accountant-sorganisatie voldoende waarborgen dienen te zijn voor een juiste balans van investeringen in efficiency, innovatie en kwaliteit. In de nog te publiceren green paper Structuurmodellen zal een nadere analyse op opgenomen worden van de effecten van het partnermodel op controlekwaliteit.

4.2.5. Het verdienmodel

4.2.5.1. Beschrijving dilemma

Het sectordilemma inzake het verdienmodel bestaat eruit dat de gecontroleerde organisatie de accountant benoemt en betaalt terwijl de controle plaatsvindt ten behoeve van de stakeholders/maatschappij. Dit brengt de schijn van belangentegenstelling mee en vereist van de accountant een rechte rug en het centraal stellen van het publiek belang in zijn functioneren.

4.2.5.2. Observaties vanuit oorzakenanalyses

Uit de gedeelde oorzakenanalyses blijkt dat controleteams zich doorgaans door de accountantsorganisatie voldoende gesteund voelen om onaangename boodschappen af te geven en de rug recht te houden. Uit geen van de analyses blijkt dat het feit dat de gecontroleerde organisatie tevens opdrachtgever is, reden is geweest om concessies te doen aan kwaliteit.

Wel geven sommige accountants aan het soms moeilijk te vinden om met de onderneming het gesprek te voeren over het uitstellen van deadlines als het controlewerk nog niet is afgerond. Ze vinden het dan lastig om eerder gemaakte afspraken open te breken, met name als het controleproces niet helemaal goed is gemanaged en een deel van de oorzaak bij het controleteam ligt en niet (alleen) bij de gecontroleerde organisatie. Het werken onder druk van deadlines wordt daarnaast ook vaak ingegeven door de behoeften en belangen van stakeholders. Ook kan meespelen dat reeds een volgende controle bij een andere organisatie is gepland of inmiddels gestart waardoor de opvolging van nog openstaande zaken minder diepgaand is dan gewenst. Het is dan mogelijk dat te snel wordt geredeneerd dat er voldoende zekerheid is verkregen of er worden 'shortcuts' genomen. In die gevallen zijn gemaakte keuzes onder druk van deadlines veelal ingegeven door eerder genoemde oorzaken als adequaat proces- en projectmanagement, portefeuilleomvang en voldoende flexibiliteit in de planning om verrassingen in het controleproces op te vangen, maar niet door het feit dat de gecontroleerde organisatie betaalt.

Uit verschillende gesprekken blijkt een groeiend bewustzijn onder accountants van hun publieke rol. Accountants ervaren steun vanuit hun organisaties om hun rug recht te houden. Dit is in de afgelopen jaren toegenomen, zo geven in de oorzakenanalyses betrokken teamleden aan. Binnen de accountantsorganisaties worden voorbeelden gedeeld van auditteams die deadlines hebben uitgesteld, waarbij betrokkenen waardering ervaren vanuit de organisatie. Mediaberichten over accountants die deadlines hebben uitgesteld of geen goedkeurend oordeel hebben gegeven bij een jaarrekening hebben een sterke, positieve werking op de organisatie.

Uit de oorzakenanalyse komt wel naar voren dat er verschillen zijn in de mate waarin de gecontroleerde organisatie belang hecht aan de accountantscontrole. In veel gevallen heeft dat een relatie met de mate waarin externe stakeholders (zoals verschaffers van eigen en vreemd vermogen) invloed uitoefenen op de gecontroleerde organisatie. Ook is er een samenhang met de volwassenheid van de gecontroleerde organisatie op het gebied van interne beheersing en (financiële) informatieverstopping. De effecten daarvan

zijn vaak ook terug te zien in de governance van de organisatie, bijvoorbeeld in de vorm van het al dan niet aanwezig zijn van een audit committee, de expertise daarbinnen en de wijze van optreden daarvan in geval van problemen of vertraging. Wanneer de gecontroleerde organisatie weinig waarde hecht aan de controle en er geen externe stakeholders of organen in de governance van die organisatie bestaan die tegenwicht bieden, kan dat leiden tot druk op controlebudgetten en onbegrip over uit te voeren werkzaamheden. Er is wel een ontwikkeling zichtbaar waarbij accountantsorganisaties nadrukkelijker voorwaarden stellen. Enerzijds leidt dit tot de inzet van grotere controlecapaciteit en anderzijds leidt dit tot een grotere selectiviteit ten aanzien van de controle-opdrachten die worden aangenomen c.q. waarvan afscheid wordt genomen. De kwaliteit en volwassenheid bij de gecontroleerde organisatie blijkt in de oorzakenanalyses desalniettemin nog regelmatig een belangrijke factor die de controlekwaliteit beïnvloedt.

4.2.5.3. Samenvatting en nader onderzoek in green paper Structuurmodellen

Uit de oorzakenanalyses komt naar voren dat de volwassenheid en, gerelateerd daaraan, de governance bij de gecontroleerde onderneming van belang is voor de kwaliteit van de door de accountant uitgevoerde controle. Bij organisaties waar interne beheersing en governance niet bijdragen aan een goede controle dient de accountant tekortkomingen te adresseren en te waarborgen dat de controle voldoet aan de vereisten. Dat begint bij een passend controlebudget waarbinnen dit mogelijk is. In de nog te publiceren greenpaper Structuurmodellen zal een nadere analyse op opgenomen worden van de effecten van het verdienmodel op controlekwaliteit.

5. VERVOLGSTAPPEN

In deze notie zijn de inzichten uit de gedeelde oorzakenanalyses van de vier grote accountantsorganisaties weergegeven. De inzichten zijn de afgelopen periode ook getoetst bij enkele middelgrote OOB-vergunninghouders en de SRA. Deze analyse geeft de sector breder inzicht in de drivers van kwaliteit op het niveau van de individuele beroepsbeoefenaar, de opdracht of het team. Tevens brengt de analyse aspecten van (kwaliteits)beleid van de accountantsorganisatie of het kantoor naar voren die controlekwaliteit positief dan wel negatief kunnen beïnvloeden. Deze inzichten bieden vervolgens weer aanknopingspunten voor nadere analyse en onderzoek en indicaties voor verdere maatregelen en waarborgen op het niveau van zowel beroepsbeoefenaar als kantoor en sector om verdere kwaliteitsverbetering te realiseren.

Ten behoeve van verdere diepgang en continuïteit van de analyses en het waarborgen van een doorlopend proces van kwaliteitsverbetering, zou een gedeelde oorzakenanalyse zoals in dit rapport periodiek en iteratief moeten worden uitgevoerd. Wij stellen voor dat het vervolgproces bestaat uit vier elementen:

1. Sector brede ontwikkeling en afstemming van oorzakenanalyses op kantoor- of organisatieniveau.
2. Uitbreiding van gezamenlijke oorzakenanalyse binnen de sector naar een grotere groep accountantorganisaties en vertaling naar relevante acties. Beroepsorganisatie NBA heeft hierbij een belangrijke faciliterende en stimulerende rol.
3. Intensievere en structurele dialoog tussen beroep en stakeholders over hun verwachtingen van de accountant(scontrole) en door de sector te realiseren verbeteringen.
4. Meer (onafhankelijk) onderzoek naar de effecten van relevante dilemma's en andere sectorvraagstukken in relatie tot de kwaliteit van controles. Hierin is een belangrijke rol weggelegd voor de Foundation for Auditing Research.