

Introductie

Het ACB heeft met interesse kennis genomen van het greenpaper: *De definitie van audit kwaliteit*. Wij vinden dat het nadenken over hoe controlekwaliteit gedefinieerd moet worden belangrijk, en juichen het initiatief om hier middels dit green paper een aanzet voor te geven dan ook toe. Wel denken wij dat de jaarrekeningcontrole een internationaal product is. Niet voor niets geldt er Europese regelgeving voor de wettelijke controle. Dit betekent dat controlekwaliteit uiteindelijk dus internationaal gedefinieerd moet worden. Maar Nederland kan in onze optiek een gidsland zijn bij het verder brengen van de discussie over controlekwaliteit. In deze reactie geven wij onze visie op controlekwaliteit en gaan wij in op het in het rapport geformuleerde model.

Hoe we controlekwaliteit ook definiëren, randvoorwaarde is dat de accountant doet wat hij belooft. Als hij in zijn controleverklaring zegt dat hij de standaarden heeft nageleefd, dan moet uit reviews blijken dat dat het geval is. Nu dat onvoldoende blijkt mag van accountants verwacht worden dat de focus de komende tijd ligt op het uitvoeren van controles volgens de standaarden.

Maar het is niet voldoende dat accountants de standaarden naleven. Na de crisis werd in het Verenigd Koninkrijk gekeken naar de rol van de accountant. Vastgesteld werd dat accountants niet zoveel fout hadden gedaan, maar dat de uitkomsten van hun werk ook niet erg relevant waren geweest. Anders gezegd het accountantswerk had niet geholpen om de crisis te voorkomen. Nu willen wij niet zeggen dat accountants de crisis hadden kunnen voorkomen. Het is alleen wel zo dat accountants met het maatschappelijk verkeer (gebruikers, verstrekkers en politiek) in gesprek moet om de rol van de accountant te definiëren. Daarbij moet geluisterd worden naar de vragen van het maatschappelijk verkeer, maar moet ook helderheid gegeven worden over de (on)mogelijkheden van de accountants.

Controlekwaliteit wordt daarmee ook beïnvloed door verschillende actoren. Denk naast de accountant, aan zijn organisatie, aan de standardsetter maar ook aan de toezichthouder en gebruikers en verstrekkers. Daarmee willen we de rol van de accountant niet beperken. De verklaring moet staan!

In dit stuk geven we geen eigen definitie van kwaliteit. We proberen wel om de brede ISO 9001 definitie in te vullen aan de hand van het model van Porter. Porter beschrijft 3 elementen die cruciaal zijn voor de kwaliteitsbeleving van gebruikers. Deze 3 elementen worden nader uitgewerkt in het stuk waarbij we voor elk element ook acties proberen te beschrijven om de kwaliteit te verbeteren waarbij we aangeven wat de actoren in onze optiek kunnen doen.

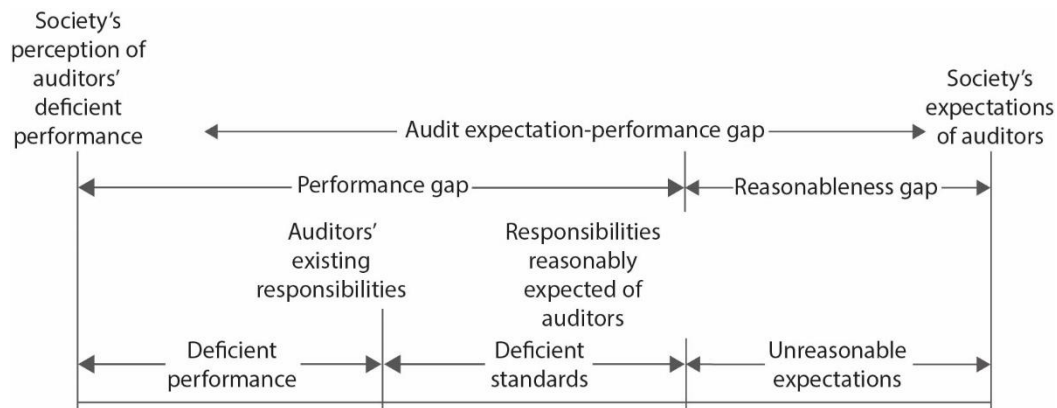
Meer in detail besteden we aandacht aan de volgende onderwerpen.

ISO 9001 definitie vertaald naar controlekwaliteit	3
Onredelijke verwachtingen van de maatschappij	6
Wat bedoelen we hiermee?	6
Technisch niet te leveren (met inzet van redelijke middelen)	7
De organisatie leent zich er niet voor	7
Organisaties worden niet geacht de informatie te leveren.	8
Hoe kan kwaliteit in de optiek van gebruikers worden verbeterd.....	8
Ontoereikende standaarden van de wetgever / standard setter	4
Wat bedoelen we hiermee?	5

Hoe kan de kwaliteit in de optiek van gebruikers worden verbeterd.....	6
Ontoereikende uitvoering door accountants.....	4
Wat bedoelen we hiermee.....	4
De accountant (lees de engagement partner) is verantwoordelijk voor de goede uitvoering van de jaarrekeningcontrole:	4
De accountantspraktijk moet een zodanig kwaliteitssysteem (ook wel interne beheersing) hebben dat zij een redelijke mate van zekerheid heeft dat de jaarrekeningcontrole goed is uitgevoerd.	4
Hoe kan de kwaliteit in de optiek van gebruikers worden verbeterd.....	5
Ten slotte.....	6

ISO 9001 definitie vertaald naar controlekwaliteit.

In de paper wordt in onze optiek terecht verwezen naar de stelling in ISO 9001 dat er sprake is van kwaliteit indien een product voldoet aan de verwachtingen. Als we deze stelling loslaten op het model van Porter dan wordt het duidelijk dat de invloed die de individuele accountant heeft op het leveren van kwaliteit essentieel maar niet het enige is.



Verwachtingskloof nader gespecificeerd (uit Porter et al, 2012)

De schematische weergave geeft geen inzicht in het belang van de verschillende gaps.

Porter zegt dat er drie aspecten van belang zijn voor de controlekwaliteit:

- De maatschappij moet reële verwachtingen hebben;
- De standaarden moeten er voor zorgen dat voldaan wordt aan de verwachtingen;
- De accountant (en zijn organisatie) moet doen wat er in de standaarden van hem wordt verwacht.

Pas als alle drie factoren goed ingevuld worden zal de accountant voldoen aan de verwachtingen van het publiek. Daarbij identificeert Porter 3 redenen waarom niet voldaan wordt aan de verwachtingen:

- Ontoereikende uitvoering door de accountant (Deficient performance)
- Ontoereikende standaarden van de wetgever of standard setter (Deficient standards)
- Onredelijke verwachtingen van het maatschappelijk verkeer (Unreasonable expectations)

Zoals aangegeven in de introductie zullen we onderstaand per element aangeven welke elementen er in de optiek van het ACB toe leiden dat gebruikers kwaliteit (gaan) ervaren. We beginnen met de behandeling vanuit het vraagstuk van de performance van de accountant. Immers de onvrede van het maatschappelijk verkeer met de kwaliteit van het beroep ontstaat in belangrijke mate doordat de toezichthouder rapporteert dat accountants (controleteams en organisaties) hun werk niet goed hebben gedaan. We hadden ook kunnen beginnen bij de invulling van de verwachting van de gebruiker. Immers je kunt pas kwaliteit leveren als je een duidelijke afspraak hebt wat accountants moeten leveren. Niet voor niets besteden de standaarden aandacht aan de opdrachtacceptatie.

Ontoereikende uitvoering door accountants

Wat bedoelen we hiermee

Kwaliteit begint hier vanuit het accountantsperspectief, want hier hebben de accountant en de accountantspraktijk echt invloed op de kwaliteit. Daarbij zijn er twee verantwoordelijkheden te onderscheiden:

- De accountant (lees de engagement partner) is verantwoordelijk voor de goede uitvoering van de (jaarrekening)controle:
- De accountantspraktijk moet een zodanig kwaliteitssysteem (ook wel interne beheersing) hebben dat zij er terecht vanuit kan gaan dat de jaarrekeningcontrole goed is uitgevoerd.

De accountant (lees de engagement partner) is verantwoordelijk voor de goede uitvoering van de jaarrekeningcontrole:

De accountant is verantwoordelijk voor het uitvoeren van de controle volgens de standaarden. Hij heeft daarbij een procesverantwoordelijkheid en een inhoudelijke verantwoordelijkheid.

Zijn proces verantwoordelijkheid betekent dat hij er voor moet zorgen dat hij een goed team heeft (met voldoende expertise) om de opdracht uit te voeren. Hij moet zorgen dat collega's, zowel in zijn eigen team en bij een groepsonderdeel weten wat ze moeten doen. Hij moet zorgen dat er voldoende toezicht is op het uitgevoerde werk.

Wat de inhoudelijke verantwoordelijkheid betreft gaat het er om dat hij er voor moet zorgen dat er voldoende kennis van de gecontroleerde wordt vergaard om de risico's op een materiële afwijking in de jaarrekening te onderkennen. Hij moet er voor zorgen dat het team op een juiste manier inspeelt op de onderkende risico's en controle-informatie verzamelt die aantoont dat de jaarrekening geen materiële fouten bevat. En hij is verantwoordelijk dat er op een juiste manier gecommuniceerd wordt over de bevindingen met de maatschappij maar ook met interne toezichthouders en met het management.

En natuurlijk moet hij zorgen dat het team voldoende kritisch en sceptisch is en haar werkzaamheden toereikend documenteert. Feitelijk hoort dit bij beide de proces- en bij de inhoudelijke verantwoordelijkheid verantwoordelijkheden.

De accountant kan dit niet alleen, hij moet daarbij steunen op zijn organisatie. Maar hij blijft verantwoordelijk.

De accountantspraktijk moet een zodanig kwaliteitssysteem (ook wel interne beheersing) hebben dat zij een redelijke mate van zekerheid heeft dat de jaarrekeningcontrole goed is uitgevoerd.

Zoals aangegeven kan de accountant de kwaliteit van zijn werkzaamheden niet (meer) alleen garanderen. De organisatie helpt hem daarbij maar heeft ook een eigen verantwoordelijkheid op grond van wet- en regelgeving. De organisatie moet zich er van vergewissen dat de controle toereikend is uitgevoerd.

De organisatie is in dat kader verplicht om te zorgen dat er voldoende en geschikte mensen en middelen beschikbaar zijn. Dat er procedures zijn en worden toegepast die ervoor zorgen dat die mensen weten wat ze moeten doen en middelen goed worden ingezet. Dat er toezicht is op de uitvoering en dat daar waar nodig mensen geïnformeerd worden over problemen die zich hebben voorgedaan en tenslotte dat waar nodig verbeteringen worden aangebracht in procedures.

Veelal wordt extern toezicht ingezet om de kwaliteit van de organisaties vast te stellen. Daarbij neemt het toetsen van individuele dossiers een belangrijke plaats in. Deze toetsing wordt echter niet alleen uitgevoerd om de door de accountant geleverde kwaliteit te beoordelen, maar om na te gaan of het kwaliteitssysteem gewerkt heeft. Als het fout gaat heeft de toezichthouder dan ook de morele verplichting om samen met de organisatie na te gaan, hoe het fout heeft kunnen gaan. Pas dan weet ze of er te weinig middelen zijn ingezet door de organisatie, of de interne toetsingen toereikend waren, of er voldoende ondersteuning was vanuit de accountantspraktijk, etc.

Hoe kan de kwaliteit in de optiek van gebruikers worden verbeterd.

Nationaal en internationaal wordt te vaak vastgesteld dat de kwaliteit van de uitgevoerde controles ontoereikend is. Het is daarbij nog vaak niet duidelijk waar de fout ligt. Was het team niet toereikend, hebben ze slecht werk geleverd, zijn de procedures van de kantoren niet goed, is er te weinig toezicht geweest?

Een goede oorzaakanalyse is dus noodzakelijk. Helaas geeft de risicogerichte aanpak zoals toegepast door veel toezichthouders samen met de aselechte steekproeven geen volledig beeld van de daadwerkelijke kwaliteit van de uitgevoerde jaarrekeningcontroles. Een diffuus beeld van de kwaliteit op grond van onvoldoende meting is toezichthouders aan te rekenen omdat daarmee ten onrechte het vertrouwen in het beroep kan verminderen. Het is aan het beroep om samen met de toezichthouders vast te stellen wat de daadwerkelijke kwaliteit is. Dit zou bijvoorbeeld kunnen door een team op te richten bestaande uit mensen van de kantoren, de NBA, de SRA, de AFM en de FAR of andere academici die een echte nulmeting gaan uitvoeren van de kwaliteit.

Vervolgens zal beter dan nu moeten worden onderzocht wat de uitkomsten van de dossieronderzoeken zeggen over de kwaliteitssystemen van de accountantspraktijken. Dit omdat fouten in het systeem, mogelijk niet alleen gevolgen hebben voor de individuele jaarrekeningcontroles maar voor alle controles waar de fout invloed kan hebben.

Voor het vertrouwen in het beroep is het ook goed dat de praktijken herstelwerkzaamheden uitvoeren zoals nu verplicht op grond van de wet. Dit helpt het vertrouwen herstellen als er onterecht afgegeven verklaringen alsnog worden onderbouwd. Daarmee willen wij niet suggereren dat dit de fout mag relativiseren. Als blijkt dat een onterecht afgegeven verklaring bij een goed uitgevoerde controle niet anders zou zijn, dan is dat geen relativisering van de fout maar 'puur geluk'.

Als overigens blijkt dat een fout zich voorgedaan kan hebben bij een aantal controles, omdat deze een gevolg is van een fout in het kwaliteitssysteem dan zouden alle controles, waarbij deze fout zich heeft kunnen voordoen gecontroleerd moeten worden.

Ontoereikende standaarden van de wetgever / standard setter

Wat bedoelen we hiermee?

De verantwoordelijkheid voor ontoereikende standaarden ligt niet bij de accountant of zijn accountantspraktijk maar bij de regelgevers. De relevante regelgevers zijn in Nederland de NBA (ACB), de Wetgever, de Europese commissie en de Internationale standardsetters IESBA en IAASB. Zij bepalen hoe het huidige mandaat van de accountant (het controleren van de jaarrekening en het rapporteren over de daarbij gedane bevindingen) vorm wordt gegeven. Accountants die aan deze standaarden voldoen zouden in principe kwaliteit moeten leveren. We hebben het hier bewust over in principe, want de standaarden en andere regelgeving zijn principle based. Het kan dus zijn dat een accountant moet constateren dat hij de standaarden naar de letter heeft nageleefd, maar dat hij niet voldoet aan de doelstelling van de ISA's / NV COS dat hij voldoende en geschikte controle informatie

moet hebben om een goedkeurende verklaring te geven. In dat geval zal hij dus mogelijk meer moeten doen.

Maar als accountants op grond van de standaarden te weinig doen om materiële fraude te onderkennen, of als bij herhaling blijkt dat fouten in jaarrekeningen niet onderkend zijn omdat de standaarden de risico's op deze fouten onvoldoende onderkennen dan is dat de fout van de regelgever.

Hoe kan de kwaliteit in de optiek van gebruikers worden verbeterd.

Regelgevers moeten continu gespitst zijn op het verbeteren van de standaarden. In de praktijk proberen ze dat ook te zijn. De IAASB heeft bijvoorbeeld 3 jaar na de implementatie van de clarity standaarden middels een evaluatie gekeken waar de standaarden verbeterd moesten worden. Ook wordt elke vijf jaar een nieuw strategisch plan opgesteld waar nadrukkelijk gevraagd wordt waar toepassing van de standaarden problemen oplevert en verbetering van de standaarden nodig is. Dat heeft ertoe geleid dat de IAASB momenteel bezig is met belangrijke projecten om de risicoanalyse te verbeteren, om de kwaliteitssystemen binnen accountantspraktijken te verbeteren, om groepscontroles en schattingen beter uit te voeren maar ook om te kijken naar de impact van data analyse, de controle van EER en om de standaard voor overeengekomen specifieke werkzaamheden te vernieuwen en te verbeteren.

Maar ook toezichthouders spelen hierin een rol. Zij moeten naar regelgevers inzichtelijk communiceren over hun bevindingen, zeker als deze bevindingen structureel zijn. Gezamenlijk moet gezocht worden naar oplossingen. Dan kan namelijk ook bekeken worden of het zit in de regels of in de implementatie.

Is dat voldoende? Nee dat is niet voldoende. De focus lijkt soms teveel gericht op de oob-controles, maatschappelijk belangrijk, maar gelijktijdig moeten we niet vergeten dat het MKB minstens zo relevant is voor de maatschappij.

Ook daar moet het dus mogelijk zijn om kwaliteit te leveren tegen een redelijke prijs. De standaarden moeten niet alleen aangescherpt worden, maar ook geschreven worden op basis van 'think small first'. En ze moeten helderder worden opgeschreven. Want hoewel iedere accountant op grond van zijn opleiding een academisch denkniveau heeft, is het toch zo dat eenvoudige helder standaarden beter worden begrepen en daardoor beter worden toegepast. We moeten daarbij niet vergeten dat het voor kleine organisaties niet of nauwelijks mogelijk is om de standaarden zelf te vertalen naar een heldere aanpak. Regelgevers moeten zichzelf dan ook de verplichting opleggen om veel meer dan nu het geval is hier aandacht aan te besteden bij het schrijven van standaarden.

Onredelijke verwachtingen van de maatschappij

Wat bedoelen we hiermee?

Het model van Porter spreekt over onredelijke verwachtingen. Dat onredelijk is niet bedoeld als een kwalificatie van de maatschappij, maar geeft aan dat een dergelijke verwachting niet passend is gezien het mandaat dat de accountant gekregen heeft en de afspraken die de accountant gemaakt heeft met de maatschappij.

Er zijn in onze optiek een drietal redenen waarom verwachtingen van de maatschappij als onredelijk worden aangeduid in het model van Porter. Dit zijn:

- Er wordt iets van de accountant verwacht wat hij technisch niet kan leveren;

- De door de accountant gecontroleerde organisatie leent zich er niet voor niet om aan de verwachting te voldoen;
- De organisatie wordt niet geacht deze informatie te leveren.

Technisch niet te leveren (met inzet van redelijke middelen)

Hiervan is sprake als het technisch niet mogelijk is om (met inzet van redelijke middelen) te voldoen aan de verwachtingen van gebruikers. Voorbeelden van onredelijke verwachtingen zijn:

- 'De onderneming kan niet in continuïteitsproblemen komen bij een goedkeurende verklaring'. (Dit kan komen doordat onvoorziene, dan wel niet bekende ontwikkelingen na het afgeven van de controleverklaring, bijvoorbeeld omdat partijen onverwacht reageren, denk aan een bankrun of een financier die zich onverwacht terug trekt);
- Er zijn geen (materiële) fraudes. (Fraudeurs doen er vaak alles aan om niet ontdekt te worden waardoor met de inzet van redelijke middelen fraude soms niet ontdekt wordt, maar ook niet alle fraudes zijn materieel en dus richt de accountant zich daar niet op.)
- 'De werkelijke afschrijving op een hypotheek portefeuille kan niet materieel afwijken van een expected loss voorziening'. (De toekomst laat zich moeilijk voorspellen en is soms sterk afhankelijk van ontwikkelingen bij derden.)
- 'De gerapporteerde hoeveelheid CO²-uitstoot wijkt niet af van de daadwerkelijke CO²-uitstoot. (Er wordt gebruik gemaakt van gestileerde modellen die de werkelijkheid benaderen, maar niet exact zijn.)

Let op: Het gaat hier wel om de uitzonderingen. De accountant geeft een redelijke mate van zekerheid dat de organisatie niet in continuïteitsproblemen komt, dat er geen materiële fraude is, dat de expected loss voorziening toereikend is en dat de CO² uitstoot juist is berekend, maar soms loopt het toch anders. Als het dan anders loopt moet goed gekeken worden wat de oorzaak is. Is het pech, of had de accountant het moeten weten / melden?

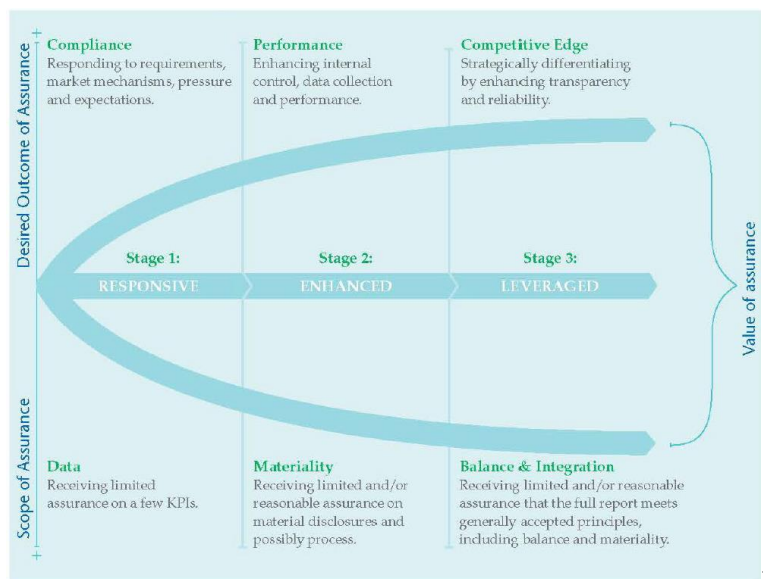
Maar soms kan het vandaag nog niet, maar in de nabije toekomst misschien wel, omdat de accountant de competenties nog niet heeft / kan hebben. Dit doet zich momenteel voor als het gaat om assurance bij XBRL of assurance bij Emerging forms of External reporting (EER) zoals integrated reporting.

Voor EER geldt bijvoorbeeld dat de IAASB 10 uitdagingen geïdentificeerd heeft die het moeilijk maken om vandaag de dag assurance te geven. Deels kunnen accountants en hun regelgevers die uitdagingen zelf oplossen, deels moeten anderen (bijvoorbeeld de regelgever op het gebied van verslaggeving) zaken regelen voordat de accountants daarop in kunnen spelen en de kennis en kunde kunnen opbouwen om EER te controleren.

De organisatie leent zich er niet voor

Het kunnen verstrekken van assurance, zeker als het gaat om nieuwe ontwikkelingen, is mede afhankelijk van waar de te controleren organisatie staat in haar ontwikkeling. Maatschappelijk wordt steeds meer het belang van integrated thinking en integrated reporting gezien. Ondernemingen en andere organisaties zijn daar druk mee bezig, maar dat wil niet zeggen dat zij al betrouwbare governance, vastleggingen en systemen hebben om hierover te rapporteren. De accountant zal zijn rol moeten afstemmen op de organisatie.

Dit is recentelijk ook onderkend door de World Business Council for Sustainable Development (WBCSD) die een link legt tussen de ontwikkeling van de organisatie (Compliance, Performance, Competitive Edge) en de zekerheid die de accountant daarbij kan verstrekken. Dit is uitgewerkt in het volgende model



Bron: WBCSD – presentation to IAASB

Het mag duidelijk zijn dat dit ook kan gelden wanneer de organisatie onvoldoende het belang ziet van een goede controle wat de uitvoering van de controle kan beïnvloeden.

Organisaties worden niet geacht de informatie te leveren.

Wetgeving en verslaggevingsregels bepalen de rapportageverplichtingen voor ondernemingen. Wanneer ondernemingen niet geacht worden om bepaalde informatie te verstrekken dan is het niet aan de accountant om deze transparantie alsnog te leveren. Het argument dat de accountant er is voor het maatschappelijk verkeer en dus zou moeten leveren wat gebruikers verwachten gaat in dit kader niet op. Bedrijven en andere organisatie zijn onderdeel van het maatschappelijk verkeer en dus zijn accountants er ook om de belangen van deze organisaties te beschermen. Dat is ook de reden dat van de accountant objectiviteit wordt verwacht, hij houdt rekening met de belangen van alle partijen in het maatschappelijk verkeer.

Maar dat is ook de reden dat de Europese richtlijn voor accountants, de Wet toezicht accountantsorganisaties en de VGBA regels hebben voor geheimhouding.

Hoe kan kwaliteit in de optiek van gebruikers worden verbeterd.

Onredelijke verwachtingen kunnen soms redelijke verwachtingen worden als de maatschappij daarvoor kiest.

Maatschappelijk kan besloten worden dat organisaties transparanter moeten zijn en dat van hen wordt verwacht dat ze die transparantie extern laten toetsen. Maar dat is niets iets wat de accountant kan afdwingen. Zoals gezegd is dat een beslissing van het maatschappelijk verkeer en in de praktijk betekent dat dat de politiek keuzes moet maken.

Daarbij moeten we ons overigens wel realiseren dat dergelijke keuzes ook tot maatschappelijke lasten leiden. IFRS heeft niet alleen maar voordelen, maar ook nadelen. De transparantie die IFRS en andere verslaggevingsstelsels vereisen, leiden tot zoveel informatie dat een deel van de gebruikers en verstrekkers niet meer in staat zijn om jaarrekeningen te doorgronden. Dat is iets wat, waar

¹ Een nadere toelichting op dit model is te vinden op

<http://www.wbcds.org/Projects/Reporting/News/Generating-Value-from-External-Assurance-Sustainability-Reporting>

mogelijk, voorkomen moet worden. Anders gezegd: We moeten er voor waken dat meer informatie voor de gemiddelde gebruiker niet tot minder transparantie leidt.

Maar ook zullen accountants zich moeten bekwamen in het geven van assurance op bepaalde gebieden die nu nog niet mogelijk zijn, maar die wel gewenst worden. Zo lijkt het erop dat de IAASB een project zal starten om uitleg te geven hoe accountants om kunnen gaan met de belangrijkste 10 uitdagingen die er nu nog toe leiden dat accountants in de praktijk niet kunnen voldoen aan de vragen van gebruikers. Ook de NBA probeert op dit punt stappen te zetten door proberen consensus te bepalen voor assurance bij EER. Maar ook hier geldt dat accountants de problemen niet alleen kunnen oplossen.

Ten slotte

Met deze reactie op het green paper hopen wij een actieve bijdrage te kunnen leveren aan de discussie over controlekwaliteit. We denken hiermee aan te sluiten op internationaal geaccepteerde modellen, maar deze wel te operationaliseren zo dat ze daadwerkelijk kunnen leiden tot een eerlijke beoordeling van situaties waarbij de kwaliteit niet voldoet of als onvoldoende wordt gepercipieerd. Daarmee wordt het ook mogelijk om afwijkingen van de kwaliteit toe te wijzen aan verschillende actoren in de hele keten. Dit alles gericht op het leveren van kwaliteit en het herstel van vertrouwen in de accountantscontrole.

Graag willen wij onze rol oppakken om een bijdrage te leveren aan een betere controlekwaliteit.