



Vakgroep Accountancy
 T 050 363 37 68
 accountancy@rug.nl

Duisenberg gebouw, kamer 959
 Nettelbosje 2
 GRONINGEN
 Rijksuniversiteit Groningen
 Vakgroep Accountancy
 Postbus 800
 9700 AV GRONINGEN

www.rug.nl

Datum
 29 september 2017

Ons kenmerk
 PB/AvH 17.02

Onderwerp
 Reactie Rijksuniversiteit Groningen green paper audit kwaliteit

Geachte leden van de stuurgroep Publiek Belang,

Als universiteit dragen wij graag bij aan de discussie met betrekking tot de inhoudelijke invulling van het kwaliteitsbegrip. U geeft aan geïnteresseerd te zijn in de volgende onderwerpen:

1. Verwerking van het publiek belang perspectief in deze definitie van audit kwaliteit
2. Bijdrage aan inhoudelijk en eenduidig kwaliteitsbegrip voor beroepsbeoefenaren in de auditpraktijk
3. Bijdrage aan maatschappelijk begrip over audit kwaliteit
4. Status en positionering van de (internationale) beroepsstandaarden als instrument voor het realiseren van audit kwaliteit
5. Praktische toepassing van het kwaliteitsmodel en uitgangspunt voor verdere acties ter bewustwording, inrichting, uitvoering en borging van kwalitatief hoogwaardige audits (tabel op p. 13)

In de green paper is opgenomen dat het een natuurlijk moment is om te evalueren, 2,5 jaar na het verschijnen van het rapport 'In het publiek belang'. En dat de invulling van het kwaliteitsbegrip een logische vervolgstap is. De ondertitel van het rapport 'In het publiek belang' luidt 'maatregelen ter verbetering van de kwaliteit en onafhankelijkheid van de accountantscontrole'. De green paper lezende in samenhang met het rapport 'In het publiek belang' roept de vraag op of de volgorde van de stappen en documenten een logische is. In 2014 ontwikkelden wij als beroepsgroep maatregelen om de kwaliteit te verbeteren, waarna we in 2017 de kwaliteit nader gaan duiden en KPI's stellen als praktische invulling. Het is van belang om kort na het vaststellen van het beleidsstandpunt over audit kwaliteit ook de maatregelen ter verbetering van kwaliteit te koppelen aan de al dan niet gevonden definitie van audit kwaliteit. Op die manier kan een continue cyclus van evaluatie en bijstelling ontstaan. Wij gaan er overigens van uit dat u dit ook bedoelt met de zinsnede "en verdere acties ter bewustwording, inrichting, uitvoering en borging van kwalitatief hoogwaardige audits" uit de green paper.

In deze reactie gaan wij in op de door u aangegeven onderwerpen met uitzondering van onderwerp 4.

Multi-stakeholder perspectief en verwerking van het publiek belang perspectief

Het is naar onze mening positief om de kwaliteit nader te duiden vanuit zowel het perspectief van de accountant als het perspectief van andere stakeholders en deze perspectieven bij elkaar te brengen, hierbij rekening houdende met de geschetste verwachtingskloof. Kijkende naar de 4 gedefinieerde stakeholder perspectieven en 3 dimensies, lijken perspectieven 'Publiek belang', 'Compliance' en 'Toegevoegde waarde' te worden samengevoegd tot de dimensie extern. Daarentegen wordt het perspectief 'Proces' gesplitst in de dimensies 'Individu' en 'Organisatie'. Door deze splitsing krijgen de externe stakeholders verhoudingsgewijs minder aandacht in het kwaliteitsbegrip dan het interne perspectief. Dit maakt dat het kwaliteitsbegrip in grote mate gericht is op de sector zelf en in mindere mate op de buitenwereld, terwijl wij toch de vertrouwenspersoon zijn van het maatschappelijk verkeer. Hierdoor blijft sprake van een verwachtingskloof tussen het publiek belang en de accountant.

Belangrijk onderdeel van de green paper is de benadering vanuit het multi-stakeholder perspectief. Een stakeholder dialoog lijkt in de paper echter te ontbreken. Zouden de stakeholders (waaronder het maatschappelijk verkeer) niet het startpunt van de definitie moeten zijn? Een belangrijke driver achter zowel het rapport 'In het Publiek Belang' als de green paper zal het onderzoek en hieruit voortvloeiende rapport zijn van de AFM inzake het onderzoek naar de kwaliteit van OOB-accountantsorganisaties. Daarnaast zijn in Nederland andere organisaties waarin stakeholders zijn verenigd, zoals de VEB en de NCD. Met name de VEB heeft veelal concrete verwachtingen van de accountant die zij deelt in de jaarlijkse accountantsbrief. Bij het formuleren van een definitie van audit kwaliteit zouden wij verwachten dat de dialoog wordt aangegaan met onder andere de genoemde stakeholders gezien hun positie in de maatschappelijke discussie over de rol en kwaliteit van de accountant.

Naast de perceptie van deze stakeholders over audit kwaliteit is het uiteraard ook van belang de perceptie van accountants over audit kwaliteit te onderzoeken en mee te wegen. De analyse van Porter ten aanzien van de verwachtingskloof splitst de verwachtingskloof in drie onderdelen: *unreasonable expectations*, *dificient standards* en *dificient performance*. Het gevormde kwaliteitsmodel benoemt hoofdzakelijk KPI's die een indicatie kunnen zijn voor *dificient performance*. *Dificient performance* is uiteraard erg kwalijk en mag niet voorkomen, maar als wij als beroepsgroep vinden dat sprake is van *dificient standards* zou hier dan niet een belangrijke verbetermaatregel moeten liggen. Daarnaast is voor accountants juist het begrip *unreasonable expectations* van groot belang. Vanuit de bovengenoemde stakeholder dialoog zou moeten blijken waardoor deze ongerechtvaardigde verwachtingen worden gewekt. Zijn deze verwachtingen wel degelijk ongerechtvaardigd of durft de accountant deze verwachtingen niet op te pakken gezien de ontwikkelingen in het beroep de afgelopen jaren. Met andere woorden: sluiten de perceptie van de accountant over audit kwaliteit en de perceptie van het publiek belang over audit kwaliteit wel op elkaar aan?

Bijdrage aan het kwaliteitsbegrip

De voorgaande paragraaf eindigt met de vraag of de perceptie van de accountant en de perceptie van het publiek belang wel op elkaar aansluiten. In het begin van de green paper wordt beargumenteerd dat het kwaliteitsbegrip wordt ingestoken vanuit het multi-stakeholder perspectief. Echter, de green paper eindigt intern (op de beroepsgroep zelf) gericht door drie externe stakeholder groepen samen te voegen in het kwaliteitsmodel tot de groep extern. In deze paragraaf voegen we dan ook bewust onze reactie op het kwaliteitsbegrip voor de beroepsgroep en het maatschappelijk begrip van audit kwaliteit samen. Door deze te splitsen ontstaat onherroepelijk opnieuw een kloof tussen accountants en publiek belang.

Het kwaliteitsbegrip zelf komt in de paper jammer genoeg niet tot uitdrukking, wat dat betreft is de titel van de green paper misleidend. Binnen de vakgroep accountancy van onze universiteit kwam vervolgens de discussie op gang: is kwaliteit wel in één begrip te vangen, zodat dit voor alle stakeholders en de beroepsbeoefenaren helder is. Het is niet aannemelijk dat sprake is van een objectieve en meetbare definitie van audit kwaliteit, hetgeen ook impact heeft op de praktische toepassing van het kwaliteitsmodel (zie volgende paragraaf). Elke onderneming is immers anders en vergt maatwerk in de controleaanpak, dit is ook hoe de controlestandaarden zijn ingestoken.

Een handvat om wellicht toch tot een zekere invulling van het kwaliteitsbegrip te komen, is het hanteren van de driedeling *technical audit quality*¹, *service audit quality*² en *perceived audit quality*³. De green paper gaat in hoge mate in op de onderwerpen *service audit quality* en *perceived audit quality*. Maar juist de *technical audit quality*, wordt beperkt uitgewerkt in de green paper. De green paper gaat in beperkte mate in op het perspectief compliance (*technical audit quality*), terwijl juist dit perspectief met onderzoeken vanuit de AFM aanjager is voor belangrijke ontwikkelingen in het accountantsberoep de afgelopen jaren.

Praktische toepassing

In de matrix staan plots allerhande begrippen die stapsgewijs moeten leiden naar meetbare grootheden bij de output. Maar deze begrippen komen nu voor het eerst in het stuk voor, daar zal de nodige discussie en studie achter zitten, maar die is voor ons niet zichtbaar. De evaluatie van specifieke items uit het kwaliteitsmodel kent daarmee beperkingen.

Bij het uitgewerkte kwaliteitsmodel kan men enkele belangrijke vragen formuleren: *vinden onze stakeholders (vanuit het perspectief compliance, toegevoegde waarde en publiek belang) ook dat deze KPI's kwaliteit meten (voor zover ze kwaliteit meten)? En: kunnen onze stakeholders de kwaliteit wel meten aan de hand van deze KPI's?* Wij zijn van mening dat dit voor het overgrote deel niet mogelijk is en dat daarmee de paper, zoals eerder gezegd, te veel is gericht op de beroepsbeoefenaren en te weinig op het publiek belang. De KPI's zijn in hoge mate alleen te meten door accountantsorganisaties zelf.

De output, met als voorbeeld bestede uren of kosten van de accountantscontrole, neigt op onderdelen meer naar input dan naar output. Voldoende capaciteit in uren, voldoende budget en voldoende kennis van wet- en regelgeving én de onderneming zijn factoren die gelden als input voor het behalen van het gewenste niveau audit kwaliteit. Daarbij kan worden gesteld, dat een input op afdoende niveau ook daadwerkelijk zal leiden tot de gewenste output.

De output kan vervolgens opgesplitst worden naar outcome en impact. Voor zover de nu opgenomen KPI's daadwerkelijk output betreffen, zijn deze KPI's met name outcome. De vraag is echter wat de impact hiervan is op de stakeholders en de audit kwaliteit, het antwoord hierop zal echter moeilijk objectief te meten zijn.

Onze visie

De green paper beoogt een checklist te creëren om kwaliteit te meten. Deze checklist bevat objectieve KPI's die als substituut voor audit kwaliteit dienen. Wij vragen ons ten eerste af of het objectief meten van audit kwaliteit mogelijk is en of dit niet een andere benadering vereist. Elke onderneming is anders en elke controle is maatwerk en controle is veeleer een relationeel dan een rationeel proces.

Daarnaast kent elke fase van de controle andere factoren die de audit kwaliteit bepalen en die factoren dienen op verschillende wijzen benaderd te worden.

¹ Het vermogen een fout te ontdekken en te rapporteren (perspectief compliance in de green paper).

² Tegemoetkomen en/of overtreffen van verwachtingen client (hangt samen met het perspectief toegevoegde waarde in de green paper)

³ Perceptie van het maatschappelijk verkeer/publiek belang ten aanzien van audit kwaliteit (komt overeen met perspectief publiek belang in de green paper)

Wij pleiten daarom voor een extra perspectief in een nieuw te vormen kwaliteitsmodel: de verschillende fasen van de accountantscontrole. Dit stelt ook andere eisen aan de wijze van het meten van de audit kwaliteit.

Op dit moment vindt het meten van audit kwaliteit veelal plaats nadat de controleverklaring is afgegeven, door bijvoorbeeld een onderzoek van de AFM of een intern kwaliteitsonderzoek. De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling die accountantsorganisaties toepassen gedurende de accountantscontrole is slechts in beperkte mate een meetinstrument voor de audit kwaliteit. Van de 19 door de AFM onderzochte dossiers die als onvoldoende zijn gekwalificeerd, heeft voor 16 opdrachten een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling plaats gevonden.

Ons voorstel is dat de AFM (of vergelijkbaar orgaan) niet alleen achteraf toetst, maar ook ‘stille joint audits’ uitvoert gedurende de controle zodat na afronding van een fase in het controleproces reeds gereflecteerd kan worden op de kwaliteit van de audit en hierover periodiek – na afstemming met de betrokken accountantsorganisatie – aan het maatschappelijk verkeer gerapporteerd kan worden via een soort monitor (bijvoorbeeld per kwartaal). Bij CO2 audits is dit middels ‘silent witnesses’ al langer praktijk. Hierdoor blijven de beroepsbeoefenaren in dialoog met één van de stakeholders en kunnen delen van het proces getoetst worden op de kwaliteit. Ander bijkomend voordeel is, is dat de beoordelaar op deze manier deelgenoot gemaakt wordt van overwegingen en keuzes die niet altijd goed verwoord kunnen worden in een dossier. Bij toetsing achteraf is het veelal lastig deze overwegingen en keuzes één op één te reproduceren. Als laatste voordeel kan op deze wijze sneller bijgestuurd worden op kwaliteit door de accountantsorganisatie ten opzichte van de situatie dat eens in de drie jaar een toetsing plaats vindt. Uiteraard zien wij ook beperkingen in termen van capaciteit bij bijvoorbeeld de AFM en risico's ten aanzien van de onafhankelijkheid.

Om af te sluiten: wij vinden het meer dan positief dat de stakeholder dialoog op gang wordt gebracht. Wij hopen dan ook dat deze dialoog de komende jaren in gang gehouden kan worden.

Met vriendelijke groet,

Vakgroep Accountancy