

Ministerie van Financiën  
T.a.v. De heer mr. W.B. Hoekstra MBA  
Korte Voorhout 7  
2500 EE 'S-GRAVENHAGE

Postbus 7984  
1008 AD Amsterdam  
Antonio Vivaldistraat 2  
1083 HP Amsterdam  
T 020 301 03 01  
nba@nba.nl  
www.nba.nl

Datum	Onderwerp	Referentie	Bijlage(n)
15 september 2021	Consultatie AQI's	21/DB/04995	-

Doorkiesnummer  
020-3010302

Geachte heer Hoekstra,

Met belangstelling hebben wij kennis genomen van de in consultatie gebrachte Audit Quality Indicators (AQI's). Wij zien dat er de afgelopen tien maanden veel werk is verricht door de kwartiermakers toekomst accountancysector en de werkgroepen om te komen tot een set van AQI's. Graag delen wij, Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA), onze reactie op deze AQI's. We zullen ingaan op de gestelde twee centrale vragen:

- Heeft u concrete suggesties om de bruikbaarheid van de voorgestelde set AQI's te verhogen?
- Welke AQI('s) zou u eventueel op een ander aggregatieniveau (bijvoorbeeld op het niveau van de controle-opdracht of dat van de individuele accountant) willen terugzien op het openbare AQI-dashboard?

Daarnaast hebben wij een aantal algemene opmerkingen over de AQI's. Deze reactie zullen wij eerst delen, voordat wij respons geven op de individuele AQI's en concrete suggesties doen ter verbetering.

#### Inleiding

De NBA verwacht dat *goede* AQI's een rol kunnen vervullen bij het inzichtelijk maken van de factoren die een rol spelen op de kwaliteit van de wettelijke jaarrekeningcontrole. Tevens kan het de brede discussie rondom de kwaliteit van de wettelijke controle meer richting geven en kunnen gesprekken gevoerd worden op basis van recente cijfers die door de AQI's worden verstrekt. AQI's kunnen inzicht bieden in de factoren die de kwaliteit bevorderen, en kunnen een vergelijking mogelijk maken tussen de prestaties van de verschillende aanbieders.

Van belang bij deze bovengenoemde punten is dat er *juiste* AQI's liggen die deze vraagstukken bevorderen.

In deze brief gaan wij eerst kort in op algemene kanttekeningen (I). Vervolgens geven wij input per afzonderlijke AQI (II) hierin nemen we de twee gestelde centrale vragen mee. Aan het slot van deze brief gaan wij nog kort in op het dashboard (III).

#### I. Algemene kanttekeningen

Doel en doelgroep AQI's niet helder

Koninklijke Nederlandse  
Beroepsorganisatie  
van Accountants



Bij invoering van de AQI's moet het doel en de gebruikers helder zijn. Wij zijn van mening dat deze twee onderdelen nog onvoldoende duidelijk zijn. Dit maakt de inhoudelijke beoordeling van de AQI's zeer lastig. Wij adviseren daarom om het doel en doelgroep expliciet uit te werken.

Vanuit de NBA denken wij dat de AQI's de volgende doelen kunnen dienen:

- AQI's faciliteren in de keuze van een accountantsorganisatie;
- AQI's vergroten vergelijkbaarheid tussen accountantsorganisaties;
- AQI's stimuleren het gesprek over kwaliteit, binnen beroep en met belanghebbenden.

Gebruikersgroepen hebben uiteenlopende wensen. Het is nu onduidelijk op basis van welke wensen de huidige selectie van indicatoren is gebaseerd. De huidige AQI's bestrijken een breed gebied, maar omdat onduidelijk is in welke gebruikersbehoefte ze voorzien zien wij dat er nog weinig samenhang is in het voorgestelde pakket.

Wij denken dat het belangrijk is om de behoeften per gebruikersgroep te expliciteren, zodat het gesprek over de verwachte kwaliteit gericht met de betreffende gebruikersgroepen kan worden gevoerd. Een en ander laat onverlet dat het zinvol is om indicatoren te verstrekken waarvan algemeen wordt aanvaard dat ze de controlekwaliteit beïnvloeden. Graag verwijzen wij naar ons green paper 'de definitie van audit kwaliteit'<sup>1</sup> waarin we verschillende perspectieven van kwaliteit benoemen vanuit verschillende gebruikersgroepen.

#### *Niet alle AQI's meten wat we willen weten*

De validiteit van sommige van de voorgestelde AQI's roept vragen op. Het is bijvoorbeeld maar de vraag of het verloop in het controleteam een goede indicator is voor capaciteitsproblemen. Daarnaast zijn wij van mening dat de voorgestelde AQI's onvoldoende differentiëren naar de verschillende typen accountantsorganisaties (groot, middelgroot en klein).

#### *Metten op organisatie- en sectorniveau*

Een specifieke consultatievraag betreft het aggregatieniveau van de AQI's. Wij zijn van mening dat het vermelden van individuele namen niet ingevoerd moet worden.

Ten eerste omdat de bescherming van de privacy niet opweegt tegen het belang dat is gediend met de vermelding van de naam.

Ten tweede omdat dit kan leiden tot verkeerde verwachtingen, bijvoorbeeld ten aanzien van de vermeende keuzemogelijkheid voor een specifieke partner daar waar de organisatie mogelijk andere, meer dwingende afwegingen maakt. Ten derde omdat dit het belang van het individu overschat in relatie tot het team. Als laatste: het zal, zeker als een naam is gekoppeld aan bepaalde kwalificaties, kunnen leiden tot publieke naming & shaming die een onveilige cultuur in de hand werkt. Dit terwijl juist een lerende organisatie - met de veiligheid om fouten te maken, te bespreken en te evalueren - kwaliteitsverhogend werkt.

#### Dashboard

Ondanks dat expliciet wordt uitgesproken dat het niet de bedoeling is via de AQI's een normering uit te spreken of te bepalen, is het onze verwachting dat in praktijk sprake zal zijn van normering. Een accountantsorganisatie krijgt een bepaalde 'score' binnen de set van AQI's. Daarom zouden wij adviseren bij het dashboard rekening te houden met de omvang van een accountantsorganisatie, zodat accountantsorganisaties van (min of meer) vergelijkbare omvang met elkaar worden vergeleken.

Onze ervaring en verwachting is dat een dashboard vanaf de start effectief moet zijn om het vertrouwen van gebruikers te verkrijgen en te behouden. Als een dashboard zijn reputatie van effectief meetinstrument eenmaal kwijt raakt zal het lastig zijn dit in een later stadium te herstellen. Omdat de AQI's nieuw zijn en nog duidelijk moet worden of ze de kwaliteit van de wettelijke controle ook echt inzichtelijk maken kan er niet verwacht worden dat de



---

<sup>1</sup> [https://www.nba.nl/globalassets/projecten/in-het-publiek-belang/project-toekomst-accountantsberoep/green-paper-audit-quality\\_web.pdf](https://www.nba.nl/globalassets/projecten/in-het-publiek-belang/project-toekomst-accountantsberoep/green-paper-audit-quality_web.pdf)

startsituatie direct optimaal is. Het dashboard zal zich dan ook in de praktijk moeten bewijzen.

Daarom is een permanente evaluatie aan gestelde heldere doelstellingen van belang, om vervolgens doorlopend aanpassingen te kunnen doorvoeren. De door de minister voorgestelde periode van vier jaar tot aan de eerste evaluatie duurt daarvoor te lang. Onze suggestie is deze periode in te korten of de mogelijkheid te creëren voor tussentijdse aanpassing als de noodzaak zich aandient.

## II. Inhoudelijke reactie per audit quality indicator

### AQI 1: Betrokkenheid externe accountant

De omvang van een controleopdracht heeft een belangrijke invloed op het niveau van partnerbetrokkenheid. Om daaraan recht te doen kan de gemiddelde betrokkenheid beter worden onderverdeeld in naar omvang van de opdracht (beursgenoteerde ondernemingen, grote ondernemingen, middelgrote ondernemingen en kleine ondernemingen), dan in de genoemde kwartielen in het consultatiedocument. Naast deze partnerbetrokkenheid kan dan ook de betrokkenheid van andere partners die betrokken zijn bij de opdrachten worden meegenomen, verwacht mag worden dat elke betrokken externe accountant hetzelfde niveau van kwaliteit levert.

#### Suggestie voor aanpassing AQI 1:

Partnerbetrokkenheid kan ook worden uitgedrukt in de tijd die externe accountants besteden per opdracht, als percentage van zijn/haar totaal beschikbare tijd. Dit geeft tevens een indicatie van het aantal opdrachtgevers dat een externe accountant bedient. Naast de partnerbetrokkenheid per opdracht kan het ook relevant zijn inzicht te geven in het gemiddelde aantal uren voor controleopdrachten ten opzichte van de totale tijdsbesteding van een externe accountant en het gemiddeld aantal opdrachten per externe accountant.

### AQI 2: Fouten in jaarrekening

De benaming van deze AQI strookt niet met de inhoud: het betreft hier namelijk fouten in de jaarrekening én in de controle. In de AQI staat momenteel dat er alleen tekortkomingen gemeld moeten worden, maar ook correcties en interventies van de accountant vormen een kwaliteitsindicator.

In het consultatie document wordt onder i4 gesproken over materiële afwijking en onder i5<sup>2</sup> staat materiële afwijking waarbij de jaarrekening in *ernstige mate tekortschiet* (artikel 2:362 lid 6 BW). Voor ons is niet duidelijk wat het verschil is tussen materieel en ernstig. Belangrijk is dat dit duidelijk gedefinieerd wordt, voordat de AQI ingevoerd wordt, zodat voor alle gebruikers duidelijk is wat zij moeten rapporteren.

Daarnaast wordt onder i5 gesproken over materiële afwijking gevonden tijdens een interne review, maar ook opdrachtgevers kunnen in een later stadium materiële afwijkingen melden.

#### Suggestie voor aanpassing AQI 2:

- Pas de naam van de AQI aan in 'Fouten in de jaarrekening en in de controle'. Zodat duidelijker is waar de AQI over gaat.
- Daarnaast zouden wij aanbevelen om de AQI aan te vullen met fouten die wél zijn gecorrigeerd tijdens de controle, dus gecorrigeerde fouten in de jaarrekening voor afgeven verklaring in aantallen en percentage van totale audits (op kantooniveau).



<sup>2</sup> Consultatiedocument Audit Quality Indicators, Datum: 8 juli 2021, Blz 18.( i4): Hier gaat het om afwijkingen in jaarrekeningen waarbij de accountantsorganisatie zelf de controle met de geconstateerde tekortkoming verrichtte. Een materiële afwijking in de jaarrekening kan een indicatie zijn dat de accountantscontrole onvoldoende is geweest (de accountant moet met zijn werkzaamheden het risico op materiële fouten tot een aanvaardbaar laag niveau hebben teruggebracht), maar een accountant kan niet alle fouten ontdekken. De accountant verschaft een redelijke mate en geen absolute mate van zekerheid, waardoor een onopgemerkte materiële fout in de jaarrekening niet per definitie een onvoldoende controle inhoudt. (i5): Het aantal jaarrekeningen met een geconstateerde materiële afwijking waarbij de jaarrekening in ernstige mate tekortschiet (artikel 2:362 lid 6 BW), als gevonden tijdens een interne review.

Waarbij rekening dient te worden gehouden dat de kwaliteit van de jaarrekeningen verschillend kunnen zijn.

#### *AQI 3: Fraude en continuïteit*

De voorgestelde AQI moet inzicht geven in de omvang van vermoede of geïdentificeerde fraudes.

Het verband tussen een relatief hoog aantal vermoedens van materiele fraude en/of een hoog aantal aangepaste controleverklaringen vanwege (dis)continuïteit is naar onze mening niet eenduidig te leggen. Een en ander is ons inziens (mede) afhankelijk van de samenstelling van de klantenportefeuille en het beleid van de accountantsorganisatie rondom cliëntacceptatie.

#### *Suggestie voor aanpassing AQI 3:*

- Twee actuele en belangrijkste thema's zijn fraude en continuïteit. Wij adviseren om deze als twee aparte AQI's op te nemen. De kwaliteit van de accountantscontrole met betrekking het voorkomen en opsporen van fraudes is immers altijd van belang, ook voor fraudes die niet bedreigend zijn voor de continuïteit.
- Wij raden aan om aanvullende informatie over aard en status van herstelmaatregelen kwantificeerbaar te maken. In geval van fraude kan dan de escalatieladder zichtbaar worden gemaakt in de vorm van aantallen/percentages van de:
  - Vermoedens
  - Consultaties
  - Meldingen bij opdrachtgever
  - Redres door opdrachtgever
  - Meldingen extern
- In het kader van fraude bevelen we aan om een percentage van meldingen in het kader van de WWFT op te nemen in de AQI.

#### *AQI 4: Kwaliteitsverhogende maatregelen*

Inzicht in kwaliteitsverhogende maatregelen is nuttig, maar verdient ook enige relativering. Indien een team goed functioneert zijn er immers minder maatregelen nodig. Daarnaast is deze AQI niet differentiërend voor organisatie van openbaar belang (OOB) vanwege de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen (OKB)-verplichting (= altijd 100%).

#### *AQI 5: Kwaliteitsbeheersingssysteem*

Deze AQI vinden wij een goede indicator. Daarbij is het wel van belang om de aard van de bevindingen en de werking van het systeem toe te lichten. Louter kwantitatieve informatie is voor gebruikers moeilijk te duiden.

#### *AQI 6: Cultuur*

Dit is een goede indicator. Maar onduidelijk is op welk niveau de cultuurmeting moet worden uitgevoerd, bijvoorbeeld op de hele organisatie of alleen op het deel dat werkzaamheden verricht voor de wettelijke controles.

#### *Suggestie voor aanpassing AQI 6:*

- Voer deze meting tweejaarlijks uit, om teruglopende respons te voorkomen. Of zorg voor jaarlijks variëteit door bijvoorbeeld een specifiek thema centraal te stellen.

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

Een te hoog verloop (kennisbehoud) brengt risico's met zich mee, maar een te laag verloop (tunnelvisie) kan dit eveneens. Tegelijkertijd worden de risico's van beide extremen niet zichtbaar door de middeling per kantoor.

#### *AQI 8: Innovatiebereidheid*

Innovatiebereidheid is van groot belang voor de accountancysector. Een goede indicator om dit te kunnen meten juichen wij dan ook toe.



Echter de huidige indicator en het op deze wijze meten van innovatiebereidheid is vatbaar voor interpretatie en daardoor subjectief. Zo zullen relatief grote kantoren waarschijnlijk meer (eigen) investeringen doen in innovatie dan kleinere kantoren. Deze laatste zullen wellicht innovatieve oplossingen toepassen nadat deze in de markt zijn ontwikkeld. De huidige AQI houdt hier geen rekening mee. Daarnaast vereisen complexe organisaties mogelijk meer inzet van innovatieve middelen dan minder complexe organisaties. Ook leidt de huidige voorgestelde wijze van berekenen van de AQI tot verschillende uitkomsten afhankelijk van de samenstelling van de omzet van de accountantsorganisatie (wettelijk versus niet wettelijke controles).

#### *AQI 9: Budgetoverschrijding*

Niet-vergoede budgetoverschrijding kan mogelijk commerciële druk opleveren, maar wanneer dat zo is dan meestal pas na het controlejaar t+1. De uitgangssituatie (aanvangsbudget, met name het aantal uren) is niet altijd te bepalen waardoor er in het eerste jaar eventueel meer budgetoverschrijding is dan de daarop volgende jaren.

#### *AQI 10: Opdrachtgeverstevredenheid*

Deze indicator is vatbaar voor interpretatieverschillen. Het management zal de toegevoegde waarde van een kritische accountant mogelijk niet altijd waarderen. Een lage waardering kan dan juist positief worden uitgelegd.

Suggestie voor aanpassing AQI 10:

- Indicator 'toegevoegde waarde' bij management vervangen door 'kwaliteit proces'.
- Verder zou bij de meting rekening moeten worden gehouden met het aantal benaderde opdrachtgevers en het aantal respondenten.

#### **Tot slot**

Met deze reactie hopen wij een constructieve bijdrage te leveren aan de verdere ontwikkeling en uitwerking van de AQI's. Een goede en heldere implementatie is van belang.

De NBA verleent graag haar medewerking aan de totstandkoming van het dashboard en de noodzakelijke infrastructuur via de in het consultatiedocument voorgestelde arrangementen. Waarbij wij er belang aan hechten dat er eerst gekeken wordt hoe de AQI's uiteindelijk voor gebruiker en de accountantssector werken, voordat ze verankerd worden in de wet. Om die reden luidt het voorstel van de NBA om de AQI's gefaseerd in te voeren en te starten bij organisaties die als OOB gekwalificeerd worden.

Met vriendelijke groet,  
het bestuur van de NBA,

Marco van der Vegte RA  
Voorzitter NBA

