



RAPPORT OORZAKENANALYSE

OOB ACCOUNTANTSORGANISATIES

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants

NBA

STUURGROEP PUBLIEK BELANG

JUNI 2019

STUURGROEP PUBLIEK BELANG

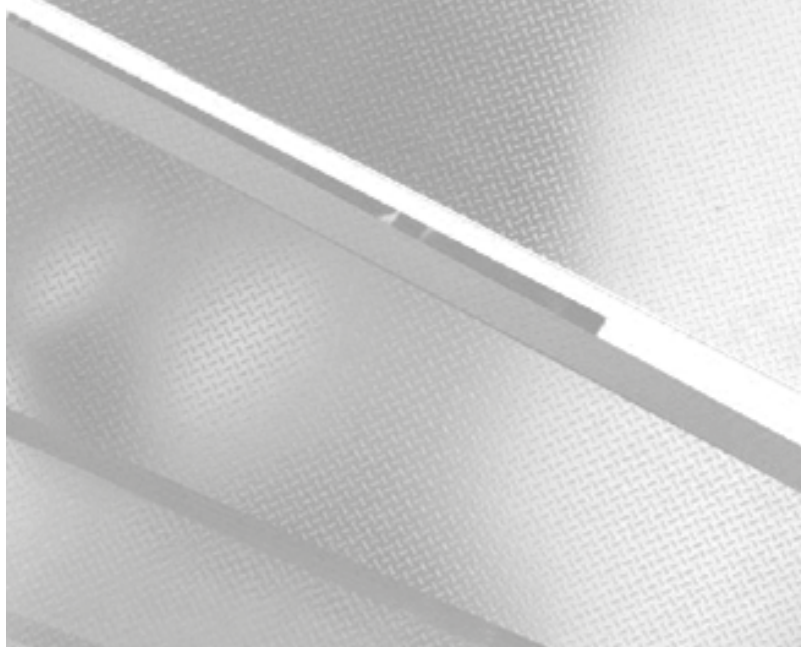
Bert Albers (Deloitte)
Anja Bast (Accon avm)
Paul Dinkgreve (SRA)
Egbert Eeftink (KPMG)
Peter Hopstaken (Mazars)
Marcel Huisman (Baker Tilly)
Bart Jonker (Grant Thornton)
Agnes Koops (PwC)
Rob Lelieveld (EY)
Roland Ogink (werkgroep niet-OOB)
Hans Renckens (BDO)
Marco van der Vegte (voorzitter) (NBA-bestuur)
Berry Wammes (NBA)

INHOUD

1. INLEIDING	4
2. HET PROCES VAN OORZAKENANALYSE	6
2.1 INLEIDING OP HET OORZAKENANALYSEPROCES	6
2.2 FASEN VAN HET PROCES	7
2.3 RANDVOORWAARDEN	12
3. UITKOMSTEN OORZAKENANALYSES	14
3.1 INLEIDING	14
3.2 GEÏDENTIFICEERDE THEMA'S UIT DIEPERLIGGENDE OORZAKEN	14
3.3 RELATIE TUSSEN DE IN DEZE OORZAKENANALYSE GEÏDENTIFICEERDE THEMA'S EN DE IN 2017 GEÏDENTIFICEERDE DRIVERS VOOR CONTROLEKWALITEIT	20
3.4 OORZAKENANALYSES EN HET MAATSCHAPPELIJK DEBAT	21
4. AFSLUITEND	23

1

INLEIDING



AANLEIDING

Het uitvoeren van oorzakenanalyses of *root cause analyses* (RCA) bij accountantsorganisaties draagt bij aan het blootleggen van dieperliggende oorzaken die de kwaliteit van de controles positief of negatief beïnvloeden. Uitkomsten van de oorzakenanalyses vormen een informatiebron voor de te treffen maatregelen om zodoende de kwaliteit van de controles en het stelsel van kwaliteitsbeheersing van accountantsorganisaties te versterken. Het uitvoeren van systematische oorzakenanalyses vormt dan ook een belangrijke basis voor een proces van continue kwaliteitsverbetering bij accountantsorganisaties.

In november 2017 publiceerde de Stuurgroep Publiek Belang van de NBA het rapport *Naar de kern - Een sectoranalyse van drivers van controlekwaliteit* (NBA 2017). In dit rapport wordt niet alleen het proces van het uitvoeren van een oorzakenanalyse toegelicht, maar formuleerden de opstellers ook tien drivers van controlekwaliteit op basis van de uitkomsten van oorzakenanalyses van Deloitte, EY, KPMG en PwC (de grotere OOB-accountantsorganisaties). De drivers vormen essentiële voorwaarden van controlekwaliteit. Deze zijn met name gericht op het team en de individuele accountant.

DOORONTWIKKELEN PROCESSEN EN METHODEN

Sindsdien hebben de OOB-accountantsorganisaties geïnvesteerd in het proces van uitvoeren van systematische oorzakenanalyses. De grotere OOB-accountantsorganisaties ontwikkelden hun processen en methoden door en ook de overige OOB-accountantsorganisaties haakten aan op deze ontwikkeling. In mei 2018 publiceerde de Stuurgroep Publiek Belang al enkele voorbeelden voor de manier waarop accountantsorganisaties oorzakenanalyses kunnen uitvoeren (NBA 2018).

De aandacht voor het uitvoeren van systematische oorzakenanalyses door nationale en internationale toezichthouders draagt bij aan de ontwikkeling en verbetering van oorzakenanalyses bij de Nederlandse accountantorganisaties. OOB-accountantsorganisaties verrichtten de afgelopen jaren inspanningen om het proces van oorzakenanalyses in hun organisaties in te richten en te verankeren. Enkele Nederlandse OOB-accountantsorganisaties vervullen vaak een voorbeeldfunctie in hun internationale netwerk. Zij delen op regelmatige basis kennis en inzichten over de systematische wijze waarop zij het proces van oorzakenanalyse uitvoeren met de andere accountantsorganisaties uit hun internationale netwerk. Dat doen ze ook met de uitkomsten van de oorzakenanalyses.

ONDERWERP EN REIKWIJDTE

De Stuurgroep Publiek Belang van de NBA besloot met de Veranderagenda Audit 2019-2020 - Naar een inspirerende kwaliteitsgerichte auditpraktijk (NBA 2018) om een vervolg te geven aan het in 2017 verschenen rapport *Naar de kern - Een sectoranalyse van drivers van controlekwaliteit* (NBA 2017). Dit rapport is daarvan het resultaat.

Met dit rapport delen de OOB-accountantsorganisaties hun kennis over het uitvoeren van oorzakenanalyses met de sector. Ook bieden zij de sector inzicht in de uitkomsten van hun oorzakenanalyses. De wijze waarop het proces van oorzakenanalyse is ingericht en verankerd binnen de OOB-accountantsorganisaties verschilt.



Dat is ook logisch omdat de OOB-accountantsorganisaties van elkaar verschillen in onder meer omvang, aard en cultuur. Daarnaast: we kunnen oorzakenanalyses met behulp van verschillende methodieken uitvoeren. Er is niet één best practice-methodiek voor het proces van oorzakenanalyse. Verder kunnen we verschillende ontwikkelingsstadia onderscheiden in het uitvoeren van oorzakenanalyses. Oorzakenanalyses vinden bijvoorbeeld plaats op dossier-, thema- en organisatieniveau. Dit rapport biedt, met name in hoofdstuk 2, de handvatten aan elke accountantsorganisatie die het proces van oorzakenanalyse in haar organisatie wil implementeren of verbeteren.

REIKWIJDTE VAN HET RAPPORT

Dit rapport richt zich op het proces van de analyse van de oorzaken. In dit rapport is aandacht voor de verschillende methodieken die we als accountantsorganisaties kunnen gebruiken om een oorzakenanalyse uit te voeren. In dit rapport is ook aandacht voor de uitkomsten van de oorzakenanalyses van de OOB-accountantsorganisaties.

Maatregelen die naar aanleiding van de gevonden oorzaken worden genomen en de effecten van die maatregelen op de controlekwaliteit, vallen buiten de reikwijdte van dit rapport. Vooral ook omdat deze moeten worden toegespitst op de specifieke organisatie, zoals we in hoofdstuk 2 nader toelichten.

Prof. dr. O.P.G. Bik RA van de Foundation for Auditing Research (FAR) begeleidde als onafhankelijk voorzitter de OOB-accountantsorganisaties in het proces van de totstandkoming van dit rapport. Wij bedanken de FAR voor deze waardevolle bijdrage en ondersteuning.

Juni 2019
Stuurgroep Publiek Belang

2

HET PROCES VAN OORZAKENANALYSE

2.1 INLEIDING OP HET OORZAKENANALYSEPROCES

In het rapport Naar de kern - Een sectoranalyse van drivers van controlekwaliteit uit 2017 is een beschrijving op hoofdlijnen gegeven van het proces van oorzakenanalyses bij de grotere OOB- kantoren. Sindsdien deden deze organisaties verdere praktijkervaring op en ontwikkelden zij het proces door. Een aantal *good practices* voor het uitvoeren van een oorzakenanalyse bij de accountantsorganisaties is beschreven in het rapport Werken aan een kwaliteitsgerichte cultuur uit 2018.

Tussen de OOB-accountantsorganisaties die input voor dit rapport leverden, zijn verschillen waar te nemen in het proces van oorzakenanalyse. Deels wordt dit veroorzaakt door een ontwikkeling in de tijd. Een aantal accountantsorganisaties is al in een vroeg stadium gestart met het uitvoeren van oorzakenanalyses. Deze organisaties zijn ook het meest ver met het uitvoeren van organisatiebrede themaonderzoeken.

INZICHTEN AANSCHERPEN

Een oorzakenanalyse is een iteratief proces, waardoor zowel de analyse als de gevonden oorzaken met nieuwe data en inzichten telkens worden aangescherpt. Deze aanscherpingen zitten met name in de structurering, scherpste en formalisering van de oorzakenanalyses. De nieuwe data en inzichten vormen daarnaast ook input voor het verbeteren van het kwaliteitsstelsel van het kantoor. In de ontwikkeling van het proces van het uitvoeren van oorzakenanalyses zien wij dat het proces in het begin veelal gericht is op het uitvoeren van oorzakenanalyses op individuele dossiers. In een latere ontwikkelingsfase ontstaat meer ruimte en aandacht voor het uitvoeren van oorzakenanalyses op thema- en organisatieniveau. In lijn hiermee zien we ook een ontwikkeling in de soorten oorzaken die worden blootgelegd. Van meer procesmatige oorzaken naar steeds dieperliggende oorzaken, bijvoorbeeld rondom cultuur en gedrag binnen een organisatie.

De verschillen tussen de kantoren worden ook veroorzaakt door een verschil in omvang van kantoren. Zoals we in dit hoofdstuk verder uitwerken, zijn voor het uitvoeren van oorzakenanalyses mensen nodig die over de juiste competenties beschikken. Bij de kleinere kantoren zien we dat meerdere rollen worden gecombineerd bij een kleiner aantal personen in de organisatie. In een aantal gevallen huren kantoren expertise via externe deskundigen in. Bij grotere kantoren zijn de rollen verdeeld over verschillende personen en is de expertise vaak in huis aanwezig binnen de accountantsorganisatie of de adviespraktijk. Een verder verschil is dat kleinere kantoren vanwege hun omvang ook op een andere wijze inzicht verkrijgen in kwaliteitsfactoren die voor hun organisatie van belang zijn.

VERSCHILLEN IN METHODES

Daarnaast zijn ook verschillen zichtbaar in de gehanteerde methodes per kantoor. Met name bij de grotere kantoren is sprake van een internationale methodiek voor het uitvoeren van oorzakenanalyses. Daarbij heeft de Nederlandse organisatie vaak een voortrekkersrol bij de nadere uitwerking van en aanvulling op deze methode. Andere kantoren ontwikkelden hun eigen methode, al dan niet met inschakeling van externe adviseurs.

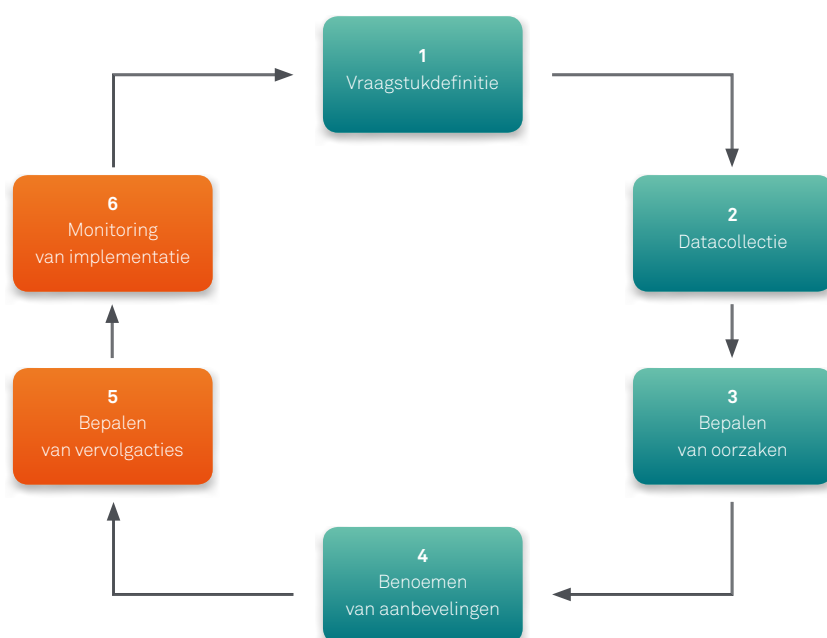
Er bestaat dan ook niet één best practice voor het uitvoeren van oorzakenanalyses. In dit hoofdstuk beschrijven we daarom de 'grootste gemene deler'. Hoe verloopt het proces momenteel bij de kantoren? We vullen deze aan met een aantal good practices die we bij één of meerdere kantoren hebben waargenomen. De good practices komen voort uit de ervaringen die tijdens de kennissessie zijn gedeeld en zijn besproken tussen de kantoren.

We beschrijven daarbij de fasen van het proces (paragraaf 2.2) en de randvoorwaarden voor de borging van een objectieve uitkomst (paragraaf 2.3). De interactie tussen het proces en de randvoorwaarden zijn de basis voor succes.

2.2 FASEN VAN HET PROCES

Bij de accountantsorganisaties zijn beleidsdocumenten aanwezig die een beschrijving geven van de doelstelling, het proces en de gehanteerde methodiek(en) voor oorzakenanalyses. Het hoofddoel is om door het uitvoeren van objectieve en onbevooroordeelde oorzakenanalyses bij te dragen aan het doorlopend verbeteren van de kwaliteit van de controles en het stelsel van kwaliteitsbeheersing.

De rode draad van het momenteel bij de OOB-accountantsorganisaties gehanteerde proces is als volgt weer te geven¹:



Het totale oorzakenanalyseproces omvat zes stappen. De eerste vier stappen zien toe op het uitvoeren van de oorzakenanalyse. Op basis van de uitkomsten hiervan komt men tot eventuele aanbevelingen om de kwaliteit te verbeteren. De laatste twee stappen gaan over de besluitvorming, implementatie en monitoring van de eventuele vervolgstappen.

Good practices zien we bij kantoren waar het oorzakenanalyseteam enkel verantwoordelijk is voor de stappen 1 t/m 4. Bij deze kantoren vallen de stappen 5 en 6 onder verantwoordelijkheid van het management van de kantoren (dit kan bijvoorbeeld het management van de controlepraktijk zijn, maar ook de Raad van Bestuur).

De bovengenoemde good practice geeft het oorzakenanalyseteam de vrijheid om haar werkzaamheden uit te voeren en te komen tot aanbevelingen. Dat zonder vervolgens ook verantwoordelijk te zijn voor het daadwerkelijk besluiten over en het implementeren van verbetermaatregelen. Het is vervolgens aan de beleidsbepalers om vervolgacties te bepalen en zorg te dragen voor de implementatie daarvan.

¹ Voor dit rapport hebben wij fase 4 uit het voorgaande rapport opgesplitst naar drie fases (4, 5 en 6).

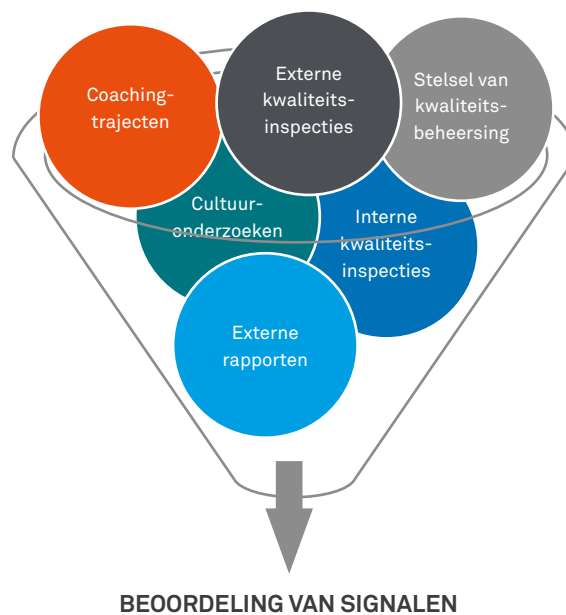
Met de bovenstaande good practice als uitgangspunt, ligt de focus in het vervolg van dit hoofdstuk op de stappen 1 tot en met 4. Dit onderscheid maken we ook in het bovenstaande figuur zichtbaar.

De zes stappen lichten we hieronder nader toe. In paragraaf 2.3 gaan we in op de randvoorwaarden.

1 VRAAGSTUKDEFINITIE

De oorzakenanalyse start met de vraagstukdefinitie, waarbij het te onderzoeken vraagstuk wordt geïdentificeerd en geconcretiseerd. De initiatie van een oorzakenanalyse wordt gebaseerd op een beoordeling van signalen over de kwaliteit van de controles vanuit verschillende invalshoeken van het kantoor.

Als input voor de beoordeling hanteren accountantsorganisaties een groot aantal bronnen. Veel voorkomende bronnen zijn:



- Interne kwaliteitsinspecties
- Externe kwaliteitsinspecties
- Cultuuronderzoeken en periodieke surveys
- Coachingstrajecten
- Foutenherstel
- Externe rapportages (waaronder van de NBA, AFM of MCA)
- Andere signalen uit het stelsel van kwaliteitsbeheersing
- Eerder uitgevoerde oorzakenanalyses

Good practices zien we bij accountantskantoren die de bronnen van dergelijke signalen, alsmede de afdeling(en) of personen die hiervoor verantwoordelijk zijn, in hun beleidsdocumenten opnemen.

Hierbij maken we onderscheid in zowel negatieve en positieve signalen.

Good practices zien we bij accountantskantoren die ook een oorzakenanalyse uitvoeren op dossiers die als good practice uit de interne of externe kwaliteitsinspecties naar voren komen.

Het oorzakenanalyseteam beoordeelt de signalen en besluit op basis van deze beoordeling om een oorzakenanalyse uit te voeren. Deze beoordeling kan ook het identificeren van overkoepelende thema's of terugkerende onderwerpen beslaan. Deze terugkerende onderwerpen kunnen zowel uit signalen, als uit reeds eerder uitgevoerde oorzakenanalyses komen.

Good practices zien we bij kantoren die niet alleen op individuele dossiers oorzakenanalyses uitvoeren, maar ook op thema's uit de controle of overkoepelende thema's in het kantoor.

Voor terugkerende onderwerpen kan een accountantskantoor besluiten tot het uitvoeren van een oorzakenanalyse op themaniveau. Hierbij kunnen we bijvoorbeeld denken aan het uitvoeren van een oorzakenanalyse op de werkzaamheden die accountants verrichten rondom (handmatige) journaalposten. In een dergelijke analyse betrekken we meerdere dossiers. Zowel dossiers met, als dossiers zonder bevindingen op het onderwerp. Door het betrekken van meerdere dossiers en meerdere opdrachtteams ontstaat een bredere en objectievere analyse van de oorzaken.

Accountantsorganisaties kunnen het proces verder verdiepen door een oorzakenanalyse op overkoepelende thema's in het kantoor of bij een vestiging uit te voeren. Een voorbeeld hiervan is een oorzakenanalyse naar de lerende organisatie, gericht op hoe partners en medewerkers in het kantoor leren en hoe bijvoorbeeld een angstcultuur kan worden voorkomen. Dergelijke analyses zien meer toe op het gedrag en de cultuur bij het accountantskantoor en stellen de medewerkers in het kantoor centraal, in plaats van de individuele opdrachten.

Beoordeling van signalen is onderdeel van het bepalen van de vraagstukdefinitie. In het kader van deze beoordeling vraagt het kantoor bijvoorbeeld aanvullende documenten op. Of het voert surveys uit om het vraagstuk scherper te krijgen.

2 DATACOLLECTIE

De tweede fase ziet toe op het verzamelen van de benodigde data. Hieronder valt ook de keuze voor de methode om deze data te verzamelen en de diepgang waarmee dit plaatsvindt.

Good practices zien we bij kantoren die starten met een desktopanalyse en de uitkomsten hiervan gebruiken bij het verder inrichten van de datacollectie. In het vervolg van de datacollectie kunnen kantoren de uitkomsten uit de desktopanalyse valideren. Ze kunnen deze tevens gebruiken om meer focus en diepgang aan te brengen in bijvoorbeeld interviews en surveys.

Bij een desktopanalyse vormt het oorzakenanalyseteam zich een beeld van de achtergronden en interne en externe factoren van het vraagstuk. Naast het kennisnemen van controledossiers, bestaat dit uit de analyse van de omstandigheden waarin de opdracht(en) is (zijn) uitgevoerd om de dieperliggende oorzaken te identificeren. Enkele elementen die hierbij aan bod kunnen komen:

- Samenstelling van opdrachtteam om inzicht te krijgen in bijvoorbeeld de teamopbouw en stabiliteit van het team.
- Analyse van geplande en gerealiseerde uren, inclusief moment waarop en stadium waarin de uren zijn gemaakt. Dat om inzicht te krijgen in bijvoorbeeld de mate van betrokkenheid van de teamleden, de werkdruk en/of het projectmanagement.
- Tijdslijnen en deadline(s) van de opdracht(en) om inzicht te krijgen in bijvoorbeeld de tijdsdruk rondom aftekenen controleverklaring en/of OKB's en belang van goed projectmanagement.
- Opdrachtrealisatie om inzicht te krijgen in bijvoorbeeld het aantal gemaakte uren in verhouding tot de opdrachtomvang of de eventuele aanwezigheid van budgetdruk. Ook de wijze waarop daar door het team op is gestuurd komt aan bod.

- Beoordelen van relevante technische guidance, nieuwsbrieven en trainingen om inzicht te krijgen in bijvoorbeeld de kwaliteit hiervan. En de mate waarin de guidance bekend was of had kunnen zijn bij het team.
- Samenstelling van de portefeuille van de opdrachtpartner(s), (senior) manager en controleleider. Dat om bijvoorbeeld inzicht te krijgen in de beschikbare tijd per opdracht of hoe belangrijk een bepaalde opdracht voor hen was.
- Diepgaande analyse van de bevindingen uit de interne en/of externe inspecties en OKB, om bijvoorbeeld inzicht te krijgen of er indicaties zijn dat een team niet voldoende professioneel kritisch is geweest.

Uitkomsten van de desktopanalyse geven verdere richting aan het benoemen van de (eerste) oorzaken en aan het vervolg van de datacollectie. De uitkomsten geven daarnaast ook richting aan de reikwijdte van de oorzaak-analyses. Bijvoorbeeld als uit een eerste analyse blijkt dat er bevindingen zijn opgekomen over het klant-acceptatieproces, wordt besloten om het proces van klant- en opdrachtacceptatie als zodanig te betrekken in de oorzakenanalyse.

Het in deze fase benoemen van de (eerste) oorzaken kan leiden tot eventuele bias, waardoor bijvoorbeeld in het vervolg van de analyse geen rekening meer wordt gehouden met eventuele andere oorzaken in het proces. De vervolgstappen van de oorzakenanalyses, waaronder de validatie en de inzet van gedragsspecialisten, reduceren deze bias.

Het houden van interviews en/of surveys is na de desktopanalyse een significant onderdeel van deze fase. Van groot belang is het zorgen voor een veilige omgeving bij deze sessies, zodat alle teamleden zich ook daadwerkelijk durven uit te spreken. De gedragsspecialisten hebben hierbij een belangrijke functie. Enerzijds doordat ze geen onderdeel uitmaken van de controlepraktijk. Anderzijds doordat ze getraind zijn in het aanvoelen en bespreekbaar maken van gevoelens.

Good practices zien we bij kantoren waar deze interviews en/of surveys zich ook richten op cultuur en gedrag. Hierbij spelen gedragsspecialisten een belangrijke rol en worden de voor de casus relevante mensen van het kantoor en/of het opdrachtteam benaderd. Dit waarborgt dat het kantoor alle invalshoeken onderzoekt. Hoe meer medewerkers/teamleden worden gesproken, hoe groter de kans dat de echte oorzaken naar boven komen.

3 BEPALEN VAN OORZAKEN

Op basis van de voorgaande fasen formuleert het oorzakenanalyseteam in deze fase de verwachte grondoorzaken. Hier vindt de verdere identificatie, validatie en uitdieping van de veronderstelde oorzaken plaats. Een belangrijk onderdeel in deze fase is het valideren van gevonden oorzaken.

Good practices zien we bij kantoren die hierbij gebruikmaken van focus groups en/of deep dives-workshops om de door het oorzakenanalyseteam gevonden (mogelijke) oorzaken te toetsen. In dergelijke sessies betreft het kantoor opnieuw de opdrachtteamleden om eerder getrokken conclusies uit te dagen en te valideren. Gedragsspecialisten of andere deskundigen op dit gebied faciliteren deze sessies.

Ook bij deze sessies is het van belang om te zorgen voor een veilige omgeving. De sessies worden door de opdrachtteams als een zeer waardevolle stap ervaren. Dat met betrekking tot het leren van gemaakte fouten of het uitvergrooten van good practices.

Good practices zien we bij kantoren die wetenschappelijk onderbouwde methodes voor hun oorzakenanalyse hanteren. Voorbeelden hiervan zijn de Five Whys-methode (veelal gebruikt in interviews), de Fishbone en de systems thinking theory. Deze methodes kunnen we ook in combinatie met elkaar hanteren.

FIVE WHYS

Bij de toepassing van de Five Whys-methode stellen de onderzoekers open en nieuwsgierige vragen tot er geen antwoord meer kan worden gegeven. Uit ervaring blijkt dat het vijfmaal stellen van vervolgvragen op een initiële vraag vaak leidt tot nieuwe inzichten. Deze werkwijze stimuleert de geïnterviewde na te denken over de werkelijke oorzaken van bepaalde incidenten. Door het stellen van vragen brengen we de keten van oorzaakelijkheid in kaart en traceren we de ware oorzaak.

FISHBONE DIAGRAM

Het Fishbone-diagram is een grafisch hulpmiddel om oorzaken van problemen in kaart te brengen. De kracht van het diagram zit hem in de gemeenschappelijke reis die noodzakelijk is om het gewenste begrip of inzicht te krijgen.

SYSTEMS THINKING THEORY

Systems thinking is een manier van het benaderen van een probleem dat onderzoekt hoe verschillende elementen in een systeem, bijvoorbeeld een accountantsorganisatie, elkaar beïnvloeden. Anders dan reageren op een individueel probleem, onderzoekt een systeemdenker welke relaties er zijn met andere activiteiten in het systeem. Hij of zij zoekt naar patronen tijdens een periode en zoekt naar de echte oorzaken. Eén van de *systems thinking*-modellen die helpt bij het begrijpen van een probleem is het Ijsbergmodel. We weten dat slechts 10 procent van de ijsberg zich boven de waterspiegel bevindt, dus 90 procent eronder. Maar die 90 procent is waar de oceaan invloed op heeft. Dat zorgt ervoor dat de bovenkant van de ijsberg doet wat hij doet. Deze methode begint bij een Event en via Patronen en Onderliggende structuren komen we tot Mental Models. Dat laatste zijn de aannames, overtuigingen en waarden die mensen hebben over het systeem. Om de events te veranderen is het van belang om de onderkant van de ijsberg aan te pakken.

4 BENOEMEN VAN AANBEVELINGEN

Na alle inventarisaties, aanscherpingen en validaties stelden we in fase 3 de grondoorzaken vast. Nu is het van belang dat het oorzakenanalyseteam daar aanbevelingen uit destilleert. Dit kunnen concrete maatregelen zijn om een bepaalde oorzaak weg te nemen of een bepaald probleem te verminderen. Maar denk ook aan suggesties tot het uitvoeren van nader onderzoek, bijvoorbeeld op het gebied van cultuur en gedrag. Het team schrijft deze aanbevelingen in een rapport en valideert desgewenst de aanbevelingen bij de betrokkenen. Het team rapporteert de uitkomsten hiervan aan het management van het kantoor.

5 BEPALEN VAN VERVOLGACTIES

Op basis van de aanbevelingen die het oorzakenanalyseteam in fase 4 doet, moet het management van het kantoor een besluit nemen over eventueel in te zetten vervolgacties. Het management moet haar eigen afwegingen maken: Welke (combinatie van) maatregelen zijn nodig en op welk moment worden deze maatregelen ingezet? In deze fase speelt het oorzakenanalyseteam geen primaire rol.

6 MONITORING VAN IMPLEMENTATIE

De monitoring van de implementatie van verbetermaatregelen vormt de laatste stap in het proces. Het management van het kantoor is primair verantwoordelijk voor de monitoring. Het oorzakenanalyseteam kan in deze fase wel ondersteuning bieden aan het management door mee te denken over de wijze waarop de effectiviteitsmeting kan plaatsvinden. Ook kan het meedenken over het monitoren van de genomen maatregelen. Uitkomsten van de effectiviteitsmetingen kunnen vervolgens ook tot nieuwe input voor het oorzakenanalyseteam leiden (zie stap 1).

2.3 RANDVOORWAARDEN

Een oorzakenanalyse is een instrument dat bedoeld is om van te leren, zodat zowel individuen als het kantoor zich verbeteren. Dit betekent dat openheid, vertrouwelijkheid en kwetsbaarheid van betrokkenen tijdens het proces van oorzakenanalyse van belang zijn en door het kantoor moeten worden gestimuleerd. Om te waarborgen dat het oorzakenanalyseproces objectief en onbevooroordeeld verloopt, is het daarom van belang dat een aantal omliggende factoren goed is ingeregeld. Deze factoren worden hieronder behandeld.

1 ONAFHANKELIJKE POSITIE

Het oorzakenanalyseteam heeft een zo onafhankelijk mogelijke positie binnen het kantoor. Het oorzakenanalyseteam functioneert als adviesorgaan van het management van het kantoor.

Good practices zien we bij kantoren waar, rechtstreeks of via het management van het kantoor, een rapportage lijn naar de Raad van Commissarissen bestaat om te rapporteren over de uitgevoerde oorzakenanalyses en uitkomsten hiervan.

Het oorzakenanalyseteam heeft de vrijheid om signalen over de controlekwaliteit nader te onderzoeken. Dat, door oorzakenanalyses in afstemming met het management van het kantoor te initiëren. De onafhankelijke positie stelt haar in staat om onbedreigd verbetermaatregelen voor te stellen op alle onderdelen binnen het accountantskantoor die bijdragen aan de controlekwaliteit.

Good practices zien we bij accountantskantoren die een scheiding aanbrengen tussen de personen die zich bezighouden met interne kwaliteitsreviews of compliance en de personen die oorzakenanalyses uitvoeren. Voor kleinere accountantskantoren levert dit een dilemma op het gebied van capaciteit op en is deze scheiding in mindere mate door te voeren.

2 SAMENSTELLING OORZAKENANALYSETEAM

De oorzakenanalyseteams maken ook deel uit van het accountantskantoor dat ze onderzoeken. Daarom moeten we veel aandacht besteden aan de samenstelling van de oorzakenanalyseteams. De leden van het team moeten over de juiste objectiviteit beschikken. Door diversiteit in de samenstelling, alsmede training en het werken in teamverband waarborgen we dit zo goed mogelijk. Daarnaast spelen de gedragsspecialisten die geen onderdeel uitmaken van de controlepraktijk van het kantoor hier een belangrijke rol.

Good practices zien we bij accountantskantoren die de juiste mix van personen in de oorzakenanalyseteams aanbrengen. Bijvoorbeeld door het betrekken van personen die bekend staan om focus op publiek belang of perspectief van meerdere belanghebbenden, young professionals, personen met meer senioriteit en (gedrags)experts van buiten de controlepraktijk of van buiten de organisatie.

3 COMPETENTIES VAN DE OORZAKENANALYSETEAMLEDEN

Voor een goede uitvoering van een oorzakenanalyse is het van belang om mensen met de juiste competenties in het oorzakenanalyseteam op te nemen.

Good practices zien we bij kantoren die onder meer de volgende competenties meenemen in hun teamsamenstelling: competenties op het gebied van vaktechniek, interviewtechnieken, deskundigheid op het gebied van cultuur en gedrag, maar ook mensen met ervaring uit de directe controlepraktijk.

Verder is van belang dat de personen die de oorzakenanalyses uitvoeren specifieke training ontvangen op de competenties die nodig zijn. Een voorbeeld hiervan is de competentie om moeilijke vragen te stellen zonder dat dit tot een gesloten houding of onveilige omgeving leidt.

Een belangrijke waarborg is de training van de leden van het oorzakenanalyseteam. Daarbij moeten we veel aandacht besteden aan een aantal biases. De belangrijkste biases waar we rekening mee moeten houden, zijn:

- *Anchoring bias*: de neiging om je te baseren op de eerst beschikbare informatie, in plaats van alle mogelijke informatie uit het verleden.
- *Recency effect*: de neiging van mensen om zich recente gebeurtenissen beter te herinneren, dan oudere gebeurtenissen. Hierdoor richten we ons meer op recente voorbeelden en omstandigheden, dan vergelijkbare of zelfs tegenstrijdige informatie die we eerder hebben gehoord.
- *Confirmation bias*: de neiging om naar informatie te zoeken die de eigen ideeën of hypothesen bevestigt.
- *Availability bias*: de neiging van mensen om de meest eenvoudigste optie te kiezen. Bij het uitvoeren van een oorzakenanalyse speelt dit met name bij het verzamelen van informatie. Hierbij bestaat het gevaar dat we de reikwijdte van de analyse zodanig inrichten, dat de analyse eenvoudig kan worden uitgevoerd op basis van direct beschikbare informatie.

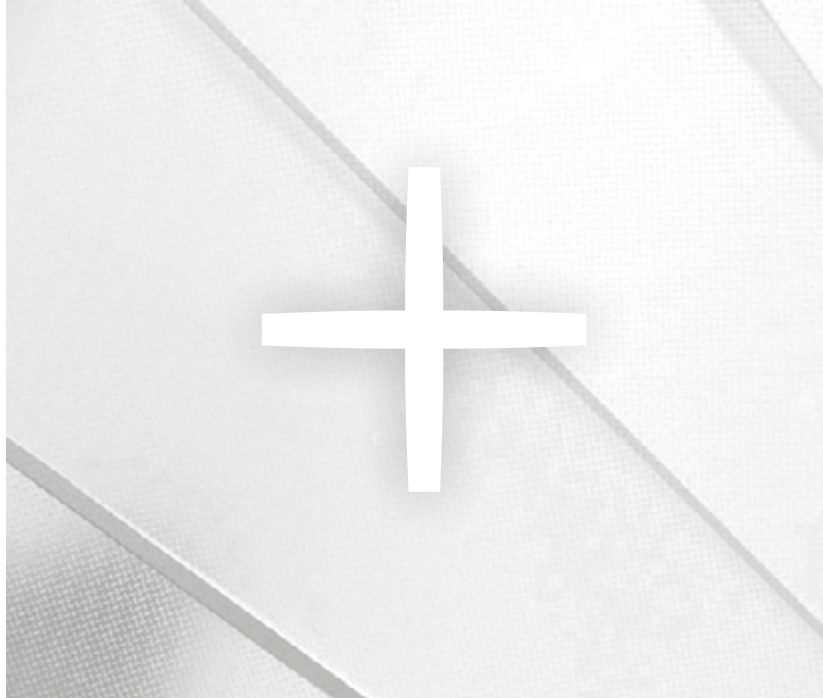
4 CREËREN VAN EEN VEILIGE OMGEVING

Een dilemma dat zich kan voordoen is het ontbreken van duidelijke afspraken. Welke invloed hebben de uitkomsten van oorzakenanalyses op de beoordeling en beloning van medewerkers? Wanneer we een oorzakenanalyse uitvoeren is het belangrijk dat we een veilige omgeving creëren. Zo durven medewerkers open te zijn over hun ervaringen tijdens een opdracht of over een specifiek thema.

Good practices zien we bij accountantskantoren waar expliciet is vastgelegd dat uitkomsten uit een oorzakenanalyse niet betrokken mogen worden bij de beoordelings- en beloningscyclus. Tenzij sprake is van overtredingen waarbij het kantoor (wettelijk) verplicht is over te gaan tot registratie van dergelijke overtredingen. Hiermee creëert een kantoor een veilige omgeving voor het delen van ervaringen.

3

UITKOMSTEN OORZAKENANALYSES



3.1 INLEIDING

Op basis van de door de OOB-accountantsorganisaties uitgevoerde oorzakenanalyses komen verschillende drivers van controlekwaliteit naar voren. Deze zijn onder begeleiding van de Foundation for Auditing Research in diverse sessies met vertegenwoordigers van de betrokken accountantsorganisaties verdiept en geclusterd in zeven relevante thema's. Ook voerde een aantal kantoren verdiepende onderzoeken uit die nadere inzichten geven over specifieke thema's.

3.2 GEÏDENTIFICEERDE THEMA'S UIT DIEPERLIGGENDE OORZAKEN

Er bestaat veelal samenhang tussen de thema's, zoals deze uit de dieperliggende oorzaken zijn gedestilleerd. Bij tekortkomingen in de controlekwaliteit werd over het algemeen aan meerdere randvoorwaarden niet voldaan die we aan de genoemde thema's relateren. Dat terwijl dit bij good practice-controles over het algemeen wel het geval was. We identificeren zeven thema's die we onderstaand per thema verder toelichten.

THEMA 1

VOLDOENDE TIJD EN ONVOORZIENE OMSTANDIGHEDEN

SAMENVATTING

Voor de uitvoering van een goede controle is het van belang dat het team voldoende tijd heeft voor goede planning, uitvoering, review, coaching en reflectie. Aantal, omvang en aard van de opdrachten moet voor elke beroepsbeoefenaar in redelijke verhouding staan met zijn of haar beschikbaarheid, ervaring en specifieke (sector)kennis.

Uit de analyses komt naar voren dat een te hoge werkdruk, die negatief kan uitwerken op de kwaliteit van de controle, veelal ontstaat als er zich onvoorziene omstandigheden voordoen. Voorbeelden daarvan zijn ziekte van een teamlid, personeelsverloop bij het team, onverwachte bevindingen bij de gecontroleerde onderneming (fraude, fouten) en onvoldoende werkende interne beheersing bij of inadequate aanlevering van informatie door de gecontroleerde onderneming. In de planning van de werkzaamheden houden kantoren dan onvoldoende rekening met deze eventuele onvoorziene omstandigheden.

Door de toegenomen uren per opdracht, als gevolg van de investeringen in kwaliteit en de schaarste aan ervaren externe accountants in de sector, investeerden de accountantsorganisaties de afgelopen jaren in het aannemen van meer mensen. Zij zijn kritischer geworden over het aantal klanten dat zij bedienen. Ook zijn accountantskantoren strenger naar de klant toe. Ze helpen bijvoorbeeld minder vaak bij het oplossen van inadequate aanlevering van informatie door de gecontroleerde onderneming. Of bij het toch behalen van extern bepaalde deadlines.

Uit de oorzakenanalyses blijkt echter dat deze maatregelen nog niet voldoende effect sorteren. In het bijzonder kunnen situaties waarin omvangrijke knelpunten binnen het controleteam moeten worden opgelost en er geen of onvoldoende centrale reservecapaciteit beschikbaar is leiden tot werkdruk en een druk op de kwaliteit op opdrachtniveau. In de capaciteitsplanning en -opbouw hebben de kantoren in de afgelopen jaren vooral geïnvesteerd in het vergroten van de capaciteit op opdrachtniveau, maar dit biedt nog niet in alle gevallen afdoende oplossingen om piekbelasting als gevolg van onvoorziene omstandigheden met significante impact op te vangen.

ILLUSTRATIE OBSERVATIES OORZAKENANALYSES

Uit de diverse oorzakenanalyses komen verschillende signalen naar voren die we relateren aan dit thema. Onderstaande citaten zijn illustratief voor de beelden die uit de diverse oorzakenanalyses naar boven zijn gekomen:

“Een sleutelfactor voor goede kwaliteit is de beschikbaarheid van voldoende mensen om de audit uit te voeren. Dat in combinatie met continuïteit in het team, vooral op managerniveau. Daarbij komt flexibiliteit in de planning om mogelijke problemen of vertragingen die zich tijdens een audit voordoen op te lossen.”

“Uit de oorzakenanalyses komen gevallen van werk- en tijdsdruk. Dit manifesteert zich bijvoorbeeld in het niet voor elkaar krijgen van voldoende capaciteit voor een opdracht. Dat gebeurt vooral in situaties met veranderde omstandigheden. Denk aan het uitvallen van een teamlid of onvoorziene problemen tijdens het controleproces. Het team is niet altijd in staat om hier voldoende op in te spelen. Op organisatieniveau zijn de planningsprocessen niet altijd in staat om de teams de gewenste professionals te leveren.”

“Mentale gesteldheid van een team kan een negatief effect hebben op de bereidheid professioneel kritisch te zijn. Zeker in gevallen van langdurig lopende controles met veel problemen aan de cliënt- of teamkant. Vooral op documentatiegebied is deze mentale gesteldheid een oorzaakfactor. Er kan een ‘we zijn er klaar mee’-gevoel ontstaan. Daarbij overheerst tevredenheid over de verbeteringen die zijn gerealiseerd en issues die zijn opgelost. De scherpte om ook het laatste issue nog op te lossen ontbreekt.”

THEMA 2

SAMENSTELLING TEAM (INCLUSIEF DESKUNDIGEN), COACHING EN REVIEW

SAMENVATTING

Uit de oorzakenanalyses komt naar voren dat het voor de uitvoering van een goede controle van belang is dat het team evenwichtig en divers is samengesteld. Ook is belangrijk dat er weinig wijzingen plaatsvinden in het team of dat wijzigingen in het team adequaat worden opgevangen. Het team moet dusdanig zijn samengesteld, zowel kwalitatief als kwantitatief, dat voldoende ‘frisheid’ aanwezig is. Maar ook de continuïteit en het behoud van de klant- en branchekennis moeten we borgen. Op de diverse lagen van het team moet toereikende begeleiding mogelijk zijn. Ook moeten de rollen en verantwoordelijkheden van de verschillende teamleden duidelijk zijn. De teamopbouw is zodanig dat er adequate coaching en reviews van alle teamleden plaatsvinden. Als dit niet het geval is, dan kan dit bijdragen aan een verminderde controlekwaliteit.

Daarnaast komt uit de oorzakenanalyse naar voren dat goede samenwerking met specialisten een factor is die de controlekwaliteit beïnvloedt. Dit wordt mede beïnvloed door de waarborgen in de organisatie. Deze zorgen ervoor dat het opbouwen van specifieke expertise bij niet controle-opdrachten hand in hand gaat met het vrijmaken van adequate capaciteit (kwantiteit en kwaliteit) van specialisten voor de uit te voeren controles. Een voorbeeld hiervan is het opnemen van doelstellingen over de ondersteuning van en de inzet op controles in de doelstellingen van relevante businessunits en partners/medewerkers in de adviespraktijk.

Het controleteam moet een voldoende professioneel-kritische houding hebben ten opzichte van de door een specialist uitgevoerde werkzaamheden. Het team moet ook voldoende aandacht besteden aan een gezamenlijke planning en review. Als laatste moet het team ook de bevindingen van de specialist naar consequenties voor andere aspecten van de jaarrekeningcontrole kunnen vertalen.

ILLUSTRATIE OBSERVATIES OORZAKENANALYSES

Uit de diverse oorzakenanalyse komen verschillende signalen naar voren die we relateren aan dit thema.

Onderstaande citaten zijn illustratief voor de beelden die uit de diverse oorzakenanalyses naar boven komen:

“We moeten ervoor zorgen dat we over voldoende personeel beschikken om de controleopdrachten in onze controlepraktijk uit te voeren. Dat wil zeggen: de juiste medewerkers, op het juiste niveau, met de juiste ervaring en senioriteit, op het juiste moment en met de juiste hoeveelheid tijd.”

“Teams op cliëntniveau en binnen de organisatiestructuur functioneren niet altijd op het juiste niveau. Er lijkt meer aandacht te gaan naar het individu dan het team. Teams zijn bijvoorbeeld niet altijd divers genoeg. Frustraties die een situatie van non-compliance hadden kunnen voorkomen, worden niet altijd geuit. Men heeft soms moeite om anderen aan te spreken of upward feedback te geven.”

“We zijn geneigd iedereen een standaard generieke rolomschrijving te geven. Terwijl elk persoon zijn eigen sterke en zwakke kanten heeft. Wat iemands rol in het team is en wat zijn (review)verantwoordelijkheid is, is niet altijd duidelijk en wordt niet altijd expliciet besproken. Verder wordt het niet expliciet besproken wanneer de omstandigheden veranderen. Bijvoorbeeld bij vertrek van een teamlid of bij problemen bij de cliënt.”

“Uit oorzakenanalyses komt soms naar voren dat mensen onvoldoende bekend zijn met de verwachtingen van de reviewrol en de verantwoordelijkheden die hierin liggen. Vooral als meerdere reviewlagen in het proces zijn ingebouwd. Er ontstaat dan een te hoog vertrouwen in andere teamleden en een misplaatst gevoel dat zaken reeds in een eerder stadium met voldoende detail zijn bekeken. Of nog door de volgende reviewer worden bekeken.”

“De toenemende complexiteit van IT en daaraan gerelateerde, opkomende problemen voegen een extra dimensie toe aan onze kennisbehoeften. Specifiek voor IT-gerelateerde controlewerkzaamheden moeten we ervoor zorgen dat IT-audit adequate capaciteit beschikbaar stelt om auditteams te ondersteunen.”

VERDIEPEND ONDERZOEK

Bij één kantoor vond een verdiepend onderzoek naar de relatie tussen het creëren van een veilige cultuur, het inbouwen van reflectiemomenten en de kwaliteit van oordeelsvorming. Conclusie uit het onderzoek is dat een betere ‘veilige cultuur’ leidt tot betere informatiedeling in het team. Dat leidt weer tot betere oordeelsvorming. Zowel individuele reflectie als teamreflectie draagt bij aan betere oordeelsvorming. Het is daarom van belang dat kantoren en controleteams een omgeving creëren waarin zij mensen uitnodigen om informatie te delen, vragen te stellen en zaken ter discussie te stellen. Daarnaast is het van belang dat kantoren voldoende tijd en reflectiemomenten inbouwen. Dat op verschillende momenten in het controleproces. Zo reflecteren het individu en/of het team bewust op het proces en de verkregen informatie.

THEMA 3

ADEQUAAT PROCESMANAGEMENT

SAMENVATTING

Uit de oorzakenanalyses blijkt dat kennis, kunde en toepassing van proces- en projectgericht denken in het controleteam van belang is voor de uitvoering van een effectieve en efficiënte controle.

De complexiteit van de controle en het controleproces neemt toe en diverse partijen spelen een rol bij de controle. Zowel in de accountantsorganisatie als bij de gecontroleerde organisatie. Dit vereist goede planning en afstemming. Met de gecontroleerde organisatie, in het controleteam, met andere accountants (bijvoorbeeld bij groepscontroles), met delivery centra en met specialisten. Daarnaast leert de praktijk dat regelmatig tijdens controles moet worden bijgestuurd. Dat als gevolg van wijzigingen bij de gecontroleerde ondernemingen, uitkomsten van procedures (niet adequaat werkende interne beheersing), tijdigheid van oplevering en kwaliteit van informatie en wijzigingen in het team.

Als het procesmanagement niet goed op orde is, dan vergroot dat het risico dat knelpunten in de controle ontstaan. Daaronder werk- en tijdsdruk. Deze knelpunten hebben een negatieve invloed op de kwaliteit van de controle.

ILLUSTRATIE OBSERVATIES OORZAKENANALYSES

Uit de diverse oorzakenanalyses komen verschillende signalen naar voren die we relateren aan dit thema. Onderstaande citaten zijn illustratief:

“Effectieve planning door tijdige en adequate betrokkenheid van de engagement leader, de manager en, waar relevant, de OKB’er, heeft een positieve impact gehad op de goede dossiers. Dit aspect was vaak minder goed op orde bij de dossiers waarin gebreken zijn geconstateerd. Die effectieve planning moeten we doortrekken tot en met de uitvoering en afronding van de controle. En we moeten deze combineren met goede projectmanagementvaardigheden.”

“Als het werk is verdeeld over veel verschillende functionarissen en een groot aantal schijven vraagt dat om veel afstemming. Dan ontstaat het risico van informatieverlies.”

“Bij onvoldoende projectmanagement bij de teams worden soms stappen vergeten. Denk aan het verzenden van rapportages of het niet plannen van o zo belangrijke ‘achteroverleunmomenten’. Soms zijn teams dan te beperkt bemenst.”

THEMA 4

KWALITEIT GECONTROLEERDE ORGANISATIE IN COMBINATIE MET EEN SERVICEGERICHTE INSTELLING VAN DE ACCOUNTANT

SAMENVATTING

De accountant is voor de controle van de jaarrekening afhankelijk van de aanlevering van informatie door de gecontroleerde organisatie. Daarnaast steunt de accountant in zijn controleaanpak in meer of mindere mate op de interne beheersing bij de organisatie. De functionarissen bij de gecontroleerde organisatie, haar toezichthoudende functionarissen en het controleteam zijn schakels in het financiële rapportageproces die elkaar kunnen versterken, maar ook negatief kunnen beïnvloeden.

Een onvoldoende werkende interne beheersing (inclusief IT-omgeving), onvoldoende kennis of slechte oplevering aan de zijde van de gecontroleerde organisatie mag geen excuus zijn voor een kwalitatief onvoldoende controle. Uit de oorzakenanalyses komt wel naar voren dat de kwaliteit van de gecontroleerde organisatie van invloed is op de kwaliteit van de controle. Problemen aan de zijde van de gecontroleerde organisatie kunnen druk op het proces zetten bij de accountant. Vooral als dit leidt tot onvoorziene knelpunten (zie ook thema 1). Bijvoorbeeld als de accountant verwachtte te kunnen steunen op de interne beheersing. Of als de accountant verwachtte dat de gecontroleerde organisatie zelf in staat was om de jaarrekening op te stellen in overeenstemming met de vereisten, maar tijdens de controle niet het geval blijkt te zijn.

Kwaliteitsrisico's voor de controle ontstaan vooral als de accountant het probleem te veel naar zich toe trekt. Hij of zij probeert het voor de gecontroleerde organisatie op te lossen. Dat in plaats van vast te houden aan de verdeling van rollen en verantwoordelijkheden tussen de accountant en de gecontroleerde organisatie. Servicegerichtheid van accountants leidt er in die gevallen toe dat het probleem van de gecontroleerde organisatie uiteindelijk het probleem van de accountant wordt. Deze is dan te veel tijd bezig met werkzaamheden die de gecontroleerde organisatie zelf zou moeten uitvoeren. En dat weer ten koste van de werkzaamheden die de accountant zou moeten uitvoeren (inclusief documentatie).

ILLUSTRATIE OBSERVATIES OORZAKENANALYSES

Uit de diverse oorzakenanalyses komen verschillende signalen naar voren die we relateren aan dit thema. Onderstaande citaten zijn illustratief:

“Het feit dat cliënten onvoldoende in control-zijn over hun financiële processen of niet over een voldoende gekwalificeerde financiële functie beschikken, is van invloed op het vermogen om een kwalitatief goede controle op een tijdige, efficiënte en effectieve manier uit te voeren”

“Teams brengen zichzelf in de problemen wanneer ze te servicegericht zijn en de problemen van de gecontroleerde organisatie tot hun eigen probleem maken. Dit probleem raakt in de eerste plaats de teamleden op locatie en is niet altijd direct zichtbaar voor senior-managers en partners.”

“Een inadequate interne beheersing en ontoereikende expertise over controle- en verslaggevingsvraagstukken bij de gecontroleerde organisatie kan de realisatie van een kwalitatief goede controle belemmeren.”

VERDIEPEND ONDERZOEK

De Foundation for Auditing Research kende een aantal onderzoeksprojecten toe waarin de invloed van audit committees op de kwaliteit van de controle wordt onderzocht.

THEMA 5

LERENDE ORGANISATIE MET EEN ‘OPEN’ CULTUUR

SAMENVATTING

Bij iedere organisatie en door iedere accountant worden fouten gemaakt. Sommige fouten hebben grote gevolgen. Andere niet of nauwelijks. Voor de toename van de kwaliteit van de controles is het van belang dat de organisatie en het individu fouten tijdig onderkennen, reflecteren op de oorzaak van de fouten en daarvan leren. Dit vereist een open cultuur waar het maken van fouten bespreekbaar is. Een cultuur waarin accountants open en constructieve feedback geven en ontvangen. Daarin kan en mag ieder teamlid vragen stellen. Een afwijkende mening wordt gewaardeerd. Voorbeeldgedrag van meer senior teamleden speelt hierbij een belangrijke rol.

Uit de oorzakenanalyses komt naar voren dat de druk om de kwaliteit van de dossiers omhoog te brengen ook leidde tot angst bij individuele accountants voor de consequenties van het maken van fouten. Daarmee verhoogt het onder andere ook de werkdruk. Het vinden van een goede balans tussen het nastreven van een hoge kwaliteit van de dossiers en het tegelijkertijd creëren van een cultuur waarin je (onbewuste) fouten mag maken, blijkt een uitdaging. In die cultuur is het belangrijk dat je van fouten leert en ze deelt.

ILLUSTRATIE OBSERVATIES OORZAKENANALYSES

Uit de diverse oorzakenanalyses komen verschillende signalen naar voren die we relateren aan dit thema. Onderstaande citaten zijn illustratief:

“De organisatie heeft een high performance-cultuur. Alhoewel dit erg positieve effecten heeft (aantrekken goede mensen, mensen die verantwoordelijkheid nemen, etcetera) zijn de neveneffecten dat mensen soms moeite hebben fouten toe te geven of het moeilijk vinden hulp te vragen.”

“Alhoewel dossierreviews, herstelwerkzaamheden, oorzakenanalyses en beloningssystemen bedoeld zijn om te leren, voelen medewerkers dit soms als straffen. Daardoor neemt de bereidheid ervan te leren sterk af. Verder heeft de organisatie moeite om organisatiebrede problemen ook echt op te lossen. Problemen blijven te lang een issue.”

“Mensen zijn bang om fouten te maken, omdat men denkt daarop afgerekend te worden. Hierdoor durven ze zich onvoldoende open te stellen voor feedback en ontwikkeling. Dat is een belangrijke belemmering voor het lerend vermogen van de organisatie.”

VERDIEPEND ONDERZOEK

Bij één kantoor vond een verdiepend onderzoek plaats naar het leren van fouten. Uitkomst uit dat onderzoek is dat over het algemeen snel en adequaat wordt geacteerd om een fout te herstellen en consequenties te voorkomen. Maar er mag meer aandacht worden besteed aan het structureel leren van (al dan niet bijna) gemaakte fouten.

Bij een tweede kantoor vond eveneens een verdiepend onderzoek naar de lerende organisatie plaats. Dat onderzoek levert de volgende verbetermogelijkheden op:

- Bewuster leren van inzichten buiten eigen werk
- Meer aandacht voor leren in teams tijdens en na de uitvoering van de werkzaamheden
- Meer aandacht voor leren van near misses (meta leren)
- Verhogen van de kwaliteit van (het leren van) feedback

THEMA 6

DUIDELIJKHEID OVER VAKTECHNISCHE EISEN EN PRAKTISCHE TOEPASSING DAARVAN

SAMENVATTING

Gedegen vaktechnische kennis en begrip over de wijze waarop deze moet worden toegepast in een concrete situatie tijdens de controle is (uiteraard) van belang voor de uitvoering van een goede controle. Teamleden moeten een goede basiskennis hebben, maar ook relevante guidance standaard raadplegen. In veel gevallen waar niet (volledig) aan de kwaliteitsstandaarden is voldaan, vertrouwden teamleden te veel op ervaring, algemene kennis van de standaarden en logisch redeneren. Ze zouden dit nog eens moeten toetsen door de regelgeving in detail te raadplegen. Door dit niet te doen, ontstaat het risico dat bepaalde vereisten uit de regelgeving of standaarden niet of niet volledig zijn nageleefd.

Daarnaast laten de uitgevoerde oorzakenanalyses zien dat het een uitdaging is om in het geheel aan beschikbare guidance, bijvoorbeeld van de accountantsorganisaties of van de NBA, de juiste te selecteren die voor een specifieke kwestie van toepassing is. Daarbij komt dat het lastig is om zeker te weten dat de guidance de standaard toereikend afdekt.

ILLUSTRATIE OBSERVATIES OORZAKENANALYSES

Uit de diverse oorzakenanalyses komen verschillende signalen naar voren die we relateren aan dit thema. Onderstaande citaten zijn hier illustratief voor:

“Op een aantal onderwerpen is geen sprake van duidelijke common understanding van wat genoeg is. Dit zijn voornamelijk standaarden die principle based zijn opgezet en waar professionele oordeelsvorming belangrijk is. Dit speelt zowel bij de Nederlandse organisatie, tussen het Nederlandse kantoor en andere landen uit de netwerkorganisatie en tussen kantoren en toezichthouders.”

“Het is belangrijk om het voor auditteams gemakkelijker te maken te begrijpen welke guidance en templates beschikbaar zijn, welke verwachtingen bestaan over de beoogde toepassing ervan en hoe ze effectief en efficiënt kunnen worden gebruikt.”

“Guidance beschikbaar voor de praktijk wordt niet (voldoende) geraadpleegd of goed gelezen. Mede doordat er een te groot aanbod (overload) aan informatie en guidance beschikbaar is. Daarbij trekken we de gebruiksvriendelijkheid in twijfel.”

VERDIEPEND ONDERZOEK

Eén kantoor voerde verdiepend onderzoek uit op het onderwerp Journal entry testing en op het gebruik van de door de gecontroleerde organisatie vervaardigde informatie. Journal entry testing is onder meer relevant voor het adresseren van frauderisico's. Op basis van dit onderzoek concludeerde het kantoor dat, in gevallen waar de vereiste werkzaamheden niet volledig in overeenstemming met de standaarden zijn uitgevoerd één of meer van de volgende factoren een rol speelde(n):

- De noodzaak van de uit te voeren werkzaamheden werd niet voldoende begrepen/ervaren;
- De ‘toon aan de top’ was dat geconstateerde tekortkomingen in de werkzaamheden werden gezien ‘uitvoeringsprobleem’. De werkzaamheden en detail-vereisten kregen hierdoor te weinig aandacht en prioriteit;
- De uitwerking van de vereisten in de dagelijkse praktijk bleef achter door een gebrek aan betrokkenheid en tijd van senior medewerkers, een gebrek aan standaardisatie en onvoldoende investering om de guidance te vertalen naar de consequenties in de praktijk.

SAMENVATTING

Het is belangrijk dat de accountant professioneel-kritisch kijkt naar de controleaanpak en de verkregen controle informatie.

Het is zinvol om daarbij gebruik te maken van kennis over de gecontroleerde organisatie, de geïdentificeerde risico's en de controle-aanpak van voorgaande jaren. Echter, dit moet er niet toe leiden dat het controleteam onvoldoende kritisch nadenkt over de aanpak in het huidige jaar en de aanpak van voorgaand jaar te gemakkelijk 'doorrolt'. Daarbij bestaat namelijk een gevaar. Te realiseren verbeteringen in de aanpak, nieuwe of gewijzigde risico's of standaarden en gewijzigde verwachtingen van stakeholders worden niet onderkend. Het controleteam past dan de aanpak hier niet op aan.

De controle start bij de door de gecontroleerde organisatie opgestelde informatie. Een groot deel van de controle bestaat uit het verkrijgen van onderbouwingen, bevestigingen en bewijzen voor die informatie. Echter, het is van belang dat de accountant die informatie vervolgens kritisch onderzoekt. Hij of zij moet niet alleen zoeken naar bevestiging van de verkregen informatie, maar ook naar mogelijk tegenstrijdige informatie.

ILLUSTRATIE OBSERVATIES OORZAKENANALYSES

Uit de diverse oorzakenanalyses komen verschillende signalen naar voren die we relateren aan dit thema. Onderstaande citaten zijn illustratief:

"Professioneel-kritische instelling bij het beoordelen van controle-informatie is een belangrijke kwaliteitsfactor. Hierbij moet men zich niet alleen richten op het verkrijgen van bevestigende controle-informatie, maar ook onderzoeken of er informatie is die tegenstrijdig is."

"Een kwaliteitscultuur, met een gepaste toon aan de top, en het creëren van een veilige omgeving om robuuste dialogen te voeren in controleteams, binnen het kantoor en met gecontroleerde organisaties dragen bij aan een professioneel-kritische mindset. Deze is belangrijk voor de kwaliteit van de audit."

"Als de controleaanpak onvoldoende kritisch wordt bekeken en de aanpak uit voorgaand jaar te gemakkelijk wordt doorgerold zonder de beweegredenen en overwegingen ter onderbouwing van keuzes in de controleaanpak goed vast te leggen, verhoogt dat de kans dat specifieke risico's niet worden geadresseerd in de controle."

3.3 RELATIE TUSSEN DE IN DEZE OORZAKENANALYSE GEÏDENTIFICEERDE THEMA'S EN DE IN 2017 GEÏDENTIFICEERDE DRIVERS VOOR CONTROLE-KWALITEIT

Sinds de in 2017 gepubliceerde oorzakenanalyse, ontwikkelden de OOB-kantoren hun methode van oorzakenanalyses verder. Daarnaast zijn bij deze 2019-analyse meer kantoren betrokken. De kantoren keken met een frisse blik naar de aanpak en de oorzaken. Dat leidde tot de in deze analyse beschreven zeven thema's. Echter, de in 2017 genoemde drivers zijn nog steeds relevant. Ze komen in deze nieuwe cyclus van oorzakenanalyse niet allemaal met dezelfde intensiteit of op dezelfde manier terug. Bijvoorbeeld omdat kantoren sinds 2017 maatregelen namen gericht op die drivers. Uit de 2019-analyse blijkt echter dat de destijds geïdentificeerde drivers nog steeds positief bijdragen aan controlekwaliteit. Mits ze goed zijn geborgd. Als ze niet adequaat zijn geborgd, verhogen ze het risico op onvoldoende controlekwaliteit bij een specifieke opdracht.

De in 2019 geïdentificeerde thema's hebben in veel gevallen dan ook raakvlakken met de in 2017 geïdentificeerde thema's:

THEMA 2019

DRIVER 2017

Thema 1: Voldoende tijd en onvoorziene omstandigheden	2. De portefeuille-omvang en samenstelling is passend
Thema 2: Samenstelling team (inclusief deskundigen), coaching en review	1. Het auditteam is stabiel 3. De samenstelling van het auditteam is divers en er is onderling voldoende dynamiek 4. De betrokkenheid van partners en senior teamleden is hoog 9. Het auditteam staat kritisch tegenover de door een specialist uitgevoerde werkzaamheden
Thema 3: Adequaate procesmanagement	7. Er is adequaat procesmanagement
Thema 4: Kwaliteit gecontroleerde organisatie in combinatie met een servicegerichte instelling van de accountant	10. De gecontroleerde organisatie heeft een volwassen interne beheersing
Thema 5: Lerende organisatie met een 'open' cultuur	-
Thema 6: Duidelijkheid over vaktechnische eisen en praktische toepassing daarvan	5. Het auditteam heeft (vaktechnische) kennis van methodologie, NV COS, verslaggevingsstandaarden, de gecontroleerde onderneming en de sector
Thema 7: Professionele identiteit en professioneel-kritische instelling	6. Teamleden hebben een professioneel-kritische houding en kritische oordeelsvorming 8. Het auditteam voert op cruciale momenten een robuuste dialoog

In de 2019-analyse is één thema geïdentificeerd dat niet duidelijk terugkwam in de in 2017 gepubliceerde drivers. Dat is thema 5: Lerende organisatie met een 'open' cultuur. Het belang hiervan voor de kwaliteit van de controle is in de afgelopen twee jaar duidelijk sterker onderkend. Dat op basis van de uitgevoerde oorzakenanalyses, waaronder ook een specifiek daarop gericht thema-onderzoek bij één van de kantoren.

3.4 OORZAKENANALYSES EN HET MAATSCHAPPELIJK DEBAT

Het is van belang dat teams die oorzakenanalyses uitvoeren objectief en neutraal naar de feiten kijken en zonder bias zoeken naar de dieperliggende oorzaak van voldoende of onvoldoende controlekwaliteit. Daarbij worden oorzakenanalyses op dit moment veelal ingezet bij opdrachten of bij specifieke thema's in een organisatie. De bevindingen daarvan zien dan ook in eerste instantie toe op situaties die direct te relateren zijn aan opdrachten. Dit maakt de beschreven thema's concreet en herkenbaar, maar laat niet direct de relatie met alle in het maatschappelijk debat genoemde thema's zien. Door in de datacollectiefase van een oorzakenanalyse standaard bepaalde specifieke data te verzamelen, kunnen we wel borgen dat we expliciet overwegen of bepaalde aspecten een rol spelen. Diverse accountantsorganisaties verzamelen op die manier informatie die we relateren aan de thema's die het maatschappelijk debat noemt. Denk aan:

- Een evaluatie van de teamopbouw in het licht van de (complexiteit van de) opdracht.
- Een analyse van de betrokkenheid van de partner, manager en of controleleider met behulp van urenadministraties.

- Het bevragen van teams, zowel anoniem via een survey als in interviews, op ervaren tijdsdruk, budgetdruk of rendementsdruk.
- Een analyse van de mate van objectieve werkdruk bij de teamleden met behulp van urenadministraties. Hierbij kijken kantoren onder andere naar het aantal geschreven uren. Op dagbasis en over welke (piekbelasting en duurbelasting).
- Een analyse van het mogelijk onder tijdsdruk aftekenen van een controleverklaring met behulp van urenadministraties. Die tijdsdruk kan zich onder andere uiten in een hoog aantal uren net voor afgifte van de controleverklaring.
- Een analyse van het aantal opdrachten dat teamleden tegelijk onderhanden hebben.
- Een evaluatie van het belang van een bepaalde cliënt voor de partner, de manager en de controleleider. Dat door de omvang van de cliënt ten opzichte van de portefeuille van de senior teamleden en het rendement op een opdracht te analyseren.
- Een analyse van de (relatieve) omvang van het honorarium voor de controle ten opzichte van de omvang van de adviesdiensten. En het verschil in rendement.

OOB-accountantsorganisaties ontwikkelden en verfijnden hun oorzakenanalyses. Daardoor zijn de gevonden oorzaken steeds specifiekere geworden. Maar er is ook meer informatie beschikbaar over een dieperliggende oorzaak die aan de initiële oorzaak ten grondslag ligt. Daarnaast beoordelen de kantoren de uitkomsten per casus, maar wordt er ook gekeken naar de rode draad in de uitkomsten. Hierbij hebben kantoren ook aandacht voor organisatie-specifieke kenmerken, zoals het partnermodel of juist een sectorbreed thema zoals het verdienmodel. Een aantal kantoren voert ook oorzakenanalyses uit op basis van een specifiek thema. Afhankelijk van de aard van het gekozen thema kunnen kantoren in meer of mindere mate een link leggen met de in het maatschappelijk debat genoemde thema's.

De door middel van de oorzakenanalyses geïdentificeerde thema's informeren beleidsbepalers over de specifieke aspecten waarvoor op basis van de uitgevoerde analyses aanwijzingen zijn gevonden dat zij van invloed zijn op controlekwaliteit. Een aantal thema's heeft een relatie met in het maatschappelijk debat genoemde thema's zonder dat zij één-op-één hetzelfde zijn. Eerder vormen de via de oorzakenanalyses geïdentificeerde thema's een verfijning door specifiekere aan te geven welke aspecten van de in het maatschappelijk debat genoemde thema's aandacht vragen in het belang van controlekwaliteit.

4

AFSLUITEND



Dit rapport geeft een samenvatting van de kennis en de inzichten die de OOB-accountantsorganisaties met elkaar hebben uitgewisseld over de door hen uitgevoerde oorzakenanalyses. Om het lerend vermogen van de accountantssector als geheel te bevorderen, spraken de OOB-accountantsorganisaties onder begeleiding van prof. dr. Olof Bik RA (FAR/ Nyenrode) in meerdere bijeenkomsten intensief over diverse onderwerpen. Hoe hebben zij in het afgelopen jaar oorzakenanalyses uitgevoerd. Wat waren daarvan de belangrijkste uitkomsten? En: hoe passen die in het maatschappelijk debat over de kwaliteit van de accountantscontrole?

De OOB-accountantsorganisaties deden inzichten op door oorzakenanalyses uit te voeren. Vervolgens vond er validatie en verrijking op plaats. De inzichten werden onderling met elkaar uitgewisseld. Dit alles draagt bij aan de effectiviteit van het zogenoemde oorzaak-maatregel-effect-model. Een beter inzicht in oorzaken stelt kantoren en de beroepsorganisatie in staat specifiekere maatregelen te implementeren. Deze zijn gericht op het bereiken van verder te concretiseren effecten. Hiermee leveren oorzakenanalyses relevante input voor de in control over kwaliteit-cyclus die bij de OOB-accountantsorganisaties steeds concreter vorm krijgt.

DOORONTWIKKELING EN KENNISDELING

OOB-accountantsorganisaties ontwikkelen de processen die ze hebben ingericht voor het uitvoeren van oorzakenanalyses door. Daarbij is bijvoorbeeld aandacht voor het versnellen van het leereffect. Dat door analyses in de tijd korter op het initiërende signaal plaats te laten vinden. Bijvoorbeeld korter na afronding van een controleopdracht. Verder kristalliseren overwegingen over de teams die oorzakenanalyses uitvoeren zich verder uit. Dat gaat over de tijdsbesteding, de verhouding tussen interne en eventuele externe teamleden, de balans tussen onafhankelijkheid en draagvlak en de wijze waarop gedragsdeskundigen worden ingezet. Afhankelijk van de fase waarin de accountantsorganisatie zich bevindt, identificeert het periodiek rode draden in de uitgevoerde oorzakenanalyses. Dan vinden er ook meer verdiepende analyses plaats op thema- en organisatieniveau.

Bij het verder ontwikkelen van oorzakenanalyses is het uitwisselen van kennis tussen kantoren en met de Foundation for Auditing Research waardevol. De sector laat zich bijvoorbeeld inspireren door de recent door de Foundation of Auditing Research gepubliceerde practice note Root cause analysis: 10 considerations for conducting RCA in the auditing profession. ([FAR2019](#))

Meerdere OOB-accountantsorganisaties delen hun inzichten ook internationaal. Zij ervaren dat zij in Nederland veelal als voorloper fungeren. Hoewel vanuit de internationale netwerken zeker methoden en instrumenten beschikbaar zijn, is het de Nederlandse context waarin die versneld tot wasdom komen.

In de komende periode werken de kantoren onder regie van de NBA aan het verspreiden van de opgedane kennis en inzichten naar de niet-OOB-accountantsorganisaties. Voor hen kunnen oorzakenanalyses eveneens waardevolle stuurinformatie voor kwaliteit opleveren. De oorzakenanalyse is niet één statische en vastomlijnde aanpak, maar juist een toolbox van verschillende instrumenten. Daarom kan een oorzakenanalyse bij kantoren van alle omvang worden ingericht. Precies op die een manier die past bij de specifieke omstandigheden van het kantoor.

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



Antonio Vivaldistraat 2
1083 HP Amsterdam
Postbus 7984
1008 AD Amsterdam

T 020 301 03 01
E nba@nba.nl
I www.nba.nl

