

## Audit quality indicators en narratief zijn complementair: verslag van een rondetafelde discussie

Luc Quadackers

Received 9 February 2021 | Accepted 12 February 2021 | Published 10 March 2021

Op 25 januari 2021 vond een rondetafelbijeenkomst plaats rondom de zoektocht naar geschikte *audit quality indicators*, oftewel AQI's (indicatoren voor accountantscontrolekwaliteit). Op dit moment buigen maar liefst vier projectgroepen van de Kwartiermakers Toekomst Accountancysector zich over het ontwikkelen van AQI's. De vier aandachtsgebieden van de AQI-projectgroepen zijn: (1) dossierkwaliteit/output; (2) kwaliteitsbeheersingssysteem; (3) cultuur, governance en beloning; en (4) juridische ver-

ankering en ontsluiting. Maar laat controlekwaliteit zich eigenlijk wel vastleggen in AQI's? Welke plek kunnen ze innemen in de beoordeling van de kwaliteit? Zijn controlekwaliteit en AQI's voor verschillende belanghebbenden gelijk? En vooral: hoe passen AQI's in het grotere verhaal van accountant en accountantskantoor, bijvoorbeeld in de transparantieverslagen? Al deze vragen kwamen aan bod tijdens het door het MAB en de Foundation for Auditing Research (FAR) georganiseerde rondetafelgesprek.

Bij de discussie waren vertegenwoordigers van belangrijkste stakeholders aanwezig: internal auditors, (institutionele) beleggers, externe toezichthouders, advocaten ondernemingsrecht, interne toezichthouders, accountants en wetenschappelijk onderzoekers. De panelleden waren (gerangschikt naar volgorde in het verslag): Ruud de Hollander (Hoofd Kwaliteit Accountantscontrole en Verslaggeving bij de AFM), John Bendermacher (Chief Internal Auditor Euroclear en bestuurslid ECIIA), Steven Hijink (advocaat bij Stibbe en hoogleraar jaarrekeningenrecht aan Radboud Business Law Institute), Martijn Bos (beleidsmedewerker Verslaggeving en Audit bij Eumedion), Petri Hofsté (onder andere commissaris bij Achmea, Fugro, Rabobank en Pon Holdings), Michael de Ridder (partner bij PwC – verantwoordelijk voor het internationale kwaliteitstoezicht – en tevens bestuurslid van FAR) en Ann Vanstraelen (hoogleraar Accounting and Assurance Services bij Maastricht University. De bijeenkomst werd gefaciliteerd door het MAB en de FAR en werd enthousiast voorgezeten door Philip Wallage (hoogleraar accountantscontrole aan de Vrije Universiteit en de Universiteit van Amsterdam en oud-partner van KPMG). Namens de projectgroepen van de Kwartiermakers Toekomst Accountancysector was Arnout Traas toegehoord.

Een rondje langs de velden van de panelleden leerde dat ze het op veel gebieden van controlekwaliteit – en verantwoording daarover – met elkaar eens zijn. Die gebieden lopen als een rode draad door het verslag. Daarnaast belichtten de panelleden hun eigen specifieke invalshoek. Omwille van de leesbaarheid is de discussie per panellid gerangschikt (en dus per stakeholdergroep).

**De Hollander (extern toezichthouder)** stelt dat vanuit stakeholdergroepen diverse AQI-perspectieven aan de orde zijn. Vanuit het perspectief van de externe toezichthouder AFM is controlekwaliteit primair de mate waarin de accountant terecht de conclusie trekt (met voldoende en geschikte controle-informatie onderbouwd), dat de jaarrekening aan de daaraan te stellen eisen voldoet. Dat staat in feite ook in de COS 200 (*Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoe-*

*ren van een controle overeenkomstig de Standaarden*).

De controlekwaliteit komt tot uitdrukking in de dienstverlening die uitmondt in de controleverklaring. Over de bevindingen uit de controle en de vastlegging in de controleverklaring moet de externe accountant ook tijdig en correct communiceren naar de onderneming, auditcommissie en andere gebruikers van de jaarrekening. De externe toezichthouder kent eigenlijk geen enkele AQI die een 1-op-1-proxy is voor controlekwaliteit. Een hele set AQI's is dat overigens ook niet. Wel zijn er indicatoren die mogelijk inzicht kunnen geven in factoren die bijdragen aan controlekwaliteit. Dit betreft zaken als interne kwaliteitsreviews, opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen (OKB's), gecorrigeerde fundamentele fouten en oordelen van andere externe toezichthouders. Maar ook uitleg over de context van de ontwikkeling van

accountantsorganisaties richting een kwaliteitsgerichte cultuur en een lerende organisatie draagt positief bij (bijvoorbeeld met betrekking tot omgang met fouten en voorbeeldgedrag). Dit type informatie maakt overigens vaak onderdeel uit van *people surveys* binnen een kantoor, maar de vraag is of die resultaten openbaar moeten worden gemaakt. Op een vraag van Wallage geeft De Hollander aan dat auditcommissieleden ook andere aspecten betrekken in de context van controlekwaliteit: de opdrachtgever wil (en moet) immers ook een accountant tegenover zich hebben waarmee hij een goed uitdagend gesprek kan hebben. Dat vraagt om een sterk team van accountants met sector kennis, een goede trackrecord en goed inzicht in risicoanalyse en controleplan.

**Bendermacher (internal auditor)** vindt drie zaken van belang. Allereerst noemt hij het belang van een juiste samenstelling van het controleteam. Hij vindt dat accountants situaties alleen goed kunnen overzien, als ze weten waarnaar ze moeten kijken. Hij ervaart dat veel accountants die het werk echt goed begrijpen inmiddels niet meer degenen zijn die het werk daadwerkelijk uitvoeren. Om het fundament van de controle goed te kunnen beoordelen, hecht Bendermacher daarom waarde aan AQI's met betrekking tot bestede uren, opleidingsbudget en het niveau van de leden van het controleteam. Als de accountant een controlebevinding heeft, dan is een relevante AQI of daar vervolgens iets (en wat dan?) mee wordt gedaan. Gaat de accountant het gesprek met het management aan om zaken veranderd te krijgen? Vermeldt de accountant het in de managementletter? En als het in de managementletter staat, volgt er dan een actie uit? Zo niet, heeft de accountant dan het lef om dat in de controleverklaring op te schrijven?

Opmerkingen in controleverklaringen over mogelijke verbeteringen zijn helaas lastig te vinden. Het gaat daarbij niet zozeer om de cijfers, want terugkijken is relatief eenvoudig. Het gaat meer over de niet-financiële informatie, waaronder materiële tekortkomingen in de risicobeheersing, governance en gedrag. Daarover moet het bestuur transparant zijn in het jaarverslag en daarin bevinden zich zeer belangrijke kwaliteitsindicatoren voor de accountant. Deze meer kwalitatieve AQI's (narratieven) ziet Bendermacher echter nog niet terug in transparantieverslagen van accountantsorganisaties.

Als laatste vindt Bendermacher de relatie tussen accountant en auditcommissie van belang voor controlekwaliteit (de *board room dynamics*). Hij ziet vaak goede en 'stevige' accountants in de bestuurskamer, maar ook accountants die meebewegen met onwelwillende auditcommissies. Daar is zeker wel positieve groei zichtbaar, maar het blijft een aandachtspunt, ook qua transparantie.

Bendermacher vat samen: de stap van 'kan het net?' naar 'deugt het?' is heel lastig te meten.

**Hijink (advocaat)** kijkt ook naar COS 200. Maar hij vindt het lastig om daar een definitie van kwaliteit aan te verbinden. In de 'AQI-vergaarbak' bevinden zich aan de ene kant indicatoren die samenhangen met de uitkomsten van het controleproces, zoals het aantal tuchtklachten en het aantal reviews (en de uitkomsten daarvan). Aan de

andere kant zijn er randvoorwaarden om tot een goede controle te kunnen komen. Die twee lopen soms wat door elkaar heen en zijn ook geen pure AQI's. Hijink geeft verder aan dat de Nederlandse juridische omgeving wat onderbelicht blijft in de discussie. Die omgeving laat zich niet direct vertalen naar de internationale situatie. Hierbij kun je bijvoorbeeld denken aan het instellen van een raad van commissarissen bij accountantsorganisaties.

Over tuchtklachten staat trouwens al het nodige in de transparantieverslagen, maar het zou best een overweging kunnen zijn om dat kwalitatief uit te breiden, bijvoorbeeld door verwijzing naar de sectoren waar de klachten betrekking op hebben, welke partijen de klachten indienen en wat de uitkomsten zijn van dergelijke klachtprocedures.

**Bos (vertegenwoordiger beleggers)** vindt het essentieel dat de externe accountant ook daadwerkelijk over de bevindingen communiceert met het maatschappelijk verkeer: 'je kunt nog zo'n goede controlekwaliteit hebben, als alles onder de motorkap blijft dan is het niet mogelijk om een gerechtvaardigd maatschappelijk vertrouwen op te wekken'. Volgens Bos moeten we nagaan hoe we ervoor kunnen zorgen dat de accountant alle opgedane waardevolle informatie en inzichten nog beter deelt met het maatschappelijk verkeer (bovenop de uitgebreide controleverklaring), zonder dat daarbij de vertrouwenspositie in het geding komt. Bos vindt dat de AQI-discussie twee doelen dient: (1) het bijstaan van de RvC en de aandeelhouders bij het kiezen van een nieuw kantoor, waarvoor je vooral AQI's op het kantooniveau nodig hebt; en (2) het creëren van een jaarlijkse feedbackloop, waarvoor eigenlijk AQI's moeten worden gedeeld over de kwaliteit van een controle op opdrachtniveau. Beleggers zijn in beide niveaus geïnteresseerd. De kwaliteit hangt af van zowel de manier waarop de organisatie opereert als van de manier waarop de accountant zijn werk doet. Die twee heb je nodig om de controlekwaliteit te bepalen. Het doel is gerechtvaardigd vertrouwen opwekken bij de stakeholders. Dat bereik je door te communiceren vanuit de unieke positie die je als accountant hebt.

Maar hoe meet je dat? Je kunt bijvoorbeeld meten hoeveel minuten een partner aanwezig is in de board room, maar je weet dan natuurlijk niet wat hij precies doet. Wat je volgens Bos wel heel goed zou kunnen doen, is het maken van een ranking van OOB-controlecliënten op basis van hoe goed zij hun internebeheersingssystemen voor elkaar hebben. Er valt veel voor te zeggen dat accountantskantoren die ranking op de een of andere manier publiekelijk bekend maken. Accountants kunnen daarvoor zelf een methode bedenken, die hoeft niet van de Kwartiermakers te komen. Het effect daarvan zou moeten zijn dat er een feedbackloop ontstaat. Die loop ontstaat minder als alle informatie op het kantooniveau blijft. Als een bedrijf in de onderste 20-25 procent zit, dan gaat daar toch een bepaalde prikkel vanuit. Met zo'n ranking hoeft een goedkeurende verklaring niet ter discussie te staan, maar het kan wel voor gezonde ambities zorgen.

**Hofsté (commissaris)** denkt bij selectie en evaluatie van de accountant primair aan de kwaliteit van (en ‘klik’ hebben met) de auditpartner en het auditteam. Die kwaliteit is natuurlijk ingebed in de accountantsorganisatie. Qua kwaliteitsmeting gebruiken commissarissen een mix van inputvariabelen, procesinformatie en outputcijfers. Uiteraard willen de commissarissen een rapportage zien over het naleven van de Standaarden. Maar ook: hoeveel uren worden gepland, wat is de ervaring van het team, hoe groot is de kennis van de sector en hoe doorgrondt de accountant bijvoorbeeld de internebeheersingsomgeving? Kan de accountant goed gefundeerd issues benoemen? En heeft de accountant een rechte rug: durft hij/zij tegenwicht te bieden, de issues te benoemen en daaraan vast te houden in de gesprekken, zonder het gesprek te blokkeren? Voor het proces steunen commissarissen op informatie uit de finance-omgeving en op de visie en ervaringen van de interne accountant. Qua output, kan de accountant bijvoorbeeld in de rapportage toegevoegde waarde bieden op het gebied van cultuur en organisatie en door het leggen van bredere verbanden richting business en de sector. Commissarissen gebruiken dus niet direct de vooraf gedefinieerde AQI's, maar volgen de bovenstaande routes.

Hofsté benadrukt dat de rapportage van AQI's (bijvoorbeeld in transparantieverslagen) sterker en overtuigender wordt naarmate ze beter zijn ingebed in de purpose en strategie van de organisatie. Er moet een *narratief* ontstaan over waarom een accountantskantoor de AQI's belangrijk vindt en waarom ze voor stakeholders relevant zijn. Het verhaal en de interne toetsing daaromheen, en ook het zichtbaar worden van het lerend vermogen van de organisatie qua omgang met de cijfers, is veel belangrijker dan de AQI's (en het aantal daarvan) zelf.

Hofsté vindt het ook van belang om na te denken over AQI's op opdrachtniveau. Zij benadrukt dat je opdracht-kwaliteit niet goed kunt beoordelen zonder deze in de keten te beschouwen. De interactie tussen cliënt en accountant is heel belangrijk: *it takes two to tango*. Deze mening wordt breed gedragen onder de andere panelleden. Het is goed, maar ook complex, om na te denken over wat de accountant over deze interactie zou kunnen en moeten zeggen. Dat raakt natuurlijk ook het verslag van de RvC en de auditcommissie. Wat moet daarin worden gezegd in het kader van selectie en evaluatie? Interne toezichthouders hebben de traditie om meer beschouwend en procesmatig te spreken dan daadwerkelijk de inhoud te benoemen. Het is goed dat zich dat verder ontwikkelt. Maar het verslag van de interne toezichthouders moet in balans zijn met wat er door de organisatie en de accountant over wordt gezegd, op basis van de goede discussie tussen de partijen. En de organisatie, en het vertrouwen daarin, moet niet onnodig of onterecht worden geschaad, want dat schaadt ook de maatschappij.

**De Ridder (internationaal kwaliteitsbewaker binnen accountantsfirma)** schetst dat de nadruk van het toezicht de afgelopen tien jaar is verschoven van dossier-*compliance* richting het kwaliteitsmanagementsysteem. Het toetsen van compliance bij individuele

opdrachten is enkel een element uit het totale kwaliteitsmanagementsysteem. De nadruk ligt nu dus meer op de organisatie dan op de individuele dossiers. Een zeer belangrijke vraag daarbij is: wat is de *leadership approach to quality*? Daarbij komen zaken aan de orde als cultuur en gedrag, beloningsstructuur, root cause analysis en het hebben van AQI's. Dat is het fundament van AQM (Audit Quality Management) voor het interne toezicht.

Het rapporteren van een rijtje AQI's zegt daarbij misschien wel iets, maar ook De Ridder benadrukt dat het gaat om de bredere context en inbedding in purpose en waarden en of er een ontwikkelingsrichting aanwezig is. Is er goed over nagedacht? Dat is een *key indicator*. Maar bijvoorbeeld het al dan niet hebben van een ‘klik’ tussen cliënt en auditteam is natuurlijk lastig te vatten in een AQI, dat heeft ook heel erg met individuen te maken.

Bij de PCAOB bekijken ze overigens voor organisaties die failliet gaan of daar iets over in de meest recente accountantsverklaring stond. Wordt er dan gewezen op het risico van discontinuïteit? Oftewel: zijn de rapportages toetsbaar juist? Dat vindt De Ridder een interessante indicator.

**Vanstraelen (wetenschappelijk onderzoeker)** signaleert dat iedereen het er wel over eens lijkt te zijn dat controlekwaliteit afhangt van een mix van input-, proces- en outputfactoren, contextuele factoren en interacties met belanghebbende partijen (zoals AFM en auditcommissie). Controlekwaliteit is tot op zekere hoogte niet observeerbaar en er bestaat altijd een mate van onzekerheid. Je kunt proberen op de verschillende niveaus de boel op orde te hebben, waardoor de kans op een goede controle groot is. Vanstraelen definieert controlekwaliteit vanuit een extern perspectief, vanuit het publiek belang. Het gaat om het krijgen van (meer) vertrouwen in de jaarrekening.

Het raamwerk voor controlekwaliteit is heel breed en laat zich niet vatten in enkele AQI's. Het heeft zowel betrekking op kantoorniveau als op opdrachtniveau. En zelfs op nationaal niveau, bijvoorbeeld op het gebied van opleidingsvereisten. Vanstraelen hecht veel waarde aan het systeem van interne kwaliteitsbeheersing. *Quality control deficiencies* zijn immers fundamenteeler dan *engagement deficiencies*, omdat ze vele controles raken.

Ook Vanstraelen wil ‘het verhaal’ (het narratief) van het accountantskantoor horen: wat is de gedachte achter de creatie van een kwaliteitsgerichte cultuur? Welke mechanismen zorgen voor een goede betrouwbare controle. Die mechanismen kunnen verschillen per kantoor.

Het gaat tegenwoordig vaak over het gebruik van data-analyse om controles te verbeteren. Maar kantoren kunnen ook zelf modellen ontwikkelen om te zien wanneer er iets fout gaat, op basis van input-, proces- en outputfactoren (bestede uren partner, teamsamenstelling, audit fees, tijdsplanning etc.). Dat hoeft misschien niet allemaal extern te worden gecommuniceerd, maar het is belangrijk om zelf te weten.

De inputs zijn natuurlijk leidend voor de output. Als er een systematisch inputprobleem is dan kan het zeer goed zijn dat

er ook outputproblemen ontstaan. Maar veel hangt af van hoe je de output gaat meten. Net als winstcijfers zullen AQI's ook gestuurd kunnen worden. Als de rapportage helemaal wordt dichtgetimmerd, dan leidt dat tot sturing. Dat is een grote valkuil. Vanstraelen is daarom voorstander van het grotere plaatje: vertel wat je wilt doen, waarvoor je staat, hoe je dat wilt bereiken, wat de mechanismen zijn in termen van beloning en feedback, hoe je ervoor zorgt dat mensen zich professioneel-kritisch gedragen en of mensen dat ook zo ervaren op de werkvloer. Daar moeten we zicht op zien te krijgen.

## Wrap-up

De discussie leidt nog niet tot eensluidende AQI's die een directe proxy vormen voor controlekwaliteit. Een gezon-

de set AQI's op organisatie- en opdrachtniveau kan echter zeker bijdragen aan het beoordelen van die controlekwaliteit. Daarvoor is wel essentieel dat de AQI's zijn ingebed in het 'verhaal' (narratief) van het accountantskantoor op het gebied van controlekwaliteit. Die conclusie is misschien wel de sterkste uitkomst van de discussie.

Wallage eindigde met een quote uit deze MAB Special (uit 'De tragiek van AQI's): 'het werken aan kwaliteit betekent schipperen tussen hoogmoed en fatalisme, maar met een wezenlijke rol voor permanent beraad over controlekwaliteit'. En daarmee is inmiddels een mooie start gemaakt door Kwartiermakers en stakeholders.

- 
- **Dr. Luc Quadackers** is eigenaar van Margila.
-