

Vaststelling, rapportage en publicatie Audit Quality Indicators

Vooraf

Als onderdeel van het pakket om de kwaliteit in de sector te verhogen worden Audit Quality Indicators (AQI's) geïntroduceerd. Meer specifiek: de kwartiermakers geven in het consultatiedocument Audit Quality Indicators aan dat zij 'uiteindelijk tien AQI's (hebben) geïdentificeerd om de gebruiker nader inzicht te geven in factoren die van invloed zijn op de kwaliteit van de wettelijke jaarrekeningcontrole'.¹

De AQI's zien op drie kwaliteitsniveaus: het niveau van het individuele controleproces, het niveau van de waarborging van de kwaliteit binnen accountantsorganisaties en het niveau van andere factoren, zoals cultuur, die van invloed zijn op de kwaliteit van de wettelijke controle.

Van belang is hier toch nadrukkelijk te vermelden dat een eenduidige, breed gedragen definitie van controlekwaliteit nodig is om kwaliteitsindicatoren of AQI's te kunnen vaststellen. Wat heeft het voor zin om de weg te vragen als je niet weet waar je heen wilt? Wetenschappers vragen zich af of het niet te vroeg is om AQI's te introduceren; moeten niet eerst de drivers van kwaliteit beter in beeld worden gebracht? ² Kortom: eerst de definitie, dan de drivers en dan misschien AQI's.

Los van de nog onbeantwoorde vraag wat de drivers zijn van 'controlekwaliteit', meent SRA dat een continu debat over en onderzoek naar factoren die een positieve en beperkende invloed hebben op kwaliteit, van belang is en stimulerend werkt bij het continu verbeteren en borgen door accountantsorganisaties van de eigen kwaliteit van dienstverlening. Ook denken we dat het transparant delen van die informatie door accountantsorganisaties, gecombineerd met analyses en benchmarks binnen de sector eventueel extra kwaliteitsprikkel kunnen opleveren.

Niettegenstaande dit standpunt zijn wij met onderzoekers en wetenschappers ³ van mening dat a. onderzoek laat zien dat het lastig is om controlekwaliteit te meten en te vangen in indicatoren, en b. de beoogde doelgroep, gebruikers van de jaarrekening, met de (tien) AQI's geen inzicht zal krijgen in de gesteldheid van (factoren van) de (integrale) auditkwaliteit van een individuele accountantsorganisatie. Sterker nog, het rapporteren van AQI's doet afbreuk aan het unieke en specifieke karakter van de accountantscontrole, zodat de kloof tussen de visie van accountants en de maatschappij eerder wordt vergroot dan verkleind.⁴

Ondernemingen beschikken zonder én met de kwaliteitsindicatoren niet over kennis en kunde om een 'credence good', een jaarrekening(controle), op de drie vereiste niveaus te kunnen beoordelen. Deze stelling wordt ook door de AFM en de Commissie toekomst accountancysector onderschreven.^{5 6}

¹ Zie Consultatiedocument Audit Quality Indicators, pagina 3 en 4: 'De AQI's zijn er om gebruikers van de jaarrekening handvatten te bieden om het gesprek aan te gaan met de accountant over diens werkzaamheden, om de *black box* rondom accountantscontroles verder te openen en om controlediensten beter te kunnen vergelijken met name ten aanzien van de wettelijke controle. Als gebruiker van de jaarrekening beschouwen de kwartiermakers (niet uitputtend) bestuurders, commissarissen, aandeelhouders, kapitaalverschaffers, werknemers, klanten, leveranciers, overheden, ngo's, (accountancy)studenten en wetenschappers.'

² Gold A, Majoor B (2021) De toegevoegde waarde van Audit Quality Indicators; indicatief of normatief? *Maandblad Voor Accountancy en Bedrijfseconomie* 95(1/2): 1-3. <https://doi.org/10.5117/mab.95.64092>

³ Zie bijvoorbeeld Van Buuren en Snoei, (2021), 'Over de diagnostische eigenschappen van Audit Quality Indicators, p. 33 – 45 en alle bijdragen in het *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* 95 (1/2), 2021, De controle verklaard; <https://mab-online.nl/issue/3032/>

⁴ Zie Van Brenk e.a. (2021), 'De tragiek van audit quality indicatoren (AQI's)', *Maandblad voor accountancy en bedrijfseconomie*, 95 (1/2), p. 57 – 64.

⁵ Verkenning 'Kwetsbaarheden in de structuur van de accountancysector', AFM, 21 november 2018, pagina 9: Monitoring en disciplineren van de kwaliteit van wettelijke controles door gebruikers is inderdaad niet eenvoudig. Zo is de wettelijke controle een *credence good*: de kwaliteit ervan is niet of nauwelijks observeerbaar en te meten of te vergelijken tussen aanbieders. De meeste gebruikers zijn minder geëquipeerd of weinig geneigd op basis van publieke informatie en tegen aanvaardbare kosten de kwaliteit van wettelijke controles te monitoren en te beoordelen en aanbieders te disciplineren.

⁶ Vertrouwen op controle, rapport van de Commissie toekomst accountancysector (15 januari 2020), pagina 17

Interpretatie van AQI's door derden en/of zonder context leidt tot misinterpretaties en verkeerde conclusies. Hierdoor bestaat een reëel risico op verkeerde beeldvorming, van de sector én van individuele accountantsorganisaties. Met alle gevolgen en effecten van dien, zoals bijvoorbeeld juist het vergroten in plaats van het verkleinen van de verwachtingskloof.

De AQI's worden voorgesteld als onderdeel van het pakket om de kwaliteit in de sector te verhogen. De vraag is of AQI's (ex- of impliciet) invloed kunnen uitoefenen op de kwaliteit (sec), zodat kwaliteitsverbetering en/of het lerend vermogen binnen de sector gestimuleerd worden. Sterker nog, de kans is groot dat AQI's ook daaraan juist afbreuk doen.

Accountantsorganisaties kunnen zich (on)bewust gaan richten op maatregelen die de meting van indicatoren beïnvloeden, of tot korte termijn acties en 'window dressing', zonder dat een substantiële bijdrage wordt geleverd aan de lange termijn doelstelling van kwaliteitsverbetering. In dat kader zouden we willen pleiten voor een onderzoek naar de gedragseffecten van de toepassing van AQI's.

Kosten, nut en noodzaak (en proportionaliteit) meewegend: entiteiten in het niet-oob-segment (veelal mkb-ondernemingen) zullen geen gebruik van de AQI's, het bijbehorende dashboard en de geboden transparantie gaan maken. Ook zullen zij in dat kader het gesprek met de accountant(sorganisatie) niet aangaan.

Grootschalig onderzoek onder mkb-ondernemers in Nederland, uitgevoerd door onafhankelijk onderzoeksbureau Markteffect, geeft bovendien aan dat het prijsniveau een voorname rol speelt voor twee op de vijf mkb'ers bij de keuze van een accountant of adviseur. In dat kader is het wellicht ook een illusie om te verwachten dat gebruikers op basis van AQI's zullen acteren.

Beoogde doelen en de veronderstelde werking van deze maatregel zoals geformuleerd in het consultatiedocument Audit Quality Indicators zullen naar onze verwachting niet worden behaald. De sector wordt belast met een enorme bureaucratie zonder dat gebruikers er echt wijzer of beter van worden. Volgens onze berekening kunnen de financiële lasten van de implementatie en werking van de AQI's voor de sector (als onderdeel van het maatregelenpakket) alleen al oplopen tot 20 miljoen euro per jaar, waarbij de kosten van de toezichthouder nog niet zijn meegenomen.

In onze reactie op de consultatie Audit Quality Indicators gaan we gedetailleerd in op de voorgestelde AQI's. In deze reactie beperken wij ons tot de juridische verankering ervan.

Juridische verankering

De rapportage op basis van AQI's door accountantsorganisaties vereist een juridische grondslag en daarmee een wetswijziging; Meer specifiek wijzigingen in de Wet op het accountantsberoep: § 6.4. Kwaliteitsindicatoren, artikelen 45a, 45b en 45c, artikel 19o, artikel 25a, artikel 55 en 57. Dit laatste artikel legt een expliciete link met de Wet toezicht accountantsorganisaties.

SRA plaatst de volgende kanttekeningen bij de (implicatie en effecten van deze) wetswijzigingen:

1. Met de wijziging in artikel 55, eerste lid van de Wab ontstaat een grondslag voor de minister van Financiën om een toezichthouder aan te wijzen op de naleving van de verplichting van een accountantsorganisatie om op basis van indicatoren over haar prestaties te rapporteren aan de beroepsorganisatie. Dit toezicht op de accountantsorganisatie zal in het bijzonder zijn gericht op de volledigheid en tijdigheid van de verstrekte informatie, alsmede op de wijze van rapportage.

In de Memorie van toelichting licht de minister toe dat de AFM toezicht gaat houden op de naleving van deze verplichting om tijdig en volledig te rapporteren. De AFM kan bij overtredingen ook handhavend optreden. Hiervoor zijn wijzigingen opgenomen in artikel 57 van de Wab.

Uitvoering van toezicht en handhaving door de AFM op de rapportageverplichting van AQI's vindt SRA om meerdere redenen ongewenst:

- a. De uitvoering van toezicht op de AQI's past niet binnen de scope van toezicht zoals bepaald in de Wta; toezicht op de rapportageverplichting behoort tot het domein van de beroepsorganisatie op basis van de kwaliteitsbevorderende taken uit de Wet op het accountantsberoep (Wab).
 - b. Toezicht kan alleen gericht zijn op de rapportageverplichting, en daarmee op tijdigheid (binnen een x-gestelde termijn). Toetsing van de volledigheid c.q. wijze van rapportage richt zich op de inhoud van de rapportage. Aangezien de indicatoren (de naam zegt het al) geen norm zijn, kan van toezicht geen sprake zijn: Er is geen goed/fout omslagpunt per AQI vast te stellen, aldus ook de kwartiermakers.⁷
 - c. Aangezien de AQI's geen harde norm zijn (zie ook hieronder) kan van handhaving op de volledigheid c.q. wijze van rapportage geen sprake zijn.
2. In dit kader constateert SRA ook een inconsistentie in visie en voorstellen. De door de minister van Financiën aangestelde kwartiermakers stellen in hun consultatiedocument:

De AQI's zijn geen norm. De AQI's geven inzicht, maar ze zijn geen heilige graal waarmee met een harde norm de kwaliteit van een accountantscontrole vastgesteld kan worden. Daarvoor kent de werkelijkheid van controlekwaliteit te veel facetten. Geen enkele AQI geeft namelijk op zichzelf afdoende inzicht in de randvoorwaarden en factoren die van invloed zijn op de kwaliteit van de accountantscontrole. Er is dan ook geen goed/fout omslagpunt per AQI vast te stellen. Alleen wanneer de verschillende AQI's in combinatie met bepaalde kengetallen en de kwalitatieve toelichting gezamenlijk bekeken worden, ontstaat een beeld over de randvoorwaarden en factoren die van invloed zijn op de kwaliteit van de wettelijke jaarrekeningcontrole. Het opstellen van een norm per individuele AQI doet geen recht aan deze holistische visie. Ook is het zo dat de externe toezichthouder naar de (ontwikkeling van) de AQI's kan kijken, maar de AQI's zijn niet beoogd als handavingsgrond voor de externe toezichthouder.⁸

3. Met de toevoeging in dat kader van artikel 57a legt de minister van Financiën een expliciete link met de Wet toezicht accountantsorganisaties, te weten hoofdstukken 5, 5a, 5b en 6.

Artikel 57a regelt dat de bepalingen uit de Wta, voor zover die betrekking hebben op het toezicht en de handhaving door de AFM, van overeenkomstige toepassing zijn op de toezicht- en handhavingstaak van de AFM, op grond van het gewijzigde artikel 55, eerste lid en artikel 57. (..) Met het gestelde nieuwe artikel 57a wordt duidelijk dat die bepalingen ook van toepassing zijn op de toezichttaak die de AFM krijgt op grond van de Wab.⁹

De Memorie van toelichting stelt: *De openbaar gemaakte informatie kan als nuttige, ondersteunende informatie tevens door de AFM in haar toezicht worden gebruikt. Deze informatie kan een signaalfunctie hebben, waaruit mogelijke risico's naar voren kunnen komen waar in het toezicht op een specifieke accountantsorganisatie of een bepaald onderwerp (thematisch) nader aandacht kan worden besteed. Ook geeft deze informatie inzicht in de sturing op kwaliteit door de accountantsorganisatie zelf die relevant kan zijn voor het toezicht.¹⁰*

Hiermee is een impliciete link te leggen met alle kwaliteitsbevorderende maatregelen die de accountantsorganisatie neemt binnen haar kwaliteitsbeheersingssysteem, de voorgestelde uitbreiding van de verantwoordelijkheid van een accountantsorganisatie voor de uitkomsten van het kwaliteitsbeheersingssysteem (waarvan AQI's indicatoren zijn), en het voorstel tot uitbreiding van het handavingsinstrumentarium dat daarop betrekking heeft.

⁷ Consultatiedocument Audit Quality Indicators, pagina 4

⁸ Consultatiedocument Audit Quality Indicators, pagina 4

⁹ Memorie van Toelichting bij Wetsvoorstel Toekomst accountancy, pagina 32

¹⁰ Memorie van Toelichting, wetsvoorstel Toekomst accountancysector, pagina 25

Mede gezien eerder gestelde vraagtekens, nota bene in de Tweede Kamer ¹¹, bij de gevolgen van het gebruik van de zorgplichtbepalingen en andere 'open normen' in de Wet toezicht accountantsorganisaties en de wijze waarop de AFM toezicht houdt op de accountancysector¹², gecombineerd met de wijze waarop de minister van Financiën gevolg geeft aan rechterlijke uitspraken in dat kader¹³, plaatsen wij grote vraagtekens bij de werking en implicaties van deze wetswijziging en de gevolgen daarvan voor de formele rechtsbeschermingsmogelijkheden van accountants en accountantsorganisaties.

4. Vervolgens vragen we ook aandacht voor de invoeging van artikel 25a, met daarin de grondslag voor de verstrekking van gegevens (al dan niet vertrouwelijk van aard) door de beroepsorganisatie aan de AFM. Alhoewel de Memorie van toelichting spreekt over een koppeling met de bepalingen uit artikel 54, zien we die koppeling c.q. beperking niet terug in de wetstekst. Het ontbreken van deze beperking is een ernstige omissie in de wettekst.

Wel spreekt de wettekst over het desgevraagd verstrekken van gegevens en inlichtingen door de beroepsorganisatie aan de AFM 'voor zover de verstrekking nodig is voor de vervulling van haar taak ingevolge paragraaf 8.1 van deze wet'. Paragraaf 8.1 ziet op het hoofdstuk Toezicht en Handhaving, waar de hier boven genoemde en behandelde artikelen 55, 57 en 57a onderdeel van uitmaken. Deze bepaling geeft de AFM dus recht op toegang tot alle informatie waarover de beroepsorganisatie beschikt, onder het voorwendsel dat het voor haar taak nodig is. Ook is door het invoegen van 'in afwijking van art. 25 Awb' geregeld dat de AFM geen wettelijke grondslag nodig heeft voor de doorbreking van de geheimhoudingsplicht van het NBA.

Het SRA-bestuur maakt ernstig bezwaar tegen deze vrijbrief die de minister van Financiën geeft aan de AFM. Accountantsorganisaties worden hiermee vogelvrij verklaard. Het vrije beroep wordt aan banden gelegd en de kern en functie van de accountant in het mkb uitgehold.

5. Artikel 45b bevat een verplichting voor het NBA-bestuur om periodiek een evaluatie uit te voeren van de set kwaliteitsindicatoren, waarbij moet worden beoordeeld in hoeverre de bestaande kwaliteitsindicatoren geschikt en volledig zijn. Hierbij verwijzen we naar de 'Opmerkingen vooraf' van de kwartiermakers in het consultatiedocument Audit Quality Indicators: het beeld van de kwaliteit en het inzicht in de kwaliteit zal nooit volledig kunnen zijn. Ook uit onderzoek blijkt dat de beoogde doelgroep van de kwaliteitsindicatoren niet in staat is en zal zijn om een volledig beeld van kwaliteit te geven (op basis van indicatoren). ¹⁴

Er wordt gekozen voor een evaluatietermijn die bij ministeriële regeling kan worden vastgesteld. De reden daarvoor is dat verwacht wordt dat het aanvankelijk nuttig is om frequent te evalueren, maar dat die frequentie na verloop van tijd lager kan worden. De evaluatie moet uitmonden in een verslag met verbeteringsuggesties, die aanleiding kunnen zijn om de vastgestelde kwaliteitsindicatoren te wijzigen of aan te vullen met nieuwe kwaliteitsindicatoren.

Zoals eerder gesteld laat onderzoek zien dat het lastig is om controlekwaliteit te meten en te vangen in indicatoren. Bovendien bestaat op dit moment nog geen eenduidige definitie van controlekwaliteit. SRA doet daarom het voorstel om de rapportageverplichting van de eerste vastgestelde set van AQI's voor een beperkte periode te laten gelden met een afsluitende evaluatie bij een beperkte groep kantoren.

¹¹ 1 Kamerstukken II, 2015/16, 34 469, nr. 11.

¹² Kst. 33977, nr.16, Evaluatie Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta); Brief regering; Rechtsbescherming accountants en accountantsorganisaties, 31 januari 2017

¹³ Zie verder Hoofdstuk 6 Versterking handhavinginstrumentarium

¹⁴ Zie de bijdragen in *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* 95 (1/2), 2021 van bijvoorbeeld Van Buuren en Snoei, 'Over de diagnostische eigenschappen van Audit Quality Indicators, p. 33 - 45; en Van Brenk e.a. (2021), 'De tragiek van audit quality indicatoren (AQI's)', p. 57 – 64. <https://mab-online.nl/issue/3032/>

We bevelen aan om gebruikers van de jaarrekening daarbij te betrekken. Na evaluatie van bruikbaarheid en doelmatigheid van de AQI's in de keten, kan dan worden besloten over voortzetting van de rapportageverplichting om daarmee ook het doorlopende debat over controlekwaliteit voort te zetten. Ervaring leert dat het makkelijker is maatregelen uit te breiden dan te beperken. Een vervaldatum aan de (set) AQI's toekennen heeft eveneens als voordeel dat het stimuleert om zowel uitbreiding als verkleining van de set AQI's kritisch te bezien.

6. De verplichting van accountantsorganisaties te rapporteren aan de beroepsorganisatie over kwaliteitsindicatoren kan op basis van artikel 45c bij AMvB ook worden uitgebreid tot andere controles. Dit is een ongewenste bepaling, niet passend bij het doel van het Wetsvoorstel toekomst accountancysector: het duurzaam verbeteren van de kwaliteit van de wettelijke controles. Uitbreiding naar andere dan wettelijke controles schiet dit doel voorbij. De uitbreiding naar een nog niet gedefinieerde ruimere kring schept bovendien rechtsongelijkheid ten opzichte van accountantskantoren, die controles c.q. overige assurance-opdrachten uitvoeren maar geen accountantsorganisatie zijn in de zin van de Wta.
7. Ten aanzien van de toevoeging bij artikel 19, lid 2, onderdeel o van de Wab geven wij het volgende in overweging. De minister verplicht de NBA om middels een op te stellen verordening te waarborgen dat de evaluatie zoals benoemd in artikel 45b onafhankelijk wordt uitgevoerd. Deze verordening zal moeten worden voorgelegd aan en worden goedgekeurd door de ledenvergadering van de NBA. De minister van Financiën geeft hiermee de algemene ledenvergadering van de NBA de mogelijkheid om tegen de opgestelde verordening te stemmen.
8. Tot slot een oproep. We zien zowel in de benoeming van kwaliteitsindicatoren alsook in de benadering van de in te richten kwaliteitsbeheersingsystemen steeds nadrukkelijker het aspect 'cultuur' een rol spelen. Bij de voorgestelde AQI's is dit een nadrukkelijk element en in de onderzoeken van de AFM speelt dit ook steeds nadrukkelijker. Wij onderkennen dat de 'cultuur' van een organisatie een aspect in zich draagt dat de kwaliteit van de werkzaamheden kan beïnvloeden. De vraag dringt zich echter op of, en zo ja in hoeverre, de overheid direct of indirect een substantiële invloed op 'culturen' mag uitoefenen zoals dit nu in toenemende mate gebeurt. In politiek-historisch perspectief, zoals bijvoorbeeld in de schoolstrijd en in de splitsing tussen kerk en staat, is beïnvloeding door de overheid van de eigen cultuur van een groep altijd als ongewenst beschouwd.

Wat SRA betreft doet zich de vraag voor, hoe ver de invloed (via manipulatie of dwang) door de overheid mag gaan ten aanzien van beroepsuitoefening. Ongewenst gedrag plegen we in een rechtstaat via het strafrecht te corrigeren. Tegenwoordig wordt echter ook ongewenst gedrag via het bestuursrecht bestreden. Maar moet in het laatste geval daar dan niet op zijn minst een discussie over worden gevoerd, waarin ook de aard en omvang en met name ook de rechtsbescherming aan de orde komen? In de aanpak van de AFM en (via de AQI's) de kwartiermakers zitten elementen die naar ons oordeel in een dergelijke discussie aan de orde behoren te komen.