

Minister van Financiën  
De heer W.B. Hoekstra  
Korte Voorhout 7  
2511 CW Den Haag

**Onderwerp: Aanbieding Audit Quality Indicators**

Den Haag, 29 december 2021

Geachte heer Hoekstra,

U heeft ons gevraagd om kwaliteitsindicatoren op te stellen die voor de benodigde transparantie van de wettelijke controle voor de gebruikers van de jaarrekening zullen zorgen. De Commissie toekomst accountancysector (Cta) heeft in 2020 vastgesteld dat het bijzonder is dat de accountancysector nog onvoldoende eenduidige data publiceert over diens eigen prestaties en dat het hoog tijd wordt dat hier verandering in komt. Bijgaand treft u dan ook een voorstel voor een eerste set van Audit Quality Indicators (AQI's). Daarbij spreken wij nadrukkelijk van een eerste set, omdat de AQI's in de loop der tijd aangepast dienen te worden. Door ze regelmatig te evalueren en waar nodig te verduidelijken, wordt een instrument gecreëerd dat van toegevoegde waarde zal zijn voor de brede groep 'gebruikers van de jaarrekening'.

Op 8 juli van dit jaar publiceerden wij de concept-AQI's ter openbare consultatie. Deze concept-AQI's zijn in nauwe samenwerking met stakeholders tot stand gekomen. Voorafgaand aan de consultatie hebben wij onderzocht in hoeverre de data door zowel grote als kleine accountantsorganisaties aangeleverd kan worden. Uit deze navraag is gebleken dat de voorgestelde test niet leidt tot een excessieve verhoging van de administratieve lasten. De consultatietermijn van de concept-AQI's sloot op 19 september en uit het grote aantal reacties hebben wij kunnen opmaken dat het een onderwerp betreft dat de aandacht heeft van veel verschillende stakeholders, zowel binnen als buiten de accountancysector. 44 belanghebbenden, waaronder de toezichthouder, de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA), de Samenwerkende Registeraccountants en Accountants-administratieconsulenten (SRA), Samenwerkingsverband Kwaliteitsonderzoek Overheidsauditors (KOA), verschillende grote en kleine accountantsorganisaties en gebruikers van de jaarrekening zoals de European Investors-VEB (VEB), Stichting Eumedion, VNO-NCW/MKB Nederland, ONL voor Ondernemers en verschillende wetenschappers hebben een consultatiereactie ingestuurd. Ook hebben wij verschillende reacties van (vertegenwoordigers van) jonge accountants gehad. De afgelopen periode hebben wij deze reacties bestudeerd en gezien of deze al dan niet tot aanpassingen van de voorgestelde AQI's dienen te leiden. De reacties bevatten opmerkingen en aandachtspunten die uiteenlopen in aard en richting. Een ruime meerderheid van de betrokkenen lijkt positief of neutraal te staan tegenover de voorgestelde AQI's. Meer algemeen zien wij dat de wens tot meer transparantie van de kwaliteit van de wettelijke controle breed onderschreven wordt, waarbij er nog wel discussie is over welke kwaliteitsindicatoren zich daartoe dan het beste lenen.

Uiteraard bestaat er geen heilige graal voor AQI's. Er zijn niet zomaar indicatoren die weergeven wat de kwaliteit van de wettelijke controle is en er zal altijd een spanningsveld bestaan tussen het geven van een meer gedetailleerd inzicht enerzijds en de begrijpelijkheid en/of lastendruk van een AQI anderzijds. Bij elke AQI moet er dan ook naar een evenwicht gezocht worden tussen de zeggingskracht van een AQI, de administratieve lastendruk, en de mate van detailinformatie die een AQI geeft, waaronder ook keuzes over mogelijke uitsplitsingen in segmenten en het aggregatieniveau<sup>1</sup>. Daarnaast dient elke AQI toepasbaar te zijn op elke accountantsorganisatie met een Wta-vergunning, terwijl er grote verschillen zijn in aard en omvang van de vergunninghoudende organisaties. In de reacties zien wij dat partijen met verschillende belangen verschillende accenten leggen. Hieronder gaan wij in op een aantal hoofdlijnen uit de reacties die

---

<sup>1</sup> Het aggregatieniveau is het niveau waarop de AQI wordt gerapporteerd. Dit kan bijvoorbeeld op het niveau van de controle-opdracht of het niveau van de individuele accountant.

zien op de AQI's als set of die bij meerdere AQI's zijn genoemd die wij onder de aandacht willen brengen. Daarna zullen wij de aanpassingen weergeven die wij naar aanleiding van de consultatiereacties in de definitief aan u gepresenteerde AQI's hebben verwerkt.

#### *Indicatoren over kwaliteit van de controle: kip of het ei*

In de reacties wordt allereerst bij meerdere AQI's genoemd dat het verband tussen de AQI en kwaliteit niet duidelijk is. De AQI's hebben naar onze mening betrekking op factoren die kunnen bijdragen aan, en daarmee iets zeggen over, de controlekwaliteit. Het klopt dat er veelal geen wetenschappelijk bewijs is voor een correlatie tussen controlekwaliteit en een AQI. Het ontbreken van dat bewijs zou een gevolg kunnen zijn van het ontbreken van de benodigde data om dergelijke conclusies te kunnen trekken. Dat is in zekere zin een 'kip of het ei'-vraag. Pas met de juiste en voldoende data kunnen gefundeerde conclusies getrokken worden over het verband tussen de AQI en de kwaliteit van de controle, maar die data komen er niet als men zich laat weerhouden door het feit dat het wetenschappelijk verband nog onvoldoende uitgekristalliseerd is. Het is mede daarom dus ook van belang om een start te maken met het ontsluiten van eenduidige data. Na enige tijd kan het wetenschappelijke bewijs voor een eventuele relatie tussen controlekwaliteit en de AQI dan groeien. Overigens dienen de AQI's ook, dan wel met name, voor het verschaffen van de nodige transparantie in de sector. In het consultatiedocument stelden wij dat de AQI's een eerste stap zijn, maar dat deze onderhouden, aangevuld en geactualiseerd dienen te worden. Het moet dan ook gezien worden als een 'levend' document waarvan de tijd moet uitwijzen of er andere of betere AQI's gewenst en voorhanden zijn. Transparantie en vooruitgang staan hierbij voorop. Bovendien hebben wij tijdens de consultatie nadrukkelijk gevraagd naar verbetervoorstellen voor de AQI's. Daarbij zijn maar enkele concrete verbetervoorstellen genoemd voor een AQI zoals bijvoorbeeld over werkdruk, het verloop van opdrachtportefeuilles en schendingen en incidenten. Wij hebben deze voorstellen meegenomen in onze overwegingen over de nu voorgestelde set AQI's.

#### *Interpretatie AQI's: geen norm*

Ondanks dat wij in het consultatiedocument nadrukkelijk hebben geschreven dat de AQI's geen norm zijn, lezen wij onder meer in de reacties van de NBA, VEB, Ernst & Young Accountants (EY), Deloitte, DRV Accountants & Adviseurs, de Gemeentelijke accountantsdienst Den Haag en Auditdienst ACAM, NXT LVL Accountants, CROP registeraccountants en Mazars een zorg voor normering. Wij benadrukken wederom dat de AQI's geen norm zijn, ook niet via de achterdeur. Zij zijn bedoeld om inzicht te geven en transparantie in de sector te bevorderen. Bestuurders van accountantsorganisaties zijn hier zelf aan zet om de AQI's geen norm te laten worden binnen hun organisatie. Daarnaast ligt er ook verantwoordelijkheid bij de accountants zelf. Het doen van een kwalitatief goede controle moet het belangrijkste doel zijn. Niet de resultaten op de AQI's. De AQI's zijn bedoeld om transparantie te geven over de controlekwaliteit. Uit de reacties blijkt dat er vanuit de sector behoefte is aan uitbreiding van de kwalitatieve toelichtingsruimte bij de AQI's. Ons uitgangspunt was om deze ruimte zo beperkt mogelijk te houden, maar wij komen de sector hierin tegemoet door daar waar ruimte voor toelichting geboden wordt, het aantal woorden te verdubbelen.

#### *AQI's bieden transparantie over kwaliteit, rekening houdend met proportionaliteit*

Ook de veronderstelde administratieve lasten worden meermaals genoemd als argument om de AQI's niet in te voeren. Vooral met betrekking tot de relatief kleinere kantoren wordt dit punt opgebracht door de SRA en ONL voor Ondernemers. Allereerst willen wij erop wijzen dat het voorstel om een systeem van AQI's in te voeren is gedaan door de minister van Financiën, en de minister zal uiteindelijk ook besluiten over de voortzetting van dit voorstel. De minister van Financiën heeft ons op basis van het Cta-rapport de opdracht gegeven om AQI's te ontwerpen. Wel hebben wij bij het ontwerpen van de AQI's specifiek oog gehouden voor de lastendruk voor grote en kleinere accountantsorganisaties, alsook voor de vergelijkbaarheid van de uitkomsten van de AQI's tussen grote en kleinere accountantsorganisaties. De administratieve lasten zijn bovendien de reden waarom wij de AQI's zo eenvoudig mogelijk willen houden. Door de AQI's specifiek te maken, worden de administratieve lasten hoger. Naast dat dit gevolgen zou hebben voor de begrijpelijkheid van de AQI's, willen wij ook niet-proportionele lastendruk vermijden. Wij hebben bij elke AQI stilgestaan bij de proportionaliteit vanuit het perspectief van zowel grote als kleinere kantoren. Uit een door ons uitgevoerde pilot bleek dat het voor kleinere kantoren niet per se ingewikkelder is om de gevraagde informatie op te leveren. Dit kan uiteraard voor een kantoor dat niet in de pilot zat, anders zijn (groot of klein). Laten wij daarnaast niet vergeten dat de AQI's over zaken gaan die ook nuttig zijn voor de bestuurlijke informatievoorziening binnen accountantsorganisaties (voor zover hier al geen sturing op is). Dit en de transparantie hierover is de basishygiëne voor een accountantskantoor, mede gegeven de publieke taak van accountants.

Voor zover er een misverstand zou bestaan over de tijd die een accountantsorganisatie dient te besteden aan de AQI's m.b.t. medewerkersbetrokkenheid en opdrachtgeverstevredenheid, willen wij reeds hier opmerken dat de lastendruk voor deze twee AQI's voor de accountantsorganisaties beperkt is. Om dat te verduidelijken hebben wij in het AQI-document een vragenlijst toegevoegd, waarbij het idee is dat medewerkers en klanten een link naar die vragenlijst ontvangen en de data rechtstreeks bij de NBA binnenkomen. De accountantsorganisaties hoeven in dat geval dus geen extra stappen te zetten voor het verzamelen en doorgeven van de gevraagde informatie.

#### *Aggregatieniveau van de AQI's*

Bij de consultatie hebben wij specifiek gevraagd aan partijen om zich uit te spreken over het aggregatieniveau waarop de AQI weergegeven dient te worden. In het consultatievoorstel hebben wij een aantal AQI's op het individuele niveau van de externe accountant geformuleerd. Hierop is gemengd gereageerd. Partijen die tegen het rapporteren op individueel niveau zijn, vragen zich af of het rapporteren op individueel niveau binnen de privacywetgeving past. Partijen die voor het rapporteren op individueel niveau zijn (waaronder Stichting Eumedion, een enkele accountant en de NBA Young Profs) benadrukken dat dit inzicht gewenst is en het passend is bij de publieke taak van de accountant. Hier ontstaat de indruk dat enerzijds partijen, met name vanuit de accountancysector, behoudend zijn, terwijl anderzijds partijen, waaronder de nieuwe generatie accountants, wetenschap en gebruikers, deze transparantie juist toejuichen. Wij vinden het rapporteren op individueel niveau belangrijke informatie opleveren voor de gebruiker van de jaarrekening, waarbij er in onze ogen geen sprake is van een inbreuk in de persoonlijke levenssfeer van een accountant of in ieder geval niet één die niet zou passen bij de publiekrechtelijke taak die een accountant heeft. Wij zouden uw ministerie dan ook willen verzoeken om te bezien of het mogelijk is om een grondslag in de Wet toekomst accountancysector (Wta) te introduceren voor ook een rapportageplicht op het niveau van een individuele accountant en dan specifiek voor AQI 1. Mocht u hiertoe overgaan, dan is daarmee het punt van mogelijke spanning met de privacywetgeving geadresseerd. Mocht u hier niet toe overgaan, dan dient AQI 1 uit voorzorg te komen vervallen of op een ander aggregatieniveau gepubliceerd te worden.

#### *Verduidelijking begrippen van de AQI's*

Ook zijn er in de reacties vragen gesteld over begrippen die gebruikt worden in de AQI's, waarbij veelal het verzoek kwam om deze te verduidelijken. Dit hebben wij waar mogelijk gedaan. Wij zijn van mening dat de AQI's op deze manier duidelijk zijn weergegeven. Mochten er na de start van de AQI's onverhoopt toch nog onduidelijkheden of vragen over definities opkomen, dan is het aan het nieuwe op te richten orgaan binnen de NBA dat de AQI's zal gaan evalueren (de AQI-commissie)<sup>2</sup>, om hier duidelijkheid over te scheppen. Met dien verstande dat de geest van de AQI vanzelfsprekend in stand blijft.

#### *Gebruikers van de AQI's*

Stichting Eumedion en Full Finance Consultants stellen vragen over wie als de gebruikers van de AQI's gezien worden. In het consultatiedocument wordt de groep gebruikers omschreven als de 'gebruikers van de jaarrekening'. Wij kiezen er bewust voor om een brede groep als gebruiker aan te merken. Als gebruiker van de jaarrekening beschouwen wij (niet uitputtend) bestuurders, commissarissen, aandeelhouders, kapitaalverschaffers, werknemers, klanten, leveranciers, overheden, ngo's, (accountancy)studenten en wetenschappers. Dit is een breed palet. Daarbij zijn wij ons ervan bewust dat elke gebruiker mogelijk andere wensen heeft voor de AQI's en dat het niet om een homogene groep gaat. Onze insteek is om de AQI's voor een zo groot mogelijke groep relevant te laten zijn. Daarom hebben wij voor een breed palet aan AQI's op verschillende aggregatieniveaus gekozen. Voor zover er in de reacties zorgen worden geuit over de begrijpelijkheid en bruikbaarheid van de AQI's voor de gebruikers (zoals o.a. genoemd door V&A accountants-adviseurs, de AFM, de NBA, Deloitte en Confirm Accountants), merken wij op dat wij hier nogmaals kritisch naar hebben gekeken. Wij hebben met extra toelichting en het verminderen van vakjargon zo goed mogelijk geprobeerd om de AQI's en het doel hiervan voor de gebruikers te verduidelijken.

---

<sup>2</sup> Tegelijkertijd met de consultatie van de AQI's werd ook de Wet toekomst accountancysector (Wta) geconsulteerd door de minister van Financiën. De juridische verankering van de AQI's is ook onderdeel van dit wetsvoorstel. De invoering, het gebruik en de handhaving van de AQI's wordt beschreven in het wetsvoorstel van de Wta artikel 45 lid a, b en c. De minister van Financiën stelt daarbij voor om een onafhankelijke commissie bij de NBA op te richten die verantwoordelijk zal zijn voor de periodieke evaluatie van de AQI's.

### *Periodieke evaluatie van de AQI's: AQI-commissie*

Daarnaast wordt in de consultatiereacties op de AQI's meermaals gesteld dat het goed zou zijn als de AQI's op korte termijn geëvalueerd en eventueel aangepast kunnen worden. Wij delen die mening. Dit is een taak voor de AQI-commissie. In het wetsvoorstel (Wet toekomst accountancysector) is opgenomen dat de termijn van de evaluatie in een ministeriële regeling bepaald zal worden en wij verzoeken u om in de regeling een evaluatie en mogelijke herziening op kortere termijn mogelijk te maken. Voor zover er vragen of opmerkingen gemaakt worden over de AQI-commissie (o.a. door Nyenrode Business Universiteit en BDO Audit & Assurance), merken wij op dat wij de oprichting van de commissie belangrijk achten, omdat de AQI-set onderhouden, aangevuld en geactualiseerd dient te worden. Het moet dan ook gezien worden als een 'levend' document waarvan de tijd moet uitwijzen of er andere of betere AQI's gewenst en voorhanden zijn. De Young Audit Boards OOB-kantoren geven over de AQI-commissie aan dat ze graag betrokken willen worden bij de commissie en KPMG geeft aan dat de commissie een divers karakter nodig heeft. Hier zijn wij het mee eens. In de memorie van toelichting van het wetsvoorstel is weergegeven dat het ons verstandig lijkt dat de AFM toezicht zal houden "op de naleving van deze verplichting om tijdig en volledig te rapporteren [over de AQI's] en kan bij overtredingen ook handhavend optreden". Wij zijn van mening dat het ook van belang is dat er (bijv. steekproefsgewijs of o.b.v. signalen) inhoudelijk getoetst kan worden (door bijv. de NBA). Bij deze willen wij dit punt bij u onder de aandacht brengen.

### **Aanpassingen naar aanleiding van de consultatiereacties**

In de consultatie hebben wij o.a. gevraagd of er AQI's af zouden moeten vallen, of dat er wellicht andere toegevoegd zouden moeten worden. Na bestudering van de reacties zien wij geen reden om een AQI af te laten vallen. Wel hebben wij naar aanleiding van bezwaren en suggesties een aantal aanpassingen in de voorgestelde AQI's gemaakt en één AQI toegevoegd. Hieronder gaan wij in op de reacties per AQI.

#### **Nieuwe AQI: Opleidingsuren ESG-onderwerpen (AQI 10)**

Bij het bestuderen van de consultatiereacties hebben wij allereerst nadrukkelijk stil gestaan bij de maatschappelijke relevantie van de AQI's. Dit heeft geleid tot de toevoeging van een nieuwe AQI om voor de gebruiker inzichtelijk te maken hoeveel opleidingsuren een accountant besteedt aan het goed kunnen beoordelen van niet-financiële informatie, zoals Environmental, Social en Governance (ESG) gerelateerde onderwerpen, ten opzichte van diens totaal beschikbare uren. Het belang hiervan wordt benadrukt in verschillende reacties. Daarnaast is duurzaamheid een belangrijk onderwerp binnen het maatschappelijke debat. Ook binnen het accountantsberoep worden deze onderwerpen de komende jaren steeds belangrijker o.a. als gevolg van Europese regelgeving zoals de Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) en de EU Taxonomy. Dit leidt ertoe dat wij besloten hebben om een AQI toe te voegen over de opleidingsuren die zijn besteed aan ESG-onderwerpen. Deze AQI hebben wij uitgewerkt in het bijgevoegde document. Met deze AQI komen wij ook tegemoet aan de vraag naar een AQI over opleidingsuren.

Overige suggesties om extra AQI's toe te voegen wat betreft werkdruk, tijdsdruk en ziekteverzuim hebben wij niet overgenomen om de redenen zoals hierna uiteengezet bij AQI 6 Cultuur.

#### **AQI 1: Betrokkenheid externe accountant**

De eerste AQI gaat over de betrokkenheid van de externe accountant bij de wettelijke controle. De externe accountant is de accountant die de jaarrekening tekent. Deze AQI toont het aantal uren besteed door de externe accountant aan het uitvoeren van de wettelijke controle als percentage van het totale aantal uren besteed aan het uitvoeren van de wettelijke controle. De AQI wordt gepresenteerd in kwartielen op het niveau van de accountantsorganisatie. De gemiddelde betrokkenheid kan ook per individuele externe accountant worden ingezien.

De reacties op deze AQI zijn wisselend. Er is een aantal partijen dat het uitgangspunt van deze AQI steunt. Baker Tilly geeft ook aan dat deze AQI overeenkomt met een indicator die zij reeds intern hanteren. Er zijn ook partijen die minder enthousiast reageren op deze AQI.

Verschillende partijen geven aan dat het verband met controlekwaliteit niet duidelijk is, omdat meerdere factoren van invloed zijn op de kwaliteit van de controle. Het aantal uren dat de externe accountant besteedt aan de controle varieert per controle en hangt af van verschillende factoren zoals bijvoorbeeld teamsamenstelling, teamgrootte, het soort controle, de omvang van de controleklant en de duur van de relatie tussen accountant en cliënt. Nyenrode Business Universiteit

spreekt in haar reactie daarnaast van een mismatch, omdat betrokkenheid subjectief is terwijl het percentage uren objectief is. Er zijn inderdaad veel factoren die invloed hebben op de kwaliteit van een controle, en niet elk uur wordt even effectief benut. Desondanks is het wel een proxy van betrokkenheid, waarbij het belangrijk is dat deze AQI in samenhang gezien wordt met de overige AQI's en met de kengetallen.

Ook is er een aantal partijen dat spreekt van een mogelijk sturend effect, waarbij de externe accountant meer uren zal besteden aan een controle om zo een hoger percentage uren te bewerkstelligen. Wij willen hierbij nogmaals benadrukken dat de AQI's geen norm zijn. Het aantal uren dat de externe accountant besteed aan een controle moet intrinsiek gedreven zijn en niet extrinsiek gedreven door deze AQI.

Er worden verschillende manieren geopperd waarop deze AQI omgevormd zou kunnen worden. Zo merkt een aantal partijen op dat gekeken zou kunnen worden naar de betrokkenheid van de senior teamleden in plaats van enkel de externe accountant. Een anonieme openbare reactie geeft aan dat het ook verbreed zou kunnen worden naar het gehele controleteam. Beide suggesties hebben niet onze voorkeur, omdat de verantwoordelijkheid uiteindelijk bij de externe accountant ligt. Door extra functieniveaus toe te voegen aan deze AQI wordt deze enkel verbreed, terwijl het hier gaat om de betrokkenheid van de eindverantwoordelijke. Een andere mogelijkheid die wordt genoemd is om het aantal bestede uren door de externe accountant aan de controle als percentage van de beschikbare tijd van de externe accountant te rapporteren. Wij vinden het een goede suggestie om het getal in verhouding te plaatsen, maar hebben besloten dit te doen door het gemiddelde aantal uren per controleopdracht door het team bij de AQI te vermelden op het niveau van de individuele externe accountant. Op deze manier wordt inzicht gegeven in de gemiddelde grootte van het team en de opdracht. In een groot team/bij een grote opdracht zal de betrokkenheid van de externe accountant relatief kleiner zijn.

De manier van rapporteren d.m.v. kwartielen, vier gelijke delen waarin het aantal controleopdrachten wordt opgedeeld, leidt daarnaast tot onduidelijkheid bij verschillende partijen die hebben gereageerd. Zij spreken hun zorg uit over de begrijpelijkheid voor de gebruikers. Grant Thornton stelt voor om de AQI onder te verdelen in de categorieën 'OOB', 'grote ondernemingen, niet-OOB' en 'middelgrote ondernemingen, niet-OOB'. Wij hebben besloten deze onderverdeling niet over te nemen, omdat daarmee nieuwe definities in de AQI worden geïntroduceerd en we de AQI's zo eenvoudig mogelijk willen houden. Ter verduidelijking hebben wij de kwartielen beter toegelicht bij de aanvullende informatie bij de AQI.

Daarnaast is er wisselend commentaar op het rapporteren op individueel niveau van de externe accountant. Zoals ook in de inleiding van deze brief weergegeven vinden sommige partijen dit juist sterk, terwijl andere vraagtekens zetten bij het privacy-aspect en het interpreteren hiervan. Wij adviseren om deze AQI op individueel niveau te rapporteren. Met de kanttekening dat dit dan wel wettelijk mogelijk gemaakt dient te worden, zoals hierboven reeds gesteld.

## **AQI 2: Tekortkomingen in controles en jaarrekeningen**

Deze AQI geeft het aantal wettelijke controles weer waarbij in het boekjaar van de accountantsorganisatie sprake is van minstens één van de drie volgende punten:

1. Een onvoldoende in een interne of externe inspectie op een afgeronde controle is geconstateerd;
2. Een materiële afwijking in de jaarrekening uit een voorgaand verslagjaar is geconstateerd;
3. Een eerder afgegeven controleverklaring 'van onwaarde' is verklaard, dat wil zeggen, een eerder afgegeven controleverklaring blijkt onjuist en gebruikers kunnen hun beslissingen niet langer daarop baseren.

De reacties op deze AQI zijn voornamelijk opbouwend. Slechts enkele partijen vinden dit geen goede indicator voor kwaliteit en de meesten vinden deze AQI relevant. De Rijksuniversiteit Groningen noemt dit een van de meest relevante AQI's. Er worden door meerdere partijen suggesties gedaan om deze AQI te verbeteren. Eén van deze suggesties is om de vergelijkbaarheid te verbeteren door de AQI uit te drukken als percentage van het totale aantal wettelijke controles. Deze suggestie nemen wij over.

Door meerdere partijen wordt aangehaald dat de titel van de AQI momenteel niet de lading dekt omdat er sprake is van fouten in de jaarrekening én de controle. Mazars stelt dat er beter een splitsing gemaakt kan worden. Wij hebben ervoor gekozen om fouten in de controles en jaarrekening bij elkaar in één AQI te houden, omdat wij menen dat een bepaalde clustering van

AQI's een positief effect heeft op de overzichtelijkheid van de data. Wel hebben wij de titel van deze AQI veranderd in: "Tekortkomingen in controles en jaarrekeningen".

Partijen uiten daarnaast hun zorgen over de aard van de fout die ontdekt wordt. Vragen die zij hierbij stellen, hebben betrekking op aan wie de fout te wijten is (accountant, cliënt, vorige accountant). Wij willen hierbij benadrukken dat het niet de bedoeling is dat deze AQI iets zegt over wiens fout het is. De bedoeling van de AQI's is dat er transparantie ontstaat. Geconstateerde tekortkomingen in afgeronde wettelijke controles (op grond van de controlestandaarden) en vastgestelde jaarrekeningen zijn een directe indicator voor het ontbreken van kwaliteit in controlewerkzaamheden of verslaggeving.

### **AQI 3: Actuele onderwerpen: fraude en continuïteit**

Fraude en continuïteit zijn belangrijke thema's binnen de accountancysector alsook de maatschappij. Vandaar dat hier een AQI op is geformuleerd. Deze AQI geeft inzicht in de omvang van vermoede of geïdentificeerde fraudes bij wettelijke controles in het betreffende boekjaar en daarnaast in hoe vaak twijfel over de continuïteit tot uitdrukking komt in de controleverklaring.

Uit de reacties blijkt enige weerstand tegen deze AQI. Veel partijen geven aan dat er geen directe link is met kwaliteit. Sommige geven aan de AQI hierdoor ongeschikt te vinden. Wij vinden dit echter een belangrijke AQI omdat fraude en continuïteit tot de kern van het accountantsberoep behoren vanwege de relevantie van deze onderwerpen voor de maatschappij. Flynth doet de suggestie om de kans op fraude of continuïteitsproblemen mee te nemen in de AQI. Wij hebben er bewust voor gekozen om dit niet over te nemen vanwege de hogere administratieve lastendruk die dit oplevert. Wij willen ook nogmaals benadrukken dat een directe link met kwaliteit niet altijd bestaat. Bij deze AQI geldt dat sommige sectoren een groter risico hebben op fraude en discontinuïteit dan andere. In de kengetallen wordt per accountantsorganisatie de klantenportefeuille naar sector uitgesplitst. De AQI's moeten dan ook in onderlinge samenhang worden gezien en met de kengetallen.

Er worden verschillende suggesties gedaan voor het opnemen van andere gegevens in deze AQI. Zo geven de NBA en SRA beide aan dat hierbij bijvoorbeeld gedacht kan worden aan Wwft-meldingen. Ook stelt een reactie dat er verhoudingsgetallen overwogen zouden kunnen worden, zoals de verhouding vermoeden van materiële fraude ten opzichte van daadwerkelijke fraude. Er is in deze AQI mede gekozen voor 'het aantal wettelijke controles waarbij sprake was van ten minste een redelijk vermoeden van materiële fraude', omdat deze afbakening en definitie aansluiting vindt in de wetgeving (artikel 26 Wta). Andere aspecten, zoals het aantal Wwft-meldingen en het aantal daadwerkelijke fraudes, hebben een andere reikwijdte en een minder duidelijk verband met wetgeving en/of de accountant.

Meerdere partijen merken op dat deze AQI beter gesplitst zou kunnen worden, omdat fraude en continuïteit twee verschillende onderwerpen zijn. Wij hebben besloten om de onderwerpen bij elkaar in één AQI te houden, omdat – als ook hiervoor aangegeven – wij menen dat een bepaalde clustering bijdraagt aan de overzichtelijkheid en beide onderwerpen tot de kern van het beroep behoren. Wel hebben wij in de titel verduidelijkt dat het om twee verschillende onderwerpen gaat. De naam van de AQI is aangepast naar: "Actuele onderwerpen: fraude en continuïteit".

### **AQI 4: Kwaliteitsverhogende maatregelen**

Deze AQI geeft weer in hoeveel procent van de controleopdrachten een kwaliteitsverhogende maatregel is ingezet. Dit zijn maatregelen zoals een onafhankelijke review, consultaties en de inzet van specialisten.

In meerdere reacties lezen wij zorgen over een mogelijke perverse prikkel waarbij meer consulteren als beter zou worden gezien en zorgen over de vergelijkbaarheid van de uitkomst van de AQI. Wij onderschrijven wat hierbij wordt genoemd, namelijk dat verschillende controles en verschillende accountants variëren in het benodigde aantal consultaties. De AQI is echter geen norm, dus het is geenszins de bedoeling dat meer consulteren als beter wordt gezien. De AQI moet ook niet op zich gezien worden, maar in samenhang met de andere AQI's en kengetallen.

De NBA geeft aan dat deze AQI bij OOB-controles altijd 100% zou moeten zijn, omdat in dat geval een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (OKB) verplicht is. Wij hebben er om praktische redenen voor gekozen om dit zo te laten. Wij realiseren ons dat er bij OOB-controles dan altijd het percentage 100% hoort te staan, maar het wordt dan ook zichtbaar wanneer dit niet het geval is. Bovendien blijft het interessant om aan de hand van de nadere uitsplitsing te zien welke

kwaliteitsverhogende maatregelen dan zijn ingezet. Hier kunnen wel degelijk verschillen tussen zitten.

Baker Tilly schrijft dat IT- en fiscaal specialisten volgens de beroepsstandaarden, de NV COS, als teamleden worden beschouwd en niet als ingeschakelde specialisten. Wij hebben dit niet aangepast, omdat voor de buitenwereld anders niet inzichtelijk is welke specialisten betrokken worden. Middels deze AQI willen wij de expertise en de diversiteit in kennisgebieden die bij controles gebruikt worden juist transparant maken.

NOREA geeft aan dat er zou moeten worden gesproken van een 'IT-auditor' in plaats van 'IT-specialist'. Wij kiezen echter voor de term 'IT-specialist' te hanteren omdat de term 'IT-auditor' niet wettelijk gedefinieerd is en mogelijk specialisten uitsluit van de AQI die wel ingezet zijn bij de jaarrekeningcontrole.

IIA Nederland stelt voor om 'vroeg afstemming met interne auditfunctie' toe te voegen. Dit nemen wij niet over, omdat de reikwijdte dan verbreed wordt en er meerdere kwaliteitsverhogende maatregelen zouden kunnen worden toegevoegd. Kriton vraagt om een mogelijkheid om andere kwaliteitsverhogende maatregelen te noemen. Naargelang de tijd vordert en er meer kennis en ervaring wordt opgedaan met het doen van onderzoek, kan besloten worden om kwaliteitsverhogende maatregelen toe te voegen. Daarnaast worden geen concrete voorbeelden genoemd van kwaliteitsverhogende maatregelen die momenteel zouden ontbreken.

#### **AQI 5: Kwaliteitsbeheersingssystemen**

Om vast te stellen of de opzet, implementatie en werking van het kwaliteitsbeheersingssysteem werken, voeren alle accountantsorganisaties verschillende soorten reviews uit. Deze AQI geeft de resultaten van de reviews, zowel intern als extern, kwantitatief weer.

Uit de reacties blijkt dat veel partijen vragen om meer definities van gebruikte begrippen als 'overige constatering', 'bevindingen' en 'tekortkomingen'. Wij sluiten aan bij en verwijzen naar de definities uit de International Standard on Quality Management 1 (ISQM1). Ook kan er naar ons idee nadere toelichting ontwikkeld worden om eenduidigheid te bewerkstelligen indien daar behoefte aan blijkt te zijn.

Meerdere partijen geven aan dat de AQI op de huidige manier onvoldoende inzicht geeft, door het rapporteren van een absoluut getal. Door de NBA Young Profs wordt de suggestie gedaan om het aantal intern en extern getoetste dossiers toe te voegen aan het absolute getal, zodat duidelijk wordt hoeveel interne en externe controles hebben plaatsgevonden en bij hoeveel hiervan sprake was van een tekortkoming. Dit hebben wij niet overgenomen, omdat de bevindingen die in deze AQI gerapporteerd worden niet hoeven te volgen uit getoetste dossiers. Bevindingen ten aanzien van het kwaliteitsbeheersingssysteem kunnen ook op andere wijze aan het licht komen. Wij erkennen echter de wens tot context. Daarvoor verwijzen wij naar de kengetallen waar bijvoorbeeld het aantal uitgevoerde wettelijke controles door een accountantsorganisatie enige context kan bieden in relatie tot het aantal geconstateerde bevindingen.

Daarnaast wordt ook aangegeven dat de AQI geen recht doet aan de veelvoud aan oorzaken die ten grondslag kunnen liggen aan een bevinding. Kriton stelt voor om de bevindingen aan te passen door deze te registreren naar aard, oorzaak en karakter van de genomen maatregel. Wij hebben besloten om dit niet te doen, omdat het naar onze mening niet bijdraagt aan de begrijpelijkheid van de AQI voor de gebruiker.

#### **AQI 6: Cultuur**

De cultuur van een organisatie is belangrijk om o.a. de focus op kwaliteit in een organisatie te borgen. Tegelijkertijd zijn wij ons ervan bewust dat cultuur een breed begrip is en niet direct gemeten kan worden. Wel is voor de betrokkenen duidelijk dat cultuur een belangrijke rol speelt. Dit blijkt ook uit de consultatiereacties. Vanwege het brede karakter van cultuur is het echter lastig om recht te doen aan dit begrip in een AQI. Daarom hebben wij ons de vraag gesteld welke dimensies binnen de context van een accountantsorganisatie belangrijk zijn. Hierbij hebben wij geput uit wetenschappelijke literatuur, oorzakenanalyses, ervaringen uit de consultatiereacties en thema's die wij als Kwartiermakers zelf voor de sector zien. Uit de wetenschappelijke literatuur volgen zogenaamde 'proxies' die voor het meten van cultuur gebruikt kunnen worden. Zo zijn wij gekomen tot het meten van 'medewerkersbetrokkenheid'. Als werknemers zich meer verbonden voelen met en betrokken voelen bij (de cultuur van) de organisatie, is er ook sprake van meer toewijding tot het leveren van betere prestaties. Door te vragen naar in hoeverre iemand zich

verbonden voelt aan en betrokken bij de organisatie, kan er met een relatief korte vragenlijst een indicatie van de betrokkenheid van medewerkers en daarmee van de cultuur van de accountantsorganisatie gegeven worden.

Er worden in de reacties vragen gesteld over de relatie tussen betrokkenheid en controlekwaliteit. Wij kunnen dit niet verder verduidelijken dan zoals hierboven uitgelegd dat uit onderzoeken blijkt dat betrokken medewerkers, die zich meer verbonden voelen met de cultuur van de organisatie, meer toegewijd zijn aan het leveren van betere prestaties.

Meerdere partijen geven aan dat cultuur breder is dan medewerkersbetrokkenheid en geven suggesties om de AQI aan te vullen. Hierbij worden onder andere medewerkerstevredenheid, medewerkersparticipatie, werkdruk, ziekteverzuim en het aantal keer dat cultuur onderwerp is in de boardroom genoemd. Het meenemen van ziekteverzuim wordt gesuggereerd door Eumedion. Wij hebben besloten om ziekteverzuim op te nemen als kengetal.

Naar aanleiding van de reactie van V&A accountants-adviseurs waarin zij stellen dat budgetdruk meegenomen wordt in de AQI's, maar dat tijdsdruk hierin momenteel ontbreekt, hebben wij besloten om in deze AQI ook vragen op te nemen over tijdsdruk en de toereikendheid van de planning. Daarnaast is tijdsdruk, samen met budgetdruk, een element dat werkdruk drijft. In de consultatiereacties zien wij het onderwerp werkdruk vaak terugkomen. Wij realiseren ons dat er hier momenteel veel maatschappelijk debat over is, niet alleen in het accountantsberoep. Door deze vraag toe te voegen, komen wij tegemoet aan de vraag voor meer aandacht voor werkdruk in de AQI's.

Verder hebben reacties vooral betrekking op de manier van uitvraag. De NBA stelt voor om de enquête tweejaarlijks uit te voeren. Dit nemen wij over. De enquêtes zullen worden uitgevraagd op het niveau van medewerkers die meewerken aan wettelijke controles. NXT LVL Accountants geeft aan dat de NBA en AFM de enquêtes uit kunnen voeren, ook Deloitte stelt voor hiermee samen te werken. Wij zijn van mening dat de nog in te stellen AQI-commissie van de NBA hier nader invulling aan zou moeten geven. Daarbij is het wel ons idee dat de medewerkers van de NBA een link naar de vragenlijst ontvangen waarbij de data rechtstreeks bij de NBA binnenkomt.

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

Deze AQI geeft inzicht in het verloop in opdrachtteams betrokken bij wettelijke controles. Continuïteit zorgt voor stabiliteit en behoud van kennis, en vernieuwing zorgt voor een frisse blik.

Een aantal partijen stelt dat het interpreteren van deze AQI bemoeilijkt wordt, doordat zowel een hoog als een laag getal risico's met zich meebrengt. Wij begrijpen deze onduidelijkheid en hebben meer duiding aan deze AQI gegeven, zodat deze AQI, ook voor de gebruikers, beter te interpreteren is. Continuïteit in opdrachtteams zorgt voor stabiliteit en behoud van kennis van de klant en minder benodigde tijd voor extra begeleiding en vernieuwing zorgt voor een frisse blik met een mogelijk kwaliteitsverhogend effect. Een hoog verloop (d.w.z. weinig continuïteit, veel vernieuwing en/of grote veranderingen in teamomvang) in opdrachtteams kan een indicator zijn voor capaciteitsproblemen (bijv. veroorzaakt door te hoge werkdruk) of allocatie- en planningsproblemen. Een laag verloop daarentegen zou echter een indicator kunnen zijn van onvoldoende vernieuwing binnen het team en de daarbij behorende frisse blik. Vernieuwing en continuïteit binnen een team bieden dus in beide gevallen zowel voor- als nadelen. Deze AQI geeft inzicht, maar nadrukkelijk geen goed/fout-oordeel.

Verschillende partijen stellen voor om het functieniveau van de medewerkers toe te voegen die het team verlaten of bij het team aansluiten. Op deze manier wordt inzichtelijk gemaakt wat de samenstelling is van het team. Het is inderdaad interessant om te weten of mensen met veel of weinig ervaring weggaan, vooral ook bij kleinere controles. Dit zou echter zorgen voor meer dataverzameling en een hogere administratieve lastendruk. Daarom hebben wij ervoor gekozen om dit niet aan te passen.

Door Confirm Accountants en Flynth wordt de kanttekening gemaakt dat de omvang van teams invloed heeft op het percentage van het verloop. In kleinere teams heeft het verlaten van het team door één teamlid een groter effect op het percentage dan in grotere teams. Wij vinden dit een relevant punt en hebben daarom besloten om de gemiddelde teamomvang toe te voegen aan deze AQI.



### **AQI 8: Investerings in innovatieve technologie**

Met deze AQI wordt het procentuele deel weergegeven van de totale omzet uit wettelijke controles dat door de accountantsorganisatie in innovatie wordt geïnvesteerd. Dit percentage geeft een indicatie van de bereidheid van de organisatie om te investeren in het verbeteren van de kwaliteit van de controlediensten en om relevant te blijven voor haar klanten. Het gaat hierbij om technologie ten aanzien van de financiële controle.

KPMG en Full Finance Consultants doen beide een voorstel om de titel van deze AQI aan te passen. Wij hebben ervoor gekozen om de titel te veranderen naar: "Investerings in innovatieve technologie".

De Rijksuniversiteit Groningen, V&A accountants-adviseurs, Cygnus Atratus, BDO Audit & Assurance en DRV Accountants & Adviseurs geven aan dat de AQI momenteel aandacht voor opleidingen van medewerkers mist. Zij schrijven dat opleidingen ook meetellen als investering in innovatie. Hoewel wij onderkennen dat opleidingen een belangrijke rol hebben binnen een innovatieve organisatie hebben wij besloten om dit niet toe te voegen aan de AQI, omdat dit zou zorgen voor hogere administratieve lasten.

De Young Audit Boards OOB-kantoren stellen voor om het gebruik van tools toe te voegen aan deze AQI. Wij hebben een dergelijke AQI overwogen, maar constateerden hierbij meetproblemen, omdat geen eenduidige betekenisvolle definitie van tools bestaat.

Verder leeft de vraag hoe om te gaan met gezamenlijke initiatieven. SRA, NBA en Confirm Accountants geven aan dat voor kleinere kantoren geldt dat zij gebruik kunnen maken van de innovaties in verenigingsverband. Andere accountantsorganisaties geven aan dat zij dit doen via het internationale netwerk van hun organisatie. Accountantsorganisaties kunnen hiermee omgaan door percentage van de totale omzet weer te geven van het bedrag dat zij betalen aan de netwerken ten behoeve van innovatieve technologieën.

NXT LVL Accountants stelt voor om innovatiebereidheid mee te nemen in uitvraag bij AQI 6 Cultuur. Wij vinden dit een goed idee. Soms geldt namelijk dat een organisatie op papier veel lijkt te doen, maar dat de praktijk weerbarstig is. Een organisatie kan op papier veel investeren in nieuwe technologie, maar hier in de praktijk niet veel mee werken of geen ruimte geven aan de medewerkers om met nieuwe technologie te experimenteren. In AQI 6 hebben wij daarom vragen toegevoegd over of er voldoende tijd en ruimte ervaren wordt om te innoveren.

### **AQI 9: Budgetoverschrijding**

Deze AQI geeft aan in welke mate de wettelijke controles zijn verlopen conform vooraf gemaakte inschattingen van de werkzaamheden bij het opstellen van het controleplan inclusief aanpassingen gedurende de uitvoering van de wettelijke controle voor meer of minder werk.

Momenteel wordt in de AQI gesproken van een budgetoverschrijding van 25%. De reacties hebben verschillende zienswijzen op dit percentage. Zo vraagt EY zich af waarom er een percentage wordt genoemd, omdat dit een norm zou kunnen creëren. Hierbij willen wij nogmaals aangeven dat de AQI's geen norm zijn, maar dat deze zijn bedoeld om inzicht te geven. Andere reacties gaan in op de hoogte van dit percentage. Zo vinden Mazars en Full Finance Consultants het percentage aan de hoge kant en stelt laatstgenoemde voor om dit te verlagen naar 5%. Confirm Accountants vindt 25% te laag. Wij hebben besloten dit percentage niet aan te passen. Wij hebben bewust gekozen voor 25%, omdat wij met deze AQI excessen willen laten zien. Een lager percentage zou ook reguliere bedrijfsrisico's als ziekte of een inwerkperiode tonen, terwijl dit niet het doel is van deze AQI.

Er worden verschillende alternatieven gesuggereerd. Bijvoorbeeld het kijken naar overuren, werkdruk, of de relatie met cultuur. Deze AQI gaat echter over commerciële druk, die tot uiting komt in de budgetoverschrijding. Wij zijn het er wel mee eens dat dit belangrijke aspecten zijn. Deze hebben wij in acht genomen en wij zien dat het belang van een goede planning hiermee samenhangt. Dit past bij de toevoeging van de vragen aan AQI 6 Cultuur over de toereikendheid van de planning.

### **AQI 11: Opdrachtgeverstevredenheid**

Deze AQI is een cijfer dat inzicht geeft in de mate waarin de opdrachtgevers tevreden zijn met de kwaliteit en de toegevoegde waarde van de diensten die de accountant levert. In de bijlage is een vragenlijst toegevoegd.

Deze AQI ontvangt kritiek, omdat wordt gesteld dat een opdrachtgever minder tevreden zou zijn met een strenge accountant die een kwalitatief goede controle uitvoert. Dit is inderdaad een inherent risico bij deze AQI. De vragenlijst is echter zo opgesteld om dit risico zoveel mogelijk te ondervangen. Enerzijds door de vragenlijst te ontlenen aan wetenschappelijke vragenlijsten en anderzijds door hier in de bewoording rekening mee te houden.

**Tot slot**

Wij willen de personen en organisaties die hebben gereageerd bedanken voor hun bijdrage aan de AQI's. Ook willen wij de leden van de verschillende AQI-werkgroepen nogmaals bedanken. Op deze manier kunnen we de relevantie en het doel van de AQI's, het bieden van transparantie over de wettelijke controle, bevorderen. De bovenstaande aanpassingen hebben wij in de AQI's doorgevoerd. Deze herziene set vindt u bijgevoegd bij deze brief.

Hoogachtend,

*De Kwartiermakers Toekomst Accountancysector*



## **Bijlage: vragenlijsten AQI 6 en AQI 10**

### **AQI 6: Cultuur**

#### ***Betrokkenheid bij de organisatie***

1. Geef aan in welke mate je het eens bent met onderstaande stellingen (1 = helemaal mee oneens, 7 = helemaal mee eens)
  - Ik voel me emotioneel verbonden met het accountantskantoor waar ik werk
  - Ik voel commitment richting het accountantskantoor waar ik werk
  - Het accountantskantoor waar ik werk betekent veel voor mij

#### ***Toereikendheid planning***

2. In hoeveel procent van jouw werkzaamheden stond in de praktijk druk op de planning in jouw laatste busy season (januari tot en met juni)?
  - 0-10
  - 11-20
  - 21-30
  - 31-40
  - 41-50
  - 51-60
  - 61-70
  - 71-80
  - 81-90
  - 91-100
  - Niet van toepassing
3. Wat is de belangrijkste focus gedurende busy season (1 = getting the job done, 7 = audit quality)
  - Wat is jouw belangrijkste focus gedurende het busy season?  
Wat is de belangrijkste focus van de audit teams waar jij deel van uitmaakt gedurende busy season?

#### ***Culture of excellence en groei***

4. Geef aan in welke mate je het eens bent met onderstaande stellingen (1 = helemaal mee oneens, 7 = helemaal mee eens)
  - In het afgelopen jaar heb ik voldoende on-the-job coaching gehad om een goede audit quality te kunnen leveren
  - Mijn kantoor waardeert een kritische houding bij audit issues richting klanten positief, zelfs als hiermee het behoud van de klant op het spel staat
  - Mijn kantoor geeft mij de ruimte om te experimenteren en te leren

#### ***Daadwerkelijke innovatie***

5. Als je terugkijkt op jouw laatste busy season, hoe beoordeel je dan ... (1=laag, 7 = hoog)
  - ...de mate waarin je ruimte hebt gehad (in de planning) bij de uitvoeringen van jouw opdrachten om te experimenteren met nieuwe (technologische) innovaties
  - ...de mate waarin je daadwerkelijk nieuwe (technologische) innovaties hebt toegepast

### **AQI 11: Opdrachtgeverstevredenheid**

Geef aan in welke mate je het eens bent met onderstaande stellingen (1 = helemaal mee oneens, 2 = mee oneens, 3 = neutraal, 4 = mee eens, 5 = helemaal mee eens)

1. Er waren geen verrassingen omtrent het uitvoeren van de controlewerkzaamheden.
2. De externe accountant en het team hadden voldoende vaktechnische competenties om de aangeleverde informatie te beoordelen.

3. De externe accountant en het team hadden voldoende kennis om onze vragen te beantwoorden.
4. De externe accountant toonde zich voldoende betrokken bij de accountantscontrole.
5. De externe accountant en het team reageerden tijdig en voldoende uitgebreid op onze vragen.
6. De externe accountant en het team waren voldoende benaderbaar voor onze vragen.
7. De externe accountant en het team hadden een proactieve houding tijdens de accountantscontrole.
8. Het was duidelijk aan welke kwaliteitseisen de verstrekte informatie voor de controle moest voldoen.
9. De externe accountant en het team deelden tijdig de bevindingen en constatering gedurende de accountantscontrole.
10. Het voelde tijdens de accountantscontrole aan alsof het een noodzakelijk kwaad was.
11. Het voelde aan alsof de externe accountant en het team een accountantscontrole van hoge kwaliteit belangrijk vonden.
12. Als er zich vraagstukken voordeden tijdens de accountantscontrole, toonde de externe accountant en het team zich bereidwillig om deze te helpen oplossen.