



CONSULTATIEDOCUMENT AUDIT QUALITY INDICATORS

Vooraf

SRA heeft het conceptvoorstel, de set AQI's en dashboard, bestudeerd. Naast een inhoudelijke beoordeling hebben SRA-leden met een Wta-vergunning de AQI's ook getoetst op praktische uitvoerbaarheid. Ondanks dat de juridische verankering van de AQI's in de consultatie Wet toekomst accountancysector wordt meegenomen, vinden we het van belang om daar in deze reactie ook aandacht aan te besteden.

Om een positief-kritische en constructieve bijdrage te leveren aan het verbeteren en borgen van de kwaliteit binnen de keten, heeft het SRA-bestuur gemeend dat het stellen van vragen helpt om te komen tot het meest optimale resultaat, gegeven de politieke keuze voor en de insteek van de AQI's.

De inhoud van dit document bestaat uit de volgende hoofdstukken:

- * Geachte kwartiermakers (beantwoording vraag consultatie)
- * Algemeen
- * Suggesties en aanbevelingen
- * Beoordeling per AQI
- * Beoordeling kengetallen
- * Praktische uitvoerbaarheid
- * Regeldruk
- * Juridische verankering

@SRA, Utrecht, 17 september 2021

Geachte kwartiermakers,

Het SRA-bestuur, vertegenwoordiger van 189 accountantsorganisaties werkzaam in en voor het niet-oob-segment, stelt de mogelijkheid op prijs om zijn standpunt met u te delen over tien vastgestelde kwaliteitsindicatoren, die de gebruiker nader inzicht moeten geven in factoren die van invloed zijn op de kwaliteit van de wettelijke jaarrekeningcontrole'.¹

Deze bijdrage leveren wij op basis waarvan SRA 30 jaar geleden ontstaan is, van wat ons als vereniging drijft en wat ook is vastgelegd in het verenigingsbeleid: kwaliteit (beheersing, bewaking, toetsing, verbetering en borging ervan) staat centraal. SRA-leden zijn zich daarbij bewust van hun (maatschappelijke) rol en functie bij (controleplichtige) mkb-ondernemingen en de betekenis daarvan voor stakeholders en de BV Nederland.

Vanuit die intrinsieke motivatie en op basis van dat kwaliteitsdenken staat SRA als ketenpartij in het proces om de kwaliteit van het wettelijke controledomein nog verder te verbeteren. Elke voorgestelde verbeteringsmaatregel leggen wij tegen die kwaliteitslat aan. Veranderingen in wetgeving en maatregelen voor de sector moeten wat SRA betreft, onderbouwd zien op het optimaliseren en waarborgen van kwaliteit in het controleplichtige mkb.

Draagt de verandering of maatregel doelmatig, proportioneel en tegen aanvaardbare kosten bij aan kwaliteitsverbetering in het niet-oob-segment? Dat verklaart onze positief-kritische houding en medewerking in het huidige proces om de kwaliteit en daarmee het vertrouwen in het wettelijke controledomein te waarborgen. Vanuit dat perspectief hebben wij de tien vastgestelde AQI's beoordeeld, afgezet tegen het door u benoemde doel van deze indicatoren.

Het SRA-bestuur is van mening dat een continu debat over en onderzoek naar factoren die 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 zijn we van mening dat het transparant delen van die informatie door accountantsorganisaties en benchmarks binnen de sector eventueel extra kwaliteitsprikkel kunnen opleveren.

Niettemin staande dit standpunt zijn wij met onderzoekers en wetenschappers 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 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.²

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? ³ Kortom: eerst de definitie, dan de drivers en dan misschien AQI's.

¹ Zie Consultatiedocument Audit Quality Indicators, p. 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 Zie bijvoorbeeld Van Buuren en Snoei, (2021), 'Over de diagnostische eigenschappen van Audit Quality Indicators, of Van Brenk e.a. (2021), 'De tragiek van audit quality indicatoren (AQI's)', *Maandblad voor accountancy en bedrijfseconomie*, 95 (1/2), resp. p. 33 – 45 en p. 57 – 64.

³ 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>

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 Commissie toekomst accountancysector onderschreven.^{4 5} Interpretatie van AQL'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 AQL's worden voorgesteld als onderdeel van het pakket om de kwaliteit in de sector te verhogen. De vraag is of AQL'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 AQL's ook daaraan juist afbreuk doen.

Accountantsorganisaties kunnen zich bijvoorbeeld (on)bewust gaan richten op maatregelen die de meting van indicatoren beïnvloeden, of op 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 AQL's.

Kosten, nut en noodzaak (en proportionaliteit) meewegend: entiteiten in het niet-oob-segment (veelal mkb-ondernemingen) zullen geen gebruik gaan maken van de AQL's, het bijbehorende dashboard en de geboden transparantie. 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 AQL's zullen acteren.

Beoogde doelen en de veronderstelde werking van deze maatregel zoals geformuleerd in het consultatiedocument zullen naar onze verwachting niet worden behaald. De sector wordt wel belast met een enorme bureaucratie zonder dat de kwaliteit verhoogd wordt en gebruikers er echt wijzer of beter van worden. Daarnaast vinden we de regeldruk buitenproportioneel. Op basis van onze berekeningen bedragen de initiële kosten voor 260 niet-oob-accountantsorganisaties rond vijf à zes miljoen euro. Voor de structurele kosten gaan we jaarlijks uit van een bedrag tussen de 15 en 20 miljoen euro.⁶ De nalevingskosten van de beroepsorganisatie en toezichthouder zijn hierbij nog niet meegenomen.

Ondanks voorgaande opmerkingen en de onzes inziens politieke keuze voor een AQL-dashboard, heeft het SRA-bestuur het consultatiedocument met veel aandacht gelezen en beoordeeld. In het bijgevoegde document stellen wij vragen, geven suggesties voor verbetering en gebruikersvriendelijkheid en delen wij onze observaties vanuit de praktijk. Wij denken hiermee een constructieve bijdrage te leveren in het proces om de kwaliteit binnen het wettelijke controledomein continu en duurzaam te verbeteren.

Diana Clement AA RA
bestuursvoorzitter

Roland Ogink RA
vicevoorzitter

⁴ 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.

⁵ Vertrouwen op controle, rapport van de Commissie toekomst accountancysector (15 januari 2020), pagina 17

⁶ Hierbij zijn we uitgegaan van 260 niet-oob-accountantsorganisaties, variërend in grootte, omvang wettelijke controleportefeuille en te verwachten inspanning, en een uurtarief voor een externe accountant van respectievelijk € 150 en € 200. Zie verder Hoofdstuk Regeldruk op pagina 19.

Algemeen

Voordat we ons richten op elke, individuele AQI hechten we er aan om onze visie vanuit algemeen perspectief weer te geven bij de 'Opmerkingen vooraf' uit het consultatiedocument.

1. De Commissie toekomst accountancysector (Cta) en de kwartiermakers (evenals andere partijen) constateren dat er geen (eenduidige) definitie van kwaliteit bestaat, dat kwaliteit moeilijk in harde cijfers te vangen is en dat er *'no one superior way to measure and assess [audit quality]'* bestaat.

De Cta geeft in haar rapport verder aan te onderkennen dat *'het de vraag is of u (de commissie, red.) daarbij de weergave van de kwaliteit van het vrije beroep niet inperkt tot enkele meetbare aspecten zonder recht te doen aan de breedte en complexiteit van de beroepsuitoefening en, zeker voor het accountantsberoep, de grote diversiteit aan belanghebbenden met ieder hun eigen kwaliteitsbeleving. Met een dergelijke meting en rapportering wordt de markt niet van betere maar juist van onvolledige en dus onbetrouwbare informatie voorzien'*.⁷

In het verlengde daarvan stellen wij de volgende vragen: Zijn er dan (eenduidige) parameters voor kwaliteit te benoemen? Kan de sector eenduidig rapporteren over kwaliteit, de verschillen in domeinen, klanten, sectoren, aard en omvang daarmee meewegend?

2. Gegeven dit kader: Welk doel van de AQI's weegt volgens de kwartiermakers het zwaarst: Gaat het bij de set AQI's om de vergelijkbaarheid tussen accountantsorganisaties of gaat het om inzicht (sec) te geven in de kwaliteit van de wettelijke controle? Wat biedt de gegeven transparantie?

Deze vragen zijn van belang, mede gezien de voorgestelde wijzigingen in de Wet op het accountantsberoep, § 6.4. Kwaliteitsindicatoren, Artikel 45a, lid 1: Bij regeling van Onze Minister worden *ter bevordering van het inzicht in factoren die bijdragen aan de kwaliteit van wettelijke controles* kwaliteitsindicatoren vastgesteld;

De vragen zijn ook van belang vanwege de wijziging in de artikelen 55 en 57 van de Wet op het accountantsberoep (Wab) waarbij met name artikel 57a een expliciete link legt met de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta), te weten hoofdstuk 5, 5a, 5b en 6. (zie ook verder punt 6)

3. Mist een benadering die uitgaat van uniformiteit en vergelijkbaarheid juist niet de kern van het verschil tussen grote internationaal georiënteerde (oob-)accountantsorganisaties en de (ten opzichte van hen) middelgrote en kleinere accountantsorganisaties die bewust kiezen voor klanten in het controleplichtige mkb?
'Grote' kantoren richten hun controle in op organisaties van openbaar belang. Hun product is 'slechts' de mate van zekerheid van hun verklaring bij de jaarrekening. Dat is ook het primaire object dat wordt onderzocht. Middelgrote en kleinere accountantsorganisaties nemen de onderneming als geheel, als object van beschouwing. Een aspect daarvan is de verantwoording, het controleteam kijkt echter veelal verder. In die zin staat men in het niet-oob-segment dicht bij de oorspronkelijke functie van de accountant in Nederland, te weten de balanscommissaris. Houden de voorgestelde AQI's daarmee voldoende rekening?
En wordt de kwaliteitservaring van zowel de ondernemer als de andere betrokken partijen in het niet-oob-segment niet ook in belangrijke mate bepaald door de wijze waarop de functie van 'de derde die over de schouder meekijkt' (de relevantie van het mkb) wordt ingevuld? Dit aspect zien wij niet terug.
4. Doel van de AQI's is om gebruikers van de jaarrekening inzicht te bieden in de kwaliteit van de accountantscontrole. Hoe verhoudt dit doel zich tot de constatering van diverse stakeholders en in (inter)nationaal wetenschappelijke onderzoeken dat de accountantscontrole een 'credence good' is? Kan de gebruiker überhaupt oordelen over de kwaliteit van de controle sec en de verklaring bij de jaarrekening? En kan de gebruiker dat doen op basis van de genoemde indicatoren?

⁷ Vertrouwen op controle, rapport van de Commissie toekomst accountancysector (15 januari 2020), p. 19 en 44

Inzicht in zulke indicatoren krijg je alleen als je weet hoe je de waarneming moet interpreteren. Als de gebruiker de context kent. Pas dan kan de gebruiker de achterliggende wereld begrijpen en daar desgewenst een oordeel over hebben. Bij de uitwerking van AQI's vinden we dit aspect dus van groot belang. Zie meer specifiek ook onze opmerkingen bij AQI 5 en 10.

5. Heeft er onderzoek plaatsgevonden naar (de relatie tussen) de kwaliteit van de controle en claims/deconfitures, ergo de maatschappelijke impact van ondeugdelijke controles? Dit zou nuttig zijn bij de beoordeling van de AQI's.
6. De AQI's worden voorgesteld als onderdeel van het pakket om de kwaliteit in de sector te verhogen: kan de gebruiker met zijn (eventuele) inzicht (ex- of impliciet) invloed uitoefenen op de kwaliteit (sec), zodat kwaliteitsverbetering en het lerend vermogen binnen de sector gestimuleerd worden? Denkend vanuit de markt: wordt de keuze voor een andere accountantsorganisatie ingegeven door kwaliteit of door de portemonnee? En zorgt de keuze voor een andere accountantsorganisatie dan voor een extra kwaliteitsimpuls?
7. De AQI's zijn geen norm en niet beoogd als handhavingsgrond voor de externe toezichthouder. De indicatoren kunnen echter wel een indicatie voor risico's geven waarop de toezichthouder kan acteren. Wat betekent acteren, en is acteren geen opmaat voor handhaving? In welke juridische context moeten we dit zien, mede gezien het feit dat in de consultatie Wet toekomst accountancysector hiervoor voorzieningen worden getroffen? ⁸
En vanuit de context rechtsbescherming bekeken: In hoeverre moet een accountantsorganisatie meewerken aan de eigen (mogelijke) veroordeling?
8. Elke AQI geeft een score op het niveau van de accountantsorganisatie. Het nadeel van dit (accountantsorganisatie, red.) niveau is echter dat er informatie (en daarmee) inzicht verloren gaat in gemiddelden, en dat een dergelijk aggregatieniveau niet altijd recht doet aan de vergelijking tussen een klein en een groot kantoor. Om die reden is vervolgens door de kwartiermakers besloten om enkele AQI's ook publiekelijk op een 'lager niveau' inzichtelijk te maken, namelijk op het niveau van de sector (van de controleplichtige).⁹
Het gaat hierbij om de AQI's 'Kwaliteitsverhogende maatregelen', 'Budgetoverschrijding' en 'Opdrachtgeverstevredenheid', voor zover het om een oob-controle gaat.¹⁰

De reden waarom juist gekozen is voor deze AQI's wordt toegelicht: Uit gesprekken met stakeholders is (namelijk) naar voren gekomen dat bij de selectie van een accountant sectorkennis van de accountant belangrijk is, en er een algemene behoefte is om ook informatie op lager aggregatieniveau dan het niveau van de accountantsorganisatie te ontvangen.¹¹

De cijfers kunnen voor de oob-controles ook per sector opgevraagd worden. Middels een dropdownlijst kan een sector geselecteerd worden uit de verschillende sectoren die bij de kengetallen genoemd staan.¹²

Vragen: Wat betekent in dit kader 'niet altijd recht doet aan de vergelijking tussen een klein en een groot kantoor'? Wat is een klein en een groot kantoor? Waarom zijn specifiek deze AQI's gekozen, die blijkaar geen recht zouden doen in de vergelijking tussen een klein en groot kantoor? Speelt sectorkennis in het mkb of bij niet-oob-opdrachten geen relevante rol bij de selectie van de accountant/accountantsorganisatie? Waar blijkt dat uit?

⁸ Zie daarover meer specifiek de opmerkingen in Hoofdstuk Juridische verankering

⁹ Consultatiedocument Audit Quality Indicators, pagina 7

¹⁰ Consultatiedocument Audit Quality Indicators, pagina 3

¹¹ Consultatiedocument Audit Quality Indicators, pagina 3

¹² Zie onder meer de toelichting op AQI Kwaliteitsverhogende maatregelen, Consultatiedocument Audit Quality Indicators, pagina 19-20.

9. Krijgt de gebruiker van de jaarrekening (voldoende) inzicht in de kwaliteit op de drie gewenste niveaus, vermeld in het Cta-eindrapport *Vertrouwen in controle*, en kan de gebruiker die in context plaatsen. De drie gewenste niveaus zijn:
- de uitkomst van het controleproces en de compliance-kwaliteit;
 - het bestaan, de opzet en de werking van het kwaliteitsbeheersingssysteem, en;
 - factoren die van materiële invloed zijn op de kwaliteit zoals de cultuur binnen de accountantsorganisatie, de governance van een accountantsorganisatie en de beloningssystematiek.

Wat SRA betreft zien de voorgestelde AQI's onvoldoende (diepgaand) op de niveaus 2 en 3, waardoor de gebruiker onvoldoende mogelijkheden voor inzicht en perspectief op context geboden krijgt.

10. Kijkend naar het gehanteerde ontwerpcriterium¹³ 'proportionaliteit':
Is er afdoende kosten/baten (nut)-afweging gemaakt? Hoe verhoudt zich de gevraagde inspanning van de accountantsorganisatie (aanschaf en inrichting systemen, data verzamelen, bewerken c.q. berekenen, in context plaatsen, controleren, registreren, bewaren en ter beschikking stellen vanwege de rapportageverplichting en verplichte jaarlijkse onderzoeken) zich tot het inzicht van de gebruiker? Moet je in dat kader ook niet op zoek naar de balans waarbij beide partijen accountant(sorganisatie) en gebruikers van de data uit de AQI's kunnen leren?
Zie verder in dit kader ook de hoofdstukken Praktische uitvoerbaarheid en Regeldruk.
11. Ander ontwerpcriterium is dat de AQI 'begrijpelijk' moet zijn. De AQI's en het bijbehorende dashboard zijn bedoeld om gebruikers van de jaarrekening inzicht te bieden in de kwaliteit van de wettelijke controle. Dit vereist uiterst zorgvuldige communicatie en aansluiting bij de belevingswereld en kennis van de gebruiker, zeker wanneer de gebruiker ook nog de context moet snappen.

In dat kader is het opvallend dat in de werkgroepen geen enkele gebruiker 'van de koude grond' is opgenomen. Alle deelnemers aan de werkgroepen hebben uitvoerige kennis van de sector of inside-information, en dat is bijvoorbeeld ook te zien in de gehanteerde terminologie. In hoofdstuk Suggesties en aanbevelingen gaan we hier nader op in.

¹³ Zie voor de ontwerpcriteria: Consultatiedocument Audit Quality Indicators, pagina 6

Suggesties en aanbevelingen

Naast alle verbeterpunten die we vermelden bij de individuele AQI's, geven we u graag de volgende algemene suggesties en aanbevelingen mee:

1. Het dashboard is bedoeld om gebruikers van de jaarrekening inzicht te bieden in de kwaliteit van de wettelijke controle. Dit vereist uiterst zorgvuldige communicatie en aansluiting bij de belevingswereld en kennis van de gebruiker, zeker wanneer de gebruiker ook nog de context moet snappen. Wil het dashboard succes hebben, dan bevelen we aan om nut, toegevoegde waarde en gebruikersvriendelijkheid te (laten) beoordelen:
 - Laat gebruikers van allerlei niveau het dashboard testen en neem hun aanbevelingen mee naar een definitieve versie. Besteed daarbij ook aandacht aan vragen als nut en noodzaak: zal de gebruiker het dashboard wel inzien en gebruiken? Vraag door naar het 'whats in it for me', vanuit gebruikersperspectief;
 - Herschrijf teksten op het niveau van de gebruiker;
 - Gebruik zo min mogelijk (en zorgvuldig) vaktermen en andere terminologie die gebruikelijk is in de sector;
 - Geef de gebruikers handvatten hoe zij de verschillende AQI's in perspectief en context kunnen zien.
2. Om de gebruiker meer context en perspectief te bieden, kunnen een aantal afgevallen AQI's worden toegevoegd als relevante informatie bij de kengetallen.
3. Integreer en vermeld waar mogelijk de kengetallen bij de relevante AQI's in het dashboard. Dat bevordert het gebruikersgemak en de context waarin de AQI's geplaatst kunnen worden.
4. 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. We bevelen aan om gebruikers van de jaarrekening daarbij te betrekken. Na evaluatie van de bruikbaarheid en doelmatigheid van de AQI's in de keten, kan dan worden besloten over voortzetting van de rapportageverplichting.
5. Na langer gebruik van de AQI's en als onderdeel van de evaluatie, bevelen we onderzoek aan bij (een groep van) accountantsorganisaties naar gedragseffecten van de AQI's. 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 geval ontstaat een ongewenst, tegengesteld effect.

Beoordeling per AQI

In dit hoofdstuk delen we onze vragen, opmerkingen, suggesties en aanbevelingen per AQI, waarbij we hoofdstuk 2 (AQI), hoofdstuk 3 (Toelichting AQI's voor gebruikers van de jaarrekening) en bijlage 1 (additionele toelichting AQI's voor accountantsorganisaties) van het consultatiedocument integreren. Het perspectief van een middelgrote, kleinere accountantsorganisatie en de gebruiker van de jaarrekening in het mkb staan hierbij centraal.

AQI 1: Betrokkenheid externe accountant

Wat ziet de gebruiker?	
	Gemiddelde betrokkenheid externe accountant [i1]
Kwartiel 1: Relatief beperkt [i2]	4%
Kwartiel 2: Minder dan gemiddeld [i2]	6%
Kwartiel 3: Meer dan gemiddeld [i2]	7%
Kwartiel 4: Relatief veel [i2]	12%
	Gemiddelde betrokkenheid externe accountant
naam externe accountant [ea1]	4%

- ACCOUNTANTSORGANISATIESPECIFIEKE TOELICHTING: Toelichting op een eventueel aanwezige interne norm voor betrokkenheid en waar nodig, toelichting op reden afwijken norm en verschillen tussen de kwartielen.

Vragen, opmerkingen, suggesties en aanbevelingen

- Het aantal uren dat de externe accountant besteedt, hangt nauw samen met de ervaring van het team en de aard en omvang van de opdracht c.q. de gecontroleerde entiteit.
- Het aantal bestede uren (betrokkenheid) zegt niets over de effectiviteit van de inzet en rol van de externe accountant.
- Als een opdracht wordt uitgevoerd door een aantal accountants/ partners of juist door een buitengewoon ervaren team, zal de betrokkenheid van de externe accountant heel anders zijn. De wijze van organiseren van het werk zegt slechts in zeer beperkte mate iets over de kwaliteit.
- Deze AQI kent een duidelijke oob-insteek: de span of control en aansturing bij grote oob-kantoren (en daarmee de betrokkenheid van de externe accountant) kent (traditioneel) een geheel andere invulling dan in het niet-oob-segment. De vraag is dan ook of deze AQI aansluit bij de behoefte van gebruikers in het niet-oob/mkb-segment.
- In het kader van de berekening: het gaat om de gemiddelde betrokkenheid in procenten bij alle dossiers (verschillende typen klanten) waaraan de externe accountant werkt, die in vier kwartielen gesorteerd worden van laag (relatief beperkt) naar hoog (relatief beperkt). Er zijn echter situaties denkbaar waarin de gemiddelde betrokkenheid van de externe accountant bij alle dossiers heel dicht bij elkaar ligt, of zelfs hetzelfde is wanneer zij gesorteerd zijn van laag naar hoog. Gedeeld door het aantal wettelijke controles ziet de gebruiker een zeer vervormd beeld: wat betekent dan relatief beperkt en relatief veel, en kan de gebruiker dit goed interpreteren?
- In de dropdown-lijst worden concrete namen van personen gebruikt. Hoe verhoudt zich dat tot de privacywetgeving, en hoe verhoudt zich dat bijvoorbeeld tot de Wta die de accountantsorganisatie en het kwaliteitsbeheersingssysteem als normadressant of uitgangspunt neemt?

- De accountantsorganisatie kan in de toelichting bij deze AQI meer informatie geven over de reden van afwijken van de (interne) norm. Dit wekt de suggestie dat de AQI een norm is. Daarnaast vermindert de toevoeging de uniformiteit en vergelijkbaarheid.

AQI 2: Fouten in de jaarrekening

Wat ziet de gebruiker?			
Aantal tekortkomingen:	OOB-controles	niet-OOB-controles	Totaal
Aantal afgeronde wettelijke controleopdrachten waarbij een tekortkoming in de controle of jaarrekening is geconstateerd [i1]:	1	16	17
Soort tekortkomingen:	OOB-controles	niet-OOB-controles	Totaal
Onvoldoende interne review [i2]	0 van 5	1 van 10	1 van 15
Onvoldoende externe review [i3]	1 van 2	1 van 2	2 van 4
Materiële afwijking jaarrekening [i4]	1	11	12
- <i>Waarvan ernstig</i> [i5]	0	1	1
Van onwaarde verklaarde controleverklaring [i6]	0	2	2

- ACCOUNTANTSORGANISATIESPECIFIEKE TOELICHTING: op de aard van geconstateerde tekortkomingen en de aard en status van herstelmaatregelen.

Vragen, opmerkingen, suggesties en aanbevelingen

- Tekstueel [i1]: Vanuit gebruikersperspectief: Wat is een tekortkoming in de controle? Wat is een tekortkoming in de jaarrekening?
Het moment van waarneming is naar we begrijpen het dossier/ de dossierreview. Moet dan alles gereviewd worden? Indien dat niet het geval is, wat dan?
- Het aantal geconstateerde tekortkomingen sec zegt niets over de kwaliteit van de wettelijke controle c.q. dossiers. De kans op het niet ontdekken van een tekortkoming hangt af van de kans op tekortkomingen. Indien een uiterst complex proces wordt gecontroleerd of een heel onduidelijke administratie, is die kans dus groter. Begrijpelijk is dat onder die omstandigheden meer inspanning van de accountant mag worden verwacht. Maar is dan het aantal tekortkomingen wel een juiste indicator?
- Ten aanzien van [i5]: artikel 2: 362 lid 6 BW kan heel goed en zelfs veelal juist nieuwe informatie betreffen en zegt niets over de kwaliteit van de accountant.
- Begrijpt de gebruiker de implicatie van een tekortkoming in de controle (proces), een tekortkoming in de jaarrekening (verklaring) en de genoemde soorten tekortkomingen? Zie bijvoorbeeld [i4]: een onopgemerkte materiële fout in de jaarrekening houdt niet per definitie een onvoldoende controle in.
- Kent en begrijpt de gebruiker de effecten van de verschillende genoemde tekortkomingen op de informatie waarop hij zijn besluiten neemt?
- Vindt de gebruiker het nuttig/noodzakelijk om het verschil tussen de verschillende tekortkomingen te weten?
- Hoe verhoudt deze indicator zich ten opzichte van de voorgestelde wijziging van artikel 18, tweede lid van de Wta, dat de inspanningen van de accountantsorganisaties ook tot resultaat moeten hebben dat ernstige tekortkomingen in de wettelijke controle worden voorkomen? Kunnen de kwartiermakers dat nader toelichten?

AQI 3: Fraude en continuïteit

Wat ziet de gebruiker?			
	OOB-con- troles	niet-OOB- controles	Totaal
Er een vermoeden van materiele fraude is [1]	8%	11%	10%
Er een aangepaste controleverklaring vanwege (dis)continuïteit [2]	8%	6%	7%

- ACCOUNTANTSORGANISATIESPECIFIEKE TOELICHTING: op de aard van geconstateerde tekortkomingen en de aard en status van herstelmaatregelen.

Vragen, opmerkingen, suggesties en aanbevelingen

1. Vanuit gebruikersperspectief: wat is materiële fraude?
2. Wat zegt een vermoeden, constatering of 'gerede twijfel' (en wat betekent dat, gebruikersperspectief) over de kwaliteit / terechtheid van de constatering of over de kwaliteit van het dossier?
3. Ten aanzien van de term 'vermoeden': is dit vanuit juridische context niet buitengewoon gevaarlijk? Uiteindelijk moet een vermoeden worden bewezen.
4. Zegt het aantal (in percentages) iets over de aandacht/inzet van de accountant? Stel, je hebt veel klanten opererend in een fraudegevoelige branche of sector? Of juist niet?
5. 'Het aantal wettelijke controles waarbij de accountant gerede twijfel over de continuïteit van de controleklant in de controleverklaring tot uitdrukking brengt ten opzichte van het totaal aantal wettelijke controles': zegt eigenlijk alleen iets over de samenstelling van de klantenportefeuille.' Het feit dat er sprake is van fraude of continuïteitrisico's zegt bovendien niets over de (kwaliteit van de) controle maar zegt iets over de onderneming. Het gaat erom dat de accountant deze risico's terecht opmerkt.
6. In de toelichting: kan de gebruiker de aard van de geconstateerde tekortkomingen en de aard en status van de herstelmaatregelen beoordelen?
7. Als je gebruikers inzicht wilt geven in wat de accountant / accountantsorganisatie doet, laat de accountant(sorganisatie) daadwerkelijk omschrijven wat hij / de organisatie doet op dossierniveau.
8. Is het aantal Wwft- en fraudemeldingen dat de accountantsorganisatie doet in een boekjaar niet veel relevanter? Dit aantal kan eventueel ook gerelateerd worden aan het sectorniveau.

AQI 4: Kwaliteitsverhogende maatregelen

Wat ziet de gebruiker?			
	OOB- controles	niet-OOB- controles	Naam Sector [s1]
Percentage opdrachten waarop ten minste één kwaliteitsverhogende maatregel is ingezet [i1]	100%	60%	
Percentage opdrachten waarop de volgende kwaliteitsverhogende maatregel is ingezet:			
OKB	100%	20%	
Onafhankelijke jaarrekeningreview	9%	11%	
Consultaties over fraude [i2]	10%	9%	
Consultaties over continuïteit [i3]	10%	9%	
Consultaties over controle	10%	9%	
Consultaties over verslaggeving	13%	15%	
Inzet van IT-specialisten	10%	6%	
Inzet van fiscale specialisten	4%	2%	
Inzet van forensische specialisten	8%	10%	
Inzet van waarderingsspecialisten	2%	3%	

- ACCOUNTANTSORGANISATIESPECIFIEKE TOELICHTING: Kwalitatieve beschrijving van de afzonderlijke kwaliteitswaarborgen die opgenomen worden in deze AQI (totaalpercentage), waarin in ieder geval aandacht is voor de doelstelling van de afzonderlijke kwaliteitsverhogende maatregelen, of de kwaliteitsverhogende maatregelen intern of extern beschikbaar zijn voor de controleteams en de mate waarin van jaar tot jaar wijzigingen plaatsvinden in de percentages per kwaliteitsverhogende maatregelen en wat daarvan de onderliggende reden of oorzaak is.

Opmerkingen, suggesties en aanbevelingen

- Welke definitie (zie niveau) wordt gehanteerd van het kwaliteitsbeheersingssysteem? Begrijpt de gebruiker dat, met andere woorden: is een toelichting niet noodzakelijk?
- Wat wordt bedoeld met kwaliteitsverhogende maatregel en waar heeft die betrekking op: dossier, systeem, organisatie? Begrijpt de gebruiker dat?
- Is de inzet sec van specialisten kwaliteitsverhogend? De lijst gaat uit van de premisse dat review, consultatie, specialisten kwaliteitsverhogend werken. Wat als de specialist broddelwerk heeft afgeleverd? Dan is er een mooi vinkje gezet maar is er geen toegevoegde waarde gegenereerd. Niet de inzet zou de norm moeten zijn maar de output, de effectiviteit of de toegevoegde waarde voor de gebruiker.
- Het percentage opdrachten waarop ten minste één kwaliteitsverhogende maatregel is ingezet: Als je uitgaat van niveau 2, dus het systeem: elke opdracht doorloopt toch het kwaliteitssysteem? Dus ligt het in de lijn om op dossierniveau te rapporteren als je een scheiding wilt aanbrengen op type maatregel.
- De genoemde maatregelen zijn alle gericht op vaktechnische inhoudelijke thema's en invalshoeken. Een kwaliteitsbeheersingssysteem bestaat uit veel meer dan dat: denk aan kwaliteitsverhogende maatregelen in mens en middelen, in processen en procedures binnen de organisatie, cultuur en opleiding, organiseren lerend vermogen of aan de kant van de gecontroleerde entiteit: aanpassing AO/IB.
- Vooronderstelling: het inzetten van een van bovengenoemde waarborgen zegt iets over de bereidheid binnen de organisatie om hulp te vragen. Hoe is dit toepasbaar bij kleinere vergunninghoudende kantoren?
- Bij de doorklikbare toelichting staat: een laag percentage hoeft niet slecht te zijn. Dat hangt ook af van het risico in de portefeuille. Kent de gebruiker de portefeuille, is hij in staat dat risico in te schatten?

De suggestie van deze AQI is dat een hoger percentage beter is; de hoogte is echter geheel afhankelijk van de aard van de problematiek in de individuele controledossiers en zegt dus niets over de kwaliteit van het systeem of van de uitvoering van de controle.

8. Waarom wordt bij oob-vergunninghouders de AQI uitgesplitst naar oob- en niet-oob-opdrachten? Wordt er niet binnen eenzelfde organisatie gewerkt vanuit eenzelfde kwaliteitsgedachte, eenzelfde kwaliteitsbeheersingssysteem? Of werken accountants bij eenzelfde oob-vergunninghouder met verschillende kwaliteitspercepties en/of verschillende kwaliteitsbeheersingssystemen, uitgaand van de genoemde kwaliteitsverhogende maatregelen bij de AQI?
9. Waarom worden de cijfers voor de oob-controles alleen uitgesplitst per sector? Ook niet-oob-accountantsorganisaties zijn veelal actief in bepaalde sectoren. Zie ook hoofdstuk Algemeen, opmerking 8.
10. Zijn deze kengetallen überhaupt te interpreteren door gebruikers?
11. Suggestie: Wanneer het kwaliteitsbeheersingssysteem het beoogde niveau is en inzicht in kwaliteitsverhogende maatregelen het doel: Kan hier niet gebruik worden gemaakt van oorzakenanalyse en rapportering via PDCA-cycli? Met andere woorden: is een kwalitatieve toelichting hier niet veel meer op zijn plaats?

AQI 5: Kwaliteitsbeheersingssysteem

Wat ziet de gebruiker?		
	Intern geconstateerd	Extern geconstateerd
Totaal aantal bevindingen kwaliteitsbeheersingssysteem [i1]	5	2
- Waarvan tekortkomingen [i2]	1	1

- ACCOUNTANTSORGANISATIESPECIFIEKE TOELICHTING: Korte beschrijving op welke gebieden de monitoring is uitgevoerd, wat de aard van de bevindingen en tekortkomingen is en de maatregelen die genomen zijn of worden genomen.

Vragen, opmerkingen, suggesties en aanbevelingen

1. Wat kan een gebruiker aflezen aan het totaal aantal bevindingen in het kwaliteitsbeheersingssysteem?
2. Wat is vanuit gebruikersperspectief een 'bevinding', een 'tekortkoming' en een 'ernstige bevinding' (alle termen in de toelichting) en begrijpt de gebruiker de implicatie daarvan?
3. Kan de gebruiker inschatten of de genomen maatregelen kwaliteitsverhogend zijn?
4. In de toelichting staat: het aantal bevindingen is daarbij deels afhankelijk van de reikwijdte of diepgang van monitoring. De informatie over reikwijdte of diepgang wordt de gebruiker enerzijds niet gegeven, anderzijds is het de vraag of de gebruiker deze informatie op de juiste merites kan beoordelen.
5. Als je het verbeterpotentieel voor kwaliteitsbeheersing en -verbetering als uitgangspunt neemt, kun je dan niet beter aansluiten bij oorzakenanalyses en PDCA-cycli? Zoek naar een positieve insteek.

6. In de toelichting (p. 30) staat: Het stelsel van kwaliteitsbeheersing kan betrekking hebben op meer dan alleen wettelijke controles. Wat wordt hiermee bedoeld? Moet de accountantsorganisatie de reviewresultaten (bevindingen, tekortkomingen) op alle domeinen hier weergeven? Betreft 'meer' hier bijvoorbeeld ook het kwaliteitsbeleid van de organisatie? Wat SRA betreft moet klip en klaar zijn dat het wettelijke kader rond de AQI's alleen ziet op het wettelijke controledomein, niet op de andere domeinen.
7. In vervolg op punt 6, verwijzen we in dit kader ook naar de wetwijzigingen die betrekking hebben op het kwaliteitsbeheersingssysteem (via de consultatie Wet toekomst accountancysector) in
 - de Wet op het accountantsberoep (paragraaf 6.4; een nieuwe paragraaf waarin een regeling is opgenomen ten aanzien van kwaliteitsindicatoren voor wettelijke en andere controles); en in
 - de Wet toezicht accountantsorganisatie (artikel 18, lid 2 en 3), waarbij gesteld wordt dat
 - a. het kwaliteitsbeheersingssysteem zodanig ingericht is dat het waarborgt dat ernstige tekortkomingen in wettelijke controles worden voorkomen; en
 - b. Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur worden met het oog op de bevordering van het vertrouwen in de financiële markten, de waarborging van het publieke belang van de accountantsverklaring en het toezicht op de naleving van de bij of krachtens deze wet gestelde regels, regels gesteld ten aanzien van de kwaliteitsbeheersing en het stelsel van kwaliteitsbeheersing.¹⁴

Creëert deze bepaling een achterdeur voor de toezichthouder om op basis van reviewresultaten van andere domeinen dan de wettelijke controle (uitgevoerd binnen het stelsel van kwaliteitsbeheersing), een onderzoek in te stellen bij een accountantsorganisatie? SRA maakt nadrukkelijk bezwaar tegen (de mogelijke uitwerking van) deze bepalingen.

8. In de toelichting (p. 30) staat dat het niet gaat om het rapporteren van bevindingen en tekortkomingen in de beroepsuitoefening door individuele accountants. Daarbij wordt als voorbeeld opgevoerd: te laat afgesloten dossiers. Is dit het juiste voorbeeld?
9. Wat is een 'passieve registratie'? Begrijpt de gebruiker dat?
10. De AQI telt het aantal bevindingen (definitie), maar schrijft niet voor welke reikwijdte of diepgang die monitoring moet hebben. Dit heeft niet uniforme en niet vergelijkbare data tot gevolg (zie doelstellingen). Hier kan geen goede, accurate benchmark plaatsvinden. Daarnaast vermeldt de toelichting op de wijze van rapporteren dat 'de accountantsorganisatie de reikwijdte en diepgang van de plaatsgevonden monitoring in de toelichting beschrijft': zal de gebruiker deze informatie gaan lezen, en gaan begrijpen?

AQI 6: Cultuur

Wat ziet de gebruiker?

Cultuur: medewerkersbetrokkenheid [i1]	6.8
Responspercentage [i2]	15%

Vragen, opmerkingen, suggesties en aanbevelingen

1. Wat wordt verstaan onder 'cultuur', en wat niet? Is het gehanteerde beeld over 'cultuur in de sector' gelijk aan het beeld van de gebruiker?
2. Valt 'cultuur' in een cijfer te vatten?

¹⁴ Zie ook de Memorie van Toelichting bij het wetsvoorstel Toekomst accountancysector

3. De accountantsorganisatie krijgt zeer beperkte mogelijkheid en invulling om te rapporteren over cultuur.
4. Is het zo dat mensen die zich verbonden voelen met de organisatie (er 30 jaar werken bijvoorbeeld), meer toegewijd zijn tot het leveren van een betere prestatie? Wat is daarvan de wetenschappelijke onderbouwing?
5. Deze AQI heeft betrekking op de hele organisatie, en de wijze waarop de organisatiecultuur van invloed is op de kwaliteit van dienstverlening. Dus niet alleen op het Wta-domein.
6. Suggestie: Benadruk in plaats van 'de betrokkenheid' juist de relevante thema's in de sector zoals werkdruk, gezonde werk-privé-balans, toon aan de top, de toegankelijkheid tot de vennoot, het doen van divers en afwisselend werk, employability, aanname- en exitbeleid, werken in een team, de omgang met fouten / lerend vermogen, de mogelijkheid om bij te dragen aan innovatie of het leveren van toegevoegde waarde aan de kwaliteit van dienstverlening, et cetera.
7. Laat organisaties kwantitatief en kwalitatief rapporteren over de manier waarop zij zich bezighouden met deze thema's.

AQI 7: Verloop in controleteam

Wat ziet de gebruiker?			
	Teamomvang [i2]	Team-continuïteit [i3]	Team-vernieuwing [i4]
Gemiddeld verloop in controleteams: [i1]	14%	60%	44%
OOB-controles	8%	43%	61%
niet-OOB-controles	22%	72%	31%

- ACCOUNTANTSORGANISATIESPECIFIEKE TOELICHTING: Beknopte verklaring voor de gerapporteerde percentages (bijv. onderliggende oorzaken zoals capaciteits-, allocatie- of planningsproblemen).

Vragen, opmerkingen, suggesties en aanbevelingen

1. Deze AQI beoordelen we als compleet onbegrijpelijk. Dit vraagt (alleen al voor de accountantsorganisatie zelf) om meer context!
2. Hoe beoordeel je het gemiddelde verloop in controleteams, afgezet in een krappe arbeidsmarkt, met veel vraag en weinig aanbod (en agressieve personeelswerving)? En andersom: bij een lage vraag en veel aanbod? Bestaat er (wetenschappelijk) onderzoek naar de oorzaken van jobhoppen onder professionals, meer specifiek de accountancysector?
3. In datzelfde kader: Scoort een zelfde team dat 40 jaar de controle doet goed, de opmerking over de voordelen van continuïteit in de opdrachtteams in ogenschouw nemend? En met het oog op het volgende punt: De ervaring in de praktijk leert dat eerstejaarscontroles, met een hele frisse blik, kwalitatief gezien niet altijd de beste zijn.
4. De toelichting na doorklik (p. 21) geeft de gebruiker tegengestelde informatie: vernieuwing zorgt voor een frisse blik met een mogelijk kwaliteitsverhogend effect (...) Een hoog verloop (dat wil zeggen weinig continuïteit, veel vernieuwing (...), in opdrachtteams kan een indicator zijn voor capaciteitsproblemen of allocatie- en planningsproblemen (ergo: mogelijk kwaliteitsverlagend effect)
5. Wat voegt de uitsplitsing in oob- en niet-oob-controles toe? Begrijpt de gebruiker het waarom van de uitsplitsing?

AQI 8: Innovatiebereidheid

Wat ziet de gebruiker?

- Investerings in nieuwe technologieën direct gerelateerd aan de controle **[i1]** = X % van totale omzet **[i2]**
- ACCOUNTANTSORGANISATIESPECIFIEKE TOELICHTING: Toelichting op de aard van de investeringen in innovatie en de wijze waarop die (gaan) bijdragen aan controlekwaliteit.

Vragen, opmerkingen, suggesties en aanbevelingen

1. Wat is de definitie van innovatie?
2. Zegt innovatiebereidheid iets over de kwaliteit van de controle sec? Of over de effectiviteit?
3. Bestaat innovatie alleen uit investeringen in technologieën? De AQI geeft inzicht in de bereidheid om de kwaliteit te verbeteren van controlediensten. Dat ziet niet alleen op technologie of automatisering. Wat wordt in dit verband verstaan onder investeringen? Hoe ligt de verhouding met besteding van kosten aan innovatie (bij voorbeeld kosten van staf, die zich bezighoudt met innovatie)?
4. De ontwikkeling van nieuwe tools hoeft niet per definitie te worden gelinkt met (het verbeteren van) kwaliteit.
5. In het kader van context en proportionaliteit: sluit de innovatiebereidheid van een accountantsorganisatie per definitie aan bij de behoeften of de toegevoegde waarde van de gebruiker of een specifieke sector?
6. Hoe willen de kwartiermakers omgaan met de praktijk van SRA-kantoren die binnen verenigingsverband met elkaar innoveren en kwaliteit verbeteren, en waarbij de kosten/investeringen gedeeld worden?
7. Je kunt ook innovaties hebben die geen investering vergen. Een bepaalde nieuwe wijze van werken kan een cultuuromslag betekenen en dus innovatief zijn.

AQI 9: Budgetoverschrijding

Wat ziet de gebruiker?

	OOB	niet-OOB	Sector [s1]
% opdrachten met een niet vergoede budgetoverschrijding van >25% [i1]	10%	15%	

Vragen, opmerkingen, suggesties en aanbevelingen

1. Vanuit de context dat kantoren in het voortraject geen irreële offertes meer uitbrengen, een goede suggestie.
2. We vragen ons af of deze AQI vanuit het juiste perspectief wordt ingestoken en geïnterpreteerd. Een budgetoverschrijding kan zowel positief (veel uren = kwaliteit) als negatief (de accountant/klant is niet 'in control') bekeken worden.

3. Druk kan door meerdere factoren ontstaan, zeker wanneer wordt gewerkt met deadlines (deponering en dergelijke). Ook budgetoverschrijding kan ontstaan vanwege meerdere factoren. Suggestie om hier een mogelijkheid tot toelichting door het kantoor te geven waarom budgetten overschreden worden.

AQI 10: Opdrachtgeverstevredenheid

Wat ziet de gebruiker?		
Tevredenheid: [i1]	Totaal	Sector [s1]
Opdrachtgevers [i2]	6.8	
• Kwaliteit controle [i3]	7.2	
• Toegevoegde waarde [i4]	7.3	
Management: [i5]	6.0	
• Kwaliteit controle [i3]	8.0	
• Toegevoegde waarde [i4]	6.0	
Response percentage [i6]	15%	
• Opdrachtgevers [i2]		
• Management [i5]		

- ACCOUNTANTSORGANISATIESPECIFIEKE TOELICHTING: Toelichting op welke lessen de accountantsorganisatie getrokken heeft uit de behaalde scores en eventueel op lopende en te starten verbetermaatregelen.

Vragen, opmerkingen, suggesties en aanbevelingen

1. Ratingtool, die vanuit oneigenlijke argumenten en sentimenten misbruikt kan worden.
2. Een rapportcijfer zegt weinig over de perceptie van kwaliteit, bovendien is er sprake van een gemiddelde. Interessanter zou zijn om het percentage onvoldoendes op te vragen.
3. De beperking wordt al in de toelichting gegeven: een hoge opdrachttevredeheidsscore hoeft echter geen hoge controlekwaliteit in te houden.
Onze leden ervaren in de regelmatig uitgevoerde klanttevredenheidsonderzoeken in het niet-oob-segment dat deze correlatie omgekeerd is. Tevredenheid wordt door klanten vaak veel breder geïnterpreteerd. Zij hebben ook geen, of minder beleving bij controlekwaliteit.
4. Tevredenheid is een subjectief en relatief begrip.
5. Kunnen opdrachtgevers/hoger management en klanten de bevroegde thema's wel beoordelen, zoals professioneel kritische instelling, technische expertise of kwaliteit van oplevering? Of onderwerpen als efficiency, zaken die betrekking hebben op het kwaliteitsbeheersingssysteem, de betrokkenheid van bureau vaktechniek bij de uitwerking van vaktechnische vraagstukken? En vanuit welk referentiekader?
6. Deze AQI ziet op ketenniveau: in dat kader is het een aanbeveling om meerdere stakeholders uit de keten bij deze AQI te betrekken.
7. Deze AQI ziet op het niveau accountantsorganisatie: de mate waarin de accountantsorganisatie in staat is diensten te verlenen met kwaliteit en toegevoegde waarde. In dat kader zegt het weinig over de kwaliteit van de wettelijke controle sec.
8. In de toelichting wordt gesproken over de natuurlijke adviesfunctie (en de adequate invulling daarvan): begrijpt de gebruiker deze term en kan hij die beoordelen?

Beoordeling Kengetallen

Opmerkingen:

1. Vormgeving: integreer waar mogelijk deze informatie ook in bij de relevante AQI's in het dashboard. Dat bevordert het gebruikersgemak en de context waarin de AQI's geplaatst kunnen worden.
2. Let op terminologie!

Algemeen:

3. Naam van de internationale organisatie waarvan de accountantsorganisatie deel uitmaakt: Dit kengetal is gericht op oob-accountantsorganisaties; Voor niet-oob-accountantsorganisaties de mogelijkheid toevoegen om de naam van de vereniging of organisatie te vermelden die mede van invloed is op het kwaliteitsbeleid/kwaliteitsbeheersingssysteem. Bijvoorbeeld SRA.
4. Ook relevant: datum verkrijgen vergunning.

Samenloop van dienstverlening

5. In de tabel wordt gesproken van % van totale vergoeding: vergoeding van wat?

Governance

6. Wat is het dagelijkse beleid van de accountantsorganisatie: omschrijving voor de gebruiker.
7. Percentage vrouw (de vraag is op zich al een teken van onderscheid!) wijzigen in de verdeling man/vrouw. Maar is dit in de huidige tijd van genderneutraliteit werkelijk een issue? En bepalend voor kwaliteit?

Mensen

8. In deze tabel moet melding worden gemaakt van het aantal bestede uren aan wettelijke controles: dubbeling AQI 1.

Klanten

9. De tabellen vergoeding wettelijke controles en overige verleende diensten bieden zeer concurrentiegevoelige informatie.

Suggesties voor toevoeging:

10. De mogelijkheid om kernwaarden/missie/visie te vermelden (of verwijzing naar website)
11. Nieuwe opdrachtaanmeldingen
12. Integriteitsbeleid
13. (Wwft)-meldingen
14. Klachten en claims (zie afgevallen AQI's)
15. Opleidingsuren (zie afgevallen AQI's)
16. Tijdsbesteding oorzakenanalyse (zie afgevallen AQI's)
17. Urenbesteding vaktechnische afdeling ten opzichte van uren wettelijke controle

Praktische uitvoerbaarheid

SRA heeft onderzoek uitgevoerd onder 10% van de SRA-leden met een Wta-vergunning (verschillend van omvang) naar de praktische uitvoerbaarheid van de AQI's. Hieronder rapporteren we puntsgewijs de conclusies:

- De meeste bevroegde data is (na aanpassing in de systemen) beschikbaar of kan handmatig verzameld worden;
- Er bestaan nog wel veel praktische vraagtekens en onduidelijkheden over de bevroegde data. Hieronder de meest genoemde praktische uitdagingen;
- Rapportages van cultuuronderzoek en klanttevredenheidsonderzoek (AQI 6 en 10) geven een duidelijke extra belasting (regeldruk) en brengen een jaarlijkse kostenpost per accountantsorganisatie met zich mee, variërend van € 15.000 tot € 35.000 (afhankelijk van het representatieve aantal klanten);
- Automatiseren kost doorlooptijd en is afhankelijk van softwareleverancier;
- De rapportageverplichting van AQI's kent een jaarlijkse belasting in uren, variërend van 160 tot 320 uur. Dit hangt nauw samen met de mate van automatisering, inrichting van systemen, noodzakelijke handmatige verwerking, omvang klantenportefeuille/aantal wettelijke controledossiers en grootte van de accountantsorganisatie;
- Het algemene knelpunt is voldoende tijd. De bestaande urenbesteding van kwaliteitsbepaler, compliance officer en ondersteuning moeten worden aangepast. Systemen moeten worden aangepast;
- De voorgestelde set AQI's wordt als niet proportioneel beoordeeld.

Meest genoemde specifieke praktische uitdagingen

Algemeen

Veel SRA-leden hebben een gemengde praktijk. Onduidelijk is hoe het onderscheid gemaakt moet worden tussen werkzaamheden (en bijvoorbeeld ook innovatiebereidheid) voor de wettelijke controlepraktijk en werkzaamheden (en innovatiebereidheid) voor de gehele accountantsorganisatie. De scheiding of uitsplitsing in uren is in de praktijk niet duidelijk aan te geven en te maken. Werkzaamheden lopen gemakkelijk in elkaar over (voorbeeld: onafhankelijkheid, integriteit, SIRA, helpdesk, juridische ondersteuning, kwaliteitsbepaler, compliance officer). Ook innovatie ziet veelal op meer dan alleen de wettelijke controlepraktijk (voorbeelden: data-analyse voor de gehele accountancypraktijk, dus ook vrijwillige controles en de mkb-praktijk).

AQI 1 Betrokkenheid externe accountant

Bij een groepscontrole is sprake van een combinatie van de wettelijke controle van het groepshoofd en een of meer wettelijke en/of vrijwillige controles op andere entiteiten binnen de groep. De externe accountant schrijft veelal uren op één opdrachtnummer (het hoofd van de controlegroep) en is de gevraagde informatie (op niveau van de opdracht) niet beschikbaar.

AQI 5 Kwaliteitsbeheersingssysteem

Onduidelijk is wat van de accountantsorganisatie wordt gevraagd.

AQI 7 Verloop

Deze AQI wordt beoordeeld als volstrekt onbegrijpelijk. Onduidelijkheid bestaat over de berekening van de AQI.

AQI 9 Budgetoverschrijding

De berekeningswijze (p. 34 van de toelichting) gaat in de niet-oob-praktijk tot praktische problemen leiden. We krijgen de indruk dat het onderscheid bruto/netto uur tarief gehanteerd wordt in de oob-omgeving. Het wordt in ieder geval niet gehanteerd door niet-oob-accountantsorganisaties. Hoe moeten we omgaan met een voorcalculatorisch tekort? En hoe moeten we dit in systemen verwerken/registreren?

Regeldruk

De Memorie van toelichting bij het Wetsvoorstel toekomst accountancysector vermeldt dat de invoering en rapportageverplichting van AQL's regeldruk tot gevolg heeft: een aanzienlijke stijging van lasten in administratieve en financiële zin voor accountantsorganisaties. Ook andere partijen binnen de financiële keten worden geconfronteerd met een toename van regeldruk.

Het Integraal Afwegingskader bij het voornoemde wetsvoorstel geeft een indicatie van de regeldruk: de gezamenlijke initiële kosten van het wetsvoorstel bedragen € 3.343.000, de gezamenlijke structurele bedragen € 1.136.950 per jaar. Deze bedragen zien (slechts) op zowel de invoering en rapportageverplichting van AQL's als de maatregel Versterking governance grootste accountantsorganisaties. Gezien de grote impact van de gestapelde maatregelen uit het wetsvoorstel, waaronder de introductie van AQL's, is het van groot belang dat volledig inzicht bestaat op de integrale regeldruk voor accountantsorganisaties en de financiële keten als geheel. In dat kader verzoeken we de minister van Financiën om een volledig overzicht van de regeldruk op te stellen.

Hieronder geven we op basis van eigen onderzoek een inschatting van de initiële, structurele en nalevingskosten van de maatregel Audit Quality Indicators.

1. Initiële kosten

De initiële kosten voor accountantsorganisaties om op basis van de kwaliteitsindicatoren te rapporteren zullen bij de niet-oob-accountantsorganisaties het hoogst zijn. Voor accountantsorganisaties met een oob-vergunning bestaat op dit moment al de jaarlijkse verplichting een transparantieverlag te publiceren. In het transparantieverlag geven zij aan het publiek inzicht in hun structuur, bestuur, stelsel van kwaliteitsbeheersing (inclusief pijlers en bouwstenen hiervan) en haar daadwerkelijke functioneren. Veel data is in dat kader al beschikbaar.

Middelgrote en kleinere accountantsorganisaties kennen die verplichting niet, vanwege het bij wet geregelde niet-oob-regime waaronder zij vallen. IT-systemen zullen moeten worden aangepast of worden aangeschaft, de uitvraag naar data binnen de organisatie zal moeten worden ingeregeld. Ook zal een systeem moeten worden ingeregeld om de AQL's te kunnen berekenen. Naast de inzet van IT-specialisten, die niet automatisch tot de staf behoren van kleinere accountantsorganisaties, speelt de externe accountant vanwege de benodigde kwaliteitseisen en het belang voor de accountantsorganisatie een belangrijke rol bij de inregeling van rapportageverplichting.

Op basis van onze berekeningen variëren de initiële kosten voor niet-oob-accountantsorganisaties tussen € 5.100.000 en € 5.575.000.¹⁵

2. Structurele kosten

De Memorie van toelichting benoemt alleen de lasten en kosten die te maken hebben met de jaarlijkse ontsluiting van data uit de systemen. Het gaat hierbij niet alleen om kwantitatieve data maar ook om kwalitatieve data die niet uit systemen te halen zijn. Alhoewel ontsluiting van de data niet door de externe accountant zal moeten/hoeven worden verricht, zal de externe accountant wel de data moeten interpreteren, in context plaatsen en alle kwaliteitschecks uitvoeren tijdens dit hele proces.

Uit een uitvraag onder 10% van de SRA-leden met een Wta-vergunning komt het volgende beeld: De rapportageverplichting van AQL's kent een jaarlijkse belasting in uren, variërend van 160 tot 320 uur per accountantsorganisatie. Dit hangt nauw samen met de mate van automatisering, inrichting van systemen, noodzakelijke handmatige verwerking, omvang klantenportefeuille/ aantal wettelijke controledossiers en grootte van de accountantsorganisaties.

¹⁵ Hierbij zijn we uitgegaan van 260 niet-oob-accountantsorganisaties, variërend in grootte, omvang wettelijke controleportefeuille en te verwachten inspanning, en een uurtarief voor een externe accountant van respectievelijk € 150 en € 200. Wanneer een uurtarief van € 70 wordt gehanteerd zoals in de Memorie van toelichting, dan bedragen de initiële kosten € 4.340.000.

Over het algemeen geldt: hoe relatief kleiner de accountantsorganisatie, hoe relatief groter de urenbelasting die veelal neerkomt op de schouders van de externe accountant/vennoot .

Naast het verzamelen, bewerken, in context plaatsen, controleren, registreren, bewaren en ter beschikking stellen van informatie ten behoeve van de rapportageverplichtingen, moeten accountantsorganisaties ook jaarlijks

- a. Een nieuw verplicht standaardonderzoek uitvoeren onder medewerkers naar de betrokkenheid bij de accountantsorganisatie. Het onderzoek moet door externe deskundigen zijn gevalideerd. (AQI cultuur)
- b. Een nieuw verplicht onderzoek uitvoeren onder een representatief aantal klanten naar de opdrachttevredenheidsscore. Het onderzoek moet door externe deskundigen zijn gevalideerd.

Op basis van onze berekeningen variëren bovengenoemde structurele kosten voor 260 niet-oob-accountantsorganisaties tussen € 15.715.000 en € 19.320.000.

Nalevingskosten

De introductie van de AQI's brengt de volgende (initiële en structurele) nalevingskosten met zich mee:

- a. De instelling van een speciale commissie om AQI's te borgen en nader uit te werken (beroepsorganisatie);
- b. Het ontwerp, onderhoud en bewaking van de functionaliteit en doelmatigheid van het AQI-dashboard (beroepsorganisatie);
- c. Het jaarlijks verzamelen van de data (beroepsorganisatie);
- d. Het jaarlijks vaststellen van vragenlijsten van de verplichte onderzoeken onder medewerkers en klanten van accountantsorganisaties (beroepsorganisatie);
- e. Het assisteren van accountantsorganisaties bij technische en andere vragen (beroepsorganisatie);
- f. Het jaarlijks controleren of alle accountantsorganisaties de gevraagde informatie tijdig, consistent en correct aanleveren en daarop handhaven (toezichthouder);
- g. Het signaleren van risico's op basis van de aangeleverde data en daarop onderzoek doen (toezichthouder);
- h. Het onderhouden (en waar nodig uit te breiden) van de set AQI's (beroepsorganisatie).

In de begrote kosten, opgenomen in de Memorie van toelichting, zien we bovenstaande elementen niet alle uitgewerkt. Volgens die berekening zijn de initiële kosten voor de NBA € 61.200, terwijl jaarlijks een bedrag tussen € 13.100 en € 15.400 begroot wordt. Deze kosten zullen door de NBA naar verwachting worden doorberekend in de jaarlijkse contributiebijdrage door accountants.

De structurele kosten van beoogd toezichthouder AFM zijn niet meegenomen in de begroting, getuige de Memorie van toelichting bij de Wta.

3. Daarnaast constateren we op basis van het samenhangende pakket rond de jaarlijkse rapportage via kwaliteitsindicatoren, dat de regeldruk (impliciet en expliciet) bijvoorbeeld ook ziet op maatregelen waarbij de externe accountant/vennoot bij betrokken zal zijn:
 - a. Nieuwe verplichtingen rond het onderwerp Fraude: rapportering in de jaarrekening
 - b. Nieuwe verplichtingen rond het onderwerp Continuïteit: rapportering in de jaarrekening
 - c. De nieuwe verplichte inzet van specialisten door de accountantsorganisatie, bijvoorbeeld op het gebied van forensische expertise

Kosten hiervoor variëren tussen € 27.600.000 en € 36.800.000, afhankelijk van het gehanteerde uurtarief, resp. € 150 en € 200.



Op basis van onze berekeningen variëren de totale structurele kosten van dit samenhangende pakket voor 260 niet-oob-accountantsorganisaties tussen € 43.315.000 en € 56.120.000 per jaar. ¹⁶

Conclusie

Volgens onze berekening kunnen de financiële lasten van de implementatie en werking van alle rapportageverplichtingen waaronder de AQI's, alleen al oplopen tussen 48 en 62 miljoen in het eerste jaar. Daarna bedragen de structurele kosten jaarlijks zo'n 43 tot 56 miljoen. Deze bedragen zijn inclusief begrote nalevingskosten door de NBA en exclusief de kosten van de toezichthouder AFM.

De structurele kosten van de AQI's *sec* variëren tussen (afgerond) 16 en 20 miljoen per jaar. Gezien de belasting van de hele sector en onze eerdere conclusie dat beoogde doelen en werking van deze maatregel niet zullen worden behaald, beoordeelt SRA de introductie van de AQI's als niet doelmatig, niet proportioneel en daarmee niet wenselijk.

¹⁶ Dit is op basis van uurtarieven van de externe accountant van respectievelijk € 150 en € 200. Wanneer een uurtarief van rond € 75 wordt gehanteerd zoals in de Memorie van toelichting (een medewerker met kennis van ICT (p.20), maar ook een dagelijkse beleidsbepaler of lid van het toezichthoudend orgaan (p.22) -waar vind je ze voor € 77 per uur?-, dan bedragen de structurele kosten € 24.107.500.

Juridische verankering

De vaststelling en invoering van Audit Quality Indicators hangt nauw samen met de voorstellen voor juridische verankering ervan in het wetsvoorstel Wet toekomst accountancysector. Een en ander is niet los te zien van elkaar. In dat kader vinden we het van belang om onze visie hierop ook hier weer te geven.

De rapportage op basis van kwaliteitsindicatoren 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 en 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 AQL's vindt SRA om meerdere redenen ongewenst:

- a. De uitvoering van toezicht op de AQL'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 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 AQL vast te stellen, aldus ook de kwartiermakers.¹⁷
 - c. Aangezien de AQL'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 AQL's zijn geen norm. De AQL'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 AQL 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 AQL vast te stellen. Alleen wanneer de verschillende AQL'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 AQL doet geen recht aan deze holistische visie. Ook is het zo dat de externe toezichthouder naar de (ontwikkeling van) de AQL's kan kijken, maar de AQL's zijn niet beoogd als handhavingsgrond voor de externe toezichthouder.¹⁸

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

¹⁷ Consultatiedocument Audit Quality Indicators, pagina 4

¹⁸ Consultatiedocument Audit Quality Indicators, pagina 4

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.¹⁹

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.²⁰

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 AQL's indicatoren zijn), en het voorstel tot uitbreiding van het handhavingsinstrumentarium dat daarop betrekking heeft.

Mede gezien eerder gestelde vraagtekens, nota bene in de Tweede Kamer ²¹, over de gevolgen van het gebruik van de zorgplichtbepalingen en andere 'open normen' in de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) en de wijze waarop de AFM toezicht houdt op de accountancysector²², gecombineerd met de wijze waarop de minister van Financiën gevolg geeft aan rechterlijke uitspraken in dat kader²³, plaatsen wij grote vraagtekens bij de werking en implicaties van deze wetswijziging en de gevolgen daarvan voor de formele rechtspositie 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.

¹⁹ Memorie van Toelichting bij Wetsvoorstel Toekomst accountancy, pagina 32

²⁰ Memorie van Toelichting, wetsvoorstel Toekomst accountancysector, pagina 25

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

²² Kst. 33977, nr.16, Evaluatie Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta); Brief regering; Rechtsbescherming accountants en accountantsorganisaties, 31 januari 2017

²³ Zie verder Hoofdstuk 6 Versterking handhavingsinstrumentarium

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).²⁴

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 verbeter suggesties, 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. 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 kwaliteitsbeheersingssystemen 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.

²⁴ 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/>



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 komt? 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.