

Audit Quality Indicators

A. Dieleman RA¹

Begin juli 2021 is door de kwartiermakers, die door de minister van Financiën zijn aangesteld om met voorstellen te komen voor de kwaliteitsverbetering van het accountantsberoep, een consultatiedocument uitgebracht met een voorstel voor zogenoemde Audit Quality Indicators (AQI's)². Het consultatiedocument bevat een voorstel voor tien AQI's. Bij alle AQI's zijn verschillende kritische kanttekeningen te plaatsen, waaruit blijkt dat enkele belangrijke doelstellingen van de AQI's (het inzichtelijk maken van de kwaliteit en de ondersteuning bij de selectie van een accountant) op deze wijze niet, dan wel in onvoldoende mate, worden gerealiseerd. Dit artikel geeft een toelichting op de AQI's en daarbij een aantal kritische observaties in het licht van deze constatering.

1. Inleiding

Het meten (en kunnen vergelijken) van controlekwaliteit is een uiterst relevant en actueel onderwerp in de accountancysector. Enerzijds omdat het accountantsberoep voor wat betreft deze controlekwaliteit al vele jaren onder vuur ligt door verschillende 'boekhoud'schandalen en de resultaten van dossieronderzoeken van de AFM (en vergelijkbare internationale toezichthouders). Anderzijds als gevolg van het feit dat er (nog steeds) geen goede definitie is van controlekwaliteit. Om het laatste probleem te onderwerpen bestaat al enige tijd een roep om het introduceren van zogenoemde AQI's; oftewel kwaliteitsindicatoren voor de controle. Door het introduceren van dergelijke AQI's op meerdere meetpunten in het controleproces ontstaat een mogelijkheid – zij het op indirecte wijze – de kwaliteit van de accountantscontrole te meten. In het consultatiedocument worden de volgende AQI's voorgesteld, ingedeeld in de categorieën Dossierkwaliteit, Kwaliteitsbeheersingssysteem, Context en Keten:

Dossierkwaliteit

- betrokkenheid externe accountant;
- fouten in de jaarrekening;
- fraude en continuïteit;

Kwaliteitsbeheersingssysteem

- kwaliteitsverhogende maatregelen;
- bevindingen in het kwaliteitsbeheersingssysteem;

Context

- cultuur;
- verloop in controleteam;
- innovatiebereidheid;
- budgetoverschrijding;

Keten

- opdrachtgeverstevredenheid.

Uit het voorstel voor de Wet toekomst accountancysector dat begin juli eveneens voor consultatie is gepubliceerd³ blijkt dat het publiceren van deze kwaliteitsindicatoren per accountantsorganisatie de volgende doelstellingen heeft:

- ondersteunen van organisaties bij het selecteren van een accountantsorganisatie;
- het fungeren als prikkel voor accountantsorganisaties om de resultaten van de kwaliteitsindicatoren steeds verder te verbeteren; en
- inzichtelijk maken op welke punten moet worden bijgestuurd.

In dit artikel geef ik eerst een kort overzicht van een aantal relevante ontwikkelingen in Nederland met betrekking tot AQI's. Daarbij licht ik de voorgestelde procedure met betrekking tot AQI's toe, zoals die is opgenomen in het geconsulteerde wetsvoorstel Toekomst Accountancysector. Vervolgens behandel ik de in het consultatiedocument voorgestelde AQI's.

2. Recente historische ontwikkeling

Een kleine tour d'horizon langs enkele recente (Nederlandse) ontwikkelingen met betrekking tot AQI's levert het volgende op.

Op 25 september 2014 wordt het in de accountancysector overbekende rapport 'In het publiek belang', dat door een NBA-werkgroep in de zomer van 2014 is opgesteld, gepubliceerd⁴. In dit rapport wordt als maatregel 5.1 voorgesteld om een standaardset van

1. Anton Dieleman RA is directeur vaktechniek bij Mazars, voorzitter van het Adviescollege Beroepsreglementering van de NBA en lid van de redactie van dit tijdschrift.
2. <https://www.internetconsultatie.nl/aqiaccountancysector>

3. <https://www.internetconsultatie.nl/wettoekomstaccountancysector>

4. In het publiek belang – maatregelen ter verbetering van de kwaliteit en onafhankelijkheid van de accountantscontrole, NBA, 25 september 2014 (https://www.nba.nl/globalassets/projecten/in-het-publiek-belang/in_het_publiek_belang_rapport_25_september_2014.pdf)

kwaliteitsindicatoren te introduceren. In het transparantie- of jaarverslag wordt door de accountantsorganisatie gerapporteerd wat de norm is voor de desbetreffende indicator, de uitkomst en de vervolgcities naar aanleiding daarvan. Het rapport 'In het publiek belang' bevat in appendix 2 enkele voorstellen voor dergelijke kwaliteitsindicatoren.

Mede in vervolg hierop publiceert de NBA op 4 maart 2016 Praktijkhandreiking 1135 'Publicatie kwaliteitsfactoren'⁵. Hierin worden – voor accountantsorganisaties met een oob-vergunning – kwaliteitsindicatoren voorgeschreven waarover deze kantoren in hun transparantieverslag moeten rapporteren. Enkele van de daarin genoemde kwaliteitsindicatoren komen ook terug in het door de kwartiermakers uitgebrachte consultatiedocument.

Vervolgens wordt door de AFM op 21 november 2018 een rapport uitbracht onder de titel 'Kwetsbaarheden in de structuur van de accountancysector'⁶. In dat rapport worden alternatieve structuurmodellen beschreven, waarvan Audit Quality Indicators één van die modellen is. De AFM licht dat in het genoemde rapport als volgt toe:

"In de markt voor wettelijke controles is niet eenduidig vastgelegd wat precies onder kwaliteit van wettelijke controles wordt verstaan noch wanneer sprake is van een goede of onvoldoende kwaliteit. Het credence karakter van de wettelijke controle heeft tot gevolg dat noodgedwongen kwaliteit van wettelijke controles wereldwijd aan de hand van verschillende indicatoren wordt gemeten, zowel door gebruikers van controleverklaringen en accountantsorganisaties, als door toezichthouders en overige stakeholders waaronder de wetenschap. Audit Quality Indicators (AQIs) zijn indicatoren die het credence karakter van wettelijke controles helpen te doorbreken door kwaliteit expliciet te maken. Met andere woorden, gebruikers worden met deze indicatoren beter in staat gesteld de kwaliteit van wettelijke controles te duiden."

Op 14 januari 2020 verschijnt het eindrapport van de Monitoringcommissie Accountancy⁷. Dat rapport wijst op een nieuw samen te stellen set van AQI's die moet worden ondergebracht bij een onafhankelijke entiteit.

En tot slot in deze rij is het eindrapport van de Commissie Toekomst Accountancysector ('CTA'), dat op 30 januari 2020 wordt uitgebracht, relevant⁸. De CTA schrijft hierin:

"Om de kwaliteit van de wettelijke controles beter inzichtelijk te maken en de komende jaren te toetsen dienen op korte termijn Audit Quality Indicators (zogenaamde AQI's) voor alle relevante niveaus te worden vastgesteld. Deze moeten eenduidig zijn, (centraal) publiek beschikbaar en beoordeeld door de toezichthouder."

Dit rapport van de CTA was voor de minister van Financiën aanleiding de kwartiermakers aan te stellen. In de aanstellingsbrief aan de Tweede Kamer wijst de minister ook expliciet op het opstellen van AQI's⁹. Het nu voorliggende consultatiedocument is daarvan een eerste resultaat.

3. Voorgestelde procedure met betrekking tot AQI's

In het voorstel voor de Wet toekomst accountancysector wordt de volgende procedure met betrekking tot de AQI's voorgesteld:

- de AQI's worden vastgesteld door de minister van Financiën; de eerste set wordt op basis van een voorstel van de kwartiermakers vastgesteld (daarop ziet de onderhavige consultatie);
- accountantsorganisaties (met een Wta-vergunning) rapporteren periodiek aan de NBA over de AQI's;
- de NBA publiceert de informatie over de AQI's;
- het NBA-bestuur evalueert periodiek de AQI's en rapporteert daarover aan de minister van Financiën. De NBA kan hierbij aanbevelingen met betrekking tot de AQI's doen;
- voor de in het voorgaande punt bedoelde evaluatie moet door de NBA een onafhankelijke commissie worden ingesteld die in meerderheid uit niet-accountants bestaat;
- de AQI's hebben primair betrekking op wettelijke controles (in het Wta-domein), maar bij AMvB kan worden besloten dat ze ook van toepassing zijn op andere controles.

4. Voorgestelde AQI's

4.1. Betrokkenheid externe accountant

De AQI over betrokkenheid van de externe accountant wordt bepaald door de verhouding tussen het

5. NBA-Handreiking 1135, Publicatie kwaliteitsfactoren, NBA, 4 maart 216 (https://www.nba.nl/globalassets/wet--en-regelgeving/nba-handreikingen/nba-handreiking_1135_publicatie_kwaliteitsfactoren.pdf)

6. Kwetsbaarheden in de structuur van de accountancysector, AFM, 21 november 2018 (<https://www.afm.nl/-/media/files/doelgroepen/accountantsorganisaties/2018/rapport-kwaliteit-structuur-accountants.pdf?la=nl-NL>)

7. Spiegel voor de accountancysector, Monitoring Commissie Accountancy, 14 januari 2020 (<https://www.accountant.nl/globalassets/accountant.nl/cta--en-mca-rapporten/rapport-monitoring-commissie-accountancy-14jan20.pdf>)

8. Vertrouwen op controle, Commissie toekomst accountancysector, 15 januari 2020 (<https://www.nba.nl/globalassets/projecten/in-het-publiek-belang/cta-eindrapport-vertrouwen-op-controle-30-01-2020.pdf>)

9. Tweede Kamer, Vergaderjaar 2019-2020, Dossier 33977, nr. 31.

aantal uren dat door de externe accountant aan een wettelijke controle is besteed ten opzichte van de totale tijdbesteding aan die wettelijke controle. Hoewel de betrokkenheid van de externe accountant op zich een relevant gegeven is, zijn bij de wijze waarop de AQI wordt berekend wel enkele kanttekeningen te plaatsen.

De AQI houdt geen rekening met de complexiteit van een controle-opdracht. Het maakt nogal wat uit of de externe accountant betrokken is bij een 'eenvoudige' handelsonderneming (zonder verslaggevingstechnisch of controletechnisch complexe vraagstukken) of een bouwonderneming met complexe projecten, een significante post goodwill op de balans en verschillende voorzieningen – om maar iets te noemen.

Bij controle-opdrachten fungeert in (nagenoeg) alle gevallen een controleteam. Naarmate de controle-opdracht omvangrijker en complexer wordt, zullen ook meer accountants lid zijn van een dergelijk controleteam. Die accountants zullen een deel van de werkzaamheden onder verantwoordelijkheid van de (eindverantwoordelijk) externe accountant uitvoeren voor zover het leden van het controleteam betreft. Om tot een relevante(re) AQI te komen zouden de uren van dergelijke accountants meegeteld moeten worden.

Tot slot stelt het consultatiedocument voor dat deze AQI ook per individuele externe accountant ingezien kan worden. Voor de accountantsorganisatie lijkt mij dat (uit oogpunt van kwaliteitsbeheersing) inderdaad relevante informatie, maar om die informatie ook extern beschikbaar te stellen is riskant. Onvoldoende gefundeerde 'naming and shaming' (vanwege de hiervoor door mij genoemde kanttekeningen) is dan een reëel risico. Bovendien kan het leiden tot een verkeerde prikkel bij individuele accountants om zelf meer uren te maken (in plaats van bijvoorbeeld andere deskundigen) om op die manier de AQI positief te beïnvloeden. In dat verband wijs ik erop dat een te grote betrokkenheid van de externe accountant ook nadelig is voor de efficiënte uitvoering van een controle-opdracht. Hier geldt dat de maatschappelijke kosten en baten in evenwicht moeten blijven. Ook is het zo dat de kwaliteit van de controle niet per definitief verbetert als de externe accountant meer uren gaat maken in plaats van andere leden uit het controleteam. Uiteraard is dit een onderwerp waarover veel meer te zeggen is, maar dat valt buiten het bestek van dit artikel.

4.2. Fouten in de jaarrekening

De titel van deze AQI is enigszins misleidend, omdat deze AQI tekortkomingen in de jaarrekening, maar ook tekortkomingen in de controle omvat. Daarbij maakt het consultatiedocument onderscheid in de volgende categorieën:

- een dossier dat bij een interne inspectie als onvoldoende wordt gekwalificeerd;

- idem bij een externe inspectie;
- afwijkingen van materiële omvang in de jaarrekening;
- jaarrekeningen die in ernstige mate tekort schieten (waarbij op grond van art. 2:362 lid 6 BW een mededeling bij het Handelsregister wordt gedeponeerd); en
- controleverklaringen die van onwaarde worden verklaard (omdat achteraf blijkt dat de controleverklaring bij de desbetreffende jaarrekening onjuist is).

Als het gaat om geconstateerde tekortkomingen in de controle is deze AQI inderdaad een relevante indicator voor controlekwaliteit. Een dergelijke indicator zegt iets over de kwaliteit van de controle; liever gezegd de afwezigheid ervan. Fouten in de jaarrekening zeggen op zich nog niets over de kwaliteit van de controle. Allereerst omdat het opstellen van de jaarrekening de verantwoordelijkheid is van het bestuur en niet de accountant en ten tweede betekent een fout in de jaarrekening nog niet dat sprake is van een ondeugdelijk uitgevoerde controle. Daarvan kan uiteraard wel sprake zijn, maar dan zal (na intern onderzoek) de uitgevoerde controle eerst als onvoldoende moeten worden gekwalificeerd en hoort de bevinding thuis in die categorie.

Een zinnellere AQI met betrekking tot fouten in de jaarrekening ontstaat als het aantal wijzigingen in de jaarrekening wordt vermeld die het gevolg zijn van de accountantscontrole. Die aanpassingen etaleren het effect van de uitgevoerde accountantscontrole (en daarmee de kwaliteit ervan). Uiteraard realiseer ik me dat ook een dergelijke AQI beperkingen heeft. De kwaliteit van de aangeleverde concept-jaarrekening kan namelijk enorm verschillen tussen organisaties die op dat punt hun interne beheersing goed op orde hebben of niet. Een alternatief is mogelijk het aantal wijzigingen in de jaarrekening die het gevolg zijn van de accountantscontrole en waarover de accountant discussie heeft gehad met het bestuur. Maar ik realiseer me dat een dergelijke invulling van de AQI ook een behoorlijke mate van subjectiviteit kent.

4.3. Fraude en continuïteit

De kwaliteitsindicatoren die betrekking hebben op fraude en continuïteit worden als volgt bepaald:

- bij fraude gaat het om het aantal wettelijke controles waarbij een fraude van materiële omvang wordt vermoed, of waar die daadwerkelijk is geïndiceerd ten opzichte van het aantal wettelijke controles;
- de kwaliteitsindicator over continuïteit betreft het percentage wettelijke controles waar de accountant in de controleverklaring gerede twijfel over de continuïteit tot uiting brengt.

Fraude en continuïteit vormen voor het publiek twee belangrijke onderwerpen in relatie tot een accountantscontrole. Geen onderwerpen waarover meer pu-

blieke discussie bestaat dan een onderneming waar sprake blijkt te zijn van fraude of continuïteitsissue waarbij een accountant niet tijdig heeft geacteerd. Dat zijn begrijpelijke en soms ook terechte verwijten. Een AQI voor deze onderwerpen is daarom relevant. De vraag rijst of met de nu voorgestelde AQI's het beoogde doel wordt bereikt. Want het aantal situaties met ernstige continuïteitsonzekerheid zegt op zich niets over de kwaliteit van de accountantscontrole. Ze 'bevestigen' in zekere zin de situatie die de controlerend accountant bij zijn controlecliënt aantreft. Een hogere of lagere score op het onderwerp continuïteit heeft daarom nog geen relatie met controlekwaliteit. Want wat zegt een score van nul bij een accountant met cliënten zonder continuïteitsproblemen ten opzichte van een score van twee bij een accountant die twee cliënten heeft waarbij sprake is van een continuïteitsissues? Dat geldt op identieke wijze voor situaties van (vermoede) fraude.

De AQI's over continuïteit en fraude zeggen meer in algemene zin iets over het feit dat door accountantscontrole over een continuïteitsonzekerheid wordt gerapporteerd of dat een (vermoeden van) fraude is ontdekt (en dat de accountant de cliënt heeft 'verplicht' om maatregelen te nemen om de fraude zoveel mogelijk ongedaan te maken en herhaling te voorkomen). Op zich nuttig om de relevantie van het accountantsberoep en de kwaliteit van de accountantscontrole in het algemeen te etaleren, maar beide indicatoren hebben op deze wijze geen directe relatie met het nu beoogde doel van de AQI's (zoals hiervoor toegelicht op basis van het geconsulteerde wetsvoorstel).

Om deze AQI's relevante informatie te laten geven over de controlekwaliteit zouden de AQI's negatief geformuleerd moet worden: In hoeveel situaties blijkt na het afgeven van de controleverklaring dat sprake is van (vermoede) fraude of continuïteitsissues, terwijl daaraan in de controle geen (of onvoldoende) aandacht is besteed?

4.4. Kwaliteitsverhogende maatregelen

De voorgestelde AQI over kwaliteitsverhogende maatregelen is onderverdeeld in de volgende subset:

- opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (OKB);
- onafhankelijke jaarrekeningreview;
- consultaties over fraude;
- consultaties over continuïteit;
- consultaties over controle;
- consultaties over verslaggeving;
- inzet van IT-specialisten;
- inzet van fiscale specialisten;
- inzet van forensische specialisten;
- inzet van waarderingsspecialisten.

De subset bevat op zich nuttige informatie; met name voor de accountantsorganisatie om op basis van deze informatie (die dan verder moet worden verrijkt met aanvullende gegevens) te sturen. Om relevant te zijn naar derden in het kader van de controlekwaliteit is

deze AQI onvoldoende. Ik verduidelijk dat met enkele voorbeelden.

Het inzetten van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar leidt (als het goed is) op zich niet tot een toename van de controlekwaliteit. De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar moet de kwaliteit waarborgen, oftewel: vaststellen dat aan de opdracht volgens alle relevante wet- en regelgeving en interne procedures is uitgevoerd. Een externe accountant die alleen de controle van de jaarekening van één beursfonds als opdracht heeft, krijgt een OKB-score van 100%. Een andere externe accountant kan tien niet-risicovolle controle-opdrachten hebben, waarbij geen OKB wordt ingezet. Het zegt niets over de kwaliteit van de opdrachten bij beide accountants. Daarnaast kan een OKB ook worden gehanteerd om bij een accountant waar zorgen zijn over de kwaliteit een extra kwaliteitswaarborg in te zetten. Een hoge OKB-score betekent in die situatie heel iets anders dan een accountant die met eenzelfde aantal OKB's op opdrachten wordt geconfronteerd omdat die opdrachten een hoog risico kennen.

Een relevante AQI met betrekking tot de OKB ontstaat als de indicator aangeeft bij hoeveel opdrachten de OKB heeft geleid tot een wijziging van materiële omvang in de controle-aanpak of -uitvoering. Een dergelijke OKB is namelijk wel kwaliteitsverhogend.

Een ander voorbeeld is het aantal consultaties over verslaggeving. Uiteraard is een consultatie meestal kwaliteitsverhogend. Maar ook deze indicator moet eerst in een bredere context worden geplaatst. Want een jaarrekening zonder complexe verslaggevingsvraagstukken zal veelal niet tot consultatie leiden. Wat zegt de score van nul in dat geval? En aan de andere kant: stel dat deze opdracht door een ondeskundig team wordt uitgevoerd en er worden om die reden drie consultaties gedaan; wat zegt dan de score van drie? Nogmaals: voor de accountantsorganisatie zelf kunnen deze gegevens worden verrijkt met aanvullende informatie, waardoor het aantal van drie wel relevante informatie oplevert. Maar daarmee is het nog geen extern relevante AQI.

En tot slot – om niet meer te noemen – de inzet van waarderingsspecialisten. Of die specialisten worden ingezet, geeft weinig informatie over de kwaliteit van de uitgevoerde controle-opdracht, maar zegt alleen iets over de complexiteit van de controle-opdracht of de jaarrekening. Ook hier is de indicator pas relevant als een relatie wordt gelegd met de complexiteit van de controle-opdracht. Daarbij zijn aanvullende aspecten van belang zoals: a) is sprake van posten in de jaarrekening die om de inzet van een waarderingsspecialist vragen; en b) welke kennis heeft de externe accountant, dan wel het controleteam, zelf op dit terrein?

4.5. Bevindingen in het kwaliteitsbeheersingssysteem

Deze AQI geeft het aantal bevindingen en ernstige bevindingen (tekortkomingen) met betrekking tot het kwaliteitsbeheersingssysteem weer. Aanvullend wordt het aantal ernstige bevindingen vermeld.

Deze AQI is nogal complex. Uiteraard kan sprake zijn van tekortkomingen in het stelsel van kwaliteitsbeheersing en leidt aanpassing van het stelsel tot kwaliteitsverhoging van de wettelijke controles. Maar de AQI is onvoldoende duidelijk geformuleerd, hetgeen in het consultatiedocument ook wordt onderkend. Ik verduidelijk dat met een voorbeeld: Als een accountantsorganisatie besluit in een nieuwe markt te gaan opereren (stel woningcorporaties) dan voorziet het stelsel van kwaliteitsbeheersing daar mogelijk nog niet in. Een aanpassing in het stelsel kwalificeert voor deze AQI, maar heeft daarmee nog geen relevantie in het kader van de kwaliteit van de controle. Want zonder het uitvoeren van controle-opdrachten voor woningcorporaties had de AQI op dit punt (te recht) op nul gestaan.

Positief met betrekking tot deze indicator is dat het aantal aanpassingen in het stelsel van kwaliteitsbeheersing op basis van tekortkomingen wel iets zegt over de accountantsorganisatie. Met name de 'kwaliteit' om het stelsel van kwaliteitsbeheersing (tijdig) op orde te hebben.

4.6. Cultuur

De cultuur-AQI bestaat uit een indicator die de medewerkersbetrokkenheid aangeeft en een indicator die het responsepercentage¹⁰ weergeeft. Dit zijn op zich nuttige indicatoren. Zoals het consultatiedocument terecht aangeeft leidt 'verbondenheid met de organisatie' tot het leveren van betere prestaties. Toch kent ook deze indicator beperkingen. Dat wordt allereerst veroorzaakt door een hoge mate van subjectiviteit, waardoor vergelijkbaarheid tussen accountantsorganisaties onderling lastig is. Daarnaast is kwaliteit niet alleen afhankelijk van de betrokkenheid van medewerkers; iemand kan een grote betrokkenheid hebben (bijvoorbeeld omdat hij goed beloond wordt), zonder kwaliteit te leveren (omdat hij daarvoor de deskundigheid en ervaring mist). Ik zou verwachten dat een cultuur-indicator zou inzoomen op kwaliteitsaspecten zoals 'tone at the top', veranderbereidheid op het terrein van kwaliteit, foutencultuur, de mate van openheid in de cultuur om kritiek te leveren, etc.

4.7. Verloop in controleteam

De AQI 'Verloop in controleteam' wordt onderverdeeld in drie verschillende indicatoren:

- teamomvang (wijzigingen in het team ten opzichte van de vorige controle-opdracht);
- teamcontinuïteit; en
- teamvernieuwing.

Verloop in een controleteam is inderdaad een indicator die een kwaliteitsdimensie in zich heeft. Zoals het consultatiedocument terecht opmerkt, leidt continuïteit in een team tot een zekere mate van kwaliteit en kunnen verloopcijfers als gevolg van capaciteitsproblemen bij de accountantsorganisatie een kwaliteitsverlagend effect hebben. Maar ook bij deze indicator is aanvullende informatie nodig om de indicator op de juiste wijze te duiden; en die extra informatie ontbreekt. Ik noem twee voorbeelden die leiden tot verloop in een controleteam, maar – in tegenstelling tot de duiding die de AQI beoogt te geven – juist kwaliteitsverhogend zijn:

- het vervangen van onvoldoende kwalitatief presterende leden van het controleteam door anderen;
- het – in verband met onafhankelijkheid – rouleren van de (externe) accountant en andere teamleden.

De accountantsorganisatie heeft (als het goed is) deze aanvullende informatie beschikbaar, waarna de AQI relevante informatie verschaft. Deze informatie ontbreekt (vooralsnog) in de publieke AQI, waardoor de externe relevantie aanzienlijk afneemt. Het consultatiedocument vraagt wel een aanvullende (kwalitatieve) toelichting, waardoor de AQI hopelijk wordt verduidelijkt, maar de onderlinge vergelijkbaarheid niet toeneemt.

4.8. Innovatiebereidheid

Bij innovatiebereidheid gaat het om investeringen in nieuwe technologie die moeten leiden tot het verbeteren van de kwaliteit van controlediensten. Het feit dat, zoals het consultatiedocument duidelijk maakt, de indicator principles based is en door de accountantsorganisatie moet worden gedefinieerd, maakt direct duidelijk dat de basis erg breed kan worden en vergelijking nagenoeg onmogelijk wordt. Belangrijker vind ik echter het feit dat veel (internationale) accountantsorganisaties nieuwe en verbeterde technologie juist op internationaal niveau ontwikkelen. De kosten daarvoor zijn niet altijd zichtbaar bij de Nederlandse accountantsorganisatie. Ook dat maakt vergelijken feitelijk onmogelijk. Het consultatiedocument probeert dit te ondervangen door de opdrachten aan het internationale netwerk voor dergelijke innovaties mee te nemen, maar deze zullen niet altijd afzonderlijk zichtbaar zijn in de opdrachten die een Nederlandse accountantsorganisatie doet aan het internationale netwerk.

10. Het responsepercentage is het percentage werknemers dat de enquête heeft ingevuld ten opzichte van het totale werknemersbestand aan het einde van het jaar.

4.9. Budgetoverschrijding

Bij de AQI over budgetoverschrijding gaat het om het percentage opdrachten met een budgetoverschrijding van meer dan 25% die niet wordt vergoed. Inderdaad kan een dergelijke budgetoverschrijding tot een bedreiging leiden voor het kwalitatief goed uitvoeren van de opdracht. Het tegendeel is eveneens juist: het controleteam accepteert blijkbaar een dergelijke budgetoverschrijding om daarmee toch de vereiste controlekwaliteit te leveren. Dat betekent dat ook deze AQI zonder aanvullende context moeilijk of niet kan worden geïnterpreteerd, laat staan een vergelijking tussen accountantsorganisaties mogelijk maakt.

4.10. Opdrachtgeverstevredenheid

De tiende AQI heeft betrekking op opdrachtgeverstevredenheid. Opdrachtgevers zijn, volgens het consultatiedocument, aandeelhouders, audit commissies, raden van commissarissen en vergelijkbare organen. Een nuttige AQI, waarbij bij mij wel de vraag rijst in hoeverre deze opdrachtgevers – waarvan enkele op enige afstand staan van de accountant en de door hem uitgevoerde controle-opdracht – in staat zijn om op de juiste wijze de controlekwaliteit te beoordelen. Nog afgezien van de grote mate van subjectiviteit hierbij, wat het onderling vergelijken tussen accountantsorganisaties complex maakt.

5. Conclusies

Ik realiseer me goed dat mijn reflectie op de AQI's nogal kritisch is. En dat is eigenlijk teleurstellend, want juist AQI's moeten het accountantsberoep helpen om verder te komen met a) het leveren van kwaliteit; en b) het afleggen van verantwoording daarvoor. Ik hoop dat de definitieve set van AQI's die wordt voorgeschreven daarin wel voorziet. Want de huidige set aan AQI's hebben – zoals ik in dit artikel heb toegelicht – zonder aanvullende context vooral (of soms zelfs uitsluitend) relevantie voor de accountantsorganisatie zelf en (nog) niet voor het publiek.