

Vier jaar transparantie geanalyseerd: Exploratief onderzoek naar transparantieverslagen van accountantsorganisaties

Dick de Waard, Peter Brouwer

Received 20 November 2020 | Accepted 4 February 2021 | Published 10 March 2021

Samenvatting

Accountantsorganisaties die de jaarlijkse controle van de jaarrekening van organisaties van openbaar belang verzorgen, zijn wettelijk gehouden om jaarlijks een transparantieverslag te publiceren, waarin zij verslag doen van de strategie, ambitie, plannen, acties ten aanzien van kwaliteitsbeheersing en de uitkomsten van metingen daarvan. Onderzocht is of de transparantieverslagen van de negen betrokken accountantsorganisaties in Nederland het gewenste inzicht geven in audit kwaliteit – waarbij aandacht is voor de onderlinge vergelijkbaarheid – en zijn opgesteld in overeenstemming met de richtlijnen terzake, waarbij met name Handreiking 1135 als uitgangspunt is gehanteerd. De uitkomst van dit onderzoek is, dat de toepassing van de richtlijnen ten aanzien van de transparantieverslaggeving door iedere accountantsorganisatie op haar eigen wijze wordt ingevuld, dat onderlinge vergelijkbaarheid – mede daardoor – niet (goed) mogelijk is en dat de samenhang tussen de diverse kwaliteitsindicatoren in de verslagen niet helder is.

Relevantie voor de praktijk

Op 30 januari 2020 heeft minister Hoekstra het eindrapport van de Commissie Toekomst Accountancysector (CTA) aangeboden aan de Eerste en Tweede Kamer. Een duidelijke conclusie van deze commissie is, dat een juist en integraal beeld van de kwaliteit van wettelijke controles, op basis van eenduidige standaarden (indicatoren) ontbreekt: “*Beter inzicht in kwaliteit is cruciaal*”. De Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) heeft middels NBA-handreiking 1135 kwaliteitsfactoren uitgewerkt die invulling geven aan de vereisten uit de EU-richtlijn inzake rapportage over kwaliteit in het transparantieverslag (voorheen artikel 30 Bta). Middels dit onderzoek wordt – aan de hand van dit overzicht met kwaliteitsfactoren – in kaart gebracht op welke wijze accountantsorganisaties inzicht geven in de door hen nagestreefde kwaliteit in de door hen gepubliceerde transparantieverslagen. De uitkomsten van dit onderzoek kunnen ondersteunend zijn aan de discussie over en ontwikkeling van de nieuw te identificeren *audit quality indicators* (AQI's).

Trefwoorden

kwaliteitsfactoren, transparantieverslagen, vergelijkbaarheid, NBA-Handreiking 113, Verordening 537-2014 EU

1. Inleiding

Als het om het werk van de accountant gaat, dan draait het om vertrouwen. En om vertrouwen te winnen moet kwaliteit worden geleverd. Dan is het van belang dat accountantsorganisaties aan het maatschappelijk verkeer tonen hoe zij hun kwaliteitssysteem hebben opgezet, hoe zij de voortdurende monitoring van de uitkomsten hebben geborgd en hoe zij werken aan de verdere verbetering daarvan.

In dit kader is in Nederland – oorspronkelijk in artikel 30 Bta (Besluit Toezicht accountantsorganisaties) – vastgelegd dat iedere accountantsorganisatie die een controle heeft verricht bij een organisatie van openbaar belang (OOB) binnen drie maanden na afloop van haar boekjaar een transparantieverslag opstelt. Deze bepaling is later vervangen door Verordening 537-2014 EU artikel 13. In

haar transparantieverlag dient de accountantsorganisatie inzicht te geven in de wijze waarop zij de kwaliteit van de door haar medewerkers verrichte werkzaamheden bevordert en bewaakt. In Handreiking 1135 (NBA 2016) heeft de NBA de bepalingen uit Verordening 537-2014 EU artikel 13 uitgewerkt naar meer concrete handvatten, uitmondend in kwaliteitsfactoren.

2. Doel en uitvoering van het onderzoek

Het onderzoek heeft tot doel inzicht te verkrijgen in de opzet, inhoud en ontwikkeling van transparantieverlagen van accountantsorganisaties in Nederland. De publicatie van een transparantieverlag is voor de in de vorige paragraaf benoemde groep accountantsorganisaties voorgeschreven. De inrichting van het transparantieverlag is vormvrij. De uitkomsten van dit onderzoek kunnen worden gebruikt als handvatten voor de verdere ontwikkeling en uniformering van concrete kwaliteitsfactoren of *audit quality indicators*.

Het onderzoek dat is uitgevoerd, is een exploratief onderzoek op basis van een content analyse van de transparantieverlagen van accountantsorganisaties in Nederland die een controle hebben verricht bij een organisatie van openbaar belang in de jaren 2016 tot en met 2019. Voor deze periode is gekozen teneinde de meest recente transparantieverlagen in het onderzoek te betrekken. Als oudste jaar is gekozen voor 2016, omdat in dat jaar in maart NBA-Handreiking 1135 (NBA 2016) is gepubliceerd.

Aan de hand van NBA-Handreiking 1135 is een *benchmark* ontwikkeld met generieke kwaliteitsfactoren en kwantitatieve kwaliteitsfactoren (prestatie-indicatoren) waarover op grond van de wet in de transparantieverlagen moet worden gerapporteerd. Deze *benchmark* is aangevuld met kwaliteitsfactoren en prestatie-indicatoren zoals voorgeschreven in Verordening 537-2014 EU artikel 13. De gehanteerde *benchmark* is opgenomen in bijlage 1.

De *benchmark* is uitgevoerd door in een model met kolommen per accountantsorganisatie per kwaliteitsfactor vast te stellen of hierover in de vier onderzochte jaren is gerapporteerd. Door lezing van het narratieve deel van de transparantieverlagen en de vergelijking daarvan in de tijd, is op deze manier inzicht gekregen in de wijze waarop de accountantsorganisatie rapporteert over de kwalitatieve kwaliteitsfactoren. Dit is in de *benchmark* vastgelegd door middel van ja-nee-vragen. Voor de kwantitatieve factoren is dit gedaan door de gerapporteerde waarden op te nemen. Daarbij is voor de kwantitatieve kwaliteitsfactoren door middel van ja-nee-vragen tevens in kaart gebracht of informatie wordt gegeven over de bijdrage van de kwaliteitsfactor aan de kwaliteitsambitie, over de wijze van meten, over de doelstelling van de kwaliteitsfactor en de realisatie daarvan ten opzichte van de doelstelling en de ontwikkeling in de tijd. Op deze wijze is mede inzicht verkregen in de wijze waarop deze kwaliteitsfactoren zijn bepaald.

3. De uitkomsten

3.1 Inleiding

In het onderzoek zijn negen accountantsorganisaties betrokken. Dit betroffen in de jaren 2016 tot en met 2019 alle accountantsorganisaties in Nederland met de verplichting om een transparantieverlag te publiceren (tabel 1). Van deze accountantsorganisaties hanteren vijf een gebroken boekjaar en bij vier is het boekjaar gelijk aan het kalenderjaar. In de tabellen hierna is dat in de kolommen zichtbaar gemaakt. Indien het verslagjaar gelijk is aan het boekjaar, dan is de uitkomst daarvan opgenomen in de kolom van het boekjaar dat in dat kalenderjaar is begonnen. Op moment van uitvoering van dit onderzoek waren het meest recente geïntegreerde jaarverslag van KPMG en het transparantieverlag van Mazars nog niet gepubliceerd. Dit betekent dat voor het verslagjaar 2019/20 zeven transparantieverlagen in de analyse zijn betrokken.

Tabel 1. Accountantsorganisaties met OOB-vergunning.

Accountantsorganisatie	Vergunning
Accon AVM	2019 beëindigd
BakerTilly	2020 beëindigd
BDO	ja
Deloitte	ja
EY	ja
Grant Thornton	2019 beëindigd
KPMG	ja
Mazars	ja
PwC	ja

Analoog aan de indeling van de kwaliteitsfactoren in de *benchmark* (bijlage 1) wordt de analyse van de uitkomsten hierna uitgewerkt in de volgende onderdelen.

- Algemene toelichtingen;
- Sectorbreed gedefinieerde kwaliteitsfactoren – Input;
- Sectorbreed gedefinieerde kwaliteitsfactoren – Proces;
- Sectorbreed gedefinieerde kwaliteitsfactoren – Output;
- Accountantsorganisatie-specifieke factoren;
- Aanvullingen op basis van Verordening 537-2014 EU artikel 13;
- Kwaliteitscriteria gepresenteerde informatie
- Overige bevindingen.

Dit hoofdstuk wordt afgesloten met enkele overige bevindingen naar aanleiding van de analyse.

3.2 Algemene toelichtingen

Onder de algemene toelichtingen wordt verstaan de beschrijving van algemeen beleid ten aanzien van kwaliteitsbeheersing, van de *governance*structuur ten aanzien van kwaliteitsbeheersing en van het ambitieniveau ten aanzien van kwaliteitsbeheersing.

In tabel 2 is zichtbaar dat alle in het onderzoek betrokken accountantsorganisaties een beschrijving van de

Tabel 2. Algemene toelichtingen.

Kwaliteitsfactoren per verslagjaar	2016/17	2017/18	2018/19	2019/20
Aantal verslagen	9	9	9	7
Beschrijving algemeen beleid ten aanzien van kwaliteitsbeheersing	9	9	9	7
Beschrijving <i>governance</i> structuur ten aanzien van kwaliteitsbeheersing	9	9	9	7
Beschrijving ambitieniveau ten aanzien van kwaliteitsbeheersing	9	9	9	7

genoemde kwaliteitsfactoren hebben opgenomen. Dit betreffen kwalitatieve kwaliteitsfactoren die zijn verwerkt in de narratieve onderdelen van de verslagen, waarin de rapporterende accountantsorganisatie ingaat op de maatschappelijke relevantie van de accountant en waarin veel ambitie doorklinkt in de toelichtingen bij het beleid, de algemene doelstellingen en de plannen. De betrokken accountantsorganisaties hebben het door hen verwoorde ambitieniveau in beperkte mate vertaald naar concrete doelstellingen en streefwaarden per kwaliteitsfactor.

De *governance*structuur krijgt over het algemeen veel aandacht. Ook wordt uitgebreid stilgestaan bij de inbreng van het personeel, zoals de rol van de *young prosfs board* die veelvuldig voorkomt. De conclusie ten aanzien van dit onderdeel van de verslaggeving is, dat aan dit onderdeel de meeste aandacht wordt besteed. Hier vertelt de accountantsorganisatie haar verhaal.

3.3 Sector-breed gedefinieerde kwaliteitsfactoren – input

De kwaliteitsfactoren die zijn verbonden aan de inputzijde van het kwaliteitsspectrum, betreffen kwantitatieve kwaliteitsfactoren die in de vorm van een *key performance indicator* in de voorschriften zijn opgenomen. Deze betreffen de tevredenheid, het verloop en de inzet van medewerkers en leidinggevendend op controleopdrachten, ondersteund door de investeringen in technologie, methodologie en opleiding.

Tabel 3. Sectorbreed gedefinieerde kwaliteitsfactoren – input.

Kwaliteitsfactoren per verslagjaar	2016/17	2017/18	2018/19	2019/20
Aantal verslagen	9	9	9	7
<i>Leverage</i> op controle opdrachten: aantal partner/ director uren als percentage van het totaal aantal uren	8	8	8	6
Aantal uren per fte besteed aan controle-opdrachten respectievelijk overige werkzaamheden in totaal en per functiecategorie	8	8	8	7
Investeringen in technologie	3	3	3	1
Investeringen in methodologie	4	3	3	2
Gemiddeld aantal uren training en opleiding per medewerker	8	9	9	7
Verloop van medewerkers	8	7	7	7
Resultaten werknemers tevredenheidsmetingen	7	7	7	6

De accountantsorganisaties geven informatie over de soorten opdrachten die in het verslagjaar zijn uitgevoerd. Daarbij wordt op verschillende wijze aandacht besteed aan het functieniveau van de betrokken medewerkers en wordt de ratio partners/directors en overige medewerkers (*leverage*) opgenomen. De wijze waarop deze ratio wordt bepaald, varieert en is niet altijd duidelijk toegelicht.

Daardoor kunnen de uitkomsten niet goed worden vergeleken. Organisaties betrekken in de bepaling van de ratio wisselend partners, partners en directors of (beperkt) tekeningsbevoegde accountants. Daarnaast wordt de ratio wisselend bepaald op basis van de soorten opdrachten (wel en niet organisaties van openbaar belang).

Met betrekking tot de investeringen in technologie en methodologie geven de accountantsorganisaties in het narratieve deel van het verslag een beschrijving van de strategie en de (uitgevoerde) plannen terzake. Er wordt door drie van de negen organisaties beperkt aanvullend inzicht gegeven, door de investeringen in technologie en methodologie weer te geven als percentage van de totale omzet, een bedrag in euro's of het aantal uren dat daaraan is besteed.

Ten aanzien van opleidingen wordt inzicht gegeven in het gemiddeld aantal uren dat medewerkers hieraan besteden. Twee van de organisaties geven aanvullend inzicht in het aantal uren dat wordt besteed aan de verzorging van interne opleidingen en aan de betrokkenheid bij opleidingen van onderwijsinstellingen. In het narratieve deel van het verslag wordt door het merendeel van de organisaties een toelichting gegeven bij de naleving van de voorschriften op het gebied van permanente educatie.

In tabel 3 is zichtbaar dat vrijwel alle organisaties inzicht geven in het verloop van medewerkers per jaar. In de voorschriften wordt inzicht gevraagd in het verloop per functieniveau, ervaringsjaren, *key talents* en overige medewerkers. Deze detaillering is door het merendeel van de organisaties niet of deels opgenomen.

Alle betrokken organisaties lichten in het narratieve deel van het verslag toe dat zij de werknemerstevredenheid onderzoeken. Daarbij wordt een toelichting gegeven bij de respons en uitkomsten. De kwantitatieve informatie die wordt gerapporteerd, betreft ten minste het gemiddelde waarderingscijfer. Deze onderzoeken worden wisselend aangevuld met een onderzoek naar de beleving van cultuur in de organisatie of de meer specifieke waardering van aspecten als coaching en controlekwaliteit.

3.4 Sectorbreed gedefinieerde kwaliteitsfactoren – proces

Kwaliteitsindicatoren die zijn gerelateerd aan het proces, gaan in op de bijdrage van de vaktechnische en andere ondersteunende diensten bij de uitvoering van opdrachten, door inzicht te geven in de omvang van deze afdelingen en in het aantal consultaties dat is verzorgd. Informatie dient te worden gegeven over het aantal verplichte en vrijwillige opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen (OKB's) vóór afgifte van de controleverklaring. Ten slotte wordt gerapporteerd over de inzet van IT-specialisten en overige specialisten bij OOB- en niet-OOB-opdrachten. Ook dit zijn kwaliteitsfactoren die in de voorschriften zijn vertaald naar concrete prestatie-indicatoren.

Het inzicht in de omvang van de vaktechnische afdeling wordt door zeven van de negen accountantsorganisaties gegeven. Indien dit wel het geval is, dan wordt het aantal fte of het totaal aantal uren vermeld. Eén

Tabel 4. Sectorbreed gedefinieerde kwaliteitsfactoren – proces.

Kwaliteitsfactoren per verslagjaar	2016/17	2017/18	2018/19	2019/20
Aantal verslagen	9	9	9	7
Ondersteuning van de controle (functies Vaktechniek, Compliance, Independence)	7	7	7	6
Aantal consultaties absoluut of als percentage van het aantal controle-opdrachten	9	9	9	7
Aantal verplichte OKB's voor afgifte van de verklaring	9	9	9	7
Aantal vrijwillige OKB's (of vergelijkbaar) voor afgifte van de verklaring	9	8	8	6
Percentage uren IT-specialisten per controle-opdracht OOB	7	6	6	6
Percentage uren IT-specialisten per controle-opdracht niet-OOB	6	6	6	5
Percentage uren overige specialisten (standaard 620) per controle-opdracht OOB	5	5	5	4
Percentage uren overige specialisten (standaard 620) per controle-opdracht niet-OOB	4	4	4	3

organisatie rapporteert ook het percentage. Daarbij is het niet duidelijk welke afdelingen exact in deze optelsom zijn meegenomen; uitsluitend het vaktechnisch bureau, of ook de afdeling *compliance* en/of *independence*.

Alle organisaties rapporteren het aantal feitelijk verzorgde consultaties. Twee van hen rapporteren uitsluitend een totaal aantal, terwijl zeven organisaties inzicht geven in de aard van de consultaties. De daarbij gemaakte verdeling is niet uniform. Het is niet altijd duidelijk of het hier alleen om zuiver vaktechnische consultaties gaat, of dat mogelijk ook *compliance*- of *independence*-vraagstukken daarin betrokken zijn.

Met betrekking tot de OKB's doet zich het probleem voor, dat accountantsorganisaties voor deze kwaliteitsbeoordelingen gebruik maken van eigen benamingen. Daarbij is het niet altijd duidelijk of sprake is van vrijwillige of verplichte OKB's. In de verslagen wordt in het narratieve deel in variërende omvang stilgestaan bij de uitkomsten van de diverse onderzoeken. Een echte analyse van oorzaken, leidend tot verbeteracties ontbreekt in de meeste verslagen.

Omtrent de inzet van IT-specialisten en overige specialisten op opdrachten wordt door zes tot zeven van de organisaties kwantitatieve informatie gerapporteerd in de vorm van een percentage. Vier van deze organisaties geven daarbij inzicht in de voorgeschreven detaillering naar OOB en niet-OOB en de inzet van overige specialisten. In het narratieve deel van de verslagen wordt door een belangrijk deel van de organisaties wel hieromtrent gerapporteerd.

3.5 Sector-breed gedefinieerde kwaliteitsfactoren – output

Over de kwaliteit van de output van de werkzaamheden van de accountant dient te worden gerapporteerd door informatie te verzamelen over de interne en externe kwaliteitsbeoordelingen die zijn uitgevoerd ná afgifte van de controleverklaring. Deze informatie dient dan te worden aangevuld met informatie over het aantal intern gemeten overtredingen van de onafhankelijkheidsregels en het aantal gecorrigeerde fundamentele fouten in de door de accountantsorganisatie gecontroleerde jaarrekeningen. Ook deze kwaliteitsfactoren zijn merendeels in de voorschriften opgenomen in de vorm van een prestatie-indicator.

Tabel 5. Sectorbreed gedefinieerde kwaliteitsfactoren – output.

Kwaliteitsfactoren per verslagjaar	2016/17	2017/18	2018/19	2019/20
Aantal verslagen	9	9	9	7
Aantal uitgevoerde interne kwaliteitsreviews na afgifte van de controleverklaring	9	9	9	7
Uitgevoerde interne kwaliteitsreviews na afgifte van de controleverklaring als percentage van het totaal aantal afgegeven controleverklaringen	1	1	1	1
Uitkomsten van de interne kwaliteitsreviews	9	9	9	7
Aantal uitgevoerde externe kwaliteitsreviews na afgifte van de controleverklaring	9	9	9	7
Uitgevoerde externe kwaliteitsreviews na afgifte van de controleverklaring als percentage van het totaal aantal afgegeven controleverklaringen	1	1	1	1
Uitkomsten van de externe kwaliteitsreviews	9	9	9	7
Aantal intern vastgestelde overtredingen van onafhankelijkheidsregels in procenten van het aantal werknemers	8	7	7	6
Aantal gecorrigeerde fundamentele fouten in door de organisatie gecontroleerde jaarrekeningen	3	3	4	3
Aantal gecorrigeerde fundamentele fouten in door de organisatie gecontroleerde jaarrekeningen als percentage van het aantal afgegeven controleverklaringen	2	2	2	1

De organisaties rapporteren aantallen kwaliteitsbeoordelingen die zijn uitgevoerd ná afgifte van de controleverklaring, maar – zoals in tabel 5 is weergegeven – ontbreekt bij het overgrote merendeel daarbij de informatie omtrent het relatieve aantal. Mede door het gebruik van de eigen benamingen voor interne kwaliteitsbeoordelingen – zoals hiervoor reeds opgemerkt – is het niet altijd duidelijk of het gaat om vrijwillige of verplichte kwaliteitsbeoordelingen en of het gaat om beoordelingen vóór of ná afgifte van de controleverklaring.

Ten aanzien van de kwaliteitsbeoordelingen die zijn uitgevoerd door een externe partij, kan sprake zijn van enerzijds beoordelingen die zijn geïnitieerd door de NBA of de Autoriteit Financiële Markten (AFM). Daarnaast kan ook sprake van zijn beoordelingen namens het ministerie van onderwijs of vergelijkbaar. In de onderzochte verslagen wordt – met name in het narratieve deel van het verslag – veel aandacht besteed aan de uitkomsten van onderzoeken van de NBA en AFM. Ook de rapporten omtrent auditkwaliteit van de Monitoring Commissie Accountancy en de AFM krijgen veel aandacht. Een vergelijkbare kwantitatieve presentatie van de uitkomsten kan echter niet worden opgesteld.

Concrete vergelijkbare informatie over het aantal overtredingen van onafhankelijkheidsregels is op basis van dit onderzoek niet voorhanden. De wijze waarop hierover wordt gerapporteerd varieert van accountantsorganisaties die schendingen rapporteren in absolute aantallen als een verzameling van meerdere soorten overtredingen tot accountantsorganisaties die expliciet inzicht geven in het aantal meldingen aangaande onafhankelijkheidsovertredingen, terwijl anderen de schendingen aangaande onafhankelijkheid rapporteren als een percentage van het aantal werknemers.

Ook de informatie over het aantal gecorrigeerde fundamentele fouten in gecontroleerde jaarrekeningen verschilt per accountantsorganisatie. Deze informatie varieert van geen informatie tot een absoluut aantal en/of een percentage. Daarbij is niet altijd duidelijk hoe het percentage is bepaald.

3.6 Accountantsorganisatie-specifieke factoren

Naast de in de Handreiking 1135 en Verordening 537-2014 EU artikel 13 gepresenteerde kwaliteitsfactoren en prestatie-indicatoren is in de uitgevoerde *benchmark* ruimte gecreëerd voor de vastlegging van aanvullende informatie die per accountantsorganisatie verschilt. Iedere accountantsorganisatie heeft naar eigen inzicht in haar transparantieverlag aanvullende kwaliteitsfactoren benoemd en beschreven die niet in het overzicht met voorgeschreven kwaliteitsfactoren zijn opgenomen.

Zichtbaar is, dat in deze categorie veel prestatie-indicatoren worden gerapporteerd, die een relatie hebben met of zijn afgeleid van een aantal in de handreikingen opgenomen kwaliteitsfactoren. Voorbeelden daarvan zijn de aantallen uren die zijn besteed aan de ontwikkeling en het aanbieden van interne cursussen en de participatie in extern onderwijs als aanvulling op de informatie omtrent interne opleidingen, het aantal incidenten op de werkvloer ter nadere toelichting bij het interne werkklimaat bij de organisatie, het inzicht in het aantal kwaliteitsuren, waarbij inzicht wordt gegeven in de aard van de activiteiten en de functieniveaus en het gemiddelde aantal jaren werkervaring per functiegroep en het percentage uren. Wat opvalt is, dat deze organisatie-specifieke parameters vooral informatie geven over de samenstelling van het personeel, de werkdruk en de betrokkenheid bij opleidingen. Daarnaast wordt door enkele accountantsorganisaties informatie verstrekt over de uitkomsten van het proces van opdracht aanvaarding en -continuering en/of het aantal vroegtijdig beëindigde opdrachten.

De betrokken accountantsorganisaties besteden relatief veel aandacht aan de relatie met de NBA en de AFM en/of de PCAOB.¹ Daarbij wordt inzicht gegeven in eventueel lopende juridische procedures. Dit varieert van gerapporteerde aantallen procedures tot een toelichting bij een aantal reeds bekende lopende procedures.

3.7 Aanvullingen op basis van Verordening 537-2014 EU artikel 13

Op basis van Verordening 537-2014 EU artikel 13 zijn kwaliteitsfactoren aan de *benchmark* toegevoegd die ingaan op een beschrijving van het interne kwaliteitssysteem, een verklaring van het bestuur omtrent de werking daarvan, alsmede een verklaring omtrent de naleving van voorschriften ten aanzien van onafhankelijkheid en permanente educatie. Informatie dient te worden gegeven ten aanzien van het beloningsbeleid van partners/directors en de verankering van kwaliteitsdoelstellingen daarin, alsmede het beleid ten aanzien van roulatie van partners/directors en medewerkers. Ten slotte dient inzicht te worden gegeven in de samenstelling van de omzet. Met uitzondering van de informatie aangaande de samenstelling van de omzet, betreft dit deel vooral kwalitatieve kwaliteitsfactoren.

De beschrijving van het interne kwaliteitssysteem en de verklaringen omtrent de werking daarvan en omtrent

Tabel 6. Informatie op basis van EU verordening artikel 13.

Kwaliteitsfactoren per verslagjaar	2016/17	2017/18	2018/19	2019/20
Aantal verslagen	9	9	9	7
Beschrijving van het interne kwaliteitscontrolesysteem.	9	9	9	7
Verklaring van de het leidinggevende of bestuursorgaan betreffende de doeltreffendheid van de werking van het kwaliteitscontrolesysteem.	9	9	9	7
Datum laatste kwaliteitsbeoordeling artikel 26	0	0	0	0
Beschrijving van de juridische en eigendomsstructuur van het auditkantoor.	9	9	9	7
Beschrijving van het netwerk van de accountantsorganisatie.	9	9	9	7
Beschrijving van de bestuursstructuur.	9	9	9	7
Lijst van de organisaties van openbaar belang waarbij de wettelijke auditor of het wettelijke auditkantoor het afgelopen jaar wettelijke controles van financiële overzichten heeft uitgevoerd	9	9	9	7
Een verklaring inzake het door de wettelijke auditor of het auditkantoor gevolgde beleid betreffende de permanente scholing van wettelijke auditors	9	9	9	7
Verklaring van de praktijken van het auditkantoor op het gebied van onafhankelijkheid, inclusief bevestiging van interne beoordeling van naleving van de onafhankelijkheidsvereisten	9	9	9	7
Verklaring inzake het door het auditkantoor gevolgde beleid betreffende permanente scholing van wettelijke auditors	9	9	9	7
Informatie van de grondslagen voor de beloning van vennoten in auditkantoren	9	9	9	7
Beschrijving van het beleid van roulatie van partners en medewerkers	9	9	9	7
Omzet wettelijke controles OOB's	9	9	9	7
Omzet wettelijke controles niet-OOB's	8	9	9	7
Omzet toegestane <i>non audit</i> bij audit cliënten	8	9	9	7
Omzet toegestane <i>non audit</i> bij andere cliënten	8	8	8	6

de naleving van voorschriften ten aanzien van onafhankelijkheid en permanente educatie, alsmede de informatie omtrent het netwerk van de accountantsorganisatie en haar OOB-cliënten zijn in alle transparantieverlagen opgenomen. Ook het beloningsbeleid en de roulatie van partners/*directors* en medewerkers wordt door alle organisaties toegelicht.

De kwantitatieve informatie aangaande de gerealiseerde omzet is eveneens door alle accountantsorganisaties op enigerlei wijze gerapporteerd. De betrokken accountantsorganisaties geven allen inzicht in de jaarlijks gerealiseerde omzet. Het merendeel geeft daarbij inzicht in de diverse onderdelen van de omzet. Door de betrokken organisaties wordt een eigen indeling gehanteerd, die niet altijd resulteert in een uniform inzicht in de verdeling over wettelijke controles OOB's en niet-OOB's, de omzet inzake toegestane niet-auditdiensten bij auditcliënten en de omzet inzake niet-auditdiensten bij niet-auditcliënten.

3.8 Overige bevindingen

Kwaliteitscriteria

In de Handreiking 1135 (NBA, 2016) stelt de NBA dat de rapportage het meest inzichtelijk is voor de stakeholders, wanneer de volgende aspecten aan de orde komen:

- Een toelichting hoe de kwaliteitsfactor bijdraagt aan de kwaliteitsambitie;
- Een toelichting hoe de kwaliteitsfactor wordt gemeten;
- De doelstelling voor de kwaliteitsfactor;

- De realisatie ten opzichte van de doelstelling en de ontwikkeling in de tijd.

Met betrekking tot deze aspecten komt uit dit onderzoek naar voren, dat de accountantsorganisaties in hun transparantieverlagen met name in het narratieve deel ingaan op hun ambitieniveau. Zij willen werken aan de verbetering van het vertrouwen in de beroepsgroep mede door het realiseren van een hoge kwaliteit. Zij gaan daarbij uitgebreid in op de rol van de mensen in de organisatie. Het is dan ook zichtbaar in de verslagen dat veel kwaliteitsfactoren worden beschreven en toegelicht die ingaan op de samenstelling, de inzet, het verloop, de tevredenheid en de opleiding van de partners en medewerkers. Daarnaast wordt in het narratieve deel van het verslag over het algemeen ook ruim aandacht besteed aan de diverse kwaliteitsreviews. Beschreven wordt welke vormen van kwaliteitsreviews zijn uitgevoerd en wat de uitkomsten daarvan zijn geweest. Daarbij wordt ingegaan op de relatie met de NBA, de AFM en vergelijkbare externe partijen. In beschrijvende zin wordt hier de ambitie zichtbaar ten aanzien van het terugdringen van het aantal bevindingen.

De wijze waarop kwaliteitsfactoren worden gemeten wordt beperkt bij de diverse tabellen weergegeven. Voor een aantal kwantitatieve kwaliteitsfactoren – de prestatie-indicatoren – is het helder dat sprake is van gemeten aantallen. Daarbij wordt vaak niet aangegeven of bij de telling van bijvoorbeeld personeel wordt uitgegaan van fte of aantallen medewerkers. Ook bij relatieve prestatie-indicatoren ontbreekt met enige regelmaat informatie omtrent het basisgetal. En ook is bij veel gerapporteerde kwaliteitsfactoren niet toegelicht welke zaken (soorten incidenten, categorieën personeel, typen opdrachten) in een kwaliteitsfactor zijn meegenomen.

Een concrete doelstelling per kwaliteitsfactor wordt in de meeste gevallen niet gegeven. Dit leidt er ook toe, dat in de meeste transparantieverlagen een analyse van de verschillen tussen doelstelling en realisatie van een kwaliteitsfactor – en dan met name de prestatie-indicatoren – eveneens achterwege blijft. In een enkel geval wordt de doelstelling van een aantal parameters gegeven en wordt deze vergeleken met de realisatie. Daarbij ontbreekt dan echter de analyse van en uitleg bij de verschillen.

De ontwikkeling van een kwaliteitsfactor in de tijd blijft over het algemeen beperkt tot het opnemen van de vergelijkende cijfers van het voorgaande jaar. In een enkel geval worden van een kwaliteitsfactor de uitkomsten van meerdere jaren ter vergelijking opgenomen. In enkele gevallen wordt expliciet aangegeven dat een kwaliteitsfactor (veelal een prestatie-indicator) niet wordt gerapporteerd, omdat het informatiesysteem van de desbetreffende accountantsorganisatie de benodigde gegevens niet genereert of omdat de definitie van de prestatie-indicator naar de mening van de opstellers niet voldoende eenduidig is. In een aantal verslagen komt het voor dat de vergelijkende cijfers niet aansluiten op de in het voorgaand jaar gerapporteerde uitkomsten.

Vergelijkbaarheid en ontwikkeling van de verslaggeving in de tijd

Elke accountantsorganisatie heeft haar eigen stijl ontwikkeld ten aanzien van de verslaggeving. Dat maakt het verslag herkenbaar. Dit betekent ook, dat over het algemeen de documenten zeer sterk lijken op die van het voorgaande jaar. Enkele uitzonderingen daargelaten, verandert er door de jaren heen weinig in de opzet en inhoud van de transparantieverlagen. Het narratieve deel van de transparantieverlagen is relatief omvangrijk met een sterke focus op de legitimering van de visie, strategie, het beleid, de activiteiten en het toezicht van de organisatie. De aansluiting tussen de teksten met toelichtingen en de tabellen met cijfers is over het geheel genomen niet (goed) zichtbaar.

De benaming van maatregelen, criteria, indicatoren/parameters verschilt tussen accountantsorganisaties. Voorbeelden daarvan zijn de benamingen van de soorten reviews; interne en externe, vrijwillige en verplichte, afgegeven voor en na de verklaring. Dit heeft mede tot gevolg, dat de transparantieverlagen van de betrokken accountantsorganisaties niet goed vergelijkbaar zijn. Elke organisatie geeft aan haar transparantieverlag een eigen kleur, een eigen indeling, eigen kernpunten en een eigen presentatie van de kwantitatieve uitkomsten. Daarbij worden verschillende presentatievormen gehanteerd, zoals tabellen, grafieken of *infographics* die zijn verwerkt in de tekst en/of zijn opgenomen in een aparte bijlage.

Assurance

Twee accountantsorganisatie hebben een *assurance*-rapport in het transparantieverlag opgenomen. Daarbij is sprake van verschillen in de mate van *assurance* – een beperkte of een redelijke mate van zekerheid – en in de selectie van de onderdelen waarbij *assurance* wordt afgegeven. Het meest uitgebreid in dit kader is PWC. Het transparantieverlag van PWC wordt met een redelijke mate van zekerheid gecontroleerd voor wat betreft de kwantitatieve informatie (aantallen en percentages) die is opgenomen in tabellen. Deze kwantitatieve informatie betreft een aantal van de in de *benchmark* opgenomen kwantitatieve kwaliteitsfactoren. Er wordt dus nadrukkelijk geen zekerheid gegeven bij de tekstuele toelichtingen. Deloitte en EY laten geen *assurance*-opdracht uitvoeren ten aanzien van de transparantieverlagen. Door KPMG wordt geen separaat transparantieverlag opgesteld, maar wordt deze informatie opgenomen in het geïntegreerd jaarverslag. Bij het geheel van de niet-financiële informatie in dit geïntegreerd jaarverslag wordt middels een *assurance*-opdracht zekerheid verstrekt. KPMG maakt gedurende de onderzochte jaren een ontwikkeling door: startend (boekjaar 2016/2017) met een viertal onderwerpen waarbij een beperkte mate van zekerheid wordt gegeven tot (boekjaar 2018/2019) elf onderwerpen waarbij voor tien onderwerpen een redelijke mate van zekerheid en voor één onderwerp (CO₂-emissies) een beperkte mate van zekerheid wordt gegeven. Voor Deloitte en EY geldt

dat zij – naast het transparantieverlag – eveneens een geïntegreerd jaarverslag opstellen. Bij deze geïntegreerde verslagen wordt door de controlerend accountant een controleverklaring/*assurance*-rapport met een redelijke mate van zekerheid gegeven (uitgezonderd enkele specifieke onderwerpen). In deze geïntegreerde verslagen is een deel van de informatie uit de transparantieverlagen opgenomen. De overige accountantsorganisaties verstrekken geen *assurance*-opdracht bij het transparantieverlag of een geïntegreerd jaarverslag.

4. Conclusies en aanbevelingen

Uit de tabellen 2 tot en met 6 kan worden afgeleid dat in de transparantieverlagen van de negen accountantsorganisaties die gedurende de periode 2016/17 tot en met 2019/20 betrokken waren bij de controle van de jaarrekeningen van organisaties van openbaar belang voor een groot deel de voorschriften uit de genoemde NBA-handreiking en EU-verordening worden gehanteerd. Uit de toelichtingen daarbij blijkt dat bij de wijze van bepaling van de kwantitatieve kwaliteitsfactoren sprake is van onderlinge verschillen.

Elke accountantsorganisatie geeft in het narratieve deel van het verslag een eigen invulling/kleur aan de presentatie van de kwalitatieve informatie. Deze informatie is belangrijk, omdat daarin vooral wordt ingegaan op de visie en het beleid van de accountantsorganisatie. Bij menig verslag ontbreekt een duidelijke relatie tussen de narratieve toelichtingen en de in de tabellen, grafieken en bijlagen opgenomen kwantitatieve kwaliteitsfactoren – de prestatie-indicatoren. Doordat bij de prestatie-indicatoren veelal de doelstelling en de analyse van de verschillen ontbreekt, ontstaat de indruk dat niet op deze kwaliteitsfactoren wordt gestuurd.

De accountantsorganisaties hebben in het narratieve deel van hun transparantieverlagen nadrukkelijk aandacht voor de relevante externe stakeholders. De diverse raden van bestuur positioneren in hun verslag de accountant als belangrijke vertrouwenspersoon van het maatschappelijk verkeer. Daarbij hebben zij nadrukke-

lijk oog voor de relatie met de NBA, de MCA, de AFM, de PCAOB en andere nationale externe toezichthouders. Hoewel niet altijd expliciet benoemd, blijken – in dat kader – de fundamentele beginselen integriteit, objectiviteit, vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, professionaliteit en betrouwbaarheid een belangrijke basis voor de onderbouwing van de *license to operate*.

In een enkel geval kan worden waargenomen dat een accountantsorganisatie na verloop van tijd een specifiek thema lijkt over te nemen. Een voorbeeld daarvan is het platform voor *young pros*. Daarmee kan niet worden bewezen dat sprake is van kopiëgedrag. Wel is duidelijk zichtbaar dat – met uitzondering van de precieze definiëring, meting en rapportering van specifieke parameters – de onderzochte verslagen qua centrale thematiek – de grote lijnen (beleid, plannen en *governance*) – op elkaar lijken.

Indien het gewenst is om de onderlinge vergelijkbaarheid van de transparantieverlagen te vergroten, zou kunnen worden overwogen om een format te ontwikkelen voor het transparantieverlag met handvatten voor de kwalitatieve en kwantitatieve kwaliteitsfactoren. Daarbij is het aan te bevelen om voor de kwantitatieve kwaliteitsfactoren duidelijke definities uit te werken. De wijze waarop het kwalitatieve deel van het verslag wordt ingericht kan vormvrij worden gelaten, teneinde te voorkomen dat het verslag een invuloefening wordt.

Daarnaast is het onzes inziens praktisch om transparantieverlagen *web-based* te maken, waarbij kan worden gekozen voor een inrichting op basis van vaste gegevens en variabele gegevens. Veel informatie die is opgenomen in de transparantieverlagen heeft een hoog *copy-paste*-gehalte. Er hebben zich ten opzichte van het voorgaande jaar daarin geen of beperkte wijzigingen voorgedaan. Deze min of meer vaste informatie kan op de *website* van de organisatie separaat worden gepresenteerd. De jaarlijkse realisatie van plannen en de kwantitatieve informatie met analyses – de variabele informatie – kan dan jaarlijks daarop aansluitend worden gerapporteerd.

De uitkomsten uit dit onderzoek kunnen ondersteunend zijn aan de discussie over en ontwikkeling van de nieuw te identificeren *audit quality indicators* (AQI's) door de daarvoor in het leven geroepen werkgroepen.

-
- **Prof. dr. D.A. de Waard RA MA** is als hoogleraar Auditing en opleidingsdirecteur van de Executive Master of Accountancy verbonden aan de Rijksuniversiteit Groningen en als buitengewoon hoogleraar Maatschappelijk Verantwoord Ondernemen aan de University of Curaçao dr. Moises da Costa Gomez.
 - **P.G.J. Brouwer MSc RA** is als senior manager audit werkzaam bij EY Accountants en is als docent Auditing verbonden aan de Rijksuniversiteit Groningen.
-

Noten

1. De Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) is de Amerikaanse toezichthouder op accountantsorganisaties, die ook voor Nederlandse accountantsorganisaties van belang is, indien controle-opdrachten worden uitgevoerd bij dochterondernemingen van Amerikaanse ondernemingen.

Literatuur

- Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie: Verordening EU Nr. 2014/95 (2014) Richtlijn 2014/95/EU van het Europees Parlement en de Raad van 22 oktober 2014 tot wijziging van Richtlijn 2013/34/EU met betrekking tot de bekendmaking van niet-financiële informatie en informatie inzake diversiteit door bepaalde grote ondernemingen en groepen Voor de EER relevante tekst. <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2014/95/oj>
- Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie: Verordening EU Nr. 537/2014 (2016) van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang en tot intrekking van Besluit 2005/909/EG van de Commissie. <https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2014/537/oj>
- NBA [Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants] (2016) Handreiking 1135. Publicatie kwaliteitsfactoren. https://www.nba.nl/globalassets/wet--en-regelgeving/nba-handreikingen/nba-handreiking_1135_publicatie_kwaliteitsfactoren.pdf
- NBA [Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants] (2014) Onderzoek transparantieverslagen 2013. https://www.nba.nl/contentassets/24cc1674b3c1494a9d29ba4f4b785aff/nba_onderzoek_transparantieverslagen_2013_totaal_september_2014.pdf

Bijlage 1

Benchmark transparantieverslagen accountantsorganisaties

1. Algemene toelichtingen

- a) Beschrijving algemeen beleid ten aanzien van kwaliteitsbeheersing.
- b) Beschrijving *governance*structuur ten aanzien van kwaliteitsbeheersing.
- c) Beschrijving ambitieniveau ten aanzien van kwaliteitsbeheersing.

2. Sectorbreed gedefinieerde kwaliteitsfactoren – input

- a) *Leverage* op controle-opdrachten: aantal partner/*director* uren als percentage van het totaal aantal uren
- b) Aantal uren per fte besteed aan controle-opdrachten respectievelijk overige werkzaamheden in totaal en per functiecategorie
- c) Investeringen in technologie:
 1. zelfstandig
 2. in netwerk verband
 3. percentage van de controle omzet per jaar
- d) Investeringen in methodologie:
 1. zelfstandig
 2. in netwerk verband
 3. percentage van de controle omzet per jaar
- e) Gemiddeld aantal uren training en opleiding per medewerker
- f) Verloop van medewerkers:
 1. per functieniveau
 2. ervaringsjaren
 3. *key talents*
 4. overige medewerkers
- g) Resultaten werknemers tevredenheidsmetingen
 1. algemeen
 2. coaching
 3. controlekwaliteit

3. Sectorbreed gedefinieerde kwaliteitsfactoren – proces

- a) Ondersteuning van de controle (functies Vaktechniek, Compliance, Independence):
 1. in fte's of in uren
 2. in procenten van totaal fte's/uren
- b) Aantal consultaties absoluut of als percentage van het aantal controleopdrachten:
 1. op het gebied van verslaggeving
 2. op het gebied van controle
 3. niet gesplitst

- c) Aantal verplichte OKB's voor afgifte van de verklaring:
 - 1. aantal
 - 2. percentage van aantal wettelijke controles
 - 3. aantal uren
 - 4. uren als percentage van totaal aantal uren besteed aan de controle van opdrachten waar een kwaliteitsreview is uitgevoerd.
- d) Aantal vrijwillige OKB's (of vergelijkbaar) voor afgifte van de verklaring:
 - 1. aantal
 - 2. percentage van aantal wettelijke controles
 - 3. aantal uren als percentage van totaal aantal uren besteed aan de controle van opdrachten waar een kwaliteitsreview is uitgevoerd
- e) Percentage uren IT-specialisten per controle-opdracht OOB
- f) Percentage uren IT-specialisten per controle-opdracht niet-OOB
- g) Percentage uren overige specialisten (standaard 620) per controle-opdracht OOB
- h) Percentage uren overige specialisten (standaard 620) per controle-opdracht niet-OOB

4. Sectorbreed gedefinieerde kwaliteitsfactoren – output

- a) Aantal uitgevoerde interne kwaliteitsreviews na afgifte van de controleverklaring
- b) Uitgevoerde interne kwaliteitsreviews na afgifte van de controleverklaring als percentage van het totaal aantal afgegeven controleverklaringen
- c) Uitkomsten van de interne kwaliteitsreviews
- d) Aantal uitgevoerde externe kwaliteitsreviews na afgifte van de controleverklaring
- e) Uitgevoerde externe kwaliteitsreviews na afgifte van de controleverklaring als percentage van het totaal aantal afgegeven controleverklaringen
- f) Uitkomsten van de externe kwaliteitsreviews
- g) Aantal intern vastgestelde overtredingen van onafhankelijkheidsregels in procenten van het aantal werknemers
- h) Aantal gecorrigeerde fundamentele fouten in door de organisatie gecontroleerde jaarrekeningen
- i) Aantal gecorrigeerde fundamentele fouten in door de organisatie gecontroleerde jaarrekeningen als percentage van het aantal afgegeven controleverklaringen

5. Accountantsorganisatie-specifieke informatie en KPI's

- a) Specifieke parameter
- b) Specifieke parameter
- c) Meer....

6. Informatie op basis van EU verordening artikel 13

- a) Beschrijving van het interne kwaliteitscontrolesysteem
- b) Verklaring van de het leidinggevende of bestuursorgaan betreffende de doeltreffendheid van de werking van het kwaliteitscontrolesysteem
- c) Datum laatste kwaliteitsbeoordeling artikel 26
- d) Beschrijving van de juridische en eigendomsstructuur van het auditkantoor
- e) Beschrijving van het netwerk van de accountantsorganisatie
- f) Beschrijving van de bestuursstructuur
- g) Lijst van de organisaties van openbaar belang waarbij de wettelijke auditor of het wettelijke auditkantoor het afgelopen jaar wettelijke controles van financiële overzichten heeft uitgevoerd
- h) Een verklaring inzake het door de wettelijke auditor of het auditkantoor gevolgde beleid betreffende de permanente scholing van wettelijke auditors
- i) Verklaring van de praktijken van het auditkantoor op het gebied van onafhankelijkheid, inclusief bevestiging van interne beoordeling van naleving van de onafhankelijkheidsvereisten
- j) Verklaring inzake het door het auditkantoor gevolgde beleid betreffende permanente scholing van wettelijke auditors
- k) Informatie van de grondslagen voor de beloning van vennoten in auditkantoren
- l) Beschrijving van het beleid van roulatie van partners en medewerkers
- m) Omzet wettelijke controles OOB's
- n) Omzet wettelijke controles niet-OOB's
- o) Omzet toegestane *non audit* bij audit cliënten
- p) Omzet toegestane *non audit* bij andere cliënten