

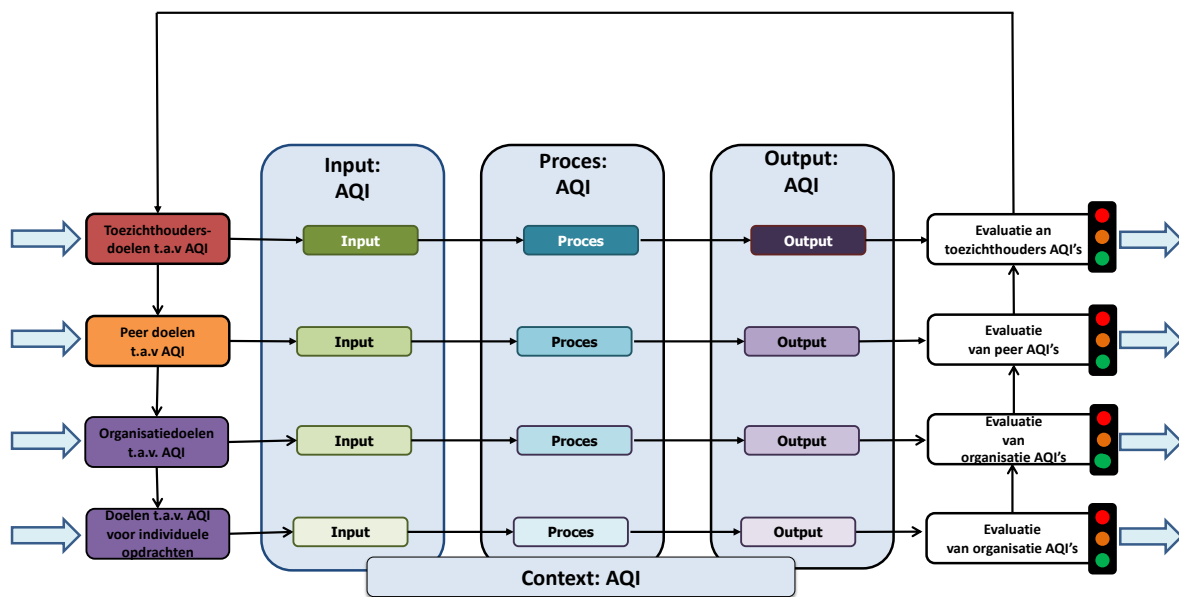
## Reactie op Consultatiedocument 'Audit Quality Indicators' (AQI's) de dato 8 juli 2021

Het leveren van commentaar op een document van iemand anders lijkt eenvoudiger dan het bewuste document zelf te moeten creëren. Hoewel wij achter deze stelling staan, is het leveren van gefundeerd commentaar echter ook geen sinecure. Dat gezegd hebbend, starten we dan ook met het bedanken voor het vele en goede werk dat verricht is voor het tot stand komen van dit consultatiedocument.

De eerste reactie op deze consultatie is afkomstig van de heer Van Bergen die namens de Stichting Zwitserse Kamer van Koophandel in Nederland als volgt heeft gereageerd: *“De AQI's hebben geen enkel nut. Als de AQI's geen harde norm zijn, zijn ze ook nutteloos en kunnen zij zeker niet dienen om daaruit kwaliteitsoordelen af te leiden”*. De heer Van Bergen gebruikt onder andere het volgende citaat om zijn mening te onderbouwen: *“Geen enkele AQI geeft namelijk op zichzelf afdoende inzicht in de randvoorwaarden en factoren die van invloed zijn op de kwaliteit van de accountantscontrole.”* Hoewel wij het eens zijn met dit citaat, zijn we het met de heer Van Bergen niet eens dat *“AQIs nutteloos zijn”*. Om dit te onderbouwen trekken we een parallel met een jaarrekening die gebuikt wordt om de prestaties van een organisatie te beoordelen. Een restaurant en een webshop hebben allebei een jaarrekening die in grote lijnen vergelijkbaar zijn. De brutowinstmarges uit beide winst- en verliesrekeningen zijn echter niet vergelijkbaar. En dat geldt evenmin voor de uit de balans blijvende solvabiliteit. Hoewel dergelijke informatie belangrijk is voor de individuele organisatie, is vergelijking met anderen niet per definitie mogelijk. Vergelijking met de eigen begroting, of met voorgaande jaren is wel mogelijk. Peinzend over deze materie worden we herinnerd aan het proefschrift van wijlen Tjeu Blommaert. In tabel 7.9 op pagina 157, maakt hij een onderscheid tussen Wealth accounting (accounting van vermogen en winst), Triple-entry accounting (accounting van vermogen, winst en winstmutaties), Momentum accounting (accounting van winstsnelheden) en Force accounting (accounting van groeikrachten). Met name de laatste twee kunnen een interessante bijdrage leveren aan de creatie van een evenwichtig geheel van Audit Quality Indicators. Behalve de momentopnamen uit de balans (debet en credit), alsmede de resultaten over een bepaalde periode (opbrengsten en kosten), benoemt Blommaert onder andere ook winstsnelheid en winstversnelling. Van deze laatste onderkent hij drie variaties: 1) acties, 2) impulsen en 3) groeikrachten. Laten we deze zienswijze nu eens vertalen naar de Audit Quality Indicators. Naar analogie van Blommaert (1994) kan voor deze indicatoren aan de volgende gelaagdheid worden gedacht, waarbij de prestaties van accountantsorganisaties worden vergeleken.

1. Audit Quality Indicators op een bepaald moment (naar analogie van de balans);
2. Audit Quality Indicators over een bepaalde periode (naar analogie van de winst- en verliesrekening);
3. Groeikracht van bepaalde Audit Quality Indicators (naar analogie van de winstsnelheids- en winstversnellingsstaat).

Deze gelaagdheid gecombineerd met de alom bekende indeling: input, proces, output (onder andere gehanteerd in het Audit Quality Framework van de IAASB (2013) levert het onderstaande conceptueel model op.



De AQIs behorend tot de verschillende dimensies uit ons conceptueel model worden vergeleken met diverse normen (zie stoplichten), op verschillende aggregatieniveaus. Denkbare normkaders hierbij zijn, een accountantsorganisatie versus: 1) een groep 'peers', 2) de cijfers van vorig jaar van de bewuste accountantsorganisatie 3) de begroting van de bewuste accountantsorganisatie, 4) de groei­kracht (verbeter­potentie) en uiteraard niet te ver­geten 5) de AFM-norm. Denk­bare aggregatieniveaus hierbij zijn: 1) Sector­niveau, 2) Accountants­organisatie, 3) Per externe accountant en 4) Individueel opdracht­niveau.

Verwijzend naar het op verzoek van de CTA door de VU uitgevoerde literatuur­onderzoek wordt in de eerste alinea andermaal benadrukt dat dé definitie van Audit Quality niet bestaat. Zolang die definitie er echter niet is, blijft het moeilijk om Audit Quality uit te drukken in een allesom­vattend rapportcijfer. Aangezien dat momenteel nog een brug te ver is, is het wel belangrijk dat de selectie van de vele AQIs op een evenwichtige manier – afgestemd op het conceptuele model – plaatsvindt. De dimensies op grond waarvan de AQIs geselecteerd zouden moeten worden, zijn naar onze mening: 1) moment, periode, groei­kracht, 2) input, proces, output, context en 3) 4 niveaus (dossier­kwaliteit, kwaliteits­beheersings­stelsel, context, keten). Op pagina 14 van het consultatiedocument wordt een indeling in de 4 niveaus gegeven. Hoewel die niet letterlijk terug­komt in ons model, is de aansluiting wel degelijk te maken, zeker voor wat betreft de niveaus 1 en 2, zijnde de kwaliteit op dossier­niveau en op organisatieniveau. Ook de context (als zelf­standig blokje) en de keten (in de vorm van de verbindende pijlen) - de niveaus 3 en 4 - zijn terug te vinden. De context als zelf­standig 'blokje' en de keten (interacties) in de vorm van de verbindende pijlen.

In paragraaf 2.3 op pagina 9 van het consultatiedocument worden de 10 indicatoren in perspectief geplaatst. Niveau 1, het gele blok, sluit aan bij de herziene ISA 220 en ISQM2. De blauw - groene blok, niveau 2 sluit aan op ISQM1. Bij het paarse vlak, niveau 3, kunnen we denken aan het Audit Quality Framework van de IAASB uit 2003, dat behalve input, output en proces indicatoren ook aandacht besteedt aan Interactions (Regulators, Users, Auditor, Management, Those Charged with Governance) en Contextual Factors (Business Practices and Commercial Law, Laws and Regulations Financial Reporting, Applicable Financial Reporting

Framework, Information Systems, Corporate Governance, Broader Cultural Factors, Audit Regulation, Litigation Environment, Attracting Talent, Financial Reporting Timetable). De selectie van de verschillende AQIs in het consultatiedocument heeft momenteel plaatsgevonden op grond van deze 4 niveaus, alsmede op basis van onderstaande ontwerpcriteria:

1. Relatie met kwaliteit
2. Relevant
3. Begrijpelijk
4. Uniform
5. Vergelijkbaar
6. Controleerbaar
7. Geen verkeerde prikkels
8. Proportioneel
9. Kwantitatief of kwalitatief
10. Beperkte set

Hoewel het rijtje ontwerpcriteria robuust aandoet, missen we twee elementen. Ten eerste de evenwichtige verdeling van de AQIs over **alle verschillende dimensies** en ten tweede de keuze van **uitsluitend significante AQIs**. Op pagina 14 van het consultatiedocument wordt de samenhang tussen de gekozen AQIs getoond. Dit is een ingewikkeld schema. Met name de witte vlekken (geen relatie) zijn onzes inziens moeilijk te begrijpen. Alle indicatoren hangen immers samen. Behalve dat AQIs significant dienen te zijn, is het erg belangrijk dat eenduidig beschreven is welke hypothese er onder een bepaalde AQI ligt. AQI3 gaat bijvoorbeeld over Fraude. Deze indicator geeft aan in hoeveel procent van de gevallen er een vermoeden van materiële fraude bestaat. Maar hoe moet je dit kengetal lezen? Stel je hebt hier 8% staan, had dat dan geen 20% moeten zijn? En wat is in dat kader kwaliteit? Een ander voorbeeld is AQI2. Dit gaat over het aantal afgeronde wettelijke controleopdrachten waarbij een tekortkoming in de controle of de jaarrekening is geconstateerd. Je ontdekt er 5, maar hadden er dat geen 10 moeten zijn? Tenslotte AQI4. Deze AQI gaat over kwaliteitsverhogende maatregelen. Stel 20%. Had dat dan geen 30% moeten zijn?

Zodra er overeenstemming bestaat over de verschillende dimensies waarlangs (significante) AQIs geselecteerd moeten worden, is het de beurt aan het Continuum Paradigm, zijnde het continu presenteren en evalueren van het AQI-dashboard.

5 augustus 2021

Eric Mantelaers & Martijn Zoet