



Aan: Kwartiermakers Toekomst Accountancysector

Datum 17 september 2021

Onderwerp Reactie Consultatiedocument Audit Quality Indicators

Geachte Kwartiermakers,

De gemeentelijke accountantsdiensten van Amsterdam (auditdienst ACAM) en Den Haag (GAD Den Haag) maken graag gebruik van de mogelijkheid te reageren op het Consultatiedocument Audit Quality Indicators (AQI's). Elk initiatief om het accountantsvak te verbeteren en de kwaliteit te versterken juichen wij toe. Vanuit onze context willen wij daarom graag reageren op het Consultatiedocument.

Wij hebben onze opmerkingen in hoofdlijnen gedaan en zijn niet uitputtend qua detaillering. Mocht u in de toekomst AQI's overwegen specifiek voor overheidsaccountants, dan willen wij graag met u onze inzichten hierover delen. Ook over deze reactie gaan wij, indien gewenst, graag het gesprek met u aan voor een nadere toelichting.

Een algemene opmerking vooraf: het rapporteren over de AQI's is een administratieve lastenverzwaring voor de accountantskantoren die deze met hoge mate van waarschijnlijkheid direct zullen doorbelasten naar de klanten. Daardoor is het van groot maatschappelijk belang dat de gekozen indicatoren ook de bewezen toegevoegde waarde hebben voor de toename van de kwaliteit van accountantswerkzaamheden. Wij verzoeken u hiermee dan ook vriendelijk doch indringend rekening te houden bij de verdere implementatie van AQI's.

Wij zullen eerst ingaan op de vraag of er een (wetenschappelijke) fundering voor het verband is tussen de (voorgestelde) AQI's en de kwaliteit van de wettelijke controles. Vervolgens op de normering aan de AQI's, de rapportering op sectorniveau ten aanzien van de controle van OOB's en tot slot plaatsen wij een aantal opmerkingen bij voorgestelde AQI's.

Is er een (wetenschappelijke) fundering voor het verband tussen de (voorgestelde) AQI's en de kwaliteit van de wettelijke controle?

Wij missen in het consultatiedocument de (wetenschappelijke) fundering voor het verband tussen de (voorgestelde) AQI's en de kwaliteit van de wettelijke controle. Het is aan te raden per AQI aan te geven of wetenschappelijk onderzoek is verricht waaruit dit verband blijkt, dan wel te verwijzen naar lopend onderzoek of nog uit te voeren onderzoek. De Foundation for Auditing Research (FAR) lijkt hier het aangewezen onderzoeksinstituut om AQI's (verder) wetenschappelijk te valideren. Bij sommige AQI's zou namelijk zowel een positieve als een negatieve relatie kunnen bestaan met de kwaliteit van de accountantsorganisatie. Ook zijn AQI's opgenomen die mogelijke negatieve incentive hebben voor accountsorganisaties op het onderhouden van een goed kwaliteitsniveau en contraproductief zijn bij het creëren of onderhouden van een lerende organisatie (zie ook de opmerkingen bij de AQI's).

Verder wordt in het consultatiedocument vermeld dat de gebruikers zijn geconsulteerd. Wij vragen ons af of alle relevante gebruikers wel zijn betrokken. Het document biedt hierover minder transparantie. Daarbij is ook de bedoeling onduidelijk welk nut/toegevoegde waarde de AQI's voor gebruikers hebben: is het bijvoorbeeld de bedoeling dat de AQI's gebruikt gaan worden voor selectie van een nieuwe accountant of continuering van de opdracht voor de huidige accountant? Wij stellen voor om voorafgaand aan de invoering van de AQI's duidelijk te maken wat de toegevoegde waarde voor de gebruiker (van de jaarrekening) is en of de gebruikers de toegevoegde waarde inzien.

Normering

In het consultatiedocument is vermeld dat geen normering aan de AQI's wordt gegeven; een accountant(sorganisatie) krijgt een relatieve positie binnen een AQI. Ondanks dat expliciet wordt uitgesproken dat het niet de bedoeling is via AQI's een normering uit te spreken of te bepalen, is het onze verwachting dat in de praktijk sprake zal zijn van normering. Hierbij plaatsen wij de volgende opmerkingen:

- In het consultatiedocument wordt gesteld dat voor iedereen duidelijk moet zijn hoe een AQI bepaald en berekend wordt en dat accountantsorganisaties op dit punt ook getoetst/gecontroleerd gaan worden. Naar onze mening blijft het risico bestaan van het "sturen" op de AQI's door de beleidsbepalers van accountant(sorganisaties) of door toezichthouders.
Dit zou dan moeten leiden tot een hogere kwaliteit van wettelijke controles, mits de wetenschappelijke onderbouwing van de koppeling tussen AQI's en auditkwaliteit valide is/blijkt. Op termijn zullen de uitkomsten van de AQI's dan naar elkaar toe tenderen. Het risico bestaat dat de relatieve positie in een AQI een doel op zich wordt. Wij vragen ons af hoe het risico van meer meetbaarheid en extra regeldruk voorkomen kan worden, zodat de kwaliteit het uiteindelijke doel blijft. Wij geven als overweging mee dit aan de voorkant (voor het invoeren van de AQI's) duidelijk te maken;
- Voor het op goede wijze kunnen vergelijken van accountantsorganisaties stellen wij voor in het AQI dashboard rekening te houden met de omvang van een accountantsorganisatie, zodat accountantsorganisaties van (min of meer) vergelijkbare omvang met elkaar worden vergeleken.

Diversiteit in schaalgrootte van accountantsorganisaties

Ten aanzien van aggregatieniveau wordt voor enkele AQI's benoemd dat op sectorniveau moet worden gerapporteerd. De vraag hierbij is of dit voor alle wettelijke controles ook (geanonimiseerd) mogelijk is in verband met verschillende schaalgrootte van accountantsorganisaties.

Een aantal AOI's lijkt alleen informatiewaarde te kunnen verschaffen waar sprake is van de wet van de grote aantallen. Dus alleen relevant voor accountantsorganisaties die een groot aantal wettelijke controle opdrachten uitvoeren en dan ook voor een groot deel bij klanten die als OOB classificeren. De uitkomsten van sommige AQI's worden niet alleen beïnvloed door de kwaliteit van de accountantsorganisatie maar ook de kwaliteit van de klanten van de accountantsorganisatie.

Gezien de verschillen in klantenportefeuilles geven wij u in overweging voor wat betreft de OOB-vergunninghouders een onderscheid te maken tussen de 'big 4' vergunninghouders en de overige vergunninghouders.

Bij de voorgestelde AQI's plaatsen wij een aantal (niet limitatieve) opmerkingen

AQI 1 (Betrokkenheid externe accountant)

Door middel van deze AQI wordt getracht een beeld te geven van de betrokkenheid van de tekenende accountant bij een wettelijke controle. De AQI wordt gevormd door het aantal uren dat de accountant aan de opdracht heeft besteed gedeeld door het totaal aantal uren dat is besteed aan de opdracht. Dit heeft tot gevolg dat grote opdrachten per definitie leiden tot een laag percentage, vanwege de praktisch begrensde beschikbare uren van een tekenende (menselijke) accountant. Bij kleine opdrachten wordt bij een absolute beperkt aantal uren van de tekenende accountant snel een hoger percentage bereikt, door de praktisch minimale opstart- afsluit- en contacturen. De informatiewaarde van het percentage is daardoor beperkt. De lezer van de AOI's heeft geen kennis van de grootte van de betrokken opdrachten en de percentages worden (ongeachte de grootte van de betrokken opdrachten) gemiddeld. De gewenste betrokkenheid van een tekende accountant is niet proportioneel variabel aan de omvang van de opdracht uitgedrukt in uren.

Er zijn andere factoren die van invloed daarop zou moeten zijn zoals:

- Complexiteit van de controle;
- De kennis en ervaring van de tekenende accountant met de klant, branche, en controle;
- De kennis en ervaring van het controle team met de klant, branche, en controle;
- De (controle)risico's;
- De gevoeligheid voor en snelheid van ontwikkelingen;
- Benodigde expertise;
- Eenduidigheid van de processen.

Deze andere factoren hebben niet een directe relatie met de omvang van de opdracht en zeker geen proportionele. Daarnaast is betrokkenheid maar in beperkte mate in uren uit te drukken. Betrokkenheid heeft ook een geestelijk aspect, waarbij het ene uur een veel hogere intensiteit kent dan het andere en mogelijk plaats vindt op een moment dat niet "geschreven" wordt op de opdracht.

Wij vragen ons daarom af welke (wetenschappelijke) onderbouwing aan de aanname 'hogere partner betrokkenheid = betere auditkwaliteit ten grondslag ligt'.

AQI 3 (Fraude en Continuïteit)

Deze AQI maakt onderdeel uit van de AQI die informatie zou moeten geven over de dossierkwaliteit. Het eerste percentage bij de AQI wordt berekend als het aantal wettelijke controles waarbij een materiële fraude wordt vermoed of is geïdentificeerd ten opzichte van het totale aantal wettelijke controles. Blijkbaar wordt een relatie verondersteld tussen de kwaliteit op dossierniveau en er wel of niet een materiële fraude wordt vermoed of is geïdentificeerd. Dat lijkt ons een onjuiste veronderstelling. Het vermoeden van een materiële fraude daar waar die feitelijk niet is hoeft niet een indicatie van een goede auditkwaliteit te zijn, maar ook niet van een slechte. Tevens kan een fraude alleen geïdentificeerd worden waar die heeft plaats gevonden. Een accountant(organisatie) die klanten heeft waar geen materiële fraude heeft plaats gevonden kan die niet identificeren. Een accountantsorganisatie die bij de acceptatie van controleopdrachten mogelijk wat minder kritisch is en slechts de helft van de materiële fraude heeft geïdentificeerd laat wellicht wel een hoog percentage zien. Zeker bij accountantsorganisaties waarbij met betrekking tot het aantal wettelijke controles niet de theorie van grote aantallen op gaat heeft dit percentage zo goed als geen informatiewaarde.

Het tweede percentage betreft het percentage van de wettelijke controles waarbij de accountant gereede twijfel over de continuïteit in de controleverklaring tot uitdrukking brengt. Voor dit percentage geldt hetzelfde soort bezwaar als bij het eerste. Het tot uitdrukking brengen van gereede twijfel over de continuïteit kan alleen getuigen van auditkwaliteit waar die twijfel terecht is. Bij een accountant(organisatie) die werkzaam is in de branche van gemeenten en provincies is die die twijfel tot uitdrukking brengen zelfs niet mogelijk.

AQI 5 (Kwaliteitsbeheersingssysteem)

Deze AQI wordt gevormd door het totaal aantal bevindingen, dus zowel tekortkomingen als overige constatering, met betrekking tot het kwaliteitsbeheersingssysteem. Een groot aantal bevindingen wordt waarschijnlijk beschouwd als een indicatie dat het kwaliteitssysteem niet goed functioneert. Het zou echter – als het intern geconstateerd wordt - ook een indicatie kunnen zijn dat de monitoring van de organisatie effectief is. Dat is essentieel voor een lerende organisatie. Het hanteren van deze AQI heeft het risico dat accountantsorganisaties negatief worden gestimuleerd een kritisch monitoringsysteem te hanteren met een grote reikwijdte en diepgang. Het vermelden van het aantal reviews dat is uitgevoerd zal dit effect niet mitigeren.

AQI 6 (Cultuur)

Een betrokkenheidsonderzoek is één van de vele aspecten van cultuur. Het begrip 'cultuur' is breed en de relatie met de kwaliteit (op welk onderdeel van cultuur) is onduidelijk. Wij adviseren om de focus te leggen op bepaalde aspecten van cultuur waarmee de relatie van de kwaliteit van de controle aantoonbaar is.

AQI 7 Verloop in controleteam

In het consultatiedocument staat dat deze AQI inzicht geeft in het verloop in opdrachtteams betrokken bij wettelijke controles. Ze wordt berekend op opdrachtniveau en geaggregeerd naar organisatieniveau door het gemiddelde van de percentages te berekenen. Continuïteit in opdrachtteams zorgt voor stabiliteit en behoud van kennis van de klant en minder benodigde tijd voor extra begeleiding en vernieuwing zorgt voor een frisse blik met een mogelijk kwaliteitsverhoging effect. Deze AQI is een voorbeeld waarbij het ontbreken van een normenkader voor een AQI de ratio van het meten van de AQI doet afnemen.

AQI 8 (Innovatiebereidheid)

Wij missen de onderbouwing waarom een (relatief) hoge innovatiebereidheid een indicatie van een kwalitatief goede controle is. Ook zullen grote kantoren waarschijnlijk meer (eigen) investeringen doen in innovatie dan relatief kleinere kantoren. Deze laatste zullen wellicht innovatieve oplossingen toepassen nadat deze in de markt zijn ontwikkeld. De AQI houdt hier geen rekening mee.

Ook leidt de huidige voorgestelde wijze van berekenen van de AQI tot verschillende uitkomsten afhankelijk van de samenstelling van de omzet van de accountantsorganisatie (wettelijk versus niet wettelijke controles).

AQI 10 (Opdrachtgeverstevredenheid)

De kwaliteit van een controle is niet onlosmakelijk verbonden met de tevredenheid van opdrachtgevers, laat staan van het management (wat wordt genoemd in deze AQI). Het zegt wellicht meer over de communicatie met de opdrachtgever en gecontroleerde organisatie of de status bij een gecontroleerde zelf.

Met vriendelijke groet,

Gemeentelijke accountantsdienst Den Haag

drs. C.G.A. Slotema-Tesser RA MPC CPC

Auditdienst ACAM

T.J.J.M. Veerman RA