

Kwartiermakers Toekomst Accountancysector

Ingediend via www.internetconsultatie.nl

Datum: 19 september 2021

Betreft: Reactie op consultatie Audit Quality Indicators

Geachte Kwartiermakers,

Met belangstelling heb ik kennis genomen van de voorstellen in de consultatie Audit Quality Indicators (hierna: AQI). Graag maak ik gebruik van de gelegenheid om een reactie te geven op de AQI's met als doel om de accountancy sector naar een volgend niveau te tillen. In mijn reactie zal ik ingaan op de door u gestelde centrale vragen:

1. Heeft u concrete suggesties om de bruikbaarheid van de voorgestelde set AQI's te verhogen?
2. Welke AQI's zou u eventueel op een andere aggregatieniveau willen terugzien op het openbare AQI-dashboard?

Algemeen

Het instellen en rapporteren van audit quality indicators kan een goede tool zijn om te vergelijken, te meten, te sturen of bij te sturen. Echter is en blijft het belangrijk om te realiseren dat een 'getal' enkel waarde heeft als de context goed wordt weergegeven en de cijfers betrouwbaar en eenduidig tot stand zijn gekomen. In dat kader merk ik het volgende op:

- In de consultatie geeft u aan dat AQI's geen norm zijn. Een uitkomst geeft mijns inziens enkel inzicht als er een verwachting of norm is. Als deze niet eenduidig is, zal de gebruiker van AQI zijn eigen norm hanteren en een mening of conclusie vormen. Daarmee neemt de bruikbaarheid af en ontstaat er ruis en onduidelijkheid;
- De betrouwbaarheid en juistheid van de AQI's is afhankelijk van de kwaliteit van de input en verwerking. Aangezien de input en de verwerking veelal niet systematisch tot stand komen en niet gecontroleerd worden, is de betrouwbaarheid van de gegevens beperkt.

In de afgelopen periode zijn diverse onderzoeken¹ gepubliceerd en zijn pilots in andere landen zoals US en Canada uitgevoerd. De conclusie van deze onderzoeken en pilots is in zijn algemeenheid dat de bruikbaarheid van AQI's afhankelijk is van de situatie en de correlatie tussen AQI's en de kwaliteit van de controle niet aangetoond kan worden.

De verplichte invoering van AQI's en een openbaar dashboard heeft maatschappelijke toegevoegde waarde als de bate opweegt tegen de totale kosten. Op basis van de voorgestelde AQI's, de beschikbare onderzoeken en de ervaringen vanuit de pilots in andere landen, ben ik er niet van overtuigd dat dit het geval zal zijn. Sterker nog, de invoering van enkele voorgestelde AQI's kan zelfs een kwaliteit verlagende impact hebben. In mijn verdere reactie licht ik dat nader toe.

Heeft u concrete suggesties om de bruikbaarheid van de voorgestelde set AQI's te verhogen?

AQI 1 - Betrokkenheid externe accountant

De betrokkenheid van de accountant is ingedeeld in kwartielen, waaronder 'relatief beperkt' en 'relatief veel'. In deze classificatie zit een impliciet oordeel.

De betrokkenheid van de externe accountant uitgedrukt in een percentage op basis van uren is alleen zinvol als de urenregistratie gecontroleerd wordt. De factoren 'gelegenheid', 'rationalisatie' en 'druk' zijn allen aanwezig om meer uren te verantwoorden.

Er kan druk ontstaan op het team, anders dan de extern accountant, om niet alle uren te mogen verantwoorden zodat het totaal aantal uren lager wordt (en dus het percentage uren van de externe accountant hoger). Dit is een zeer ongewenst bijeffect, die juist kwaliteit verlagend werkt en de werkdruk verhoogd.

De betrokkenheid van de extern accountant is afhankelijk van veel aspecten, bijvoorbeeld de samenstelling van het team. Een stabiel team met veel ervaring zal leiden tot een lagere betrokkenheid van de extern accountant. Indien er sprake is van veel gegevens gerichte werkzaamheden, zullen er meer uren door het team worden gemaakt, waardoor de relatieve betrokkenheid afneemt. Dit kan zelfs relateren in het reduceren van gegevensgerichte werkzaamheden, waardoor de kwaliteit van de controle afneemt.

Uren die de extern accountant besteedt voor andere diensten dan de wettelijke controle moeten buiten beschouwing worden gelaten. Het onderscheid tussen werkzaamheden is niet altijd eenduidig te maken, waarbij opgemerkt dat ook werkzaamheden en betrokkenheid die in eerste instantie niet direct gerelateerd lijken, ook bijdragen aan de kwaliteit van de wettelijke controle door bijvoorbeeld een beter inzicht te krijgen in de organisatie. Betekent dit ook dat bij een groepsrapportage een scheiding gemaakt moet worden tussen werkzaamheden voor groepsrapportage en de wettelijke controle? Dit is een onmogelijke exercitie.

Deze AQI lijkt een verband te leggen tussen betrokkenheid in uren en kwaliteit van de controle. Dit lijkt een logisch verband, echter de kwaliteit en tijdigheid van de betrokkenheid zijn veel belangrijker dan de kwantiteit. De betrokkenheid van de extern accountant in de planningsfase (onderkennen risico's, begrip van de organisatie etc) en het opstellen van het controleplan zijn naar mijn mening cruciaal voor de kwaliteit van de controle. De voorgestelde AQI gaat voorbij aan deze aspecten.

In de consultatie wordt voorgesteld om de gemiddelde betrokkenheid van de externe accountant op individueel niveau te rapporteren. Het rapporteren op dit niveau lijkt mij zeer onwenselijk en in strijd met de privacy. Het gemiddelde percentage per externe accountant kan ook sterk variëren door de samenstelling en aard van de portefeuille.

Ik adviseer deze AQI aan te passen naar AQI 'Betrokkenheid executives (RA's/AA's)'.

AQI 2 – Fouten in de jaarrekening

Het aantal tekortkomingen geconstateerd tijdens de uitvoering van een interne review kan afhankelijk zijn van de diepgang van de reviews en het aantal uitgevoerde reviews. Deze quality indicator kan er toe leiden dat de kwaliteit van de interne reviews, danwel het aantal reviews minder wordt.

In de categorieën ontbreekt mijns inziens de optie om geconstateerde tekortkomingen in de controle of jaarrekening van eerstejaars opdrachten te rapporteren. Bij een opdracht welke overgenomen is van een andere accountantsorganisatie kunnen ook fouten worden geconstateerd in reeds afgeronde controleopdrachten. Het toevoegen van deze optie is naar mijn mening belangrijk voor het inzicht.

Een (aanvullende) rapportage van de indicatoren van fouten als percentage van het totaal aantal uitgevoerde wettelijke controles en uitgevoerde reviews geeft een beter inzicht en vergelijking dan aantallen.

AQI 3 – Fraude en continuïteit

De voorgestelde indicatoren rapporteren over de geconstateerde vermoedens van materiele fraude en verstreckte aangepaste verklaringen. Teneinde inzicht in de kwaliteit van de controle op de aspecten fraude en continuïteit zou men juist inzicht moeten krijgen in de voorvallen waarbij de materiele fraude niet is geconstateerd en geen aangepaste verklaring inzake continuïteit is verstrekt, waarbij dit wel passend zou zijn geweest. De rapportage zou hiermee aangevuld kunnen worden.

- Aantal wettelijke controle opdrachten waarbij een vermoeden van materiele fraude is geconstateerd betrekking hebbend op een voorgaande boekjaar;
- Aantal opdrachtgevers failliet binnen een jaar na laatste jaarrekening waarbij (a) een aangepaste controle verklaring is verstrekt bij laatste jaarrekening (b) geen aangepaste controle verklaring is verstrekt bij laatste jaarrekening.

AQI 4 – Kwaliteitsverhogende maatregelen

De inzet van genoemde specialisten is sterk afhankelijk van factoren zoals typologie, omvang, professionaliteit, IT systeem, samenstelling en expertise van het team. Vergelijkbaarheid en informatiewaarde is daardoor beperkt. Op opdrachtniveau zijn dit belangrijke en waardevolle indicatoren.

AQI 5 – Kwaliteitsbeheersingssysteem

Geen opmerkingen

AQI 6 – Cultuur

Teneinde de vergelijkbaarheid tussen organisaties, de kwaliteit van de surveys te waarborgen en de kosten voor accountantsorganisaties te minimaliseren is het aan te bevelen om deze surveys vanuit NBA en/of AFM te houden.

AQI 7 – Verloop in controleteam

Het registreren en rapporteren van de gevraagde gegevens ten behoeve van deze AQI is tijdrovend, moeilijk uitvoerbaar en daarmee zeer kostbaar als dit voor alle opdrachten bijgehouden dient te worden. Dit leidt tot een zeer hoge administratieve belasting en is disproportioneel.

Een wijziging in een team hoeft niet altijd te leiden tot een verlaging van de kwaliteit. Een teamlid kan bijvoorbeeld vervangen worden door een teamlid met meer ervaring of sector kennis. Daarnaast heeft een nieuw teamlid een frisse blik wat kan bijdragen aan de kwaliteit.

De indicator ‘team omvang’ is mede afhankelijk van de opbouw van het team. Een team met relatief veel junior medewerkers zal een lager percentage wijziging rapporteren dan een relatief klein team.

In de indicator wordt geen onderscheid gemaakt in niveau van de uitstroom. De uitstroom van een (senior) manager zal een andere impact hebben dan de uitstroom van een junior medewerker met enkele jaren ervaring.

AQI 8 - Innovatiebereidheid

De innovatiebereidheid wordt in het voorstel gemeten op basis van de investering in technologieën als percentage van de totale omzet uit wettelijke controles. Nieuwe technologieën zijn ook van toegevoegde waarde voor niet wettelijke controles. De omzet van niet wettelijke controles zou tenminste ook meegenomen moeten worden.

Innovatie in de controle is niet alleen investeren in technologieën, maar ook investeren in innovatie van processen. Daarnaast doet deze indicator tekort aan de investering in de medewerkers. Hoewel nieuwe technologieën zeker kunnen gaan bijdragen aan de kwaliteit, is en blijft een controle mensenwerk.

De hoeveelheid euro's die beschikbaar wordt gesteld voor innovatie, heeft geen direct verband met de output / kwaliteit van de nieuwe technologieën.

De voorgestelde indicator om innovatiebereidheid geeft niet het gewenste inzicht. Ik stel voor om de innovatiebereidheid te toetsen als onderdeel van de onderzoeken van AQI 6 ‘Cultuur’. Bijv. Hoe is de innovatie bereidheid van de organisatie op een schaal van 1 tot 10?

AQI 9 – Budgetoverschrijding

Een budgetoverschrijding kan veel verschillende oorzaken hebben, waarbij de vraag is of een overschrijding een positief effect heeft op de controle (extern accountant is van mening dat meer werkzaamheden uitgevoerd moeten worden ondanks het feit dat dit niet in rekening gebracht kan worden), danwel een negatief effect (opdrachtgever wil niet betalen voor meerwerk).

Deze AQI geeft druk op het controle team, enerzijds door druk om werkzaamheden binnen de tijd af te ronden anderzijds uren niet te verantwoorden welke wel zijn gemaakt. Dit is een zeer onwenselijk effect.

Het rapporteren van uitzonderingen is eenvoudig te omzeilen bij structurele overschrijdingen door een hogere korting op het budget toe te passen.

Opdrachtgevers krijgen inzicht in de opdrachten en organisaties die meer dan 25% overschrijding niet factureren. Dit kan er toe leiden dat opdrachtgevers dit mee laten wegen in hun overwegingen in de keuze van een accountantsorganisatie danwel als argument gebruiken om eventueel meerwerk niet te betalen.

Doel van de AQI is om (werk)druk op het controle team te meten. Werkdruk is ook te meten op basis van het aantal gewerkte uren en/of de duur van het 'busy season'. Anderzijds kan werkdruk ook los staan van het aantal gewerkte uren en is het afhankelijk hoe een medewerker werkdruk ervaart. Dit kan bijvoorbeeld gemeten worden als onderdeel van de onderzoeken van AQI 6 'Cultuur'. Bijvoorbeeld: "Hoe ervaar jij de werkdruk op een schaal van 1 tot 10?" of "Ervaar jij druk van de opdrachtgever op de kwaliteit van de controle?".

AQI 10 Opdrachtgeverstevredenheid

Hoewel de AQI niet aangeeft of een hoge of lage score 'goed' is, heeft iedere professional graag een tevreden opdrachtgever. De vraag is echter of een professioneel kritische opstelling van de accountant altijd leidt tot een tevreden opdrachtgever. Er zijn voorbeelden genoeg waarbij een kwalitatief hoogstaande controle als lastig wordt ervaren door de opdrachtgever. Deze AQI kan daardoor een tegengestelde impact hebben en leiden tot een vermindering van de kwaliteit van de controles in plaats van een verbetering.

In de toelichting is opgenomen dat kwaliteit o.a. gaat over vaktechnische kwaliteit, goed weten wat op grond van regelgeving wel of niet toelaatbaar is en de betrokkenheid van specialisten. De perceptie van de opdrachtgever en die van de accountant kan in de praktijk sterk verschillen als gevolg van verschillende ervaring, perspectief en/of kennis niveau. Het risico is aanwezig dat de accountant meer met de opdrachtgever meebeweegt en zich minder kritisch opstelt.

Deze indicator is belangrijk op opdrachtniveau, waarbij een afwijkende score (hoger of lager dan gemiddeld) een aanknopingspunt kan zijn voor kwaliteit van de controle. Een tevreden opdrachtgever zal ook bereid zijn meer en betere informatie te verstrekken en, waar nodig, aanpassingen te maken in de verslaggeving of management letter punten op te volgen. Dit vergroot de kwaliteit. Een hoge score kan ook een indicatie zijn dat de kwaliteit van de controle niet afdoende is.

Een lage score daarentegen kan een indicatie zijn dat de extern accountant niet afdoende zijn boodschap kan delen met de opdrachtgever en zijn opdrachtgever niet voldoende kan overtuigen. Een lage score kan bijvoorbeeld ook een indicatie zijn dat de opdrachtgever onvoldoende belang hecht aan de verslaggeving en controle en/of niet bereid is om kwaliteit verder te vergroten. Dit zijn belangrijke factoren die een negatieve invloed hebben op de kwaliteit van de accountantscontrole. Het verhaal achter de scores is daarom belangrijk om de kwaliteit van de controles te verhogen. Een rapportage van deze AQI op organisatie niveau leidt mijns inziens niet tot een verbetering van kwaliteit.

Ontbrekende AQI's

Hoewel niet (wetenschappelijk) onderbouwd wat de haalbaarheid en relatie is tussen onderstaande AQI's en kwaliteit van de controle, zou ik op basis van mijn eigen ervaring de volgende AQI's relevant vinden om op te nemen als AQI.

1. Verloop opdrachtportefeuilles, met onderscheid naar:
 - Niet verlengd door opdrachtgever
 - Niet verlengd door accountants organisatie
 - Nieuwe opdrachten
2. Verloop klachten en claims
3. Aantal controle uren extern accountant per jaar ('vlieguren')
4. Betrokkenheid executives op de opdracht
5. Percentage nieuwe opdrachtaanvragen welke niet zijn gehonoreerd (geen offerte uitgebracht) met onderscheid naar:
 - Onvoldoende capaciteit
 - Te hoog risico profiel aanvrager
 - Onvoldoende expertise aanwezig
 - Anders
6. Materiele controle bevindingen: percentage opdrachten met materiele controle bevindingen t.o.v. totale wettelijke controles.

Welke AQI's zou u eventueel op een andere aggregatieniveau willen terugzien op het openbare AQI-dashboard?

De toegevoegde waarde van de getallen c.q. uitkomsten van de indicatoren zal afnemen als de populatie groter wordt. Dit maakt naar mijn mening de AQI's niet geschikt voor een openbaar dashboard. De toegevoegde waarde voor het maatschappelijk verkeer is beperkt door het hoge aggregatieniveau en opdrachtgevers kiezen in de praktijk 'niet voor het gebouw, maar voor de vrouw' of 'niet voor de tent, maar voor de vent'.

Daar komt bij dat de invoering en jaarlijkse rapportage van de audit quality indicators een aanzienlijke kostenpost is. Deze kosten zullen doorberekend worden in de audit fees, wat leidt tot een hogere administratieve last. Met name ondernemingen in het MKB zullen het hardst worden geraakt, aangezien vooral de kleinere kantoren de systemen en interne processen moeten gaan aanpassen om de AQI's te kunnen rapporteren.

Het invoeren van audit quality indicators voor alle organisaties zal daarnaast leiden tot hogere werkdruk, wat ten koste gaat van de focus op de controle werkzaamheden.

De waarde van audit quality indicators zit mijns inziens met name op opdrachtniveau en zijn een goede basis als startpunt van een discussie over kwaliteit. De audit quality indicatoren zullen per opdrachtgever verschillen, waarbij waarschijnlijk het belang in een OOB segment en de publieke sector groter zal zijn dan in het MKB segment.

Het is daarom efficiënter en effectiever om de audit quality indicators per opdracht vast te stellen en te laten bepalen door de opdrachtgevers. Bij de selectie van de accountant kan de opdrachtgever bepalen welke audit quality indicators zij relevant vinden. Bij de benoeming van de accountant kunnen de indicatoren worden gedeeld met de aandeelhouders en na afronding van de opdracht, bij de vaststelling van de jaarrekening, dient over de audit quality indicators gerapporteerd te worden. De dialoog tussen opdrachtgever en accountant zal het onderlinge begrip vergroten en zal op opdrachtniveau leiden tot een verbetering van de kwaliteit.

De relevante AQI's kunnen gerapporteerd worden in de transparantie verslagen van de accountants organisaties.

Afsluitend

Uiteraard ben ik bereid een en ander desgewenst nader (mondeling) toe te lichten.

Met vriendelijke groet,

NXT LVL Accountants BV

Marco Rooks

Partner

ⁱ The different shades of audit quality: A review of the academic literature; Dominic Detzen, Anna Gold; MAB March 2021; De waarde van Audit Quality Indicators bij de rol van de auditcommissie in relatie tot de accountant; Auke de Bos, Martijn de Jong; MAB March 2021

Over de diagnostische eigenschappen van Audit Quality Indicators; Joost van Buuren, Wilbert Snoei; MAB; March 2021 De tragiek van audit quality indicatoren; Herman van Brenk, Edgar Karssing, Ivo de Loo, Barbara Majoor; MAB; March 2021