



Onderwerp: Reactie op de Green Paper “De Definitie van Audit Kwaliteit”
Aan: NBA
Van: Stuurgroep Statistical Audit
Datum: augustus 2017

Namens de Stuurgroep Statistical Audit, verbonden aan het Limperg Instituut, geven wij een reactie op de Green Paper “De Definitie van Audit Kwaliteit”.

De Stuurgroep heeft in de vergadering van 21 juni jongstleden bovengenoemde Green Paper besproken. Van deze bespreking en de toen getrokken conclusies doen wij verslag. Daarnaast delen wij mee dat wij bereid zijn deel te nemen aan het ronde-tafel-gesprek in september 2017 en de consultatie over auditkwaliteit.

Onze reflectie op de vijf onderwerpen zoals genoemd in de Green Paper hebben wij hieronder uiteengezet. Wij konden niet goed onderscheid maken in de vijf punten omdat wij onze focus hebben ingesteld op het auditproces zelf: dat is onzes inziens het ‘single point of failure’ als er sprake is van gebrek aan auditkwaliteit.

De Stuurgroep Statistical Audit is al ruim vijftwintig jaar bezig met het objectiveren van het auditproces. Onze overtuiging is dat indien objectivering als doel wordt gesteld, dan de subjectieve elementen van de aanpak van financiële controles duidelijker naar voren komen. Die subjectieve elementen zoals professionele oordeelsvorming kunnen dan met behulp van een aantal managementinstrumenten zichtbaar worden gemaakt. Bijvoorbeeld preventief: een bandbreedte hiervoor vastleggen in de controle-aanpak en repressief: door middel van review op die subjectieve beslissingen zien of binnen de bandbreedte is gebleven.

In de tabel op pagina 13 van de Green Paper zagen wij dat het auditproces zelf nauwelijks concreet van kwaliteitscriteria is voorzien en daardoor een witte vlek lijkt. Ook de ‘oer-papers’ zoals die van de IAASB¹, PCAOB² en FEE³ behandelen niet zozeer het auditproces zelf, als wel de randvoorwaarden voor en de sturing van het proces. Juist waar het Audit Kwaliteit betreft is het zaak om het auditproces zelf met kwaliteitscriteria te omgeven. Naar ons inzicht zijn in de Green Paper de controlestandaarden als representant van dat proces gezien. Volgens ons ware te verkiezen om voor het ontwikkelen van kwaliteitskenmerken voor de audit-kwaliteit een geobjectiverde controleaanpak te nemen. Als binnen het auditproces kwantitatieve modellen voor de beslissingen in de controle worden gehanteerd kunnen de effecten van die controle worden gekwantificeerd. Wij gaan daarom kort in op de mogelijkheden die zo een ‘scientific’ en dus kwantitatieve benadering en daarin begrepen wiskunde, en vooral statistiek, biedt om het controleproces te objectiveren. Daarbij tekenen wij aan dat die objectiverende benadering de transparantie en de reproduceerbaarheid van (het tot stand komen van) het oordeel vergroot en laat zien of de professionele oordeelsvorming valideerbaar (of liever: falsifieerbaar) is. Volgens ons geeft juist dat element belangrijke kwaliteitswaarborgen.

¹ IAASB (2014)

² PCAOB (2014)

³ FEE (2015)



Het framework waar een belangrijk deel van de huidige controlestandaarden van afstamt is gebaseerd op (kwantitatieve) beginselen van Statistical Auditing. Zowel de begrippen audit risk (statistische onbetrouwbaarheid of het risico op ten onrechte goedkeuren) als materialiteit (onnauwkeurigheid, dan wel de slechtste populatie die nog net goedgekeurd kan worden) komen uit dat vakgebied. Dit zijn kwantitatieve grootheden, die met kwantitatieve methoden en technieken ondersteund zouden moeten worden.

Het toepassen van risicoanalyse in de controle is door (een aantal) leden van de Stuurgroep uitgewerkt tot een expliciet en valideerbaar (ook wel: falsifieerbaar) model waarin met behulp van bayesiaanse statistiek de subjectieve elementen van voorinformatie op meerdere manieren expliciet kunnen worden gemaakt, gekwantificeerd. Zo leidt deze objectivering tot het zichtbaar maken van enkele paradigma's waaronder een 'nulfoutenpremissie'.

De objectivering wordt verder nog versterkt door de vraag te (laten) stellen welke informatie door welke controle-activiteit wordt toegevoegd. Zo zijn heel veel cijferanalyses (analytical procedures) vooral gericht op het beoordelen van de interne beheersing (de totstandkoming van de data) en in mindere mate op de inhoud van de geproduceerde en gepresenteerde data zelf. Daarnaast vinden er vaak cijferanalyses plaats zonder gebruik te maken van kwantitatieve methoden en technieken.

Bijvoorbeeld:

Het zowel in aanmerking nemen van Control Risk als van Cijferanalyserisico is verdacht, waarschijnlijk is er sprake van doublures. Uit de verzamelde evidence zou moeten blijken of en in hoeverre er daadwerkelijk sprake van doublure is. Door het toepassen van een bayesiaanse variant van risicoanalyse komt zo'n potentiële doublure, die leidt tot te weinig werk, eerder aan het licht.

Conclusie:

- De kwaliteit van het auditproces wordt vergroot door een controle-aanpak waarin het toepassen van kwantitatieve (vooral statistische) methoden en technieken is verankerd en zichtbaar gemaakt. Zo staat ons voor ogen dat het toestaan van niet-statistische steekproeven uit de controlestandaarden wordt gehaald.
- Het (hiermee) objectiveren van de oordeelsvorming heeft tot gevolg dat de reproduceerbaarheid van het oordeel wordt vergroot.
- Het toepassen van kwantitatieve (vooral statistische) methoden en technieken in de controle-aanpak leidt tot grotere zichtbaarheid van de professionele oordeelsvorming en daarmee tot het falsifieerbaar kunnen maken van de met dergelijke oordeelsvorming verkregen stellingnames, dan wel genomen besluiten.
- Tegelijkertijd levert zo'n aanpak de mogelijkheid om wetenschappelijk te onderzoeken of schattingen in het controleproces die gebaseerd zijn op professional judgement te voorzichtig (er is te veel werk gedaan) of te onvoorzichtig (er is te weinig werk gedaan) zijn geweest. Zo'n onderzoek kan op individueel niveau (per onderzoek), op mesoniveau (per onderzoeker of per kantoor) of op macroniveau (landelijk). Dergelijk onderzoek verhoogt het lerend vermogen van accountants(-organisaties).
- Verder leidt een reproduceerbare oordeelsvorming tot transparantie.



- De materialiteit voor een jaarrekening als geheel pleegt door middel van professional judgement te worden vastgesteld. Door die materialiteit te beredeneren vanuit de (maximale) hoeveelheid gegevensgerichte werkzaamheden, in combinatie met het audit risico van 5 procent, krijgen zowel het gecontroleerde bedrijf als zijn stakeholders vanuit een kwantitatief model inzicht in de hoeveelheid werk die zal moeten worden verricht. Wellicht dat dan de discussie verschuift van de hoogte van de nota, naar de hoogte van de materialiteit. Het verdient aanbeveling te onderzoeken hoe kantoren en overheidsinstanties die een vast stramien voor het bepalen van de materialiteit hanteren aan dat stramien komen.
- Wij stellen dus dat auditkwaliteit primair wordt bereikt door het auditproces zo objectief mogelijk te maken. Daarmee kan naar alle spelers duidelijk gemaakt worden dat auditing behoefte heeft aan enerzijds laten zien wat een effectieve controle is en anderzijds dat efficiency in de controle het resultaat is van een optimalisatieproces. En dat die optimalisatie niet verklaard kan worden door louter gedragselementen van accountants en accountantsorganisaties.

Namens de Stuurgroep Statistical Audit,

Prof. Dr. Jacques de Swart (voorzitter)
Ir. Ferry Geertman RE CISA (secretaris)
Hein Kloosterman RE RA (lid).

Internet: <http://www.limperg2016.spectrummultimedia.net/workgroup-statistical-auditing/>
Email secretaris: ferry.geertman@key-groep.nl