

De toegevoegde waarde van Audit Quality Indicators; indicatief of normatief?

Anna Gold, Barbara Majoor

Received 7 February 2021 | Accepted 10 February 2021 | Published 10 March 2021

Verschillende partijen, waaronder de Commissie Toekomst Accountancysector (CTA 2020), zien de ontwikkeling van audit quality indicators (AQI's) als een belangrijk instrument om te voorzien in de behoefte audit quality beter te duiden. De toegevoegde waarde van AQI's is gelegen in de mogelijkheid om audit quality te meten en daarmee inzichtelijk te maken voor stakeholders. Audit quality is een moeilijk te duiden begrip en er is sprake van een verwachtingskloof tussen gebruikers van de dienstverlening van accountants en de aanbieders daarvan (Majoor 2020). Gebruikers verwachten meer van de dienstverlening van accountants dan dat zij redelijkerwijs kunnen waarmaken. Er is een persistent verschil van inzicht over de rol en verantwoordelijkheid van de accountant (Quick 2020). Gebruikers hebben behoefte om audit quality beter te begrijpen en accountants hebben een wens om een gemeenschappelijke visie en inzicht te creëren in factoren die van invloed zijn op audit quality. Zowel gebruikers als accountants schuiven AQI's naar voren om in deze behoefte te voorzien. Van AQI's wordt dus veel verwacht om audit quality te meten, maar kunnen AQI's dat waarmaken?

Het ultieme doel van audit quality indicators (AQI's) is om gebruikers inzicht te geven in de audit quality die een accountantsorganisatie levert. Dit doel roept belangrijke vragen op: wat is eigenlijk audit quality en kan audit quality daadwerkelijk worden gemeten en, zo ja, hoe gaat dat in z'n werk? Zijn AQI's de norm voor audit quality of zijn ze indicatief en is nader onderzoek nodig om een verantwoorde uitspraak te kunnen doen? De eerste drie bijdragen in dit themanummer proberen in deze vragen inzicht te geven.

Detzen and Gold (2021) bespreken in hun artikel "The different shades of audit quality" de bestaande wetenschappelijke literatuur omtrent verschillende conceptualisaties van audit quality. Zij beschrijven eerst hoe de behoefte aan kwaliteitsindicatoren haar oorsprong vindt in de historische ontwikkeling van het accountantsberoep. Vervolgens komt aan de orde hoe verschillende stakeholders (bijvoorbeeld accountants, gebruikers, toezichthouders) in

hun verwachtingen en behoeften verschillen, en hoe dat een eenduidige definitie van het begrip lastig maakt. De literatuur benadert deze veelzijdige aard van het concept door het op verschillende wijzen te meten, en zowel te kijken naar de input (bijvoorbeeld samenstelling van het controleteam), het proces (bijvoorbeeld risico-inschattingen) de output (bijvoorbeeld de aard van controleverklaring), maar ook de sociale interacties die het gedrag van de accountant bepalen.

In "The measurement of audit quality in the Netherlands: A practical note" benadert Bosman (2021) het kwaliteitsbegrip aan de hand van de ervaringen die zijn opgedaan door de Foundation for Auditing Research (FAR) tijdens het verzamelen van onderzoeksgegevens. Hij bespreekt hierbij de verschillende maatstaven voor audit quality die onderzoekers internationaal gebruiken en hij reflecteert kritisch op hun beschikbaarheid en waarde voor het praktijkonderzoek in Nederland. Bosman formuleert constructieve aanbevelingen voor onderzoekers en accountantsorganisaties over het optimaal benutten van kwaliteitsindicatoren.

Een derde bijdrage in dit themanummer die audit quality probeert te duiden is geschreven door Van Buuren and Snoei (2021). In "Over de diagnostische eigenschappen van Audit Quality Indicators" bouwen de auteurs een raamwerk dat kan worden gebruikt om AQI's op opdrachtniveau te beoordelen. Vervolgens toetsen zij de bruikbaarheid van het raamwerk met behulp van drie in de praktijk veel genoemde AQI's: partnerbetrokkenheid, materialiteit en hoe de accountant omgaat met materiële afwijkingen. De auteurs concluderen op basis van hun bevindingen dat de diagnostische waarde van de getoetste AQI's beperkt is. Een belangrijke reden hiervoor is de bevestiging van eerder onderzoek dat de relevantie van een AQI sterk afhankelijk is van de gebruikersgroep. Ook benoemen de auteurs de moeilijkheid van het stellen van een geschikte norm.

Ondanks dat er nog vragen onbeantwoord zijn of AQI's in staat zijn om audit quality te meten, publiceren accountantsorganisaties al enkele jaren AQI's. Voldoet

het gebruik aan de verwachtingen van gebruikers? In welke mate lukt het de verstrekkers van AQI's om te voldoen aan de verwachtingen? Zijn zij daarin succesvol? De volgende drie bijdragen in dit themanummer gaan hierop in.

De OOB-accountantsorganisaties publiceren tegenwoordig in lijn met de handreiking van de NBA (2016) in hun transparantieverslagen diverse AQI's over zowel input- als outputfactoren (IAASB 2014). Zij beogen daarmee nadrukkelijk relevante stakeholders inzicht te geven in de geleverde audit quality. De Waard and Brouwer (2021) gaan hier in hun bijdrage "Vier jaar transparantie geanalyseerd: Exploratief onderzoek naar transparantieverslagen van accountantsorganisaties" op in. Echter stellen de auteurs vast dat de accountantsorganisaties de richtlijnen over AQI's verschillend interpreteren en in hun transparantieverslaggeving op eigen wijze invullen. Zij concluderen dat de onderlinge vergelijkbaarheid – mede daardoor – niet (goed) mogelijk is en dat de samenhang tussen de diverse kwaliteitsindicatoren in de verslagen niet helder is.

In hun bijdrage "De tragedie van audit quality indicatoren (AQI's)" hebben Van Brenk et al. (2021) hun vraagtekens of AQI's in staat zijn om de hoge verwachtingen waar te maken om audit quality voor gebruikers inzichtelijk te maken. Zij zijn kritisch of het rapporteren van AQI's door accountantsorganisaties helpt om het vertrouwen in de accountancysector terug te winnen. Zij gebruiken hiervoor de klassieke tragedie waarin de held 'het goede' beoogt en 'het kwade' bereikt. Op basis van verschillende kenmerken, die inherent zijn aan het accountantsberoep, beargumenteren zij waarom het rapporteren van AQI's niet datgene brengt wat ervan wordt verwacht. De auteurs komen tot de conclusie dat het rapporteren van AQI's afbreuk doet aan het unieke en specifieke karakter van de accountantscontrole, zodat de kloof tussen de visie van accountants en de maatschappij eerder wordt vergroot dan verkleind. Zij geven als alternatief in overweging om in plaats van AQI's een permanent beraad te hebben waarin accountants actief de dialoog aangaan met andere stakeholders om te voorkomen dat de accountancysector als een blinde ten onder gaat.

Een partij voor wie AQI's potentieel toegevoegde waarde hebben zijn auditcommissies. Auditcommissies zijn een belangrijke speler in de keten tussen opsteller van de jaarrekening en gebruiker in het maatschappelijk verkeer. Auditcommissies selecteren en (her)benoemen onder andere de accountant, dus hebben daarmee potentieel een grote impact op de kwaliteit van de controle. AQI's kunnen een ondersteunende rol bieden bij het beoordelen van en sturen op audit kwaliteit. Daarnaast kunnen auditcommissies ook indirect bijdragen aan de kwaliteit van controles doordat zij op basis van de AQI's kritische vragen kunnen stellen over de werkzaamheden van de accountant. In hun bijdrage "De waarde van Audit Quality Indicators bij de rol van de auditcommissie in relatie tot de accountant" maken De Bos and De Jong (2021) aan de hand van het in Canada gebruikte model voor AQI's inzichtelijk welke AQI's voor de invulling van de rol van

de auditcommissie belangrijk zijn om informatie te geven over de kwaliteit van de controle. Zij benadrukken dat het verhaal achter de AQI's nodig is, naast de objectieve indicatoren, voor een goed beeld van de geleverde audit quality. Dat AQI's alleen niet voldoende zijn is ook bevestigd door de deelnemers aan de rondetafeldiscussie waarvan Quadackers (2021) een verslag heeft gemaakt in "Audit quality indicators en narratief zijn complementair: verslag van een rondetafeldiscussie". Hiermee geven AQI's directe feedback aan individuele accountants en het kantoor waaraan deze zijn verbonden.

Ook de toezichthouder is een potentieel gebruiker van AQI's om daarmee haar toezicht te versterken. Toezichthouders in verschillende landen hebben AQI's ontwikkeld en proberen het gebruik daarvan door accountantsorganisaties te stimuleren. De ervaringen van de verschillende toezichthouders met het gebruik zijn divers in zowel de mate waarin accountantsorganisaties de AQI's juist en volledig rapporteren als de mate waarin de toegevoegde waarde door de toezichthouder wordt ervaren. In hun bijdrage "Audit quality indicators: ervaringen in het buitenland beschouwd" wijzen Duffels and Van den Broek (2021) erop dat de huidige beperkingen van AQI's om de werkelijke audit quality te meten ertoe leiden dat toezichthouders de AQI's niet gebruiken om hun oordeel over audit quality te vormen. Op dit moment gebruiken regulators AQI's in hun toezichtspraktijk alleen als business intelligence om daarmee hun inzicht in de markt van accountantsdiensten te versterken.

Wij concluderen uit deze bijdragen dat het gebruik van AQI's om audit quality inzichtelijk te maken een stap is in de goede richting, maar het begrip audit quality en wat precies de oorzaken en drivers zijn voor goede en slechte audit quality is nog steeds ingewikkeld. Daar ligt volgens ons de basis voor goede AQI's. Een AQI beoogt immers om een complex proces inzichtelijk en meetbaar te maken om daarmee audit quality te beoordelen en bij te sturen. Dus een AQI suggereert op zijn minst een signaal te zijn voor de mate van audit quality. Dat betekent dat de sleutel voor het succes van AQI's ligt in het begrijpen van de drivers van audit quality. Wat 'drijft' goede audit quality, en aan de andere kant van de medaille, wat zijn de oorzaken van slechte audit quality? De uitvoering van oorzakenanalyses zijn daarvoor ook essentieel. In haar bijdrage "Root cause analysis – what do we know?" constateert Groot (2021) dat het verplicht stellen van oorzakenanalyses (in o.a. IAASB 2020) daarvoor een goede ondersteuning is. Ook stelt zij vast dat accountantsorganisaties op een aantal aspecten hun proces van oorzakenanalyses nog kunnen versterken en dat vooral de 'no-blame culture' een belangrijke randvoorwaarde is voor het realiseren van een lerende organisatie, maar dat een dergelijke cultuur binnen accountantsorganisaties nog niet vanzelfsprekend is.

Al met al constateren wij dat er veel initiatieven zijn genomen om AQI's te ontwikkelen en te gebruiken. Wij vragen ons af of we wellicht te vroeg zijn met de introductie van AQI's en dat eerst de drijvers van kwaliteit be-

ter in beeld moeten worden gebracht. Daarnaast merken wij op dat gebruikers nog niet uitgesproken zijn over hoe zij de toegevoegde waarde van AQI's ervaren (als normatief of indicatief) en wat zij precies verwachten. Uit het rondetafelgesprek komt naar voren dat AQI's wel kunnen bijdragen mits zij voldoende aansluiten bij het integrale beeld van een accountantsorganisatie. Ten slotte blijft de

vraag hoe AQI's en alle andere initiatieven van het accountantsberoep het vertrouwen in de accountant in de samenleving beïnvloeden. Het is aan accountantsorganisaties om AQI's maximaal voor dit doel in te zetten.

Wij sluiten af met dank aan alle auteurs en reviewers die aan dit themanummer hebben meegewerkt voor hun bijdrage en wensen de lezer veel leesplezier.

-
- **Prof. dr. A. Gold** is hoogleraar Auditing aan de Vrije Universiteit Amsterdam en adjunct hoogleraar aan de NHH Norwegian School of Economics.
 - **Prof. dr. B. Majoor RA** is hoogleraar Accountancy aan Nyenrode Business Universiteit en werkzaam bij de Autoriteit Financiële Markten (AFM).
-

Literatuur

- Bosman T (2021) The measurement of audit quality in the Netherlands: a practical note. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* 95(1/2): 17–31. <http://doi.org/10.5117/mab.95.56820>
- Commissie Toekomst Accountancysector (2020) Vertrouwen op controle. <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2020/01/30/vertrouwen-op-controle-eindrapport-van-de-commissie-toekomst-accountancysector>
- De Bos A, De Jong M (2021) De waarde van Audit Quality Indicators bij de rol van de auditcommissie in relatie tot de accountant. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* 95(1/2): 65–76. <https://doi.org/10.5117/mab.95.62761>
- Detzen D, Gold A (2021) The different shades of audit quality: A review of the academic literature. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* 95(1/2): 5–15. <https://doi.org/10.5117/mab.95.60608>
- De Waard D, Brouwer P (2021) Vier jaar transparantie geanalyseerd: Exploratief onderzoek naar transparantieverslagen van accountantsorganisaties. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* 95(1/2): 47–55. <https://doi.org/10.5117/mab.95.60954>
- Groot W (2021) Root cause analysis – what do we know? *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* 95(1/2): 87–93. <https://doi.org/10.5117/mab.95.60778>
- IAASB [International Auditing and Assurance Standards Board] (2014) A framework for audit quality; key elements that create an environment for audit quality. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/A-Framework-for-Audit-Quality-Key-Elements-that-Create-an-Environment-for-Audit-Quality-2.pdf>
- IAASB [International Auditing and Assurance Standards Board] (2020) International standard on quality management 1 – approved by IAASB (Vol. 1). <https://www.ifac.org/system/files/meetings/files/20200914-IAASB-Agenda-Item-2-A.4-ISQM-1-Final-Approved-Draft-Updated-Marked-From-Agenda-Item-2-A.2-FINAL.pdf>
- Majoor B (2020) Bruggen bouwen tussen verwachtingen en percepties? *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* 94(1/2): 1–3. <https://doi.org/10.5117/mab.94.50958>
- 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
- Quadackers L (2021) Audit quality indicators en narratief zijn complementair: verslag van een rondetafeldiscussie. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* 95(1/2): 95–98. <https://doi.org/10.5117/mab.95.64207>
- Quick R (2020) The audit expectation gap: A review of the academic literature. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* 94(1/2): 5–25. <https://doi.org/10.5117/mab.94.47895>
- Van Brenk H, Karssing I, De Loo I, Majoor B (2021) De tragiek van audit quality indicatoren (AQI's). *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* 95(1/2): 57–64. <https://doi.org/10.5117/mab.95.60776>
- Van Buuren J, Snoei W (2021) Over de diagnostische eigenschappen van Audit Quality Indicators. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* 95(1/2): 33–45. <https://doi.org/10.5117/mab.95.62240>
- Van den Broek M, Duffels M (2021) Audit quality indicators: ervaringen in het buitenland beschouwd. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* 95(1/2): 77–85. <https://doi.org/10.5117/mab.95.61425>