

# Audit quality indicators: ervaringen in het buitenland beschouwd

Melissa van den Broek, Martijn Duffels

Received 27 November 2020 | Accepted 3 February 2021 | Published 10 March 2021

## Samenvatting

Audit Quality Indicators (AQI's) zijn een *hot topic* in binnen- en buitenland. In Nederland volgt de recente aandacht voor AQI's uit de aanbevelingen van de Commissie toekomst accountancysector (CTA) en de werkzaamheden van de kwartiermakers op dit vlak. In het buitenland – in het bijzonder in Canada, Singapore en Zuid-Afrika – bestaat ervaring met de ontwikkeling en praktische toepassing van AQI's. In deze bijdrage staan de ervaringen met AQI's uit deze drie landen centraal en volgt een vergelijking op enkele belangrijke onderdelen. Deze bijdrage behandelt de kijk van de toezichthouders op het concept AQI's, de belangrijkste doelgroepen van AQI's, de benadering ten aanzien van (de selectie van) relevante AQI's, de rol van de toezichthouder, en de wijze van communicatie over AQI's. Ook schenkt deze bijdrage aandacht aan overige relevante ontwikkelingen elders in het buitenland en wordt de Nederlandse praktijk op basis van een *quick scan* op hoofdlijnen afgezet tegen deze internationale ontwikkelingen en ervaringen. De bijdrage eindigt met de aanbevelingen om de ontwikkelingen in het buitenland te blijven volgen en om de afsluitende observaties als lessen of relevante achtergrond mee te nemen voor een duurzame ontwikkeling en bestending van AQI's in Nederland.

## Relevantie voor de praktijk

Het kabinet heeft het advies van de Commissie toekomst accountancysector om eenduidige criteria te ontwikkelen voor het meten van kwaliteit via AQI's overgenomen. De ontwikkelingen van en praktische ervaringen met AQI's en de rol van de toezichthouder op accountants(organisaties) in het buitenland zijn relevant voor de duurzame ontwikkeling en bestending van AQI's in Nederland. Deze bijdrage brengt de belangrijkste buitenlandse ontwikkelingen en ervaringen op het gebied van AQI's in kaart en vergelijkt enkele van de belangrijkste initiatieven op dit gebied.

## Trefwoorden

AQI, CTA, AFM, beleidsanalyse, buitenland, toezicht, praktijk

## 1. Introductie

Audit quality is een moeilijk grijpbaar begrip. Er bestaat geen eenduidige uitleg en toepassing van dit begrip: het gaat om de kwaliteit van de wettelijke controle via de onderbouwing van het oordeel in de controleverklaring (*output*). Volgens velen moeten echter ook de investeringen en het proces dat geleid heeft tot die controleverklaring (*input* en *process*) in de discussie over audit quality worden betrokken (zie o.a. Majoor 2016 en IAASB 2014). Toezichthouders beoordelen audit quality voornamelijk via onderzoeken naar de kwaliteit van wettelijke controles, met andere woorden

of de controle is uitgevoerd conform de geldende wet- en regelgeving. Ook doen zij onderzoek naar de werking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Zij rapporteren vervolgens hun toezichtbevindingen op controle- en organisatieniveau (vgl. IFIAR 2020). De ontwikkeling van audit quality indicators, ook wel AQI's, is bedoeld om het kwaliteitsbegrip in brede zin meetbaar, en daarmee inzichtelijker, te maken voor belanghebbenden. AQI's worden door wetenschappers, de sector en – in beperktere mate toezichthouders – beschouwd als een instrument om belanghebbenden zoals auditcommissies

van ondernemingen, gebruikers van jaarrekeningen en investeerders meer inzicht te geven in factoren die mogelijk relateren aan audit quality (al dan niet naast de bevindingen van toezichthouders). Tegelijkertijd worden AQI's ingezet als beheersingsinstrument voor accountantsorganisaties. Zij kunnen dan aspecten die verband houden met hun audit quality beter beheersen en daarop sturen.

Op 31 januari 2020 heeft de Commissie Toekomst Accountancysector (CTA) haar eindrapport gepubliceerd. In haar rapport beveelt de Commissie aan om eenduidige criteria te ontwikkelen voor het 'meten' van kwaliteit via AQI's en het doen van meer wetenschappelijk onderzoek (aanbevelingen 1 en 3, CTA 2020). De accountantsorganisaties dienen aan de hand van deze AQI's te rapporteren over de kwaliteit van de door hen uitgevoerde wettelijke controles en de twee andere niveaus van kwaliteit, te weten het kwaliteitsbeheersingssysteem binnen accountantsorganisaties en onderliggende factoren die van materiële invloed zijn. De Commissie beveelt ook aan dat de rapportages op één openbaar toegankelijke (centrale) plek worden verzameld en beschikbaar worden gesteld, en worden beoordeeld door de toezichthouder (aanbevelingen 1 en 2, CTA 2020).

In de kabinetsreactie op het rapport heeft de minister van Financiën aangekondigd deze aanbevelingen over te nemen. Daarbij geeft hij aan dat hij de verplichtingen voor AQI's waar nodig wettelijk wil vastleggen. De minister ziet een grote rol voor de kwartiermakers en de sector om mee te denken over geschikte AQI's en vraagt specifiek aan de Autoriteit Financiële Markten (AFM) 'mee te denken met de ontwikkeling van audit quality indicators en daarbij de ervaringen uit het buitenland te betrekken' (Minister van Financiën 2020a). In april 2020 heeft de minister op advies van de Commissie twee kwartiermakers aangesteld, die zijn belast met de uitvoering en opvolging van de door de minister aangekondigde kabinetsmaatregelen en om de voortgang daarvan aan te jagen en te bewaken (Minister van Financiën 2020b). In hun plan van aanpak lichten de kwartiermakers hun visie op de ontwikkeling van AQI's toe en leggen daarbij ook de nadruk op de gebruiksvriendelijkheid ervan. Voor de ontwikkeling van AQI's hebben zij een werkgroep ingesteld. De kwartiermakers hebben de ambitie uitgesproken om de AQI's in het voorjaar 2021 gereed te hebben (Kwartiermakers 2020).

De ontwikkeling van en ervaringen met AQI's in het buitenland, en de rol van de toezichthouder op accountants(organisaties), zijn relevant voor de duurzame ontwikkeling en bestendiging van AQI's in Nederland. Mede in het licht van het verzoek van de minister van Financiën om mee te denken met de ontwikkeling van AQI's en daar de ervaringen uit het buitenland bij te betrekken, hebben wij voor de AFM een vergelijkende analyse verricht naar de ontwikkelingen en ervaringen met het gebruik van AQI's en de rol van de toezichthouder op accountants(organisaties) in het buitenland. Deze beleidsanalyse is ook gedeeld met de kwartiermakers.

In deze bijdrage, gebaseerd op de voornoemde beleidsanalyse, besteden wij aandacht aan de belangrijkste buitenlandse initiatieven op het gebied van AQI's en delen wij onze observaties.<sup>1</sup> In de eerste plaats besteden wij in deze bijdrage aandacht aan de AQI-initiatieven in Singapore, Canada en Zuid-Afrika. Deze landen hebben al de nodige ervaring met de ontwikkeling en praktische toepassing van AQI's. In paragraaf 2 gaan we in op de kijk van de toezichthouders uit deze landen op het concept van AQI's en in paragraaf 3 maken we een vergelijking van de ontwikkelingen en ervaringen met AQI's in deze landen. Paragraaf 4 gaat kort in op recente ontwikkelingen op het gebied van AQI's in andere landen. Paragraaf 5 toont de uitkomsten van een *quick scan* van het ontstaan en de toepassing van AQI's in Nederland in vergelijking met de AQI-initiatieven in het buitenland. We eindigen deze bijdrage in paragraaf 6 met enkele observaties volgend uit de ontwikkelingen en ervaringen in het buitenland op het gebied van AQI's.

## 2. Het concept van AQI's door buitenlandse toezichthouders

De vraag die centraal staat in deze paragraaf betreft hoe de toezichthouders uit Canada, Singapore en Zuid-Afrika aankijken tegen het concept van AQI's. Daarvoor kijken we naar de juridische context, de omschrijving van of begrip die deze toezichthouders aan het concept AQI's geven en daarbij relevante overwegingen en beperkingen van AQI's die deze toezichthouders op voorhand signaleren.

In Canada moedigt de toezichthouder *Canadian Public Accountability Board* (CPAB) het gebruik van AQI's aan, maar bestaan geen juridische verplichtingen hiertoe. Ook in Singapore is het gebruik van het zogenaamde AQI Framework niet verplicht, maar worden auditcommissies en accountantsorganisaties aangemoedigd het Framework te gebruiken. Gegeven de intentie van de toezichthouder *Accounting and Corporate Regulatory Authority of Singapore* (ACRA) om op geaggregeerde basis AQI-data te publiceren, neigt dit in enige mate naar een verplichting voor accountantsorganisaties. Ook in Zuid-Afrika zijn AQI's niet wettelijk verankerd, maar bestaat er via verzoeken van de toezichthouder *Independent Regulatory Board for Auditors* (IRBA) enige mate van verplichting voor accountantsorganisaties om over AQI's te rapporteren.

Wanneer wij de omschrijving van AQI's die deze toezichthouders hanteren in hun (meest recente) publicaties over AQI's met elkaar vergelijken en de (toegevoegde) waarde van AQI's en de beperkingen die zij daarbij zien of ervaren, dan valt het ons op dat de toezichthouders CPAB, ACRA en IRBA elk een eigen omschrijving van het AQI-concept hanteren, waarin accenten op onderdelen verschillen (CPAB 2018; ACRA 2020a; IRBA 2019). Tegelijkertijd zien wij wel veel overlap in de omschrijvingen: AQI's worden door de toezichthouders beschouwd als

(kwantitatieve) *metrics* die kunnen worden gebruikt om inzicht te geven in (factoren die kunnen bijdragen aan) audit quality, waarmee de dialoog met en samenwerking tussen auditcommissies (en het bestuur) van ondernemingen en accountantsorganisaties wordt versterkt en waarmee auditcommissies specifiek in staat worden gesteld om hun *oversight* rol en specifieke taken ten aanzien van de evaluatie, selectie en (her)benoeming van accountantsorganisaties te kunnen vervullen. AQI's worden door de toezichthouders ook genoemd in relatie tot transparantieverslagen van accountantsorganisaties en toezichtdoeleinden.

De drie toezichthouders benadrukken voorts dat AQI's moeten worden bediscussieerd in de juiste context (ACRA 2020a; CPAB 2018; IRBA 2019). Daarbij geven zij aan dat AQI's naar hun aard enkele inherente beperkingen kennen. In de eerste plaats zijn AQI's geen directe *proxy* voor audit quality. Er wordt verondersteld dat zij inzicht geven in factoren die mogelijk gerelateerd zijn aan audit quality, hoewel er vooralsnog geen (wetenschappelijk) bewijs bestaat dat dergelijke verbanden daadwerkelijk bestaan. Verder dekken AQI's vaak slechts aspecten van, en niet de *overall* audit quality. Deze wordt voornamelijk door de onafhankelijke toezichthouders beoordeeld op basis van hun eigen toezichtaanpak en onderzoeksmethodologie, zo ook in het geval van ACRA, CPAB en IRBA. In de tweede plaats kennen AQI's beperkingen in duidelijkheid en consistentie, waardoor vergelijkingen tussen accountantsorganisaties en over jaren heen moeilijk te maken zijn. De wijze waarop AQI's worden verzameld en waarover wordt gerapporteerd, verschilt per land, per accountantsorganisatie en per wettelijke controle. Hieronder geven wij enkele voorbeelden van AQI's die in Singapore, Zuid-Afrika en Canada worden gebruikt of als voorbeeld worden genoemd (zie CPAB 2018; CPAB 2019; ACRA 2020a; ACRA 2020b; IRBA 2019).

**Kader 1.** Voorbeelden van AQI's uit Singapore, Zuid-Afrika en Canada.

**Audit Hours:** Time spent by audit team members during each audit phase (*Singapore*)

**Specialist Engagement:** Where and how much (measured in hours) persons with “specialized skill and knowledge” are used in the audit (*Canada*)

**Independence:** Results of independence findings specific to the engagement and/or to the audit firm generally (*Canada*)

**Partner Experience:** An average tenure as an engagement partner (in years). This is also an indicator of years of experience as an engagement partner (*Zuid-Afrika*)

**Quality Control:** Headcount in quality control functions (*Singapore*)

**Internal Review Results:** An average percentage of all results ratings of engagement partners, subject to internal reviews during the calendar year. (*Zuid-Afrika*)

### 3. Ervaringen met AQI's in het buitenland en de rol van de toezichthouder

Naast de benadering van het concept van AQI's door de toezichthouders ACRA, CPAB en IRBA uit de voorgaande paragraaf, hebben wij de ontwikkeling en ervaringen met de praktische toepassing van AQI's in Canada, Singapore en Zuid-Afrika op onderwerpen vergeleken. De onderwerpen betreffen de belangrijkste doelgroepen van AQI's, de benadering ten aanzien van AQI's en (de wijze van) de selectie van relevante AQI's, de rol van de toezichthouder, en de wijze van (publieke) communicatie over AQI's. Onze belangrijkste observaties uit deze vergelijking volgen hierna per onderwerp.

#### 3.1 Belangrijkste doelgroepen

De primaire AQI-doelgroepen zijn verschillend in de drie landen. De meest relevante doelgroepen voor het gebruik van AQI's zijn auditcommissies en accountantsorganisaties, en in mindere mate het bestuur (management) van de ondernemingen en de toezichthouders zelf. Waar de toezichthouders in Singapore en Canada zich in hun activiteiten op het gebied van AQI's voornamelijk richten op auditcommissies, legt IRBA de focus vooral op (het gebruik van AQI's door) accountantsorganisaties. IRBA stelt primair dat de AQI-uitkomsten ‘*will encourage firms to understand the gaps and, where relevant, close the gaps, where they are measured to be laggards, and assist firms to consider their approaches to quality and grow their investment in quality to improve their ratios (or scores)*’ (IRBA 2019). Wij denken dat het verschil in focus op de doelgroepen vooral samenhangt met de benadering en (de wijze van) de selectie van relevante AQI's en de rol die de toezichthouders pakken in relatie tot AQI's (zie sub-paragrafen 3.2 en 3.3). Ook andere factoren zoals de cultuur in een land, de positionering en de algemene taakopvatting van de toezichthouder kunnen daar mogelijk een rol in spelen. Dit hebben wij niet nader onderzocht.

De drie toezichthouders bespreken in hun rapporten in grote mate dezelfde voordelen en beperkingen in het gebruik van AQI's, inclusief de inherente beperkingen van AQI's en praktische uitdagingen bij het gebruik daarvan (CPAB 2018; ACRA 2020a; ACRA 2020b; IRBA 2019). Bij de voordelen van AQI's noemen zij onder andere een effectievere communicatie tussen auditcommissies en accountants(organisaties), een verbeterd begrip van de wederzijdse rollen en verantwoordelijkheden met betrekking tot goede audit quality en een verbeterd projectmanagement van wettelijke controles door accountantsorganisaties. Bij beperkingen en uitdagingen gaat het onder meer om het bepalen van relevante AQI's, datakwaliteit en gebrek aan (wetenschappelijke) inzichten in hoe de AQI's daadwerkelijk relateren aan audit quality.

### 3.2 Benadering en (de wijze van) de selectie van relevante AQI's

In alle drie de landen zijn de ontwikkelingen rondom AQI's geïnitieerd vanuit de toezichthouders en niet vanuit de sector of wetgever. Wel bestaan duidelijke verschillen in de benadering ten aanzien van AQI's en daarmee ook in de selectie van relevante AQI's.

CPAB hanteert een *bottom-up*-benadering, waarbij zij de (meer)waarde van AQI's beziet vanuit de kwaliteit van individuele wettelijke controles. Omdat elke wettelijke controle uniek is, laat CPAB de selectie van relevante AQI's in het geheel aan auditcommissies, het bestuur van de ondernemingen en accountantsorganisaties (CPAB 2018). Daarom bestaat in Canada geen algemene of generieke set AQI's die door alle accountantsorganisaties op consistente wijze wordt toegepast. Sterker nog, de AQI's die worden gebruikt bij de wettelijke controles zullen doorgaans per onderneming verschillen. CPAB geeft als voorbeelden uit de praktijk dat voor één onderneming een afgesproken AQI de omzetting van het verslaggevingsstelsel naar de nieuwe IFRS-standaarden betrof, terwijl bij een andere onderneming de auditcommissie had besloten om een AQI (*significant estimates*) te selecteren omdat deze volgens de auditcommissie en het bestuur van de onderneming in het bijzonder relevant is voor investeerders en analisten (CPAB 2018). De toezichthouders uit Singapore en Zuid-Afrika leggen daarentegen meer de nadruk op de (meer)waarde van het vergelijken van de kwaliteit van verschillende accountantsorganisaties en zij hebben ervoor gekozen om zelf te bepalen – al dan niet in overleg met auditcommissies en/of andere belanghebbenden – over welke AQI's de accountantsorganisaties moeten rapporteren (ACRA 2020a; ACRA 2020b; IRBA 2019). Voor ACRA gaat het in totaal om zeven AQI's, terwijl IRBA een thematische benadering heeft met in totaal dertien AQI's. De twee benaderingen (*bottom-up* en *top-down*) sluiten elkaar niet uit, maar het gaat er meer om waar het accent op wordt gelegd. Ondanks deze verschillende benaderingen, valt op dat in deze landen de AQI's zowel organisatie- als opdrachtniveau betreffen. In Canada kent men ook voorbeelden van AQI's specifiek voor het bestuur (*management*) van de gecontroleerde onderneming (CPAB 2018; CPAB 2019). Een voorbeeld hiervan betreft de mate waarin het bestuur tijdig en volledig de afgesproken informatie aan de accountant(sorgansatie) heeft overgeleverd (CPAB 2018).

AQI's blijken sterk contextafhankelijk. Dat wil zeggen dat de relevantie en selectie van AQI's afhangen van het land, sector en kenmerken of doelstellingen van de betrokken partijen bij het gebruik van AQI's. Ook wanneer landen een vergelijkbare benadering hanteren, zijn verschillen zichtbaar. Zo is onafhankelijkheid in Zuid-Afrika een heel belangrijk AQI-thema waar verschillende indicatoren voor zijn geformuleerd (IRBA 2019). Dat is niet verrassend gezien de recente schandalen inzake onafhankelijkheid, zoals het corruptieschandaal met de omstreden Gupta-familie in Zuid-Afrika. Daar tegenover

staat het vrijwel gelijktijdige besluit van ACRA om de eerder geselecteerde AQI inzake onafhankelijkheid te verwijderen van de lijst AQI's waarover accountantsorganisaties in Singapore rapporteren (ACRA 2020a). De reden hiervoor, aldus ACRA, is dat accountantsorganisaties al jaarlijks separaat over hun onafhankelijkheid moeten verklaren richting hun controlecliënten.

Ongeacht de gehanteerde benadering zijn de drie toezichthouders zéér voorzichtig in het definiëren en toelichten van de AQI's in relatie tot kwaliteit. CPAB beperkt zich tot de algemene uitlating dat zij van mening is dat AQI's een significant potentieel hebben om een positieve impact te hebben op audit quality (CPAB 2018). ACRA en IRBA gebruiken bewoordingen als '*likely to increase*', '*would imply*', '*potentially*' en '*may*' wanneer zij toelichten hoe een specifieke AQI kan relateren aan (aspecten van) audit quality (ACRA 2020a; IRBA 2019).

### 3.3 De rol van de toezichthouder

De gekozen benaderingen leiden ook tot verschillende rollen voor de toezichthouder in relatie tot AQI's. Verschillen zijn te vinden in de mate van betrokkenheid van de toezichthouder bij de ontwikkeling van (een set van) AQI's en in hoeverre AQI's worden meegenomen in het toezicht waarbij de toezichthouder op basis van onderzoek een oordeel geeft over de toepassing van AQI's door de accountantsorganisaties (c.q. rapportage van AQI's op voorgeschreven wijze).

In Canada pakt de toezichthouder de rol van facilitator en aanjager, door partijen met elkaar in contact te brengen via het door hen opgerichte AQI-netwerk en via het vervaardigen van *guidance*. De verantwoordelijkheid voor het selecteren van relevante AQI's ligt bij auditcommissies en het bestuur van de ondernemingen, en de accountantsorganisaties (CPAB 2018). CPAB gebruikt de AQI-informatie niet in, of als bron voor, haar toezicht. De andere twee toezichthouders vervullen vanwege de door hun gekozen benadering daarentegen een meer *regulatory* rol (ACRA 2020a; ACRA 2020b; IRBA 2019). Zij zijn zelf actief (geweest) in de selectie van relevante AQI's waarover accountantsorganisaties moeten rapporteren aan auditcommissies (Singapore) of aan de toezichthouder (Zuid-Afrika). Bovendien nemen beide toezichthouders de informatie over AQI's mee als bron van informatie voor het toezicht. IRBA gebruikt de (informatie over) AQI's meer in de risicogeoriënteerde benadering van het toezicht, waar ACRA de wijze van rapporteren over AQI's betreft als standaardonderdeel van het toezichtproces. Afwijkingen in onder meer AQI-scores van accountantsorganisaties ten opzichte van andere accountantsorganisaties kunnen bijvoorbeeld voor IRBA een reden zijn om een onderzoek bij betreffende accountantsorganisaties te verrichten. ACRA onderzoekt of de accountantsorganisaties die het Framework vrijwillig hebben aangenomen de AQI-informatie op de voorgeschreven wijze hebben verstrekt aan auditcommissies. ACRA noch IRBA betreft de AQI's in het eigen oordeel over audit quality op basis van onderzoeken.



### 3.4 Communicatie over AQI's

Er bestaan tot slot verschillende manieren in de wijze van communiceren over AQI's. Accountantsorganisaties kunnen direct over hun AQI's rapporteren aan auditcommissies van hun controlecliënten (*private reporting*), maar ook over AQI's communiceren in openbare (transparantie) verslagen. Voor de onderlinge communicatie tussen accountantsorganisaties en auditcommissies hebben de AQI's op opdrachtniveau doorgaans de meeste waarde. Immers, voor de vervulling van hun *oversight*-rol behoren auditcommissies de wettelijke controle gedurende het proces te monitoren en daar is concrete informatie voor nodig. Voor de openbare rapportages zijn AQI's op organisatieniveau juist het meest relevant voor de verschillende belanghebbenden. Investeerders, maar ook accountantsorganisaties zelf, worden daarmee in staat gesteld een vergelijking te maken. Ook voor auditcommissies is dit van waarde, bijvoorbeeld om in de selectie- en benoemingsprocedure van de accountants(organisatie) enig vergelijkingsmateriaal te hebben tussen de accountantsorganisaties.

Ook toezichthouders kunnen rapporten publiceren over het gebruik van AQI's op basis van de door accountantsorganisaties verstrekte data. De benadering van ACRA en IRBA, waarin AQI's in belangrijke mate gericht zijn op het mogelijk maken van een vergelijking tussen accountantsorganisaties, leidt ertoe dat de toezichthouders aldaar hebben gekozen voor het publiceren van AQI-data, al dan niet in geaggregeerde of geanonimiseerde vorm (ACRA 2020c; IRBA 2019). Een dergelijk rapport is voor CPAB niet of in beperkte mate mogelijk vanwege de meer 'individuele' AQI-benadering in Canada. Auditcommissies kiezen er daar steeds vaker voor om in jaarverslaggeving of separate rapporten over gehanteerde AQI's te communiceren (CPAB 2019). Desondanks sluiten de gekozen AQI-benaderingen de verschillende communicatievormen echter niet uit: ACRA moedigt het direct onderling rapporteren tussen accountantsorganisaties en de auditcommissies aan en publiceert zelf een beperkte set AQI's om vergelijking in algemene zin te faciliteren (ACRA 2020c).

## 4. Overige relevante ontwikkelingen op het gebied van AQI's in het buitenland

In een aantal andere landen binnen en buiten Europa worden ook verschillende initiatieven op het gebied van AQI's ontplooid. Deze initiatieven zijn in de regel echter niet zo ver ontwikkeld als de ervaringen met AQI's in Canada, Singapore en Zuid-Afrika, of zijn van (zeer) recente aard. Hierna volgt een kort overzicht van verschillende relevante ontwikkelingen in het buitenland.

In 2015 heeft de *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) uit de Verenigde Staten een consultatiedocument gepubliceerd over AQI's. Daarbij heeft zij belanghebbenden om feedback gevraagd op een voorgestelde set

indicatoren, die zouden (kunnen) helpen bij het beoordelen van de accountant(sorganisatie), zijn processen en rapportage (PCAOB 2015). De PCAOB heeft in haar Strategie 2018–2022 het bepalen, ontwikkelen en communiceren over AQI's weer op de agenda gezet als onderdeel van diens bredere doelstelling om verbetering van audit quality aan te jagen (PCAOB 2018). In de meest recente Strategie 2020–2024 is deze activiteit wederom opgenomen (PCAOB 2020). De PCAOB heeft geen andere rapporten of uitlatingen over AQI's gepubliceerd.

In februari 2020 heeft de *Comissão do Mercado de Valores Mobiliários* (CMVM) haar *Guide for the Application of Audit Quality Indicators* gepubliceerd, die in samenwerking met andere toezichthouders, wetenschappers en de beroepsorganisaties is opgesteld (CMVM 2020). De Portugese toezichthouder introduceert een model van acht indicatoren en verplicht de Big 4-accountantsorganisaties, BDO en Mazars om hierover op een *best effort*-basis voor het eerst in september 2020 aan de CMVM te rapporteren op zowel organisatie- als opdrachtniveau. Hierbij worden de accountantsorganisaties geacht voor de 25 grootste controlecliënten (op basis van balanstotaal en omzet) de AQI's te verstrekken van het grootste groepsonderdeel binnen die groep (gebaseerd op het aantal bestede controle-uren) (CMVM 2020). De CMVM beoordeelt de wijze waarop de accountantsorganisaties de AQI's rapporteren en gebruikt de informatie om eventuele aanpassingen aan de *guide* door te voeren. CMVM roept tegelijkertijd auditcommissies op om het AQI-kader te integreren in hun interactie met hun accountant(sorganisatie) en na te gaan of er mogelijk andere (meer) relevante AQI's zijn. Daarmee zouden de accountantsorganisaties dus ook aan hun controlecliënten op individuele basis AQI's moeten rapporteren. De resultaten van de eerste rapportage aan de CMVM zijn medio januari 2021 nog niet openbaar gemaakt.

In Zwitserland verzamelt de *Federal Audit Oversight Authority* (FAOA) al sinds 2012 AQI's van de vijf grootste accountantsorganisaties (Big 4 en BDO). Sinds 2015 rapporteert de FAOA hierover in de jaarverslagen. Het gaat enkel om AQI's op organisatieniveau, waarbij het aantal indicatoren met de jaren is uitgegroeid tot twaalf. De FAOA rapporteert op geaggregeerde basis over deze AQI's en zet deze af tegenover voorgaande jaren. De toezichthouder gebruikt de AQI's vooral voor trendanalyses, risicobeoordelingen en de planning van toezichtonderzoeken (FAOA 2020).

De *Japanese Financial Services Agency / Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board* moedigt accountantsorganisaties aan via de Japanse *Audit Firms Governance Code* (JFSA 2017) om transparant te zijn over hun kwaliteit. AQI's worden daarbij geopperd als een mogelijke benadering, hoewel er geen vastomlijnde set van AQI's bestaat.

In mei 2020 heeft de *Financial Reporting Council* (FRC) het eerste thematische onderzoeksrapport over AQI's gepubliceerd. De Britse toezichthouder richt zich op de door de grootste accountantsorganisaties intern gehanteerde AQI's waarop deze organisaties binnen de

organisatie sturen. De FRC kijkt af van de eerder betrokken landen uit de analyse, door niet alleen kwantitatieve maar ook kwalitatieve aspecten te betrekken als relevante onderdelen van het concept AQI's. Enkele observaties die de FRC in haar onderzoeksrapport maakt zijn relevant om in deze bijdrage kort te noemen. De FRC stelt vast dat:

- accountantsorganisaties op een verschillend niveau zitten qua ontwikkeling en gebruik van AQI's. Daarbij onderscheidt de FRC drie 'fasen van volwassenheid' bij AQI's van accountantsorganisaties: *development*, *embedding* en *embedding & monitoring*;
  - accountantsorganisaties zich voornamelijk richten op intern gebruik van AQI's en daardoor zich nagenoeg uitsluitend richten op organisatiebrede AQI's;
  - accountantsorganisaties op verschillende manieren AQI's selecteren, monitoren en intern rapporteren. Daarbij valt op dat de accountantsorganisaties zich vooral richten op AQI's die zien op het verleden (*lagging*) en minder op actuele en voorspellende (*leading and in-flight*) AQI's;
  - vanuit de globale netwerken verschillen bestaan in de mate van *guidance* over de toepassing van AQI's;
  - accountantsorganisaties extern beperkt communiceren over AQI's in transparantieverlagen en dat daarin bovendien verschillen bestaan tussen de accountantsorganisaties; en
  - accountantsorganisaties niet op opdrachtniveau over AQI's communiceren met auditcommissies. Dit is te verklaren doordat de focus primair op de interne sturing, en om die reden voornamelijk op organisatieniveau (in plaats van op opdrachtniveau), lag.
- De FRC geeft aan dat zij de intentie heeft één set AQI's te ontwikkelen waarover accountantsorganisaties in hun transparantieverlagen (moeten) rapporteren en dat zij de interne ontwikkeling en gebruik van AQI's binnen accountantsorganisaties wil gaan monitoren als onderdeel van haar toezicht. Accountantsorganisaties worden aangemoedigd om meer actuele en voorspellende AQI's toe te passen. Met het voorgaande pakt de FRC een actievere rol dan voorheen, vergelijkbaar aan de rol van de Zuid-Afrikaanse toezichthouder IRBA.

## 5. Quick scan van AQI's in Nederland in vergelijking met het buitenland

Internationaal wordt Nederland aangemerkt als een van de landen waar AQI's worden toegepast, omdat de handreiking Kwaliteitsfactoren (NBA 2016) is gepubliceerd en accountantsorganisaties deze vrijwillig toepassen. We hebben een *quick scan* gedaan van het ontstaan en de toepassing van AQI's in Nederland en dit vergeleken met de AQI-initiatieven in het buitenland. Er zijn daarbij wat ons betreft drie duidelijke verschillen.

- Een eerste verschil is dat de handreiking enkel ziet op kwaliteitsfactoren op organisatieniveau, in tegenstelling tot de benaderingen in het buitenland. In Canada ligt de primaire focus op AQI's op opdrachtniveau en in Singapore en Zuid-Afrika bestaan enkele van de verplichte AQI's op zowel opdracht- als organisatieniveau. Het verschil in focus kan mogelijk worden verklaard door een beperkte(re) doelstelling van het gebruik van AQI's in de handreiking. Deze is gericht op kwaliteit van de accountantsorganisatie, mogelijk vanuit de gedachte dat op dit niveau enige vergelijking tussen de organisaties mogelijk is. Ook de gekozen wijze van communicatie over AQI's, in openbare transparantieverlagen, kan hier een relevante factor in zijn geweest. Bij directe communicatie tussen accountantsorganisaties en auditcommissies gaat het vaak om AQI's op opdrachtniveau: deze hebben doorgaans voor auditcommissies – eventueel naast algemene informatie op organisatieniveau ten behoeve van het selectie- en benoemingsproces – de meeste waarde.
- Een tweede verschil is dat de Nederlandse accountantsorganisaties in hun transparantieverlagen ook diverse resultaten opnemen als AQI's, die weliswaar inzicht geven in specifieke prestaties, maar niet zozeer inzicht geven in audit quality. Te denken valt aan de communicatie over het aantal meldingen van ongebruikelijke transacties bij de FIU-Nederland, het gemiddeld aantal overuren, of het aantal incidentmeldingen bij de AFM. Dit zijn veeleer prestatie-indicatoren (*key performance indicators, KPI's*) die iets kunnen zeggen over de kwaliteit van (het stelsel van kwaliteitsbeheersing van) accountantsorganisaties. Ze bevatten echter geen of beperkte informatie over de kwaliteit van wettelijke controles. Bij de buitenlandse AQI-initiatieven zijn wij een dergelijke verbreding van indicatoren niet tegen gekomen.
- Als laatste verschil kan worden opgemerkt dat het communiceren over kwaliteitsfactoren in Nederland vanuit de sector zelf is geïnitieerd, terwijl de initiatieven op het gebied van AQI's in het buitenland veelal juist gedreven worden vanuit de toezichthouders.

## 6. Afsluitende observaties als lessen voor de ontwikkeling van AQI's in Nederland

We eindigen deze bijdrage met enkele observaties gevolgd uit de internationale ontwikkelingen en ervaringen in het buitenland op het gebied van AQI's. Deze initiatieven zijn allemaal recent en nog volop in ontwikkeling. Het verdient daarom aanbeveling de ontwikkelingen in het buitenland te blijven volgen. Daarnaast adviseren we om onderstaande observaties als lessen of relevante achtergrond mee te nemen voor een duurzame ontwikkeling en bestendiging van AQI's in Nederland:

### 6.1 Het belang van een eenduidig beeld van audit quality

Bij elke discussie over AQI's is het noodzakelijk is om helder te hebben wat wordt verstaan onder audit quality. In het buitenland maakt men doorgaans een onderscheid tussen audit quality op opdracht- en organisatieniveau. Het is goed om in het achterhoofd te houden dat de CTA, en in navolging daarvan ook de kwartiermakers, spreekt over drie niveaus van kwaliteit. Naast kwaliteit van de wettelijke controles en van het kwaliteitsbeheersingssysteem voegen de CTA en de kwartiermakers er onderliggende factoren die van materiële invloed zijn aan toe. Waar deze drie niveaus overeenkomen met de wijze waarop de AFM in haar toezicht naar kwaliteit verwijst – (i) de kwaliteit van wettelijke controles, (ii) de kwaliteitswaarborgen (stelsel van kwaliteitsbeheersing) en de kwaliteitscirkel en (iii) de kwaliteitsgerichte cultuur – hebben wij bij de buitenlandse initiatieven op het gebied van AQI's dit derde niveau niet aangetroffen. Het is belangrijk dat de betrokken partijen weten wat met audit quality bedoeld wordt als zij daar in het kader van AQI's met elkaar over spreken.

### 6.2 AQI's zijn geen vervanging van (oordelen over) audit quality

Op basis van de ervaringen in het buitenland constateren wij dat AQI's geen vervanging zijn van (oordelen over) audit quality. Verwachtingen over AQI's moeten dus realistisch zijn. Het is bovendien belangrijk dat alle belanghebbenden hier hetzelfde beeld bij hebben. In de buitenlandse praktijk worden AQI's beschouwd als overwegend kwantitatieve *metrics* die kunnen worden gebruikt om inzicht te geven in (factoren die kunnen bijdragen aan) audit quality. Op basis van de ervaringen in het buitenland kan niet gezegd worden wat de echte *drivers* van audit quality zijn en is de sterkte van de relatie tussen een indicator en de daadwerkelijk audit quality onduidelijk. Belangrijk is daarom de uitlegbaarheid van een mogelijke relatie tussen een indicator en een *driver* van audit quality.

### 6.3 AQI's zijn situationeel en afhankelijk van de context

Wij observeren ook dat AQI's situationeel en contextafhankelijk zijn: er is geen *one-size-fits-all*-benadering of één ultieme lijst van AQI's. Buitenlandse toezichthouders geven ook aan dat er geen *silver bullet*-AQI bestaat. De initiatieven in het buitenland laten zien dat de selectie en vormgeving van AQI's onder meer verband houdt met de doelstelling van het gebruik van AQI's, de primaire doelgroepen van AQI's, en de rol die de toezichthouder hierin pakt. Deze context voedt vervolgens ook de vraag op welke wijze over AQI's gecommuniceerd wordt (publiek vs. privaat, op opdracht- en/of organisatieniveau, de mate van detail in rapportages, etc.). Op basis van de gebruikte AQI's

in het buitenland stellen wij bovendien vast dat AQI's vooraansnog veelal op het verleden zien en er beperkt tot geen AQI's zijn die zich richten op 'het nu' of een voorstellende waarde hebben.

### 6.4 Gebruiksdoelen van AQI's kunnen verschillen en leiden tot spanningen

Hoewel verschillende AQI-benaderingen elkaar niet hoeven uit te sluiten, kan er wel een spanning bestaan vanwege verschillen in focus, verwachtingen en het moment in tijd waarop de AQI's toegepast worden. Wanneer AQI's bijvoorbeeld voor accountantsorganisaties vooral dienen als interne sturingsinformatie, zal zij zich in de regel meer richten op organisatiebrede indicatoren. Deze informatie is voor auditcommissies en het vervullen van hun monitoringrol van beperkte waarde; daar zal de behoefte eerder liggen in het formuleren en gebruiken van AQI's die zich richten op de (kwaliteit van) de wettelijke controle van de onderneming.

### 6.5 Bij het formuleren van AQI's op organisatieniveau moet gewaakt worden voor vervuiling

Eerder gaven wij al aan dat Nederlandse accountantsorganisaties ook gebruik maken van organisatiebrede factoren die niet of minder sterk te relateren zijn aan audit quality. Wanneer men zich vooral richt op AQI's op organisatieniveau moet worden gewaakt voor een vervuiling van AQI's met andere prestatie-indicatoren die niet of beperkt vanuit de lens van kwaliteit (audit quality) zijn ingegeven. Dit is in het bijzonder relevant wanneer accountantsorganisaties AQI's (ook) gebruiken als interne sturingsinformatie.

### 6.6 Toezichthouders maken verschillende keuzes in hun rol bij de ontwikkeling en gebruik AQI's

In het buitenland is het gebruik van AQI's doorgaans geïnitieerd door de toezichthouder. Er bestaan in het buitenland geen harde juridische verplichtingen tot het gebruik van AQI's. De rol die de toezichthouders pakken verschilt van stimuleren en aanjagen tot een sterkere *regulatory* rol. In het laatste geval zijn ook verschillende benaderingen te ontwaren: informatie over AQI's kan dienen als *business intelligence* voor de risico-georiënteerde benadering van de toezichthouder. Een toezichthouder kan haar toezichtinspanning bijvoorbeeld verminderen bij een accountantsorganisatie wanneer deze op bepaalde AQI's in positieve zin afwijkt van andere accountantsorganisaties, of juist extra inzet plegen bij een negatieve afwijking. Een andere variant is dat de toezichthouder onderzoekt of de accountantsorganisaties op voorgeschreven wijze communiceren met auditcommissies. En hoewel AQI's ook in het buitenland steeds meer omarmd worden, geldt dat géén van de toezichthouders in het buitenland AQI's als zodanig gebruikt in haar oordeel over audit quality.

- **Mr. dr. M. (Melissa) van den Broek** was van oktober 2016 tot augustus 2020 werkzaam als (senior) beleidsadviseur bij de Autoriteit Financiële Markten (AFM) voor het toezicht op accountantsorganisaties en het anti-witwastoezicht. In die hoedanigheid verrichtte zij samen met Martijn de beleidsanalyse waarop deze bijdrage is gebaseerd. Momenteel werkt zij als senior financial crime compliance officer bij ING. Melissa schrijft deze bijdrage op persoonlijke titel.
- **Drs. M.A.H. (Martijn) Duffels RA** is als senior toezichthouder werkzaam bij de Autoriteit Financiële Markten (AFM) en vooral betrokken bij internationale samenwerking, beleid en (beroeps)regelgeving op het gebied van het toezicht op accountantsorganisaties.

## Noten

1. Deze bijdrage is gebaseerd op een (niet-wetenschappelijke) beleidsanalyse die in de periode april – juni 2020 voor de AFM is verricht. Het doel van de beleidsanalyse was primair om inzicht te krijgen in de ontwikkelingen en ervaringen met AQI's in het buitenland. Secundair had deze beleidsanalyse tot doel een vergelijking op hoofdlijnen te maken tussen de Nederlandse en de buitenlandse AQI praktijk.

## Literatuur

- ACRA [Accounting and Corporate Regulatory Authority] (2020a) Guidance to Audit Committees on ACRA's Audit Quality Indicators Disclosure Framework (2020 revised). <https://www.acra.gov.sg/docs/default-source/default-document-library/public-accountants/audit-quality-indicators-disclosure-framework/guidance-to-audit-committees-on-acra's-revised-aqi-disclosure-framework.pdf>
- ACRA [Accounting and Corporate Regulatory Authority] (2020b) Guidance to Audit Firms on ACRA's Audit Quality Indicators Disclosure Framework (2020 revised). <https://www.acra.gov.sg/docs/default-source/default-document-library/public-accountants/audit-quality-indicators-disclosure-framework/guidance-to-audit-firms-on-acra's-revised-aqi-disclosure-framework.pdf>
- ACRA [Accounting and Corporate Regulatory Authority] (2020c) AQI Framework: Latest industry information. [https://www.acra.gov.sg/docs/default-source/default-document-library/public-accountants/audit-quality-indicators-disclosure-framework/aqi---industry-information-\(june-2020\).pdf](https://www.acra.gov.sg/docs/default-source/default-document-library/public-accountants/audit-quality-indicators-disclosure-framework/aqi---industry-information-(june-2020).pdf)
- CMVM [Comissão do Mercado de Valores Mobiliários] (2020). Guide for the Application of Audit Quality Indicators. <https://www.cmvm.pt/en/Comunicados/Documents/Guide%20for%20the%20Application%20of%20Audit%20Quality%20Indicators.pdf>
- CPAB [Canadian Public Accountability Board] (2018) Audit Quality Indicators – Final Report. [https://cpab-ccrc.ca/docs/default-source/thought-leadership-publications/2018-aqi-final-report-en.pdf?sfvrsn=5af68dba\\_12](https://cpab-ccrc.ca/docs/default-source/thought-leadership-publications/2018-aqi-final-report-en.pdf?sfvrsn=5af68dba_12)
- CPAB [Canadian Public Accountability Board] (2019) Audit Quality Indicators: How to put them to work. [https://www.cpab-ccrc.ca/docs/default-source/thought-leadership-publications/2019-aqi-put-to-work-en.pdf?sfvrsn=246de787\\_10](https://www.cpab-ccrc.ca/docs/default-source/thought-leadership-publications/2019-aqi-put-to-work-en.pdf?sfvrsn=246de787_10)
- CTA [Commissie Toekomst Accountancysector] (2020) Vertrouwen op controle. Eindrapport van de Commissie toekomst accountancysector. <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2020/01/30/vertrouwen-op-controle-eindrapport-van-de-commissie-toekomst-accountancysector>
- FAOA [Federal Audit Oversight Authority] (2019) Annual Report 2019. [https://www.rab-asr.ch/backend/internet/cms/resource/351/en/Annual\\_Report\\_2019](https://www.rab-asr.ch/backend/internet/cms/resource/351/en/Annual_Report_2019)
- FRC [Financial Reporting Council] (2020) Audit Quality Indicators: AQR thematic review. [https://www.frc.org.uk/getattachment/fl116f7d7-94d8-4c82-94b2-ba24e3b195eb/AQTR\\_AQI\\_Final.pdf](https://www.frc.org.uk/getattachment/fl116f7d7-94d8-4c82-94b2-ba24e3b195eb/AQTR_AQI_Final.pdf)
- IAASB [International Auditing Assurance Standards Board] (2014) A framework for Audit Quality: Key elements that create an environment for audit quality'. <https://www.iaasb.org/publications/framework-audit-quality-key-elements-create-environment-audit-quality-3>
- IFIAR [International Forum of Independent Audit Regulators] (2020) 2019 Inspection findings survey and stakeholders announcement. <https://www.ifiar.org/activities/annual-inspection-findings-survey/>
- IRBA [Independent Regulatory Board for Auditors] (2019) Feedback report: Audit Quality Indicators. <https://www.irba.co.za/upload/IRBA%20AQI%20Feedback%20report%20-%202019.pdf>
- JFSA [Japanese Financial Services Agency] (2017) Principles for Effective Management of Audit Firms (The Audit Firm Governance Code). <https://www.fsa.go.jp/news/28/sonota/20170331-audit-firmgc/3.pdf>
- Kwartiermakers (2020) Plan van aanpak kwartiermakers toekomst accountancysector. <https://www.linkedin.com/company/kwartiermakers-toekomst-accountancysector>
- Majoor B (2016) Audit Quality Indicators; het ei van Columbus? Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie 90(4): 112–115. <https://doi.org/10.5117/mab.90.31281>
- Minister van Financiën (2020a) Kamerbrief met reactie kabinet op rapport Commissie toekomst accountancysector. <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2020/03/20/kamerbrief-met-reactie-kabinet-op-rapport-commissie-toekomst-accountancysector>
- Minister van Financiën (2020b) Aanstelling Kwartiermakers toekomst accountancysector. <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2020/04/28/kamerbrief-aanstelling-kwartiermakers-toekomst-accountancysector>
- NBA [Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants] (2016) NBA-handreiking 1135: Publicatie kwaliteitsfactoren. [https://www.nba.nl/globalassets/wet--en-regeelgeving/nba-handreikingen/nba-handreiking\\_1135\\_publicatie\\_kwaliteitsfactoren.pdf](https://www.nba.nl/globalassets/wet--en-regeelgeving/nba-handreikingen/nba-handreiking_1135_publicatie_kwaliteitsfactoren.pdf)



- PCAOB [Public Company Accounting Oversight Board] (2015) Concept Release on Audit Quality Indicators. [https://pcaob-assets.azureedge.net/pcaob-dev/docs/default-source/rulemaking/docket\\_041/release\\_2015\\_005.pdf?sfvrsn=de838d9f\\_0](https://pcaob-assets.azureedge.net/pcaob-dev/docs/default-source/rulemaking/docket_041/release_2015_005.pdf?sfvrsn=de838d9f_0)
- PCAOB [Public Company Accounting Oversight Board] (2018) Strategic Plan 2018–2022. <https://pcaobus.org/News/Releases/Pages/PCAOB-approves-five-year-strategic-plan-2019-budget.aspx>
- PCAOB [Public Company Accounting Oversight Board] (2020) Strategic Plan 2020–2024. <https://pcaobus.org/about/strategic-plan-budget/the-pcaob-2020-2024-strategic-plan>