

Audit Quality Indicators; het ei van Columbus?

Barbara Majoor Quality indicators zijn ‘hot’ in accountancyland en staan hoog op de agenda van wetenschappers, regelgevers en accountantsorganisaties. Audit Quality Indicators (AQI's) worden mode binnen het accountantsberoep. Sinds de boekhoudschandalen en de voortdurende stroom aan publicaties van regulators die aangeven dat de audit quality onder de maat is, is de zoektocht begonnen om de kern van audit quality te begrijpen en te beheersen. Ook de wetenschap is meer en meer geïnteresseerd in dit vraagstuk. Wetenschappers proberen inzicht te krijgen in de relatie tussen AQI's en audit quality. Regulators houden zich bezig met de vraag of het wenselijk is om een set van AQI's verplicht voor te schrijven en daarover transparant te rapporteren.

Het Nederlandse accountantsberoep heeft deze vraag intussen al proactief opgepakt. Recent (maart 2016) heeft de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) handreiking 1135 ‘Publicatie Kwaliteitsindicatoren’ (NBA, 2016) gepubliceerd. In deze handreiking worden OOB-accountantsorganisaties aangemoedigd om in hun transparantieverlag een rapportage met Audit Quality Indicators (AQI's) op te nemen. De NBA motiveert haar aanbeveling met de verwijzing naar de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) en het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta)¹. Deze handreiking is de follow-up van maatregel 5.1 in het rapport ‘In het publiek belang’ (NBA, 2014, p. 72):

“Accountantsorganisaties moeten voor een standaardset van kwaliteitsindicatoren, waaronder indicatoren op het gebied van leverage en coaching, in het transparantieverlag of jaarverslag rapporteren wat de interne doelstelling of norm is voor de betreffende indicator, wat de werkelijke uitkomst is over het afgelopen jaar en welke acties worden genomen indien het resultaat negatief afwijkt van de doelstelling of norm”.

In de recente publicaties van transparantieverlagen door de OOB-accountantsorganisaties is hieraan al gevolg geven en is een brede diversiteit aan AQI's opgenomen. Dit neemt niet weg dat de vraag opportuun is, wat de toegevoegde waarde is van AQI's voor stakeholders? Leveren AQI's daadwerkelijk een bijdrage aan het inzicht in audit quality? Is het gebruik als manage-

mentinformatie en rapportage aan externe stakeholders over AQI's de sleutel om de kwaliteit van de controles te verhogen.

Waarom Audit Quality Indicators?

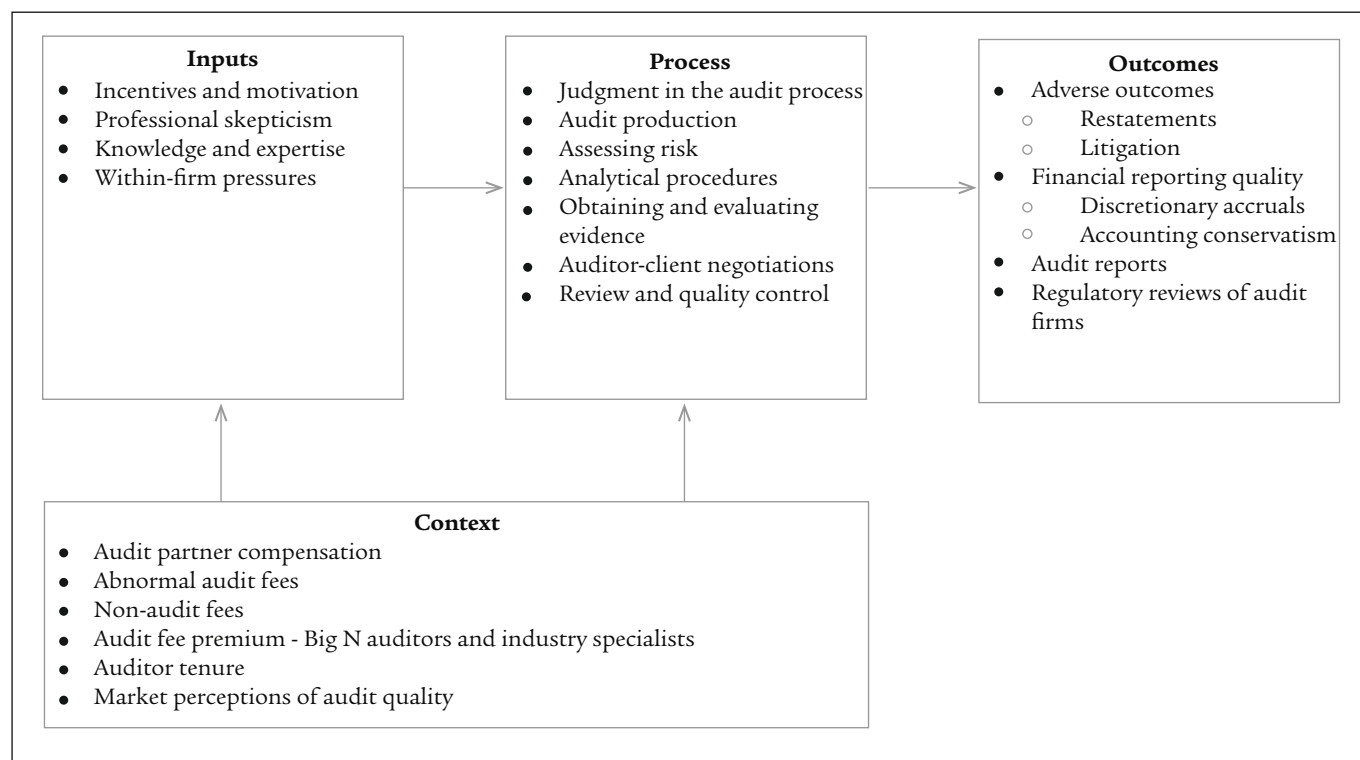
De idee om AQI's te ontwikkelen en daarmee audit quality beter te doorgronden is te begrijpen. Immers audit quality is een moeilijk te kaderen begrip. Naast de output, de controleverklaring, is ook de input en het proces een onderdeel van audit quality. Gebruikers hebben juist in deze onderdelen een beperkt inzicht. In zekere zin is er sprake van een verwachtingskloof tussen gebruikers van het product audit quality en de aanbieders daarvan. Er is daarmee een behoefte om audit quality beter te begrijpen en een gemeenschappelijke visie en inzicht te creëren in factoren die van invloed zijn op audit quality. In het verlengde daarvan is er ook de behoefte van accountantsorganisaties om audit quality met behulp van AQI's te sturen en te beheersen. Met een indicator kan dit begrip inzichtelijk worden gemaakt en daarmee stuurbaar. Een omschrijving van een indicator die in het ketenmanagement veel wordt gebruikt is de volgende: *“Een indicator is een meetbaar fenomeen dat een signalerende functie heeft en een aanwijzing geeft over de mate van kwaliteit. Wijkt een indicator af van een afgesproken norm dan is bijsturing mogelijk”*.²

AQI's geven inzicht in één onderdeel van audit quality. De “balanced scorecard” van Knechel et al. (2013) geeft een overzicht van onderdelen waarvoor AQI's kunnen worden benoemd die vanuit de literatuur naar boven komen als mogelijke factoren die van invloed zijn op audit quality. Deze factoren hebben de auteurs geclusterd en gerelateerd aan de verschillende onderdelen van de controle: de inputfactoren, het controleproces als zodanig, de output van de controle en de context waarbinnen een controle plaatsvindt.

Veelheid aan initiatieven

Er zijn internationaal diverse initiatieven gestart met als doel om met behulp van AQI's de dialoog met stakeholders over audit quality te stimuleren. Het Center for Audit Quality is in 2012 een project gestart waarin zij met verschillende stakeholders in dialoog zijn gegaan over audit quality met behulp van AQI's. De doelstelling is de ontwikkeling van maatstaven of een

Indicators of Audit Quality



Bron: Knechel et al., 2013, p. 404.

framework waarmee eenduidig met stakeholders en in het bijzonder audit committees, kan worden gecommuniceerd over audit quality. Een evaluatie die in 2015 is gedaan op basis van een aantal roundtables met audit committees en andere stakeholders toont aan dat het een weerbarstige materie is om een eenduidige set van AQI's te ontwikkelen die tegemoet komt aan de informatiebehoefte van audit committees. Daarvoor ontbreekt inzicht en overeenstemming in wat de echte 'drivers' zijn van audit quality.

Daarnaast zijn er door regelgevende gremia wereldwijd initiatieven gestart om AQI's te ontwikkelen en toe te passen. In een recent gepubliceerd 'Information paper' van de FEE (november 2015) worden initiatieven van de verschillende regulators van Zwitserland (Federal Audit Oversight Authority; FAOA), UK (Financial Reporting Council; FRC), US (Public Company Accounting Oversight Board; PCAOB), Canada (Canadian Public Accountability Board; CPAB), Australië en Nieuw Zeeland (Chartered Accountants of Australia and New Zealand; CAANZ) en Singapore (Accounting and Corporate Regulatory Authority; ACRA) besproken. Ook bespreekt het rapport de initiatieven van het Center for Audit Quality (CAQ), de International Organisation of Securities Commissions (IOSCO) en de NBA. Hierbij wordt opgemerkt dat in de UK sprake is van een gezamenlijk initiatief met de grootste accountantsorganisaties. De FEE (2015) geeft in haar rapport een

mooi overzicht van alle AQI's die in deze negen initiatieven zijn opgenomen.

De FEE (2015) heeft op basis van haar evaluatie van deze initiatieven een aantal interessante observaties gemaakt. Een rode draad is, dat er nog weinig eenduidigheid bestaat in de smaken AQI's, maar ook het gebruik ervan. Er zijn voorstanders van een flexibele, principles-based benadering, maar er zijn ook voorstanders van een verplichte set die door de regulator wordt voorgeschreven. Een ander opvallend verschil is de communicatie. In een aantal jurisdicties wordt transparantie bepleit naar alle stakeholders, zoals in Nederland via het transparantieverlag. Maar er zijn ook voorstanders van een beperkte transparantie richting Audit Committees, zoals bijvoorbeeld in Singapore.

Audit quality en Audit Quality Indicators blijft helaas nog even een weerbarstig duo

Audit quality is een weerbarstig concept en AQI's zijn nog niet het ei van Columbus. Het Center for Audit Quality komt evenals de FEE (2015) tot het inzicht dat ondanks aanzienlijke inspanningen en de diverse internationale initiatieven op het gebied van AQI's er nog weinig consensus is, wat nu daadwerkelijk audit quality bepaalt. Vooral wat de belangrijkste AQI's zijn om audit quality te duiden, welke stakeholders daar interesse in hebben en hoe daarover moet worden gecommuniceerd. Zij zijn van mening dat er nog een forse

Overview of audit quality indicators throughout different initiatives

Indicator	Issuing body	NBA	FAOA	FRC UK ³	PCAOB	US CAQ	CPAB	CAANZ	ACRA	IOSCO	Total
1. Training hours per audit personnel		X		X	X	X*	X	X*	X	X*	8
2. 'Internal engagement quality views'		X	X ⁴	X	X	X			X		6
3. Number of audit staff per audit partner		X	X		X		X	X*	X		6
4. Years of experience		X			X	X	X		X	X	6
5. External inspections		X		X	X	X			X	X	6
6. Partner workload		X ⁶			X	X	X		X		5
7. Industry expertise of audit personnel					X	X	X		X	X	5
8. Staff workload		X			X	X	X			X	5
9. Investment in development of new audit methodology and tools		X		X	X			X			4
10. Staff turnover		X	X		X				X		4
11. Independence		X			X				X	X	4
12. Staff satisfaction survey		X ⁶		X	X						3
13. External investigations		X		X	X						3
14. Technical resources support					X	X	X				3
15. Tone at the top					X	X				X	3

Bron: FEE, 2015, p. 5.

uitdaging ligt om de kwaliteit van de controle eenduidig te meten. Zowel het Center for Audit Quality (2016) als de FEE (2015) zijn van mening dat een framework van AQI's daaraan een belangrijke bijdrage kan leveren, maar daarvoor moet nog de benodigde inspanning worden geleverd. Ik sluit af met enkele overwegingen die hierbij een rol kunnen spelen:

1. "Pas op de plaats". AQI's moeten geen doel op zichzelf worden. Het is een aanvulling op het begrip audit quality, om kwaliteitsoordelen te onderbouwen en transparant te maken voor stakeholders. Met andere woorden AQI's kunnen handvatten bieden aan zowel gebruikers van accountantsoordelen om de kwaliteit te begrijpen als aanbieders van accountantsoordelen om op de kwaliteit te sturen. Een belangrijke randvoorwaarde daarbij is wel dat de AQI's de oorzaken van goede en slechte audit quality moeten duiden. AQI's suggereren immers dat daarmee een complex proces inzichtelijk en meetbaar wordt gemaakt en dat je dus op basis van een indicator de audit quality kan beoordelen en kan bijsturen. Dat werkt volgens het principe dat een AQI een aanwijzing is voor de aanwezigheid van iets anders. Bijvoorbeeld de bestede tijd (uren) aan een Opdrachtgerichte KwaliteitsBeoordeling (OKB) is een indicator voor hoge audit quality. En hierin schuilt een gevaar zo-

lang niet onomstotelijk is aangetoond dat dit verband klopt. In dit voorbeeld dat het *aantal uren* bepalend is en niet bijvoorbeeld *het specialisme of senioriteit van de persoon* die de OKB uitvoert. Dus AQI's suggereren door hun concreetheid dat je hierop eenvoudig kunt sturen, echter hiermee loop je in de mogelijke valkuil op het verkeerde aspect te interveniëren.

2. "Keep it simple". Audit quality is een complex begrip en lijkt niet te vatten in een eenvoudige definitie en daarmee al helemaal niet in een paar eenvoudige indicatoren. Toch is hier wel een spanningsveld. Immers een deel van de worsteling die het Center for Audit Quality (2016) signaleert en die ook in de praktijk herkenbaar is, ligt besloten in dit vraagstuk. Stakeholders zien door de bomen het bos niet meer, door de vele verschillende AQI's die worden gecommuniceerd. Maar ook als sturingsinstrument voor het management van een accountantskantoor ligt hier een risico. Immers het sturen op heel veel (verschillende) AQI's leidt af van de werkelijk benodigde informatie om bij te sturen. Maar dat vraagt veel durf. Het glanzende concept van een dashboard met veel indicatoren oogt veel indrukwekkender dan het simpele idee van twee of drie AQI's die aansluiten bij de urgente kwaliteitsvraagstukken en de relevante (stuur) informatie zichtbaar maken.

3. “Wonderen bestaan niet”. Een indicator heeft een signalerende functie en geeft daarmee een aanwijzing over de mate van kwaliteit. Het is daarom risikant om op basis hiervan uitspraken te doen over de absolute kwaliteit. Een indicator kan wel aanleiding zijn om nader onderzoek te doen. Dus een wereld waarin AQI’s aan stakeholders een absoluut beeld geven over de geleverde audit quality is volgens mij een illusie. Wel kan een trend in AQI’s duiden op mogelijke verbetering of verslechtering van de kwaliteit en daarmee een handvat voor gebruikers zijn om met de aanbieders van accountantsoordelen in gesprek te gaan of voor bestuurders om bij te sturen. De idee dat er AQI’s kunnen worden ontwikkeld die een voorspellende waarde hebben en daarmee incidenten kunnen voorkomen is volgens mij een illusie.
4. “Geef niet op”. Audit quality is de kern van het bestaan van accountants. Dus daarmee de wortel van het beroep. De incidenten en de constante stroom aan rapporten van toezichthouders die aantonen dat de audit quality nog tekort schiet, geeft het belang aan om volhardend verder te gaan op deze weg. Immers

de sleutel voor verbetering van audit quality ligt in het begrijpen van de drivers van audit quality en daar kunnen AQI’s de concrete vertaling van zijn. Wat ‘drijft’ goede audit quality, en aan de andere kant van de medaille, wat zijn de oorzaken van slechte audit quality? Als we dat inzicht ontberen is het ... met een blinddoek voor. De recentelijk (februari 2016) uitgezette vraag voor onderzoek door de Foundation for Auditing Research (FAR)³ beveel ik daarom van harte aan bij de wetenschappers onder ons. ■



Prof. dr. G.C.M. Majoor RA is hoogleraar accountancy bij Nyenrode Business Universiteit en werkzaam bij de Autoriteit Financiële Markten.

Noten

- 1 ■ Door het rapporteren van key performance indicators (KPI's) en kwaliteitsfactoren geven OOB-kantoren concreet invulling aan de in de Bta (na 17 juni 2017: De EU-verordening) voor OOB-kantoren voorgeschreven beschrijving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing en relevantie informatie over haar investeringen in kwaliteit en de uitkomsten daarvan. Hiermee geven de beleidsbepalers van de organisatie tevens weer hoe zij waarborgen dat ze adequaat invulling geven aan de zorgplicht zoals bedoeld in de Wta (NBA-handreiking 1135, 2016, p. 4).
- 2 ■ Geraadpleegd op <http://www.ketens-netwerken.nl/begrippen>.
- 3 ■ Zie <http://www.foundationforauditing-research.org/>.

Literatuur

- Center for Audit Quality (2016). *Audit Quality Indicators; The Journey and Path Ahead*. Geraadpleegd op http://www.thecaq.org/docs/default-source/reports-and-publications/auditqualityindicators_journeyandpath2016.pdf?sfvrsn=6.
- Fédération des Experts-comptables Européens (2015). *Overview of Audit Quality Indicators Initiatives*. Geraadpleegd op http://www.fee.be/images/publications/auditing/1511_Overview_of_Audit_Quality_Indicators_Initiatives.pdf.
- Knechel, W.R., Krishnan, G.V., Pevzner, M., Shefchik, L.B., & Velury, U.K. (2013). Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(Supplement 1): 385-421.
- NBA, Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (2016). *NBA-handreiking 1135 Publicatie Kwaliteitsfactoren*. Geraadpleegd op https://www.nba.nl/Documents/Consultatiereacties%202016/HR_1135_Publicatie_Kwaliteitsfactoren_160304.pdf.
- NBA, Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants, Werkgroep Toekomst Accountantsberoep (2014). In het publiek belang: Maatregelen ter verbetering van de kwaliteit en onafhankelijkheid van de accountantscontrole. Amsterdam: Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants. Geraadpleegd op https://www.accountant.nl/globalassets/accountant.nl/toekomst-accountantsberoep/in_het_publiek_belang_rapport_25sep2014.pdf.