

GREEN PAPER

---

# DE DEFINITIE VAN AUDIT KWALITEIT

---



De accountancysector is 2,5 jaar na de publicatie van haar rapport “In het publiek belang” op een natuurlijk moment van evaluatie gekomen. Een belangrijke vervolgstap is te komen tot een meer inhoudelijke en eenduidige invulling van het begrip audit kwaliteit. Dit Green Paper ‘De definitie van Audit Kwaliteit’ is bedoeld als startpunt voor het gesprek en de consultatie hierover met accountants en belanghebbenden bij onze sector.

Achtereenvolgens behandelt dit paper (i) een korte contextuele duiding, (ii) het multi-stakeholder perspectief, (iii) een nadere uitwerking van het kwaliteitsbegrip en (iv) enkele suggesties voor praktische toepassing van het kwaliteitsmodel.

De stuurgroep Publiek Belang is een gezamenlijk initiatief van OOB-accountantsorganisaties, de werkgroep niet-OOB, SRA en NBA. Zij heeft als opdracht een Veranderagenda Audit op te stellen en uit te doen voeren, vanuit een helder geformuleerde, collectieve kwaliteitsambitie.

De Stuurgroep verwelkomt de reactie van accountants en andere belanghebbenden op deze Green Paper Audit Kwaliteit. Wij zijn in het bijzonder geïnteresseerd in uw reflectie op de volgende onderwerpen:

1. Verwerking van het publiek belang perspectief in deze definitie van audit kwaliteit
2. Bijdrage aan inhoudelijk en eenduidig kwaliteitsbegrip voor beroepsbeoefenaren in de auditpraktijk
3. Bijdrage aan maatschappelijk begrip over audit kwaliteit
4. Status en positionering van de (internationale) beroepsstandaarden als instrument voor het realiseren van audit kwaliteit
5. Praktische toepassing van het kwaliteitsmodel en uitgangspunt voor verdere acties ter bewustwording, inrichting, uitvoering en borging van kwalitatief hoogwaardige audits (tabel op p. 13)

In september 2017 organiseren wij een ronde tafel gesprek hierover met belanghebbenden bij onze sector.

Uw reactie kunt u tot 1 oktober 2017 met ons delen via [consultatie@nba.nl](mailto:consultatie@nba.nl). De reacties kunnen door ons worden gepubliceerd, tenzij u aangeeft hier geen prijs op te stellen. De uitkomsten van het gesprek en de open consultatie vormen de basis voor een White Paper Audit Kwaliteit, met een voorgenomen beleidsstandpunt op het onderwerp. Dit leidt in 2018 tot een gezamenlijk beleidsstandpunt van kantoren en de beroepsorganisatie over ‘wat de accountancysector onder auditkwaliteit verstaat’ en verdere acties ter bewustwording, inrichting, uitvoering en borging van kwalitatief hoogwaardige audits.

De Stuurgroep Publiek Belang is Anne Aantjes (Deloitte), Guido Klüth (KPMG) en Tim Schuren (BDO) uiterst erkentelijk voor hun bijzondere inzet bij het schrijven van deze Green Paper Audit Kwaliteit. Onze dank gaat ook uit naar de Foundation for Auditing Research (FAR) voor de mogelijkheid om de paper te presenteren op hun International Conference 2017 met als thema ‘Controversies in Future Audit Quality - A multi-stakeholder perspective’.

Wij nodigen u van harte uit om aan het gesprek en de consultatie over audit kwaliteit deel te nemen.

Stuurgroep Publiek Belang, juni 2017

Paul Dinkgreve (SRA)  
Egbert Eeftink (KPMG)  
Peter Hopstaken (Mazars)  
Pieter Jongstra (NBA), voorzitter  
Roland Ogink (werkgroep niet-OOB)  
Pieter-Paul Saasen (BDO)  
Marco van der Vegte (Deloitte)  
Berry Wammes (NBA)



## (i) CONTEXT

### Inleiding

De Monitoring Commissie Accountancy (MCA) schijft in haar rapport (MCA, 2016, p. 21) dat ten aanzien van het aspect kwaliteit “voor velen onduidelijk is wat precies onder het kwaliteitsbegrip dient te worden verstaan.” De Commissie beveelt de sector aan om “naast de kwantitatieve invulling van het kwaliteitsbegrip, meer nadruk te leggen op de inhoudelijke invulling daarvan.”

Duidelijkheid over het kwaliteitsbegrip lijkt een logisch - zo niet onmisbaar - startpunt om een kwaliteit-sambitie te kunnen formuleren en vervolgens via een benadering die oorzaken, maatregelen en effect (het OME-model) met elkaar verbindt naar realisatie van die ambitie te streven. Maar wat is audit kwaliteit? In zijn voorwoord in de MAB-special over Audit Kwaliteit (MAB, september 2016) schrijft Prof.dr. J.F.M.G. Bouwens dat de maatschappij ogenschijnlijk een pasklaar antwoord op deze vraag *lijkt* te hebben, terwijl het voor de audit industry veel minder helder is hoe daar te komen. Hierbij stipt hij de ‘zero-tolerance benadering’ van de maatschappij aan, met - naast de vraag over haalbaarheid daarvan - ook de vraag over wenselijkheid in het spanningsveld met de samenhangende kosten.

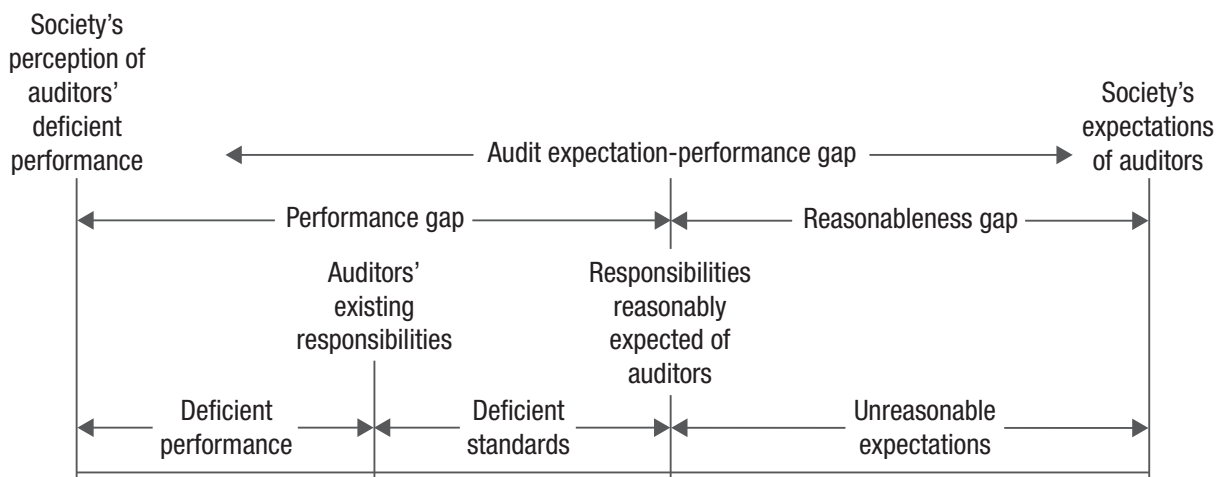
De MCA geeft in haar rapport (MCA, 2016) kleur aan wat de mogelijke oorzaak is van het ontbreken van (een eenduidig) kwaliteitsbegrip: “Voor de een is kwaliteit het door de accountant handelen conform de regels; voor een ander staat het bereiken van klanttevredenheid centraal. Voor de een stijgt de kwaliteit zodra er minder incidenten zijn en negatieve publiciteit vermindert; voor een ander staat de toegevoegde waarde van de dienstverlening centraal. Voor de een is het van belang dat een partner meer uren aan een opdracht gaat besteden dan in het verleden; voor een ander telt louter of het accountantsoordeel deugt.”

Het is dit ‘multi-stakeholder perspectief’ dat ook Prof.dr. Ph. Wallage RA optekent (MAB, oktober 2016, pp. 364-369) vanuit een paneldiscussie met vier belanghebbenden; een audit practitioner, een academicus, een non-executive director en een audit regulator. En hierin is ons inziens de oorzaak en ook de ‘oplossing’ gelegen te komen tot een eenduidig kwaliteitsbegrip met een meer inhoudelijke invulling.

### Verwachtingskloof

Interessant aan deze discussie is dat accountancy een zogenaamd vrij beroep is (Frielink en Van Kollenburg, 1999), waarbij de beroepsbeoefenaren een zekere mate van vrijheid hebben om het werk naar eigen inzicht in te vullen. Een van de manieren waarop vrije of professionele beroepen waarborgen voor kwaliteit en de uitvoering van het werk aanleggen, is het ontwikkelen en gebruiken van standaarden en vervolgens het gebruik ervan te bewaken. Accountancy is daarin niet anders. De controle- en overige standaarden (NV COS) bevatten fundamentele delen van de werkzaamheden die de accountant verricht en dragen daarmee ook bij aan het in de accountant gestelde vertrouwen en de relevantie van het vak.

Het begrip standaarden kan voor niet-beroepsbeoefenaren wellicht iets absoluuts oproepen: alles wat de accountant doet staat in een standaard en voor elk onderwerp is een standaard. Dit is zeker niet het geval. Limperg’s (1932) leer van het gewekte vertrouwen is dan ook 85 jaar later nog steeds valide: verricht de werkzaamheden op een vertrouwenswaardig niveau en schep niet meer verwachtingen dan op basis van diezelfde werkzaamheden gerechtvaardigd is. Tegelijkertijd impliceert deze leer een verschil in verwachtingen die er al sinds het ontstaan van het beroep blijkt te bestaan. De maatschappij heeft verwachtingen, die verder reiken dan alleen het verstrekken van zekerheid over financiële cijfers. Bij nadere analyse bestaat de verwachtingskloof (Porter et al., 2012) uit 3 onderdelen, welke directe invloed uitoefenen op de beleving van kwaliteit door de verschillende stakeholders, zoals opgenomen in de onderstaande figuur.



Figuur 1: Verwachtingskloof nader gespecificeerd (uit: Porter et al., 2012).

Lezend van rechts naar links heeft in de bovenstaande figuur *unreasonable expectations* betrekking op een ongerechtvaardigde verwachting van het maatschappelijk verkeer waar ook geen standaarden voor zijn of ontwikkeld kunnen worden. Bijvoorbeeld de verwachting dat als de controleverklaring is afgegeven er geen sprake is van fraude of corruptie en dat de continuïteit van de onderneming zonder meer gewaarborgd is. Deze kloof zal de accountant redelijkerwijs niet kunnen inlossen.

Het volgende element is dat van *deficient standards*. Dit ziet - los van de (wettelijke) reikwijdte van de controleopdracht - toe op een vanuit het maatschappelijk verkeer weliswaar gerechtvaardigde verwachting, maar die door het ontbreken van standaarden een (wettelijke) grondslag mist voor de accountant om het werk op te baseren. Denk hierbij bijvoorbeeld aan een oordeel over het leiderschap van een onderneming, gedegen corporate governance en transparantie over voornaamste (bedrijfs)risico's.

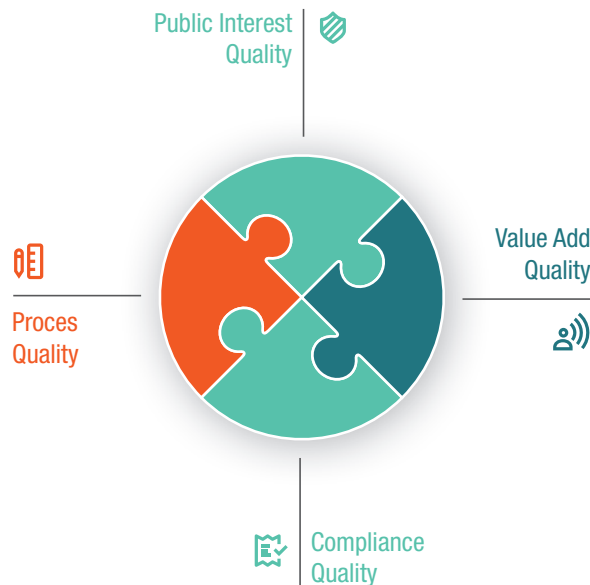
*Deficient performance* ten slotte heeft te maken met mindere kwaliteit als gevolg van het feit dat de betreffende accountant de werkzaamheden niet in overeenstemming met geldende standaarden heeft uitgevoerd. Werken conform controlestandaarden is een gerechtvaardigde verwachting van het maatschappelijk verkeer en het domein waar de beroepsgroep vanuit de toezichthouder momenteel het meest op uitgedaagd wordt. De reden voor deze uitdaging is wellicht gelegen in het feit dat de beroepsgroep vooral inspanningen heeft gepleegd om ongerechtvaardigde verwachtingen zoveel als mogelijk bij te stellen (Porter et al, 2012, p. 103). Dit verklaart ook ten dele het ontstaan c.q. de ontwikkeling van de standaarden en het steeds uitgebreider worden van de controleverklaring.

Er is een zekere overlap tussen de verschillende elementen, althans in de verwachtingen van het maatschappelijk verkeer. En derhalve voor eender welk onderwerp de vraag kan zijn of er sprake is van *deficient performance*, *deficient standards* of *unreasonable expectations*.

Een onderliggend vraagstuk bij de verwachtingskloof is wie we onder "maatschappij" moeten verstaan. Onder de zinsnede "de verwachtingen van het maatschappelijk verkeer" ligt een diepere structuur (Bandler en Ginder, 1975), namelijk: wie heeft welke verwachtingen (en ten opzichte van wie)?

## (ii) MULTI-STAKEHOLDER PERSPECTIEF

Marco van der Vegte - Audit Partner bij Deloitte en bestuurslid Foundation for Auditing Research - geeft daarom in zijn presentatie tijdens de eerste FAR conferentie aan, dat voor een definitie van audit kwaliteit een bredere blik noodzakelijk is, omdat bij definiëring van kwaliteit de vraag opkomt: kwaliteit voor wie? (Bik, 2016, p. 371). Hij pleit derhalve voor een bredere conceptualisering van audit kwaliteit, waarbij vier perspectieven in ogenschouw worden genomen: (i) de maatschappij ook wel het 'publiek belang', (ii) de toezichthouder ook wel te omschrijven als 'compliance', (iii) de audit cliënt en diegenen belast met toezicht, onder meer te duiden als 'toegevoegde waarde', en (iv) het audit team en de audit firma, oftewel het 'proces' (zie de hierna volgende figuur).



Figuur 2:  
Multi-stakeholder perspectief  
op Audit Quality  
(gebaseerd op Bik, 2016).

### Publiek belang

Handelen in het publiek belang betekent daadwerkelijk invulling geven aan het mandaat dat de maatschappij accountants heeft gegeven. Zoals figuur 1 aangeeft (Porter et al. 2012), verwacht het maatschappelijk verkeer meer dan het louter assurance geven bij een verantwoording. Kwaliteit geldt hierbij als externe signaleringsfunctie. Het betekent bijvoorbeeld het tijdig identificeren van belangrijke onderwerpen, zoals de tijdige aandacht voor gebrek aan continuïteitsveronderstellingen, fraude of corruptie, corporate governance en transparantie over de belangrijkste bedrijfsrisico's, een en ander afgestemd op de situatie bij de gecontroleerde en de wijze waarop de externe accountant tastbaar opvolging geeft aan deze geïdentificeerde verhoogde risico's.

### Compliance

Vanuit toezichthoudend oogpunt betekent kwaliteit voldoen aan de vereisten van specifiek de Wet toezicht accountantsorganisaties en het Besluit toezicht accountantsorganisaties. Compliance betekent in het kader van dit green paper, dat accountants de plicht en het recht hebben om verantwoording af te leggen over de wijze waarop zij hun controle hebben uitgevoerd en hoe zij tot de onderbouwing van het oordeel zijn gekomen<sup>1</sup>. Deze verantwoording legt de accountant af aan het maatschappelijk verkeer bij monde van de toezichthouder (de 'license to operate').

### Toegevoegde waarde

Het volgende stakeholder-perspectief is dat van de toegevoegde waarde en omvat de manier waarop we via onze controlewerkzaamheden waarde toevoegen voor de entiteit onderworpen aan accountantscontrole en degenen belast met toezicht. Van der Vegte spreekt in dit verband over een 'painless audit' (Bik, 2016, p. 372): een gedegen auditproces, waarbij deadlines worden gehaald en er geen verrassingen zijn, of in ieder geval een vroegtijdige signalering en opvolging van problemen. Een laatste aspect vanuit dit perspectief is een audit uitgevoerd tegen redelijke kosten.

<sup>1</sup> Dit wordt vaak omschreven als 'the story of the audit'.

Ook hier dient de accountant in het kader van audit kwaliteit waakzaam te zijn op meerdere elementen uit de verwachtingskloof, aangezien ook klanten en haar toezichthoudende organen gerechtvaardigde en ongerechtvaardigde verwachtingen ten aanzien van accountantscontrole kunnen hebben.

De accountant verschaft cliënten en interne toezichthouders anonieme toegang tot opgedane ervaringen bij andere bedrijven. Dit is de interne signaleringsfunctie van de accountant. De toegevoegde waarde is naast de (uitgebreide) controleverklaring vooral te vinden in aanbevelingen om de interne controle te verbeteren, signaleren van hot topics waaronder cyber security, geïntegreerde verslaggeving, elektronische inkomstenstromen en verantwoorde omgang met belastingen. Dergelijke topics worden overigens deels gevoed door veranderingen in maatschappelijke verwachtingen en percepties.

### **Proces**

Ten slotte zijn de accountant en de accountantsorganisatie stakeholder in de definiëring van kwaliteit. Ook het perspectief van proces raakt meerdere elementen van de verwachtingskloof, maar in tegenstelling tot de andere perspectieven staat de beroepsgroep hier zelf aan het roer. Binnen dit perspectief vallen vraagstukken die toezien op de wijze waarop accountants(organisaties) de controles inrichten en verrichten. Dit betreft zowel methodologie als tooling ter ondersteuning van die methodologie. Kwaliteit in het proces betekent een controle die niet alleen effectief is (lees: kwaliteit levert op de drie zojuist geschetste invalshoeken), maar ook efficiënt is uitgevoerd. Brede kwaliteit is gebaat bij goed procesmanagement en goede prioriteitenstelling, bijvoorbeeld via partnerbetrokkenheid, gedegen risicoanalyse en team discussies, al dan niet ondersteund met behulp van data & analytics. Daarnaast dient een controle effect te sorteren door de aandacht te kunnen richten op die gebieden die het meest significant zijn voor het beeld van de jaarrekening en waarover de accountant in de uitgebreide controleverklaring verslag wenst te doen.

### **Samengevat**

Er is sprake van kwaliteit indien een product voldoet aan de verwachtingen (ISO 9001). Welke verwachtingen dit zijn, hangt in het geval van accountantscontrole af van degene aan wie deze vraag wordt gesteld. Er zijn in dit kader 4 perspectieven te onderkennen, die in elke discussie over het kwaliteitsbegrip als uitgangspunt genomen moeten worden.

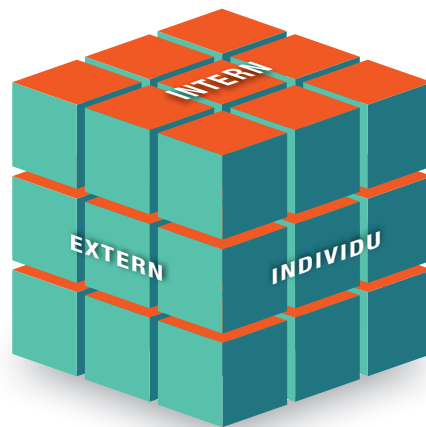


## (iii) NAAR EEN BREDER KWALITEITSBEGRIIP

Dit laat echter onverlet, dat wij als sector (a) ons eigen kwaliteitsperspectief verder kunnen duiden, om zo (b) een inhoudelijk kwaliteitsambitie te definiëren en (c) die verder lading te geven door er concrete kwantificering aan toe te voegen om op de realisatie ervan te kunnen sturen.

Vanuit een metapositie beschouwd, is het zojuist geschetste multi-stakeholder-model te splitsen in interne en externe stakeholders. Voor de definitie van kwaliteit is het behulpzaam om deze splitsing aan te brengen, omdat de dialoog met interne stakeholders een wezenlijk andere is dan met externe stakeholders en derhalve vanuit het beroep en de beroepsorganisatie andere activiteiten en acties vergt. Vervolgens kan een verbijzondering in interne stakeholders aangebracht worden door onderscheid te maken in organisatie en (externe) accountants oftewel het individu. Deze verbijzondering sluit aan bij de wijze waarop de wetgever naar het beroep kijkt sinds de invoering van de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta), waar voor het eerst het begrip accountantsorganisatie werd geïntroduceerd.

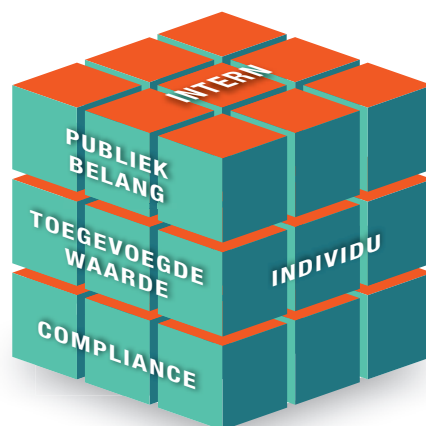
De drie onderdelen werken op elkaar in en dienen daarom ook met elkaar in samenhang bestudeerd en ingevuld te worden. Dit is als volgt grafisch weer te geven:



We zullen nu de verschillende lagen van het model nader invullen en bespreken, waarbij we vooral in zullen gaan op de interne en individuele dimensie.

### **Externe dimensie van kwaliteit**

De externe dimensie is uitvoerig besproken tijdens de behandeling van het multi-stakeholder perspectief. We verwijzen dan ook terug naar die behandeling voor nadere details en volstaan hier met het presenteren van de 3 lagen voor de externe dimensie:



### Interne dimensie van kwaliteit

Hoewel het accountantsberoep primair een persoonlijk beroep is (Frielink en Van Kollenburg, 1999), heeft de ontwikkeling van het accountantsberoep vooral plaatsgevonden door bundeling van krachten.

Dit vloeit voort uit de constatering dat mensen zich organiseren, omdat men “het werk niet alleen af kan” (Jansen, 2002, p. 275). Maar dat betekent wel dat we dit organiseren in goede banen moeten leiden, zoals ook Egbert Eeftink opmerkt: “we need an overall audit quality control system” (Bik, 2016, p. 372).

Het organiseren van werk bestaat uit drie delen (Pugh et al, 1969): structuur van activiteiten, concentratie van gezag, en toezicht op werkzaamheden. Structuur van activiteiten gaat vervolgens over de wijze waarop werkzaamheden binnen de organisatie zijn verdeeld en de accountantsorganisatie haar stelsel van kwaliteitsbeheersing heeft ingericht om daarmee te voldoen aan haar zorgplicht. De internationale beroepsorganisatie voor accountants, IFAC, heeft in haar handboeken vastgelegd welke structuren binnen een accountantskantoor worden verwacht, te weten (uit International Standard on Quality Control 1):

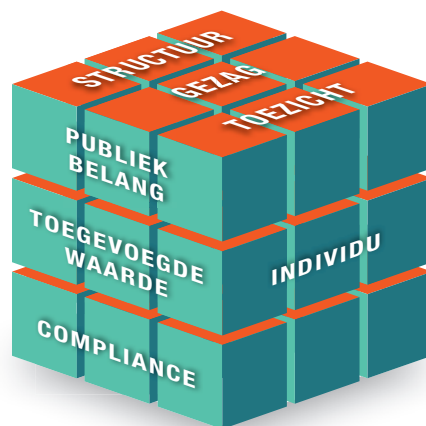
- Tone at the Top
- Ethics & Independence
- Acceptance of clients and engagements
- Human Resources
- Engagement Performance
- Monitoring

Voor de uitvoering is de accountantsorganisatie ingericht langs bijvoorbeeld markt- en sectorgroepen, afdelingen en specialisten-units (zoals vaktechniek) binnen accountantsorganisaties en -kantoren. Binnen structuur valt ook de standaardisatie van werkzaamheden, waaronder derhalve de methodologie die de betreffende accountantsorganisatie onderhoudt en toepast.

Concentratie van gezag heeft betrekking op de besluitvorming binnen organisaties en de afwegingen die organisaties moeten maken tussen centralisatie en decentralisatie. De Wta heeft met de invoering van het begrip beleidsbepalers expliciet en specifiek een zekere centralisatie binnen accountantsorganisaties afgedwongen. Het gaat dan onder meer over de governance en de verhouding tussen externe accountants en beleidsbepalers. Daarnaast vallen ook planning van medewerkers, aanbod van dienstverlening of acceptatie van klanten onder deze dimensie.

Het onderdeel toezicht ten slotte behandelt het vraagstuk hoe en in hoeverre lijnmanagers de werkzaamheden van medewerkers bewaken en bijsturen door middel van persoonlijk toezicht of onpersoonlijk toezicht. Persoonlijk toezicht binnen een accountantsorganisatie krijgt gestalte door de getrapte review en door training on the job. Onpersoonlijk toezicht krijgt gestalte door toepassing van bijvoorbeeld jaarlijkse onafhankelijkheidsbevestigingen, consultaties van specialisten, checklisten, geautomatiseerde controls in elektronische dossiervorming en interne inspectieprogramma's (c.q. compliance).

Dit leidt tot de volgende uitbreiding van ons model:



## Individuele dimensie van kwaliteit

Accountancy wordt vaak bestempeld als vrij beroep of een professie. Het begrip vrij beroep impliceert in zichzelf al dat er sprake is van een zekere autonomie in de uitvoering van werkzaamheden. De vakkundige oordeelsvorming van de accountant neemt dan ook een centrale plaats in binnen de professionele normen en de controlestandaarden. Op tal van belangrijke plaatsen in de controlestandaarden bijvoorbeeld is deze term opgenomen. Deze vrijheid is noodzakelijk, omdat de accountant moeten kunnen handelen naar de omstandigheden die zich voordoen. Wijzigingen in waarderingsgrondslagen, overnames, faillissementen, fraudes. Het zijn allemaal voorbeelden van een dynamische omgeving waarin de accountant werkt en waarop deze naar inzicht moeten kunnen reageren. De vakkundige oordeelsvorming is de maatschappelijk positieve waarde (sociale waarde) die de accountant genereert en de noodzakelijke reden waarom het beroep inderdaad een vrij beroep is: de accountant moet onafhankelijk tot het meest passende samenstel van de werkzaamheden komen om tot een deugelijke grondslag voor het oordeel te komen.

Dit neemt evenwel niet weg, dat er standaardisatie binnen het beroep plaatsvindt, onder meer omdat er sprake is van een ‘body of knowledge’, professionele normen, een beroepsorganisatie en acceptatie van het beroep in de maatschappij (Sorensen en Sorensen, 1974). Maar ook omdat er sprake is van het afleggen van een competentietest leidend tot een vorm van certificering of licentie (Broman, 1995). In het geval van accountancy is dit het slotexamen en praktijkexamen, waarna de RA- of AA-titel gevoerd kan worden. De AFM-vergunning zou als licentie voor de uitvoering van wettelijke controles kunnen worden gezien. Regulering van professies vindt vaak plaats via tuchtrecht.

In termen van kwaliteit betekent dit evenwel ook, dat kwaliteit inderdaad deels afhankelijk is van deze (individuele) vrije beroepsbeoefenaar. Er is dan ook veelvuldig wetenschappelijk onderzoek naar vakkundige oordeelsvorming uitgevoerd (voor een recent overzicht verwijzen we naar Trotman et al, 2011). Invulling van het begrip kwaliteit dient derhalve ruimte te geven aan de elementen die het individuele karakter van het beroep tot uitdrukking brengen.

Uitgaande van de vaststelling dat kwaliteit een uitkomst is van prestatie, lijkt het ons aannemelijk om de antecedenten van prestatie(s) als uitgangspunt te nemen voor de modellering van de individuele dimensie in een bredere kwaliteitsdefiniëring. Verschillende onderzoekers hebben deze antecedenten onderzocht, ook specifiek voor de accountancy (Libby en Luft, 1993), en er blijken 3 factoren te zijn: vaardigheid, motivatie (“mindset”) en mogelijkheid. Een accountant komt derhalve tot prestatie indien hij of zij beschikt over de toereikende vaardigheden (waaronder kennis en ervaring), de juiste motivatie heeft om deze vaardigheden in te zetten of te willen leren, in combinatie met de mogelijkheid om vaardigheid en motivatie tot uitdrukking te laten komen. Dit is ook waar Michael de Ridder op doelt in zijn openingstoespraak op het eerste FAR-congres: “the intrinsic motivation [...] to work with full conviction on improving and strengthening our profession.” (Bik, 2016, p. 371). Ons model is nu compleet en als volgt te presenteren:



## (iv) PRAKTISCHE TOEPASSING VAN HET KWALITEITSMODEL

Nu we alle onderdelen van het model hebben ingevuld, wordt het mogelijk om de verschillende onderdelen met elkaar in verband te brengen en daarmee kwaliteit praktisch te maken. Aansluitend stelt ons dat in staat om indicatoren te bepalen die meting en bewaking van de betreffende cellen mogelijk maakt. De onderstaande tabel is bedoeld een aanzet te zijn tot verdere concretisering. We hebben ervoor gekozen om in eerste instantie twee dimensionaal te werken, ondanks dat de kubusvorm kruisverbanden veronderstelt. Tevens merken we op dat het introduceren van indicatoren onherroepelijk de vraag om normering oproept. Er zal sprake moeten zijn van verschillende normen en verschillende uitkomsten, afhankelijk van de context waarin een accountantsorganisatie of een accountant zich bevindt ('different horses for different courses'). Uiteindelijk is het verhaal achter de cijfers belangrijker voor het begrip over audit kwaliteit dan het al dan niet realiseren van een specifieke grenswaarde voor een specifieke indicator.

# GREEN PAPER DE DEFINITIE VAN AUDIT KWALITEIT

	Input	Process	Output
<b>Intern</b>	Structuur <ul style="list-style-type: none"> <li>- Tone at the top</li> <li>- Aantal functielagen</li> <li>- Aantal medewerkers per partner</li> <li>- Aantal specialisten voor vaktechniek</li> <li>- Aantal overige specialisten en experts</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Wijze van samenwerken, elkaar aanspreken, veiligheid, kwetsbaarheid etc.</li> <li>- Urenallocatie over verschillende fasen van de controle</li> <li>- Realisatie</li> <li>- Consultaties vaktechniek</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Score Culture survey</li> <li>- Efficiency rating</li> <li>- Kosten accountantstcontrole</li> <li>- Uitkomsten en opvolging root cause analyse</li> </ul>
	Gezag <ul style="list-style-type: none"> <li>-</li> </ul>	-	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Partner workload</li> </ul>
	Toezicht <ul style="list-style-type: none"> <li>- Beloningsbeleid</li> <li>- Intern toetsingsbeleid</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Enterprise Risk Management uitkomsten</li> <li>- Investerings in kwaliteit</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Partnerbetrokkenheid</li> <li>- Onafhankelijkheids-vertredingen</li> <li>- Score interne toetsingen</li> </ul>
<b>Extern</b>	Publiek belang <ul style="list-style-type: none"> <li>- Stakeholder dialoog</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Publieke managementletters</li> <li>- Vaktechnische artikelen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Gecorrigeerde fundamentele fouten</li> <li>- Reputation Index</li> <li>- Rapporteren van fraude en corruptie</li> </ul>
	Toegevoegde waarde <ul style="list-style-type: none"> <li>- Intake klanten en opdrachten (risicoprofiel)</li> </ul>	-	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Aantal geaccepteerde managementletter punten</li> <li>- Klanttevredenheidsscores</li> <li>- Omzetverhoudingen</li> </ul>
	Compliance <ul style="list-style-type: none"> <li>- AFM vergunning</li> <li>- Inschrijving accountantregister</li> <li>- Afgelegde eed</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Aantal uitgevoerde interne inspecties</li> <li>- Uitgevoerde OKB</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Inspectiescores extern en intern</li> </ul>
<b>Individu</b>	Kennis & vaardigheid <ul style="list-style-type: none"> <li>- Vooropleidingsniveau</li> <li>- Ervaringstaren</li> <li>- Sectorale ervaring</li> <li>- Diversiteit</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Trainingsuren</li> <li>- Soorten gevolgde training</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Permanente educatie</li> <li>- Retentie %</li> </ul>
	Motivatie <ul style="list-style-type: none"> <li>- Persoonlijkheidsstypering (DISC, OCEAN, Insights)</li> <li>- Mindset on audit quality</li> </ul>	-	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Satisfactiescores (PSO)</li> <li>- Evaluatie houding en gedrag externe accountant</li> </ul>
	Mogelijkheid <ul style="list-style-type: none"> <li>- Aantal medewerkers per partner</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Cultuursurvey</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Werkdruk</li> <li>- Uren besteed aan opdrachten</li> </ul>

Noot: bovenstaande tabel is indicatief en derhalve niet bedoeld als limitatief noch volledig overzicht omtrent de meetbaarheid van audit kwaliteit

## Referenties

- Bandler, R., Ginder, J. The structure of magic. Volume 1: a book about language and therapy. Palo Alto: Science and Behavior Books, Inc.
- Bik, O. (2016). A view from practice – What audit firm leaders expect from audit research and how they see their role in strengthening the bridge between practice and science. Presentations by Egbert Eeftink, Michael de Ridder, and Marco van der Vegte (all FAR Board members and audit firm Assurance leaders). *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 90 (9), september 2016, p. 370-374.
- Broman, T. (1995). *Rethinking professionalization: theory, practice, and professional ideology in eighteenth-century German medicine*. *The Journal of Modern History*, 67 (4), p. 835-872.
- Frielink, A.B., Van Kollenburg, J.C.E. (red). (1999). *Leerboek Accountantscontrole. Algemene grondslagen (tweede, gewijzigde druk, derde oplage)*. Houten: Educatieve Partners Nederland B.V.
- Jansen, P.G.W. (2002). Organisatie en mensen. *Inleiding in de bedrijfspsychologie voor economen en bedrijfskundigen (derde herziene druk)*. Soest: Uitgeverij Nelissen.
- Libby, R., Luft, J. (1993). Determinants of judgment performance in accounting settings: ability, knowledge, motivation and environment. *Accounting, Organizations and Society*, 18 (5), p. 425-450.
- Monitoring Commissie Accountancy (2016) (MCA). *Veranderen in het publiek belang*. Amsterdam: Monitoring Commissie Accountancy.
- Porter, B., O'Hogartaigh, C., Baskerville, R. (2012). Audit Expectation-Performance Gap Revisited: Evidence from New Zealand and the United Kingdom Part 1: The Gap in New Zealand and the United Kingdom in 2008. *International Journal of Auditing*, 16, p. 101-129.
- Sorensen, J.E., Sorensen, T.I. (1974). The conflict of professionals in bureaucratic organizations. *Administrative Science Quarterly*, 19 (1), p. 98-106.
- Trotman, K.T., Tan, H.C., Ang, N. (2011). Fifty-year overview of judgment and decision-making research in accounting. *Accounting and Finance*, 51, p. 278-360.



