

## **CONSULTATIE GREEN PAPER “DE DEFINITIE VAN AUDIT KWALITEIT”**

Herman van Brenk MSc RA  
Dr. Joost van Buuren RA  
Drs. Remko Renes RA  
Drs. Marlies de Vries RA

Nyenrode Business Universiteit  
September 2017

### **Inleiding**

In juni 2017 heeft de stuurgroep Publiek Belang (hierna: stuurgroep) een Green Paper uitgebracht om “te komen tot een meer inhoudelijke en eenduidige invulling van het begrip audit kwaliteit” (p. 3). De stuurgroep vraagt door middel van een open consultatie en rondetafelgesprek een reactie van accountants en andere belanghebbenden op deze Green Paper met als doelstelling een gezamenlijk beleidsstandpunt te formuleren over wat de accountancysector onder controlekwaliteit verstaat. Wij leveren graag een bijdrage en geven enkele argumenten waarom wij betwijfelen of de gekozen aanpak in de Green Paper zal leiden tot het beoogde doel—namelijk het herstel van vertrouwen in het accountantsberoep—en sluiten af met een alternatief denkmodel voor controlekwaliteit en een concrete handreiking voor een definitie van controlekwaliteit.

### **Controlekwaliteit heeft meerdere aggregatieniveaus**

Ons eerste argument heeft betrekking op de verschillende niveaus waarop controlekwaliteit kan worden gezien: controleopdracht, persoon, organisatie en beroep. Binnen een controleopdracht—het laagste aggregatieniveau—zijn meerdere personen betrokken die ieder een eigen niveau van controlekwaliteit realiseren op basis van de door hen uitgevoerde werkzaamheden. Bij het meten van controlekwaliteit op het niveau van een controleopdracht vindt dus aggregatie plaats wat zorgt voor vermenging (een gemiddelde). Dit beeld wordt nog sterker vertroebeld als controlekwaliteit tot uitdrukking wordt gebracht voor een accountantsorganisatie als geheel. Hoe hoger het aggregatieniveau, hoe lager de informatiewaarde van een kwantitatieve indicator van controlekwaliteit (bijvoorbeeld het aantal controleopdrachten per accountantsorganisatie dat door de AFM als ‘voldoende’ of ‘onvoldoende’ wordt gekwalificeerd). Bovendien is het de vraag of alle individuele onderdelen van controlekwaliteit even zwaar moeten meewegen als aggregatie plaatsvindt. Kortom, deze aanpak leidt tot een vertekend beeld van het accountantsberoep als geheel, want één onderdeel hoeft niets te zeggen over het geheel en het geheel hoeft niets te zeggen over één onderdeel.

### **Controlekwaliteit: meten is nog geen weten**

In ons tweede argument stellen wij het paradigma “meten = weten” ter discussie. Het sluitstuk van de Green Paper betreft een nadere concretisering van het kwaliteitsbegrip door van alle onderdelen uit het kwaliteitsmodel (de kubus) voorbeelden op te nemen van indicatoren die controlekwaliteit meten. Hoewel deze aanpak in lijn is met de “audit quality indicators” zoals gedefinieerd door de Public

Company Accounting Oversight Board (PCAOB, 2015), ontbreekt vooralsnog een geïntegreerde methode om controlekwaliteit te meten. Alle indicatoren zijn op individueel niveau wellicht een driver van controlekwaliteit, maar hoe dit leidt tot een eenduidig en geïntegreerd kwaliteitsbegrip is onduidelijk. Daarnaast worden hiermee kwalitatieve indicatoren van controlekwaliteit genegeerd, hetgeen niet aansluit bij het beoogde effect zoals verwoord in het rapport van de Monitoring Commissie Accountancy (MCA, 2016).

Om recht te doen aan de complexiteit en subjectiviteit van het accountantsberoep en de daarmee samenhangende controlekwaliteit, doen wij een oproep om breder te kijken dan alleen een kwantitatieve definiëring van het kwaliteitsbegrip. Dit ligt in lijn met verschillende oproepen in de wetenschappelijke literatuur om met behulp van kwalitatieve methoden onderzoek te doen naar de context en dynamiek van het accountantsberoep (Dirsmith, Covalleski, & Samuel, 2015; Malsch & Salterio, 2016; Power & Gendron, 2015). Beide invalshoeken kunnen, mits goed uitgevoerd, complementair aan elkaar zijn. Door middel van een kwalitatieve insteek kan bijvoorbeeld vanuit een sociologisch perspectief verdieping worden aangebracht in onze kennis van het accountantsberoep, zodat we beter begrijpen *hoe* individuele accountants controleren, *waarom* ze op deze wijze te werk gaan en hoe de dynamieken in de dagelijkse praktijk op de werkvloer worden beleefd. In plaats van inzicht in het gemiddelde gedrag van accountants, ontstaat hiermee inzicht in de drijfveren van unieke personen. Bovendien draagt dit bij aan een beter begrip door inzicht te verschaffen en kleur te geven aan de context waarbinnen controleopdrachten worden uitgevoerd. Het aggregeren van deze individuele uitgangspunten en percepties tot een eenduidige invulling van het kwaliteitsbegrip is als het drinken van een smoothie: het smaakt naar fruit maar je weet niet precies welke vruchten zijn gebruikt.

## Controlekwaliteit is geen Nederlands vraagstuk

Ons derde argument heeft betrekking op welke vraag de Green Paper een antwoord geeft. Er is namelijk aansluiting gezocht bij de Nederlandse context, zoals het rapport *In het Publiek Belang* (NBA, 2014), het rapport van de MCA (2016) en de MAB-special over audit quality. Dit suggereert dat het een Nederlands vraagstuk is, terwijl vertegenwoordigers van accountantsorganisaties juist (terecht) het belang benadrukken van de internationale context (Bik, 2016). De stuurgroep hinkt klaarblijkelijk nog op twee gedachten gezien de gebruikte term “audit kwaliteit”, hetgeen een mengvorm is van audit quality en controlekwaliteit. Op internationaal niveau zijn er al meerdere initiatieven geweest waarin een poging is gedaan om controlekwaliteit te definiëren of te conceptualiseren (DeAngelo, 1981; DeFond & Zhang, 2014; Francis, 2011; FRC, 2006, 2008; Gaynor, Kelton, Mercer, & Yohn, 2016; IAASB, 2014; Knechel, Krishnan, Pevzner, Shefchik, & Velury, 2013; PCAOB, 2015). Wij adviseren de stuurgroep aansluiting te zoeken bij deze literatuur en te onderbouwen wat dit Nederlandse initiatief toevoegt aan de al bestaande kennis op dit gebied.

## Alternatief denkmodel voor controlekwaliteit

De huidige conceptualisatie van controlekwaliteit in de Green Paper gaat uit van een multi-stakeholder benadering met vier perspectieven, een kwaliteitsmodel met drie dimensies en een lijst met kwantitatieve indicatoren van controlekwaliteit. Wij zijn van mening dat deze aanpak teveel verwarring oplevert en teveel afwijkt van de internationale raamwerken. Om tegemoet te komen aan deze

bezwaren geven wij een alternatief denkmodel om controlekwaliteit te conceptualiseren. Dit model is weergegeven in Figuur 1 op pagina 6 en is in belangrijke mate gebaseerd op eerdere raamwerken van controlekwaliteit (Francis, 2011; FRC, 2008; IAASB, 2014; Knechel et al., 2013). De basis van dit model is het stramien input-proces-output, waarbij de kwaliteit van deze categorieën inzichtelijk kan worden gemeten op basis van indicatoren (zowel kwantitatief als kwalitatief). Vervolgens bevat het model actoren (*Regulators—Users—Audit Client—Audit Market—Audit Firm—Local Office—Audit Team—Auditor*) die mogelijk van invloed zijn op de verschillende onderdelen van kwaliteit. Uiteindelijk beïnvloeden deze indicatoren en actoren gezamenlijk de kwaliteit van een controle. Dit model bevat daarmee een geïntegreerde conceptualisering van controlekwaliteit die zowel kwantitatief als kwalitatief tot uitdrukking kan worden gebracht.

### Voorstel voor een definitie van controlekwaliteit

Wij willen benadrukken dat verschil moet worden gemaakt tussen drivers van controlekwaliteit en controlekwaliteit zelf (zie ook Figuur 1). Controlekwaliteit is het doel, terwijl drivers het middel zijn om het doel te bereiken. Eerdere raamwerken alsmede de conceptualisatie in de Green Paper zijn gericht op de drivers, waarbij geen concrete definitie wordt gegeven van wat controlekwaliteit inhoudt (Van Buuren, 2015). Voor het herstel van vertrouwen in het accountantsberoep vinden wij het echter noodzakelijk dat er inzicht en overeenstemming ontstaan in het fundament van accountantscontrole. Daarom doen wij een concreet voorstel voor een definitie van controlekwaliteit. Deze sluit aan op de definitie van een assurance-opdracht zoals verwoord in het Stramien voor Assurance-opdrachten (NBA, 2017, artikel 10) en benadrukt de relevantie van accountantscontrole voor de beoogde gebruikers. De kracht van deze definitie is dat er een benchmark ontstaat waarmee indicatoren van controlekwaliteit in perspectief worden geplaatst.

Wij stellen de volgende definitie van controlekwaliteit voor:

*“Controlekwaliteit is het zo veel mogelijk versterken van het vertrouwen van de beoogde gebruikers, niet zijnde de verantwoordelijke partij, in de uitkomst van de meting of evaluatie van het onderzoeksobject ten opzichte van criteria, rekening houdend met de van toepassing zijnde afspraken en beroepsreglementering.”*

### Tenslotte

In deze bijdrage hebben wij—door bundeling van onze expertise en ervaring en met inachtneming van de wetenschapsfilosofische verschillen die er tussen ons als onderzoekers zijn—een reflectie gegeven op enkele aspecten die volgens ons van belang zijn om te realiseren wanneer invulling wordt gegeven aan het kwaliteitsbegrip van accountantscontrole. Hoewel onze inzichten in deze bijdrage zijn gebaseerd op wetenschappelijke literatuur, hebben wij niet beoogd om een volledig overzicht te geven. Wij zijn dan ook graag bereid om een nadere toelichting te geven op de aspecten die door ons zijn benoemd. Vanzelfsprekend zijn wij bereid de nadere wetenschappelijke onderbouwing van de door ons voorgestelde definitie van controlekwaliteit te delen en/of te bespreken met de stuurgroep.

## Referenties

- 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. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 90(9), 370-374.
- Buuren, J. v. (2015). Controlekwaliteit blijft een belevenis. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 89(3), 67-76.
- DeAngelo, L. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199.
- DeFond, M., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2-3), 275-326.
- Dirsmith, M., Covalleski, M., & Samuel, S. (2015). On being professional in the 21st century: An empirically informed essay. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(2), 167-200.
- Financial Reporting Council (FRC). (2006). *Discussion Paper: Promoting Audit Quality*. London: FRC. Retrieved from <https://www.frc.org.uk/getattachment/87498b3e-0aec-417c-b804-8b0c461174c8/Discussion-Paper-Promoting-Audit-Quality-Nov-2006.pdf>
- Financial Reporting Council (FRC). (2008). *The Audit Quality Framework*. London: FRC. Retrieved from [https://frc.org.uk/Our-Work/Publications/FRC-Board/The-Audit-Quality-Framework-\(1\)-File.pdf](https://frc.org.uk/Our-Work/Publications/FRC-Board/The-Audit-Quality-Framework-(1)-File.pdf)
- Francis, J. (2011). A framework for understanding and researching audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(2), 125-152.
- Gaynor, L., Kelton, A., Mercer, M., & Yohn, T. (2016). Understanding the relation between financial reporting quality and audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35(4), 1-22.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2014). *A Framework for Audit Quality*. New York: IFAC. Retrieved from <https://www.ifac.org/publications-resources/framework-audit-quality-key-elements-create-environment-audit-quality>
- Knechel, W., Krishnan, G., Pevzner, M., Shefchik, L., & Velury, U. (2013). Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(Supplement 1), 385-421.
- Malsch, B., & Salterio, S. (2016). “Doing good field research”: Assessing the quality of audit field research. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35(1), 1-22.
- Monitoring Commissie Accountancy (MCA). (2016). *Veranderen in het Publiek Belang*. Amsterdam, the Netherlands: MCA. Retrieved from <http://www.monitoringaccountancy.nl/wp-content/uploads/2016/11/Eerste-Verslag-Monitoring-commissie-Accountancy.pdf>
- Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA). (2014). *In het publiek belang: Maatregelen ter verbetering van de kwaliteit en onafhankelijkheid van de accountantscontrole*. Amsterdam: NBA. Retrieved from [https://www.nba.nl/globalassets/projecten/in-het-publiek-belang/in\\_het\\_publiek\\_belang\\_rapport\\_25\\_september\\_2014.pdf](https://www.nba.nl/globalassets/projecten/in-het-publiek-belang/in_het_publiek_belang_rapport_25_september_2014.pdf)

Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA). (2017). *Stramien voor Assurance-opdrachten, HRA*. Retrieved from <https://www.nba.nl/wet-en-regelgeving/>

Power, M., & Gendron, Y. (2015). Qualitative research in auditing: A methodological roadmap. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(2), 147-165.

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2015). *Concept Release on Audit Quality Indicators*. Washington, D.C.: PCAOB. Retrieved from [http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket%20041/Release\\_2015\\_005.pdf](http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket%20041/Release_2015_005.pdf)

Figuur 1. Denkmodel voor conceptualisering van controlekwaliteit

