

KWALITEITSMETING AUDITS, WAAR KIJK JE NAAR?



Door: drs. R.M. van Dijk RA
Studentnummer: 670771
Begeleider: drs. P.A. Hartog CIA
Referaat
Den Haag, 9 september 2024

Verdediging
Rotterdam, 25 oktober 2024
Slotexamencommissie: prof. dr. L. Paape RA RO CIA, dr. A.C.J.M. Olsthoorn, drs. P.A. Hartog CIA
Cijfer: 8

Erasmus Universiteit Rotterdam
Post-master opleiding Internal Auditing & Advisory
Erasmus School of Accounting & Assurance (ESAA)
Gebruik met bronvermelding toegestaan

Voorwoord

Dit referaat bevat mijn onderzoek naar een effectief en praktisch toepasbaar model voor de meting van het management control systeem van audits, dat aandacht besteedt aan de factoren die bepalend zijn voor de kwaliteit van audits. Het model is het eindproduct van mijn onderzoek en geef ik de volgende titel mee: Model Measurement Management Control System of Audit Quality (ofwel 3MCSAQ).

Een hele mond vol. En best ingewikkeld. Na het lezen van het referaat wordt het, als het goed is, duidelijk waar het precies over gaat en wat het nut is.

Het idee voor het onderwerp kwam begin 2023 bij me op. In dat voorjaar ben ik gestart om het idee te concretiseren en in de zomer lag er een eerste versie van het onderzoeksvoorstel. In het najaar van 2023 heb ik het voorstel definitief gemaakt en voorgelegd aan de opleiding. November jongstleden ben ik begonnen met het schrijven van het referaat.

Het schrijven van het referaat vormt de afronding van de opleiding en is intensief geweest. Met de steun van de mensen om mij heen is het gelukt om de klus te klaren.

Allereerst en bovenal wil ik Peter Hartog bedanken voor zijn begeleiding. Ik heb veel gehad aan zijn begeleiding. Hij heeft mij geholpen om een concrete doelstelling en vraagstelling te laten formuleren. Tevens heeft Peter mij op het juiste spoor gezet om te komen tot een adequate onderzoeksopzet. Daarna heeft hij mij regelmatig vooruit geholpen. Ik kon altijd rekenen op tijdige reacties. Zijn feedback was scherp en is bepalend geweest voor de kwaliteit van het onderzoek. Bedankt hiervoor!

Alle experts en deskundigen wil ik bedanken voor de genomen moeite. Jullie hebben mogelijk gemaakt dat ik het onderzoek heb kunnen realiseren en hebben nadrukkelijk bijgedragen aan de kwaliteit hiervan.

Van de opleiding wil ik Michel Vlak bedanken, bij hem klopte ik aan met mijn idee en is het sparren gestart. Johan Pieters en Marty van den Nieuwelaar wil ik bedanken voor hun input op het onderzoeksvoorstel. Miranda Snel-Gortemaker en Jolanda Breedveld wil ik bedanken voor de informatievoorziening en verdere praktische ondersteuning, daar heb ik tijdens de opleiding veel aan gehad.

Mijn werkgever wil ik ook zeker bedanken. Forvis Mazars heeft het mogelijk gemaakt dat ik de opleiding heb mogen volgen. Met de hulp van de collega's André de Regt en Marko van Sluis is het gelukt om de opleiding in te passen in de dagelijkse praktijk. Zij moedigden mij aan om alles uit de opleiding te halen en alle colleges te volgen, de vrijdagen waren dan ook daadwerkelijk studiedagen.

Mijn medestudenten wil ik bedanken. De ervaringen en inzichten die zij deelden tijdens de colleges en de groepsopdrachten hebben mij geïnspireerd en geholpen een beeld te vormen van internal audit in de praktijk. Minstens zo belangrijk is, dat de goede contacten hebben bijgedragen aan het uitbouwen van het netwerk en aan een leuke studietijd. De gezellige lunches waarin we spraken over van alles en nog wat ga ik missen.

Last but not least wil ik mijn gezin bedanken. Voor jullie was het best apart dat ik weer ging studeren na zoveel jaren én op die leeftijd. Jullie kwamen voor het eerst met mijn studie in aanraking in de zomervakantie van 2022 in Italië. 's Ochtends was ik bij het zwembad te vinden. Ik was daar echter niet aan het zwemmen maar studiemateriaal aan het lezen ter voorbereiding op de precourse die in september de start van de opleiding inluidde. De rest van de studietijd moest ik zo nu en dan een (weekend)activiteit laten schieten omdat ik aan het studeren was maar daar maakten jullie nooit een probleem van. Dank jullie wel!

Samenvatting

De titel van het onderzoek luidt: **kwaliteitsmeting audits; waar kijk je naar?**

In mijn optiek wordt bij het meten van de kwaliteit van audits en het classificeren van het kwaliteitsniveau (bij interne kwaliteitsbeoordelingen) nog steeds vooral de nadruk gelegd op het toetsen van de vastleggingen die zijn opgenomen in afgesloten dossiers. Dit is de (papieren) output van de audit. Ik vind dat daardoor de elementen van interne beheersing in onvoldoende mate worden betrokken bij het meten van de kwaliteit. Voor het waar nodig kunnen verbeteren zijn de elementen van interne beheersing, die bepalend zijn voor die kwaliteit, immers primair van belang.

De ontwikkelingen in de auditsector gaan (wel) de richting op van een meer systeemgerichte benadering van het meten van de kwaliteit van audits. Dit vereist een concreet en praktisch toepasbaar model dat aangeeft welke elementen van interne beheersing ('controls') het meest bepalend zijn om te zorgen dat audits worden uitgevoerd in overeenstemming met de standaarden én voldoen aan de prestatiedoelstellingen. En hoe deze op een effectieve en praktische wijze te meten. Een dergelijke uitwerking is er (nog) niet, in ieder geval is er geen uitwerking die in breder verband is gepubliceerd en/of wordt toegepast.

Ik heb onderzocht welke elementen van interne beheersing ('controls') bij een auditororganisatie (internal audit, accountantsorganisaties) bepalend zijn voor de kwaliteit van audits en hoe deze op een effectieve en praktische manier kunnen worden gemeten. Hierbij heb ik rekening gehouden met actuele ontwikkelingen in de auditprofessie (bijvoorbeeld een op kwaliteit gerichte cultuur en gedragsaspecten). De onderzoeks-uitkomsten heb ik in een model verwerkt en vormt het eindpunt van mijn onderzoek. Het model geef ik de volgende titel mee: Model Measurement Management Control System of Audit Quality (ofwel 3MCSAQ).

Het is de bedoeling dat dit model zal worden gebruikt door auditororganisaties in haar kwaliteitsstelsel en dat ik hen daarmee help om de kwaliteit van haar management control en daarmee de audits (verder) te verbeteren.

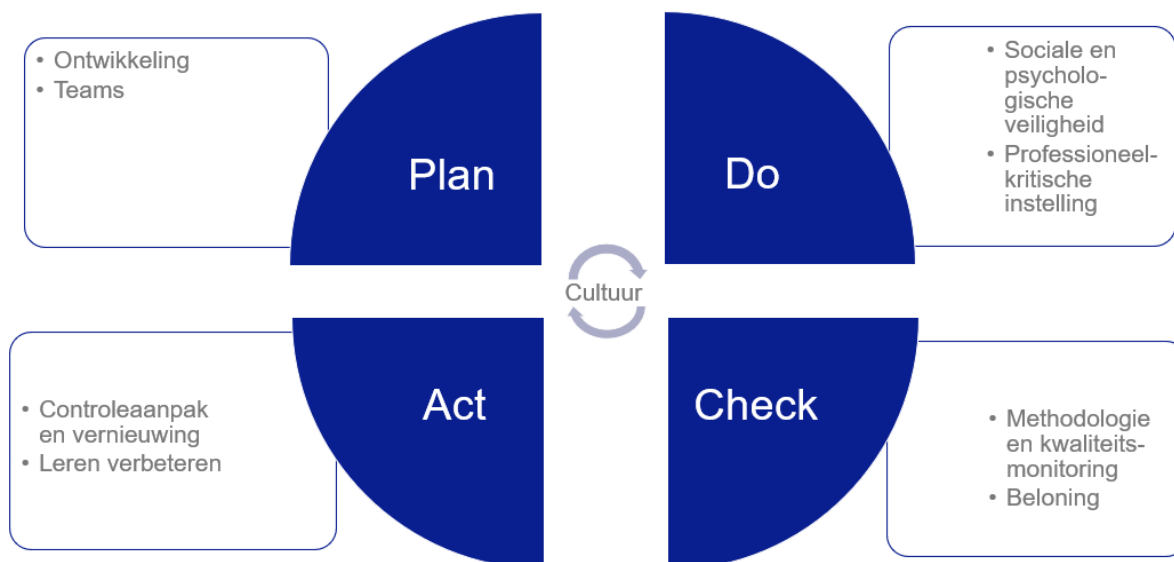
Ik heb academische experts ingeschakeld op de voor het onderzoek relevante vakgebieden (management control, kwaliteitszorg, auditprofessie en onderzoeksmethodologie en -technieken) om ervoor te zorgen dat de selectie van literatuur op orde is. Daarnaast heb ik het model voorgelegd aan auditors (RO/RA/RE) om te toetsen op inhoud en praktische toepasbaarheid (praktijktoets). Deze auditors zijn werkzaam bij diverse typen auditororganisaties en bekleden een kwaliteitsrol.

Op basis van voorgaande ben ik gekomen tot de controls en de wijze van meten. Het model (zie H6.1 voor het volledige model) bevat 27 controls geclusterd naar 9 categorieën:

3MCSAQ

1. Controleaanpak- en vernieuwing
2. Leren en verbeteren
3. Sociale en psychologische veiligheid
4. Methodologie en kwaliteitsmonitoring
5. Cultuur
6. Beloning
7. Ontwikkeling
8. Teams
9. Professioneel-kritische instelling

Als check op de volledigheid en voor de acceptatiegraad, heb ik ervoor gekozen om de geïdentificeerde elementen aan een breed geaccepteerd model op te hangen, te weten ISO 9001-2015, de internationale norm voor kwaliteitsmanagementsystemen (KMS). ISO is verreweg de bekendste norm ter wereld op dit gebied en is een generiek model wat toepasbaar is op elke organisatie. ISO hanteert de 'process-approach', waarin is inbegrepen de PDCA cyclus en risk-based thinking. Het model Plan-Do-Check-Act (PDCA) van W. Edwards Deming is een model voor continue verbetering en kwaliteitsbeheer.



Het is mijn bedoeling geweest om te kijken naar elementen van het Management Control System (MCS) in plaats van (alleen) naar de uitkomsten van audits en die te confronteren met een (papieren) checklist. Daarbij heb ik geprobeerd om extra aandacht te geven aan cultuur (soft controls). De (meeste) controls in het model laten zich daardoor dan ook niet op een "check de box" wijze meten. Het betekent dat deze controls moeilijker te meten zijn. Gezien de complexiteit is de uitwerking van het meten in het model belangrijk.

Het meten van controls heb ik uitgewerkt naar:

- bronnen: personen, documenten en registraties;
- ontsluitingstechniek: ondervraging (interview/enquête) en inhoudsanalyse.

De reacties op het model (praktijktoets) op de inhoud en praktische toepasbaarheid zijn overwegend positief. Op basis hiervan concludeer ik dat het model (3MCSAQ) geschikt is om te kunnen gebruiken in de praktijk.

Ik zie als belangrijkste redenen om het model te gebruiken:

- **wetenschappelijke basis:** het model is gebaseerd op wetenschappelijke literatuur, getoetst door academici;
- **inhoud:** hard controls, soft controls en het meten ervan bij elkaar gebracht in één model, auditors ingeschakeld om de inhoud te challengen;
- **praktisch gehalte:** de controls en het meten hiervan zijn concreet gemaakt tot op het niveau van uitvoering in de praktijk, het model is getoetst op praktische toepasbaarheid door auditors uit de praktijk.

Het model zit goed in elkaar, is vernieuwend en rijk aan inhoud en kan (daardoor) auditorganisaties helpen om de kwaliteit van management control en in het verlengde daarvan de audits (verder) te verbeteren, dus:let's get started!

Inhoudsopgave

Omslag.....	1
Titelblad.....	1
Voorwoord.....	2
Samenvatting.....	3
Inhoudsopgave.....	5
1. Inleiding	7
1.1 Introductie	7
1.2 Doelstelling	9
1.3 Onderzoeksmodel.....	9
1.4 Vraagstelling	10
1.5 Relevantie	10
1.6 Onderzoekopzet en verloop van het onderzoek.....	11
1.7 Leeswijzer	12
2. Welke literatuur is relevant om het model voor de meting van het MCS van audits op te baseren? ..13	
2.1 Literatuurselectie.....	13
2.2 Analyse en onderbouwing gekozen literatuur.....	14
3. Welke elementen van interne beheersing ('controls') zijn bepalend voor audits die voldoen aan de standaarden én de prestatiedoelstellingen op basis van de literatuur?	17
3.1 Analyse van de literatuur.....	17
3.1.1 Management control	17
3.1.2 Kwaliteitszorg.....	21
3.1.3 Auditprofessie.....	22
3.2 Clustering tot in het model op te nemen elementen	25
3.3 Elementen in het model in relatie tot ISO 9001-2015	29
4. Hoe kunnen deze elementen effectief en op een praktische wijze worden gemeten, op basis van de literatuur?	31
4.1 Analyse van de literatuur.....	31
4.1.1 Onderzoeksmethodologie en -technieken	31
4.2 In het model op te nemen wijze van meten	33
5. Is het model volgens ervaringsdeskundigen inhoudelijk geschikt en praktisch toepasbaar?	34
5.1 Selectie ervaringsdeskundigen en aan hen gestelde vragen	34

5.2 Uitkomsten, conclusies en opvolging praktijktoets	35
5.2.1 De controls	35
5.2.2 De meting van de controls	36
5.2.3 De controls en de wijze van meten die zijn samengebracht in het model en geoperationaliseerd	37
5.2.4 Overall uitkomsten en conclusie praktijktoets	37
5.3 Implementation guidance	38
6. Conclusies, beperkingen en vervolgonderzoek	41
6.1 Definitief model	41
6.2 Beperkingen en aanbevelingen voor vervolgonderzoek	50
 Bijlage 1: Overzicht met experts en ervaringsdeskundigen	 51
Bijlage 2: Literatuur die is voorgelegd aan experts	52
Bijlage 3: Feedback van experts en de opvolging	55
Bijlage 4: Literatuurlijst die is bijgewerkt op basis van feedback van experts.....	60
Bijlage 5: Literatuurlijst voor het onderzoek.....	64
Bijlage 6: In het model op te nemen elementen.....	68
Bijlage 7: Model wat is besproken met ervaringsdeskundigen	71
Bijlage 8: Feedback van ervaringsdeskundigen en de opvolging hiervan	83
Bijlage 9: Geconsolideerd en gekwantificeerd overzicht met feedback van ervaringsdeskundigen	90
Bijlage 10: Definities die zijn gehanteerd bij het onderzoek.....	91
Bijlage 11: Persoonlijke reflectie op het onderwerp en het belang ervan.....	93
Literatuurlijst.....	94

1. Inleiding

In hoofdstuk 1 beschrijf ik de aanleiding tot het doen van dit onderzoek, de doel- en vraagstelling, de deelvragen en de onderbouwing voor de belangrijkste keuzes. Daarnaast geef ik in dit hoofdstuk een toelichting op de onderzoeksopzet en de relevantie van het onderzoek.

1.1 Introductie

Ik heb het volgende vraagstuk onderzocht: welke elementen van interne beheersing ('controls') bij een auditfirma/-dienst zijn bepalend voor de kwaliteit van audits en hoe kunnen deze op een effectieve en praktische manier worden gemeten, om daarmee de kwaliteit van haar management control (verder) te verbeteren?

Met mijn referaat wil ik dit (tweeledige) vraagstuk beantwoorden door een model te vervaardigen waarin deze controls zijn opgenomen en waarbij wordt aangegeven op welke manier deze te meten. Mijn doel is dat het model zal worden gebruikt door auditfirma's/-diensten in hun kwaliteitsstelsel.

Het meten van de interne beheersing van kwaliteit kan worden gedaan door specifieke functies (niet zijnde auditors en/of management) binnen de auditorganisatie of door auditors en/of management (zelfevaluaties). Het (eerst) zelf evalueren door de professional en/of management draagt bij aan het leren ten opzichte van het doen van een meting c.q. toetsing door een ander.

Bij het bouwen van het model zal ik proberen om metingen (zoveel mogelijk) dusdanig te kiezen en te operationaliseren dat deze (in beginsel) door audit professionals en door het management zelf kunnen worden voorbereid en/of gedaan c.q. geëvalueerd.

Ik zal nu uitleggen waarom ik voor het referaat ben gekomen tot dit onderwerp.

Sinds 2017 ben ik werkzaam op de afdeling Compliance, Quality Monitoring & Risk van Forvis Mazars. Voor onze controle-opdrachten ben ik verantwoordelijk voor 'Monitoring audit quality' waaronder de organisatie en uitvoering valt van interne dossiertoetsingen, opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen, onafhankelijkheidsreviews, coaching en thema-onderzoeken. De interne dossiertoetsingen zien tot op opdrachten in het WTA-domein (OOB en niet-OOB) die worden uitgevoerd door onze accountants (externe accountants met inschrijving in het AFM-register).

Kwaliteit wordt bij accountantsorganisaties (intern) gemeten door afgesloten dossiers van de uitgevoerde financial audits te toetsen. Dit onderzoek wordt uitgevoerd door de vastleggingen in de dossiers van die opdrachten te toetsen aan vaktechnische voorschriften (dossiertoetsingen).

Naar aanleiding van de uitkomsten van de dossiertoetsingen worden herstelwerkzaamheden uitgevoerd (voor geconstateerde afwijkingen), lessons learned (tegenwoordig zowel voor positieve als negatieve uitkomsten) worden verwerkt in vaktechnische trainingen en er worden oorzakenanalyses uitgevoerd (tegenwoordig zowel voor dossiers met positieve en negatieve eindoordelen). Oorzakenanalyses worden uitgevoerd en geven inzicht in de redenen die ten grondslag liggen aan de geconstateerde afwijkingen. Een oorzakenanalyse (RCA) is overigens beperkt tot onderzoek naar mogelijke oorzaken dat is getriggerd door geconstateerde afwijkingen (geen onderzoek naar het gehele systeem).

Het niet op orde hebben van randvoorwaarden (onderbezet team, te ambitieuze planning, interne beheersing cliënt niet op orde e.d.), onwenselijke persoonlijke gedragingen (bezwijken onder druk, shortcuts nemen, issues bagatelliseren, e.d.), ongezonde teamdimensies (onvoldoende diversiteit, rolonduidelijkheid, elkaar niet aanspreken, e.d.) en/of onvoldoende (vaktechnische) deskundigheid blijken redenen te zijn voor negatieve eindoordelen. Omgekeerd zijn de succesfactoren bij positieve eindoordelen in zekere zin het spiegelbeeld van genoemde factoren. Factoren zijn vaak gerelateerd aan andere aspecten dan vaktechnische voorschriften.

Het onderzoeken van afgesloten dossiers van de financial audits (met een vaktechnische bril op) is wettelijk verplicht. En dat heeft voordelen, het laat daadwerkelijk zien wat in de praktijk op de mat wordt gelegd. De RCA levert informatie op die gebruikt kan worden om de praktijkuitoefening te verbeteren (het stelsel van interne kwaliteitsbeheersing).

Er zitten echter beperkingen aan dossiertoetsingen en RCA:

- de dossiertoetser is niet aanwezig geweest tijdens de opdrachtuitvoering en heeft geen zicht op wat er zich heeft afgespeeld, hoe teamleden zich toen hebben gedragen en welke dynamiek zich in de praktijkuitvoering heeft afgespeeld;
- de dossiertoetser baseert zich slechts op de vastleggingen in het dossier;
- de dossiertoetser heeft geen objectief beeld van de interacties binnen het team en die met de cliënt;
- de oorzakenanalyse is een reconstructie die achteraf wordt gemaakt;
- de oorzakenanalyse is deels gekleurd omdat teamleden achteraf komen met een eigen voorstelling van zaken ('hindsight bias').

In mijn optiek wordt bij het (intern) meten van de kwaliteit van de financial audits bij accountantsorganisaties en het classificeren van het kwaliteitsniveau nog steeds vooral de nadruk gelegd op het toetsen van de vastleggingen die zijn opgenomen in afgesloten dossiers. Dit is de output van de audit. Er zijn echter andere onderdelen van het controleproces met relevantie voor de kwaliteit: de input en de activiteiten. Daarnaast vind ik dat daardoor de elementen van interne beheersing in onvoldoende mate worden betrokken bij het meten van de kwaliteit. Voor het waar nodig kunnen verbeteren zijn de elementen van interne beheersing die bepalend zijn voor die kwaliteit echter primair van belang.

Er zijn (recente) ontwikkelingen in de accountantssector (kantoren, beroepsorganisatie, toezichthouder, politiek) waarbij aandacht wordt gegeven aan de verschillende onderdelen van het systeem (input, activiteiten, output) en de elementen van interne beheersing binnen accountantssectoren. Hierbij wordt ook aandacht gegeven aan 'soft controls' en gedrag.

Ik refereer bijvoorbeeld aan de Audit Quality Indicators (AQI's) die deel uitmaken van de aanbevelingen van de Kwartiermakers toekomst accountancysector. Hierin zijn enkele AQI's opgenomen die toezien op input en activiteiten te weten, bijvoorbeeld ten aanzien van de inzet van uren en technologie en de cultuur.

Daarnaast noem ik toezichthouder AFM (voor wettelijke controles) die het belangrijk vindt dat accountantsorganisaties inzicht hebben in hoeverre de cultuur binnen hun organisatie een op kwaliteitsgerichte cultuur is. De AFM noemt een kwaliteitsgerichte cultuur: een cultuur die gedrag stimuleert die de kwaliteit van het werk ondersteunt. Hiervoor kan het nodig zijn processen en systemen aan te passen (en vaktechnische kennis te versterken).

Ook voor de internal auditfunctie (IAF) zijn interne kwaliteitsmetingen van belang omdat de kwaliteit van internal audits een relevant en actueel thema is. Onlangs zijn de Global Internal Audit Standards geactualiseerd en gepubliceerd door IIA¹ met hierin definities en principes die gaan over audits, kwaliteit en het meten. In deze standaarden wordt kwaliteit nu als volgt benaderd c.q. geformuleerd: quality = conformance + performance. Dit betekent dat, naast het voldoen aan standaarden, ook de prestatie in termen van efficiency en effectiviteit (van de internal audit functie) relevant wordt geacht. Een brede(re) benadering van kwaliteit. Daarnaast is het volgens deze standaarden² belangrijk dat er een systeem van interne

¹ The Institute of Internal Auditors, Inc (IIA), January 9, 2024

² IPPF standard series 1300: Quality Assurance and Improvement Program (QAIP). A Quality Assurance and Improvement Program (QAIP) enables an evaluation of the internal audit activity's conformance with the Definition of Internal Auditing and the International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards) and an evaluation of whether internal auditors apply the Code of Ethics. The program also assesses the efficiency and effectiveness of the internal audit activity and identifies opportunities for improvement.

kwaliteitsbeoordelingen is en dat het meten van kwaliteit een bijdrage moet leveren aan het verbeteren (ofwel: het lerende vermogen van de auditfunctie).

De ontwikkelingen in de auditsector gaan (wel) de richting op van een meer systeemgerichte benadering van het meten van de kwaliteit van audits. Dit vereist een concreet en praktisch toepasbaar model dat aangeeft welke elementen van interne beheersing ('controls') het meest bepalend zijn om te zorgen dat audits worden uitgevoerd in overeenstemming met de controlestandaarden én voldoen aan de prestatiedoelstellingen. En hoe deze op een effectieve en praktische wijze te meten.

Een dergelijke uitwerking is er echter (nog) niet, in ieder geval is er geen uitwerking die in breder verband is gepubliceerd en/of wordt toegepast.

Het afstudeeronderzoek heb ik aangegrepen om zelf de handschoen op te pakken en een uitwerking te maken.

1.2 Doelstelling

Ik wil dat mijn onderzoek de elementen van interne beheersing ('controls') bij een auditfirma/-dienst laat zien die bepalend zijn voor de kwaliteit van audits en hoe deze op een effectieve en praktische manier kunnen worden gemeten. Hierbij zal ik rekening houden met actuele ontwikkelingen in de auditprofessie (bijvoorbeeld een op kwaliteit gerichte cultuur en gedragsaspecten). De onderzoeksuitkomsten zal ik in een model verwerken.

Het model is het eindpunt voor dit referaat. Het is mijn ambitie dat dit model zal worden gebruikt door auditfirma's/-diensten in haar kwaliteitsstelsel en dat ik daarmee deze organisaties help om de kwaliteit van haar management control en haar audits (verder) te verbeteren.

Het model is bedoeld voor audits (in de zin van toetsende onderzoeken) die worden uitgevoerd door accountants, internal auditors en IT-auditors. Het model is dan ook bruikbaar voor een brede groep auditors (3^e/4^e lijn) en is (primair) bedoeld om te worden gebruikt door kwaliteitsfuncties. Vanzelfsprekend met de kanttekening dat er altijd een bepaalde mate van modificatie nodig zal zijn om te zorgen voor toepasbaarheid in de (betreffende) praktijk.

1.3 Onderzoeksmodel

Optiek: In mijn onderzoek en bij het vervaardigen van het model zal ik mij richten op de elementen van interne beheersing en de wijze van meting zoals beschreven in paragraaf 1.1.

Doelgroep: Het model is bedoeld voor audits die worden uitgevoerd door accountants, internal auditors en IT-auditors zoals beschreven in paragraaf 1.2.

Afbakening: Het model is bedoeld voor toetsende onderzoeken. Dit kunnen assurance opdrachten zijn of andere toetsende onderzoeken met een norm vooraf. Het kunnen financial audits zijn maar dit hoeft niet. De norm kan standaard zijn (bijvoorbeeld bij een jaarrekeningcontrole) of specifiek zijn ontworpen (bijvoorbeeld bij een maatwerkaudit).

1.4 Vraagstelling

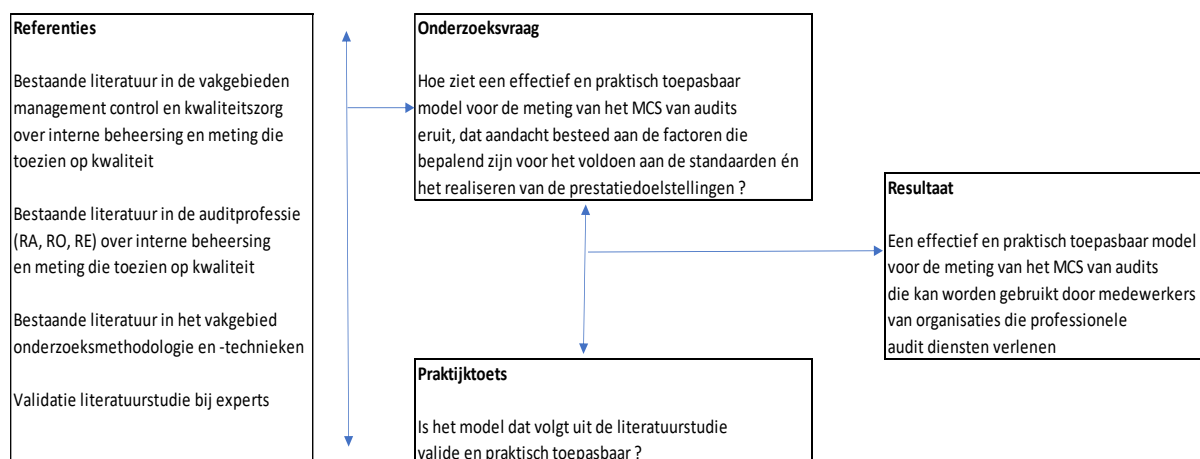
Centrale vraag:

Hoe ziet een effectief en praktisch toepasbaar model voor de meting van het MCS van audits er uit, dat aandacht besteedt aan de elementen van interne beheersing die bepalend zijn voor de kwaliteit?

Deelvragen:

1. Welke elementen van interne beheersing zijn bepalend voor audits die voldoen aan de standaarden én de prestatiedoelstellingen op basis van de literatuur?
2. Hoe kunnen deze elementen op een praktische wijze worden gemeten, op basis van de literatuur?
3. Is het model volgens ervaringsdeskundigen inhoudelijk geschikt en praktisch toepasbaar?

Bovenstaande deelvragen zullen in deze volgorde de hoofdstukken van het referaat vormen. Daarnaast zal er een hoofdstuk volgen met de uiteindelijke uitkomsten en conclusies en een hoofdstuk met beperkingen en voorstellen voor vervolgonderzoek.



1.5 Relevantie

Met dit onderzoek verwacht ik een bijdrage te kunnen leveren in een effectief en praktisch toepasbaar model voor kwaliteitsmetingen waarbij rekening wordt gehouden met het gehele systeem (input, activiteiten, output). De focus is bij kwaliteitsmetingen van audits tot dusverre vooral gericht op het meten van de output. Op basis van mijn eigen waarnemingen, de ontwikkelingen in de auditprofessie en de uitgangspunten van MCA volgt de noodzaak om een andere focus aan te brengen. Met mijn referaat zal ik proberen om een effectief en praktisch model op te stellen waarin relevante (actuele) elementen van het gehele systeem onder de loep worden genomen. In het model zal ik elementen opnemen op basis van de literatuur en het valideren met deskundigen.

Het model houdt rekening met actuele ontwikkelingen en kan organisaties die professionele audit diensten verlenen helpen om de kwaliteit van haar audits op een (nog) effectieve(re) te meten en daarmee haar management control (verder) te verbeteren. Belanghebbenden kunnen rekenen op hoge(re) kwaliteit van dienstverlening door de auditprofessie. Bij de belanghebbenden moet worden gedacht aan management, toezichthouders, aandeelhouders / financiers, afnemers, regelgevers en het algemene publiek. Het publieke belang is in principe behoorlijk groot.

1.6 Onderzoeksopzet en verloop van het onderzoek

Onderzoeksopzet:

Voor dit referaat heb ik een literatuurstudie verricht waarbij een validatie, ofwel praktijktoets, is uitgevoerd door experts. Door gebruik te maken van bestaande literatuur en theorieën heb ik de inhoud hieruit aan elkaar gekoppeld zodat een effectief en praktisch uitvoerbaar model voor het meten van kwaliteit ontstaat.

De opzet van het onderzoek, zoals opgenomen in het ontwerp, ziet er als volgt uit:

Deelvraag 1: Welke elementen van interne beheersing ('controls') zijn bepalend voor audits die voldoen aan de standaarden én de prestatiedoelstellingen op basis van de literatuur?

- Literatuurstudie binnen de beschikbare (ESAA-)databases en (overige) (internet) bronnen in de context van het te vervaardigen model waarbij ik zal zoeken naar literatuur, modellen en informatie over elementen van interne beheersing die toezien op kwaliteit van audits.
Ik zal zoeken in de volgende (wetenschappelijke) gebieden:
 - o Management control
 - o Kwaliteitszorg
 - o Auditprofessie
- Overleg met tenminste twee experts om de geselecteerde literatuur te bespreken en zorg te dragen dat essentiële modellen en literatuur niet wordt gemist. De experts zijn expert op het gebied van management control / kwaliteitszorg / auditprofessie. Dit aantal experts wordt voldoende geacht omdat vooraanstaande, kritische experts zullen worden ingeschakeld.
- Uitwerking van het model op basis van de literatuur die is gevolgd uit bovenstaande stappen.

Deelvraag 2: Hoe kunnen deze elementen effectief en op een praktische wijze worden gemeten, op basis van de literatuur?

- Literatuurstudie binnen de beschikbare (ESAA-)databases en (overige) (internet) bronnen in de context van het te vervaardigen model waarbij ik zal zoeken naar literatuur, modellen en informatie over meting van elementen van interne beheersing die toezien op kwaliteit van audits.
Ik zal zoeken in de volgende (wetenschappelijke) gebieden:
 - o Management control
 - o Kwaliteitszorg
 - o Auditprofessie
 - o Onderzoeksmethodologie en -technieken
- Overleg met tenminste twee experts om de geselecteerde literatuur te bespreken en zorg te dragen dat essentiële modellen en literatuur niet wordt gemist. De experts zijn expert op het gebied van management control / kwaliteitszorg / auditprofessie / onderzoeksmethodologie en -technieken. Dit aantal experts wordt voldoende geacht omdat vooraanstaande, kritische experts zullen worden ingeschakeld.
- Uitwerking van het model op basis van de literatuur die is gevolgd uit bovenstaande stappen.

Deelvraag 3: Is het model volgens ervaringsdeskundigen inhoudelijk geschikt en praktisch toepasbaar?

Validatie van het model ten aanzien van inhoud en praktische toepasbaarheid door potentiële gebruikers (praktijktoets). De geselecteerde mensen zijn actief op het gebied van kwaliteitsbeheersing bij organisaties die professionele audit diensten verlenen. Voor een representatieve selectie zal ik tenminste zes personen benaderen (waarvan 2 RA's, 2 RO's en 2 RE's) waarbij ik bij hen de geschiktheid en praktische toepasbaarheid van het model wil toetsen. Dit aantal deskundigen wordt voldoende geacht omdat de resterende kans gering is dat essentiële opmerkingen over de inhoud en praktische toepasbaarheid worden gemist.

Verloop van het onderzoek:

Mijn onderzoeksvoorstel is in oktober 2023 goedgekeurd en vervolgens ben ik in november 2023 gestart met de uitvoering. In ga nu in op het onderzoekverloop waarbij ik voortschrijdend inzicht c.q. de afwijkingen op mijn plan toelicht, inclusief de betekenis daarvan voor de kwaliteit van het onderzoek.

Bij het onderdeel literatuur hebben experts geadviseerd om er in het verdere verloop van het onderzoek voor te zorgen dat de ambities realistisch zijn en het aanbrengen van focus. Dit advies heeft geleid tot het bijstellen c.q. scherp stellen van het onderzoek. Hierbij zijn twee belangrijke keuzes gemaakt:

Ten eerste is de definitie van kwaliteit van het NBA (conformance) vervangen door de nieuwe definitie van het IIA (conformance plus performance). De aanleiding van het onderzoek is dat nog steeds vooral de nadruk wordt gelegd op afgesloten dossiers en de vaktechnische aspecten (conformance). Het hanteren van een definitie met niet alleen conformance maar ook performance is geschikter.

Op de tweede plaats is de keuze is gemaakt om het breed te houden (alle relevante controls) dus niet te beperken tot soft controls, maar wel om eventueel minder diep te gaan in de wijze hoe die op effectieve en praktische manier te meten. Het doel van het onderzoek is om te komen tot een model met de elementen van interne beheersing die bepalend zijn voor de kwaliteit. Een model waarin alle relevante controls zijn opgenomen past hier beter bij dan een model waarin een deel van de controls niet zijn opgenomen.

1.7 Leeswijzer

In hoofdstuk 2 wordt de keuze voor de literatuur voor de beantwoording van de eerste deelvraag voorzien van een analyse en onderbouwing. Belangrijk hierbij is de inschakeling van experts om te zorgen dat essentiële modellen en literatuur niet wordt gemist.

In hoofdstuk 3 wordt de eerste deelvraag naar de bepalende controls voor de kwaliteit van audits beantwoord.

In hoofdstuk 4 wordt de tweede deelvraag uitgewerkt over het meten van de bepalende controls.

In hoofdstuk 5 wordt de derde (en laatste) deelvraag over de geschiktheid en praktische toepasbaarheid van het model uitgewerkt en voorzien van een antwoord. Het vervaardigde model met de variabelen en de wijze van meten wordt in dit hoofdstuk voorgelegd aan ervaringsdeskundigen om te toetsen aan de praktijk. De feedback van de deskundigen leidt tot het maken van aanpassingen om te komen tot het definitieve model, dat in hoofdstuk 6 wordt beschreven.

In hoofdstuk 6 worden conclusies getrokken en dit hoofdstuk bevat het definitieve model. In dit hoofdstuk worden de beperkingen van het onderzoek aangegeven en worden aanbevelingen gedaan voor vervolgonderzoek.

2. Welke literatuur is relevant om het model voor de meting van het MCS van audits op te baseren?

In dit hoofdstuk zal ik ingaan op het raadplegen van literatuurbronnen, de op basis hiervan gemaakte keuzes van de literatuur, het valideren hiervan bij experts en de uiteindelijke keuzes van de literatuur te gebruiken voor het onderzoek. De literatuur vormt de basis voor het model, daarom is hier door mij een afzonderlijk hoofdstuk aan gewijd.

2.1 Literatuurselectie

De eerste stap van het onderzoek is het selecteren van geschikte literatuur. In de onderzoeksopzet (H1.6) is de opzet beschreven van dit onderdeel. In deze paragraaf leg ik verantwoording af over de realisatie.

Op basis van de aanleiding voor en het doel van het onderzoek is ben ik nadrukkelijk op zoek gegaan naar literatuur waaruit zowel hard controls als soft controls (cultuur en gedrag) kunnen worden gehaald.

Er zijn verschillende literatuurbronnen die in directe of indirecte mate gaan over het onderwerp van mijn onderzoek. De tijdens de opleiding IAA gebruikte literatuur beschouw ik als relevante en in de wetenschap gewaardeerde literatuur. Ik ben dan ook begonnen om de literatuurlijsten van de opleiding door te nemen op zoek naar literatuur die geschikt is voor het referaat. En daarnaast ben ik gaan zoeken in de bibliotheek van de EUR (sEURch) en het internet (Google). Tevens heb ik advies ingewonnen over relevante literatuur bij docenten van de opleiding en van personen in mijn (zakelijke) netwerk die kennis hebben van de materie.

De literatuur c.q. modellen heb ik geanalyseerd en op basis daarvan ben ik gekomen tot keuzes voor het referaat.

Op de websites van de beroepsorganisaties (IIA, NOREA en NBA) is de nodige informatie te vinden (standaarden, papers, e.d.). In aanvulling op deze bronnen geldt dat ik gebruik heb gemaakt van publicaties van de Foundation for Auditing Research (FAR). De FAR is een samenwerking tussen de wetenschap en auditors. Bij het selecteren ben ik (zo veel mogelijk) weggebleven bij literatuur c.a. die kan worden getypeerd als (formele) vaktechnische (beroeps-)regels. Op de eerste plaats zijn auditorganisaties hiermee al bekend. Bovendien zullen zij dit hebben geïmplementeerd omdat de regelgeving dit afdwingt. Opname van deze zaken is mijn model voegt dan niet veel toe. Daarnaast wordt er in de in beroepsstandaarden relatief weinig aandacht gegeven aan cultuur en gedrag. In deze standaarden zijn geboden ("internal auditors moeten objectief zijn bij het uitvoeren van hun werk"³) en verboden ("internal auditors moeten elke belangenverstrengeling vermijden"⁴) opgenomen. Maar dit is niet (precies) hetzelfde als de (daadwerkelijke) cultuur en gedragingen.

In mijn zoektocht naar literatuur is het mij opgevallen dat er naar verhouding veel (wetenschappelijke) informatie te vinden is voor accountants over zaken als 'audit quality', 'professional skepticism'⁵ en gedrag en cultuur. Met name door de beroepsorganisatie (NBA) en wetenschappelijke stichting (FAR) zijn de nodige onderzoeken uitgevoerd en publicaties uitgebracht. Het is mijn doel om te komen tot een model dat toepasbaar is voor alle auditors. Het feit dat er relatief veel informatie afkomstig is van accountants kan zorgen

³ Standaard 1100 IPPF - Onafhankelijkheid en objectiviteit

⁴ Standaard 1120 IPPF - Individuele objectiviteit

⁵ Professional Skepticism is defined in the ISAs as: An attitude that includes a questioning mind, being alert to conditions which may indicate possible misstatement due to error or fraud, and a critical assessment of audit evidence (IAASB Main Agenda (June 2016))

voor (enige) disbalans in het model. Om dit risico te mitigeren heb ik niet-accountants ingeschakeld als expert. Inderdaad bleek het model toepasbaar voor alle auditors, zoals zal blijken in hoofdstuk 5 (praktijktoets).

2.2 Analyse en onderbouwing gekozen literatuur

In deze paragraaf ga ik in op de het vervaardigen van de voorlopige literatuurlijst, het voorleggen van deze lijst aan de experts, het verwerken van hun reacties in de definitieve literatuurlijst.

De literatuur heb ik geanalyseerd op geschiktheid voor het onderzoek waarbij ik in een tabel de argumenten pro en contra heb opgenomen. Deze tabel is opgenomen in bijlage 2. De belangrijkste punten hierbij zijn geweest:

- Status en actualiteit van de literatuur (in de wetenschap, in het vakgebied);
- Relevantie voor het onderzoek (het moet gaan over: controls, kwaliteit, audits);
- Toepasbaarheid voor een brede groep van audits (toetsende onderzoeken); en
- Noodzaak om afdoende literatuur te hebben over soft controls.

Voor de gebieden die in het onderzoek aan de orde komen (management control, kwaliteitszorg, auditprofessie en onderzoeksmethodologie en -technieken) ben ik op zoek gegaan naar experts. Hierbij heb ik de volgende criteria gehanteerd:

- Expertise (management control, kwaliteitszorg, auditprofessie, onderzoeksmethodologie en -technieken);
- Organisatie waar de persoon werkzaam is (aard, reputatie);
- Functie die de persoon bekleedt (aard, niveau);
- Beroepstitel (RO, RE, RA);
- Wetenschappelijke titel (doctorandus, doctor, professor);
- Docentschappen; en
- Publicaties.

In januari 2024 heb ik de experts de gekozen literatuur toegestuurd (bijlage 2) en een samenvatting verstrekt van mijn onderzoeksplan (zoals opgenomen in hoofdstuk 1).

De experts heb ik gevraagd om de volgende vragen te beantwoorden:

- Welke van de door mij gekozen literatuur acht u het meest waardevol voor het onderzoek ?
- Welke gekozen literatuur lijkt u niet (heel) relevant voor het onderzoek ?
- Welke essentiële literatuur c.q. modellen mist u ?
- Welke overige opmerkingen en/of suggesties heeft u ?

Ik heb tien experts benaderd op basis van de gestelde criteria (op voorhand een hoger aantal benaderd dan benodigd volgens het onderzoeksplan, dit is gedaan om marge in te bouwen). Hiervan hebben er negen gereageerd. Er hebben drie personen aangegeven niet mee te kunnen doen (geen tijd, niet onafhankelijk, onvoldoende expertise). De overige zes experts hebben een inhoudelijke reactie gegeven en naar aanleiding daarvan heb ik met elk van deze zes experts een inhoudelijke afstemming gehad. Hiermee zijn, conform het onderzoeksplan, voor elk van de onderzoeksgebieden twee of meerdere expert(s) betrokken geweest (zoals blijkt uit bijlage 1 met het overzicht van experts en de expertisegebieden).

Naast het kwantitatieve aspect is ook het kwalitatieve niveau van experts van belang. Met het zetal worden de gestelde criteria in afdoende mate geraakt (zie bijlage 1). Er is inbreng vanuit zowel de wetenschap als de praktijk.

De feedback heb ik beoordeeld waarbij ik deze in een tabel heb ingedeeld naar de vragen die ik heb gesteld aan de experts. Deze tabel is opgenomen in bijlage 3 waarbij ik de opvolging aangeef.

De belangrijkste punten die uit de feedback van de experts kan worden opgemaakt zijn de volgende:

Vraag	Reactie	Opvolging
Meest waardevolle gekozen literatuur?	Het model van Merchant (management control systems) wordt als meest waardevol beschouwd. Dit geldt ook voor het model van Simons (levers of control). Beide modellen zien toe op management control. ISQM1 (International Standard on Quality Management). De standaard gaat over kwaliteitsmanagement en is in feite een nadere uitwerking van ISO 9001. De literatuur die kan worden getypeerd als 'de zachte kant' (De Caluwe, Belbin, Schein) van management control wordt op zichzelf hoog gewaardeerd maar experts vragen zich af of hierin voldoende concrete aanknopingspunten kunnen worden gevonden voor het referaat (wat moet leiden tot een model met meetbare controls).	De modellen van Merchant en Simons gebruiken om controls aan te ontleden. Het model van Anthony is niet specifiek benoemd door de experts als zijnde het meest waardevol maar gaat (ook) over management control. Om deze reden heb ik besloten om het model van Anthony te gaan gebruiken. ISQM1 gebruiken voor het onderkennen van controls. Literatuur waarin onvoldoende concrete aanknopingspunten in worden verwacht zijn niet opgenomen in de definitieve literatuurlijst. De experts zijn niet eenduidig over wat nu precies de meest waardevolle literatuur is. Achteraf gezien had ik de vraag misschien anders moeten formuleren, bijvoorbeeld door te vragen naar een top-3. Misschien heeft het er ook wel mee te maken dat er verschillend kan worden c.q. wordt aangekeken tegen de kwaliteit van audits en de wijze van beheersing.
Minder relevante gekozen literatuur?	Er is best veel literatuur door mij gekozen waarvan de experts hebben aangegeven dat deze in onvoldoende mate ingaat op het onderwerp van onderzoek: - Senge - Stam, Hoogenboom en Schreuder - Azjen - Kahneman - Hofstede - INK - Olsthoorn en Scholten - BING NL - Gedragcodes (IIA/NOREA) - Van Amerongen en Van der Veen	Literatuur die onvoldoende concreet toeziet op het onderwerp van onderzoek zijn niet opgenomen in de definitieve literatuurlijst. Achteraf gezien had ik in de (uitgebreide) zoektocht naar literatuur beter rekening moeten houden met het doel van het onderzoek (het komen tot een model). De focus had scherper gemoeten. Naar aanleiding van deze opmerking heb ik de literatuurlijst nog eens kritisch beoordeeld en geschoond van literatuur die in onvoldoende mate concreet toeziet op het onderwerp van onderzoek (bijlage 5).
Missende literatuur?	Het boek van Emy Edmonson over psychologische veiligheid. Dit gaat in op de 'zachte kant' maar biedt naar verwachting wel aanknopingspunten aan omdat in het boek een model is opgenomen. Publicaties naar aanleiding van (internationaal) wetenschappelijk onderzoek die gaan over auditororganisaties, kwaliteit en de interne beheersing hiervan: - Sweeney en Pierce - Bedard et al - Hayne et al - Tiggelaar et al - Alberti et al - Defond and Zhang - Causholli and Knechel	Het model van Edmonson gebruiken om controls aan te ontleden. De publicaties heb ik toegevoegd aan de lijst. Deze literatuur bevatten niet zozeer modellen maar ik verwacht er wel aanknopingspunten uit te kunnen halen gezien de raakvlakken met mijn onderwerp. De publicaties kunnen namelijk worden geschaard onder de (wetenschappelijke) gebieden in de onderzoeksopzet (H1.6): management control, kwaliteitszorg, auditprofessie en onderzoeksmethodologie en -technieken (bijlage 5).

	- Aobdia - Westermann et al - Gendron and Spira - Nuijten et al - Henri	
Overige opmerkingen/suggesties?	Het onderzoeksonderwerp is relevant en actueel. Tegelijkertijd erg ambitieus om een allesomvattend model te willen maken. Beperk je tot een bepaald onderdeel, bijvoorbeeld tot soft controls en doe suggesties voor het meten ervan, dat is al lastig genoeg. De definitie van auditkwaliteit (het naleven van standaarden) wordt als beperkt gezien.	Belangrijk dat anderen dat aangeven, dit heeft geen verdere consequenties. Deze opmerking sluit aan op wat ik gaandeweg het onderzoek zelf ben gaan ervaren. Het maken van een 'panklaar' model met alle controls en ook nog eens helemaal uitgewerkt naar de manier waarop deze te meten, is wel heel veelomvattend. Ik heb de keuze gemaakt om het breed te houden (alle relevante controls) dus niet te beperken tot soft controls maar wel om minder diep te gaan in de wijze hoe die op effectieve en praktische manier te meten. Ik zal bovendien aangeven dat het model (inclusief het meten van kwaliteit) als aanzet moet worden gezien voor de praktijk. Dit heb ik verwoord in H1.2 (doelstelling van het onderzoek). Daarmee verwacht ik de doelstelling realistischer te krijgen en te komen tot een onderzoek met een betere uitvoerbaarheid. Het maken van een 'panklaar' model met alle controls en ook nog eens helemaal uitgewerkt naar de manier waarop deze te meten, is inderdaad wel heel veelomvattend. Ik heb de keuze gemaakt om het breed te houden (alle relevante controls) dus niet te beperken tot soft controls maar gelet op de uitvoerbaarheid zal ik eventueel minder diep ingaan op de wijze hoe die op effectieve en praktische manier te meten. Voor de definitie van auditkwaliteit had ik de aansluiting gemaakt op die van de NBA. Deze definitie is door een aantal experts bekritiseerd. Ik begrijp deze kritiek wel. De definitie van het NBA loopt namelijk niet in de pas met wat ik eigenlijk beoog; het meten van de borging van kwaliteit binnen de organisatie. De definitie is alleen gericht op standaarden en daarmee te smal (conformance). De definitie in het (nieuwe) IIA IPPF is breder (conformance plus performance) en past beter en wordt door mij gebruikt.

Naar aanleiding van deze (waardevolle!) exercitie met de experts heb ik besloten om literatuur af te laten vallen of toe te voegen. Dit is weergegeven in bijlage 4. Daarbij heb ik geprobeerd om het aantal te limiteren, uit de feedback van de experts volgt namelijk dat ik selectiever moet zijn. De literatuurlijst is daarom door mij vervolgens geschoond van literatuur die in onvoldoende mate concreet toeziet op het onderwerp van onderzoek. Hierbij heb ik voorrang gegeven aan literatuur die modellen bevatten omdat dit naar verwachting meer handvatten zal bieden voor het te bouwen model dan de algemenere literatuur.

Bijlage 5 betreft het bijgewerkte overzicht met literatuur. In dit overzicht heb ik de indeling gemaakt naar literatuur met modellen en de meer algemene literatuur. Daarnaast heb ik in het overzicht de literatuur ingedeeld naar de (wetenschappelijke) gebieden die zijn opgenomen in mijn onderzoeksopzet en de twee deelvragen (H1.6).

Naar mijn mening is hiermee de keuze voor de literatuur op een transparante en zorgvuldige wijze tot stand gekomen (conform onderzoeksplan) en vormt daarmee een goede basis om te komen tot de controls in het model.

3. Welke elementen van interne beheersing ('controls') zijn bepalend voor audits die voldoen aan de standaarden én de prestatiedoelstellingen op basis van de literatuur?

In dit hoofdstuk zal ik ingaan op de elementen van interne beheersing (de variabelen) die het model vormen op basis van de gekozen literatuur en daarmee deelvraag 1 beantwoorden.

3.1 Analyse van de literatuur

Ik baseer mijn analyse van de elementen in eerste instantie op de literatuur per gebied (zie bijlage 5). Daarna cluster ik deze naar te onderscheiden categorieën van controls in paragraaf 3.2. Tenslotte heb ik in paragraaf 3.3. de volledigheid getoetst aan de hand ISO 9001-2015.

3.1.1 Management control

De controls die ik heb gehaald uit de literatuur op het gebied van management control zijn de volgende:

Literatuur	Control	Toelichting
Claes, P. C. M. (2008). Management Control. E. de With, & B. Steens (Eds.), Handboek Management Accounting (pp. D 1050-1-D1050-24) [model: Anthony, Simons, Merchant]	1. Het voeren van (formeel) overleg door auditors met als doel te komen tot nieuwe ideeën en strategieën gericht op de kwaliteit van audits.	De belangrijkste doelstelling van interactive control (Simons) is om de ontwikkeling van de lerende organisatie te faciliteren. Door het voeren van (formeel) overleg wordt de organisatie een lerende eenheid.
	2. Het groepsgewijs belonen voor de prestatie die zij (bijvoorbeeld het auditteam) heeft geleverd.	Personnel control and cultural control (Merchant) is een vorm van beheersing die zich richt op de medewerker (intrinsieke motivatie). Indien teamwork een succesbepalende factor is, kan het proces van samenwerking gestimuleerd worden door de groep als geheel te belonen.
Edmondson, A. C. (2019). The fearless organization : creating psychological safety in the workplace for learning, innovation, and growth. John Wiley & Sons	3. Het hebben van een structuur (platform, tijd) om productieve meningsverschillen en een vrije uitwisseling van ideeën die gaan over kwaliteit van audits plaats te laten vinden (op groepsniveau, bijvoorbeeld het auditteam).	Bij psychologische veiligheid gaat het om openhartigheid en de bereidheid om een productief conflict aan te gaan om lering te trekken uit de verschillende standpunten. Dit leidt ertoe dat er ambitieuze doelen worden gesteld en dat er hard aan wordt gewerkt om die te bereiken. Het 'leer-hoe-gedrag' (het delen van kennis, voorstellen doen en brainstormen over een betere aanpak binnen het team, ofwel kwaliteitsverbetering) wordt bevorderd.
	4. Het hebben van een structuur (platform, tijd) om fouten, onzekerheden, twijfels en vragen te kunnen bespreken / stellen en om hulp te zoeken.	Psychologische veiligheid maakt openhartigheid en openheid mogelijk en gedijt in een omgeving waarin sprake is van wederzijds respect. Dit vormt het podium voor eerlijkere, uitdagendere en meer op samenwerking berustende en daarmee ook effectievere werkomgeving.
Ouchi, W. G. (1979). A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms. Management Science, 25(9), 833-848.	5. Het bedenken, implementeren en evalueren van verbetergerichte maatregelen naar aanleiding van de uitkomsten van audits (bijvoorbeeld op basis van de uitkomsten van interne / externe kwaliteitsreviews op audits).	Marktcontrol; het marktmechanisme gaat uit van een perfecte markt. In een perfecte markt geeft de prijs van een goed of dienst de exacte waarde hiervan aan. Theoretisch is dit mogelijk en is daarmee een efficiënte methode voor control, door Ouchi marktcontrol genoemd.

		Er is sprake van sturing op basis van prestatie management.
	6. Het ontwikkelen en implementeren van een voorgeschreven aanpak van auditen en het houden van toezicht (monitoring op output en gedrag) tijdens de uitvoering om naleving vast te stellen (bijvoorbeeld methodologie, auditsoftware, uitvoeringsstandaarden, checklisten, 'skill training', instructies voor het reviewen).	Bureaucratische control; de markt is echter praktisch nooit perfect, waardoor marktcontrol niet (alleen) kan worden toegepast. Aanvullende informatie is nodig om control te kunnen uitoefenen. Er kan niet alleen maar worden gekeken naar het resultaat, maar ook moeten de feitelijke activiteiten worden beoordeeld.
	7. Het rekening houden met de kwaliteitsdoelen en normen en waarden (shared values and beliefs, proper behavior) van de organisatie bij het selecteren, laten ontwikkelen en het beoordelen van auditors. 8. Het onder de aandacht brengen en ontwikkelen van de kwaliteitsdoelen en normen en waarden bij de auditors (bijvoorbeeld met 'value training' en training-on-the-job). 9. Het nagaan in welke mate er congruentie bestaat in kwaliteitsdoelen, normen en waarden van de organisatie en die van haar auditors ('inbedding').	Clancontrol; bij het ontbreken van een vergelijkende markt of bij zeer hoge kosten van bureaucratische control kan gebruik worden gemaakt van clancontrol. Hierbij wordt uitgegaan van individuen die handelen naar wat algemeen als normaal wordt gezien. Of zoals Ouchi over het clan mechanisme schrijft: "samenwerking bereiken door selectie en socialiseren van individuen zo dat hun individuele doelen de doelstelling van een organisatie voor een groot deel overlapt".
Veld in 't, C. (2014). Soft controls. Focus op verbeteren, juli 2014 [model: Simons, Merchant]	10. Het doen van onderzoek bij ongewenste gedragingen van auditors die een negatieve impact hebben op de kwaliteit naar welke van de drie soorten oorzaken hieraan ten grondslag liggen (RCA): - Gebrek aan richting; - Motivatie problemen; - Persoonlijke beperkingen.	Merchant stelt dat als medewerkers niet het gewenste gedrag vertonen drie soorten oorzaken zijn te benoemen: Gebrek aan richting: medewerkers weten niet wat in een bepaalde situatie gewenst gedrag is. Motivatie problemen: medewerkers streven behalve organisatiedoelen ook persoonlijk doelen na. Persoonlijke beperkingen: medewerkers zijn voor een bepaalde taak niet goed getraind, hebben te weinig competenties of ervaring.
	11. Het wegnemen van de vier organisatorische blokkades voor afwijkend gedrag bij auditors die een negatieve impact hebben op de kwaliteit van audits: - Strategie en richting worden niet begrepen; - Het ervaren van prestatiedruk en verleiding; - Gebrek aan middelen of aan duidelijke focus; - Falen om te innoveren door gebrek aan middelen of geen risico te durven nemen.	Simons stelt dat medewerkers in organisaties niet altijd doen wat van ze wordt verwacht. Hij noemt vier oorzaken voor dit afwijkende gedrag en typeert deze als 'organizational blocks'.
Alberti, C. T., Bedard, J. C., Bik, O., & Vanstraelen, A. (2022). Audit firm culture: recent developments and trends in the literature. European Accounting Review, 31(1), 59–109	12. Het benadrukken door de leiding van de auditorganisatie dat het van belang is om: - Professionaliteit (het maatschappelijk belang dienen) boven commercie (omzet, winst) te laten gaan; - Ethiek mee te nemen bij het maken van afwegingen; - Systematisch te leren (o.a. van fouten, 'error management'); - Specialisten in te schakelen / te consulteren bij moeilijke situaties (en te acteren als 'one team'); - Te zorgen voor interacties tussen auditors (oriëntatie op het team, mentoring, coaching, feedback geven, 'speaking up').	De onderzoekers stellen dat de cultuur van een auditorganisatie gericht is op kwaliteit als de leiding het belang benadrukt van een aantal factoren die een positieve correlatie hebben met kwaliteit van audits ('a link between culture and performance'). Zij geven aan dat de 'tone at the top' een belangrijke invloed heeft ('strong influence'). Daarnaast geven zij aan dat het belangrijk is om deze factoren mee te nemen in het beloningssysteem.

	Genoemde factoren maken onderdeel uit het van beloningssysteem. Bijvoorbeeld, beloon auditors voor het coachen / mentoren van teamleden (bestede tijd en de mate waarin hierbij aandacht is gegeven aan leerdoelstellingen).	
Bedard, J. C., Deis, D. R., Curtis, M. B., & Jenkins, J. G. (2008). Risk monitoring and control in audit firms: a research synthesis. Auditing, 27(1), 187–218.	13. Het monitoren van de naleving van de regels die toezien op: - Het aanvaarden van opdrachten (gericht op het detecteren van risico's die de kwaliteit van de audit in gevaar kunnen brengen) en het samenstellen van (in kwantitatieve en kwalitatieve zin geschikte) opdrachtteams [pre engagement fase]; - Het uitvoeren van de opdracht (naleven van de voorschriften / methodologie / instructies, waaronder bijvoorbeeld ook valt het consulteren of het luiden van de klok); - Het evalueren van de opdracht, bijvoorbeeld interne / externe inspecties / peer review [post engagement fase].	De onderzoekers menen dat het belangrijk is dat de auditororganisatie aandacht geeft aan regels in elke fase van opdrachten om de kans dat 'quality-threatening behaviors' zich voordoen te reduceren.
Bol, J. , & Haesebrouck, K. & Peecher, M.E. & Grabner, I. (2019). FAR Practice Note - The Effect of Audit Culture on Audit Quality	14. Het geven van prioriteit aan competentie (kennis en vaardigheden) van auditors bij selectie en tijdens het dienstverband / inhuur (bijvoorbeeld in de vorm van trainingen en verankering in het beloningssysteem). 15. Het creëren / stimuleren van een op kwaliteit gerichte cultuur door de leiding als gevolg van het benadrukken van het belang van kwaliteit en dit ook feitelijke invulling te geven: tone the top ('doing the right thing'), gedragscode, groepsbeloningen. Indien van een op kwaliteit gerichte cultuur sprake is dan gaan auditors in de samenwerking met elkaar hier aandacht aan besteden, inclusief het monitoren (Merchant: cultural controls).	De onderzoekers stellen dat de kwaliteit van audits hoofdzakelijk wordt bepaald door de auditors (i.c. kennis en vaardigheden: competentie). Geredeneerd vanuit het model van input-proces-output: de input.
IIA. (2023). Onderzoeksrapport 'Cultiveer een gezonde cultuur: waarom de huidige maatschappelijke ontwikkelingen meer aandacht voor cultuur vragen van bestuur en auditor	16. Het op basis van de strategie bepalen van de gewenste cultuur door de leiding en deze communiceren onder de medewerkers. 17. Het betrekken van medewerkers bij het bepalen wat het doel is van de organisatie en wat afgeleide kernwaarden zijn.	In het rapport staat dat het scheppen van duidelijke verwachtingen rond de cultuur de effectiviteit van het organisatiebestuur vergroot ('speerpunt van goed bestuur'). Een expliciet gecommuniceerde norm is een randvoorwaarde voor interventies (bijvoorbeeld het nemen van afscheid na twee waarschuwingen nadat is gezondigd tegen waarden en normen). Daarnaast wordt aangegeven dat het draagvlak voor de gewenste gedragsnormen wordt vergroot als de leiding de medewerkers hierin betreft.
Henri, J.F. (2006). Management control systems and strategy: a resource-based perspective. Accounting, Organizations and Society, 31(6), 529–558	18. Het geven van prioriteit aan het stimuleren van dialoog binnen de organisatie (bijvoorbeeld in de vorm van intervisie).	Uit onderzoek volgt dat het focussen op strategische speerpunten en het stimuleren van dialoog (binnen de organisatie) bevorderend is voor het leervermogen van de organisatie (het proces van kennisvergaring en -verspreiding en samenwerking). Waarbij het leervermogen onderdeel uitmaakt van 'performance'. Hierbij gaat het om de component 'interactive use' van het performance management system (PMS). Vertaald naar de zienswijze van Simons: control systems zijn meer dan mechanische tools die de implementatie van de strategie moeten ondersteunen, maar ook krachtige 'devices' om te stimuleren.

Nuijten, A., van Twist, M., & Hilhorst, C. (2020). Gedragspatronen bij doofheid voor risicowaarschuwingen - patronen van dynamiek in de relatie tussen managers en interne auditors. Maandblad Voor Accountancy En Bedrijfseconomie (Mab), 3/4(3/4), 161	19. Het trainen en coachen van auditors in relatiemanagement (audit-manager-relatie).	Als managers besluiten om niets te doen met de risicowaarschuwingen die een audit oplevert ('deaf effect'), zijn vragen te stellen bij de effectiviteit van de audit. De rolinvulling door de auditor varieert tussen het principal-agent model (afstand auditor en manager) en het stewardship model (onderling partnerschap) waarbij de effectiviteit afhankelijk is van de situatie.
Pierce, B., & Sweeney, B. (2005). Management control in audit firms - partners' perspectives. Management Accounting Research, 16(3), 340-370.	20. Het uitvoeren van kwaliteitsreviews op afgesloten opdrachten wordt gedaan op een manier waarbij er sprake is van direct contact tussen de kwaliteitsreviewer en het auditteam. 21. Het uitvoeren van reviews tijdens de uitvoering van de opdracht wordt gedaan op een manier waarbij er sprake is van direct contact tussen de reviewer (bijvoorbeeld de audit manager) en de gereviewde (bijvoorbeeld de junior auditor). 22. Het geven van prioriteit aan recruitment, training (formeel en on-the-job) en ontwikkeling van auditors. Waarbij training toeziet op vaktechnische, sociale, organisatorische en gedragsmatige aspecten.	De kwaliteit van audits is moeilijk meetbaar ('audit quality is extremely difficult to measure'). Veelal wordt de kwaliteit gemeten op basis van de output: de aantekeningen in het dossier. De wijze van reviewen is aan verandering onderhevig en beweegt zich in de richting van direct contact tussen de kwaliteitsreviewer en het auditteam ('review by interview'). Een verschuiving van het 'diagnostic control system' naar 'interactive use control system'. "How auditors answers review questions is a good indication of their ability to have a good understanding and therefore to deliver high quality." De kwaliteit van audits wordt sterk in verband gebracht ('strongly associated') met de kwaliteit van de auditors. Recruitment, training (formeel en on-the-job) en ontwikkeling zijn belangrijk. Training moet toezien op vaktechnische, sociale, organisatorische en gedragsmatige aspecten.
Sweeney, B., & Pierce, B. (2004). Management control in audit firms: a qualitative examination. Accounting, Auditing and Accountability, 17(5)	23. Het plannen van de audits wordt gedaan op een manier waarbij er wordt voorkomen dat er (op voorhand) druk komt te liggen op auditteams door: - onderbezette teams (kwantitatieve en/of kwalitatieve bezetting); - onrealistische budgetten (beschikbaarheid van uren); - onrealistische deadlines (intern/extern). Bij het plannen van audits worden (junior en senior) auditors betrokken.	Uit onderzoek blijkt dat auditors regelmatig kampen met tijddruk en dat dit een belangrijke factor vormt voor het niet leveren van hoge kwaliteit. De druk valt uiteen in de aspecten (i) onderbezetting op opdrachtniveau, (ii) onrealistische urenbudgetten en (iii) onrealistische deadlines die kunnen worden gesteld door opdrachtgevers en/of binnen het auditteam. Aspecten kunnen elkaar (negatief) versterken. Het betrekken van (junior en senior) auditors bij de totstandkoming van de planning kan zorgen voor een hogere kwaliteit hiervan en de motivatie van teamleden vergroten.
Tiggelaar, S., Veen-Dirks, P., Girdhar, S. en Sweeney, B. (2021). FAR Literature Review: Management control in auditing firms and its implications for managing coexisting objectives	24. Het hebben van een structuur (kaders, tijd) voor mentoring binnen de (audit)organisatie.	Mentoring is belangrijk voor rolduidelijkheid, arbeidsplezier en de professionele inzet van medewerkers [Merchant: personell controls].

3.1.2 Kwaliteitszorg

De controls die ik heb gehaald uit de literatuur op het gebied van kwaliteitszorg zijn de volgende:

Literatuur	Control	Toelichting
IAASB. (2022). International Standard on Quality Management (ISQM) 1, Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements	25. Het op een duidelijke, consistente en frequente wijze communiceren van het belang van professionele waarden en attitudes (in relatie tot kwaliteit), hierbij aan te geven wat gewenst is en dit aspect onderdeel uit te laten maken van tijdige evaluaties. 26. Medewerkers worden ter verantwoording geroepen of erkend (beloning, promotie en andere incentives) voor hun handelingen en gedragingen ten aanzien van kwaliteit.	In de standaard staat dat de cultuur van het kantoor een belangrijke factor is bij het beïnvloeden van het gedrag van medewerkers. Professionele waarden en attitudes omvatten: -Professioneel gedrag (stiptheid, beleefdheid, respect, zin voor het afleggen van verantwoording, reactievermogen en betrouwbaarheid); -Commitment ten aanzien van teamwork; -Openstaan voor andere perspectieven of ideeën; -Het streven naar uitmuntendheid; -Een commitment tot voortdurende verbetering (verder gaan dan de minimumvereisten); -Sociale verantwoordelijkheid.
ISO. (2015). The International Organization for Standardization (ISO). ISO 9001: Standard for quality management systems	27. Het voorzien in een geschikte omgeving op sociaal en psychologisch gebied. 28. Het ervoor zorgen dat medewerkers zich bewust zijn van kwaliteitsbeleid, -doelstellingen, hun bijdrage en de consequenties als doelen niet worden gerealiseerd. 29. Het zorgen voor gecontroleerde omstandigheden in de vorm van documentatie over audits en haar kwaliteitsdoelstellingen (bijvoorbeeld per type audit) en het monitoren en meten van de audits om vast te stellen dat de kwaliteitsdoelstellingen worden gerealiseerd. 30. Het erop toezien dat audits die niet voldoen aan de kwaliteitsdoelstellingen worden geïdentificeerd, voorzien van opvolging en dat dit wordt gedocumenteerd.	In de standaard staat dat, om haar kwaliteitsdoelstellingen te kunnen realiseren: De organisatie verplicht is om een geschikte ('suitable') omgeving te bepalen, in te voorzien en te onderhouden ten aanzien van de volgende factoren: -sociaal (antidiscriminatie, kalm, niet confronterend); -psychologisch (stress verminderend, preventie van burn-out, emotioneel beschermend). De organisatie verplicht is om ervoor te zorgen dat medewerkers zich bewust zijn van: -kwaliteitsbeleid; -kwaliteitsdoelstellingen; -hun bijdrage aan de effectiviteit van het kwaliteitsbeheersingssysteem, inclusief de voordelen van prestatieverbeteringen; -de consequenties van het niet realiseren van kwaliteitsdoelstellingen. De organisatie verplicht is om te zorgen voor gecontroleerde omstandigheden ('controlled conditions'), die bestaan uit: -documentatie over de te verlenen producten/ diensten en de te behalen kwaliteitsdoelstellingen; -beschikbaarheid en inzet van bronnen om het proces van dienstverlening te monitoren en te meten; -het monitoren en meten om vast te stellen dat de kwaliteitsdoelstellingen worden gerealiseerd. De organisatie is verplicht ervoor te zorgen dat producten / diensten die niet voldoen aan de kwaliteitsdoelstellingen worden geïdentificeerd, voorzien van opvolging en dat dit wordt gedocumenteerd.
Aobdia, D. (2019). Do practitioner assessments agree with academic proxies for audit quality? evidence from pcaob and internal inspections. Journal of Accounting and Economics, 67(1), 144–174.	Het doel was dat alle geselecteerde literatuur concrete elementen zou bieden. Uit nadere analyse blijkt dat voor deze literatuur niet te gelden.	De publicatie van Aobia gaat over audit quality volgens de academische wereld versus de praktijk (kantoren, toezichthouders). In het onderzoek zijn de bevindingen van externe (toezichthouders, PCAOB) en interne kwaliteitsreviews (kantoren) met elkaar vergeleken. Uit deze publicatie kunnen geen controls worden gehaald.

Hayne, Christie and Peecher, Mark E. and Pickerd, Jeffrey Scott and Zhou, Yuepin (2023). Managing Quality Control Systems: How Audit Firms Experience and Navigate Conflicting Institutional Demands (January 27, 2023).	31. Het rekening houden met de volgende aspecten bij het onderhouden en updaten van het kwaliteitsbeheersingssysteem: draagvlak, kosten/baten, stabiliteit/wijzigingen, meten/monitoren van wijzigingen, proactieve maatregelen ('put red flags earlier in the proces') en, indien van toepassing, lokale verschillen.	Uit het onderzoeksrapport volgt dat er zes aspecten (spanningen, 'tensions') zijn onderkend die het onderhouden en updaten van het kwaliteitsbeheersingssysteem kunnen beïnvloeden (positief/negatief): -verkrijgen van draagvlak; -maken van kosten/batenanalyse; -managen van lokale verschillen; -toename van proactieve maatregelen; -meten en monitoren van wijzigingen; -balans tussen stabiliteit en wijzigen.
--	--	---

3.1.3 Auditprofessie

De controls die ik heb gehaald uit de literatuur op het gebied van de auditprofessie zijn de volgende:

Literatuur	Control	Toelichting
Bos, P., Korte, R. de, Otten, J. H. M. (2017). Management control auditing: bijdragen aan doelrealisatie en verbetering. Auditing.nl	32. Het periodiek evalueren van audits door opdrachtgevers en auditteams aan de hand van de kwaliteitscriteria: relevante en urgentie, betrouwbaarheid, validiteit en controleerbaarheid. De evaluaties worden gedocumenteerd en bevatten positieve en negatieve ervaringen. De evaluaties worden periodiek geanalyseerd op verbeterpunten voor de gehanteerde auditmethode(n), de auditors plus de auditfunctie in brede zin en voor het actualiseren en bijstellen van auditinstrumenten zoals handboeken, templates en voorbeelden.	Bos e.a. stellen dat voor een audit de volgende vier kwaliteitscriteria gelden. Relevantie en urgentie: de onderzoeksresultaten dekken de kennisbehoefte van de afnemers op het juiste moment af. Betrouwbaarheid: de onderzoeksresultaten zijn onafhankelijk van het moment van uitvoering, de onderzoeker, de gebruikte bronnen en het gebruikte meetinstrument. Validiteit: de onderzoeksresultaten geven de empirische werkelijkheid in relatie tot de onderzoeksvraag accuraat weer. Controleerbaarheid: alle in het onderzoek genomen stappen, overwegingen en beslissingen zijn weergegeven en verantwoord. Daarnaast wordt gesteld dat de evaluatie door de opdrachtgever en het auditteam een belangrijk middel is om het kwaliteitsniveau van audits te waarborgen en eventueel verder te verhogen.
Amerongen, N. V. N. (2007). De invloed van ervaring op de kwaliteit van het accountantsoordeel. Maandblad Voor Accountancy En Bedrijfseconomie, 81(9), 378-387	33. Het beleid voor teamsamenstelling houdt rekening met de ervaring van auditors waarbij er van wordt uitgegaan dat veel ervaring in het team niet automatisch zorgt voor een hogere kwaliteit van de audit.	Met het onderzoek is geen bevestiging gevonden voor de hypothese dat er een positieve correlatie bestaat tussen kwaliteit (in casu het identificeren van risico's en IB-maatregelen) en de ervaring van de auditor (algemene ervaring, taakspecifieke ervaring, branchespecifieke ervaring).
Amerongen, N. V. N., & Quadackers, L. (2012). 'Barnier' en de professioneel-kritische instelling van de accountant. Maandblad Voor Accountancy En Bedrijfseconomie, 86(5), 176-184	34. Het beleid houdt op verschillende gebieden (cultuur, recruitment, training, mentoring, urenbudgetten) rekening met het belang dat auditors een professioneel-kritische instelling toe (kunnen) passen en het stimuleren hiervan.	In het artikel staat dat de volgende factoren (ontleend aan het model van Nelson) belangrijk zijn in de sceptische oordeelsvorming ⁶ van auditors: Prikkel (incentives). Bijvoorbeeld de cultuur van het kantoor/team (PKI wordt gestimuleerd ja/nee), het urenbudget (nodigt uit tot PKI ja/nee), risicoprofiel onderzoeksobject (noopt tot PKI ja/nee). Karaktertrekken. Opschorting van het oordeel, vragende geest, zoeken naar kennis,

⁶ Europese Commissie, 2011a, pp. 35,36: " ... een professioneel-kritische instelling is een houding die een onderzoekende geest, alertheid op omstandigheden die kunnen wijzen op mogelijke afwijkingen al gevolg van fouten of fraude, en een kritische beoordeling van controle-informatie omvat."

		interpersoonlijk begrip, zelfvertrouwen en zelfbeschikking. Kennis, ervaring en training. Om PKI toe te passen is het van belang om de implicaties van een gegeven situatie, ingeschat op basis van verzameld bewijsmateriaal in te kunnen schatten.
Francis, J.R., Barrick, M.R., Bik, O., Pieper, L. & Vanstraelen, A. (2023). FAR Practice Note - Audit Partner-Manager Dyadic Fit and Team Functioning	35. Het rekening houden met complementariteit van (persoonlijke) vaardigheden / stijlen / gedragingen van auditors bij het samenstellen van auditteams om het teamklimaat en -performance te bevorderen.	Uit onderzoek blijkt dat complementariteit van auditors binnen het team op het gebied van (technische) vaardigheden en leiderschapsstijl /- gedrag (planning, uitvoering en evaluatie van audits) beter is dan homogeniteit. Complementaire (persoonlijke) vaardigheden / stijlen / gedragingen hebben een positief effect op: - teamklimaat (psychologische veiligheid, commitment, identiteit / trots); - teamperformance.
Gendron, Y., & Spira, L. (2009). What went wrong? the downfall of arthur andersen and the construction of controllability boundaries surrounding financial auditing, 26(4), 987–987.	36. Het ervoor zorgen dat in het beloningsbeleid voor auditors financiële prikkels (zoveel mogelijk) ontbreken. 37. Het bewerkstelligen dat ‘vaktechniek’ (afdeling, functionaris, o.i.d.) voldoende zeggingskracht heeft (organisatorisch en in de praktijk).	Te veel focus op marktcontrol (in casu: financiële doelstellingen voor auditors) en tekortkomingen bureaucratie- en clancontrol (o.a. te weinig daadwerkelijke invloed (‘power’) van ‘vaktechniek’ en auditors die te veel gedreven zijn door geld) wordt door betrokkenen gezien als een belangrijke reden voor de ondergang van AA (client / dossier Enron).
Hardies, K. en Janssen, S. (2019). FAR Masterclass - Professional Skepticism	38. Het ervoor zorgen dat in het interne kwaliteitssysteem de focus ligt op het beoordelen van de kwaliteit van de beslissing (vanuit het perspectief van PKI) op het moment van nemen door de auditor. 39. Het op structurele en systematische wijze onderzoeken van fouten om ervan te kunnen leren. 40. Het ondersteunen van auditors door (opdracht)management bij het opnemen van kritische uitkomsten/bevindingen naar aanleiding van de audit met opdrachtgever en/of degenen die object van onderzoek zijn. 41. Het bewerkstelligen dat er toereikende middelen (time, budget, people) zijn om PKI te kunnen etaleren.	Organisatorische karakteristieken vormen een belangrijke kracht achter een professioneel-kritische houding (PKI) en vallen uiteen in: -interne kwaliteitssysteem; -leerklimaat; -toon van de top. Bij het interne kwaliteitssysteem wordt is het belangrijk om te focussen op de kwaliteit van de beslissing (vanuit het perspectief van PKI) op het moment van nemen door de auditor. In plaats van op de uitkomst (‘outcome bias’). Voor een goed leerklimaat is het van belang dat gemaakte fouten worden onderzocht (RCA) en van geleerd (in plaats van een ‘blame culture’). Het is van belang dat het (opdracht) management auditors ondersteunen als zij kritische uitkomsten/bevindingen opnemen met de opdrachtgever en/of degenen die object van onderzoek zijn). Daarnaast wordt gesteld dat middelen (time, budget, people) belangrijk zijn voor auditors om PKI te kunnen etaleren.
Hardies, K., Vanstraelen, A. , Janssen, S. & Zehms, K. (2020). FAR Masterclass – Auditors’ Professional Skepticism: Traits, Behavioral Intentions, and Actions	42. Het creëren van een omgeving waarbij een professioneel-kritische instelling (PKI) is geïnstitutionaliseerd en wordt gefaciliteerd. 43. Het uitvoeren van persoonlijkheidstesten bij de werving van auditors waarbij rekening wordt gehouden met het belang van persoonlijkheidskenmerken die een positieve correlatie hebben met een professioneel-kritische instelling (PKI).	Op basis van auditstandaarden, literatuur en publicaties van toezichhouders wordt een professioneel-kritische instelling (PKI) van de auditor als belangrijk gezien voor de kwaliteit van audits. PKI wordt in verband gebracht met het kritische gehalte van de auditor ten aanzien van het controlebewijs (documentatie en inlichtingen van management). Uit het onderzoek blijkt dat subjectieve normen (bijvoorbeeld groepsdruk) de belangrijkste factor is voor de mate waarin auditors PKI toepassen en dat auditors die ‘hoog scoren’ op

		PKI beschikken over de volgende persoonlijkheidskenmerken: -extravert; -nauwgezet; -openstaan voor nieuwe ervaringen; - Machiavellisme (een cynisch wereldbeeld hebben); -narcisme (een groot ego hebben).
Lombardi, D. R., Sipior, J. C., & Dannemiller, S. (2023). Auditor judgment bias research: a 50-year trend analysis and emerging technology use. <i>Journal of Information Systems</i>, 37(1), 109–109	Het doel was dat alle geselecteerde literatuur concrete elementen zou bieden. Uit nadere analyse blijkt dat voor deze literatuur niet te gelden.	De publicatie van Lombardi e.a. betreft een literatuurstudie over de afgelopen 50 jaar naar 'auditor judgment bias' met de focus op potentiële impact van technologie op oordeelsvorming. De verschillende soorten 'biases' met impact op auditkwaliteit zijn op een rij gezet en tellen op tot in totaal 16 welke zijn ingedeeld naar [Kahnemann]: -representativiteit; -beschikbaarheid; -verankering; -omkadering; -overmoedigheid. Uit deze publicatie kunnen geen controls worden gehaald.
NBA. (2023). White paper Moreel besluitvormingsmodel voor accountants in opdracht van de Faculty Ethiek, Cultuur en Gedrag	44. Het creëren van een omgeving waarbij sprake is van een sociaal en professioneel normenkader (met gewenste gedragingen), beïnvloedingssfeer (het kunnen plegen van interventies) en psychologische veiligheid (het op constructieve wijze de confrontatie aan kunnen gaan).	In de paper wordt een moreel besluitvormingsmodel (opgesteld vanuit de gedragswetenschappelijke beroepsethiek) gepresenteerd wat is ontwikkeld voor auditors. Naast de auditor en het probleem is de omgeving een factor, met de volgende relevante kenmerken: -sociaal en professioneel normenkader (wat is norm overschrijdend gedrag en hoe ermee om te gaan); -beïnvloedingssfeer (worden interventies gepleegd of wordt er opzij gekeken omdat wordt verwacht dat er toch niets mee wordt gedaan); -psychologische veiligheid (worden interpersonele risico's genomen, bijvoorbeeld bij verschillen van mening).
NBA. (2019). Rapport Oorzakenanalyse OOB accountantsorganisaties van de Stuurgroep Publiek Belang	45. Het zorgen voor voldoende tijd voor planning, uitvoering, review, coaching en reflectie (individueel en als team) van/op audits. 46. Het zorgen voor evenwichtig en divers samengestelde teams zodat coaching en review van alle teamleden kan plaatsvinden. 47. Het zorgen dat auditors worden getraind en gecoacht in kennis, kunde en toepassing van proces- en projectgericht denken (procesmanagement). 48. Het zorgen dat auditors worden getraind en gecoacht om vast te houden aan de rolverdeling tussen auditor en gecontroleerde organisatie (in plaats van het probleem 'over te nemen' met risico's op de kwaliteit van de audit). 49. Het zorgen voor een cultuur waarbij fouten tijdig worden onderkend, wordt gereflecteerd op de oorzaak en ervan wordt geleerd. Inclusief het op een open en constructieve wijze geven en ontvangen van feedback. 50. Het zorgen dat de beschikbare guidance én de vereisten uit regelgeving en standaarden in detail worden geraadpleegd door auditors.	Uit RCA zijn de volgende 7 thema's geïdentificeerd met betrekking tot kwaliteit: -voldoende tijd (voor planning, uitvoering, review, coaching en reflectie) en onvoorziene omstandigheden (i.c. reservecapaciteit); -samenstelling team (inclusief deskundigen), coaching en review -adequaat procesmanagement (auditteam, gecontroleerde organisatie, specialisten, kwaliteitstoetser, etc.); -kwaliteit gecontroleerde organisatie (onvoldoende IB en/of oplevering van gegevens); -lerende organisatie met open cultuur; -duidelijkheid over vaktechnische eisen en praktische toepassing daarvan; -professionele identiteit en professioneel-kritische instelling (PKI).

	51. Het zorgen dat auditors nadenken over het verbeteren van de aanpak van audits (rekening houdend met gewijzigde omstandigheden) en niet alleen op zoek gaan naar bevestigend controlebewijs maar ook naar tegenstrijdige informatie.	
Pieper, L. (2023). What makes audit partners, managers, and their teams successful? [Doctoral Thesis, Maastricht University]. Maastricht University.	52. Het beleid houdt op verschillende gebieden (cultuur, recruitment, training, mentoring) rekening met het belang dat auditors met elkaar samenwerken op basis van wederzijds vertrouwen en respect.	Uit het onderzoek blijkt dat consideratie (een werkrelatie gebaseerd op wederzijds vertrouwen en respect) belangrijk is voor het opbouwen van teameffectiviteit en prestaties (o.a. kwaliteit) in moderne teams (die vaak worden aangestuurd door meerdere leiders).
Westermann, K. D., Cohen, J., & Trompeter, G. (2019). Pcaob inspections: public accounting firms on "trial." Contemporary Accounting Research, 36(2), 694–731.	Het doel was dat alle geselecteerde literatuur concrete elementen zou bieden. Uit nadere analyse blijkt dat voor deze literatuur niet te gelden.	Westermann e.a. gaan in het artikel in op de inspecties naar 'audit quality' van de externe toezichthouder PCAOB plaatsen deze in de (Amerikaanse) context en beschrijven hoe deze inspecties worden voorbereid, beleefd en ervaren door auditors en welke gevolgen c.q. invloed de inspecties hebben. Uit het artikel kunnen geen controls worden gehaald.

3.2 Clustering tot in het model op te nemen elementen

In H 3.1. heb ik op basis van de gekozen literatuur per vakgebied de relevante controls bepaald. In totaliteit zijn dit 52 controls. Voor een aantal van de controls is sprake van inhoudelijke overlap. Een aantal andere controls bestaan daarentegen juist uit een aantal verschillende elementen. Voor de controls waarvoor dit geldt heb ik deze samengevoegd dan wel opgesplitst en dit resulteert uiteindelijk in 27 controls.

Voor elk van deze 27 controls ben ik op basis van de aard van de control gaan clusteren naar categorieën (waarbij elke categorie samenhangende controls bevat). Elke categorie is gebaseerd op meerdere literatuurbronnen, de namen van de categorieën heb ik zelf 'bedacht' en zijn afgeleid van de aard van de controls. Het doel van het clusteren is om te komen tot een behapbaar model. Dit heeft geleid tot een model met de volgende categorieën (aantal: 9):

- 1) Controleaanpak – en vernieuwing
- 2) Leren en verbeteren;
- 3) Sociale en psychologische veiligheid;
- 4) Methodologie en kwaliteitsmonitoring;
- 5) Cultuur;
- 6) Beloning;
- 7) Ontwikkeling;
- 8) Teams;
- 9) Professioneel-kritische instelling.

Het resultaat van het categoriseren is als volgt:

Categorie	Control	Literatuur
C1. Controleaanpak en -vernieuwing	1. Het voeren van (formeel) overleg door auditors met als doel te komen tot nieuwe ideeën en strategieën gericht op de kwaliteit van audits.	Claes, P. C. M. (2008).
	3. Het hebben van een structuur (platform, tijd) om productieve meningsverschillen en een vrije uitwisseling van ideeën die gaan over kwaliteit van audits plaats te laten vinden (op groepsniveau, bijvoorbeeld het auditteam).	Edmondson, A. C. (2019).
	51. Het zorgen dat auditors nadenken over het verbeteren van de aanpak van audits (rekening houdend met gewijzigde omstandigheden) en niet alleen op zoek gaan naar bevestigend controlebewijs maar ook naar tegenstrijdige informatie.	NBA. (2023).
C2. Leren en verbeteren	5. Het bedenken, implementeren en evalueren van verbetergerichte maatregelen naar aanleiding van uitkomsten van audits (bijvoorbeeld op basis van de uitkomsten van interne / externe kwaliteitsreviews op audits).	Ouchi, W. G. (1979).
	32. Het periodiek evalueren van audits door opdrachtgevers en auditteams aan de hand van de kwaliteitscriteria: relevante en urgentie, betrouwbaarheid, validiteit en controleerbaarheid. De evaluaties worden gedocumenteerd en bevatten positieve en	Bos, P., Korte, R. de, Otten, J. H. M. (2017).

	negatieve ervaringen. De evaluaties worden periodiek geanalyseerd op verbeterpunten voor de gehanteerde auditmethode(n), de auditors plus de auditfunctie in brede zin en voor het actualiseren en bijstellen van auditinstrumenten zoals handboeken, templates en voorbeelden.	
	39. Het op structurele en systematische wijze onderzoeken van fouten om ervan te kunnen leren.	Hardies, K. en Janssen, S. (2019).
	49. Het zorgen voor een cultuur waarbij fouten tijdig worden onderkend, wordt gereflecteerd op de oorzaak en ervan wordt geleerd. Inclusief het op een open en constructieve wijze geven en ontvangen van feedback.	NBA. (2023).
	10. Het doen van onderzoek bij ongewenste gedragingen van auditors die een negatieve impact hebben op de kwaliteit naar welke van de drie soorten oorzaken hieraan ten grondslag liggen (RCA): - Gebrek aan richting; - Motivatie problemen; - Persoonlijke beperkingen.	Veld in 't, C. (2014).
	11. Het wegnemen van de vier organisatorische blokkades voor afwijkend gedrag bij auditors die een negatieve impact hebben op de kwaliteit van audits: - Strategie en richting worden niet begrepen; - Het ervaren van prestatiedruk en verleiding; - Gebrek aan middelen of aan duidelijke focus; - Falen om te innoveren door gebrek aan middelen of geen risico durven nemen.	Veld in 't, C. (2014).
C3. Sociale en psychologische veiligheid	4. Het hebben van een structuur (platform, tijd) om fouten, onzekerheden, twijfels en vragen te kunnen bespreken / stellen en om hulp te zoeken.	Edmondson, A. C. (2019).
	18. Het geven van prioriteit aan het stimuleren van dialoog binnen de organisatie (bijvoorbeeld in de vorm van intervisie).	Henri, J.F. (2006).
	24. Het hebben van een structuur (kaders, tijd) voor mentoring binnen de (audit)organisatie.	Tiggelaar, S., Veen-Dirks, P., Girdhar, S. en Sweeney, B. (2021).
	27. Het voorzien in een geschikte omgeving op sociaal en psychologisch gebied.	ISO. (2015).
	44. Het creëren van een omgeving waarbij sprake is van een sociaal en professioneel normenkader (met gewenste gedragingen), beïnvloedingssfeer (het kunnen plegen van interventies) en psychologische veiligheid (het op constructieve wijze de confrontatie aan kunnen gaan).	NBA. (2023).
C4. Methodologie en kwaliteitsmonitoring	6. Het ontwikkelen en implementeren van een voorgeschreven aanpak van auditen en het houden van toezicht (monitoring op output en gedrag) tijdens de uitvoering om naleving vast te stellen (bijvoorbeeld methodologie, auditsoftware, uitvoeringsstandaarden, checklisten, 'skill training', instructies voor het reviewen).	Ouchi, W. G. (1979).
	13. Het monitoren van de naleving van de regels die toezien op: - Het aanvaarden van opdrachten (gericht op het detecteren van risico's die de kwaliteit van de audit in gevaar kunnen brengen) en het samenstellen van (in kwantitatieve en kwalitatieve zin geschikte) opdrachtteams [pre engagement fase]; - Het uitvoeren van de opdracht (naleven van de voorschriften / methodologie / instructies, waaronder bijvoorbeeld ook valt het consulteren of het luiden van de klok); - Het evalueren van de opdracht, bijvoorbeeld interne / externe inspecties / peer review [post engagement fase].	Bedard, J. C., Deis, D. R., Curtis, M. B., & Jenkins, J. G. (2008).
	20. Het uitvoeren van kwaliteitsreviews op afgesloten opdrachten wordt gedaan op een manier waarbij er sprake is van direct contact tussen de kwaliteitsreviewer en het auditteam.	Pierce, B., & Sweeney, B. (2005).
	21. Het uitvoeren van reviews tijdens de uitvoering van de opdracht wordt gedaan op een manier waarbij er sprake is van direct contact tussen de reviewer (bijvoorbeeld de audit manager) en de gereviewde (bijvoorbeeld de junior auditor).	Pierce, B., & Sweeney, B. (2005).
	29. Het zorgen voor gecontroleerde omstandigheden in de vorm van documentatie over audits en haar kwaliteitsdoelstellingen (bijvoorbeeld per type audit) en het monitoren en meten van de audits om vast te stellen dat de kwaliteitsdoelstellingen worden gerealiseerd.	ISO. (2015).
	30. Het erop toezien dat audits die niet voldoen aan de kwaliteitsdoelstellingen worden geïdentificeerd, voorzien van opvolging en dat dit wordt gedocumenteerd.	ISO. (2015).
	31. Het rekening houden met de volgende aspecten bij het onderhouden en updaten van het kwaliteitsbeheersingssysteem: draagvlak, kosten/baten, stabiliteit/wijzigingen, meten/monitoren van wijzigingen, proactieve maatregelen ('put red flags earlier in the proces') en, indien van toepassing, lokale verschillen.	Hayne, Christie and Peecher, Mark E. and Pickerd, Jeffrey Scott and Zhou, Yuepin (2023)
	37. Het bewerkstelligen dat 'vaktechniek' (afdeling, functionaris, o.i.d.) voldoende zeggingskracht heeft (organisatorisch en in de praktijk).	Gendron, Y., & Spira, L. (2009).

	38. Het ervoor zorgen dat in het interne kwaliteitssysteem de focus ligt op het beoordelen van de kwaliteit van de beslissing (vanuit het perspectief van PKI) op het moment van nemen door de auditor.	Hardies, K. en Janssen, S. (2019).
	50. Het zorgen dat de beschikbare guidance én de vereisten uit regelgeving en standaarden in detail worden geraadpleegd door auditors.	NBA. (2023).
C5. Cultuur	7. Het rekening houden met de kwaliteitsdoelen en normen en waarden (shared values and beliefs, proper behavior) van de organisatie bij het selecteren, laten ontwikkelen en het beoordelen van auditors.	Ouchi, W. G. (1979).
	8. Het onder de aandacht brengen en ontwikkelen van de kwaliteitsdoelen en normen en waarden bij de auditors (bijvoorbeeld met 'value training' en training-on-the-job).	Ouchi, W. G. (1979).
	9. Het nagaan in welke mate er congruentie bestaat in kwaliteitsdoelen, normen en waarden van de organisatie en die van haar auditors ('inbedding').	Ouchi, W. G. (1979).
	15. Het creëren / stimuleren van een op kwaliteit gerichte cultuur door de leiding als gevolg van het benadrukken van het belang van kwaliteit en dit ook feitelijke invulling te geven: tone the top ('doing the right thing'), gedragscode, groepsbeloningen.	Bol, J., & Haesebrouck, K. & Peecher, M.E. & Grabner, I. (2019).
	16. Het op basis van de strategie bepalen van de gewenste cultuur door de leiding en deze communiceren onder de medewerkers.	IIA. (2023).
	17. Het betrekken van medewerkers bij het bepalen wat het doel is van de organisatie en wat afgeleide kernwaarden zijn.	IIA. (2023).
	25. Het op een duidelijke, consistente en frequente wijze communiceren van het belang van professionele waarden en attitudes (in relatie tot kwaliteit), hierbij aan te geven wat gewenst is en dit aspect onderdeel uit te laten maken van tijdige evaluaties.	IAASB. (2022).
	28. Het ervoor zorgen dat medewerkers zich bewust zijn van kwaliteitsbeleid, -doelstellingen, hun bijdrage en de consequenties als doelen niet worden gerealiseerd.	ISO. (2015).
	40. Het ondersteunen van auditors door (opdracht)management bij het opnemen van kritische uitkomsten/bevindingen naar aanleiding van de audit met opdrachtgever en/of degenen die object van onderzoek zijn.	Hardies, K. en Janssen, S. (2019).
	52. Het beleid houdt op verschillende gebieden (cultuur, recruitment, training, mentoring) rekening met het belang dat auditors met elkaar samenwerken op basis van wederzijds vertrouwen en respect.	Pieper, L. (2023).
C6. Beloning	2. Het groepsgewijs belonen voor de prestatie die zij (bijvoorbeeld het auditteam) heeft geleverd.	Claes, P. C. M. (2008).
	12. Het benadrukken door de leiding van de auditororganisatie dat het van belang is om: - Professionaliteit (het maatschappelijk belang dienen) boven commercie (omzet, winst) te laten gaan; - Ethiek mee te nemen bij het maken van afwegingen; - Systematisch te leren (o.a. van fouten, 'error management'); - Specialisten in te schakelen / te consulteren bij moeilijke situaties (en te acteren als 'one team'); - Te zorgen voor interacties tussen auditors (oriëntatie op het team, mentoring, coaching, feedback geven, 'speaking up'). Genoemde factoren maken onderdeel uit het van beloningssysteem. Bijvoorbeeld, beloon auditors voor het coachen / mentoren van teamleden (bestede tijd en de mate waarin hierbij aandacht is gegeven aan leerdoelstellingen).	Alberti, C. T., Bedard, J. C., Bik, O., & Vanstraelen, A. (2022).
	14. Het geven van prioriteit aan competentie (kennis en vaardigheden) van auditors bij selectie en tijdens het dienstverband / inhuur (bijvoorbeeld in de vorm van trainingen en verankering in het beloningssysteem).	Bol, J., & Haesebrouck, K. & Peecher, M.E. & Grabner, I. (2019).
	26. Medewerkers worden ter verantwoording geroepen of erkend (beloning, promotie en andere incentives) voor hun handelingen en gedragingen ten aanzien van kwaliteit.	IAASB. (2022).
	36. Het ervoor zorgen dat in het beloningsbeleid voor auditors financiële prikkels (zoveel mogelijk) ontbreken.	Gendron, Y., & Spira, L. (2009).
C7. Ontwikkeling	19. Het trainen en coachen van auditors in relatiemanagement (audit-manager-relatie).	Nuijten, A., van Twist, M., & Hilhorst, C. (2020).
	22. Het geven van prioriteit aan recruitment, training (formeel en on-the-job) en ontwikkeling van auditors. Waarbij training toeziet op vaktechnische, sociale, organisatorische en gedragsmatige aspecten.	Pierce, B., & Sweeney, B. (2005).
	47. Het zorgen dat auditors worden getraind en gecoacht in kennis, kunde en toepassing van proces- en projectgericht denken (procesmanagement).	NBA. (2019).
	48. Het zorgen dat auditors worden getraind en gecoacht om vast te houden aan de rolverdeling tussen auditor en gecontroleerde organisatie (in plaats van het probleem 'over te nemen' met risico's op de kwaliteit van de audit).	NBA. (2019).
C8. Teams	23. Het plannen van de audits wordt gedaan op een manier waarbij er wordt voorkomen dat er (op voorhand) druk komt te liggen op auditteams door: - onderbezette teams (kwantitatieve en/of kwalitatieve bezetting); - onrealistische budgetten (beschikbaarheid van uren); - onrealistische deadlines (intern/extern).	Sweeney, B., & Pierce, B. (2004).

	Bij het plannen van audits worden (junior en senior) auditors betrokken.	
	33. Het beleid voor teamsamenstelling houdt rekening met de ervaring van auditors waarbij er van wordt uitgegaan dat veel ervaring in het team niet automatisch zorgt voor een hogere kwaliteit van de audit.	Amerongen, N. V. N. (2007).
	35. Het rekening houden met complementariteit van (persoonlijke) vaardigheden / stijlen / gedragingen van auditors bij het samenstellen van auditteams om het teamklimaat en -performance te bevorderen.	Francis, J.R., Barrick, M.R., Bik, O., Pieper, L. & Vanstraelen, A. (2023).
	45. Het zorgen voor voldoende tijd voor planning, uitvoering, review, coaching en reflectie (individueel en als team) van/op audits.	NBA. (2019).
	46. Het zorgen voor evenwichtig en divers samengestelde teams zodat coaching en review van alle teamleden kan plaatsvinden.	NBA. (2019).
C9. Professioneel-kritische instelling	34. Het beleid houdt op verschillende gebieden (cultuur, recruitment, training, mentoring, urenbudgetten) rekening met het belang dat auditors een professioneel-kritische instelling toe (kunnen) passen en het stimuleren hiervan.	Amerongen, N. V. N., & Quadackers, L. (2012).
	41. Het bewerkstelligen dat er toereikende middelen (time, budget, people) zijn om PKI te kunnen etaleren.	Hardies, K. en Janssen, S. (2019).
	42. Het creëren van een omgeving waarbij een professioneel-kritische instelling (PKI) is geïnstitutionaliseerd en wordt gefaciliteerd.	Hardies, K., Vanstraelen, A. , Janssen, S. & Zehms, K. (2020).
	43. Het uitvoeren van persoonlijkheidstesten bij de werving van auditors waarbij rekening wordt gehouden met het belang van persoonlijkheidskenmerken die een positieve correlatie hebben met een professioneel-kritische instelling (PKI).	Hardies, K., Vanstraelen, A. , Janssen, S. & Zehms, K. (2020).

De controls heb ik uitgedrukt in korte titels ten behoeve van de herkenbaarheid en praktische uitvoerbaarheid:

Categorie	Control
C1. Controleaanpak en -vernieuwing	MC1: Verbetergericht overleg
C2. Leren en verbeteren	MC2: Leerpunten doorvoeren
	MC3: Audits evalueren
	MC4: Lerende organisatiecultuur
	MC5: Oorzakenanalyses uitvoeren
C3. Sociale en psychologische veiligheid	MC6: Dilemma-/foutenloket
	MC7: Intervisiebijeenkomsten
	MC8: Mentoring
	MC9: Veilige omgeving
C4. Methodologie en kwaliteitsmonitoring	MC10: Gestandaardiseerde auditmethodologie
	MC11: Vaktechnische gereedschapskist
	MC12: Vaktechnische educatie
	MC13: Kwaliteitsreviews opdrachten
	MC14: Interpersoonlijk reviewen
	MC15: Zeggenschap Vaktechniek/Compliance
C5. Cultuur	MC16: Kwaliteitsdoelen
	MC17: Normen en waarden
	MC18: Voorbeeldgedrag
C6. Beloning	MC19: Groepsgewijs beoordelen/belonen
	MC20: Belonen coaching/mentoring
	MC21: Kwaliteit belonen
C7. Ontwikkeling	MC22: Vaktechnische training/coaching
	MC23: Softskills training/coaching
C8. Teams	MC24: Haalbare planning
	MC25: Uitgebalanceerde teams
C9. Professioneel-kritische instelling	MC26: Tijd voor PKI
	MC27: Waardering voor PKI

In dit hoofdstuk is de (stapsgewijze) weg vanuit de literatuur naar de controls en de categorieën weergegeven. Bijlage 6 betreft het overzicht waarin literatuur, categorieën en controls (omschrijving en korte titels) is bijeengebracht.

3.3 Elementen in het model in relatie tot ISO 9001-2015

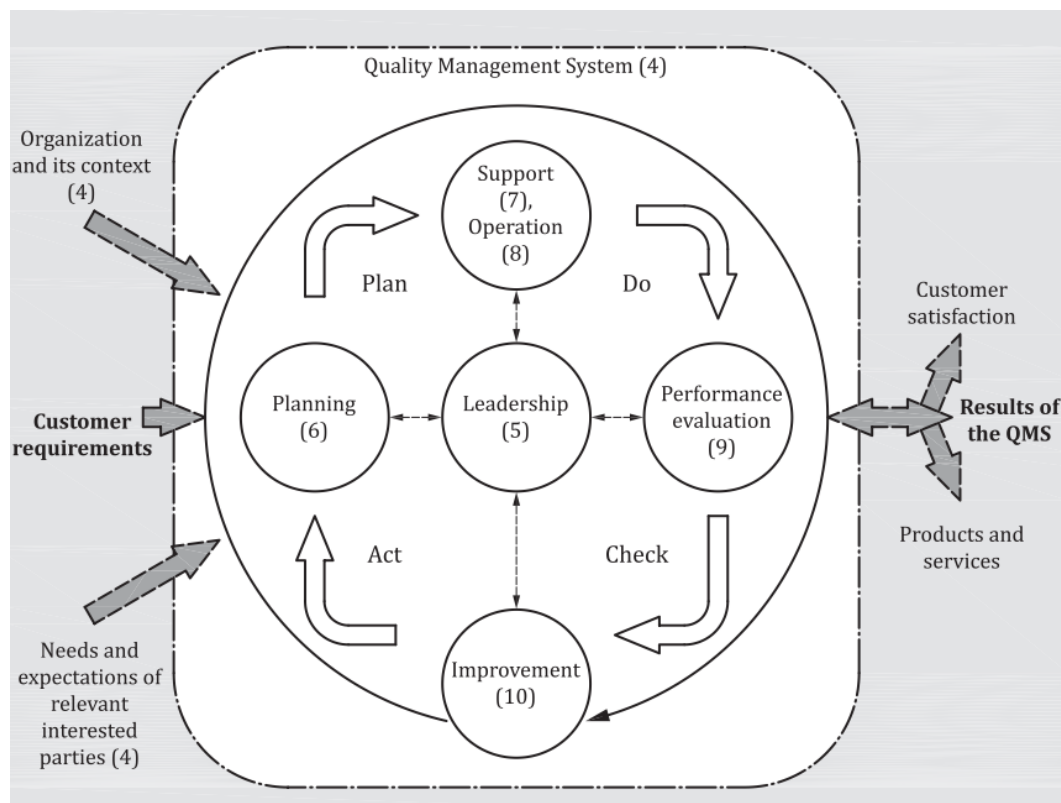
Om de volledigheid van het model te toetsen en de acceptatiegraad bij (audit)organisaties te verhogen, kies ik ervoor om de geïdentificeerde elementen aan een breed geaccepteerd model op te hangen.

Ik gebruik hiervoor ISO 9001-2015 omdat dit het beste past bij mijn onderzoeksvraag. ISO is namelijk de internationale norm voor kwaliteitsmanagementsystemen (KMS). ISO is verreweg de bekendste norm ter wereld en is een generiek model wat toepasbaar is op elke organisatie.

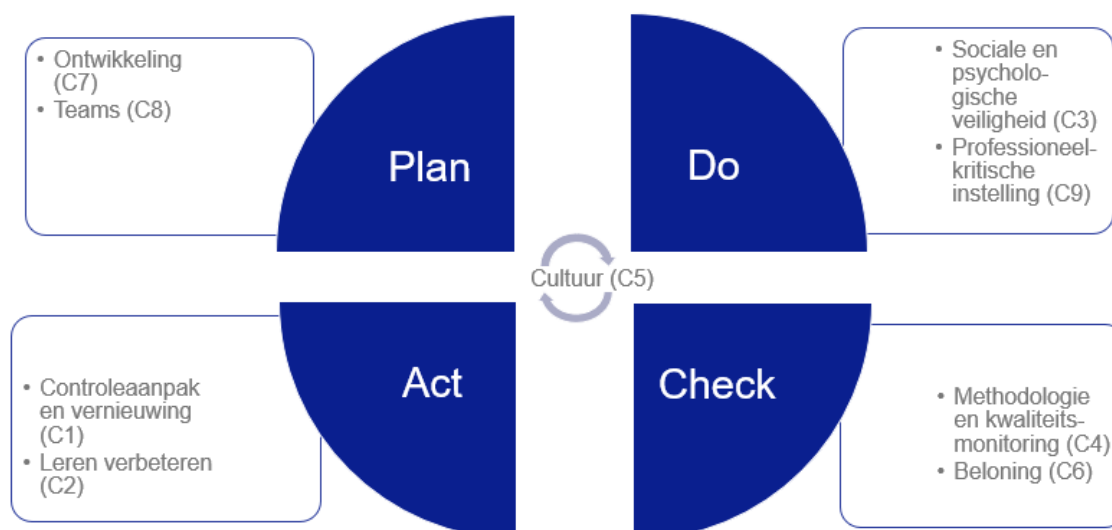
ISO hanteert de 'process-approach', waarin is inbegrepen de PDCA cyclus en risk-based thinking. Het model Plan-Do-Check-Act (PDCA) van W. Edwards Deming is een model voor continue verbetering en kwaliteitsbeheer. Het toepassen van het model zorgt ervoor dat de organisatie haar processen voorziet van adequate middelen en managet. Daarnaast dat verbetermogelijkheden worden onderkend en op worden geacteerd.

ISO stelt dat de risicogerichte benadering de organisatie in staat stelt om factoren te onderkennen die zorgen dat de processen en het kwaliteitsbeheersingssysteem wordt afgeweken van de planning, door preventieve interne beheersingsmaatregelen in te voeren.

ISO heeft PDCA als volgt gevisualiseerd:



De controls die zijn onderkend in H 3.2 heb ik, op het niveau van categorieën (een verzameling van controls), in relatie gebracht tot PDCA uit ISO met het volgende resultaat:



Hierbij heb ik elke categorie geplot aan het onderdeel van PDCA waar deze goed mee in verband kan worden gebracht. Cultuur staat in het midden omdat het overkoepelend is en maakt dat het geheel aan controls draait. Uit de visualisatie blijkt dat alle onderdelen uit PDCA worden 'afgedekt' met de controls in het model. Dus concludeer ik dat mijn model voldoende robuust is.

4. Hoe kunnen deze elementen effectief en op een praktische wijze worden gemeten, op basis van de literatuur?

In dit hoofdstuk zal ik ingaan op deelvraag 2, het meten van de elementen van interne beheersing (de variabelen) die in het model zijn opgenomen, inclusief de uitwerking (per control) naar bronnen en ontsluitingstechnieken.

4.1 Analyse van de literatuur

Voor het meten van de variabelen baseer ik mij op de gekozen literatuur voor het vakgebied Onderzoeksmethodologie- en technieken (zie bijlage 5).

4.1.1 Onderzoeksmethodologie en -technieken

Onderstaande tabel toont hoe de elementen van interne beheersing (ofwel: controls) effectief en op een praktische wijze kunnen worden gemeten:

Literatuur	Meten	Toelichting
Bos, P., Korte, R. de, Otten, J. H. M. (2017). Management control auditing: bijdragen aan doelrealisatie en verbetering. Auditing.nl ⁷	De volgende methoden kunnen worden gehanteerd om controls (die zijn geïdentificeerd op basis van de geselecteerde literatuur) te meten die toezien op de kwaliteit van audits: - Interviews; - Enquête; - Observeren; - Inhoudsanalyse. Dit kan als volgt worden uitgedrukt⁸: <i>Auditobject</i>: controls (H 3.2) <i>Bron</i>: personen, ‘werkelijkheid’ en documenten en registraties <i>Ontsluitingstechniek</i>: ondervraging (interview/enquête), observatie en inhoudsanalyse. In het algemeen geldt dat de betrouwbaarheid van de kennis van het auditobject kan worden ondersteund door de volgende vormen van triangulatie toe te passen: <i>Bronnentriangulatie</i>: het raadplegen van meerdere, onafhankelijke bronnen (bijvoorbeeld een steekproef uit een registratie). <i>Methodentriangulatie</i>: het inzetten van verschillende technieken van gegevensverzameling (bijvoorbeeld enquête in combinatie met documenten). <i>Onderzoekerstriangulatie</i>: verschillende onderzoekers kijken onafhankelijk van elkaar naar hetzelfde onderzoeksobject (bijvoorbeeld twee onderzoekers die observeren).	In het boek worden de volgende methoden van gegevensverzameling benoemd voor de (internal) auditor: - mondelinge ondervraging (veelal ‘face to face’ interview); - schriftelijke ondervraging (veelal een enquête); - observatie van personen, van ‘de situatie’; - inhoudsanalyse van documenten en registraties. Bij ondervraging kunnen de volgende maten van voorstructurering worden onderscheiden, namelijk volledig, half en niet voorgestructureerd. De meeste mondelinge ondervragingen bij audits zijn half-gestructureerd. Bij een enquête is veel voorkennis nodig over de onderzoekssituatie situatie en respondenten. Het observeren kan verschillen in de mate van voorstructurering, de keuze voor een laboratorium- of veldsetting, de mate van participatie (‘meedoen’ of ‘afzijdig houden’) en of de observant zich bekend maakt, en zo ja, wanneer. Onder inhoudsanalyse van documenten en registraties valt een grote diversiteit aan soorten, vormen en benaderingswijzen. Te denken valt bijvoorbeeld aan beleidsdocumenten, procedurebeschrijvingen, dossiers, registraties (digitaal/fysiek), brondocumenten, verslagen, besluitenlijsten, etc. De verzamelde gegevens worden integraal of samengevat vastgelegd:

⁷ Het boek van Bos e.a. – belangrijk binnen de RO-opleiding – is gebruikt bij ‘auditprofessie’ en ‘onderzoeksmethodologie en -technieken’ omdat de inhoud van het boek betrekking heeft op beide vakgebieden. Alle andere literatuur is gebruikt bij een/één vakgebied.

⁸ Figuur 4.24 in het boek van Bos e.a. (welke is ontleend aan Verschuren en Doorewaard, 2000-2015).

	Als de gegevens zijn verzameld dan volgt het verwerken, analyseren en beoordelen van de onderzoeksgegevens (in casu de metingen van de controls die toezien op de kwaliteit van audits). In zijn algemeenheid geldt dat in dit proces de subjectieve elementen kunnen worden beperkt door systematisch en controleerbaar te verwerken en de systematiek te bepalen vóórdat de uitkomsten van de gegevensverwerking bekend zijn.	-interviewverslagen; -enquêteverslagen; -observatieverslagen; -documentenanalyse-verslagen.
Bosman, T. (2021). The measurement of audit quality in the Netherlands: a practical note. Maandblad Voor Accountancy En Bedrijfseconomie (Mab), 1/2(1/2), 17	Het doel was dat alle geselecteerde literatuur concrete elementen zou bieden. Uit nadere analyse blijkt dat voor deze literatuur niet te gelden.	In het artikel wordt ingegaan op de gegevens die (mogelijke) informatie geven over de kwaliteit van audits. Bijvoorbeeld gegevens over ondernemingen en auditors bij een faillissement en een goedkeurend oordeel. In het artikel wordt niet ingegaan op het meten in de context van het referaat (met de "RO-bril" op).
DeFond, M. and Zhang, J. (2014). A Review of Archival Auditing Research. Journal of Accounting & Economics, 58(2-3), 275-275	Het doel was dat alle geselecteerde literatuur concrete elementen zou bieden. Uit nadere analyse blijkt dat voor deze literatuur niet te gelden.	Het onderzoek betreft een literatuurstudie naar 'audit quality'. Er wordt ingegaan op de vraag wat het precies is en het thema wordt belicht vanuit het perspectief van de auditor, gecontroleerde en toezichhouder. Er wordt in het artikel op twee manieren ingegaan op het meten van 'audit quality': op basis van output (bijvoorbeeld het beoordelen van het auditrapport) respectievelijk op basis van input (bijvoorbeeld het beoordelen van de sectorexpertise van een auditor). Hiervan wordt gesteld dat in de praktijk is gebleken dat het meten van output niet afdoende is om kwaliteitsissues te detecteren. Het meten van input heeft als voordeel dat daarmee inzicht wordt verkregen in het licht van een continuüm. Dit is beter omdat 'audit quality' ook verschillende gradaties kent. Bij het meten van output worden echter veelal conclusies getrokken in termen van voldoende of onvoldoende. Tegelijkertijd wordt gesteld dat input verder afstaat van de invloedssfeer van de auditor en vaak moeilijker valt te meten. Er wordt in het onderzoek niet ingegaan op het meten van de elementen van interne beheersing.

4.2 In het model op te nemen wijze van meten

Het is mijn bedoeling geweest om te kijken naar elementen van het MCS in plaats van (alleen) naar de uitkomsten van audits en die te confronteren met een (papieren) checklist (H 1.6). De (meeste) controls in het model laten zich, vanwege haar aard, dan ook niet op een “check de box” wijze meten.

Het betekent dat deze controls moeilijker te meten zijn⁹. Gezien de complexiteit is de uitwerking van het meten in het model belangrijk.

Het operationaliseren (om te komen tot een model wat uitvoerbaar is in de praktijk) heb ik gedaan aan de hand van de stappen die zijn benoemd in het boek Management Control Auditing: bijdragen aan doelrealisatie en verbetering¹⁰:

Stap 1: Indiceren: welke indicatoren?

Stap 2: Registeren: wijze waarneming?

Stap 3: Classificeren: welke meeteenheid?

De 27 controls (zie H 3.2) heb ik geoperationaliseerd naar indicatoren, waarnemingen en meeteenheden (inclusief normen). De wijze van waarneming omvat de methoden om de controls te meten:

- bronnen: personen, ‘werkelijkheid’ en documenten en registraties;
- ontsluitingstechniek: ondervraging (interview/enquête), observatie en inhoudsanalyse.

Gezien de aard van de controls zal het gehele pallet aan bronnen en ontsluitingstechnieken ingezet moeten worden om te komen tot betrouwbare en relevante uitkomsten.

De uitwerking van het meten van de controls is opgenomen in bijlage 7 (blad 5-12). Dit is het uiteindelijke model dat het antwoord is op deelvragen 2 en 3 en wat is vervaardigd en is voorgelegd aan ervaringsdeskundigen.

⁹ DeFond, M. and Zhang, J. (2014). A Review of Archival Auditing Research. Journal of Accounting & Economics, 58(2–3), 275–275

¹⁰ Bos, de Korte, Otten (2017). Figuur 4.23 op pagina 123.

5. Is het model volgens ervaringsdeskundigen inhoudelijk geschikt en praktisch toepasbaar?

In dit hoofdstuk zal ik ingaan op deelvraag 3 of het model volgens ervaringsdeskundigen inhoudelijk geschikt en praktisch toepasbaar is.

5.1 Selectie ervaringsdeskundigen en aan hen gestelde vragen

Het model (zoals opgenomen in bijlage 7) heb ik voorgelegd aan ervaringsdeskundigen (auditors) om het te toetsen op inhoud en praktische toepasbaarheid. Deze auditors bekleden een kwaliteitsrol of verlenen diensten op het gebied van kwaliteit aan auditorganisaties.

Hierbij heb ik de volgende criteria gehanteerd:

- Organisatie waar de persoon werkzaam is (aard, reputatie);
- Functie / rol die de persoon bekleed (aard, niveau);
- Beroepstitel (RO, RE, RA).

Ik heb de deskundigen het model toegestuurd (in Excel) en een gestandaardiseerd formulier (in Word) om de feedback in op te schrijven door de experts.

De deskundigen heb ik gevraagd om de volgende vragen te beantwoorden:

- De controls zijn bepaald op basis van de literatuur en vervolgens uitgewerkt.
 - Zijn de genoemde controls allemaal relevant voor het onderzoeken van Management Control System (MCS) van audits? Zo nee, welke controls niet?
 - Welke controls mist u voor het onderzoeken van het MCS van audits?
- De controls zijn uitgewerkt (geoperationaliseerd) in de wijze hoe deze te meten.
 - Leidt deze uitwerking tot valide, betrouwbare antwoorden? Zo nee, welke niet?
 - Zijn de gekozen indicatoren valide en praktisch meetbaar? Zo nee, welke niet?
 - Zijn de gekozen methoden en bronnen passend? Zo nee, waarom niet?
- De controls en de wijze van meten zijn samengebracht in het model en geoperationaliseerd.
 - Denkt u dat het model praktisch toepasbaar is? Zo nee, waarom niet?
 - Heeft de 'gemiddelde' onderzoeker voldoende kennis en kunde om dit model toe te passen? Zo nee, welke aanvullende kennis en kunde is vereist?
 - Is er voldoende tijd en budget beschikbaar om dit model toe te passen? Zo nee, denkt u dat het loont (kosten/baten) om te investeren in middelen om dit model te gaan gebruiken?

Het plan was dat ik tenminste zes personen zou benaderen (waarvan 2 RA's, 2 RO's en 2 RE's). Uiteindelijk heb ik 20 personen benaderd (zie bijlage 1). Er hebben drie personen aangegeven niet mee te kunnen doen (geen tijd). De overige zeventien deskundigen hebben een inhoudelijke reactie gegeven. Met alle zeventien deskundigen heb ik de reacties op individuele basis doorgenomen. De reacties waren over het algemeen uitgebreid en gedetailleerd. Daarnaast heb ik alle zeventien deskundigen uitgenodigd voor een digitale sessie om op een interactieve wijze met elkaar te spreken over het model. Het prikken van een gezamenlijk moment bleek echter lastig voor vele deskundigen wegens de volle agenda's. Uiteindelijk heb ik een digitale sessie gehouden met vier van de deskundigen en het model met hen besproken. Deze deskundigen zijn allemaal thans werkzaam als internal auditor, waarvan twee bij een grotere internal audit dienst en twee bij een kleinere. Drie van de vier deskundigen zijn werkzaam geweest in de accountancy. Dat is ook terug te zien in de titels van deze vier deskundigen: 2 x RA RO, 1 x RA RE en 1 x RO. Op basis hiervan ben ik van mening dat sprake is van voldoende representativiteit. Dit aantal zou ik liever hoger hebben gehad maar gezien het hoge aantal individuele reacties van en bespreking met alle zeventien deskundigen (telefoongesprekken, e-mail

correspondentie, digitale sessie) ben ik van mening dat de praktijktoets in voldoende mate is uitgevoerd, zeker in relatie tot het onderzoeksplan (met het aantal van 6).

De contacten met de deskundigen heeft nuttige feedback opgeleverd en geleid tot zinnige gesprekken. Ik heb besloten om aanmerkelijk meer mensen te benaderen dan benodigd volgens het onderzoeksplan omdat ik benieuwd was naar wat anderen zouden vinden van het model. Dit heeft weliswaar extra inspanningen gekost, maar het gevolg hiervan is wel dat ik een sterke connectie heb weten maken met de praktijk. Ook door de combinatie van individuele interacties (telefoongesprekken, e-mail correspondentie) en de digitale sessie in groepsverband. En van personen die werkzaam zijn als internal auditor, external auditor (accountant) of in het onderwijs (wetenschappelijk docent / onderzoeker). Alles bij elkaar genomen is bij de praktijktoets een breed palet aan (soorten) auditors betrokken. Dit past bij mijn doel om een model te maken dat gebruikt kan worden door een brede groep aan auditors.

Naar mijn mening is de inhoud en praktische toepasbaarheid van het model op een transparante en zorgvuldige wijze (conform onderzoeksplan) getoetst in de praktijk. Daarnaast meen ik voldoende rekening te houden met de opmerkingen die zijn geplaatst door deskundigen uit de praktijk.

5.2 Uitkomsten, conclusies en opvolging praktijktoets

In bijlage 8 is de feedback van de deskundigen en de opvolging die ik hieraan heb gegeven in detail opgenomen. In bijlage 9 heb ik de feedback geconsolideerd en gekwantificeerd weergegeven (op hoofdlijnen en ter onderbouwing van de door mij getrokken conclusies).

De praktijktoets heeft geleid tot de volgende uitkomsten, conclusies en opvolging.

5.2.1 De controls

Uitkomsten:

Deskundigen hebben weinig opmerkingen geplaatst bij de controls in het model en al helemaal niet bij de onderbouwing zoals die is gemaakt vanuit de literatuur (geen kritische of negatieve opmerkingen). De conclusie die ik hieruit trek is dat het model de relevante controls bevat die toezien op de kwaliteit van audits.

Deskundigen in de wetenschap / het onderwijs zijn enthousiast over de onderbouwing vanuit de literatuur. Personen die werkzaam zijn bij auditororganisaties hebben zich daar niet of nauwelijks over uitgelaten anders dan aan te geven het te hebben gelezen en er geen opmerkingen bij te hebben.

De uitgebreidheid van de set aan controls wordt in positieve zin benoemd. Een aantal personen hebben hierbij aangegeven dat niet alle controls bij de eigen organisatie van toepassing zijn (bijvoorbeeld vanwege de kleine omvang van de organisatie). Hoewel deze reactie valt te begrijpen is het wel van belang dat het model een selectie bevat van alles wat belangrijk is, met andere woorden: alle controls zijn relevant (ongeacht de omvang van de auditororganisatie).

Conclusie:

- Er zijn geen controls in het model opgenomen die niet relevant worden geacht.
- Er worden geen controls gemist. De aangehaalde missende controls blijken er (impliciet) wel in te zitten.
- Belangrijk is om de controls per organisatie te evalueren en te formuleren.

Opvolging: Guidance maken over hoe de controls in het model zich verhouden tot de eigen organisatie, het maken van de aansluiting en het formuleren van de controls. Deze guidance heb ik gemaakt en is opgenomen in hoofdstuk 5.3 (stappen 1 en 2).

5.2.2 De meting van de controls

Uitkomsten:

De meeste opmerkingen zijn gegeven over het meten van de controls. Het kan ermee te maken hebben dat dit onderdeel van het model het meest tastbaar is. Het gaat hierbij namelijk om het daadwerkelijke 'doen'. Deskundigen stellen zich het 'wat' en 'hoe' voor, geprojecteerd op de eigen organisatie. En dat leidt dan soms tot hele specifieke opmerkingen, zoals bijvoorbeeld: "≥ 1.000 uur besteden aan oorzaakanalyses is niet realistisch. Dat is meer dan 2% van onze uren van de IAD." In mijn optiek zijn dergelijke opmerkingen vanuit de individuele praktijk heel begrijpelijk en volkomen terecht. Deze doen wat mij betreft echter geen afbreuk aan de manier waarop het meten van de controls is uitgewerkt in het model. De opmerking ziet 'slechts' toe op de norm die ik er bij heb bedacht. Dit type opmerkingen is inherent aan het gegeven dat het een algemeen model betreft. Het op maat maken voor de organisatie hoort er nu eenmaal bij.

De rode draad in de opmerkingen is (dus) dat het model een goede basis vormt voor het meten van de controls maar dat deze per organisatie moet worden ingekleurd (in paragraaf 5.3 is een stappenplan opgenomen waar dit voor het meten is uitgewerkt in de stappen 3 tot en met 5). Vooral personen van kleinere audit organisaties benadrukken dat het meten van de controls niet voor een extra bureaucratie mag zorgen. Die reactie is begrijpelijk, omdat in dergelijke organisaties registraties, formalisering, e.d. over het algemeen minder vergaand zijn doorgevoerd en de capaciteit beperkt is.

Personen uit de wetenschap / het onderwijs en van grotere auditorganisaties onderstrepen het belang om bij interviews en enquêtes te zorgen voor kwaliteit van opzet en uitvoering zodat de uitkomsten ook daadwerkelijk bruikbaar zijn. Hiermee bedoelen ze dat bij deze ontsluitingstechnieken het inherente risico bestaat op het geven van gewenste antwoorden. Ze zijn van mening dat het model hierin voorziet.

Tenslotte wordt door een aantal personen opgemerkt dat de inzet van bepaalde onderzoeksmethoden en bronnen zoals die zijn opgenomen in het model voor de eigen auditorganisatie niet altijd evident is (bijvoorbeeld de bevoegdheid om personeelsdossiers in te mogen zien). Dit zijn allemaal nuttige opmerkingen die ik meeneem in hoofdstuk 5.3.

Conclusie:

- De uitwerking leidt tot valide, betrouwbare antwoorden mits er sprake is van afdoende kwaliteit in het afnemen van interviews en het inzetten van een enquête (advies: bundel meerdere controls in één enquête). Verder is het belangrijk dat normen op maat worden gemaakt per organisatie en dat uitkomsten zowel kwantitatief als kwalitatief worden benaderd. Met dit laatste wordt bedoeld op 'materiële kwaliteit', de focus op principes (zoals in het nieuwe IPPF wordt gedaan).
- De gekozen indicatoren worden valide en praktisch meetbaar geacht, wel acht men het belangrijk dat de bijbehorende normen op maat worden gemaakt voor de organisatie. Deskundigen van kleinere IAD's geven hierbij aan dat het meten behapbaar moet zijn, daarmee bedoelen zij te zeggen bij voorkeur geen extra bureaucratie te zien (nieuwe systemen en registraties creëren).
- De gekozen methoden en bronnen zijn passend, waarbij opgemerkt dat het operationaliseren maatwerk is voor elke auditorganisatie en ook rekening moet worden gehouden met bevoegdheden van het onderzoeksteam, hoe zaken zijn ingeregeld, hoe wordt aangekeken tegen onderzoeksmethoden en te gebruiken bronnen.

Opvolging: Guidance maken die in gaat op het meten en het omgaan met de uitkomsten. Met hierin specifieke aandacht voor het afnemen van interviews en enquêtes, het op maat maken van normen, het benaderen van uitkomsten in zowel kwantitatieve als kwalitatieve zin, het maken van aansluiting op bestaande systemen en

registraties en bevoegdheden van het onderzoeksteam en overige organisatorische aspecten. Deze guidance heb ik gemaakt en is opgenomen in hoofdstuk 5.3 (stappen 3 tot en met 5).

5.2.3 De controls en de wijze van meten die zijn samengebracht in het model en geoperationaliseerd

Uitkomsten:

De reacties op de praktische toepasbaarheid liggen in het verlengde van die op de controls en het meten van de controls. Geconcludeerd kan worden dat in de ogen van de geraadpleegde personen het model praktisch toepasbaar is, de gemiddelde onderzoeker voldoende kennis en kunde heeft om het model toe te kunnen passen en dat er voldoende tijd en budget beschikbaar is bij auditorganisaties om het model toe te passen (mits het model op maat is gemaakt voor de organisatie en de bestaande systemen en registraties voorzien in het kunnen meten van de controls). Personen van kleinere auditorganisaties uiten hun zorgen over de tijdsbesteding bij het toepassen van het model in volle breedte (alle controls, alle metingen).

Conclusie:

- Het model is praktisch toepasbaar.
- De gemiddelde onderzoeker heeft voldoende kennis en kunde om het model toe te kunnen passen.
- Er is voldoende tijd en budget beschikbaar om het model toe te passen, mits het model op maat is gemaakt voor de organisatie en de bestaande systemen en registraties voorzien in het kunnen meten van de controls. Deskundigen van enkele kleinere IAD's uiten hun zorgen over de tijdsbesteding bij het toepassen van het model in haar volle omvang (alle controls, alle metingen).

Opvolging: Geen; het gebruikmaken van systemen en registraties voor het meten van de controls (zoveel als mogelijk bestaande systemen en registraties) is reeds aan de orde gekomen bij het meten van controls.

5.2.4 Overall uitkomsten en conclusie praktijktoets

Uitkomsten:

Gezien de strekking van de schriftelijke en mondelinge feedback behoeft het model geen wijzigingen behalve een beperkt aantal kleine wijzigingen (in de categorie: 'puntjes op de i zetten'). De feedback is voorzien van mijn reacties en teruggekoppeld aan de ervaringsdeskundigen. Zij hebben aangegeven dat met mijn reacties / terugkoppelingen de vraagpunten op adequate wijze zijn geadresseerd en dat de kern van de feedback voor iedereen duidelijk is en er overeenstemming over bestaat. Zij gaven aan het model erg uitgebreid te vinden maar dit toch juist wel als een kracht te zien. We hebben nog besproken of ik er niet een "light versie" van zou kunnen/moeten maken. Daar is men niet voor en maakt bij het implementeren graag gebruik van de uitgebreide set met controls, indicatoren, normen, methoden en bronnen. Men heeft aangegeven wel behoefte te hebben aan implementatie guidance, als nadere uitwerking op het gegeven dat een model een aanzet is (dat is immers altijd het geval). Deze guidance heb ik gemaakt en is opgenomen in hoofdstuk 5.3.

Als ik de feedback in totaliteit op mij laat inwerken dan kom ik tot de slotsom dat er geen zaken naar voren zijn gebracht die ik niet had voorzien en waarvan ik denk: "terug naar de tekentafel".

Conclusie:

Het model wordt positief gewaardeerd.

5.3 Implementation guidance

Uit de praktijktoets is gebleken dat er behoefte bestaat aan een nadere uitleg bij het implementeren van het model (in de voorbereidingsfase). Op deze plaats geef ik aan waaraan kan worden gedacht bij het implementeren om het model toe te spitsen op de eigen organisatie. Daarnaast ga ik in op de belangrijkste handvatten die kunnen worden gegeven voor interviews en enquête als methode om controls te meten omdat uit de praktijktoets is gebleken dat hieraan behoefte bestaat.

Ik heb dit uitgewerkt in een beknopt 'stappenplan'.

Stap 1: Bepaal hoe de controls in het model zich verhouden tot de eigen organisatie en zorg voor aansluiting

Het model bevat een selectie van alles wat belangrijk is, met andere woorden: alle controls zijn relevant. Het kan zijn dat controls niet zijn opgezet binnen de organisatie. Dan is het (vanuit het model geredeneerd) zaak om de control op te zetten. Ook kan het zijn dat de control wel is opgezet maar niet (goed) meetbaar is (gemaakt). In dat geval wordt aanbevolen om het vastleggen van de control (bestaan/werking) te gaan doen c.q. te formaliseren en/of te versterken.

Stap 2: Bepaal voor de controls of de omschrijving nader moet worden gespecificeerd en zo ja, doe dit

De controls in het model zijn op algemene wijze geformuleerd en niet specifiek voor een bepaald(e) (type) auditororganisatie. Het wordt aanbevolen om de formulering (niet de kern) van de gekozen controls te evalueren voor de eigen organisatie en eventueel aan te passen naar de specifieke context. Aanbeveling is om de doelstelling van de control voorop te stellen en verder vooral flexibiliteit toe te passen bij het inkleuren voor de eigen organisatie ("er zijn vele wegen die naar Rome leiden").

Bijvoorbeeld (categorie: sociale en psychologische veiligheid):

Model. MC7: Intervisiebijeenkomsten. Er zijn regelmatig intervisiebijeenkomsten waarbij sprake is van dialoog, kennisvergaring en -verspreiding en samenwerking.

Een auditororganisatie heeft in haar afdelingsoverleggen ruimte ingeruimd voor het met elkaar spreken op een manier waarbij sprake is van dialoog, kennisvergaring en -verspreiding en samenwerking. Dit bestaande overleg functioneert op een goede wijze. Zij formuleert de control als volgt:

Auditororganisatie. MC7: Afdelingsoverleggen. Er is in de periodieke afdelingsoverleggen een vast blok waarin auditors met elkaar spreken over zaken waar men tegen aan loopt en waarbij men elkaar probeert te helpen.

Stap 3: Bepaal de manier waarop voor de eigen organisatie invulling te geven aan het meten

De wijze van meten in het model is op algemene wijze uitgewerkt en niet specifiek voor een bepaald(e) (type) auditororganisatie. Het wordt aanbevolen om het meten te bepalen voor de eigen organisatie en daarbij na te gaan in welke mate de bestaande systemen en registraties voorzien in de benodigde informatie om de controls te kunnen meten. Tevens is de aanbeveling om rekening te houden de bevoegdheden van het onderzoeksteam en overige organisatorische aspecten (bevoegdheden, privacy, e.d.).

Aanbevolen wordt om in te schatten op welke manier met een minimale inzet aan metingen een maximaal rendement kan worden behaald. Er kan worden gedacht worden om bepaalde zaken te bundelen (in verband met de efficiency), bijvoorbeeld om in een enquête de indicatoren van verschillende controls te bundelen. Zoals bijvoorbeeld: mening auditors over kwaliteitsdoelen (MC16), mening auditors over normen en waarden (MC17) en mening auditors over voorbeeldgedrag (MC18).

Ook zou kunnen worden overwogen om een roulatieschema te maken voor het meten zodat niet elke periode of elke audit alle metingen hoeven te worden uitgevoerd. Tevens kan worden nagedacht over het prioriteren van de metingen, bijvoorbeeld als input voor het roulatieschema (wat willen we altijd meten? wat kan in de tijd naar achteren worden geschoven?).

De normen zullen geëvalueerd moeten worden en zo nodig specifiek moet worden gemaakt voor de eigen organisatie. Bij dit alles luidt de aanbeveling om de (materiële) bedoeling van de control voorop te stellen en flexibiliteit toe te passen bij het inkleuren van het meten voor de eigen organisatie.

Bijvoorbeeld (categorie: leren en verbeteren):

Model. MC3: Audits evalueren. Periodiek worden audits geëvalueerd (opdrachtevaluaties) waarbij positieve en negatieve ervaringen worden gedocumenteerd en geanalyseerd op verbetermogelijkheden voor de kwaliteit van audits. Norm: ≥ 10 opdracht-evaluaties per jaar.

Een auditorganisatie voert elk jaar 5 tot 10 audits uit. Zij hanteert de volgende norm voor control MC3:

Norm: ≥ 5 opdracht-evaluaties per jaar.

Stap 4: Bepaal de wijze waarop interviews en enquêtes worden uitgevoerd

Het uitvoeren van interviews en enquêtes komt regelmatig voor in het model omdat relatief veel van de controls zich niet (alleen) laten meten door het inzien van documenten, systemen en registraties. Bij het afnemen van interviews en het inzetten van een enquête is het belangrijk dat sprake is van afdoende kwaliteit voor het verkrijgen van valide, betrouwbare antwoorden.

Op basis van de literatuur¹¹ zijn de volgende zaken van belang:

Interviewen

- Goede communicatieve vaardigheden: luisteren, verplaatsen in de ander, goede vragen stellen, doorvragen, samenvattingen geven.
- Observatievermogen: het waarnemen van non-verbaal gedrag om emoties te peilen.
- Vasthoudendheid: doorvragen en zodat zake concreet en duidelijk worden.
- Neutraliteit: eigen opvattingen, meningen, en aannames achterwege laten.
- Inplannen van de interviews: tijdig, met voldoende voorbereidingstijd, maximaal anderhalf uur per interview (waarvan 30 minuten uitlooptijd), maximaal 3 tot 5 interviews op 1 dag.
- Voorbereiden en afnemen van de interviews: bepaal topics, de volgorde, introductie van het interview¹², verschillende soorten vragen stellen (open beginvraag, ongericht doorvragen, gericht doorvragen, hoog rendementsvragen), actief luisteren en samenvatten, afsluiting en aantekeningen maken.

Enquête

- Qua aandachtspunten bij het ontwerp en de uitvoering kent een enquête veel overeenkomsten met een interview.
- Ook hier moet voldoende aandacht worden besteed aan: een goede introductie, de mate van voorstructurering, de uitwerking in goede vragen, de volgorde van onderwerpen en een passende afsluiting.

¹¹ Bos, P., Korte, R. de, Otten, J. H. M. (2017). Management control auditing: bijdragen aan doelrealisatie en verbetering. Auditing.nl

¹² Emans, B., Interviewen – Theorie, techniek en training, Stenfert Kroese, 2002

- In vergelijking met een interview dient een enquête nog nauwgezetter te worden voorbereid omdat toelichting en bijsturing niet mogelijk is wanneer de respondent de vragenlijst ontvangt, leest, beantwoordt en retourneert.
- Aanvullende specifieke aandachtspunten zijn: de structurering, de begrijpelijkheid en eenduidigheid van de vraagstelling, het gebruik van antwoordcategorieën, het bevorderen van het response percentage, de benodigde voorkennis van de onderzoeker, het nut van het vooraf testen van de vragenlijst.

Aanbevolen wordt om bovenstaande zaken als handvatten te gebruiken bij het ontwerpen en uitvoeren van interviews en enquêtes (om zodoende afdoende kwaliteit te realiseren).

Stap 5: Bepaal wat te doen met de uitkomsten van de metingen

De metingen leiden tot uitkomsten, die al dan niet vallen binnen de vooraf bepaalde normen per indicator. Bij het evalueren van de uitkomsten wordt aanbevolen de (materiële) bedoeling van de control voorop te stellen (in plaats van een 'digitale'/'checklist' benadering).

Bijvoorbeeld: de norm is dat een auditor minimaal 50 uur moet besteden aan verbetergericht overleg (MC1). Een auditor heeft 49 uur besteed. Om dan te concluderen dat deze beheersmaatregel ineffectief is, lijkt in dit voorbeeld wel erg zwart-wit.

Tegelijkertijd is het van belang om voldoende consequent c.q. 'streng' te zijn, verondersteld mag namelijk worden dat er vooraf goed is nagedacht over de gestelde normen en dan past het niet als afwijkingen regelmatig c.q. relatief gemakkelijk worden 'afgedaan' en/of opvolging wordt nagelaten.

6. Conclusies, beperkingen en vervolgonderzoek

6.1 Definitief model

Het doel van mijn onderzoek is om de elementen van interne beheersing ('controls') bij een auditfirma/-dienst te laten zien die bepalend zijn voor de kwaliteit van audits en hoe deze op een effectieve en praktische manier kunnen worden gemeten.

De volgende tabel betreft het model (zoals weergegeven op de volgende acht pagina's) en toont de elementen van interne beheersing en de wijze waarop die te meten:

Control	Indicator	Waarneming	Meeteenheid	Norm
C1. Controleaanpak en -vernieuwing				
MC1: Verbetergericht overleg	Volgens management zijn maatregelen genomen waardoor er sprake is van regelmatig verbetergericht overleg die zorgen voor nieuwe ideeën en strategieën die gaan over de kwaliteit van audits.	Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); genomen maatregelen gericht op <u>regelmatig verbetergericht overleg</u>	Aantal x verbetergericht overleg per jaar	≥ 4 x per jaar verbetergericht overleg
Er vindt regelmatig verbetergericht overleg plaats waarbij nieuwe ideeën en strategieën ontstaan die gaan over de kwaliteit van audits		Inzien afdelingsplan		
		Inzien notulen		
	Bestede tijd aan verbetergericht overleg	Inzien tijdregistratie	Aantal uren per jaar per	≥ 50 uur per jaar per auditor
		Inzien agenda's		
	Mening auditors over verbetergericht overleg	Enquete (response ≥ 60% auditors) gericht op het nut van het verbetergericht overleg	Score op een schaal van 0 tot 5	Score ≥ 4
		Interview (geïnterviewden ≥ 5 auditors) gericht op het nut van het verbetergericht overleg		
C2. Leren en verbeteren				
MC2: Leerpunten doorvoeren	Volgens management zijn op basis van uitkomsten van audits maatregelen genomen om de kwaliteit van audits te verbeteren (doorvoeren leerpunten)	Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); genomen maatregelen om de kwaliteit van audits te verbeteren (doorvoeren leerpunten)	Aantal leerpunten op basis van uitkomsten van audits	≥ 10 leerpunten geïmplementeerd per jaar
Op basis van uitkomsten van audits (bijvoorbeeld interne/externe kwaliteitsreviews op audits) wordt de kwaliteit van audits verbeterd (doorvoeren leerpunten)		Inzien notulen		
		Inzien wijzigingsvoorstel		
		Inzien opleveringsrapport		
MC3: Audits evalueren	Opdrachtevaluaties	Inzien opdrachtevaluaties	Aantal opdracht-evaluaties / ervaringen	≥ 10 opdracht-evaluaties per jaar
Periodiek worden audits geëvalueerd (opdrachtevaluaties) waarbij positieve en negatieve ervaringen worden gedocumenteerd en geanalyseerd op verbetermogelijkheden voor de kwaliteit van audits				≥ 10 positieve ervaringen per jaar
				≥ 10 negatieve
MC4: Lerende organisatiecultuur	Volgens management zijn maatregelen genomen waardoor er sprake is van een goed leerklimaat waarbij er structureel en systematisch wordt geleerd van fouten.	Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); genomen maatregelen gericht op een <u>goed leerklimaat</u>	Aantal leerpunten op basis van fouten	≥ 10 leerpunten geïmplementeerd per jaar
Er is een goed leerklimaat ingevoerd waarbij er structureel en systematisch wordt geleerd van fouten (en dus geen sprake van een afrekencultuur)		Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); genomen maatregelen gericht op een <u>goed leerklimaat</u>		
		Inzien notulen		
		Inzien wijzigingsvoorstel		
		Inzien opleveringsrapport		
MC5: Oorzakenanalyses uitvoeren	Volgens management zijn maatregelen genomen om fouten, ongewenste gedragingen en afwijkend gedrag te onderzoeken en maatregelen te treffen om het probleem op te lossen.	Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); genomen maatregelen gericht op het <u>uitvoeren van RCA</u>	Aantal problemen opgelost naar aanleiding van RCA	≥ 10 problemen opgelost per jaar
Fouten, ongewenste gedragingen en afwijkend gedrag worden onderzocht op haar oorzaak en resulteren in maatregelen om het probleem op te lossen		Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); genomen maatregelen naar <u>aanleiding van uitgevoerde RCA</u>		
		Inzien afdelingsplan		
		Inzien notulen		
	Bestede tijd aan oorzakenanalyses	Inzien tijdregistratie	Aantal uren per jaar	≥ 1.000 uur per jaar
		Inzien agenda's		
	Oorzakenanalyses	Inzien RCA	Aantal RCA	≥ 10 RCA per jaar
		Inzien notulen		

Control	Indicator	Waarneming	Meeteenheid	Norm
C3. Sociale en psychologische veiligheid				
MC6: Dilemma-/foutenloket Het dilemma-/foutenloket is in gesteld en vormt een veilig podium voor auditors om fouten, onzekerheden, twijfels en vragen te kunnen bespreken / stellen en om hulp te zoeken	Volgens management zijn maatregelen genomen die ervoor zorgen dat er een dilemma-/foutenloket is ingesteld dat dient als een veilig podium voor auditors om fouten, onzekerheden, twijfels en vragen te kunnen bespreken / stellen en om hulp te zoeken.	Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); genomen maatregelen gericht op het loket	Aantal x dat gebruik wordt gemaakt van het loket	≥ 100 x per jaar wordt het loket gebruikt
		Inzien afdelingsplan		
		Inzien notulen		
	Bestede tijd aan het dilemma-/foutenloket	Inzien tijdregistratie Inzien agenda's	Aantal uren per jaar	≥ 1.000 uur per jaar
	Mening auditors over het dilemma-/foutenloket	Enquete (response ≥ 60% auditors) over het loket Interview (geïnterviewden ≥ 5 auditors) over het loket	Score op een schaal van 0 tot 5	Score ≥ 4
MC7: Intervisiebijeenkomsten Er zijn regelmatig intervisiebijeenkomsten waarbij sprake is van dialoog, kennisvergaring en -verspreiding en samenwerking	Volgens management zijn maatregelen genomen waardoor er op regelmatige basis intervisiebijeenkomsten zijn, waarbij sprake is van dialoog, kennisvergaring en -verspreiding en samenwerking.	Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); genomen maatregelen gericht op intervisie	Aantal x intervisie-bijeenkomst	≥ 4 x per jaar een intervisie-bijeenkomst
		Inzien afdelingsplan		
		Inzien notulen		
	Bestede tijd aan intervisie	Inzien tijdregistratie Inzien agenda's	Aantal uren per jaar/auditor	≥ 50 uur per jaar per auditor
	Mening auditors over intervisie	Enquete (response ≥ 60% auditors) over intervisie Interview (geïnterviewden ≥ 5 auditors) over intervisie	Score op een schaal van 0 tot 5	Score ≥ 4
MC8: Mentoring Elke auditor heeft een mentor toegewezen die een bijdrage levert aan rolduidelijkheid, werkplezier en professionele inzet	Volgens management zijn maatregelen genomen waardoor elke auditor beschikt over een geschikte mentor	Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); genomen maatregelen gericht op mentoring	Aantal auditors met een mentor	0 auditors zonder mentor
		Inzien afdelingsplan		
		Inzien notulen		
	Bestede tijd aan mentoring	Inzien tijdregistratie Inzien agenda's	Aantal uren per jaar per auditor	≥ 100 uur per jaar per auditor
	Mening auditors over mentoring	Enquete (response ≥ 60% auditors) over mentoring	Score op een schaal van 0 tot 5	Score ≥ 4
		Interview (geïnterviewden ≥ 5 auditors) over mentoring		
MC9: Veilige omgeving In het sociaal en professioneel normenkader zijn gewenste gedragingen opgenomen die zorgen voor een geschikte omgeving op sociaal en psychologisch gebied, bij ongewenst gedrag worden interventies gepleegd	Volgens management zijn in het sociaal en professioneel normenkader gewenste gedragingen opgenomen die zorgen voor een geschikte omgeving op sociaal en psychologisch gebied en worden bij ongewenst gedrag interventies gepleegd	Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); genomen maatregelen gericht op een veilige omgeving	Gewenste gedragingen in het normenkader versus de geschiktheid hiervan op	0 gewenste gedragingen in het normenkader die niet geschikt zijn op sociaal en
		Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); gepleegde interventies naar aanleiding van ongewenste gedragingen		
		Inzien gedragscode	Verhouding tussen interventies en ongewenste gedragingen	0 ongewenste gedragingen waarbij geen interventie is gepleegd
		Inzien klokkenluidersmeldingen		
		Inzien afdelingsplan Inzien notulen		
	Mening auditors over de veilige omgeving	Enquete (response ≥ 60% auditors) over de veilige omgeving Interview (geïnterviewden ≥ 5 auditors) over de veilige omgeving	Score op een schaal van 0 tot 5	Score ≥ 4

Control	Indicator	Waarneming	Meeteenheid	Norm
C4. Methodologie en kwaliteitsmonitoring				
MC10: Gestandaardiseerde auditmethodologie De auditmethodologie is gestandaardiseerd en de naleving in de uitvoering van audits wordt vastgesteld	Volgens management is de auditmethodologie (voorgeschreven aanpak van auditen) gestandariseerd en wordt de naleving in de uitvoering van de audits vastgesteld (monitoring)	Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); genomen maatregelen gericht op auditmethodologie	Voorgescheven aanpak per soort audit	Voor elke soort audit is een voorgeschreven aanpak
		Inzien handboek controle	Monitoring per soort opdracht	Elke soort audit wordt gemonitored
		Inzien plan van aanpak monitoring		
		Inzien rapportage met uitkomsten monitoring		
	Doorgevoerde verbeteringen in auditmethodologie	Inzien afdelingsplan	Aantal verbeteringen	≥ 10 verbeteringen geïmplementeerd per jaar
		Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); doorgevoerde verbeteringen auditmethodologie		
		Inzien notulen		
		Inzien wijzigingsvoorstel		
	Bestede tijd aan auditmethodologie	Inzien opleveringsrapport	Aantal uren per jaar	≥ 1.500 uur per jaar
		Inzien afdelingsplan		
		Inzien tijdregistratie		
		Inzien agenda's		
	Mening auditors over auditmethodologie	Enquete (response ≥ 60% auditors) over auditmethodologie	Score op een schaal van 0 tot 5	Score ≥ 4
		Interview (geïnterviewden ≥ 5 auditors) over auditmethodologie		
MC11: Vaktechnische gereedheidskist De vaktechnische gereedheidskist van de auditors is voor alle soorten audits compleet (auditsoftware, uitvoeringsstandaarden, checklisten, 'skill training', instructies voor het reviewen)	Volgens management is de vaktechnische gereedheidskist van de auditors goed gevuld voor alle soorten audits (auditsoftware, uitvoeringsstandaarden, checklisten, 'skill training', instructies voor het reviewen)	Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); genomen maatregelen gericht op de vaktechnische gereedheidskist	Vaktechnische gereedheidskist per soort audit	Voor elke soort audit is er een complete vaktechnische gereedheidskist
		Inzien auditsoftware		
		Inzien uitvoeringsstandaarden, checklisten		
		Inzien 'skill training', instructies voor het reviewen		
	Doorgevoerde verbeteringen door management	Inzien afdelingsplan	Aantal verbeteringen	≥ 10 verbeteringen geïmplementeerd per jaar
		Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); doorgevoerde verbeteringen gereedheidskist		
		Inzien notulen		
		Inzien wijzigingsvoorstel		
	Bestede tijd	Inzien opleveringsrapport	Aantal uren per jaar	≥ 1.500 uur per jaar
		Inzien afdelingsplan		
		Inzien tijdregistratie		
		Inzien agenda's		
	Mening auditors	Enquete (response ≥ 60% auditors) over de gereedheidskist (software, guidance, templates, instructies)	Score op een schaal van 0 tot 5	Score ≥ 4
		Interview (geïnterviewden ≥ 5 auditors) over de gereedheidskist		
MC12: Vaktechnische educatie De vereisten (op detailniveau) uit regelgeving en standaarden worden gedoceerd, waarbij de vaktechnische eisen en de praktische toepassing ervan duidelijk wordt gemaakt aan auditors	Volgens management zijn de vaktechnische eisen en de praktische toepassing ervan duidelijk voor de auditors op basis van de educatie (intern/extern)	Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); genomen maatregelen gericht op educatie van de auditors	Educatie per soort audit	Voor elke soort audit wordt er voorzien in educatie
		Inzien opleidingsplan	Uitkomsten evaluaties trainingen	≥ 80% van de trainingen wordt gewaardeerd als ruim voldoende of hoger
		Inzien afdelingsplan		
		Inzien deelnemersregistratie		
	Bestede tijd	Inzien evaluaties trainingen	Aantal uren per jaar per auditor	≥ 100 uur per jaar per auditor
		Inzien tijdregistratie		
		Inzien agenda's		
		Inzien diploma's		
	Behaalde resultaten	Inzien certificaten	Studieresultaten per auditor	0 deficiencies per auditor
		Inzien examenuitslagen		
		Inzien leer-/reflectieverslag		

Control	Indicator	Waarneming	Meeteenheid	Norm
C4. Methodologie en kwaliteitsmonitoring				
MC13: Kwaliteitsreviews opdrachten Er wordt voor gezorgd dat reviews worden uitgevoerd voordat opdrachten worden aangegaan, tijdens de uitvoering en na afronding waarbij wordt getoetst op de naleving van de regels en het voldoen aan de kwaliteitsdoelstellingen; geconstateerde afwijkingen worden voorzien van opvolging	Volgens management worden reviews (in het auditteam en daarbuiten) uitgevoerd voordat opdrachten worden aangegaan, tijdens de uitvoering en na afronding waarbij wordt getoetst op de naleving van de regels en het voldoen aan de kwaliteitsdoelstellingen; geconstateerde afwijkingen worden voorzien van opvolging	Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); genomen maatregelen gericht op het uitvoeren van reviews	% opdrachten met review buiten het auditteam	≥ 20% opdrachten met review buiten het auditteam
		Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); opvolging afwijkingen naar aanleiding van uitgevoerde reviews		
		Inzien reviewplan		
		Inzien afdelingsplan	% afwijkingen met opvolging	≥ 80% van de afwijkingen worden opgevolgd
		Inzien notulen		
		Inzien reviewrapportage		
	Bestede tijd aan reviews binnen het auditteam	Inzien herstelrapportage	% uren per opdracht	≥ 20% van het aantal directe uren is besteed aan reviews
		Inzien tijdregistratie		
	Bestede tijd aan reviews buiten het auditteam	Inzien agenda's	Aantal uren per jaar	≥ 1.000 uur per jaar
		Inzien tijdregistratie		
	Reviews / leerpunten	Inzien agenda's	Aantal reviews / leerpunten	≥ 10 reviews per jaar
		Inzien reviewrapportage		≥ 10 positieve leerpunten per jaar
		Inzien notulen		≥ 10 negatieve leerpunten per jaar
MC14: Interpersoonlijk reviews De reviews tijdens de uitvoering van de opdracht en op afgesloten opdrachten worden gedaan op een manier waarbij er direct contact is tussen de reviewer en de gereviewde	Volgens management worden reviews (in het auditteam en daarbuiten) uitgevoerd op een manier waarbij er direct contact is tussen de reviewer en de gereviewde	Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); genomen maatregelen gericht op het interpersoonlijk reviews	Score feedback	≥ 80% van de reviews wordt voor het aspect interpersoonlijke interactie gewaardeerd als ruim voldoende of hoger
		Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); genomen maatregelen naar aanleiding van feedback op uitgevoerde reviews door reviewers en gereviewden		
		Inzien reviewplan		
		Inzien afdelingsplan		
		Inzien notulen		
		Inzien reviewrapportage		
	Mening auditors over persoonlijke interacties tijdens de reviews	Inzien feedbackformulieren	Score op een schaal van 0 tot 5	Score ≥ 4
		Enquete (response ≥ 60% auditors) over de persoonlijke interacties tijdens de reviews		
MC15: Zeggenschap Vaktechniek/Compliance De vaktechnische en toezichthoudende functie heeft volledige zeggenschap over het vaktechnische beleid (Vaktechniek) en de handhaving (Compliance) hiervan en hierop worden geen inbreuken gedaan binnen de organisatie	Volgens management heeft de vaktechnische en toezichthoudende functie volledige zeggenschap over het vaktechnische beleid en de handhaving hiervan worden geen inbreuken gedaan binnen de organisatie	Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); genomen maatregelen gericht op zeggenschap	Zeggenschap over vaktechnisch beleid en de handhaving hiervan	Er zijn 0 onderdelen van het beleid en handhaving waarover Vaktechniek/Compliance geen
		Inzien bevoegdheidsregeling		
		Inzien afdelingsplan		
		Inzien rapportages Vaktechniek en Compliance		
		Inzien correspondentie		
		Inzien notulen		
	Overrulen Vaktechniek / Compliance	Interview (met hoofd Vaktechniek / Compliance Officer of een gedelegeerde functionaris); overruled zijn door iemand binnen de organisatie over het vaktechnische beleid en de handhaving hiervan	Aantal keer overrulen per jaar	0x overrulen per jaar
		Inzien correspondentie		
		Inzien notulen		

Control	Indicator	Waarneming	Meeteenheid	Norm
C5. Cultuur				
MC16: Kwaliteitsdoelen Kwaliteitsdoelen zijn geformuleerd, regelmatig onder de aandacht gebracht en ingebed bij de auditors	Volgens management zijn kwaliteitsdoelen geformuleerd, worden deze regelmatig onder de aandacht gebracht en zijn deze ingebed bij de auditors.	Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); genomen maatregelen gericht op het formuleren en communiceren van kwaliteitsdoelen en de noodzaak tot naleving	Aantal communicaties over kwaliteitsdoelen per jaar	≥ 4 communicaties over kwaliteitsdoelen per jaar
		Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); gepleegde interventies bij afwijkingen op kwaliteitsdoelen	Verhouding tussen interventies en afwijkingen op kwaliteitsdoelen	0 afwijkingen op kwaliteitsdoelen zonder interventie
		Inzien kwaliteitsplan		
		Inzien afdelingsplan		
		Inzien communicatie		
		Inzien correspondentie		
		Inzien notulen		
	Aantal x kwaliteitsdoelen op agenda	Inzien personeelsregistratie	Aantal x per jaar	≥ 2 x per jaar per auditor
		Inzien beoordelingsverslagen		
		Inzien notulen		
	Mening auditors over kwaliteitsdoelen	Enquete (response ≥ 60% auditors) over de kwaliteitsdoelen	Score op een schaal van 0 tot 5	Score ≥ 4
		Interview (geïnterviewden ≥ 5 auditors) over de kwaliteitsdoelen		
MC17: Normen en waarden Normen en waarden zijn geformuleerd, regelmatig onder de aandacht gebracht en ingebed bij de auditors	Volgens management zijn normen en waarden geformuleerd, worden deze regelmatig onder de aandacht gebracht en zijn deze ingebed bij de auditors.	Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); genomen maatregelen gericht op het formuleren en communiceren van normen en waarden (in relatie tot kwaliteit) en de noodzaak tot naleving	Aantal communicaties over normen en waarden per jaar	≥ 4 communicaties over normen en waarden per jaar
		Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); gepleegde interventies naar aanleiding van ongewenste gedragingen	Verhouding tussen interventies en ongewenste gedragingen	0 ongewenste gedragingen zonder interventie
		Inzien gedragscode		
		Inzien klokkenluidersmeldingen		
		Inzien afdelingsplan		
		Inzien communicatie		
	Aantal x op agenda	Inzien personeelsregistratie	Aantal x per jaar	≥ 2 x per jaar per auditor
		Inzien gespreksverslagen		
		Inzien notulen		
	Mening auditors over normen en waarden	Enquete (response ≥ 60% auditors) over de normen en waarden	Score op een schaal van 0 tot 5	Score ≥ 4
		Interview (geïnterviewden ≥ 5 auditors) over de normen en waarden		
MC18: Voorbeeldgedrag De top laat met haar gedrag het belang van kwaliteit zien en vormt een steun in de rug voor auditors om kwaliteit te leveren	Getoond voorbeeldgedrag door topmanagement	Inzien correspondentie	Voorbeelden per lid van het topmanagement waaruit blijkt dat belang wordt gegeven aan kwaliteit	≥ 10 voorbeelden per jaar per managementlid
		Inzien rapportages		
		Inzien gespreksverslagen		
		Inzien notulen		
		Inzien dossiers		
	Upward feedback over voorbeeldgedrag van de top	Inzien personeelsregistratie	Aantal x per jaar	≥ 2 x per jaar per lid van het top-
		Inzien gespreksverslagen		
		Inzien notulen		
	Mening auditors over voorbeeldgedrag van de top	Enquete (response ≥ 60% auditors) over voorbeeldgedrag van de top	Score op een schaal van 0 tot 5	Score ≥ 4
		Interview (geïnterviewden ≥ 5 auditors) over voorbeeldgedrag van de top		

Control	Indicator	Waarneming	Meeteenheid	Norm
C6. Beloning				
MC19: Groepsgewijs beoordelen/belonen Bij het beoordelen en belonen vormt de groepsprestatie van het auditteam een belangrijke component	Volgens management vormt de groepsprestatie van het auditteam bij het beoordelen en belonen een belangrijke component	Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); genomen maatregelen gericht op het groepsgewijs beoordelen en belonen Inzien beoordelings- en beloningssystematiek Inzien rapportage beoordelingsronde	% component groepsprestatie bij beoordeling en beloning	aandeel groepsprestatie $\geq 25\%$
	Aantal x belonen groepsprestatie op agenda	Inzien personeelsregistratie Inzien beoordelingsverslagen Inzien notulen	Aantal x per jaar	≥ 2 x per jaar per auditor
	Mening auditors over groepsgewijs beoordelen en belonen	Enquete (response $\geq 60\%$ auditors) over groepsgewijs beoordelen en belonen Interview (geïnterviewden ≥ 5 auditors) over groepsgewijs beoordelen en belonen	Score op een schaal van 0 tot 5	Score ≥ 4
MC20: Belonen coaching/mentoring Bij het beoordelen en belonen vormt het coachen en mentoren van auditors een belangrijke component	Volgens management vormt het coachen en mentoren van auditors bij het beoordelen en belonen een belangrijke component	Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); genomen maatregelen gericht op het beoordelen en belonen van coaching/mentoring Inzien beoordelings- en beloningssystematiek Inzien rapportage beoordelingsronde	% component groepsprestatie bij beoordeling en beloning	aandeel groepsprestatie $\geq 25\%$
	Aantal x beoordelen en belonen van coaching en mentoring op de agenda	Inzien personeelsregistratie Inzien beoordelingsverslagen Inzien notulen	Aantal x per jaar	≥ 2 x per jaar per auditor
	Mening auditors over het beoordelen en belonen van coachen en mentoren van auditors	Enquete (response $\geq 60\%$ auditors) over het belonen van coaching/mentoring Interview (geïnterviewden ≥ 5 auditors) over het belonen van coaching/mentoring	Score op een schaal van 0 tot 5	Score ≥ 4
MC21: Kwaliteit belonen Bij het beoordelen en belonen vormen handelingen en gedragingen ten aanzien van kwaliteit een belangrijke component.	Volgens management vormen handelingen en gedragingen ten aanzien van kwaliteit een belangrijke component bij het beoordelen en belonen	Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); genomen maatregelen gericht op het belonen van kwaliteit Inzien beoordelings- en beloningssystematiek Inzien rapportage beoordelingsronde	% component kwaliteit bij beoordeling en beloning	aandeel kwaliteit $\geq 25\%$
	Aantal x belonen van kwaliteit op agenda	Inzien personeelsregistratie Inzien beoordelingsverslagen Inzien notulen	Aantal x per jaar	≥ 2 x per jaar per auditor
	Mening auditors over het belonen van kwaliteit	Enquete (response $\geq 60\%$ auditors) over het belonen van kwaliteit Interview (geïnterviewden ≥ 5 auditors) over het belonen van kwaliteit	Score op een schaal van 0 tot 5	Score ≥ 4

Control	Indicator	Waarneming	Meeteenheid	Norm
C7. Ontwikkeling				
MC22: Vaktechnische training/coaching Er vindt regelmatig vaktechnische training/coaching plaats waarbij auditors worden getraind en gecoacht op kennis over vaktechnische aspecten en het toepassen in de praktijk.	Volgens management vindt regelmatig vaktechnische training/coaching plaats waarbij auditors worden getraind en gecoacht op vaktechnische aspecten en het toepassen in de praktijk	Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); genomen maatregelen gericht op vaktechnische training/coaching	Training/coaching per auditor	Voor elk persoonlijk vaktechnisch ontwikkel-aspect wordt er voorzien in vaktechnische training/coaching
		Inzien opleidingsplan Inzien afdelingsplan Inzien persoonlijke leerplannen	Aantal x training/coaching per jaar	≥ 4 x vaktechnische training/coaching per jaar
		Inzien deelnemersregistratie	Uitkomsten evaluaties trainingen/coachingen	≥ 80% van de vaktechnische trainingen/coachingen wordt gewaardeerd als ruim voldoende of hoger
		Inzien evaluatie trainingen		
		Inzien evaluatie coaching		
	Bestede tijd	Inzien trainings- en coachingsplan	Aantal uren per jaar per auditor	≥ 50 uur vaktechnische training/coaching per jaar per auditor
		Inzien tijdregistratie		
		Inzien agenda's		
		Inzien notulen		
	Mening auditors over vaktechnische training/coaching	Enquete (response ≥ 60% auditors) over vaktechnische training/coaching	Score op een schaal van 0 tot 5	Score ≥ 4
		Interview (geïnterviewden ≥ 5 auditors) over vaktechnische training/coaching		
MC23: Softskills training/coaching Er vindt regelmatig softskills training/coaching plaats waarbij auditors worden getraind en gecoacht op proces- en relatiemanagement, sociale, organisatorische en gedragsmatige aspecten en het toepassen in de praktijk	Volgens management vindt regelmatig softskills training/coaching plaats waarbij auditors worden getraind en gecoacht op proces- en relatiemanagement, sociale, organisatorische en gedragsmatige aspecten en het toepassen in de praktijk	Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); genomen maatregelen gericht op softskills training/coaching	Training/coaching per auditor	Voor elk persoonlijk softskill ontwikkelaspe ct wordt er voorzien in softskills training/coaching
		Inzien opleidingsplan	Aantal x training/coaching per jaar	≥ 4 x softskills training/ per jaar
		Inzien afdelingsplan		
		Inzien persoonlijke leerplannen		
		Inzien deelnemersregistratie	Uitkomsten evaluaties trainingen/coachingen	≥ 80% van de softskills trainingen/coachingen wordt gewaardeerd als ruim voldoende of hoger
		Inzien evaluatie trainingen Inzien evaluatie coaching		

Control	Indicator	Waarneming	Meeteenheid	Norm
C8. Teams				
MC24: Haalbare planning Bij het plannen van de audits wordt ervoor gezorgd dat de teams kwalitatief en kwantitatief op orde zijn, het aantal beschikbare uren toereikend is, dat deadlines kunnen worden gerealiseerd en dat er reservecapaciteit is	Volgens management wordt er bij het plannen van de audits voor gezorgd dat de teams kwalitatief en kwantitatief op orde zijn, het aantal beschikbare uren toereikend is, dat deadlines kunnen worden gerealiseerd en dat er reservecapaciteit is ingebouwd	Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); genomen maatregelen gericht op een haalbare planning Inzien afdelingsplan Inzien planningsoverzicht Inzien notulen Inzien nacalculaties	Aantal x dat de planning niet wordt gehaald	≤ 5% van de audits wordt de planning niet gehaald
	Overuren	Inzien afdelingsplan Inzien tijdregistratie Inzien agenda's Inzien notulen	Aantal overuren per jaar per auditor	≤ 100 uur gemiddeld per auditor per jaar
	Mening auditors over de haalbaarheid van de planning	Enquete (response ≥ 60% auditors) over de haalbaarheid van de planning Interview (geïnterviewden ≥ 5 auditors) over de haalbaarheid van de planning	Score op een schaal van 0 tot 5	Score ≥ 4
MC25: Uitgebalanceerde teams Bij het plannen van audits wordt ervoor gezorgd dat de teams bestaan uit auditors die complementair aan elkaar zijn en voor evenwichtigheid van teams zodat coaching en review van alle teamleden kan plaatsvinden	Volgens management wordt er bij het plannen van de audits voor gezorgd dat de teams bestaan uit auditors die complementair aan elkaar zijn en voor evenwichtigheid van teams zodat coaching en review van alle teamleden kan plaatsvinden	Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); genomen maatregelen gericht op balans in de teams Inzien afdelingsplan Inzien planningsoverzicht Inzien notulen	Aantal x dat de teams niet in balans zijn	≤ 5% van de audits is het team niet in balans
	Opdrachtevaluaties	Inzien opdrachtevaluaties	% opdracht-evaluaties	≥ 80% van de opdrachten wordt gewaardeerd met ruim voldoende of hoger voor de ervaring met
	Mening auditors over de balans in de teams	Enquete (response ≥ 60% auditors) over de balans in de teams Interview (geïnterviewden ≥ 5 auditors) over de balans in de teams	Score op een schaal van 0 tot 5	Score ≥ 4
C9. Professioneel kritische instelling				
MC26: Tijd voor PKI Bij het uitvoeren van audits is er voldoende tijd om PKI toe te passen en dit vast te leggen in het dossier	Volgens management is er voldoende tijd om bij het uitvoeren van audits PKI toe te passen en dit vast te leggen in het dossier	Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); genomen maatregelen gericht op het benadrukken van het belang van KPI en dit te faciliteren (in tijd)	% afwijkingen op kwaliteitsdoelen	≤ 10% van de audits met afwijkingen op kwaliteitsdoelen
	Opdrachtevaluaties	Inzien opdrachtevaluaties	% opdracht-evaluaties	≥ 90% opdracht-evaluaties met een positieve ervaring over het kunnen toepassen van PKI en het documenteren in het dossier
	Mening auditors over tijd voor PKI	Enquete (response ≥ 60% auditors) over tijd voor KPI Interview (geïnterviewden ≥ 5 auditors) over tijd voor KPI	Score op een schaal van 0 tot 5	Score ≥ 4
MC27: Waardering voor PKI Bij het uitvoeren, evalueren en beoordelen van audits vormt PKI een aspect waar veel belang aan wordt gehecht	Volgens management wordt er veel belang gehecht aan PKI bij het uitvoeren, evalueren en beoordelen van audits	Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); genomen maatregelen gericht op PKI Inzien beoordelings- en beloningssystematiek Inzien rapportage beoordelingsronde	% component PKI bij beoordeling en beloning	aandeel PKI ≥ 25%
	Aantal x PKI op agenda	Inzien personeelsregistratie Inzien beoordelingsverslagen Inzien notulen	Aantal x per jaar per auditor	≥ 2 x per jaar per auditor
	Mening auditors over waardering voor PKI	Enquete (response ≥ 60% auditors) over het waarderen van PKI Interview (geïnterviewden ≥ 5 auditors) over het waarderen van PKI	Score op een schaal van 0 tot 5	Score ≥ 4

6.2 Beperkingen en aanbevelingen voor vervolgonderzoek

Bij het onderzoek zijn keuzes gemaakt die tot afbakening van de scope van het onderzoek hebben geleid. In het verlengde daarvan zijn er nog andere onderzoeksvragen te bedenken die te maken hebben met het onderwerp en waar nader onderzoek naar gedaan zou kunnen worden. Ik zie de volgende mogelijke vervolgonderzoeken:

- Het model is bedoeld voor auditororganisaties die toetsende onderzoeken uitvoeren. Auditors voeren ook andersoortige onderzoeken uit, bijvoorbeeld adviesopdrachten. Dit vormt een beperking in het toepassingsgebied van het model. Het kan nuttig zijn om na te gaan of het model aanpassing behoeft voor andersoortige opdrachten.
- In het onderzoek ben ik niet specifiek ingegaan op technologische ontwikkelingen zoals kunstmatige intelligentie en machine learning. Vervolgonderzoek zou zich hierop kunnen richten en mogelijk leiden tot andere controls en/of een andere uitwerking van het meten. Ik kan me voorstellen dat er dan bijvoorbeeld controls relevant zullen zijn die te maken hebben met de interactie tussen de auditor en door hem gebruikte tools op het gebied van kunstmatige intelligentie en machine learning.
- Het thema duurzaamheid zorgt voor audits op een specifiek (nieuw) terrein. Het kan betekenen dat het model, op onderdelen of zelfs in de kern, aanpassing behoeft om passend te zijn voor dergelijke audits. Het uitvoeren van vervolgonderzoek kan relevant zijn. Ik kan me indenken dat er dan bijvoorbeeld controls relevant zullen zijn die gaan over het herkennen van en acteren op ESG-frauderisico's (greenwashing).
- Een onderzoek naar de toegevoegde waarde van het toepassen van het model. Helpt het model auditororganisaties inderdaad om de kwaliteit van haar management control (verder) te verbeteren?

Bijlage 1: Overzicht met experts en ervaringsdeskundigen

[illegible]

Bijlage 2: Literatuur voorgelegd aan experts (1/3)

Auteur	Jaartal	Titel	Analyse en onderbouwing keuze literatuur voor het referaat		
			Argumenten pro	Argumenten contra	Overwegingen keuze
Management control					
P.C.M. Claes	2008	Management Control	De publicatie is gebaseerd op modellen van Anthony en Merchant. Dit is in de wetenschap gewaardeerde literatuur en de modellen zijn (op onderdelen) naar verwachting relevant voor het referaat.	De modellen zijn algemeen van aard en gaan niet specifiek in op de interne beheersing van kwaliteit.	Geschikt voor het referaat omdat het literatuur is met een erkende status waarin naar verwachting (enkele) relevante elementen voor het referaat zijn opgenomen. Het is onvermijdelijk dat de literatuur soms in meer algemene zin is geformuleerd en dat ik de inhoud hiervan zelf zal moeten toespitsen op het referaat. Dit kan worden beschouwd als vernieuwend element wat belangrijk is voor de toegevoegde waarde van het onderzoek.
C. in 't Veld	2014	Soft controls	De publicatie is gebaseerd op modellen van Merchant, Simons en Hofstede. Dit is in de wetenschap gewaardeerde literatuur en de modellen zijn (op onderdelen) naar verwachting relevant voor het referaat.	De modellen zijn algemeen van aard en gaan niet specifiek in op de interne beheersing van kwaliteit.	idem
K. Tuitjer en H. van Bussel	2006	Het vernieuwde INK managementmodel	De publicatie is gebaseerd op het INK-managementmodel. Dit is in de wetenschap gewaardeerde literatuur en de modellen zijn (op onderdelen) naar verwachting relevant voor het referaat.	Het model gaat meer uit van het Rijnlandse dan het Angelsaksische gedachtegoed. Dit kan betekenen dat de toepasbaarheid voor bepaalde organaties minder kan zijn.	idem
L. Paape	2008	In control verklaringen nu vooral gebakken lucht	De publicatie gaat over het management control systeem. Dit is in de wetenschap gewaardeerde literatuur.	Het artikel gaat (deels) over in control verklaring. Dat staat relatief ver af van waar het referaat over gaat.	idem
S. Beer	1984	The Viable System Model	De publicatie gaat over intrinsieke motivatie. Dit is in de wetenschap gewaardeerde literatuur.	Het model gaat niet expliciet in op (de interne beheersing van) kwaliteit.	Geschikt voor het referaat omdat het literatuur is met een erkende status waarin naar verwachting (enkele) relevante elementen voor het referaat zijn opgenomen. Het doel om in het referaat nadrukkelijk aandacht te besteden aan soft controls betekent dit dat er voldoende literatuur moet worden betrokken over soft controls. Het is onvermijdelijk dat deze literatuur soms niet direct te relateren valt aan (de interne beheersing van) kwaliteit en dat ik de inhoud hiervan zelf zal moeten toespitsen op het referaat. Dit kan worden beschouwd als vernieuwend element wat belangrijk is voor de toegevoegde waarde van het onderzoek.
I. Ajzen	1991	The theory of planned behavior	De theorie gaat over gedrag. Dit is in de wetenschap gewaardeerde literatuur.	Het model gaat niet expliciet in op (de interne beheersing van) kwaliteit.	idem
L. de Caluwe	2003	Kleurenmodel De Caluwe	Het model kan gebruikt worden om situaties en personen te typeren. Dit is in de wetenschap gewaardeerde literatuur.	Het model gaat (deels) over verandering. Dat staat relatief ver af van waar het referaat over gaat.	idem
R. Belbin	1998	Team roles at work	Het model gaat over teamrollen. Dit is in de wetenschap gewaardeerde literatuur.	Het model gaat niet expliciet in op (de interne beheersing van) kwaliteit.	idem
E. Schein	2017	Organizational culture and leadership	Het boek gaat over (de verschillende lagen van) cultuur en leiderschap binnen organisaties. Het boek wordt beschouwd als standaardwerk.	In het boek wordt niet expliciet ingegaan op (de interne beheersing van) kwaliteit.	idem
P.M. Senge	1994	The fifth discipline workbook	Het boek gaat over organisatiecultuur, de lerende organisatie en het aanpassen en groeien van organisaties.	Het boek gaat niet expliciet over (de interne beheersing van) kwaliteit.	idem
Cameron, K.S. and Quinn, R.E.	2011	Competing Values Framework	In het model zijn vier hoofdtypen van cultuur binnen organisaties opgenomen.	Het model ziet niet expliciet toe op (de interne beheersing van) kwaliteit.	idem
M. Kapteijn	2011	Waarom goede mensen soms de verkeerde dingen doen	In het boek gaat het over ethiek op het werk. Ethiek maakt onderdeel uit van de beroepsvoorschriften van auditors.	De (52) bespiegelingen in het boek gaan niet (allemaal) specifiek over auditors.	idem
J.J. Stam, B. Hoogenboom en B. Schreuder	2017	Tegen de stroom in: systemisch leiderschap	Systemisch leiderschap richt zich op het begrijpen van de dieperliggende dynamieken binnen een systeem, zoals een organisatie, en het nemen van acties.	De benaderingswijze van systemisch leiderschap is niet specifiek gebaseerd op (het systeem van) de audit functie.	idem
M. Balm	2000	Gedragsmodel Balm	Het model gaat over gedragsverandering en het leerproces	Het model is geschreven voor paramedici en (dus) niet voor auditors.	idem
D. Kahnemann	2013	Thinking, fast and slow	In het boek gaat het over de twee manieren (systeem 1 en systeem 2) waarop mensen denken , oordelen en beslissingen nemen.	De twee systemen in het boek gaan niet specifiek over auditors of audits.	idem
A.C.J.M. Olsthoorn en O. Scholten	2000	Cultuur en communicatie	In het artikel worden de uitkomsten gepresenteerd van literatuuronderzoek naar de relatie tussen cultuur en communicatie.	Het onderzoek gaat niet specifiek over auditors, audit, interne beheersing en/of kwaliteit.	idem
W. Hart	2018	Anders verantwoorden	Het artikel (gebaseerd op een boek) wordt ingegaan op het verantwoorden vanuit de bedoeling (regels en aantallen hoeven het werkelijke verhaal niet te vertellen).	Het artikel c.q. boek ziet niet specifiek toe op auditorganisaties.	idem
B. Nootboom	2010	Vertrouwen, besluitvorming en communicatie	In het artikel wordt de relatie gelegd tussen het begrip vertrouwen en beheersing / control.	Het artikel is niet van (heel) recente datum.	idem

Bijlage 2: Literatuur voorgelegd aan experts (2/3)

Auteur	Jaartal	Titel	Analyse en onderbouwing keuze literatuur voor het referaat		
			Argumenten pro	Argumenten contra	Overwegingen keuze
The International Organization for Standardization (ISO)	2015	ISO 9001: Standard for quality management systems	ISO 9001 is de internationale norm voor kwaliteitsmanagement-systemen (KMS) en is (verreweg) de bekendste norm ter wereld.	Kwaliteitszorg Het betreft een generiek model wat toepasbaar is op elke organisatie en dus niet specifiek is ontwikkeld voor auditorganisaties.	Geschied voor het referaat omdat het kwaliteitsmanagementsysteem is gericht op het op een consistente wijze uitvoeren van 'product and services' die voldoen aan 'statutory and regulatory requirements'. Dit kan (naar mijn mening) worden vertaald naar audits die moeten voldoen aan kwaliteitseisen die (intern en extern) zijn gesteld.
International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)	2020	ISQM 1: International Standard on Quality Management	De standaard gaat over over kwaliteitsmanagement voor kantoren die controles of beoordelingen uitvoeren. In de ISQM 1-standaard is een link zichtbaar met ISO 9001.	De IAASB richt zich met haar standaarden op accountants. Dit behelst niet het volledige spectrum aan audits die worden uitgevoerd door auditors (RO, RE, RA).	Geschied voor het referaat omdat het in feite een nadere uitwerking is voor (een deel van) de auditprofessie van ISO 9001.
W.E. Deming en J.N. Orsini	2013	Leadership principles total quality management	In dit boek worden de principes uiteengezet voor effectief management die organisaties kunnen helpen bij het verbeteren van kwaliteit en productiviteit.	Productiviteit is niet in scope voor het referaat. Bepaalde principes zullen daardoor niet, of in mindere mate, van toepassing zijn.	Geschied voor het referaat omdat de interne beheersing van kwaliteit het onderwerp van onderzoek is.
P. Hammet	2000	Total Quality Management	De 7 principes van TQM worden samengevat in het document (van de Universiteit van Michigan).	De principes zien toe op management van kwaliteit binnen organisaties in brede zin. Een aantal van de principes vallen buiten het bestek van het referaat.	Geschied voor het referaat omdat principes (voor een deel) toezien op het managen van kwaliteit. Daarnaast staat TQM aan de basis van de control self-assessment methodology van het IIA.
D.L. Goetsch & S. Davis	2001	Total Quality Handbook	In het boek wordt ingegaan op de principes en de meettechnieken ten aanzien van kwaliteit.	idem	idem
P.W.M. van Nederpelt	2012	Object-oriented quality and risk management (OQRM)	Kwaliteitsmanagement is vooral gericht op outputkwaliteit. Het OQRM-model gaat ervan uit, dat de kwaliteit van de output afhankelijk is van de kwaliteit van objecten in en buiten de organisatie (processen, input, data, medewerkers, systemen en productiemiddelen).	Het model is ontstaan bij het Centraal Bureau voor de Statistiek (CBS). Dit kan een nadeel zijn voor de toepasbaarheid in andere omgevingen.	Geschied voor het referaat omdat het geven van aandacht aan andere zaken (Nederpelt: objecten) dan sec de output aansluit bij de redenen om te kiezen voor dit onderwerp van het referaat.
J.M. Juran & F.M. Gryna	1988	Juran's quality control handbook	Het handboek geeft inzichten in kwaliteitsmanagement en strategieën en technieken om kwaliteit te meten.	Het boek is niet specifiek geschreven voor auditorganisaties en is van oudere datum.	Geschied voor het referaat vanwege de inzichten in kwaliteitsmanagement en het meten van kwaliteit.
G. Hofstede, G.J. Hofstede & M. Minkov	2010	Cultures and organizations	Dit boek verkent de invloed van cultuur op organisaties en biedt tools om het te meten.	Het cultuurmodel (van Hofstede) is gebaseerd op een onderzoek binnen IBM in de jaren 60. Dat is niet recent.	Geschied voor het referaat vanwege de inzichten in cultuur en het meten hiervan.
Behavioural Insights Network Nederland (BIN NL)	2019	Hoe is gedrag te onderzoeken	In de publicatie van BIN NL staan (18) onderzoeksmethodieken toegelicht, inclusief toepassingen uit de praktijk van de Rijksoverheid.	De publicatie is tot stand gekomen in de context van de Rijksoverheid. Dit kan een minder goede toepassing voor auditorganisaties betekenen.	Geschied voor het referaat vanwege de inzichten in hoe gedrag kan worden onderzocht (referaat: gemeten).

Bijlage 2: Literatuur voorgelegd aan experts (3/3)

Auteur	Jaartal	Titel	Analyse en onderbouwing keuze literatuur voor het referaat		
			Argumenten pro	Argumenten contra	Overwegingen keuze
Auditprofessie					
P. Bos, R. de Korte en J. Otten	2017	Management control auditing	Het boek gaat over het auditen van management control en het daarmee, methodologisch onderbouwd, bijdragen aan doelrealisatie en verandering. In het boek worden kwaliteitseisen beschreven voor audits ("audits en goede audits").	In het boek ligt het accent op systeemaudits. Het referaat is afgebakend naar gestandariseerde audits.	Geschiedt voor het referaat omdat in het boek kwaliteitseisen zijn beschreven voor audits. In het boek wordt aangegeven dat de methodologie geldt voor alle soorten audits, ook gestandariseerde audits.
Instituut van Internal Auditors (IIA)	2016	Standaard 1300 Programma voor kwaliteitsbewaking en -verbetering	De standaard gaat over het ontwerpen van een programma wat gericht is op naleving van de standaarden en de gedragscode.	Het is de bedoeling om in het referaat zoveel mogelijk weg te blijven van standaarden omdat dit in de basis niet zal bijdragen aan vernieuwing.	Geschiedt voor het referaat omdat de standaard toeziet op kwaliteit en het bewaken (en verbeteren) hiervan. Dit is waar het referaat over gaat, de standaard is min of meer onmisbaar voor het referaat.
Instituut van Internal Auditors (IIA)	2017	Gedragscode	Met de gedragscode wordt beoogd om voor internal auditors de ethische cultuur te bevorderen.	De code is 'slechts' een overzicht met (algemene) geboden en verboden.	Geschiedt voor het referaat omdat de code belangrijke beginselen en gedragsregels bevat voor internal auditors. De relatie met kwaliteit kan worden gelegd. En daarmee relevant voor het referaat.
Instituut van Internal Auditors (IIA)	2019	7 Practices for better audit outcomes	In dit artikel worden 7 principes gepresenteerd die de kwaliteit van audits ten goede komt.	De principes zijn 'slechts' gebaseerd op de ervaringen van 1 persoon (in Amerika).	Geschiedt voor het referaat omdat de principes gaan over kwaliteit van (internal) audits.
Instituut van Internal Auditors (IIA)	2023	Cultiveer een gezonde cultuur	In opdracht van IIA is onderzoek gedaan naar cultuur en de rol van de internal auditor. Het onderzoeksrapport laat zien dat cultuur een belangrijk thema is.	De rapportage is gebaseerd op groepsinterviews en een enquête onder een specifieke doelgroep. Dit betekent dat er beperkingen kunnen zijn in de breedte van toepassing.	Geschiedt voor het referaat omdat onderzoek is gedaan naar cultuur voor bestuur en auditor. Daarnaast is het onderzoek actueel.
Beroepsorganisatie voor IT-auditors (NOREA)	2021	Reglement gedragscode IT-auditors	In het reglement zijn voorbeelden opgenomen van mogelijke tendenties waarvan men zich bewust moet zijn bij de uitoefening van professionele oordeelsvorming en welke acties de tendenties kunnen verzachten.	De concretisering naar voorbeelden en acties in het reglement kan het gevaar met zich meebrengen dat deze simpelweg onverkort worden overgenomen.	Geschiedt voor het referaat omdat professionele oordeelsvorming belangrijk is als het gaat om kwaliteit van audits.
Beroepsorganisatie voor IT-auditors (NOREA)	2023	Reglement kwaliteitsbeheersing	Het reglement bepaalt en beschrijft de elementen en doelstellingen van de kwaliteitsbeheersing die een IT-auditor moet hanteren bij het uitoefenen van professionele diensten.	Het is de bedoeling om in het referaat zoveel mogelijk weg te blijven van standaarden omdat dit niet in de basis niet zal bijdragen aan vernieuwing.	Geschiedt voor het referaat omdat de standaard toeziet op kwaliteitsbeheersing. Dit is waar het referaat over gaat, de standaard is min of meer onmisbaar voor het referaat.
Beroepsorganisatie voor accountants(NBA)	2020	Standaard 220 kwaliteitsbeheersing	De standaard gaat over het door accountantseenheden verplicht vast te stellen en te onderhouden stelsel van kwaliteitsbeheersing gericht op het voldoen aan professionele standaarden (controlestandaarden en ethische voorschriften).	idem	idem
Beroepsorganisatie voor accountants (NBA)	2023	Moreel besluitvormings-model	In de white paper worden de elementen beschreven die een rol spelen in het proces van besluitvorming bij accountants. De paper is geschreven in opdracht van de Faculty Ethiek, Cultuur en Gedrag van de NBA.	De paper is gebaseerd op een (relatief beperkte) expertgroep en rondetafels onder een specifieke doelgroep. Dit betekent dat er beperkingen kunnen zijn in de mate van toepassing in bredere zin.	Geschiedt voor het referaat omdat onderzoek is gedaan naar dat wat kan worden geclassificeerd onder de noemer cultuur en gedrag. Tevens is sprake van een actuele paper.
Beroepsorganisatie voor accountants (NBA)	2019	Oorzakenanalyse	In het rapport worden de drivers voor controlekwaliteit bepaald (ofwel: randvoorwaarden voor kwaliteit). Deze drivers manifesteren zich op het niveau van de individuele opdracht, beroepsbeoefenaar en controleteam.	De analyse is gemaakt voor accountantskantoren met een OOB vergunning. Dit betekent dat de uitkomsten niet per definitie gelden voor andersoortige accountantskantoren en/of internal audit functies.	Geschiedt voor het referaat omdat oorzaken de basis vormen voor het treffen van maatregelen door (accountants) organisaties. En het zijn de maatregelen die centraal staan in het onderzoek.
Beroepsorganisatie voor accountants (NBA)	2023	Analyse van de beroeps cultuur accountancy	In het rapport worden de uitkomsten gepresenteerd van het onderzoek naar de huidige en gewenste beroeps cultuur.	Het onderzoek is gedaan onder (alle) accountants en stakeholders buiten het beroep. Er zijn nog andere auditors dan accountants.	Geschiedt voor het referaat omdat het gaat over gedrag en cultuur. Daarnaast is het onderzoek actueel.
M. van Twist en R. de Korte	2022	Innovatie vanuit de sociale wetenschappen	In het artikel wordt voor het vakgebied auditing een grensverkenning uitgevoerd in het domein van de sociale wetenschappen.	In het artikel gaat het over onderzoeksvormen die nog niet gemeengoed zijn in de auditprofessie. Het referaat is afgebakend naar gestandariseerde audits.	Geschiedt voor het referaat omdat het artikel kan worden gebruikt om te komen tot (andersoortige, vernieuwende) kwaliteitsmaatregelen die de toepasbaarheid van het model kan vergroten.
B. Robles de Vries en R. Bogaarts	2016	Behavioral auditing	In het artikel wordt het belang van behavioral auditing geschetst.	Het artikel is een persoonlijke motivatie en geen (algemeen) model.	Geschiedt voor het referaat omdat het artikel in gaat op gedrag binnen organisaties en de rol die de auditor kan spelen.
N.V.N. van Amerongen	2007	Ervaring en kwaliteit	In het artikel wordt de relatie gelegd tussen de ervaring van de accountant en de kwaliteit van het oordeel.	Het artikel is toegespitst op de (certificerend) accountant en niet de auditor in algemene zin.	Geschiedt voor het referaat omdat het onderzoek gaat over relaties tussen de persoon (de auditor) en de kwaliteit van de audit.
N.V.N. van Amerongen en L. Quadackers	2012	Professioneel-kritische instelling	Het artikel gaat in op de professioneel-kritische instelling (van de accountant).	idem	Geschiedt voor het referaat omdat de professioneel-kritische instelling geldt als belangrijk voor het leveren van kwaliteit.
N.V.N. van Amerongen en S. van der Veeke	2014	Persoonskenmerken	Het artikel gaat over de relatie tussen persoonskenmerken en de uitvoeringsmaterialiteit.	Het artikel is toegespitst op een specifiek deel van de werkzaamheden van de accountant.	Geschiedt voor het referaat omdat het onderzoek gaat over relaties tussen de persoon (de auditor) en de kwaliteit van de audit.
T. Bosman	2021	The measurment of audit quality	Het artikel gaat over het meten van kwaliteit en de indicatoren.	Het artikel is toegespitst op de (certificerend) accountant en niet de auditor in algemene zin.	Geschiedt voor het referaat omdat het gaat over het meten van kwaliteit en de vraag welke indicatoren relevant zijn.
J. Bol, I. Grabner, K. Haesebrouck, M.E. Peecher	2019	The Effect of Audit Culture on Audit Quality	In deze practice note van de FAR wordt ingegaan op de effecten van cultuur en kwaliteit binnen audit firma's.	Het onderzoek is beperkt tot Nederlandse audit firma's.	Geschiedt voor het referaat omdat het gaat over cultuur en kwaliteit van audits.
J. Bol, I. Grabner, K. Haesebrouck, M.E. Peecher	2019	The Effect of Audit Culture on Audit Quality	In deze literature review van de FAR wordt ingegaan op de effecten van cultuur en kwaliteit binnen audit firma's.	Het onderzoek is ingegeven door indicaties dat de kwaliteit van audits niet voldoet aan de maatschappelijke verwachtingen voor een specifiek deel van audits.	Geschiedt voor het referaat omdat het gaat over cultuur en kwaliteit van audits.
K. Hardies en S. Janssen	2019	Professional Skepticism	Deze Masterclass van de FAR gaat over professional skepticism en het belang hiervan op de 'audit quality'.	Het onderzoek is uitgevoerd bij de 6 Nederlandse OOB-vergunninghouders. De onderzoekspopulatie is beperkt tot accountants.	Geschiedt voor het referaat omdat de professioneel-kritische instelling geldt als belangrijk voor het leveren van kwaliteit.
K. Hardies, A. Vanstraelen, S. Janssen, en K. Zehms	2020	Professional Skepticism	In deze Masterclass van de FAR wordt ingegaan op het belang van professional skepticism en de moeilijkheden.	Het onderzoek is uitgevoerd onder 663 auditors die werkzaam zijn bij 4 Big Four en 2 non Big Four firma's in Nederland. De onderzoekspopulatie is beperkt tot accountants.	idem
J.R. Francis, M.R. Barrick, O. Bik, L. Pieper en A. Vanstraelen	2023	Dyadic Fit and Team Functioning	De Practice Note gaat over de relatie tussen teamleden (partner en manager) en het functioneren van het team	De publicatie ziet toe op controle opdrachten voor accountants en is dus niet toepasbaar voor alle soorten (gestandariseerde) audits.	Geschiedt voor het referaat omdat het gaat over teamdynamiek en kwaliteit van audits
E. Karssing, R. Jeurissen en R. Zaai	2017	Morele moed en internal auditors	In de publicatie wordt ingegaan op het in daden brengen van het moreel kompas (door internal auditors).	Het onderzoek is uitgevoerd in 2017 en daarmee niet (heel) recent.	Geschiedt voor het referaat omdat het gaat over gedrag en kwaliteit van audits.
M. van Twist en J. Breedveld	2018	Mensenwerk: over gedragseffecten in de auditprofessie	De bundel bevat een aantal afstudeeronderzoeken die gaan over de gedragskant.	De afstudeeronderzoeken in de bundel zijn niet allemaal (goed) te relateren aan kwaliteit van audits zoals bedoeld in het referaat.	Geschiedt voor het referaat omdat het gaat over gedragaspecten in de auditprofessie.
C.A. Massaro en E.C.M. De Rooij	2013	Soft controls	Het artikel gaat over cultuur en gedrag in de dagelijkse praktijk van de internal auditors.	De publicatie gaat over de internal audit functie en niet over andere auditorganisaties.	Geschiedt voor het referaat omdat het gaat over cultuur en gedrag.
M. Kaptein en P. Wallage	2010	Assurance over gedrag	In het artikel wordt ingegaan op de (on)mogelijkheden voor het geven van assurance over gedrag.	De publicatie gaat over audits waarbij assurance wordt verleend; er zijn nog andere soorten audits.	Geschiedt voor het referaat omdat in het artikel wordt ingegaan op het meten en objectiveren van gedrag.
I. v.d. Meulen en J. Otten	2013	Behavioural auditing	In de reeks met artikelen wordt ingegaan op het (deugdelijk en neutraal) onderzoeken van gedrag in organisaties.	De reeks artikelen is inmiddels circa 10 jaar oud.	Geschiedt voor het referaat omdat wordt het gaat over het onderzoeken van gedrag met deugdelijkheid en neutraliteit als kwaliteitseisen.
J. Otten	2020	Inductief onderzoeken van gedrag en cultuur	In het artikel wordt ingegaan op het denken en doen van mensen (aan de hand van de theorie van Daniel Kahneman).	Het artikelen gaat over het doen uitvoeren van behaviour audits en niet zozeer over interne beheersing van de kwaliteit van audits en de meting hiervan.	Geschiedt voor het referaat omdat het gedachtegoed van behaviour audits (deels) toepasbaar is op het (op een andere wijze dan traditioneel) meten van kwaliteit van audits.

Bijlage 3: Feedback van experts en de opvolging (1/5)

Vraag aan de expert	Feedback expert	Opvolging voor het referaat
<i>Welke van de door mij gekozen literatuur acht u het meest waardevol voor het onderzoek ?</i>	INK heeft geweldige ideeën over beheersing, maar die zijn wel anders dan de gedachten achter controlestandaarden. Idem voor the Viable System Model van Beer. De Caluwe geeft met het kleurendenken mooi weer hoe verschillend mensen denken en handelen en wat hen motiveert of te leveren Belbin (team roles) is van belang als je gaat onderzoeken hoe door teamsamenstelling (beter) aan richtlijnen kan worden voldaan. Schein is een van de door mij hoogstgewaarde boeken. Competing Values Framework van Cameron en Quinn gaat ook over cultuur en leiderschap binnen organisaties en is beter toegankelijk dan Schein. Waarom goede mensen soms de verkeerde dingen doen (Kaptein) is goed toepasbaar voor jouw referaat omdat het al e.e.a. 'platslaat' naar non-compliance. Dat hangt dus sterk af van de keuzes die je in een eerder stadium maakt. De lijst die je mij hebt toegestuurd is nu heel erg breed, en ik snap overal wel je overwegingen, maar door je vraag niet voldoende af te bakenen zal het denk ik niet haalbaar zijn om een goede focus aan te brengen. Mijn advies zou zijn om de focus vooral op wetenschappelijke literatuur te leggen. Mocht je het eens zijn met mijn suggestie om te focussen op cultuuraspecten, zijn vervolgens de papers van Jasmijn Bol en coauteurs heel relevant (hun literatuurstudie is een uitstekend uitgangspunt), maar ook het model van Merchant vanuit management control. Volgens mij zit je op de goede weg waarom cultuur en gedrag binnen een accountantsorganisatie zo belangrijk is (veel immers niet observeerbaar, zelfs niet uit een dossier inspectie), zie ook mijn aanvulling t.a.v. de control archetypen van Ouchi (1979). Vanuit de typologie van Ouchi (1979 Management Science): markt controls zijn niet geschikt want AQ informatie is niet eenvoudig observeerbaar (immers een credence good), bureaucratische controls (zijn duur en onvolledig), daarom zijn cultural controls ("dit doen wij als kantoor / accountants wel of niet" / beroepseer) erg belangrijk voor AQ. ISMQ 1: International Standard on Quality Management. Zeer relevant, m.i. zeker meenemen en verder uitwerken. De IAASB heeft ook een due process waarin zij op voorgestelde standaarden uitgebreid feedback vragen, juist ook vanuit de wetenschap, wellicht geeft dat aanvullende inzichten J.R. Francis, M.R. Barrick, O. Bik, L. Pieper en A. Vanstraelen. Practice note: Dyadic Fit and Team Functioning. Lijkt me uitstekend, nog beter het proefschrift van Lena Pieper als referentie. Levers of Control, Robert Simons.	In het referaat wordt kwaliteit niet (alleen) gezien vanuit het perspectief van controlestandaarden. Dit kan betekenen dat INK en the Viable System Model waardevol zijn voor het referaat. Op basis van feedback van anderen besloten om INK en VSM niet te gebruiken omdat er naar verwachting voor het onderzoek in beperkte mate relevante aan kunnen worden ontleend. Het kleurenmodel van De Caluwe is waardevol. Besloten om Caluwe niet te gebruiken omdat anderen niet verwachten dat dit voldoende bruikbaar zal zijn voor dit referaat. idem. Idem. Idem. Bij de vraag "Welke overige opmerkingen en/of suggesties heeft u ?"" wordt aangeraden om het onderzoek nader in te kaderen. Dit advies heb ik overgenomen. Hierdoor wordt de lijst met literatuur die ik zal gebruiken voor het op zoek gaan naar controls (en de wijze van meting) korter. Dit zal helpen. Ook zal ik selectiever moeten zijn en niet alles maar interessant vinden. Dit advies heb ik ter harte genomen en de suggestie overgenomen. Wel met de kanttekening dat de opleiding vraagt om naast wetenschappelijke literatuur ook vakliteratuur te betrekken bij het referaat. Daar dien ik mij aan te houden. Goed om te vernemen, Ouchi heb ik toegevoegd aan de literatuurlijst. ISQM 1 gebruiken voor het referaat. De practice note te gebruiken in combinatie met het proefschrift van Lena Pieper (toegevoegd aan de literatuurlijst). Simons te gebruiken voor het referaat (maakt onderdeel uit van de publicatie Soft controls van Cees in 't Veld).

Bijlage 3: Feedback van experts en de opvolging (2/5)

Vraag aan de expert	Feedback expert	Opvolging voor het referaat
<i>Welke gekozen literatuur lijkt u niet (heel) relevant voor het onderzoek ?</i>	The fift discipline workbook van Senge is geweldig als je wilt duiden waarom meer regels tegendraads gedrag oplevert. Maar dat is geen doel van je onderzoek. Het onderzoeken wat het effect is van verschillende leiderschapsvormen (systemisch leiderschap van Stam, Hoogenboom en Schreuder) lijkt niet de bedoeling met het referaat The theory of planned behavior van Azjen lijken mij niet relevant voor jouw onderzoek. De twee manieren (systeem 1 en systeem 2) waarop mensen denken, oordelen en beslissingen nemen (Kahneman) lijken mij niet relevant voor jouw onderzoek. Werk zoals dat van Hofstede lijkt me ook niet onmiddellijk relevant (los van de vele kritiek die er sowieso op zijn werk is). Ik zou echt heel selectief zijn in begin. Zodra je begint te lezen kom je weer meer referenties tegen. Ik zie nu heel veel in je lijst wat enigszins relevant is maar waarmee je het je heel moeilijk maakt om echt een gefocust verhaal te schrijven. Niet gepubliceerd onderzoek of onderzoek dat niet is onderworpen aan double blind peer review.	Dat is inderdaad niet het doel van onderzoek. Senge niet verder uitwerken voor het referaat. Inderdaad is het niet bedoeld te gaan doen. De literatuur van Stam, Hoogenboom en Schreuder niet gebruiken. De theorie van Azjen in principe niet gebruiken. Kahneman in beginsel niet gebruiken. Terughoudend zijn om het werk van Hofstede te gebruiken. Ik herken dit. Het is oppassen om niet alles interessant te vinden. Voor het op zoek gaan naar controls alleen de literatuur gebruiken waarvoor de overtuiging bestaat dat deze echt relevant is.
	K. Tuitjer en H. van Bussel. Het vernieuwde INK managementmodel. Relevant voor het onderwerp? Kleurenmodel De Caluwe. Dit model is inmiddels in de toegepaste psychologie weerlegt. De grote 5 persoonlijkheidskenmerken verklaren meer dan dit soort modellen. P.M. Senge. The fifth discipline workbook. Wellicht is Amy Edmonson (psychological safety and learning organization) nuttiger in de audit setting.	Alle gekozen literatuur (boeken, onderzoek) is gepubliceerd. Wat betreft het punt van review; ik heb de bronnen genoemd in module Reflection & Final Exam van de opleiding gebruikt zoals (Nederlandse) Beroepsorganisaties en aanverwante sites, relevante journals voor het vakgebied, relevante vakbladen en kranten. En ik heb verschillende soorten bronnen aangeboord. In sEURch staat "peer reviewed". De literatuur (inclusief onderzoek) is gereviewed en naar mijn mening op dat aspect voldoende geschikt om te gebruiken. De meningen van de experts over de relevantie voor INK zijn wisselend. INK niet verder uitwerken. Idem.
	D. Kahnemann. Thinking, fast and slow. Er is een hele onderzoeksstroom naar "behavioral audit research" dat is veel specifiek. A.C.J.M. Olsthoorn en O. Scholten. Cultuur en communicatie. Is communicatie het onderzoeksobject? Let op dat Hofstede cultuur vooral gebruikt om internationale verschillen te verklaren, niet interorganisatiele (of zelfs binnen een partnership). Behavioural Insights Netwerk Nederland (BIN NL). Let op: Is de uitkomst variable gedrag of de kwaliteit van de audit? Gedragscodes (IIA / NOREA) zijn nuttig als "cultural controls" echter is het noodzakelijk om de specifieke gedragscodes ook te citeren? Publicaties IIA. Is dit gebaseerd op double blind peer reviewed onderzoek?	Het boek van Amy Edmonson heb ik toegevoegd aan de literatuurlijst. Dit boek is overigens onlangs aan de orde gekomen in het college van 26 januari 2024 (module Behavioral controls) en door de docent (niet zijnde de expert die deze feedback geeft) aanbevolen. Een andere expert raadt Kahnemann ook af. Literatuur over behavioral audits heb ik al opgenomen op basis van de literatuurlijst van de module Behavioural Controls. Dit is niet het onderzoeksobject. Het artikel niet gebruiken.
	Beroepsorganisatie voor accountants (NBA). Oorzakenanalyse. Prima, echter pas wel op dat je niet te breed te werk gaat. N.V.N. van Amerongen en S. van der Veen. Het artikel gaat over de relatie tussen persoonskenmerken en de uitvoeringsmaterialiteit. Ben je geïnteresseerd in uitvoeringsmaterialiteit?	Een andere expert raadt Hofstede af. Niet te gebruiken voor het referaat. Gedrag, niet de kwaliteit van de audit. Terughoudend zijn om deze publicatie te gebruiken. Dat is wat mij betreft niet noodzakelijk.
		Voor deze twee publicaties had ik de beperkingen al aangeven (bij de argumenten contra). Terughoudend zijn om de publicaties te gebruiken (in beginsel niet). Deze opmerking ligt in het verlengde van een eerder geplaatste opmerkingen (van andere experts). Dit is een belangrijk aandachtspunt voor het onderzoek. Niet primair. Het artikel niet gebruiken.

Bijlage 3: Feedback van experts en de opvolging (3/5)

Vraag aan de expert	Feedback expert	Opvolging voor het referaat
<i>Welke essentiële literatuur c.q. modellen mist u?</i>	Sweeney, B., & Pierce, B. (2004). Management control in audit firms: a qualitative examination. The conflict between the business of auditing and the profession of auditing is examined. The management control process of various audit firms is analyzed. Pierce, B., & Sweeney, B. (2005). Management control in audit firms - partners' perspectives. Previous studies have shown that audit seniors engage in a wide variety of behaviours that threaten audit quality, collectively referred to as quality threatening behaviour, or QTB. Bedard, J. C., Deis, D. R., Curtis, M. B., & Jenkins, J. G. (2008). Risk monitoring and control in audit firms: a research synthesis. This paper summarizes the research literature related to audit firm quality control. Hayne, Christie and Peecher, Mark E. and Pickerd, Jeffrey Scott and Zhou, Yuepin (2023). Managing Quality Control Systems: How Audit Firms Experience and Navigate Conflicting Institutional Demands. We interview 27 QC system leaders to examine QC changes firms are currently making and ideally would make as well as challenges firms face in managing QC systems and how they address these challenges. Foundation of Auditing Research (Tiggelaar, 2021). Literature review: Management control in auditing firms and its implications for managing coexisting objectives. Tiggelaar, S., Veen-Dirks, P., Girdhar, S. en Sweeney, B. (2021). FAR Literature Review: Management control in auditing firms and its implications for managing coexisting objectives. Navigating management control change: pathways to the future of work Michelle Carr, Stefan Jooss. Accounting, Auditing & Accountability Journal (2023). Over cultuur heb je ook het artikel van Alberti et al. – ik denk dat ik daarmee zou beginnen. DeFond and Zhang (2014), Causholli and Knechel (2012), Aobdia (2019), Westermann et al (2019), Gendron and Spira (2009), FAR onderzoek Sander Tiggelaar (RUG) kan ook erg nuttig zijn voor dit onderwerp. DeFond and Zhang (2014 JAE) is een van de belangrijkste studies. Kijk ook eens naar literatuur van Arno Nuijten over de rol die een auditor kan aannemen. Volgens mij schrijft hij iets over stewardship theory en agency theory. Kijk ook naar Henri (2006). Ik zou adviseren om je (ook) te verdiepen in Veiligheidsmanagement in risicovolle sectoren, bv vliegen of kerncentrales ... in deze wereld is veiligheid hetzelfde als kwaliteit met een hele lage tolerantie voor het afwijken van standaarden (met uitzondering van wat ik maar 'regel nul' noem: mocht je door naleven van deze voorschriften schip of bemanning in gevaar brengen, dan MOET je van regels afwijken, red Internationaal reglement van voorkomen van aanvaringen op zee). Ik zou je van harte mijn referaat (winnaar Arie Molenkamp Award) over beheersing van veiligheid (kwaliteit) van harte aanraden ;-). Vraagstelling lijkt behoorlijk veel op die van jou. Strategy Maps en The Execution Premium, Norton en Kaplan gericht op strategie-implementatie ... maar ook waardevolle bron voor meer geïntegreerde sturing op kwaliteit Controle is goed vertrouwen nog beter, Kees Cools Reinventing Organizations, Frederic Laloux. Verdraaide organisatie, Wouter Hart.	De publicatie naar aanleiding van dit onderzoek heb ik toegevoegd aan de literatuurlijst en gebruikt voor het referaat. Idem. Idem. Idem. Idem. Idem. Idem. Deze studie gaat over de veranderingen in management control bij B4 kantoren gedurende COVID-19 pandemie. Dit materiaal niet toegevoegd aan de literatuurlijst omdat dit relatief ver weg staat van het referaat. De publicatie naar aanleiding van dit onderzoek heb ik toegevoegd aan de literatuurlijst en gebruikt voor het referaat. DeFond and Zhang gaat over (het definiëren van) auditkwaliteit. Causholli and Knechel hebben onderzoek gedaan naar de inspanningen van auditors en haar strategien hierbij tegen de achtergrond dat gebruikers dit niet direct kunnen vaststellen (credence attributes). Aobia gaat over audit quality volgens de academische wereld versus de praktijk (kantoren, toezichhouders). De studie van Westerman et al ziet toe op hoe auditors anticiperen op PCAOB inspecties en de effecten van de inspecties op auditors. Gendron and Spira hebben onderzoek gedaan naar de ondergang van Arthur Andersen (the extent to which the financial audit function is controllable, how it should be controlled, and by whom). Het proefschrift van Sander Tiggelaar gaat over management control in auditfirma's en de implicaties voor de naast elkaar staande doelstellingen. De aanbevolen literatuur heb ik toegevoegd aan de lijst. Dit betreft het artikel in MAB van Nuijten, Van Twist en Hillhorst 'Gedragspatronen bij doofheid voor risicowaarschuwingen – Patronen van dynamiek in de relatie tussen managers en interne auditors'. Deze literatuur heb ik toegevoegd. Het betreft het artikel: 'Management control systems and strategy: A resource-based perspective'. Dit artikel heb ik toegevoegd aan de literatuurlijst. Het referaat heb ik toegevoegd aan de literatuurlijst. Vervolgens deze afgevoerd nadat ik nog eens door de lijst ben heen gegaan en deze verder ben gaan beperken omdat dit noodzakelijk was. Het (prijswinnende) referaat heb ik overigens wel gelezen. Het artikel van Cam Scholey (gebaseerd op Norton en Kaplan) toegevoegd aan de literatuurlijst. Dit boek gaat over uitgevoerd bedrijfskundig onderzoek naar de relatie tussen controle en vertrouwen bij het bestuur van organisaties en bedrijven. Ik verwacht hierin te weinig raakvlakken aan te treffen met mijn referaat en voeg dit boek daarom niet toe aan de literatuurlijst. Idem. Dit boek gaat over de manier waarop we organisaties managen (in relatie tot de tijdsgeest). Het boek gaat over het managen van organisaties met het centrale idee om weg te bewegen van overdreven bureaucratische, top-down benaderingen naar meer mensgerichte, doelgerichte organisaties. Het boek heb ik toegevoegd aan de literatuurlijst. Vervolgens deze afgevoerd nadat ik nog eens door de lijst ben heen gegaan en deze verder ben gaan beperken omdat dit noodzakelijk was.

Bijlage 3: Feedback van experts en de opvolging (4/5)

Vraag aan de expert	Feedback expert	Opvolging voor het referaat
Welke overige opmerkingen en/of suggesties heeft u?	Versta je onder audit firma's / diensten zowel de 3e als de 4e lijn? Versta je onder audits assurance opdrachten of ook toetsende onderzoeken met een norm vooraf? Meting door wie? Wat versta je onder meting? Bij een definitie van het NBA over kwaliteit verwacht ik een Sox gerichte insteek: 'proof me'. Ik vind het nogal ambitieus om een heel model te willen ontwikkelen dat gelijk ook praktisch toegepast kan worden; ik weet niet of je dat gaat lukken. Ik denk wel dat je op basis van je onderzoek adviezen kunt geven aan de praktijk. Ik denk dat het niet haalbaar is om ALLE elementen van interne beheersing te raken – dat wordt te veel. Zou je bijvoorbeeld kunnen inzoomen op cultuuraspecten; dan wordt de lijst van relevante artikelen al een stuk korter en kun je denk ik straks veel duidelijkere conclusies trekken. In je excel sheet heb je het vaak over “kwaliteit meten” – wil je daarover in je model echt adviezen geven? Is het niet handiger om de vraag te beperken tot bijvoorbeeld “Wat zijn cultuuraspecten van beheersingsmaatregelen die volgens onderzoek effect kunnen hebben op auditkwaliteit?” Verder vroeg ik mij af of het de bedoeling is dat je zowel wetenschappelijke als ook praktijkartikelen aanhaalt. Dat maakt het misschien onnodig ingewikkeld. Afhankelijk van de onderzoeksvraag zou ik er denk ik voor kiezen om het referaat te beperken tot wetenschappelijke bronnen. Bij onderzoekspopzet heb je het over een kwalitatief onderzoek. Ik denk dat het grootste deel van je onderzoek zal bestaan uit een literature review, terwijl de interviews vooral ter validatie dienen. Dus ik weet niet of deze beschrijving je onderzoek juist karakteriseert. Ik vind jouw definitie van auditkwaliteit nogal beperkt. Kwaliteit wordt inderdaad vaak enkel in het kader van “voldoen aan standaarden” gezien, maar vanuit de wetenschap zijn er ook andere benaderingen. Bijvoorbeeld veronderstelt de meest gebruikte definitie van DeAngelo dat de kwaliteit hoog is wanneer een accountant fouten (1) vaststelt en ook (2) rapporteert. Deze benadering laat mooi zien dat er vanuit verschillende oogpunten problemen kunnen ontstaan, en dat raakt ook jouw onderzoeksvraag. Bijvoorbeeld kan een kwaliteitssysteem ervoor zorgen dat de competenties van accountants in een team hoog en geschikt zijn voor een gegeven opdracht; dit zou ervoor zorgen dat het team fouten opspoot. Echter, mogelijk ontbreken de controls die ervoor zorgen dat deze fouten ook daadwerkelijk gerapporteerd worden! Stel bijvoorbeeld dat er problemen rondom onafhankelijkheid ontstaan waardoor het team incentives heeft om een fout te negeren. In de academische literatuur is de minderheidsopvatting (Palmrose and Kinney 2018 Accounting Horizons) dat audit quality dichotoom is (goed of fout). De consensus opvatting is de definitie van DeFond and Zhang (2014 JAE), dat audit quality een continue schaal is. Deze definitie is erg belangrijk voor de meting van audit kwaliteit. Zie ook Bosman (2021 MAB). Zeer interessant en ambitieus onderwerp! Maar ook risico management vooraf (client acceptatie etc) toch? Bovendien ook opleidingseisen aan het personeel en intensieve (on en off the job) trainingen en coaching (m.i. belangrijke kwaliteitsbeheersingsmaatregel - onderwerp van jouw studie).	Opvolging voor het referaat Ja, interne auditdiensten en externe auditors. Audits zijn audits. In beide gevallen is het managen van kwaliteit van belang. In H1.1 heb ik vermeld dat het om 3e en 4e lijn gaat. Beide soorten audits. Ik heb een toelichting opgenomen in H1.1. Dit zal hoofdzakelijk worden gedaan door specifieke (kwaliteits)functies, eventueel (op onderdelen) door auditors en/of management (zelfevaluaties). Dit heb ik aangegeven in H1.1. Het begrip meten zoals gedefinieerd in ISO 9001 (2015). Dit heb ik opgeschreven in H1.1. Op basis van voortschrijdend inzicht ben ik in H 1.1. een andere definitie gaan gebruiken die passender is voor het referaat. Deze opmerkingen sluiten aan op wat ik gaandeweg het onderzoek zelf ben gaan ervaren. Het maken van een 'panklaar' model met alle controls en ook nog eens helemaal uitgewerkt naar de manier waarop deze te meten, is wel heel veelomvattend. Ik heb de keuze gemaakt om het breed te houden (alle relevante controls) dus niet te beperken tot soft controls maar wel om minder diep te gaan in de wijze hoe die op effectieve en praktische manier te meten. Dit heb ik vermeld in H2.2 (Analyse en onderbouwing gekozen literatuur). Ik zal bovendien aangeven dat het model (inclusief het meten van kwaliteit) als aanzet moet worden gezien voor de praktijk. Dit heb ik verwoord in H1.2 (doelstelling van het onderzoek). Daarmee verwacht ik de doelstelling realistischer te krijgen en te komen tot een onderzoek met een betere uitvoerbaarheid. De RO-opleiding is een wetenschappelijke beroepsopleiding. Dit betekent dat de literatuur moet bestaan uit wetenschappelijke literatuur zoals boeken en tijdschriften ('welke onderzoeken zijn verricht', 'welke modellen zijn beschikbaar') en vakliteratuur ('wat speelt er in de praktijk'). Het selecteren van zowel wetenschappelijke literatuur als praktijkartikelen is nodig. Wat ik wel meeneem van deze opmerking is om selectiever te zijn. De opleiding hanteert de volgende indeling. Primair onderzoeksmateriaal: theorie vs. empirie. Onderzoeksresultaat: inzicht vs praktisch toepasbaar (model, methode, advies, etc.). Kwantitatief onderzoek wordt gebruikt bij empirisch onderzoek. De term kwantitatief onderzoek zie ik bij nadere bestudering van de handreiking voor het referaat nergens terug. Conclusie is dat het onderzoeksmateriaal primair voortkomt uit de theorie en dat het resultaat een model is (of eventueel een advies op basis van andere opmerkingen. De term kwalitatief onderzoek hebt ik geschrapt in H1.6 (onderzoekspopzet). Voor de definitie van auditkwaliteit had ik de aansluiting gemaakt op de Paper Audit Quality “Drivers voor controlekwaliteit op basis van oorzakenanalyse” die is uitgebracht door de NBA (2017) met daarin de volgende definitie: "Een audit voldoet aan de kwaliteitseisen als deze in overeenstemming is met de vereisten van de controlestandaarden is uitgevoerd." Deze definitie is door een aantal experts bekritiseerd. Ik begrijp deze kritiek wel. De definitie van het NBA loopt namelijk niet in de pas met wat ik eigenlijk beoog; het meten van de borging van kwaliteit binnen de organisatie. De definitie is alleen gericht op standaarden en daarmee te smal. Enkele van de experts hebben voorstellen gedaan voor een betere definitie (DeAngelo, DeFond and Zhang). Naar aanleiding hiervan ben ik mij nader gaan verdiepen in de definities die in de literatuur zijn te vinden. Om zo goed mogelijk aan te sluiten op het onderzoek ben ik op zoek gegaan naar een definitie (i) die voor zoveel mogelijk soorten toetsende audits toepasbaar is en (ii) die voldoende breed is en daardoor de interne beheersing in haar volle breedte raakt (inclusief soft controls). Met dit uitgangspunt vallen er verschillende definities (DeAngelo, DeFond and Zhang) af omdat deze te sterk zijn gerelateerd aan jaarrekeningcontroles (gestandariseerde audits) die worden uitgevoerd door een specifieke groep auditors (accountants). De definitie in het IIA IPFF ziet niet alleen toe op de standaarden maar ook op de efficiency en effectiviteit. Deze definitie van kwaliteit heb ik gebruikt in plaats van die van de NBA. Mooi om dit te horen, dit geeft aan dat het onderwerp relevant is. Dit zouden interne beheersingsmaatregelen kunnen zijn die bepalend blijken voor de kwaliteit van audits. Het onderzoek zal dit moeten uitwijzen.

Bijlage 3: Feedback van experts en de opvolging (5/5)

Vraag aan de expert	Feedback expert	Opvolging voor het referaat
Welke overige opmerkingen en/of suggesties heeft u ?	De interactie tussen controls (hoe deze samenwerken) zal complex zijn en daarom zal de uitspraak zeer lastig zijn dat een bepaalde maatregel het beste werkt (ook complexiteit met geschikte controlegroep etc). Denk ook aan de complexiteit in het meten van de preventieve werking van beheersmaatregelen. Een model is een theoretische voorspelling of versimpeling en past vaak bij kwalitatief onderzoek (interviews, proces beschrijvingen, case studies etc). Centrale vraag (in H1.4). Effectief is te meten met AQI's. Hoe stel je "praktisch toepasbaar" voor te meten / bepalen? Dit is een erg brede en ambitieuze vraag. Heb je het tweede deel wel nodig? Het is erg moeilijk een concrete uitspraak te doen over welke beheersingsmaatregel het meest effectief is (dat is immers een kwantificatie). In quality science wordt kwaliteit vaak gedefinieerd als weinig tot geen variatie in uitkomsten. Echter is het de vraag of dit ook geldt voor audits, aangezien elke audit in zekere mate uniek is (ideosyncratic volgens Knechel), daarom is het de vraag of de ISO 9001 op audits kunnen worden toegepast (een uitstekende afstudeerscriptie op zichzelf). Ik heb ernaar gekeken en ik denk dat je al een mooie en volledige lijst met literatuur hebt verzameld. Ik heb daar eigenlijk niet zo heel op aan te merken. De enige tip die ik je nog zou willen geven is bij de motivatie van of de literatuur volstaat, altijd de relatie te leggen met je onderzoeksvraag. Soms vond ik dat verband wat lastig te leggen. Maar verder meer dan prima wat mij betreft. Misschien kan je ook eens zoeken naar literatuur over biases bij auditors? Ik ben me ervan bewust dat een auditor natuurlijk niet anders is dan een 'gewoon persoon'. Maar volgens mij is er wel recent onderzoek gedaan (zonder de specifieke referenties te kennen) naar biases bij auditors. Ik vind gekozen definitie van kwaliteit (p2, tweede en derde alinea en opnieuw in 1.3) te smal, louter op compliance gericht; in mijn ogen kan naleven regels alleen tot goede kwaliteit leiden indien ook sprake is van op kwaliteit gerichte organisatie cultuur! ... al was het alleen al dat je natuurlijk nooit alles in regels kunt vangen, sterker nog; op gegeven moment breekt kwaliteit scherp af als je nog meer regels toevoegt (erf onderzoek patiëntveiligheid in Israelisch ziekenhuis, even geen link paraat) Ik zou behalve regels vooral ook een (management) systeem willen zien dat is gericht op voortdurende verbetering, dus gesloten PDCA en oog voor eisen en wensen van alle stakeholders, ref ISO High Level Structures (ik kan desgewenst mooie plaat leveren van mijn vertaling ISO HLS naar beter leesbaar figuur).	Een terecht punt en opgemerkt in H1.2. Idem. Deze opmerking ligt in het verlengde van een eerder geplaatste opmerking (van een andere expert). De opvolging bij die opmerking is geweest dat ik zal aangeven dat het model (inclusief het meten van kwaliteit) als aanzet moet worden gezien voor de praktijk. Dit heb ik verwoord in H1.2 (doelstelling van het onderzoek). Met de term effectief wordt bedoeld dat in het model de factoren (ofwel: controls) zijn opgenomen die bepalend zijn voor de kwaliteit van audits (het tweede deel). De opmerking over het ambitieniveau sluit aan op opmerkingen van andere experts (en hebben geleid tot bijstelling in H1.2). Een terecht punt en opgemerkt in H1.2. ISO 9001 gaat primair over het kwaliteitssysteem (en de verbetergerichtheid van het systeem). Hierbij is kwaliteit gedefinieerd als het voldoen aan de eisen van klanten en de wetgever. Naar mijn interpretatie van de standaard is er variatie mogelijk in de uitkomsten. Bijvoorbeeld 9.1.3. Analysis and evaluation b) the degree of customer satisfaction. Degree geeft variatie aan. Goed om te vernemen. Het leggen van de relatie met de onderzoeksvraag is inderdaad soms lastig gebleken. Door het opvolgen van de feedback van de experts meen ik dat op dit punt er een verbetering is gerealiseerd omdat i) de literatuur waarvoor de relatie niet krachtig genoeg door mij niet verder zal worden gebruikt en ii) de relatie bestaat voor de aanbevolen literatuur welke door mij is overgenomen voor het onderzoek. Naar aanleiding van deze opmerking ben ik op zoek gegaan naar een artikel die hierover gaat. Dit is geworden 'Auditor judgment bias research' van Lombardi et al. Gepubliceerd in Journal of Information Systems (2023). Dit onderzoeksartikel heb ik toegevoegd aan de literatuurlijst. De opmerking over de definitie van kwaliteit is terecht en ook door een aantal andere experts gemaakt. Dit heeft ertoe geleid dat ik de definitie heb aangepast door die van IIA te nemen in plaats van NBA. Deze definitie is breder: conformance plus performance. Evenzo voor de (eveneens terechte) opmerking over cultuur. Het aspect van (voortdurende) verbetering wordt expliciet benoemd in de definitie van kwaliteit door het IIA. De plaat ISO HLS is ontvangen en neem ik mee in het onderzoek).

Bijlage 4: Literatuurlijst bijgewerkt op basis van feedback van experts (1/4)

Toelichting: de literatuur die door mij was opgenomen in de voorlopige literatuurlijst en is afgevalen op basis van feedback van experts is aangeduid met doorhalingen (aantal: 23). Literatuur die is toegevoegd op basis van deze feedback is aangegeven met arceringen (aantal: 17). Vervolgens is de lijst door mij geschoond van literatuur die in onvoldoende mate concreet toeziet op het onderwerp van onderzoek. Hierbij heb ik voorrang gegeven aan literatuur die modellen bevatten omdat dit naar verwachting meer handvatten zal bieden voor het te bouwen model dan de algemenere literatuur. De uitkomsten van deze exercitie zijn weergegeven met dubbele doorhalingen (aantal: 16). De literatuur zonder arcering of doorhaling is de literatuur die ik uiteindelijk heb geanalyseerd voor de beantwoording van de deelvragen (aantal: 15).

- ~~Aobdia, D. (2019). Do practitioner assessments agree with academic proxies for audit quality? evidence from pcaob and internal inspections. *Journal of Accounting and Economics*, 67(1), 144–174.~~
- ~~Ajzen, I. (1991). The theory of planned behavior. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 50(2), 179–211~~
- ~~Alberti, C. T., Bedard, J. C., Bik, O., & Vanstraelen, A. (2022). Audit firm culture: recent developments and trends in the literature. *European Accounting Review*, 31(1), 59–109~~
- ~~Amerongen, N. V. N. (2007). De invloed van ervaring op de kwaliteit van het accountantsoordeel. *Maandblad Voor Accountancy En Bedrijfseconomie*, 81(9), 378–387~~
- ~~Amerongen, N. V. N., & Quadackers, L. (2012). ‘Barnier’ en de professioneel-kritische instelling van de accountant. *Maandblad Voor Accountancy En Bedrijfseconomie*, 86(5), 176–184~~
- ~~Amerongen, N.V.N., & van der Veeken, S. (2014). Welke impact hebben persoonskenmerken van de accountant op de uitvoeringsmaterialiteit? *Maandblad Voor Accountancy En Bedrijfseconomie*, 88(6), 214–222~~
- ~~Balm, M. F. K. (2000). Gezond bewegen kun je leren : gedragsverandering door ergo , fysio- en oefentherapeuten~~
- ~~Belbin, R. M., Snijders, M., & Bast, B. (1998). Teamrollen op het werk. Academic Service, economie en bedrijfskunde~~
- ~~Beer, S. (1984). The viable system model: its provenance, development, methodology and pathology. *The Journal of the Operational Research Society*, 35(1), 7–25~~
- ~~Bedard, J. C., Deis, D. R., Curtis, M. B., & Jenkins, J. G. (2008). Risk monitoring and control in audit firms: a research synthesis. *Auditing*, 27(1), 187–218.~~
- ~~Behavioural Insights Network Nederland (BIN NL) (2018). Hoe is gedrag te onderzoeken? Overzicht van 18 onderzoeksmethodieken~~
- ~~Bol, J. , & Haesebrouck, K. & Peecher, M.E. & Grabner, I. (2019). FAR Practice Note - The Effect of Audit Culture on Audit Quality~~
- ~~Bos, P., Korte, R. de, Otten, J. H. M. (2017). Management control auditing: bijdragen aan doelrealisatie en verbetering. *Auditing.nl*~~
- ~~Bosman, T. (2021). The measurement of audit quality in the Netherlands: a practical note. *Maandblad Voor Accountancy En Bedrijfseconomie (Mab)*, 1/2(1/2), 17~~
- ~~Caluwé, L. de, & Vermaak, H. (2003). Learning to change : a guide for organization change agents. Sage Publications~~
- ~~Claes, P. C. M. (2008). Management Control. E. de With, & B. Steens (Eds.), *Handboek Management Accounting* (pp. D 1050-1-D1050-24)~~
- ~~Cameron, K.S. and Quinn, R.E. (2011), Diagnosing and Changing Organizational Culture: Based on the Competing Values Framework, 3rd ed., John Wiley & Sons, San Francisco, CA~~
- ~~DeFond, M. and Zhang, J. (2014). A Review of Archival Auditing Research. *Journal of Accounting & Economics*, 58(2–3), 275–275~~
- ~~Deming, W.E., & Orsini, J.N. (2013). The essential deming : leadership principles from the father of total quality management. McGraw Hill.~~
- ~~Edmondson, A. C. (2019). *The fearless organization : creating psychological safety in the workplace for learning, innovation, and growth.* John Wiley & Sons~~

Bijlage 4: Literatuurlijst bijgewerkt op basis van feedback van experts (2/4)

~~Ellenbroek, A.B.T. (2005). Veiligheid 'in control': Een referentiekader voor de control van veiligheid [Afstudeerscriptie]. Universiteit van Amsterdam.~~

Francis, J.R., Barrick, M.R., Bik, O., Pieper, L. & Vanstraelen, A. (2023). FAR Practice Note - Audit Partner-Manager Dyadic Fit and Team Functioning

~~Goetsch, D. L., & Davis, S. (2001). Total quality handbook.~~

Hayne, Christie and Peecher, Mark E. and Pickerd, Jeffrey Scott and Zhou, Yuepin (2023). *Managing Quality Control Systems: How Audit Firms Experience and Navigate Conflicting Institutional Demands* (January 27, 2023).

IAASB. (2022). International Standard on Quality Management (ISQM) 1, Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements

~~IIA. (2016). International Professional Practices Framework (IPPF). Standaard 1300 Programma voor kwaliteitsbewaking en -verbetering~~

~~IIA. (2017). Gedragscode ter bevordering van de ethische cultuur binnen de beroepsgroep van internal auditors~~

~~IIA. (2019). Internal Auditor magazine February 2019 article '7 Practices for Better Audit Outcomes'~~

IIA. (2023). Onderzoeksrapport 'Cultiveer een gezonde cultuur: waarom de huidige maatschappelijke ontwikkelingen meer aandacht voor cultuur vragen van bestuur en auditor

ISO. (2015). The International Organization for Standardization (ISO). ISO 9001: Standard for quality management systems

Henri, J.F. (2006). *Management control systems and strategy: a resource-based perspective*. *Accounting, Organizations and Society*, 31(6), 529–529

~~Juran, J.M., & Gryna, F. M. (1988). Juran's quality control handbook~~

Gendron, Y., & Spira, L. (2009). *What went wrong? the downfall of arthur andersen and the construction of controllability boundaries surrounding financial auditing*. *Contemporary Accounting Research : The Journal of the Canadian Academic Accounting Association = Recherche Comptable Contemporaine : La Revue De L'association Canadienne Des Professeurs De Comptabilité*, 26(4), 987–987.

Hardies, K. en Janssen, S. (2019). FAR Masterclass - Professional Skepticism

Hardies, K., Vanstraelen, A. , Janssen, S. & Zehms, K. (2020). FAR Masterclass – Auditors' Professional Skepticism: Traits, Behavioral Intentions, and Actions

~~Hart, W. (2018). Anders verantwoord; als regels en aantallen het werkelijke verhaal niet vertellen (gebaseerd op het boek 'Anders vasthouden; 9 sleutels voor het werken vanuit de bedoeling')~~

~~Hart, W., Buiting, M., & Harmelink, R. (2020). Verdraaide organisaties - terug naar de bedoeling~~

Hofstede, G., Hofstede, G. J., & Minkov, M. (2010). *Cultures and organizations: software of the mind: intercultural cooperation and its importance for survival*

~~Kapteijn, M. (2011). Waarom goede mensen soms de verkeerde dingen doen: 52 bespiegelingen over ethiek op het werk~~

~~Kapteijn, M. en Wallage, P. (2010). Assurance over gedrag en de rol van soft controls: een lonkend perspectief. Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie, 84(12), 623-632~~

Kahneman, D. (2013). *Thinking, fast and slow*. Farrar, Straus and Giroux

~~Karssing, E., Jeurissen, R. en Zaai, R. (2017). Publicatie IIA en Nyenrode: 'Morele moed en internal auditors'~~

Lombardi, D. R., Sipior, J. C., & Dannemiller, S. (2023). *Auditor judgment bias research: a 50-year trend analysis and emerging technology use*. *Journal of Information Systems*, 37(1), 109–109

~~Massaro, C.A. en De Rooij, E.C.M. (2013). Soft Controls: een kwestie van doen! In AuditMagazine 2 p.32-35~~

Bijlage 4: Literatuurlijst bijgewerkt op basis van feedback van experts (3/4)

- ~~Meulen, I. v.d. en Otten, J. (2013 en 2014). Behavioural auditing, het onderzoeken van gedrag in organisaties I en II, in: Audit Magazine~~
- NBA. (2020). Nadere voorschriften controle – en overige standaarden. Standaard 220 Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten
- NBA. (2023). White paper Moreel besluitvormingsmodel voor accountants in opdracht van de Faculty Ethiek, Cultuur en Gedrag
- NBA. (2019). Rapport Oorzakenanalyse OOB accountantsorganisaties van de Stuurgroep Publiek Belang
- NBA. (2023). Rapport Een beroep van waarde(n), Analyse van de beroepscultuur accountancy
- Nederpelt, P.W.M. van (2012). Object oriented quality and risk management (OORM): a practical, scalable and generic method to manage quality and risks
- Nooteboom, B. (2010). Vertrouwen, besluitvorming en communicatie, in M&O: nr. 6 2010, p.25-38
- NOREA. (2021). Reglement gedragscode IT auditors
- NOREA. (2023). Reglement kwaliteitsbeheersing
- Nuijten, A., van Twist, M., & Hilhorst, C. (2020). Gedrag patronen bij doofheid voor risicowaarschuwingen - patronen van dynamiek in de relatie tussen managers en interne auditors. Maandblad Voor Accountancy En Bedrijfseconomie (Mab), 3/4(3/4), 161
- Olsthoorn, A.C.J.M. en Scholten, O. (2000). Cultuur en communicatie; een symbiotische relatie, in: Scholten (red.), Het beste uit Handboek Interne Communicatie, Samson/Kluwer, p.83-113
- ~~Otten, J. (2020). Hoe audit het denken en doen duurzaam kan veranderen. Audit Magazine nr. 2~~
- ~~Raape, L. (2008). In control verklaringen nu vooral gebakken lucht. De Accountant, 115(7), 38~~
- Pieper, L. (2023). What makes audit partners, managers, and their teams successful? [Doctoral Thesis, Maastricht University]. Maastricht University.
- Ouchi, W. G. (1979). A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms. Management Science, 25(9), 833–848.
- Pierce, B., & Sweeney, B. (2005). Management control in audit firms - partners' perspectives. Management Accounting Research, 16(3), 340–370.
- ~~Schein, E. H., & Schein, P. A. (2017). Organizational culture and leadership (5th ed.). John Wiley and Sons~~
- ~~Scholey, C. (2005). Strategy maps: a step-by-step guide to measuring, managing and communicating the plan. Journal of Business Strategy, 26(3), 12-19.~~
- Senge, P. M. (1994). The fifth discipline fieldbook : strategies and tools for building a learning organization
- Stam, J. J., Hoogenboom, B., & Schreuder, B. (2017). Tegen de stroom mee: systemisch leiderschap (1ste druk)
- Sweeney, B., & Pierce, B. (2004). Management control in audit firms: a qualitative examination. Accounting, Auditing and Accountability, 17(5)
- Tiggelaar, S., Veen-Dirks, P., Girdhar, S. en Sweeney, B. (2021). FAR Literature Review: Management control in auditing firms and its implications for managing coexisting objectives
- Tuitjer, K. en Van Bussel, H. (2008). Het vernieuwde INK Model
- ~~Twist, M. en De Korte, R. (2022). Auditing: inspiratie voor innovatie vanuit de sociale wetenschappen. Maandblad Voor Accountancy En Bedrijfseconomie, 7(9), 177-195~~
- ~~Twist, M. en Breedveld, J. (2018). Mensenwerk: over gedragseffecten in de auditprofessie.~~
- Veld in 't, C. (2014). Soft controls. Focus op verbeteren, juli 2014

Bijlage 4: Literatuurlijst bijgewerkt op basis van feedback van experts (4/4)

~~Vries Robles, D. de, Robles, R., & Bogaarts René (2016). 'medewerkers handelen naar hun opvattingen': ACS-directeur Jan Otten overtuigt van belang behavioral auditing. Volume:33~~

Westermann, K. D., Cohen, J., & Trompeter, G. (2019). *Pcaob inspections: public accounting firms on "trial."* *Contemporary Accounting Research*, 36(2), 694–731.

Bijlage 5: Literatuurlijst voor het onderzoek (1/4)

Toelichting: in deze bijlage is de literatuur opgenomen die ik heb gebruikt om te komen tot het model. Hierbij heb ik de literatuur gegroepeerd naar literatuur die modellen bevat en naar literatuur waarvoor dat niet het geval is. Daarnaast heb ik de literatuur ingedeeld naar de (wetenschappelijke) gebieden die zijn opgenomen in mijn onderzoeksopzet (H1.6).

Literatuur met modellen:

- Bos, P., Korte, R. de, Otten, J. H. M. (2017). Management control auditing: bijdragen aan doelrealisatie en verbetering. Auditing.nl
- Claes, P. C. M. (2008). Management Control. E. de With, & B. Steens (Eds.), Handboek Management Accounting (pp. D 1050-1-D1050-24) [model: Anthony, Simons, Merchant]
- Edmondson, A. C. (2019). The fearless organization : creating psychological safety in the workplace for learning, innovation, and growth. John Wiley & Sons
- IAASB. (2022). International Standard on Quality Management (ISQM) 1, Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements
- ISO. (2015). The International Organization for Standardization (ISO). ISO 9001: Standard for quality management systems
- Ouchi, W. G. (1979). A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms. Management Science, 25(9), 833–848.
- Veld in 't , C. (2014). Soft controls. Focus op verbeteren, juli 2014 [model: Simons, Merchant]

Literatuur zonder modellen:

- Aobdia, D. (2019). Do practitioner assessments agree with academic proxies for audit quality? evidence from pcaob and internal inspections. Journal of Accounting and Economics, 67(1), 144–174.
- Alberti, C. T., Bedard, J. C., Bik, O., & Vanstraelen, A. (2022). Audit firm culture: recent developments and trends in the literature. European Accounting Review, 31(1), 59–109
- Amerongen, N. V. N. (2007). De invloed van ervaring op de kwaliteit van het accountantsoordeel. Maandblad Voor Accountancy En Bedrijfseconomie, 81(9), 378–387
- Amerongen, N. V. N., & Quadackers, L. (2012). 'Barnier' en de professioneel-kritische instelling van de accountant. Maandblad Voor Accountancy En Bedrijfseconomie, 86(5), 176–184
- Bedard, J. C., Deis, D. R., Curtis, M. B., & Jenkins, J. G. (2008). Risk monitoring and control in audit firms: a research synthesis. Auditing, 27(1), 187–218.
- Bol, J. , & Haesebrouck, K. & Peecher, M.E. & Grabner, I. (2019). FAR Practice Note - The Effect of Audit Culture on Audit Quality
- Bosman, T. (2021). The measurement of audit quality in the Netherlands: a practical note. Maandblad Voor Accountancy En Bedrijfseconomie (Mab), 1/2(1/2), 17
- DeFond, M. and Zhang, J. (2014). A Review of Archival Auditing Research. Journal of Accounting & Economics, 58(2–3), 275–275
- Francis, J.R., Barrick, M.R., Bik, O., Pieper, L. & Vanstraelen, A. (2023). FAR Practice Note - Audit Partner-Manager Dyadic Fit and Team Functioning
- Hayne, Christie and Peecher, Mark E. and Pickerd, Jeffrey Scott and Zhou, Yuepin (2023). Managing Quality Control Systems: How Audit Firms Experience and Navigate Conflicting Institutional Demands (January 27, 2023).
- IIA. (2023). Onderzoeksrapport 'Cultiveer een gezonde cultuur: waarom de huidige maatschappelijke ontwikkelingen meer aandacht voor cultuur vragen van bestuur en auditor

Bijlage 5: Literatuurlijst voor het onderzoek (2/4)

- Henri, J.F. (2006). Management control systems and strategy: a resource-based perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 31(6), 529–529
- Gendron, Y., & Spira, L. (2009). What went wrong? the downfall of arthur andersen and the construction of controllability boundaries surrounding financial auditing. *Contemporary Accounting Research : The Journal of the Canadian Academic Accounting Association = Recherche Comptable Contemporaine : La Revue De L'association Canadienne Des Professeurs De Comptabilité*, 26(4), 987–987.
- Hardies, K. en Janssen, S. (2019). FAR Masterclass - Professional Skepticism
- Hardies, K., Vanstraelen, A., Janssen, S. & Zehms, K. (2020). FAR Masterclass – Auditors’ Professional Skepticism: Traits, Behavioral Intentions, and Actions
- Lombardi, D. R., Sipior, J. C., & Dannemiller, S. (2023). Auditor judgment bias research: a 50-year trend analysis and emerging technology use. *Journal of Information Systems*, 37(1), 109–109
- NBA. (2023). White paper Moreel besluitvormingsmodel voor accountants in opdracht van de Faculty Ethiek, Cultuur en Gedrag
- NBA. (2019). Rapport Oorzakenanalyse OOB accountantsorganisaties van de Stuurgroep Publiek Belang
- Nuijten, A., van Twist, M., & Hilhorst, C. (2020). Gedrag patronen bij doofheid voor risicowaarschuwingen - patronen van dynamiek in de relatie tussen managers en interne auditors. *Maandblad Voor Accountancy En Bedrijfseconomie (Mab)*, 3/4(3/4), 161
- Pieper, L. (2023). What makes audit partners, managers, and their teams successful? [Doctoral Thesis, Maastricht University]. Maastricht University.
- Pierce, B., & Sweeney, B. (2005). Management control in audit firms - partners’ perspectives. *Management Accounting Research*, 16(3), 340–370.
- Sweeney, B., & Pierce, B. (2004). Management control in audit firms: a qualitative examination. *Accounting, Auditing and Accountability*, 17(5)
- Tiggelaar, S., Veen-Dirks, P., Girdhar, S. en Sweeney, B. (2021). FAR Literature Review: Management control in auditing firms and its implications for managing coexisting objectives
- Westermann, K. D., Cohen, J., & Trompeter, G. (2019). Pcaob inspections: public accounting firms on “trial.” *Contemporary Accounting Research*, 36(2), 694–731.

Literatuur ingedeeld naar (wetenschappelijke) gebieden:

Management control

- Claes, P. C. M. (2008). Management Control. E. de With, & B. Steens (Eds.), *Handboek Management Accounting* (pp. D 1050-1-D1050-24) [model: Anthony, Merchant]
- Edmondson, A. C. (2019). *The fearless organization : creating psychological safety in the workplace for learning, innovation, and growth.* John Wiley & Sons
- Ouchi, W. G. (1979). A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms. *Management Science*, 25(9), 833–848.
- Veld in 't, C. (2014). Soft controls. Focus op verbeteren, juli 2014 [model: Simons, Merchant]
- Alberti, C. T., Bedard, J. C., Bik, O., & Vanstraelen, A. (2022). Audit firm culture: recent developments and trends in the literature. *European Accounting Review*, 31(1), 59–109
- Bedard, J. C., Deis, D. R., Curtis, M. B., & Jenkins, J. G. (2008). Risk monitoring and control in audit firms: a research synthesis. *Auditing*, 27(1), 187–218.
- Bol, J., & Haesebrouck, K. & Peecher, M.E. & Grabner, I. (2019). FAR Practice Note - The Effect of Audit Culture on Audit Quality

Bijlage 5: Literatuurlijst voor het onderzoek (3/4)

- IIA. (2023). Onderzoeksrapport 'Cultiveer een gezonde cultuur: waarom de huidige maatschappelijke ontwikkelingen meer aandacht voor cultuur vragen van bestuur en auditor
- Henri, J.F. (2006). Management control systems and strategy: a resource-based perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 31(6), 529–529
- Nuijten, A., van Twist, M., & Hilhorst, C. (2020). Gedrag patronen bij doofheid voor risicowaarschuwingen - patronen van dynamiek in de relatie tussen managers en interne auditors. *Maandblad Voor Accountancy En Bedrijfseconomie (Mab)*, 3/4(3/4), 161
- Pierce, B., & Sweeney, B. (2005). Management control in audit firms - partners' perspectives. *Management Accounting Research*, 16(3), 340–370.
- Sweeney, B., & Pierce, B. (2004). Management control in audit firms: a qualitative examination. *Accounting, Auditing and Accountability*, 17(5)
- Tiggelaar, S., Veen-Dirks, P., Girdhar, S. en Sweeney, B. (2021). FAR Literature Review: Management control in auditing firms and its implications for managing coexisting objectives

Kwaliteitszorg

- IAASB. (2022). International Standard on Quality Management (ISQM) 1, Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements
- ISO. (2015). The International Organization for Standardization (ISO). ISO 9001: Standard for quality management systems
- Aobdia, D. (2019). Do practitioner assessments agree with academic proxies for audit quality? evidence from pcaob and internal inspections. *Journal of Accounting and Economics*, 67(1), 144–174.
- Hayne, Christie and Peecher, Mark E. and Pickerd, Jeffrey Scott and Zhou, Yuepin (2023). Managing Quality Control Systems: How Audit Firms Experience and Navigate Conflicting Institutional Demands (January 27, 2023).

Auditprofessie

- Bos, P., Korte, R. de, Otten, J. H. M. (2017). Management control auditing: bijdragen aan doelrealisatie en verbetering. *Auditing.nl*
- Amerongen, N. V. N. (2007). De invloed van ervaring op de kwaliteit van het accountantsoordeel. *Maandblad Voor Accountancy En Bedrijfseconomie*, 81(9), 378–387
- Amerongen, N. V. N., & Quadackers, L. (2012). 'Barnier' en de professioneel-kritische instelling van de accountant. *Maandblad Voor Accountancy En Bedrijfseconomie*, 86(5), 176–184
- Francis, J.R., Barrick, M.R., Bik, O., Pieper, L. & Vanstraelen, A. (2023). FAR Practice Note - Audit Partner-Manager Dyadic Fit and Team Functioning
- Gendron, Y., & Spira, L. (2009). What went wrong? the downfall of arthur andersen and the construction of controllability boundaries surrounding financial auditing. *Contemporary Accounting Research : The Journal of the Canadian Academic Accounting Association = Recherche Comptable Contemporaine : La Revue De L'association Canadienne Des Professeurs De Comptabilité*, 26(4), 987–987.
- Hardies, K. en Janssen, S. (2019). FAR Masterclass - Professional Skepticism
- Hardies, K., Vanstraelen, A., Janssen, S. & Zehms, K. (2020). FAR Masterclass – Auditors' Professional Skepticism: Traits, Behavioral Intentions, and Actions
- Lombardi, D. R., Sipior, J. C., & Dannemiller, S. (2023). Auditor judgment bias research: a 50-year trend analysis and emerging technology use. *Journal of Information Systems*, 37(1), 109–109

Bijlage 5: Literatuurlijst voor het onderzoek (4/4)

NBA. (2023). White paper Moreel besluitvormingsmodel voor accountants in opdracht van de Faculty Ethiek, Cultuur en Gedrag

NBA. (2019). Rapport Oorzakenanalyse OOB accountantsorganisaties van de Stuurgroep Publiek Belang

Pieper, L. (2023). What makes audit partners, managers, and their teams successful? [Doctoral Thesis, Maastricht University]. Maastricht University.

Westermann, K. D., Cohen, J., & Trompeter, G. (2019). Pcaob inspections: public accounting firms on “trial.” Contemporary Accounting Research, 36(2), 694–731.

Onderzoeksmethodologie en -technieken

Bos, P., Korte, R. de, Otten, J. H. M. (2017). Management control auditing: bijdragen aan doelrealisatie en verbetering. Auditing.nl

Bosman, T. (2021). The measurement of audit quality in the Netherlands: a practical note. Maandblad Voor Accountancy En Bedrijfseconomie (Mab), 1/2(1/2), 17

DeFond, M. and Zhang, J. (2014). A Review of Archival Auditing Research. Journal of Accounting & Economics, 58(2–3), 275–275

Bijlage 6: In het model op te nemen elementen (1/3)

Categorie	Control	Nummer	Literatuur
C1. Controleaanpak en -vernieuwing	Het voeren van (formeel) overleg door auditors met als doel te komen tot nieuwe ideeën en strategieën gericht op de kwaliteit van audits.	1	Claes, P. C. M. (2008).
	Het hebben van een structuur (platform, tijd) om productieve meningsverschillen en een vrije uitwisseling van ideeën die gaan over kwaliteit van audits plaats te laten vinden (op groepsniveau, bijvoorbeeld het auditteam).	3	Edmondson, A. C. (2019).
	Het zorgen dat auditors nadenken over het verbeteren van de aanpak van audits (rekening houdend met gewijzigde omstandigheden) en niet alleen op zoek gaan naar bevestigend controlebewijs maar ook naar tegenstrijdige informatie.	51	NBA. (2023).
C2. Leren en verbeteren	MC1: Verbetergericht overleg		
	Het bedenken, implementeren en evalueren van verbetergerichte maatregelen naar aanleiding van uitkomsten van audits (bijvoorbeeld op basis van de uitkomsten van interne / externe kwaliteitsreviews op audits).	5	Ouchi, W. G. (1979).
	Het periodiek evalueren van audits door opdrachtgevers en auditteams aan de hand van de kwaliteitscriteria: relevante en urgentie, betrouwbaarheid, validiteit en controleerbaarheid. De evaluaties worden gedocumenteerd en bevatten positieve en negatieve ervaringen. De evaluaties worden periodiek geanalyseerd op verbeterpunten voor de gehanteerde auditmethode(n), de auditors plus de auditfunctie in brede zin en voor het actualiseren en bijstellen van auditinstrumenten zoals handboeken, templates en voorbeelden.	32	Bos, P., Korte, R. de, Otten, J. H. M. (2017).
	Het op structurele en systematische wijze onderzoeken van fouten om ervan te kunnen leren.	39	Hardies, K. en Janssen, S. (2019).
	Het zorgen voor een cultuur waarbij fouten tijdig worden onderkend, wordt gereflecteerd op de oorzaak en ervan wordt geleerd. Inclusief het op een open en constructieve wijze geven en ontvangen van feedback.	49	NBA. (2019).
	Het doen van onderzoek bij ongewenste gedragingen van auditors die een negatieve impact hebben op de kwaliteit naar welke van de drie soorten oorzaken hieraan ten grondslag liggen (RCA): -Gebrek aan richting; -Motivatatie problemen; -Persoonlijke beperkingen.	10	Veld in 't, C. (2014).
	Het wegnemen van de vier organisatorische blokkades voor afwijkend gedrag bij auditors die een negatieve impact hebben op de kwaliteit van audits: -Strategie en richting worden niet begrepen; -Het ervaren van prestatiedruk en verleiding; -Gebrek aan middelen of aan duidelijke focus; -Ealen om te innoveren door gebrek aan middelen of geen risico te durven nemen.	11	Veld in 't, C. (2014).
	MC2: Leerpunten doorvoeren		
	MC3: Audits evalueren		
	MC4: Lerende organisatiecultuur		
C3. Sociale en psychologische veiligheid	MC5: Oorzakenanalyses uitvoeren		
	Het hebben van een structuur (platform, tijd) om fouten, onzekerheden, twijfels en vragen te kunnen bespreken / stellen en om hulp te zoeken.	4	Edmondson, A. C. (2019).
	Het geven van prioriteit aan het stimuleren van dialoog binnen de organisatie (bijvoorbeeld in de vorm van intervisie).	18	Henri, J.F. (2006).
	Het hebben van een structuur (kaders, tijd) voor mentoring binnen de (audit)organisatie.	24	Tiggelaar, S., Veen-Dirks, P., Girdhar, S. en Sweeney, B. (2021).
	Het voorzien in een geschikte omgeving op sociaal en psychologisch gebied.	27	ISO. (2015).
	Het creëren van een omgeving waarbij sprake is van een sociaal en professioneel normenkader (met gewenste gedragingen), beïnvloedingssfeer (het kunnen plegen van interventies) en psychologische veiligheid (het op constructieve wijze de confrontatie aan kunnen gaan).	44	NBA. (2023).
	MC6: Dilemma-/foutenloket		
	MC7: Intervisiebijeenkomsten		
	MC8: Mentoring		
	MC9: Veilige omgeving		

Bijlage 6: In het model op te nemen elementen (2/3)

C4. Methodologie en kwaliteitsmonitoring	Het ontwikkelen en implementeren van een voorgeschreven aanpak van auditen en het houden van toezicht (monitoring op output en gedrag) tijdens de uitvoering om naleving vast te stellen (bijvoorbeeld methodologie, auditsoftware, uitvoeringsstandaarden, checklisten, 'skill training', instructies voor het reviewen).	6	Ouchi, W. G. (1979).
	Het monitoren van de naleving van de regels die toezien op: -Het aanvaarden van opdrachten (gericht op het detecteren van risico's die de kwaliteit van de audit in gevaar kunnen brengen) en het samenstellen van (in kwantitatieve en kwalitatieve zin geschikte) opdrachtteams [pre engagement fase]; -Het uitvoeren van de opdracht (naleven van de voorschriften / methodologie / instructies, waaronder bijvoorbeeld ook valt het consulteren of het luiden van de klok); -Het evalueren van de opdracht, bijvoorbeeld interne / externe inspecties / peer review [post engagement fase].	13	Bedard, J. C., Deis, D. R., Curtis, M. B., & Jenkins, J. G. (2008).
C5. Cultuur	Het uitvoeren van kwaliteitsreviews op afgesloten opdrachten wordt gedaan op een manier waarbij er sprake is van direct contact tussen de kwaliteitsreviewer en het auditteam.	20	Pierce, B., & Sweeney, B. (2005).
	Het uitvoeren van reviews tijdens de uitvoering van de opdracht wordt gedaan op een manier waarbij er sprake is van direct contact tussen de reviewer (bijvoorbeeld de audit manager) en de reviewee (bijvoorbeeld de junior auditor).	21	Pierce, B., & Sweeney, B. (2005).
	Het zorgen voor gecontroleerde omstandigheden in de vorm van documentatie over audits en haar kwaliteitsdoelstellingen (bijvoorbeeld per type audit) en het monitoren en meten van de audits om vast te stellen dat de kwaliteitsdoelstellingen worden gerealiseerd.	29	ISO. (2015).
	Het erop toezien dat audits die niet voldoen aan de kwaliteitsdoelstellingen worden geïdentificeerd, voorzien van opvolging en dat dit wordt gedocumenteerd.	30	ISO. (2015).
	Het rekening houden met de volgende aspecten bij het onderhouden en updaten van het kwaliteitsbeheersingssysteem: draagvlak, kosten/baten, stabiliteit/wijzigingen, meten/monitoren van wijzigingen, proactieve maatregelen ('put red flags earlier in the proces') en, indien van toepassing, lokale verschillen.	31	Hayne, Christie and Peecher, Mark E. and Pickard, Jeffrey Scott and Zhou, Yuepin (2023)
	Het bewerkstelligen dat 'vaktechniek' (afdeling, functionaris, o.i.d.) voldoende zeggingskracht heeft (organisatorisch en in de praktijk).	37	Gendron, Y., & Spira, L. (2009).
	Het ervoor zorgen dat in het interne kwaliteitssysteem de focus ligt op het beoordelen van de kwaliteit van de beslissing (vanuit het perspectief van PKI) op het moment van nemen door de auditor.	38	Hardies, K. en Janssen, S. (2019).
	Het zorgen dat de beschikbare guidance én de vereisten uit regelgeving en standaarden in detail worden geraadpleegd door auditors. MC10: Gestandaardiseerde auditmethodologie MC11: Vaktechnische gereedschapskist MC12: Vaktechnische educatie MC13: Kwaliteitsreviews opdrachten MC14: Interpersoonlijk reviewen MC15: Zeggenschap Vaktechniek/Compliance	50	NBA. (2023).
	Het rekening houden met de kwaliteitsdoelen en normen en waarden (shared values and beliefs, proper behavior) van de organisatie bij het selecteren, laten ontwikkelen en het beoordelen van auditors.	7	Ouchi, W. G. (1979).
	Het onder de aandacht brengen en ontwikkelen van de kwaliteitsdoelen en normen en waarden bij de auditors (bijvoorbeeld met 'value training' en training-on-the-job).	8	Ouchi, W. G. (1979).
	Het nagaan in welke mate er congruentie bestaat in kwaliteitsdoelen, normen en waarden van de organisatie en die van haar auditors ('inbedding').	9	Ouchi, W. G. (1979).
	Het creëren / stimuleren van een op kwaliteit gerichte cultuur door de leiding als gevolg van het benadrukken van het belang van kwaliteit en dit ook feitelijke invulling te geven: tone the top ('doing the right thing'), gedragscode, groepsbeloningen.	15	Bol, J., & Haesebrouck, K. & Peecher, M.E. & Grabner, I. (2019).
	Het op basis van de strategie bepalen van de gewenste cultuur door de leiding en deze communiceren onder de medewerkers.	16	IIA. (2023).
	Het betrekken van medewerkers bij het bepalen wat het doel is van de organisatie en wat afgeleide kernwaarden zijn.	17	IIA. (2023).
	Het op een duidelijke, consistente en frequente wijze communiceren van het belang van professionele waarden en attitudes (in relatie tot kwaliteit), hierbij aan te geven wat gewenst is en dit aspect onderdeel uit te laten maken van tijdige evaluaties.	25	IAASB. (2022).
	Het ervoor zorgen dat medewerkers zich bewust zijn van kwaliteitsbeleid, -doelstellingen, hun bijdrage en de consequenties als doelen niet worden gerealiseerd.	28	ISO. (2015).
	Het ondersteunen van auditors door (opdracht)management bij het opnemen van kritische uitkomsten/bevindingen naar aanleiding van de audit met opdrachtgever en/of degenen die object van onderzoek zijn.	40	Hardies, K. en Janssen, S. (2019).
	Het beleid houdt op verschillende gebieden (cultuur, recruitment, training, mentoring) rekening met het belang dat auditors met elkaar samenwerken op basis van wederzijds vertrouwen en respect. MC16: Kwaliteitsdoelen MC17: Normen en waarden MC18: Voorbeeldgedrag	52	Pieper, L. (2023).

Bijlage 6: In het model op te nemen elementen (3/3)

C6. Beloning	Het groepsgewijs belonen voor de prestatie die zij (bijvoorbeeld het auditteam) heeft geleverd.	2	Claes, P. C. M. (2008).
	Het benadrukken door de leiding van de auditororganisatie dat het van belang is om:	12	Alberti, C. T., Bedard, J. C., Bik, O., & Vanstraelen, A. (2022).
	-Professionaliteit (het maatschappelijk belang dienen) boven commercie (omzet, winst) te laten gaan; -Ethiek mee te nemen bij het maken van afwegingen; -Systematisch te leren (o.a. van fouten, 'error management'); -Specialisten in te schakelen / te consulteren bij moeilijke situaties (en te acteren als 'one team'); -Te zorgen voor interacties tussen auditors (oriëntatie op het team, mentoring, coaching, feedback geven, 'speaking up').		
	Genoemde factoren maken onderdeel uit het van beloningssysteem. Bijvoorbeeld, beloon auditors voor het coachen / mentoren van teamleden (bestede tijd en de mate waarin hierbij aandacht is gegeven aan leerdoelstellingen).		
C7. Ontwikkeling	Het geven van prioriteit aan competentie (kennis en vaardigheden) van auditors bij selectie en tijdens het dienstverband / inhuur (bijvoorbeeld in de vorm van trainingen en verankering in het beloningssysteem).	14	Bol, J., & Haesebrouck, K. & Peecher, M.E. & Grabner, I. (2019).
	Medewerkers worden ter verantwoording geroepen of erkend (beloning, promotie en andere incentives) voor hun handelingen en gedragingen ten aanzien van kwaliteit.	26	IAASB. (2022).
	Het ervoor zorgen dat in het beloningsbeleid voor auditors financiële prikkels (zoveel mogelijk) ontbreken.	36	Gendron, Y., & Spira, L. (2009).
	MC18: Groepsgewijs belonen MC19: Belonen coaching/mentoring MC21: Kwaliteit belonen		
C8. Teams	Het trainen en coachen van auditors in relatiemanagement (audit-manager-relatie).	19	Nuijten, A., van Twist, M., & Hilhorst, C. (2020).
	Het geven van prioriteit aan recruitment, training (formeel en on-the-job) en ontwikkeling van auditors. Waarbij training toeziet op vaktechnische, sociale, organisatorische en gedragsmatige aspecten.	22	Pierce, B., & Sweeney, B. (2005).
	Het zorgen dat auditors worden getraind en gecoacht in kennis, kunde en toepassing van proces- en projectgericht denken (procesmanagement).	47	NBA. (2019).
	Het zorgen dat auditors worden getraind en gecoacht om vast te houden aan de rolverdeling tussen auditor en gecontroleerde organisatie (in plaats van het probleem 'over te nemen' met risico's op de kwaliteit van de audit).	48	NBA. (2019).
C9. Professioneel kritische instelling	MC22: Vaktechnische training/coaching MC23: Softskills training/coaching		
	Het plannen van de audits wordt gedaan op een manier waarbij er wordt voorkomen dat er (op voorhand) druk komt te liggen op auditteams door:	23	Sweeney, B., & Pierce, B. (2004).
	- onderbezette teams (kwantitatieve en/of kwalitatieve bezetting); - onrealistische budgetten (beschikbaarheid van uren); - onrealistische deadlines (intern/extern).		
	Bij het plannen van audits worden (junior en senior) auditors betrokken.	33	Amerongen, N. V. N. (2007).
C9. Professioneel kritische instelling	Het beleid voor teamsamenstelling houdt rekening met de ervaring van auditors waarbij er van wordt uitgegaan dat veel ervaring in het team niet automatisch zorgt voor een hogere kwaliteit van de audit.	35	Francis, J.R., Barrick, M.R., Bik, O., Pieper, L. & Vanstraelen, A. (2023).
	Het rekening houden met complementariteit van (persoonlijke) vaardigheden / stijlen / gedragingen van auditors bij het samenstellen van auditteams om het teamklimaat en -performance te bevorderen.	45	NBA. (2019).
	Het zorgen voor voldoende tijd voor planning, uitvoering, review, coaching en reflectie (individueel en als team) van/op audits.	46	NBA. (2019).
	Het zorgen voor evenwichtig en divers samengestelde teams zodat coaching en review van alle teamleden kan plaatsvinden.		
C9. Professioneel kritische instelling	MC24: Haalbare planning MC25: Uitgebalanceerde teams		
	Het beleid houdt op verschillende gebieden (cultuur, recruitment, training, mentoring, urenbudgetten) rekening met het belang dat auditors een professioneel-kritische instelling toe (kunnen) passen en het stimuleren hiervan.	34	Amerongen, N. V. N., & Quadackers, L. (2012).
	Het bewerkstelligen dat er toereikende middelen (time, budget, people) zijn om PKI te kunnen etaleren.	41	Hardies, K. en Janssen, S. (2019).
	Het creëren van een omgeving waarbij een professioneel-kritische instelling (PKI) is geïnstitutionaliseerd en wordt gefaciliteerd.	42	Hardies, K., Vanstraelen, A., Janssen, S. & Zehms, K. (2020).
C9. Professioneel kritische instelling	Het uitvoeren van persoonlijkheidstesten bij de werving van auditors waarbij rekening wordt gehouden met het belang van persoonlijkheidskenmerken die een positieve correlatie hebben met een professioneel-kritische instelling (PKI).	43	Hardies, K., Vanstraelen, A., Janssen, S. & Zehms, K. (2020).
	MC26: Tijd voor PKI MC27: Waardering voor PKI		

Bijlage 7: Model wat is besproken met ervaringsdeskundigen – controls (1/12)

Categorieën in het model	Titel van de control in het model	Omschrijving control in het model	Control volgens uit de literatuur	Relevante inhoud uit de literatuur	Literatuur
C1. Controleaanpak - vernieuwing	MC1: Verbetergericht overleg (1,2,3)	Er vindt regelmatig verbetergericht overleg plaats waarbij nieuwe ideeën en strategieën ontstaan die gaan over de kwaliteit van audits.	1. Het voeren van (formeel) overleg door auditors met als doel te komen tot nieuwe ideeën en strategieën gericht op de kwaliteit van audits.	De belangrijkste doelstelling van interactive control (Simons) is om de ontwikkeling van de lerende organisatie te faciliteren. Door het voeren van (formeel) overleg wordt de organisatie een lerende eenheid.	Claes, P. C. M. (2008). Management Control. E. de With, & B. Steens (Eds.), Handboek Management Accounting (pp. D 1050-1-D1050-24) [model: Anthony, Simons, Merchant]
	NB: De nummers tussen haakjes corresponderen met de nummers van de controls in kolom D.		2. Het hebben van een structuur (platform, tijd) om productieve meningsverschillen en een vrije uitwisseling van ideeën die gaan over kwaliteit van audits plaats te laten vinden (op groepsniveau, bijvoorbeeld het auditteam).	Bij psychologische veiligheid gaat het om openhartigheid en de bereidheid om een productief conflict aan te gaan om lering te trekken uit de verschillende standpunten. Dit leidt ertoe dat er ambitieuze doelen worden gesteld en dat er hard aan wordt gewerkt om die te bereiken. Het 'leer-hoe-gedrag' (het delen van kennis, voorstellen doen en brainstormen over een betere aanpak binnen het team, ofwel kwaliteitsverbetering) wordt bevorderd.	Edmondson, A. C. (2019). The fearless organization: creating psychological safety in the workplace for learning, innovation, and growth. John Wiley & Sons
			3. Het zorgen dat auditors nadenken over het verbeteren van de aanpak van audits (rekening houdend met gewijzigde omstandigheden) en niet alleen op zoek gaan naar bevestigend controlebewijs maar ook naar tegenstrijdige informatie.	Uit RCA zijn de volgende 7 thema's geïdentificeerd met betrekking tot kwaliteit: -voldoende tijd (voor planning, uitvoering, review, coaching en reflectie) en onvoorziene omstandigheden (i.c. reservecapaciteit); -samenstelling team (inclusief deskundigen), coaching en review -adequaat procesmanagement (auditteam, gecontroleerde organisatie, specialisten, kwaliteitstoetser, etc.); -kwaliteit gecontroleerde organisatie (onvoldoende IB en/of oplevering van gegevens); -lerende organisatie met open cultuur; -duidelijkheid over vaktechnische eisen en praktische toepassing daarvan; -professionele identiteit en professioneel-kritische instelling (PKI).	NBA. (2019). Rapport Oorzakenanalyse OOB accountantsorganisaties van de Stuurgroep Publiek Belang
C2. Leren en verbeteren	MC2: Leerpunten doorvoeren (4)	Op basis van uitkomsten van audits (bijvoorbeeld interne/externe kwaliteitsreviews op audits) wordt de kwaliteit van audits verbeterd (doorvoeren leerpunten).	4. Het bedenken, implementeren en evalueren van verbetergerichte maatregelen naar aanleiding van uitkomsten van audits (bijvoorbeeld op basis van de uitkomsten van interne / externe kwaliteitsreviews op audits).	Marktcontrol; het marktmechanisme gaat uit van een perfecte markt. In een perfecte markt geeft de prijs van een goed of dienst de exacte waarde hiervan aan. Theoretisch is dit mogelijk en is daarmee een efficiënte methode voor control, door Ouchi marktcontrol genoemd. Er is sprake van sturing op basis van prestatie management.	Ouchi, W. G. (1979). A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms. Management Science, 25(9), 833-848.
	MC3: Audits evalueren (5)	Periodiek worden audits geëvalueerd (opdrachtevaluaties) waarbij positieve en negatieve ervaringen worden gedocumenteerd en geanalyseerd op verbetermogelijkheden voor de kwaliteit van audits.	5. Het periodiek evalueren van audits door opdrachtgevers en auditteams aan de hand van de kwaliteitscriteria: relevante en urgente, betrouwbaarheid, validiteit en controleerbaarheid. De evaluaties worden gedocumenteerd en bevatten positieve en negatieve ervaringen. De evaluaties worden periodiek geanalyseerd op verbeterpunten voor de gehanteerde auditmethode(n), de auditors plus de auditfunctie in brede zin en voor het actualiseren en bijstellen van auditinstrumenten zoals handboeken, templates en voorbeelden.	Bos e.a. stellen dat voor een audit de volgende vier kwaliteitscriteria gelden. Relevantie en urgentie: de onderzoeksresultaten dekken de kennisbehoefte van de afnemers op het juiste moment af. Betrouwbaarheid: de onderzoeksresultaten zijn onafhankelijk van het moment van uitvoering, de onderzoeker, de gebruikte bronnen en het gebruikte meetinstrument. Validiteit: de onderzoeksresultaten geven de empirische werkelijkheid in relatie tot de onderzoeksvraag accuraat weer. Controleerbaarheid: alle in het onderzoek genomen stappen, overwegingen en beslissingen zijn weergegeven en verantwoord. Daarnaast wordt gesteld dat de evaluatie door de opdrachtgever en het auditteam een belangrijk middel is om het kwaliteitsniveau van audits te waarborgen en eventueel verder te verhogen.	Bos, P., Korte, R. de, Otten, J. H. M. (2017). Management control auditing: bijdragen aan doelrealisatie en verbetering. Auditing.nl
	MC4: Lerende organisatiecultuur (6)	Er is een goed leerklimaat ingevoerd waarbij er structureel en systematisch wordt geleerd van fouten (en dus geen sprake van een afrekencultuur).	6. Het op structurele en systematische wijze onderzoeken van fouten om ervan te kunnen leren.	Organisatorische karakteristieken vormen een belangrijke kracht achter een professioneel-kritische houding (PKI) en vallen uiteen in: -interne kwaliteitssysteem; -leerlimaat; -toon van de top. Voor een goed leerklimaat is het van belang dat gemaakte fouten worden onderzocht (RCA) en van geleerd (in plaats van een 'blame culture').	Hardies, K. en Janssen, S. (2019). FAR Masterclass - Professional Skepticism
	MCS: Oorzakenanalyses uitvoeren (7,8,9)	Fouten, ongewenste gedragingen en afwijkend gedrag worden onderzocht op haar oorzaak en resulteren in maatregelen.	7. Het zorgen voor een cultuur waarbij fouten tijdig worden onderkend, wordt gereflecteerd op de oorzaak en ervan wordt geleerd. Inclusief het op een open en constructieve wijze geven en ontvangen van feedback.	Uit RCA zijn de volgende 7 thema's geïdentificeerd met betrekking tot kwaliteit: -voldoende tijd (voor planning, uitvoering, review, coaching en reflectie) en onvoorziene omstandigheden (i.c. reservecapaciteit); -samenstelling team (inclusief deskundigen), coaching en review -adequaat procesmanagement (auditteam, gecontroleerde organisatie, specialisten, kwaliteitstoetser, etc.); -kwaliteit gecontroleerde organisatie (onvoldoende IB en/of oplevering van gegevens); -lerende organisatie met open cultuur; -duidelijkheid over vaktechnische eisen en praktische toepassing daarvan; -professionele identiteit en professioneel-kritische instelling (PKI)	NBA. (2019). Rapport Oorzakenanalyse OOB accountantsorganisaties van de Stuurgroep Publiek Belang
			8. Het doen van onderzoek bij ongewenste gedragingen van auditors die een negatieve impact hebben op de kwaliteit naar welke van de drie soorten oorzaken hieraan ten grondslag liggen (RCA): -Gebrek aan richting; -Motivatie problemen; -Persoonlijke beperkingen.	Merchant stelt dat als medewerkers niet het gewenste gedrag vertonen drie soorten oorzaken zijn te benoemen: Gebrek aan richting: medewerkers weten niet wat in een bepaalde situatie gewenst gedrag is. Motivatie problemen: medewerkers streven behalve organisatiedoelen ook persoonlijke doelen na. Persoonlijke beperkingen: medewerkers zijn voor een bepaalde taak niet goed getraind, hebben te weinig competenties of ervaring.	Veld in 't, C. (2014). Soft controls. Focus op verbeteren, juli 2014 [model: Simons, Merchant]
			9. Het wegnemen van de vier organisatorische blokkades voor afwijkend gedrag bij auditors die een negatieve impact hebben op de kwaliteit van audits: -Strategie en richting worden niet begrepen; -Het ervaren van prestatiedruk en verleiding; -Gebrek aan middelen of aan duidelijke focus; -Balen om te innoveren door gebrek aan middelen of geen risico te durven nemen.	Simons stelt dat medewerkers in organisaties niet altijd doen wat van ze wordt verwacht. Hij noemt vier oorzaken voor dit afwijkende gedrag en typeert deze als 'organizational blocks'.	

Bijlage 7: Model wat is besproken met ervaringsdeskundigen – controls (2/12)

Categorieën in het model	Titel van de control in het model	Omschrijving control in het model	Control volgens uit de literatuur	Relevante inhoud uit de literatuur	Literatuur
C3. Sociale en psychologische veiligheid	MC6: Dilemma-/foutenloket (10)	Het dilemma-/foutenloket is ingesteld en vormt een veilig podium voor auditors om fouten, onzekerheden, twijfels en vragen te kunnen bespreken / stellen en om hulp te zoeken.	10. Het hebben van een structuur (platform, tijd) om fouten, onzekerheden, twijfels en vragen te kunnen bespreken / stellen en om hulp te zoeken.	Psychologische veiligheid maakt openhartigheid en openheid mogelijk en gedijt in een omgeving waarin sprake is van wederzijds respect. Dit vormt het podium voor eerlijkere, uitdagendere en meer op samenwerking berustende en daarmee ook effectievere werkomgeving.	Edmondson, A. C. (2019). The fearless organization : creating psychological safety in the workplace for learning, innovation, and growth. John Wiley & Sons
	MC7: Intervisiebijeenkomsten (11)	Er zijn regelmatig intervisiebijeenkomsten waarbij sprake is van dialoog, kennisverdeling en verspreiding en samenwerking.	11. Het geven van prioriteit aan het stimuleren van dialoog binnen de organisatie (bijvoorbeeld in de vorm van intervisie).	Uit onderzoek volgt dat het focussen op strategische speerpunten en het stimuleren van dialoog (binnen de organisatie) bevorderend is voor het leervermogen van de organisatie (het proces van kennisverdeling en -verspreiding en samenwerking). Waarbij het leervermogen onderdeel uitmaakt van 'performance'. Hierbij gaat het om de component 'Interactive use' van het performance management system (PMS). Vertaald naar de zinswijze van Simons: control systems zijn meer dan mechanische tools die de implementatie van de strategie moeten ondersteunen, maar ook krachtige 'devices' om te stimuleren.	Henri, J.F. (2006). Management control systems and strategy: a resource-based perspective. Accounting, Organizations and Society, 31(6), 529-558
	MC8: Mentoring (12)	Elke auditor heeft een mentor toegevoegd die een bijdrage levert aan rolduidelijkheid, werkplezier en professionele inzet.	12. Het hebben van een structuur (kaders, tijd) voor mentoring binnen de (audit)organisatie.	Mentoring is belangrijk voor rolduidelijkheid, arbeidsplezier en de professionele inzet van medewerkers (Merchant: personeel controls).	Tiggelaar, S., Veen-Dirks, P., Girdhar, S. en Sweeney, B. (2021). FAR Literature Review: Management control in auditing firms and its implications for managing coexisting objectives
	MC9: Veilige omgeving (13,14)	In het sociaal en professioneel normenkader zijn gewenste gedragingen opgenomen die zorgen voor een geschikte omgeving op sociaal en psychologisch gebied, bij ongewenst gedrag worden interventies gepleegd.	13. Het voorzien in een geschikte omgeving op sociaal en psychologisch gebied.	In de standaard staat dat, om haar kwaliteitsdoelstellingen te kunnen realiseren: De organisatie verplicht is om een geschikte ('suitable') omgeving te bepalen, in te voorzien en te onderhouden ten aanzien van de volgende factoren: - sociaal (antidiscriminatie, kalme, niet confronterend); - psychologisch (stress verminderend, preventie van burn-out, emotioneel beschermend).	ISO. (2015). The International Organization for Standardization (ISO). ISO 9001: Standard for quality management systems
C4. Methodologie en kwaliteits-monitoring	MC10: Gestandaardiseerde auditmethodologie (15, 21)	De auditmethodologie is gestandaardiseerd en de naleving in de uitvoering van audits wordt vastgesteld.	15. Het ontwikkelen en implementeren van een voorgeschreven aanpak van audits en het houden van toezicht (monitoring op output en gedrag) tijdens de uitvoering om naleving vast te stellen (bijvoorbeeld methodologie, auditsoftware, uitvoeringsstandaarden, checklisten, 'skill training', instructies voor het reviewen).	In de paper wordt een moreel besluitvormingsmodel (opgesteld vanuit de gedragswetenschappelijke beroepsethiek) gepresenteerd wat is ontwikkeld voor auditors. Naast de auditor en het probleem is de omgeving een factor, met de volgende relevante kenmerken: - sociaal en professioneel normenkader (wat is norm overschrijdend gedrag en hoe ermee om te gaan); - beïnvloedingsfeer (worden interventies gepleegd of wordt er op?) gekeken omdat wordt verwacht dat er toch niets mee wordt gedaan); - psychologische veiligheid (worden interpersonele risico's genomen, bijvoorbeeld bij verschillen van mening).	NBA. (2023). White paper Moreel besluitvormingsmodel voor accountants in opdracht van de Faculty Ethiek, Cultuur en Gedrag
	MC11: Vaktechnische gereedschapskist (15, 21)	De vaktechnische gereedschapskist van de auditors is voor alle soorten audits compleet (auditsoftware, uitvoeringsstandaarden, checklisten, 'skill training', instructies voor het reviewen)	16. Het monitoren van de naleving van de regels die toezien op: - Het aanvaarden van opdrachten (gericht op het detecteren van risico's die de kwaliteit van de audit in gevaar kunnen brengen) en het samenstellen van (in kwantitatieve en kwalitatieve zin geschikte) opdrachtteams (pre engagement fase); - Het uitvoeren van de opdracht (naleven van de voorschriften / methodologie / instructies, waaronder bijvoorbeeld ook valt het consulteren of het luiden van de klok); - Het evalueren van de opdracht, bijvoorbeeld interne / externe inspecties / peer review (post engagement fase).	De onderzoekers menen dat het belangrijk is dat de auditorganisatie aandacht geeft aan regels in elke fase van opdrachten om de kans dat 'quality-threatening behaviors' zich voordoen te reduceren.	Bedard, J. C., Deis, D. R., Curtis, M. B., & Jenkins, J. G. (2008). Risk monitoring and control in audit firms: a research synthesis. Auditing, 27(1), 187-218.
	MC12: Vaktechnische educatie (21, 23, 24)	De vereisten (op detailniveau) uit regelgeving en standaarden worden gedoceerd, waarbij de vaktechnische eisen en de praktische toepassing ervan duidelijk wordt gemaakt aan auditors.	17. Het uitvoeren van kwaliteitsreviews op afgesloten opdrachten wordt gedaan op een manier waarbij er sprake is van direct contact tussen de kwaliteitsreviewer en het auditteam.	De kwaliteit van audits is moeilijk meetbaar ('audit quality is extremely difficult to measure'). Veelal wordt de kwaliteit gemeten op basis van de output: de aantekeningen in het dossier. De wijze van reviewen is aan verandering onderhevig en beweegt zich in de richting van direct contact tussen de kwaliteitsreviewer en het auditteam ('review by interview'). Een verschuiving van het 'diagnostic control system' naar 'interactive use control system'.	Pierce, B., & Sweeney, B. (2005). Management control in audit firms - partners' perspectives. Management Accounting Research, 16(3), 340-370.
	MC13: Kwaliteitsreviews opdrachten (16, 19, 20, 21)	Er wordt voor gezorgd dat reviews worden uitgevoerd voordat opdrachten worden aangeaan, tijdens de uitvoering en na afronding waarbij wordt getoetst op de naleving van de regels en het voldoen aan de kwaliteitsdoelstellingen; geconstateerde afwijkingen worden voorzien van opvolging.	18. Het uitvoeren van reviews tijdens de uitvoering van de opdracht wordt gedaan op een manier waarbij er sprake is van direct contact tussen de reviewer (bijvoorbeeld de audit manager) en de gereviewde (bijvoorbeeld de junior auditor).	"How auditors answers review questions is a good indication of their ability to have a good understanding and therefore to deliver high quality."	
	MC14: Interpersoonlijk reviews (17, 18, 21)	De reviews tijdens de uitvoering van de opdracht en op afgesloten opdrachten worden gedaan op een manier waarbij er direct contact is tussen de reviewer en de gereviewde.	19. Het zorgen voor gecontroleerde omstandigheden in de vorm van documentatie over audits en haar kwaliteitsdoelstellingen (bijvoorbeeld per type audit) en het monitoren en meten van de audits om vast te stellen dat de kwaliteitsdoelstellingen worden gerealiseerd.	In de standaard staat dat, om haar kwaliteitsdoelstellingen te kunnen realiseren: De organisatie verplicht is om te zorgen voor gecontroleerde omstandigheden ('controlled conditions'), die bestaan uit: - documentatie over de te verlenen producten/ diensten en de te behalen kwaliteitsdoelstellingen; - beschikbaarheid en inzet van bronnen om het proces van dienstverlening te monitoren en te meten; - het monitoren en meten om vast te stellen dat de kwaliteitsdoelstellingen worden gerealiseerd.	ISO. (2015). The International Organization for Standardization (ISO). ISO 9001: Standard for quality management systems
	MC15: Zeggenschap Vaktechniek/Compliance (21, 22)	De vaktechnische en toezichthoudende functie heeft volledige zeggenschap over het vaktechnische beleid (Vaktechniek) en de handhaving (Compliance) hiervan en hierop worden geen inbreuken gedaan binnen de organisatie	20. Het erop toezien dat audits die niet voldoen aan de kwaliteitsdoelstellingen worden geïdentificeerd, voorzien van opvolging en dat dit wordt gedocumenteerd.	De organisatie is verplicht ervoor te zorgen dat producten / diensten die niet voldoen aan de kwaliteitsdoelstellingen worden geïdentificeerd, voorzien van opvolging en dat dit wordt gedocumenteerd.	
			21. Het rekening houden met de volgende aspecten bij het onderhouden en updaten van het kwaliteitsbeheersingssysteem: draagvlak, kosten/baten, stabiliteit/wijzigingen, meten/monitoren van wijzigingen, proactieve maatregelen ('put red flags earlier in the process') en, indien van toepassing, lokale verschillen.	Uit het onderzoeksrapport volgt dat er zes aspecten (spanningen, 'tensions') zijn onderkend die het onderhouden en updaten van het kwaliteitsbeheersingssysteem kunnen beïnvloeden (positief/negatief): - verkrijgen van draagvlak; - maken van kosten/batenanalyse; - managen van lokale verschillen; - toename van proactieve maatregelen; - meten en monitoren van wijzigingen; - balans tussen stabiliteit en wijzigingen.	Hayne, Christie and Peecher, Mark E. and Pickard, Jeffrey Scott and Zhou, Yuepin (2023). Managing Quality Control Systems: How Audit Firms Experience and Navigate Conflicting Institutional Demands (January 27, 2023).
			22. Het bewerkstelligen dat 'vaktechniek' (afdeling, functionaris, o.i.d.) voldoende zeggingskracht heeft (organisatorisch en in de praktijk).	Te veel focus op marktcontrol (in casu: financiële doelstellingen voor auditors) en tekortkomingen bureaucratie en clancontrol (o.a. te weinig daadwerkelijke invloed ('power') van 'vaktechniek' en auditors die te veel gedreven zijn door geld) wordt door betrokkenen gezien als een belangrijke reden voor de ondergang van AA (client / dossier Enron).	Gendron, Y., & Spira, L. (2009). What went wrong? the downfall of arthur anderson and the construction of controllability boundaries surrounding financial auditing. 25(4), 887-987.
			23. Het ervoor zorgen dat in het interne kwaliteitsteststelsel de focus ligt op het beoordelen van de kwaliteit van de beslissing (vanuit het perspectief van PKI) op het moment van nemen door de auditor.	Organisatorische karakteristieken vormen een belangrijke kracht achter een professioneel-kritische houding (PKI) en vallen uiteen in: - interne kwaliteitsteststelsel; - leerklimaat; - toon van de top. Bij het interne kwaliteitsteststelsel wordt is het belangrijk om te focussen op de kwaliteit van de beslissing (vanuit het perspectief van PKI) op het moment van nemen door de auditor. In plaats van op de uitkomst ('outcome bias').	Hardies, K. en Janssen, S. (2019). FAR Masterclass - Professional Skepticism
			24. Het zorgen dat de beschikbare guidance en de vereisten uit regelgeving en standaarden in detail worden geraadpleegd door auditors.	Uit RCA zijn de volgende 7 thema's geïdentificeerd met betrekking tot kwaliteit: - voldoende tijd voor planning, uitvoering, review, coaching en reflectie) en onvoorziene omstandigheden (i.e. reservecapaciteit); - samenstelling team (inclusief deskundigen), coaching en review - adequaat procesmanagement (auditteam, gecontroleerde organisatie, specialisten, kwaliteitstoets, etc.); - kwaliteit gecontroleerde organisatie (onvoldoende IB en/of oplevering van gegevens); - lerende organisatie met open cultuur; - duidelijkheid over vaktechnische eisen en praktische toepassing daarvan; - professionele identiteit en professioneel-kritische instelling (PKI).	NBA. (2019). Rapport Oorzakenanalyse OOB accountantsorganisaties van de Stuurgroep Publiek Belang

Bijlage 7: Model wat is besproken met ervaringsdeskundigen – controls (3/12)

Categorieën in het model	Titel van de control in het model	Omschrijving control in het model	Control volgens uit de literatuur	Relevante inhoud uit de literatuur
C5. Cultuur	MC16: Kwaliteitsdoelen (25, 26, 27, 32)	Kwaliteitsdoelen, normen en waarden zijn geformuleerd, regelmatig onder de aandacht gebracht en ingebed bij de auditors.	25. Het rekening houden met de kwaliteitsdoelen en normen en waarden (shared values and beliefs, proper behavior) van de organisatie bij het selecteren, laten ontwikkelen en het beoordelen van auditors.	Clancontrol; bij het ontbreken van een vergelijkende markt of bij zeer hoge kosten van bureaucratische control kan gebruik worden gemaakt van clancontrol.
	MC17: Normen en waarden (25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 34)	Normen en waarden zijn geformuleerd, regelmatig onder de aandacht gebracht en ingebed bij de auditors.	26. Het onder de aandacht brengen en ontwikkelen van de kwaliteitsdoelen en normen en waarden bij de auditors (bijvoorbeeld met 'value training' en training-on-the-job).	Hierbij wordt uitgegaan van individuen die handelen naar wat algemeen als normaal wordt gezien. Of zoals Ouchi over het clan mechanisme schrijft: "samenwerking bereiken door selectie en socialiseren van individuen zo dat hun individuele doelen de doelstelling van een organisatie voor een groot deel overlapt".
	MC18: Voorbeeldgedrag (28, 33, 34)	De top laat met haar gedrag het belang van kwaliteit zien en vormt een steun in de rug voor auditors om kwaliteit te leveren.	27. Het nagaan in welke mate er congruentie bestaat in kwaliteitsdoelen, normen en waarden van de organisatie en die van haar auditors ('inbedding').	
			28. Het creëren / stimuleren van een op kwaliteit gerichte cultuur door de leiding als gevolg van het benadrukken van het belang van kwaliteit en dit ook feitelijk invulling te geven: tone the top ('doing the right thing'), gedragscode, groepsbeloningen.	De onderzoekers stellen dat de kwaliteit van audits hoofdzakelijk wordt bepaald door de auditors (i.c. kennis en vaardigheden: competentie).
			29. Het op basis van de strategie bepalen van de gewenste cultuur door de leiding en deze communiceren onder de medewerkers.	Geredeneerd vanuit het model van input-proces-output: de input.
			30. Het betrekken van medewerkers bij het bepalen wat het doel is van de organisatie en wat afgeleide kernwaarden zijn.	In het rapport staat dat het scheppen van duidelijke verwachtingen rond de cultuur de effectiviteit van het organisatiebestuur vergroot ('speerpunt van goed bestuur'). Een expliciet gecommuniceerde norm is een randvoorwaarde voor interventies (bijvoorbeeld het nemen van afscheid na twee waarschuwingen nadat is gezondigd tegen waarden en normen).
			31. Het op een duidelijke, consistente en frequente wijze communiceren van het belang van professionele waarden en attitudes (in relatie tot kwaliteit), hierbij aan te geven wat gewenst is en dit aspect onderdeel uit te laten maken van tijdige evaluaties.	In de standaard staat dat de cultuur van het kantoor een belangrijke factor is bij het beïnvloeden van het gedrag van medewerkers. Professionele waarden en attitudes omvatten: -Professioneel gedrag (stiptheid, beleefdheid, respect, zin voor het afleggen van verantwoording, reactievermogen en betrouwbaarheid); -Commitment ten aanzien van teamwork; -Openstaan voor andere perspectieven of ideeën; -Het streven naar uitmuntendheid; -Een commitment tot voortdurende verbetering (verder gaan dan de minimumvereisten); -Sociale verantwoordelijkheid.
			32. Het ervoor zorgen dat medewerkers zich bewust zijn van kwaliteitsbeleid, -doelstellingen, hun bijdrage en de consequenties als doelen niet worden gerealiseerd.	In de standaard staat dat, om haar kwaliteitsdoelstellingen te kunnen realiseren: De organisatie verplicht is om ervoor te zorgen dat medewerkers zich bewust zijn van: -kwaliteitsbeleid; -kwaliteitsdoelstellingen; -hun bijdrage aan de effectiviteit van het kwaliteitsbeheersingssysteem, inclusief de voordelen van prestatieverbeteringen; -de consequenties van het niet realiseren van kwaliteitsdoelstellingen.
			33. Het ondersteunen van auditors door (opdracht)management bij het opnemen van kritische uitkomsten/bevindingen naar aanleiding van de audit met opdrachtgever en/of degenen die object van onderzoek zijn.	Organisatorische karakteristieken vormen een belangrijke kracht achter een professioneel-kritische houding (PKI) en vallen uiteen in: -interne kwaliteitssysteem; -leerklimaat; -toon van de top. Het is van belang dat het (opdracht) management auditors ondersteunen als zij kritische uitkomsten/bevindingen opnemen met de opdrachtgever en/of degenen die object van onderzoek zijn).
			34. Het beleid houdt op verschillende gebieden (cultuur, recruitment, training, mentoring) rekening met het belang dat auditors met elkaar samenwerken op basis van wederzijds vertrouwen en respect.	Uit het onderzoek blijkt dat consideratie (een werkrelatie gebaseerd op wederzijds vertrouwen en respect) belangrijk is voor het opbouwen van teameffectiviteit en prestaties (o.a. kwaliteit) in moderne teams (die vaak worden aangestuurd door meerdere leiders).
C6. Beloning	MC19: Groepsgewijs beoordelen/belonen (35)	Bij het beoordelen en belonen vormt de groepsprestatie van het auditteam een belangrijke component.	35. Het groepsgewijs belonen voor de prestatie die zij (bijvoorbeeld het auditteam) heeft geleverd.	Personnel control and cultural control (Merchant) is een vorm van beheersing die zich richt op de medewerker (intrinsieke motivatie). Indien teamwork een succesbepalende factor is, kan het proces van samenwerking gestimuleerd worden door de groep als geheel te belonen.
	MC20: Belonen coaching/mentoring (36)	Bij het beoordelen en belonen vormt het coachen en mentoren van auditors een belangrijke component.	36. Het benadrukken door de leiding van de auditorganisatie dat het van belang is om: -Professionaliteit (het maatschappelijk belang dienen) boven commercie (omzet, winst) te laten gaan; -Ethiek mee te nemen bij het maken van afwegingen; -Systematisch te leren (o.a. van fouten, 'error management'); -Specialisten in te schakelen / te consulteren bij moeilijke situaties (en te acteren als 'one team'); -Te zorgen voor interacties tussen auditors (oriëntatie op het team, mentoring, coaching, feedback geven, 'speaking up'). Genoemde factoren maken onderdeel uit het van beloningssysteem. Bijvoorbeeld, beloon auditors voor het coachen / mentoren van teamleden (bestede tijd en de mate waarin hierbij aandacht is gegeven aan leerdoelstellingen).	De onderzoekers stellen dat de cultuur van een auditorganisatie gericht is op kwaliteit als de leiding het belang benadrukt van een aantal factoren die een positieve correlatie hebben met kwaliteit van audits ('a link between culture and performance'). Zij geven aan dat de 'tone at the top' een belangrijke invloed heeft ('strong influence'). Daarnaast geven zij aan dat het belangrijk is om deze factoren mee te nemen in het beloningssysteem.
	MC21: Kwaliteit belonen (37, 38, 39)	Bij het beoordelen en belonen vormen handelingen en gedragingen ten aanzien van kwaliteit een belangrijke component.	37. Het geven van prioriteit aan competentie (kennis en vaardigheden) van auditors bij selectie en tijdens het dienstverband / inhuur (bijvoorbeeld in de vorm van trainingen en verankering in het beloningssysteem).	De onderzoekers stellen dat de kwaliteit van audits hoofdzakelijk wordt bepaald door de auditors (i.c. kennis en vaardigheden: competentie).
			38. Medewerkers worden ter verantwoording geroepen of erkend (beloning, promotie en andere incentives) voor hun handelingen en gedragingen ten aanzien van kwaliteit.	Geredeneerd vanuit het model van input-proces-output: de input. In de standaard staat dat de cultuur van het kantoor een belangrijke factor is bij het beïnvloeden van het gedrag van medewerkers. Professionele waarden en attitudes omvatten: -Professioneel gedrag (stiptheid, beleefdheid, respect, zin voor het afleggen van verantwoording, reactievermogen en betrouwbaarheid); -Commitment ten aanzien van teamwork; -Openstaan voor andere perspectieven of ideeën; -Het streven naar uitmuntendheid; -Een commitment tot voortdurende verbetering (verder gaan dan de minimumvereisten); -Sociale verantwoordelijkheid.
			39. Het ervoor zorgen dat in het beloningsbeleid voor auditors financiële prikkels (zoveel mogelijk) ontbreken.	Te veel focus op marktcontrol (in casu: financiële doelstellingen voor auditors) en tekortkomingen bureaucratisch- en clancontrol (o.a. te weinig daadwerkelijke invloed ('power') van 'vaktechniek' en auditors die te veel gedreven zijn door geld) wordt door betrokkenen gezien als een belangrijke reden voor de ondergang van AA (client / dossier Enron).

Bijlage 7: Model wat is besproken met ervaringsdeskundigen – controls (4/12)

Categorieën in het model	Titel van de control in het model	Omschrijving control in het model	Control volgens uit de literatuur	Relevante inhoud uit de literatuur	Literatuur
C7. Ontwikkeling	MC22: Vaktechnische training/coaching (43)	Er vindt regelmatig vaktechnische training/coaching plaats waarbij auditors worden getraind en gecoacht op kennis over vaktechnische aspecten en het toepassen in de praktijk.	40. Het trainen en coachen van auditors in relatiemanagement (audit-manager-relatie).	Als managers besluiten om niets te doen met de risicowaarschuwingen die een audit oplevert ('deaf effect'), zijn vragen te stellen bij de effectiviteit van de audit. De rolinvulling door de auditor varieert tussen het principal-agent model (afstand auditor en manager) en het stewardship model (onderling partnerschap) waarbij de effectiviteit afhankelijk is van de situatie.	Nuijten, A., van Twist, M., & Hiihorst, C. (2020). Gedragpatronen bij doofheid voor risicowaarschuwingen - patronen van dynamiek in de relatie tussen managers en interne auditors. Maandblad Voor Accountancy En Bedrijfsconomie (Mab), 3/4(3/4), 163
	MC23: Softskills training/coaching (40, 41, 42, 43)	Er vindt regelmatig softskills training/coaching plaats waarbij auditors worden getraind en gecoacht op proces- en relatiemanagement, sociale, organisatorische en gedragsmatige aspecten en het toepassen in de praktijk.	41. Het geven van prioriteit aan recruitment, training (formeel en on-the-job) en ontwikkeling van auditors. Waarbij training toeziet op vaktechnische, sociale, organisatorische en gedragsmatige aspecten.	De kwaliteit van audits wordt sterk in verband gebracht ('strongly associated') met de kwaliteit van de auditors. Recruitment, training (formeel en on-the-job) en ontwikkeling zijn belangrijk. Training moet toezien op vaktechnische, sociale, organisatorische en gedragsmatige aspecten.	Pierce, B., & Sweeney, B. (2005). Management control in audit firms - partners' perspectives. Management Accounting Research, 16(3), 340-370.
			42. Het zorgen dat auditors worden getraind en gecoacht in kennis, kunde en toepassing van proces- en projectgericht denken (procesmanagement).	Uit RCA zijn de volgende 7 thema's geïdentificeerd met betrekking tot kwaliteit: -voldoende tijd (voor planning, uitvoering, review, coaching en reflectie) en onvoorziene omstandigheden (i.c. reservecapaciteit); -samenstelling team (inclusief deskundigen), coaching en review -adequaat procesmanagement (auditteam, gecontroleerde organisatie, specialisten, kwaliteitstoetsers, etc.); -kwaliteit gecontroleerde organisatie (onvoldoende IB en/of oplevering van gegevens); -lerende organisatie met open cultuur; -duidelijkheid over vaktechnische eisen en praktische toepassing daarvan; -professionele identiteit en professioneel-kritische instelling (PKI).	NBA. (2019). Rapport Oorzakenanalyse OOB accountantsorganisaties van de Stuurgroep Publiek Belang
			43. Het zorgen dat auditors worden getraind en gecoacht om vast te houden aan de rolverdeling tussen auditor en gecontroleerde organisatie (in plaats van het probleem 'over te nemen' met risico's op de kwaliteit van de audit).		
C8. Teams	MC24: Haalbare planning (44, 47)	Bij het plannen van audits wordt ervoor gezorgd dat de teams kwalitatief en kwantitatief op orde zijn, het aantal beschikbare uren toereikend is, dat deadlines kunnen worden gerealiseerd en dat er reservecapaciteit is ingebouwd	44. Het plannen van de audits wordt gedaan op een manier waarbij er wordt voorkomen dat er (op voorhand) druk komt te liggen op auditteams door: - onderbezette teams (kwantitatieve en/of kwalitatieve bezetting); - onrealistische budgetten (beschikbaarheid van uren); - onrealistische deadlines (intern/extern). Bij het plannen van audits worden (junior en senior) auditors betrokken.	Uit onderzoek blijkt dat auditors regelmatig kampen met tijddruk en dat dit een belangrijke factor vormt voor het niet leveren van hoge kwaliteit. De druk valt uiteen in de aspecten (i) onderbezetting op opdrachtniveau, (ii) onrealistische urenbudgetten en (iii) onrealistische deadlines die kunnen worden gesteld door opdrachtgevers en/of binnen het auditteam. Aspecten kunnen elkaar (negatief) versterken. Het betrekken van (junior en senior) auditors bij de totstandkoming van de planning kan zorgen voor een hogere kwaliteit hiervan en de motivatie van teamleden vergroten.	Sweeney, B., & Pierce, B. (2004). Management control in audit firms: a qualitative examination. Accounting, Auditing and Accountability, 17(5)
	MC25: Uitgebalanceerde teams (44, 45, 46, 48)	Bij het plannen van audits wordt ervoor gezorgd dat de teams bestaan uit auditors die complementair aan elkaar zijn en voor evenwichtigheid van teams zodat coaching en review van alle teamleden kan plaatsvinden.	45. Het beleid voor teamsamenstelling houdt rekening met de ervaring van auditors waarbij er van wordt uitgegaan dat veel ervaring in het team niet automatisch zorgt voor een hogere kwaliteit van de audit.	Met het onderzoek is geen bevestiging gevonden voor de hypothese dat er een positieve correlatie bestaat tussen kwaliteit (in casu het identificeren van risico's en IB-maatregelen) en de ervaring van de auditor (algemene ervaring, taakspecifieke ervaring, branchespecifieke ervaring).	Amerongen, N. V. N. (2007). De invloed van ervaring op de kwaliteit van het accountantsoordeel. Maandblad Voor Accountancy En Bedrijfsconomie, 81(9), 378-387
			46. Het rekening houden met complementariteit van (persoonlijke) vaardigheden / stijlen / gedragingen van auditors bij het samenstellen van auditteams om het teamklimaat en -performance te bevorderen.	Uit onderzoek blijkt dat complementariteit van auditors binnen het team op het gebied van (technische) vaardigheden en leiderschapstijl / gedrag (planning, uitvoering en evaluatie van audits) beter is dan homogeniteit. Complementaire (persoonlijke) vaardigheden / stijlen / gedragingen hebben een positief effect op: - teamklimaat (psychologische veiligheid, commitment, identiteit / trots); - teamperformance.	Francis, J.R., Barrick, M.R., Blik, O., Pieper, L. & Vanstraelen, A. (2023). FAR Practice Note - Audit Partner-Manager Dyadic Fit and Team Functioning
			47. Het zorgen voor voldoende tijd voor planning, uitvoering, review, coaching en reflectie (individueel en als team) van/op audits.	Uit RCA zijn de volgende 7 thema's geïdentificeerd met betrekking tot kwaliteit: -voldoende tijd (voor planning, uitvoering, review, coaching en reflectie) en onvoorziene omstandigheden (i.c. reservecapaciteit); -samenstelling team (inclusief deskundigen), coaching en review -adequaat procesmanagement (auditteam, gecontroleerde organisatie, specialisten, kwaliteitstoetsers, etc.); -kwaliteit gecontroleerde organisatie (onvoldoende IB en/of oplevering van gegevens); -lerende organisatie met open cultuur; -duidelijkheid over vaktechnische eisen en praktische toepassing daarvan; -professionele identiteit en professioneel-kritische instelling (PKI).	NBA. (2019). Rapport Oorzakenanalyse OOB accountantsorganisaties van de Stuurgroep Publiek Belang
C9. Professioneel kritische instelling	MC26: Tijd voor PKI (49, 50)	Bij het uitvoeren van audits is er voldoende tijd om PKI toe te passen en dit vast te leggen in het dossier.	49. Het beleid houdt op verschillende gebieden (cultuur, recruitment, training, mentoring, urenbudgetten) rekening met het belang dat auditors een professioneel-kritische instelling toe (kunnen) passen en het stimuleren hiervan.	In het artikel staat dat de volgende factoren (ontleend aan het model van Nelson) belangrijk zijn in de sceptische oordeelsvorming van auditors: Prakkels (incentives). Bijvoorbeeld de cultuur van het kantoor/team (PKI wordt gestimuleerd ja/nee), het urenbudget (nodigt uit tot PKI ja/nee), risicoprofiel onderzoeksobject (noopt tot PKI ja/nee). Karaktertrekken. Opschorting van het oordeel, vragende geest, zoeken naar kennis, interpersoonlijk begrip, zelfvertrouwen en zelfbeschikking. Kennis, ervaring en training. Om PKI toe te passen is het van belang om de implicaties van een gegeven situatie, ingeschat op basis van verzameld bewijsmateriaal in te kunnen schatten.	Amerongen, N. V. N., & Quadackers, L. (2012). 'Barrier' en de professioneel-kritische instelling van de accountant. Maandblad Voor Accountancy En Bedrijfsconomie, 86(5), 176-184
	MC27: Waardering voor PKI (49, 51, 52)	Bij het uitvoeren, evalueren en beoordelen van audits vormt PKI een aspect waar veel belang aan wordt gehecht.	50. Het bewerkstelligen dat er toereikende middelen (time, budget, people) zijn om PKI te kunnen etaleren.	Organisatorische karakteristieken vormen een belangrijke kracht achter een professioneel-kritische houding (PKI) en vallen uiteen in: -interne kwaliteitssysteem; -leerklimaat; -toon van de top. Daarbij wordt gesteld dat middelen (time, budget, people) belangrijk zijn voor auditors om PKI te kunnen etaleren.	Hardies, K. en Janssen, S. (2019). FAR Masterclass - Professional Skepticism
			51. Het creëren van een omgeving waarbij een professioneel-kritische instelling (PKI) is geïnstitutionaliseerd en wordt gefaciliteerd.	Op basis van auditstandaarden, literatuur en publicaties van toezichhouders wordt een professioneel-kritische instelling (PKI) van de auditor als belangrijk gezien voor de kwaliteit van audits.	Hardies, K., Vanstraelen, A., Janssen, S. & Zehms, K. (2020). FAR Masterclass - Auditors' Professional Skepticism: Traits, Behavioral Intentions, and Actions
			52. Het uitvoeren van persoonlijkheidstesten bij de werving van auditors waarbij rekening wordt gehouden met het belang van persoonlijkheidskenmerken die een positieve correlatie hebben met een professioneel-kritische instelling (PKI).	PKI wordt in verband gebracht met het kritische gehalte van de auditor ten aanzien van het controlebewijs (documentatie en inlichtingen van management). Uit het onderzoek blijkt dat subjectieve normen (bijvoorbeeld groepsdruk) de belangrijkste factor is voor de mate waarin auditors PKI toepassen en dat auditors die 'hoog scoren' op PKI beschikken over de volgende persoonlijkheidskenmerken: -extravert; -nauwgezet; -openstaan voor nieuwe ervaringen; -Machiavellisme (een cynisch wereldbeeld hebben); -narcisme (een groot ego hebben).	

Bijlage 7: Model wat is besproken met ervaringsdeskundigen – meten (5/12)

Categorie	Nr.	Het meten van de controls in het model
C1. Controleaanpak en -vernieuwing		
		MC1: Verbetergericht overleg <i>Er vindt regelmatig verbetergericht overleg plaats waarbij nieuwe ideeën en strategieën ontstaan die gaan over de kwaliteit van audits</i>
Indicator	1.1	Volgens management zijn maatregelen genomen waardoor er sprake is van regelmatig verbetergericht overleg die zorgen voor nieuwe ideeën en strategieën die gaan over de kwaliteit van audits.
Waarneming		Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); genomen maatregelen gericht op regelmatig verbetergericht overleg
		Inzien afdelingsplan
		Inzien notulen
Meeteenheid		Aantal x verbetergericht overleg per jaar
Norm		≥ 4 x per jaar verbetergericht overleg
Indicator	1.2	Bestede tijd aan verbetergericht overleg
Waarneming		Inzien tijdregistratie
		Inzien agenda's
Meeteenheid		Aantal uren per jaar per auditor
Norm		≥ 50 uur per jaar per auditor
Indicator	1.3	Mening auditors over verbetergericht overleg
Waarneming		Enquete (response ≥ 60% auditors) gericht op het nut van het verbetergericht overleg
		Interview (geïnterviewden ≥ 5 auditors) gericht op het nut van het verbetergericht overleg
Meeteenheid		Score op een schaal van 0 tot 5
Norm		Score ≥ 4
C2. Leren en verbeteren		
		MC2: Leerpunten doorvoeren <i>Op basis van uitkomsten van audits (bijvoorbeeld interne/externe kwaliteitsreviews op audits) wordt de kwaliteit van audits verbeterd (doorvoeren leerpunten)</i>
Indicator	2.1	Volgens management zijn op basis van uitkomsten van audits maatregelen genomen om de kwaliteit van audits te verbeteren (doorvoeren leerpunten)
Waarneming		Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); genomen maatregelen om de kwaliteit van audits te verbeteren (doorvoeren leerpunten)
		Inzien notulen
		Inzien wijzigingsvoorstel
		Inzien opleveringsrapport
Meeteenheid		Aantal leerpunten op basis van uitkomsten van audits
Norm		≥ 10 leerpunten geïmplementeerd per jaar
		MC3: Audits evalueren <i>Periodiek worden audits geëvalueerd (opdrachtevaluaties) waarbij positieve en negatieve ervaringen worden gedocumenteerd en geanalyseerd op verbetermogelijkheden voor de kwaliteit van audits</i>
Indicator	3.1	Opdrachtevaluaties
Waarneming		Inzien opdrachtevaluaties
Meeteenheid		Aantal opdrachtevaluaties / ervaringen
Norm		≥ 10 opdrachtevaluaties per jaar
		≥ 10 positieve ervaringen per jaar
		≥ 10 negatieve ervaringen per jaar
		MC4: Lerende organisatiecultuur <i>Er is een goed leerklimaat ingevoerd waarbij er structureel en systematisch wordt geleerd van fouten (en dus geen sprake van een afrekencultuur)</i>
Indicator	4.1	Volgens management zijn maatregelen genomen waardoor er sprake is van een goed leerklimaat waarbij er structureel en systematisch wordt geleerd van fouten.
Waarneming		Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); genomen maatregelen gericht op een goed leerklimaat
		Inzien notulen
		Inzien wijzigingsvoorstel
		Inzien opleveringsrapport
Meeteenheid		Aantal leerpunten op basis van fouten
Norm		≥ 10 leerpunten geïmplementeerd per jaar
Indicator	4.2	Mening auditors over de lerende organisatiecultuur
Waarneming		Enquete (response ≥ 60% auditors) over de lerende organisatiecultuur
		Interview (geïnterviewden ≥ 5 auditors) over de lerende organisatiecultuur
Meeteenheid		Score op een schaal van 0 tot 5
Norm		Score ≥ 4
		MC5: Oorzakenanalyses uitvoeren <i>Fouten, ongewenste gedragingen en afwijkend gedrag worden onderzocht op haar oorzaak en resulteren in maatregelen om het probleem op te lossen</i>
Indicator	5.1	Volgens management zijn maatregelen genomen om fouten, ongewenste gedragingen en afwijkend gedrag te onderzoeken en maatregelen te treffen om het probleem op te lossen.
Waarneming		Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); genomen maatregelen gericht op het uitvoeren van RCA
		Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); genomen maatregelen naar aanleiding van uitgevoerde RCA
		Inzien afdelingsplan
		Inzien notulen
Meeteenheid		Aantal problemen opgelost naar aanleiding van RCA
Norm		≥ 10 problemen opgelost per jaar
Indicator	5.2	Bestede tijd aan oorzakenanalyses
Waarneming		Inzien tijdregistratie
		Inzien agenda's
Meeteenheid		Aantal uren per jaar op afdelingsniveau
Norm		≥ 1.000 uur per jaar per afdeling
Indicator	5.3	Oorzakenanalyses
Waarneming		Inzien RCA
		Inzien notulen
Meeteenheid		Aantal oorzakenanalyses / oorzaken
Norm		≥ 10 oorzakenanalyses per jaar
		≥ 10 oorzaken per jaar

Bijlage 7: Model wat is besproken met ervaringsdeskundigen – meten (6/12)

Categorie	Nr.	Het meten van de controls in het model
C3. Sociale en psychologische veiligheid		
		MC6: Dilemma-/foutenloket
		Het dilemma-/foutenloket is in gesteld en vormt een veilig podium voor auditors om fouten, onzekerheden, twijfels en vragen te kunnen bespreken / stellen en om hulp te zoeken
Indicator	6.1	Volgens management zijn maatregelen genomen die ervoor zorgen dat er een dilemma-/foutenloket is ingesteld dat dient als een veilig podium voor auditors om fouten, onzekerheden, twijfels en vragen te kunnen bespreken / stellen en om hulp te zoeken.
Waarneming		Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); genomen maatregelen gericht op het loket
		Inzien afdelingsplan
		Inzien notulen
Meeteenheid		Aantal x dat gebruik wordt gemaakt van het loket
Norm		≥ 100 x per jaar wordt het loket gebruikt
Indicator	6.2	Bestede tijd aan het dilemma-/foutenloket
Waarneming		Inzien tijdregistratie
		Inzien agenda's
Meeteenheid		Aantal uren per jaar op afdelingsniveau
Norm		≥ 1.000 uur per jaar per afdeling
Indicator	6.3	Mening auditors over het dilemma-/foutenloket
Waarneming		Enquete (response ≥ 60% auditors) over het loket
		Interview (geïnterviewden ≥ 5 auditors) over het loket
Meeteenheid		Score op een schaal van 0 tot 5
Norm		Score ≥ 4
		MC7: Intervisiebijeenkomsten
		Er zijn regelmatig intervisiebijeenkomsten waarbij sprake is van dialoog, kennisvergaring en -verspreiding en samenwerking
Indicator	7.1	Volgens management zijn maatregelen genomen waardoor er op regelmatige basis intervisiebijeenkomsten zijn, waarbij sprake is van dialoog, kennisvergaring en -verspreiding en samenwerking.
Waarneming		Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); genomen maatregelen gericht op intervisie
		Inzien afdelingsplan
		Inzien notulen
Meeteenheid		Aantal x intervisiebijeenkomst
Norm		≥ 4 x per jaar een intervisiebijeenkomst
Indicator	7.2	Bestede tijd aan intervisie
Waarneming		Inzien tijdregistratie
		Inzien agenda's
Meeteenheid		Aantal uren per jaar per auditor
Norm		≥ 50 uur per jaar per auditor
Indicator	7.3	Mening auditors over intervisie
Waarneming		Enquete (response ≥ 60% auditors) over intervisie
		Interview (geïnterviewden ≥ 5 auditors) over intervisie
Meeteenheid		Score op een schaal van 0 tot 5
Norm		Score ≥ 4
		MC8: Mentoring
		Elke auditor heeft een mentor toegewezen die een bijdrage levert aan rolduidelijkheid, werkplezier en professionele inzet
Indicator	8.1	Volgens management zijn maatregelen genomen waardoor elke auditor beschikt over een geschikte mentor
Waarneming		Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); genomen maatregelen gericht op mentoring
		Inzien afdelingsplan
		Inzien notulen
Meeteenheid		Aantal auditors met een mentor
Norm		0 auditors zonder mentor
Indicator	8.2	Bestede tijd aan mentoring
Waarneming		Inzien tijdregistratie
		Inzien agenda's
Meeteenheid		Aantal uren per jaar per auditor
Norm		≥ 100 uur per jaar per auditor
Indicator	8.3	Mening auditors over mentoring
Waarneming		Enquete (response ≥ 60% auditors) over mentoring
		Interview (geïnterviewden ≥ 5 auditors) over mentoring
Meeteenheid		Score op een schaal van 0 tot 5
Norm		Score ≥ 4
		MC9: Veilige omgeving
		In het sociaal en professioneel normenkader zijn gewenste gedragingen opgenomen die zorgen voor een geschikte omgeving op sociaal en psychologisch gebied, bij ongewenst gedrag worden interventies gepleegd
Indicator	9.1	Volgens management zijn in het sociaal en professioneel normenkader gewenste gedragingen opgenomen die zorgen voor een geschikte omgeving op sociaal en psychologisch gebied en worden bij ongewenst gedrag interventies gepleegd
Waarneming		Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); genomen maatregelen gericht op een veilige omgeving
		Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); gepleegde interventies naar aanleiding van ongewenste gedragingen
		Inzien gedragscode
		Inzien klokkenluidersmeldingen
		Inzien afdelingsplan
		Inzien notulen
Meeteenheid		Gewenste gedragingen in het normenkader versus de geschiktheid hiervan op sociaal en psychologisch gebied
		Verhouding tussen interventies en ongewenste gedragingen
Norm		0 gewenste gedragingen in het normenkader die niet geschikt zijn op sociaal en psychologisch gebied
		0 ongewenste gedragingen waarbij geen interventie is gepleegd
Indicator	9.2	Mening auditors over de veilige omgeving
Waarneming		Enquete (response ≥ 60% auditors) over de veilige omgeving
		Interview (geïnterviewden ≥ 5 auditors) over de veilige omgeving
Meeteenheid		Score op een schaal van 0 tot 5
Norm		Score ≥ 4

Bijlage 7: Model wat is besproken met ervaringsdeskundigen - meten (7/12)

Categorie	Nr.	Het meten van de controls in het model
C4. Methodologie en kwaliteitsmonitoring		
		MC10: Gestandaardiseerde auditmethodologie
		De auditmethodologie is gestandaardiseerd en de naleving in de uitvoering van audits wordt vastgesteld
Indicator	10.1	Volgens management is de auditmethodologie (voorgeschreven aanpak van audits) gestandaardiseerd en wordt de naleving in de uitvoering van de audits vastgesteld (monitoring)
Waarneming		Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); genomen maatregelen gericht op auditmethodologie
		Inzien handboek controle
		Inzien plan van aanpak monitoring
		Inzien rapportage met uitkomsten monitoring
		Inzien afdelingsplan
Meeteenheid		Voorgescheven aanpak per soort audit
		Monitoring per soort opdracht
Norm		Voor elke soort audit is een voorgeschreven aanpak
		Elke soort audit wordt gemonitord
Indicator	10.2	Doorgevoerde verbeteringen in auditmethodologie
Waarneming		Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); doorgevoerde verbeteringen auditmethodologie
		Inzien notulen
		Inzien wijzigingsvoorstel
		Inzien opleveringsrapport
Meeteenheid		Aantal verbeteringen
Norm		≥ 10 verbeteringen geïmplementeerd per jaar
Indicator	10.3	Bestede tijd aan auditmethodologie
Waarneming		Inzien afdelingsplan
		Inzien tijdregistratie
		Inzien agenda's
Meeteenheid		Aantal uren per jaar op afdelingsniveau
Norm		≥ 1.500 uur per jaar per afdeling
Indicator	10.4	Mening auditors over auditmethodologie
Waarneming		Enquete (response ≥ 60% auditors) over auditmethodologie
		Interview (geïnterviewden ≥ 5 auditors) over auditmethodologie
Meeteenheid		Score op een schaal van 0 tot 5
Norm		Score ≥ 4
		MC11: Vaktechnische gereedheidskist
		De vaktechnische gereedheidskist van de auditors is voor alle soorten audits compleet (auditsoftware, uitvoeringsstandaarden, checklisten, 'skill training', instructies voor het reviewen)
Indicator	11.1	Volgens management is de vaktechnische gereedheidskist van de auditors goed gevuld voor alle soorten audits (auditsoftware, uitvoeringsstandaarden, checklisten, 'skill training', instructies voor het reviewen)
Waarneming		Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); genomen maatregelen gericht op de vaktechnische gereedheidskist
		Inzien auditsoftware
		Inzien uitvoeringsstandaarden, checklisten
		Inzien 'skill training', instructies voor het reviewen
		Inzien afdelingsplan
Meeteenheid		Vaktechnische gereedheidskist per soort audit
Norm		Voor elke soort audit is er een complete vaktechnische gereedheidskist
Indicator	11.2	Doorgevoerde verbeteringen door management
Waarneming		Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); doorgevoerde verbeteringen gereedheidskist
		Inzien notulen
		Inzien wijzigingsvoorstel
		Inzien opleveringsrapport
Meeteenheid		Aantal verbeteringen
Norm		≥ 10 verbeteringen geïmplementeerd per jaar
Indicator	11.3	Bestede tijd
Waarneming		Inzien afdelingsplan
		Inzien tijdregistratie
		Inzien agenda's
Meeteenheid		Aantal uren per jaar op afdelingsniveau
Norm		≥ 1.500 uur per jaar per afdeling
Indicator	11.4	Mening auditors
Waarneming		Enquete (response ≥ 60% auditors) over de gereedheidskist (software, guidance, templates, instructies)
		Interview (geïnterviewden ≥ 5 auditors) over de gereedheidskist
Meeteenheid		Score op een schaal van 0 tot 5
Norm		Score ≥ 4
		MC12: Vaktechnische educatie
		De vereisten (op detailniveau) uit regelgeving en standaarden worden gedoceerd, waarbij de vaktechnische eisen en de praktische toepassing ervan duidelijk wordt gemaakt aan auditors
Indicator	12.1	Volgens management zijn de vaktechnische eisen en de praktische toepassing ervan duidelijk voor de auditors op basis van de educatie (intern/extern)
Waarneming		Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); genomen maatregelen gericht op educatie van de auditors
		Inzien opleidingsplan
		Inzien afdelingsplan
		Inzien deelnemersregistratie
		Inzien evaluaties trainingen
Meeteenheid		Educatie per soort audit
		Uitkomsten evaluaties trainingen
Norm		Voor elke soort audit wordt er voorzien in educatie
		≥ 80% van de trainingen wordt gewaardeerd als ruim voldoende of hoger
Indicator	12.2	Bestede tijd
Waarneming		Inzien tijdregistratie
		Inzien agenda's
Meeteenheid		Aantal uren per jaar per auditor
Norm		≥ 100 uur per jaar per auditor
Indicator	12.3	Behaalde resultaten
Waarneming		Inzien diploma's
		Inzien certificaten
		Inzien examenuitslagen
		Inzien leer-/reflectieverslag
Meeteenheid		Studieresultaten per auditor
Norm		0 deficienties per auditor

Bijlage 7: Model wat is besproken met ervaringsdeskundigen – meten (8/12)

Categorie	Nr.	Het meten van de controls in het model
C4. Methodologie en kwaliteitsmonitoring		
		MC13: Kwaliteitsreviews opdrachten
		<i>Er wordt voor gezorgd dat reviews worden uitgevoerd voordat opdrachten worden aangegaan, tijdens de uitvoering en na afronding waarbij wordt getoetst op de naleving van de regels en het voldoen aan de kwaliteitsdoelstellingen; geconstateerde afwijkingen worden voorzien van opvolging</i>
Indicator	13.1	Volgens management worden reviews (in het auditteam en daarbuiten) uitgevoerd voordat opdrachten worden aangegaan, tijdens de uitvoering en na afronding waarbij wordt getoetst op de naleving van de regels en het voldoen aan de kwaliteitsdoelstellingen; geconstateerde afwijkingen worden voorzien van opvolging
Waarneming		Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); genomen maatregelen gericht op het uitvoeren van reviews
		Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); opvolging afwijkingen naar aanleiding van uitgevoerde reviews
		Inzien reviewplan
		Inzien afdelingsplan
		Inzien notulen
		Inzien reviewrapportage
		Inzien herstelrapportage
Meeteenheid		% opdrachten met review buiten het auditteam
		% afwijkingen met opvolging
Norm		≥ 20% opdrachten met review buiten het auditteam
		≥ 80% van de afwijkingen worden opgevolgd
Indicator	13.2	Bestede tijd aan reviews binnen het auditteam
Waarneming		Inzien tijdregistratie
		Inzien agenda's
Meeteenheid		% uren per opdracht
Norm		≥ 20% van het aantal directe uren is besteed aan reviews
Indicator	13.3	Bestede tijd aan reviews buiten het auditteam
Waarneming		Inzien tijdregistratie
		Inzien agenda's
Meeteenheid		Aantal uren per jaar op afdelingsniveau
Norm		≥ 1.000 uur per jaar per afdeling
Indicator	13.4	Reviews / leerpunten
Waarneming		Inzien reviewrapportage
		Inzien notulen
Meeteenheid		Aantal reviews / leerpunten
Norm		≥ 10 reviews per jaar
		≥ 10 positieve leerpunten per jaar
		≥ 10 negatieve leerpunten per jaar
		MC14: Interpersoonlijk reviews
		<i>De reviews tijdens de uitvoering van de opdracht en op afgesloten opdrachten worden gedaan op een manier waarbij er direct contact is tussen de reviewer en de gereviewde</i>
Indicator	14.1	Volgens management worden reviews (in het auditteam en daarbuiten) uitgevoerd op een manier waarbij er direct contact is tussen de reviewer en de gereviewde
Waarneming		Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); genomen maatregelen gericht op het interpersoonlijk reviews
		Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); genomen maatregelen naar aanleiding van feedback op uitgevoerde reviews door reviewers en gereviewden
		Inzien reviewplan
		Inzien afdelingsplan
		Inzien notulen
		Inzien reviewrapportage
		Inzien feedbackformulieren
Meeteenheid		Score feedback
Norm		≥ 80% van de reviews wordt voor het aspect interpersoonlijke interactie gewaardeerd als ruim voldoende of hoger
Indicator	14.2	Mening auditors over persoonlijke interacties tijdens de reviews
Waarneming		Enquete (response ≥ 60% auditors) over de persoonlijke interacties tijdens de reviews
		Interview (geïnterviewden ≥ 5 auditors) over de interacties
Meeteenheid		Score op een schaal van 0 tot 5
Norm		Score ≥ 4
		MC15: Zeggenschap Vaktechniek/Compliance
		<i>De vaktechnische en toezichhoudende functie heeft volledige zeggenschap over het vaktechnische beleid (Vaktechniek) en de handhaving (Compliance) hiervan en hierop worden geen inbreuken gedaan binnen de organisatie</i>
Indicator	15.1	Volgens management heeft de vaktechnische en toezichhoudende functie volledige zeggenschap over het vaktechnische beleid en de handhaving hiervan worden hierop geen inbreuken gedaan binnen de organisatie
Waarneming		Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); genomen maatregelen gericht op zeggenschap
		Inzien bevoegdhedenregeling
		Inzien afdelingsplan
		Inzien rapportages Vaktechniek en Compliance
		Inzien correspondentie
		Inzien notulen
Meeteenheid		Zeggenschap over vaktechnisch beleid en de handhaving hiervan
Norm		Er zijn 0 onderdelen van het beleid en handhaving waarover Vaktechniek/Compliance geen zeggenschap hebben
Indicator	15.2	Overrulen Vaktechniek / Compliance
Waarneming		Interview (met hoofd Vaktechniek / Compliance Officer of een gedelegeerde functionaris); overruled zijn door iemand binnen de organisatie over het vaktechnische beleid en de handhaving hiervan
		Inzien correspondentie
		Inzien notulen
Meeteenheid		Aantal keer overrulen per jaar
Norm		0 x overrulen per jaar

Bijlage 7: Model wat is besproken met ervaringsdeskundigen – meten (9/12)

Categorie	Nr.	Het meten van de controls in het model
C5. Cultuur		
		MC16: Kwaliteitsdoelen
		Kwaliteitsdoelen zijn geformuleerd, regelmatig onder de aandacht gebracht en ingebed bij de auditors
Indicator	16.1	Volgens management zijn kwaliteitsdoelen geformuleerd, worden deze regelmatig onder de aandacht gebracht en zijn deze ingebed bij de auditors.
Waarneming		Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); genomen maatregelen gericht op het formuleren en communiceren van kwaliteitsdoelen en de noodzaak tot naleving
		Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); gepleegde interventies bij afwijkingen op kwaliteitsdoelen
		Inzien kwaliteitsplan
		Inzien afdelingsplan
		Inzien communicatie
		Inzien correspondentie
		Inzien notulen
Meeteenheid		Aantal communicaties over kwaliteitsdoelen per jaar
		Verhouding tussen interventies en afwijkingen op kwaliteitsdoelen
Norm		≥ 4 communicaties over kwaliteitsdoelen per jaar
		0 afwijkingen op kwaliteitsdoelen zonder interventie
Indicator	16.2	Aantal x kwaliteitsdoelen op agenda
Waarneming		Inzien personeelsregistratie
		Inzien beoordelingsverslagen
		Inzien notulen
Meeteenheid		Aantal x per jaar
Norm		≥ 2 x per jaar per auditor
Indicator	16.3	Mening auditors over kwaliteitsdoelen
Waarneming		Enquete (response ≥ 60% auditors) over de kwaliteitsdoelen
		Interview (geïnterviewden ≥ 5 auditors) over de kwaliteitsdoelen
Meeteenheid		Score op een schaal van 0 tot 5
Norm		Score ≥ 4
		MC17: Normen en waarden
		Normen en waarden zijn geformuleerd, regelmatig onder de aandacht gebracht en ingebed bij de auditors
Indicator	17.1	Volgens management zijn normen en waarden geformuleerd, worden deze regelmatig onder de aandacht gebracht en zijn deze ingebed bij de auditors.
Waarneming		Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); genomen maatregelen gericht op het formuleren en communiceren van normen en waarden (in relatie tot kwaliteit) en de noodzaak tot naleving
		Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); gepleegde interventies naar aanleiding van ongewenste gedragingen
		Inzien gedragscode
		Inzien klokkenluidersmeldingen
		Inzien afdelingsplan
		Inzien communicatie
Meeteenheid		Aantal communicaties over normen en waarden per jaar
		Verhouding tussen interventies en ongewenste gedragingen
Norm		≥ 4 communicaties over normen en waarden per jaar
		0 ongewenste gedragingen zonder interventie
Indicator	17.2	Aantal x op agenda
Waarneming		Inzien personeelsregistratie
		Inzien beoordelingsverslagen
		Inzien notulen
Meeteenheid		Aantal x per jaar
Norm		≥ 2 x per jaar per auditor
Indicator	17.3	Mening auditors over normen en waarden
Waarneming		Enquete (response ≥ 60% auditors) over de normen en waarden
		Interview (geïnterviewden ≥ 5 auditors) over de normen en waarden
Meeteenheid		Score op een schaal van 0 tot 5
Norm		Score ≥ 4
		MC18: Voorbeeldgedrag
		De top laat met haar gedrag het belang van kwaliteit zien en vormt een steun in de rug voor auditors om kwaliteit te leveren
Indicator	18.1	Getoond voorbeeldgedrag door topmanagement
Waarneming		Inzien correspondentie
		Inzien rapportages
		Inzien gespreksverslagen
		Inzien notulen
		Inzien dossiers
Meeteenheid		Voorbeelden per lid van het topmanagement waaruit blijkt dat belang wordt gegeven aan kwaliteit
Norm		≥ 10 voorbeelden per jaar per managementlid
Indicator	18.2	Upward feedback over voorbeeldgedrag van de top
Waarneming		Inzien personeelsregistratie
		Inzien beoordelingsverslagen
		Inzien notulen
Meeteenheid		Aantal x per jaar
Norm		≥ 2 x per jaar per lid van het topmanagement
Indicator	18.3	Mening auditors over voorbeeldgedrag van de top
Waarneming		Enquete (response ≥ 60% auditors) over voorbeeldgedrag van de top
		Interview (geïnterviewden ≥ 5 auditors) over voorbeeldgedrag van de top
Meeteenheid		Score op een schaal van 0 tot 5
Norm		Score ≥ 4

Bijlage 7: Model wat is besproken met ervaringsdeskundigen – meten (10/12)

Categorie	Nr.	Het meten van de controls in het model
C6. Beloning		
		MC19: Groepsgewijs beoordelen/belonen
		Bij het beoordelen en belonen vormt de groepsprestatie van het auditteam een belangrijke component
Indicator	19.1	Volgens management vormt de groepsprestatie van het auditteam bij het beoordelen en belonen een belangrijke component
Waarneming		Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); genomen maatregelen gericht op het groepsgewijs beoordelen en belonen
		Inzien beoordelings- en beloningssystematiek
		Inzien rapportage beoordelingsronde
Meeteenheid		% component groepsprestatie bij beoordeling en beloning
Norm		aandeel groepsprestatie $\geq 25\%$
Indicator	19.2	Aantal x belonen groepsprestatie op agenda
Waarneming		Inzien personeelsregistratie
		Inzien beoordelingsverslagen
		Inzien notulen
Meeteenheid		Aantal x per jaar
Norm		≥ 2 x per jaar per auditor
Indicator	19.3	Mening auditors over groepsgewijs beoordelen en belonen
Waarneming		Enquete (response $\geq 60\%$ auditors) over groepsgewijs beoordelen en belonen
		Interview (geïnterviewden ≥ 5 auditors) over groepsgewijs beoordelen en belonen
Meeteenheid		Score op een schaal van 0 tot 5
Norm		Score ≥ 4
		MC20: Belonen coaching/mentoring
		Bij het beoordelen en belonen vormt het coachen en mentoren van auditors een belangrijke component
Indicator	20.1	Volgens management vormt het coachen en mentoren van auditors bij het beoordelen en belonen een belangrijke component
Waarneming		Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); genomen maatregelen gericht op het beoordelen en belonen van coaching/mentoring
		Inzien beoordelings- en beloningssystematiek
		Inzien rapportage beoordelingsronde
Meeteenheid		% component groepsprestatie bij beoordeling en beloning
Norm		aandeel groepsprestatie $\geq 25\%$
Indicator	20.2	Aantal x beoordelen en belonen van coaching en mentoring op de agenda
Waarneming		Inzien personeelsregistratie
		Inzien beoordelingsverslagen
		Inzien notulen
Meeteenheid		Aantal x per jaar
Norm		≥ 2 x per jaar per auditor
Indicator	20.3	Mening auditors over het beoordelen en belonen van coachen en mentoren van auditors
Waarneming		Enquete (response $\geq 60\%$ auditors) over het belonen van coaching/mentoring
		Interview (geïnterviewden ≥ 5 auditors) over het belonen van coaching/mentoring
Meeteenheid		Score op een schaal van 0 tot 5
Norm		Score ≥ 4
		MC21: Kwaliteit belonen
		Bij het beoordelen en belonen vormen handelingen en gedragingen ten aanzien van kwaliteit een belangrijke component.
Indicator	21.1	Volgens management vormen handelingen en gedragingen ten aanzien van kwaliteit een belangrijke component bij het beoordelen en belonen
Waarneming		Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); genomen maatregelen gericht op het belonen van kwaliteit
		Inzien beoordelings- en beloningssystematiek
		Inzien rapportage beoordelingsronde
Meeteenheid		% component kwaliteit bij beoordeling en beloning
Norm		aandeel kwaliteit $\geq 25\%$
Indicator	21.2	Aantal x belonen van kwaliteit op agenda
Waarneming		Inzien personeelsregistratie
		Inzien beoordelingsverslagen
		Inzien notulen
Meeteenheid		Aantal x per jaar
Norm		≥ 2 x per jaar per auditor
Indicator	21.3	Mening auditors over het belonen van kwaliteit
Waarneming		Enquete (response $\geq 60\%$ auditors) over het belonen van kwaliteit
		Interview (geïnterviewden ≥ 5 auditors) over het belonen van kwaliteit
Meeteenheid		Score op een schaal van 0 tot 5
Norm		Score ≥ 4

Bijlage 7: Model wat is besproken met ervaringsdeskundigen – meten (11/12)

Categorie	Nr.	Het meten van de controls in het model
C7. Ontwikkeling		
		MC22: Vaktechnische training/coaching
		<i>Er vindt regelmatig vaktechnische training/coaching plaats waarbij auditors worden getraind en gecoacht op kennis over vaktechnische aspecten en het toepassen in de praktijk.</i>
Indicator	22.1	Volgens management vindt regelmatig vaktechnische training/coaching plaats waarbij auditors worden getraind en gecoacht op vaktechnische aspecten en het toepassen in de praktijk
Waarneming		Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); genomen maatregelen gericht op vaktechnische training/coaching
		Inzien opleidingsplan
		Inzien afdelingsplan
		Inzien persoonlijke leerplannen
		Inzien deelnemersregistratie
		Inzien evaluatie trainingen
		Inzien evaluatie coaching
Meeteenheid		Training/coaching per auditor
		Uitkomsten evaluaties trainingen/coachingen
		Aantal x training/coaching per jaar
Norm		Voor elk persoonlijk vaktechnisch ontwikkelaspect wordt er voorzien in vaktechnische training/coaching
		≥ 80% van de vaktechnische trainingen/coachingen wordt gewaardeerd als ruim voldoende of hoger
		≥ 4 x vaktechnische training/coaching per jaar
Indicator	22.2	Bestede tijd
Waarneming		Inzien trainings- en coachingsplan
		Inzien tijdregistratie
		Inzien agenda's
		Inzien notulen
Meeteenheid		Aantal uren per jaar per auditor
Norm		≥ 50 uur vaktechnische training per jaar per auditor
		≥ 50 uur vaktechnische coaching per jaar per auditor
Indicator	22.3	Mening auditors over vaktechnische training/coaching
Waarneming		Enquete (response ≥ 60% auditors) over vaktechnische training/coaching
		Interview (geïnterviewden ≥ 5 auditors) over vaktechnische training/coaching
Meeteenheid		Score op een schaal van 0 tot 5
Norm		Score ≥ 4
		MC23: Softskills training/coaching
		<i>Er vindt regelmatig softskills training/coaching plaats waarbij auditors worden getraind en gecoacht op proces- en relatiemanagement, sociale, organisatorische en gedragsmatige aspecten en het toepassen in de praktijk</i>
Indicator	23.1	Volgens management vindt regelmatig softskills training/coaching plaats waarbij auditors worden getraind en gecoacht op proces- en relatiemanagement, sociale, organisatorische en gedragsmatige aspecten en het toepassen in de praktijk
Waarneming		Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); genomen maatregelen gericht op softskills training/coaching
		Inzien opleidingsplan
		Inzien afdelingsplan
		Inzien persoonlijke leerplannen
		Inzien deelnemersregistratie
		Inzien evaluatie trainingen
		Inzien evaluatie coaching
Meeteenheid		Training/coaching per auditor
		Uitkomsten evaluaties trainingen/coachingen
		Aantal x training/coaching per jaar
Norm		Voor elk persoonlijk softskill ontwikkelaspect wordt er voorzien in softskills training/coaching
		≥ 80% van de softskills trainingen/coachingen wordt gewaardeerd als ruim voldoende of hoger
		≥ 4 x softskills training/coaching per jaar
Indicator	23.2	Bestede tijd aan softskills training/coaching
Waarneming		Inzien trainings- en coachingsplan
		Inzien tijdregistratie
		Inzien agenda's
		Inzien notulen
Meeteenheid		Aantal uren per jaar per auditor
Norm		≥ 50 uur training softskills per jaar per auditor
		≥ 50 uur coaching softskills per jaar per auditor
Indicator	23.3	Mening auditors over softskills training/coaching
Waarneming		Enquete (response ≥ 60% auditors) over training/coaching softskills
		Interview (geïnterviewden ≥ 5 auditors) over training/coaching softskills
Meeteenheid		Score op een schaal van 0 tot 5
Norm		Score ≥ 4

Bijlage 7: Model wat is besproken met ervaringsdeskundigen – meten (12/12)

Categorie	Nr.	Het meten van de controls in het model
C8. Teams		
		MC24: Haalbare planning
		<i>Bij het plannen van de audits wordt ervoor gezorgd dat de teams kwalitatief en kwantitatief op orde zijn, het aantal beschikbare uren toereikend is, dat deadlines kunnen worden gerealiseerd en dat er reservecapaciteit is ingebouwd</i>
Indicator	24.1	Volgens management wordt er bij het plannen van de audits voor gezorgd dat de teams kwalitatief en kwantitatief op orde zijn, het aantal beschikbare uren toereikend is, dat deadlines kunnen worden gerealiseerd en dat er reservecapaciteit is ingebouwd
Waarneming		Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); genomen maatregelen gericht op een haalbare planning
		Inzien afdelingsplan
		Inzien planningsoverzicht
		Inzien notulen
		Inzien nacalculaties
Meeteenheid		Aantal x dat de planning niet wordt gehaald
Norm		≤ 5% van de audits wordt de planning niet gehaald
Indicator	24.2	Overuren
Waarneming		Inzien afdelingsplan
		Inzien tijdregistratie
		Inzien agenda's
		Inzien notulen
Meeteenheid		Aantal overuren per jaar per auditor
Norm		≤ 100 uur gemiddeld per auditor per jaar
Indicator	24.3	Mening auditors over de haalbaarheid van de planning
Waarneming		Enquete (response ≥ 60% auditors) over de haalbaarheid van de planning
		Interview (geïnterviewden ≥ 5 auditors) over de haalbaarheid van de planning
Meeteenheid		Score op een schaal van 0 tot 5
Norm		Score ≥ 4
		MC25: Uitgebalanceerde teams
		<i>Bij het plannen van audits wordt ervoor gezorgd dat de teams bestaan uit auditors die complementair aan elkaar zijn en voor evenwichtigheid van teams zodat coaching en review van alle teamleden kan plaatsvinden</i>
Indicator	25.1	Volgens management wordt er bij het plannen van de audits voor gezorgd dat de teams bestaan uit auditors die complementair aan elkaar zijn en voor evenwichtigheid van teams zodat coaching en review van alle teamleden kan plaatsvinden
Waarneming		Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); genomen maatregelen gericht op balans in de teams
		Inzien afdelingsplan
		Inzien planningsoverzicht
		Inzien notulen
Meeteenheid		Aantal x dat de teams niet in balans zijn
Norm		≤ 5% van de audits is het team niet in balans
Indicator	25.2	Opdrachtevaluaties
Waarneming		Inzien opdrachtevaluaties
Meeteenheid		% opdrachtevaluaties
Norm		≥ 80% van de opdrachten wordt gewaardeerd met ruim voldoende of hoger voor de ervaring met de balans in het team
Indicator	25.3	Mening auditors over de balans in de teams
Waarneming		Enquete (response ≥ 60% auditors) over de balans in de teams
		Interview (geïnterviewden ≥ 5 auditors) over de balans in de teams
Meeteenheid		Score op een schaal van 0 tot 5
Norm		Score ≥ 4
Norm		Score ≥ 4
C9. Professioneel kritische instelling		
		MC26: Tijd voor PKI
		<i>Bij het uitvoeren van audits is er voldoende tijd om PKI toe te passen en dit vast te leggen in het dossier</i>
Indicator	26.1	Volgens management is er voldoende tijd om bij het uitvoeren van audits PKI toe te passen en dit vast te leggen in het dossier
Waarneming		Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); genomen maatregelen gericht op het benadrukken van het belang van PKI en dit te faciliteren (in tijd)
Meeteenheid		% afwijkingen op kwaliteitsdoelen
Norm		≤ 10% van de audits met afwijkingen op kwaliteitsdoelen
Indicator	26.2	Opdrachtevaluaties
Waarneming		Inzien opdrachtevaluaties
Meeteenheid		% opdrachtevaluaties
Norm		≥ 90% opdrachtevaluaties met een positieve ervaring over het kunnen toepassen van PKI en het documenteren in het dossier
Indicator	26.3	Mening auditors over tijd voor PKI
Waarneming		Enquete (response ≥ 60% auditors) over tijd voor PKI
		Interview (geïnterviewden ≥ 5 auditors) over tijd voor PKI
Meeteenheid		Score op een schaal van 0 tot 5
Norm		Score ≥ 4
Norm		Score ≥ 4
		MC27: Waardering voor PKI
		<i>Bij het uitvoeren, evalueren en beoordelen van audits vormt PKI een aspect waar veel belang aan wordt gehecht</i>
Indicator	27.1	Volgens management wordt er veel belang gehecht aan PKI bij het uitvoeren, evalueren en beoordelen van audits
Waarneming		Interview (met management of een gedelegeerde functionaris); genomen maatregelen gericht op PKI
		Inzien beoordelings- en beloningssystematiek
		Inzien rapportage beoordelingsronde
Meeteenheid		% component PKI bij beoordeling en beloning
Norm		aandeel PKI ≥ 25%
Indicator	27.2	Aantal x PKI op agenda
Waarneming		Inzien personeelsregistratie
		Inzien beoordelingsverslagen
		Inzien notulen
Meeteenheid		Aantal x per jaar
Norm		≥ 2 x per jaar per auditor
Indicator	27.3	Mening auditors over waardering voor PKI
Waarneming		Enquete (response ≥ 60% auditors) over het waarderen van PKI
		Interview (geïnterviewden ≥ 5 auditors) over het waarderen van PKI
Meeteenheid		Score op een schaal van 0 tot 5
Norm		Score ≥ 4

Bijlage 8: Feedback van ervaringsdeskundigen en de opvolging hiervan (1/7)

Vraag aan de deskundige	Feedback deskundige	Opmijding voor het referaat	Deskundige (cf. bijlage 1)
Aspect: Controls			
1.Zijn de genoemde controls allemaal relevant voor het onderzoeken van Management Control System (MCS) van audits?	Ja/zei! Het zijn overlappende controls, maar dit is juist gerechtvaardigd voor een complexe serviceorganisatie met hoge risico's als een accountantsorganisatie. Ja, alle genoemde controls zijn potentieel relevant voor een audit afdeling die MCS audits doet. Gevoelsmatig zitten er wel wat overlappende overlap tussen controls uit de verschillende categorieën. Bijvoorbeeld Voorbeelden van overlap 3.Het zorgen dat auditors nadenken over het verbeteren van de aanpak van audits (rekening houdend met gewijsdige omstandigheden) en niet alleen op zoek gaan naar bevestigend controlebewijs maar ook naar tegensprekende informatie. 4.Het bedenken, implementeren en evalueren van verbetergerichte maatregelen naar aanleiding van uitkomsten van audits (bijvoorbeeld op basis van de uitkomsten van interne / externe kwaliteitsreviews op audits). Of 7. Het zorgen voor een cultuur waarbij fouten tijdig worden onderkend, wordt gereflecteerd op de oorzaak en ervan wordt geleerd. Inclusief het op een open en constructieve wijze geven en ontvangen van feedback. 10. Het hebben van een structuur (platform, tijd) om fouten, onzekerheden, twijfels en vragen te kunnen bespreken / stellen en om hulp te zoeken. 51. Het creëren van een omgeving waarbij een professioneel-kritische instelling (PKI) is geïnstitutionaliseerd en wordt gefaciliteerd. Het is een uitgebreid opgezet en gedetailleerd uitgewerkt overzicht geworden. Ik heb bij het doornemen van de controls deze bezien in het kader van de organisatie van een Internal Audit Dienst. Een aantal controls hanteren we onbewust, impliciet al wel, anderen minder nadrukkelijk. Het MCS biedt in ieder geval een aanknopingspunt om met elkaar in gesprek te gaan over onze kwaliteit en uitgebreid opgezet en gedetailleerd uitgewerkt overzicht geworden. Ik heb bij het doornemen van de controls deze bezien in het kader van de organisatie van een Internal Audit Dienst. Een aantal controls hanteren we onbewust, impliciet al wel, anderen minder nadrukkelijk. Het MCS biedt in ieder geval een aanknopingspunt om met elkaar in gesprek te gaan over onze kwaliteit. De genoemde controls kunnen allen relevant zijn. Uiteraard is dit wel afhankelijk van de doelstellingen die het management heeft gesteld. Een MCS is immers een set aan maatregelen/hoofding die het management inzet om richting te geven aan de organisatie(processen). Er wordt terecht gesignaleerd dat de afgehele tendentie binnen de auditsector zich richt op de vraag of er sprake is van processen/gedrag/cultuur van continue leren en verbeteren ip het meten van kwaliteit op individuele auditdossiers. Intellie vragen van mijn kant zouden zijn: 1)Bij het terecht dat de controle vraagstelling zich richt op CMS van audits? Volgens mij richt het zich op het CMS van auditororganisaties. 2)Zouden een deel van de controls niet als randvoorwaardelijk op orde moeten zijn om continue de kwaliteit van het werk te verbeteren? Uiteraard zou je die ook kunnen meten natuurlijk, maar dit laat zich primair meten door de vraag hoe medewerkers dit ervaren. Bijvoorbeeld de eerste control "1. Het voeren van (formele) overleg door auditors met als doel te komen tot nieuwe ideeën en strategieën gericht op de kwaliteit van audits." Dit kun je meten door agenda's, notulen, etc. belangrijker is de wijze waarop collega's dit ervaren. En dan is wat mij betreft enkel control 1.3 (nieuwe onder medewerkers) van belang. Overall vraag ik mij af, of je de 9 categorieën niet kunt clusteren in: -Kwaliteitsmonitoring -Cultuur -Welige werplek	Mooi om te horen.	V
		Op zichzelf een begrijpelijke en terecht opmerking. Over het algemeen zitten er echter wel nuances tussen de genoemde controls, waarbij de literatuur de basis heeft gevormd voor het model .	AD
		Mooi als het model aanleiding vormt om met elkaar in gesprek te gaan over kwaliteit.	S
		De gedachte achter het model is dat vanuit de literatuur volgt welke controls het management zou moeten hebben ingezegd. Dus als er een control ontbreekt dan zou er in ieder geval moeten worden nagedacht of dit door de organisatie wordt gezien als een tekortkoming ja/nee. Je moet het model altijd toespitsen op de organisatie. Het referaat richt zich inderdaad op het CMS van auditororganisaties en (een deel van) de controls zijn randvoorwaardelijk om continue de kwaliteit van het werk te verbeteren. Om te komen tot betrouwbare metingen hanter ik de methodologie van Jan Otten e.a.. Triangulatie is hierbij behulpzaam. Volstaan met een enquête past daar in beginsel niet in (dit is immers slechts 1 methode). Wat betreft clusteren, ik denk niet dat het er dan beter op wordt. Bijvoorbeeld: hoe kwaliteit monitoren als auditmethode zou wegvallen als categorie?	T
		Ik snap jouw opmerking heel goed. Dat is voor mij ook een uitdaging geweest. Het wetenschappelijke element hoort nu eenmaal bij de opleidingsvereisten. En een referaat moet een bepaald theoretisch gehalte hebben. Tegelijkertijd is de praktische toepassing wel het uiteindelijke doel, dus uitermate belangrijk. MC1: Verbeteregericht overleg. Als dat bij alle audits in jouw organisatie wordt gedaan dan is dat positief. MC6: Dilemma/foutenloket. Indien dit goed functioneert (inclusief sociale en psychologische veiligheid) dan is dat de invulling binnen jullie organisatie (en is een fouten-/dilemma-loket niet nodig). MC7: Intervisie. Mocht dit met bestaand overleg al goed functioneren (inclusief dialoog, kennisvergaring en -verspreiding en samenwerking) dan is dat de invulling binnen jullie organisatie (en is interview niet nodig). MC19: Groepsgevoel beoordelen. Terecht opmerking. De theorie geeft aan dat dit de kwaliteit ten goede komt. Wellicht is dit bespreekbaar te maken binnen de organisatie. Uiteraard is het bestuur/management beslissingsbevoegd. MC26: Tijd voor kpi. Terecht opmerking. Het gaat er hier niet om dat de auditor een "checklist PKI" o.l.d. zou moeten gaan invullen (me eens dat dit niet de juiste weg is) maar of de auditor voldoende tijd heeft	R
		17.1 Normen en waarden. Klap, het gaat om normen en waarden die toezien op kwaliteit waarvan de organisatie heeft bepaald dat deze belangrijk zijn. Bijvoorbeeld, neem belangrijke, complexe vaktechnische beslissingen nooit alleen. 19.1 Groepsgevoel belonen. Dat kan in bepaalde omstandigheden c.p. bij bepaalde audits het geval zijn.	AB
		Dat is positief om te vernemen. Ik kan mij deze reactie indenken gezien de omvang van jullie auditdienst. Kleinere organisaties / diensten kunnen het model veelomvattend vinden. Het model behoeft specifieke invulling per auditororganisatie om te komen tot implementatie. Dit set onder meer toe op welke controls van toepassing worden geacht voor de organisatie. En of controls elk jaar in scope worden genomen of dat er wordt gewerkt met een meerjarig rolatieschema.	M AC
		Benaderd vanuit de opleiding: de set met controls is ontleend aan de literatuur en dan is dit de uitkomst. Een meer praktische insteek: de set is inderdaad uitgebreid. Het model behoeft specifieke invulling per auditororganisatie om te komen tot implementatie. Dit ziet onder meer toe op welke controls van toepassing worden geacht voor de organisatie. En of controls elk jaar in scope worden genomen of dat er wordt gewerkt met een meerjarig rolatieschema.	K
		Vanuit de literatuur blijkt dat controls die rand-voorwaardelijk zijn om kwaliteit te leveren belangrijk zijn. Dit is ook de insteek voor het referaat: welke controls zijn relevant, dat zijn zaken waar het management aan de knoppen kan draaien (management controls). Het model is maatwerk en dat betekent invulling per auditororganisatie voor de omschrijving / cluster van controls. Het is dus geen "absoluut" model en het is de bedoeling om zoveel mogelijk gebruik te maken van bestaande registraties e.d.	K Z
		In de toelichting op het model heb ik dat als volgt verwoord: "Het maken van een 'pankara' model met alle controls die bepalend zijn voor de kwaliteit van audits en ook nog eens heelomvattend uitgewerkt naar de manier waarop deze te meten, is veelomvattend. Daarnaast is het model per definitie een theoretische voorstelling van versimpeling en bovendien is het erg moeilijk kan in het PPS (februari 2024): conformance = performance. Om een voorbeeld te geven: performance kan toezien op zaken als de snelheid van rapporten. In het model is dit besloten in verschillende controls en in MC24 (...) dat deadlines kunnen worden gerealiseerd ...) op expliciete wijze. Het antwoord op je vraag is ja. Zie het gegeven voorbeeld over de snelheid van rapporten. De acceptatie van de ontvangen zit op het terrein van perceptie door de betreffende stakeholder. Dit is maatwerk per organisatie.	K Z
		Bedankt en dat klopt. Eens met de opmerking dat de relevantie van controls per organisatie anders kan zijn. Bij het implementeren van het model is het belangrijk om te bepalen welke controls van toepassing worden geacht voor de organisatie. Kwaliteit wordt op verschillende manieren gedefinieerd. Voor het referaat heb ik gekozen voor de definitie in het PPS (februari 2024): conformance = performance. Om een voorbeeld te geven: performance kan toezien op zaken als de snelheid van rapporten. In het model is dit besloten in verschillende controls en in MC24 (...) dat deadlines kunnen worden gerealiseerd ...) op expliciete wijze. Het antwoord op je vraag is ja. Zie het gegeven voorbeeld over de snelheid van rapporten. De acceptatie van de ontvangen zit op het terrein van perceptie door de betreffende stakeholder. Dit is maatwerk per organisatie.	AB
		Dit uitgangspunt blijkt nog niet voldoende over te komen, wat betekent dat ik dit zal moeten benadrukken.	X
		Fijn om deze terugkoppeling te krijgen.	W

Bijlage 8: Feedback van ervaringsdeskundigen en de opvolging hiervan (2/7)

Vraag aan de deskundige	Feedback deskundige	Opvolging voor het referaat	Deskundige (cf. bijlage 1)
2.2o nee, welke controls niet?	Ik heb het model bekeken en ik denk dat dit een prima manier is om kwaliteit te meten. Ik mis eerlijk gezegd maar 1 ding en dat is dat ik denk dat wij bij de selectie/aanname van mensen veel meer moeten kijken naar aanleg. Je zou eerst heel goed na moeten denken welke eigenschappen een echt goede accountant moet hebben. Als voorbeeld professioneel kritische houding. Die kan je zeker ontwikkelen maar als je onder 0 moet beginnen is het maar de vraag of het ooit op het hoge niveau komt dat we mijns inziens nodig hebben. Ik kan nog wel een paar eigenschappen bedenken (onafhankelijkheid, nieuwsgierigheid) maar voor het hele pakket laat ik dat over aan deskundigen. De controls die onder Beloning vallen zou ik niet direct koppelen aan kwaliteit.	Terecht punt, in het model wordt aandacht besteed aan persoonlijke eigenschappen (MC2/MC8/MC11/MC21/MC22/MC23) maar dit is inderdaad niet expliciet gemaakt voor het proces van het selecteren en aannemen van mensen.	N
	Kleine IAD: •Bike auditor heeft een mentor toegewezen die een bijdrage levert aan rolduidelijkheid, werkplezier en professionele inzet. In kleine teams is al een intensieve samenwerking aanwezig waarmee je deze bijdrages kan leveren. Hiermee is een mentor niet nodig •De vaktechnische en toezichthoudende functie heeft volledige zeggenschap over het vaktechnische beleid (Vaktechniek) en de handhaving (Compliance) hiervan en hierop worden geen inbreuken gedaan binnen de organisatie. De vaktechnische functie is bij een kleine IAD vaak ondergebracht bij een beperkt aantal functionarissen binnen de IAD. De CAE is eindverantwoordelijk voor het team en hiermee ook voor beleid en handhaving. •Het dilemma-/foutenloket is ingesteld en vormt een veilig podium voor auditors om fouten, onzekerheden, twijfels en vragen te kunnen bespreken / stellen en om hulp te zoeken. Bij een kleine IAD is het lastig om een dilemma/foutenloket in te stellen. Deze veilige ruimte verwacht ik binnen het team.	Vanuit de literatuur is beloning een bepalende factor voor kwaliteit. Op basis daarvan laat ik deze in het model staan. MC8: Mentoring. Als dit voor alle auditors in jouw organisatie op deze manier wordt gedaan dan is dat positief en in lijn met het model. MC15: Zeggenschap Vaktechniek/Compliance. Als er bij jullie organisatie op deze manier wordt gezorgd dat de vaktechnische en toezichthoudende functie volledige zeggenschap over het vaktechnische beleid en de handhaving hiervan heeft en hierop geen inbreuken worden gedaan, dan wordt voldaan aan het model (de control is opgezet en bestaat/werkt). MC6: Dilemma-/foutenloket. Zie MC8/MC15.	S
	C1-3 wat bedoel je hier precies mee?	Nagaan bij de auditors of zij het verbetergerichte overleg ook nuttig vinden. M.a.w. wordt daarmee de beoogde doelstelling bereikt? Dit is belangrijk omdat het alleen meten of er overleggen plaatsvinden iets zegt maar niet alles (het is de bedoeling om zowel een kwantitatieve als een kwalitatieve benadering te hanteren bij het meten en het trekken van conclusies).	X
	Wanneer ik kijk in mijn eigen praktijk, zijn er een aantal controls die niet toepasbaar zullen zijn bij mijn afdeling. Dit betreft o.a.: •Brieven van platformen (digitaal)? control #2, #10, #12 •Niet bruikbaar voor kleine IAD's: control #9, #22, #35, #45	Dan zou je moeten nadenken of deze controls iets zouden toevoegen voor jullie. Afhankelijk van de conclusie neem je die over of laat je die buiten beschouwing bij het implementeren van het model.	AB
3. Welke controls mist u voor het onderzoeken van het MCS van audits?	Een aantal controls die sowieso al vanuit de wet- en regelgeving verplicht zijn (waarschijnlijk bewust) niet beschreven, zoals client acceptatie en retentie (incl. wvft en sanctieregelgeving), onafhankelijkheidsmonitoring, IKO, klokkenluidersregeling, consultatieproces, incidenten proces (o.a. met de AFM), en de opdracht gerichte kwaliteitsbeoordeling (BKO). Paar gedochtes die ik nog had en mogelijk relevant kunnen zijn: Hoe wordt er omgegaan met vertrouwelijke informatie? Check of de auditors voldoende onafhankelijk zijn (bv belangenverstrengeling)? Zijn er auditors die te lang op dezelfde auditklus zitten?	Klopt, bewust niet gedaan omdat het dan teveel voor accountants zou zijn. Het model is bedoeld voor RA/RO/RE werkzaam als internal auditor of external auditor.	V
	Controls die waarborgen dat de auditafdeling onafhankelijk is gepositioneerd. Controls die waarborgen dat aanbevelingen worden omarmt en gerealiseerd.	Aardige suggesties. Ik ben dit niet tegen gekomen in de literatuur waar ik mee aan de slag ben gegaan. Maar onafhankelijkheid is zeker een relevant thema. En daar is natuurlijk de nodige literatuur over. Wel is dit fundamenteel anders voor external auditors en internal auditors (niet in dienstbetrekking versus wel in dienstbetrekking). En leent zich daardoor minder goed voor een model wat bedoeld is voor beide soorten auditors.	AD
	Geen, het is een heel uitgebreid overzicht.	Onafhankelijkheid. Ik ben dit niet tegen gekomen in de literatuur waar ik mee aan de slag ben gegaan. Mogelijk omdat ik hier niet bewust naar heb gezocht. Maar onafhankelijkheid is zeker een relevant thema. Wel is dit fundamenteel anders voor external auditors en internal auditors (niet in dienstbetrekking versus wel in dienstbetrekking). En leent zich daardoor minder goed voor een model wat bedoeld is voor beide soorten auditors. Het omarmen en realiseren van gedane aanbevelingen door de auditors zit inderdaad niet expliciet in het model (indirect wel omdat de kwaliteit van audits mede bestaat uit dit aspect).	AB
	Projectmanagement.....	Goed om te vernemen.	S
	Expliciete maatregelen voor feedback en aanspreken op	Projectmanagement zit besloten in MC23, MC24 en MC25. Feedback in MCS, MC20 en aanspreken in MC17 en MC21.	M
	Ik mis nog een control omtrent de beroepsnormen van de accountant zoals onafhankelijkheid en objectiviteit.	Ik ben dit niet tegen gekomen in de literatuur waar ik mee aan de slag ben gegaan. Mogelijk omdat ik hier niet bewust naar heb gezocht. Maar onafhankelijkheid is zeker een relevant thema. Wel is dit fundamenteel anders voor external auditors en internal auditors (niet in dienstbetrekking versus wel in dienstbetrekking). En leent zich daardoor minder goed voor een model wat bedoeld is voor beide soorten auditors. Impliciet zit dit wel in het model (via de controls in de categorie C4. Methodologie en kwaliteitsmonitoring) maar inderdaad niet expliciet.	AC
	De uitwerking gaat over onderzoeken van verschillende type auditors. Er wordt geen onderscheid gemaakt tussen bijvoorbeeld externe assurance opdrachten (met referentie aan assurance standaarden) en interne audit opdrachten die ook als doel kan hebben juist inzichten en aanbevelingen op te leveren, en geen formele assurance betreft. Bij dat soort interne audit opdrachten kunnen andere kwaliteitscriteria gelden, vooral gericht op de perceptie van stakeholders over de toegevoegde waarde van het onderzoek. Verder kom ik niets tegen over bijvoorbeeld tijdigheid/snelheid van rapporteren. Dus, kruip eens in de huid van stakeholders wat als kwaliteit gezien wordt. De uitwerking lijkt nu afgeleid van kwaliteitslagen doorgevoerd in de externe accountantspraktijk.	Kwaliteit wordt op verschillende manieren gedefinieerd. Voor het referaat heb ik gekozen voor de definitie voor internal auditors (en dus niet voor externe accountants) in het IPPF (2024): conformance + performance. Performance kan toezien op zaken als de snelheid van rapporteren. In het model is dit besloten in verschillende controls en in MC24 (...dat deadlines kunnen worden gerealiseerd...) op expliciete wijze. Verder geldt dat het model op maat zal moeten worden gemaakt voor de auditorganisatie waarbij er rekening kan worden gehouden met de kwaliteitseisen van stakeholders. Ik zal dit aangeven in de te ontwikkelen guidance voor het implementeren van het model.	K
	Verlangen van professionele kwalificaties (of ermee bezig zijn): RO, RE, RA, CIA, CISA, etc. Inclusief bijbehorende PE-verplichting (raakt wellicht op die manier ook aan MC #12.	Dit staat er inderdaad niet op die manier in maar besloten in MC12.	AB

Bijlage 8: Feedback van ervaringsdeskundigen en de opvolging hiervan (3/7)

Vraag aan de deskundige	Feedback deskundige	Opvolging voor het referaat	Deskundige (cf. bijlage 1)
Aspect: Meten van controls			
4. Beist deze uitwerking tot valide, betrouwbare antwoorden?			
	C1.3 Verbetergerichtheid is een perceptie, daarom uitdagingen met dat als uitkomst variabele en de mogelijke vraag-effecten (demand effects) om dit direct te vragen. Survey technieken kunnen helpen (anonimiteit, referent shift, gebruik bestaande academische schalen, randomisatie van items, etc). Belangrijkste punt/ zorg zie ik met betrekking tot het vragen naar "stated preferences" (wat mensen zeggen) in plaats van "revealed preferences" (wat mensen daadwerkelijk doen) in combinatie met sturing op concrete survey uitkomsten (4 of een 5 puntsschaal etc). Het risico bestaat dat mensen sociaal wenselijke antwoorden geven en dat mensen weten waarop gestuurd wordt (demand effects). MC4(6) Uitstekend! Zie ook: https://doi.org/10.2306/accr-50592 Leuk! MC9(13) Komt ook voor vanuit het COSO framework (control environment) MC21(39) Het ontbreken van financiële prikkels heeft weer als risico dat de productiviteit kan afnemen en men ander werkt zoekt (verlies van talent).	C1.3 Terecht punt en hier zal ik nadere guidance over opnemen. MC4(6) N.v.t. MC9(13) N.v.t. MC21(39) Ja, logische redenatie. Voor het model is dat wat in de literatuur staat echter van belang.	V
	Het feitelijk in kaart brengen van de activiteiten die worden beschreven zal zeker zinvolle inzichten geven. Dit kan ook valide aandachtspunten opleveren. Of er op basis van de (harde) normen ook een valide / zinvol antwoord gegeven kan worden betwijfel ik wel. De gehanteerde normen komen op mijn mening erg arbitrair over. Bijvoorbeeld: 2.1. norm ≥ 10 leerpunten geïmplementeerd per jaar. (waarom 10? En niet 15? Of 5?) 4.1 ≥ 10 leerpunten geïmplementeerd per jaar (idem) 5.2 ≥ 1.000 uur per jaar per afdeling (waarom 1000?)	Helemaal eens Dat heb ik ook opgeschreven in de Excel in de toelichting (de normen moeten per auditorganisatie worden bepaald). Het opnemen van normen maakt het overigens wel concreter, het weglaten zou ik niet willen doen.	AD
	Daarnaast wordt er veel verwezen naar de methode van enquête. Dat is opzichzelf prima, maar de suggestie voor een 5 puntsschaal lijkt dan weer wat specifiek en arbitrair. Ik vraag mij dan of wat hiervan de onderbouwing is? Waarom niet een 4 puntsschaal bv.	Klopt hoor. Ik heb er voor gekozen om dit ook niet nog helemaal uit te werken. Een bepaalde mate van afbakening is onontkoombaar. Ik denk overigens aan een enquêtevraag met een zgn. Likert-schaal. Dat is een vraag waarbij gebruik wordt gemaakt van een schaal met 5 of 7 punten, van het ene uiterste tot het andere. De voordelen van een likertschaal zijn onder andere dat deze onderzoeksmethode breed inzetbaar is en dat resultaten makkelijk te analyseren zijn. Ook kost het respondenten weinig tijd om een enquête met likertschalen in te vullen. 5 puntsschaal: helemaal mee oneens/ mee oneens/ neutraal/ mee eens/ helemaal mee eens.	AD
	Tot slot, een gedachte. Bepaalde controls zitten wat meer in de hoek van vaststellen dat iets gedaan is. Zoals het volgen van een training, of het doen van coaches. Als je dit toetst kan je afvragen wat je (valide) aan het meten bent. Wil je weten of iemand de soft skills training heeft gevolgd? Of wil je er juist achter komen wat het niveau van soft skills is van de medewerkers? Het tweede is denk ik interessanter / relevanter vanuit de optiek van kwaliteit. Maar ook lastiger te meten. De operationalisatie levert veel documentatie op gedurende het jaar. Voor een IAD van > 25 < 50 medewerkers vraagt dit veel binnen een sfeer waarin ook veel mondeling, onderling afgestemd wordt. Een focus op leren en verbeteren. Sociale en psychologische veiligheid, Cultuur en Ontwikkeling zijn heel belangrijk en vraagt misschien dan een beperktere vastlegging. Ik denk dat de uitwerking tot valide, betrouwbare antwoorden komt.	Goed om te vernemen.	S
	Individueel niet, op totaal niveau leidt dit waarschijnlijk wel tot een goed algeheel beeld.	Idem.	T
	Ik vermoed van wel.	Idem.	R
	Op zich geoperationaliseerd, maar ik vraag me wel of of alles even relevant is en of je daardoor geen vraagtekens moet zetten bij de validiteit van je model. Het meent wellicht niet altijd wat het zou moeten meten. Soms kies je voor perfectionisme i.p.v. normen die currently attainable zijn. Dan laat je geen ruimte voor ook maar de geringste afwijking. Bij voorbeeld bij 0 gewenste gedragingen in het normenkader die niet geschikt zijn op sociaal en psychologisch gebied of 0 overnulen per jaar of 0 afwijkingen op kwaliteitsdoelen zonder interventie. Overal zit een verhaal achter.	Een terechte opmerking. De normen moeten per auditorganisatie worden bepaakt. Dat heb ik ook opgeschreven in de Excel in de toelichting. De consequentie is dat de normen die ik heb opgenomen in het model moeten worden beoordeeld en zonodig aangepast per organisatie. Dit is zowel een kracht van het model (ruimte voor maatwerk) als een zwakte (het kost tijd om de normen op maat te maken). Het opnemen van normen maakt het concreter, het weglaten zou ik niet willen doen.	AB
	MC1: Ik zou dit meten door het rapporteren van de geformuleerde verbeteringen met het beoogde effect via een verslag van de meeting met de aanwezigen en de datum erop. De bestede tijd zou ik meten vanuit reguliere de tijdverantwoording. MC2/MC13: Vanuit de vastleggingen van de audits (auditdossiers, tijdverantwoordingen, evaluaties) zouden de effecten van de verbeteringen kunne worden gemeten. Dit voorkomt dat er extra registraties moeten worden bijgehouden en dat er wensantwoorden op vragen worden gegeven. Monitoring kan plaatsvinden door Vaktechniek of Compliance. Zij hebben inzicht in de dossiers en tijdregistraties vanuit hun reguliere activiteiten MC3/MC7/MC13/MC14/MC17: Ik zou hiervoor een verplichte sectie in de dossiers aanwijzen en via een zoekfunctie de evaluaties benaderen en recapitulieren. (ook geautomatiseerd via een rapportagefunctie over de dossiers heen). MC4/MC5/MC9/MC13/MC14/MC18: Een interview leidt m.i. tot wensantwoorden. Enquête lijkt mij beter. De vragen moeten dan zo worden geformuleerd dat het niet alleen gaat over de lat situatie, maar ook naar achterliggende oorzaken en resultaten (cijfer voor Van 1 tot 10), zodat je ook verklaringen kunt achterhalen. Op basis hiervan d.m.v. statistiek één en ander kwantitatief analyseren. Wij laten dit doen door stagiaires (BSc, MSc) die hierover hun scriptie schrijven. MC6/MC15/MC17: via de andere controle worden ongewenste zaken ontdekt. Ik zou meten hoeveel van deze zaken eerder zijn gemeld bij een meldpunt. Ik zou het overigens geen foutenloket noemen. Probeer hier een positieve benaming voor de te vinden. Eigenlijk is het een meldpunt voor keerkansen. Ik zou deze ook opnemen op de intranet site van de organisatie. Je kun hier ook incentives aan verbinden. MC8: Zie MC3: maar dan kunnen het vertrouwelijke secties in het dossier zijn en combinaties met een code in de bestaande tijdregistratie. MC10: M.i. standaardisatie in de auditdossiers, via raadpleegfunctie door compliance laten meten of de standaarden worden gebruikt/nageleefd. Zie verder MC4, MC 5 en MC1. MC11: Ik zou het gebruik van de tools meten overeenkomstig de aanpak bij MC10. Zie voor het meten van de effecten zie MC2.	MC1: Met notulen (regel 7) wordt een dergelijk verslag bedoeld. Met tijdregistratie (regel 12) wordt ook bedoelde de reguliere tijdsverantwoording (en dus geen nieuw te creëren registratie). MC2/MC13: Feitelijk wordt dit ook zo bedoeld in de uitwerking van het meten. MC3/MC7/MC13/MC14/MC17: Dat is een mogelijke uitwerking bij een auditorganisatie. Bij MC17 (normen en woorden) zie ik dat overigens niet direct voor me. MC4/MC5/MC9/MC13/MC14/MC18: Dit vormt inderdaad een belangrijk aandachtspunt om ervoor te zorgen dat de uitkomsten van de metingen voldoende betrouwbaar zijn. Overigens is m.i. de kwaliteit van interviews en enquetes bepalend (een goed interview prevaleert boven een slecht opgezette enquête). MC6/MC15/MC17: Dat is een mogelijke uitwerking bij een auditorganisatie. MC8/MC10/MC11 Zie voorgaande MC's.	M
	MC12: Op basis van leer- en ontwikkelplan vanuit de organisatie meten of auditors de voorgeschreven opleidingen en trainingen volgen op basis van de aanmeldingen, dan de evaluaties laten invullen op basis van een relevant format en certificaten/diploma's/getuigschriften/cijferlijsten laten bijvoegen. Redenen laten invullen waarom de evaluatie aandachtspunten bevat. Bestede tijd meten via de bestaande tijdregistratie (niet naar agenda's teruggaan). MC16: 16.1: kwaliteitsdoelen beperken tot de essentiële en die steeds tonen bij open dossier etc. MC19: 19.1 en 19.2: zie besluitvorming omtrent toekennen beloningen MC20: 20.1 en 20.2: inzien documentatie voorgangs- en beoordelingsprekken (dit betreft dan standaard formulieren waarin betrokkenen verplicht invoeervelden hebben) MC21: zie mijn reactie bij MC 20 MC22/MC23: zie mijn reactie bij MC3, raadplegen bestaande tijdregistratie en MC 4 en 5 en MC12 MC24: 24.1: zie mijn toelichting bij MC3 24.2: kun je week te verantwoorden. Er moet dan wel een incentive zijn om ook de uren > 40 uur per week te verantwoorden. 24.3: Zie mijn toelichtingen bij MC4 en MC5. MC25: Zie mijn reactie bij MC24 MC26/MC27: Zie mijn reactie op MC24. Belangrijk dat er niet te snel wordt aangegeven dan PKI is gehandeld. Wellicht wat handvatten hiervoor meegegeven. Algemene conclusie: maak de meting van de werking van de controls wat simpeler. Sluit zoveel mogelijk aan bij bestaande systemen en neem de diverse onderwerpen, voor zover relevant, op in een enquête. Dit verhoogt de acceptatiegraad. Een groot risico voor de metingen is dat auditors een te positief beeld hebben van hun eigen gedrag en m.n. het management. Ik denk dat de beschreven controls heel goed meetbaar zijn. Wel zie ik bij diverse controls omschreven dat een waarneming een interview is. Wie neemt deze interviews af en levert dit dan op wat je ervan verwacht?	MC12/MC16/MC19/MC20/MC21/MC22/MC23/MC24/MC25/MC26/MC27: zie voorgaande MC's. Algemene conclusie: Een begrijpelijke opmerking. De manier van meten (welke bronnen en ontsluitingstechnieken te gebruiken voor elk van de indicatoren) is opgenomen in het model als vertrekpunt maar moeten per auditorganisatie worden beoordeeld en zonodig aangepast. Dit is zowel een kracht van het model (ruimte voor maatwerk) als een zwakte (het kost tijd om de precieze manier van meten op maat te maken). Dit is inherent aan elke model. Overigens pleit ik er ook voor om zoveel als mogelijk aan te sluiten op bronnen (bijvoorbeeld registraties) die reeds aanwezig zijn binnen de organisatie. Een enquête is zeker een nuttige ontsluitingstechniek (en is om die reden opgenomen in het model).	M
		Wie de interviews afneemt moet per auditorganisatie worden bepaald. Dit zal een functionaris / team zijn met passende bevoegdheden en competenties (zodat de uitkomsten relevant / betrouwbaar zijn).	AC
		Op zichzelf klopt dit, maar de onderzoeksopzet voor het referaat is a) controls en b) het meten van deze controls. Het referaat gaat niet over controls die niet worden gemeten.	K
	Het aantal leerpunten voorbeeld of urenbesteding is niet per se waar je naar op zoek bent, dat een formeel boxje wordt afgetikt, maar wat meer over de inhoud.	Klopt hoor. Om die reden in het model opgenomen C1-3 Verbetergericht overleg; Nagaan bij de auditors of zij het verbetergerichte overleg ook nuttig vinden. M.a.w. wordt daarmee de beoogde doelstelling bereikt? Dit is belangrijk omdat het alleen meten of er overleggen plaatsvinden iets zegt maar niet alles. Je wil inderdaad niet alleen kijken naar kwantiteit maar ook naar kwaliteit.	Z
	Bij 1.2 geef je aan dat een auditor minimaal 50 uur moet besteden aan verbetergericht overleg. Betekent dit dat een auditor die 40 uur heeft besteed deze beheersmaatregel ineffectief maakt? Ik denk dat je dit niet zo zwart wit moet bekijken, maar dat je bij dit soort normen gebruik moet maken van een gradatie. Daarbij zou je effectieve control (voldoen aan de norm), deels effectief (welke afwijking van de norm is nog acceptabel, maar vraag verbetering) en niet effectief (welke afwijking is onacceptabel t.a.v. de norm).	Mee eens dat bij het trekken van conclusies een digitale benadering (meestal) niet passend is. Om het model te concretiseren heb ik veelal normen opgenomen die zijn uitgedrukt in cijfers / percentages. Bij het implementeren zullen de normen per auditorganisatie moeten worden bepaald en bij het evolueren van de uitkomsten zal rekening moeten worden gehouden met kwantitatieve en kwalitatieve aspecten.	AB

Bijlage 8: Feedback van ervaringsdeskundigen en de opvolging hiervan (5/7)

Vraag aan de deskundige	Feedback deskundige	Opvolging voor het referaat	Deskundige
7. Zo nee, welke niet?	8.MC9 veilige omgeving. Dit lijkt mij een complexe om zekerheid te verkrijgen over validiteit. Specifiek valt mij bij deze control bijvoorbeeld op dat alleen de managers geïnterviewd worden en geen medewerkers. Dit model geeft een aantal suggesties, opzich prima. Maar wat hier denk ik een beetje speelt is dat je over valide onderzoek doen naar een veilige omgeving waarschijnlijk al een PHD onderzoek kan doen, met veel meer diepgang over valide onderzoeksmethoden. •De genoemde verhoudingen van 2 60% van de auditors en 2 5 auditors bij meerdere controls is, voor in ieder geval mijn IAD met 25 auditors, geen haalbare kaart. •Het aantal van 10 bij leerpunten, ervaringen, evaluaties, opgeloste problemen, oorzakenanalyses, verbeteringen is voor ons ook echt te veel. •Bijv. 2 1.000 uur besteden aan oorzakenanalyses is niet realistisch. Dat is meer dan 2% van onze uren van de IAD. Als daar ook 2 1.000 uur besteedt moet worden voor tijd aan het dilemma-/foutenloket telt dat al flink op. Plus de uren voor mentoring door senior auditor (in ons geval) voor het begeleiden, is nogmaals meer dan 2%, inclusief de uren die zij zelf krijgen aan begeleiding. Bv 10 leerpunten per jaar (onderdeel C2), aantal uur per jaar oorzakenanalyse, aantal x verbeterpunten, aantal x communicatie over normen en waarden etc.) In het algemeen zijn je normen kwalitatief ingestoken, wat op zich prima en zelfs gewenst is, maar bij veel indicatoren is dat behoorlijk discutabel c.q. arbitrair •Bij 1.1. Wanneer beschouw je een overleg verbetergericht? Op basis van welke criteria? Zonder een heldere definitie wordt het lastig meten. •Bij 5.2. Waarom zegt tijdsbesteding iets over het uitvoeren van oorzakenanalyses? De ene oorzakenanalyse is de andere niet. Ook de volwassenheid of behendigheid/ervaring van de organisatie is hier erg bepalend. •Bij 10.1: Wanneer is sprake van gestandaardiseerd? •MC1: Verbetergericht overleg. Er vindt regelmatig verbetergericht overleg plaats waarbij nieuwe ideeën en strategieën ontstaan die gaan over de kwaliteit van audits. De meting gaat over hoe vaak het overleg plaatsvindt en tijdsbesteding. Ik zou hier ook verwachten dat wordt gekeken naar de nieuwe ideeën en strategieën die ontstaan wat die zorgen voor de toegevoegde waarde. •MC3: Audits evalueren. Periodiek worden audits geëvalueerd (opdrachtevaluaties) waarbij positieve en negatieve ervaringen worden gedocumenteerd en geanalyseerd op verbetermogelijkheden voor de kwaliteit van audits. Ook hier wordt gekeken naar het aantal opdrachtevaluaties en het aantal positieve en negatieve ervaringen en niet naar de verbeteringen die zijn gerealiseerd vanuit deze evaluaties. In de verbetering zit de toegevoegde waarde.	Eens. Juist wel ook medewerkers interviewen. Of je hebt het niet goed gelezen of ik heb het niet goed uitgewerkt. Ik check dat nog even en corrigeer indien nodig. Check gemaakt: interview auditors op regel 155 reeds opgenomen. Geen aanpassing benodigd. En ja, dit is een ingewikkeld aspect en daar kun je alleen al onderzoek naar kunnen uitvoeren Een terecht opmerking. De normen moeten per auditororganisatie worden bepaald. Dat heb ik ook opgeschreven in de Excel in de toelichting. De consequentie is dat de normen die ik heb opgenomen in het model moeten worden beoordeeld en zonodig aangepast per organisatie. Dit is zowel een kracht van het model (ruimte voor maatwerk) als een zwakte (het kost tijd om de normen op maat te maken). Het opnemen van normen maakt het concreter, het weglaten zou ik niet willen doen. Dit moet op maat worden gemaakt per auditororganisatie. 1.1. Overleg waarbij nieuwe ideeën en strategieën ontstaan die gaan over de kwaliteit van audits. 5.2. De gedachte is dat tijd nodig is om een oorzakenanalyse uit te voeren (in de regel kost dit simpelweg tijd) 10.1 Hierbij moet worden gedacht aan een auditmanual e.d. De precieze invulling zal afhangen van de auditororganisatie.	AD S R AB
8. Zo ja, in de gekozen methoden en bronnen passend?	Ja, uitgebreid literatuuronderzoek en actief om input gevraagd van verschillende belanghebbenden. Veel methoden en bronnen zijn deels beschikbaar. Voor een IAD van onze omvang vraagt het wel erg veel extra vastleggingen. Soms zijn er, in het geval van IAD's, wellicht ook normen en elementen waar binnen de organisatie waar de IAD zit, waar rekening mee gehouden kan worden. Ik denk bijvoorbeeld aan de gedragscode van de organisatie. Ja, passend in relatie tot de genoemde controls. Hier en daar is het de vraag wat de meeteenheid precies zegt. MC2/MC3: aantal leerpunten op basis van uitkomsten van audits. Zegt denk ik niet zoveel. Als je er nul hebt is dat dan erg? MC25: aantal x dat teams niet in balans zijn. Wat is "in balans" MC26: Meeteenheid is % afwijking van kwaliteitsdoelen terwijl de vraag is of er voldoende tijd is om KPI toe te passen en vast te leggen. Dan zou ik meeteenheid verwachten die dat afdekt.	Goed om te vernemen. Gedragscode is in het model opgenomen, zie regels 144 en 353. Goed om te vernemen. MC2/3: Als de kwaliteit van de audits perfect is dan is nul inderdaad helemaal niet erg. De vraag is wel hoe waarschijnlijk dat is. MC25: Het zorgen voor evenwichtig en divers samengestelde teams zodat coaching en review van alle teamleden kan plaatsvinden. Daarnaast kan worden gedacht aan complementaire (persoonlijke) vaardigheden / stijlen / gedragingen. MC26: De gedachte hierbij is dat als er weinig audits zijn met afwijkingen dat er dan sprake is geweest van PKI. Ik realiseer mij dat dit geen 1:1 relatie is. En dat deze meeteenheid voor discussie vatbaar is.	U S T R
9. Zo nee, waarom niet?	Methode inzien agenda's en beoordelingen vind ik persoonlijk vreemde methodes vanuit privacy optiek. Staat voor mij ook een beetje haaks op het idee van een veilige omgeving. •Bij 18.1 Voorbeeldgedrag wordt getoond voorbeeldgedrag getoond door diverse rapportages. Dit lijkt me juist geen goede meeteenheid om gedrag te meten. Vraag dan aan auditors hoe zij het (voorbeeld)gedrag percipiëren. •Groepsgewijze beoordeling is bij ons niet van toepassing. •Bij MC24 kan het ook voorkomen dat de planning niet wordt gehaald waarbij de oorzaak daarvan buiten de IAD ligt. In onze interne afspraken hebben we dat element ook benoemd als het gaat om het tijdig leveren van onze producten. •Bleek criterium hanteer je bij MC25 om te bepalen of teams in balans zijn? Wat is dat dan "in balans zijn"? •Andere indicatoren bij de haalbaarheid van de planning kunnen zijn: extra inhuur om werk af te krijgen en opdrachten niet aannemen (beide komt voor bij ons) Niet in alle gevallen: •Bij 11.1: Wat wil je zien dan bij auditsoftware? Welke aspecten? •Bij 25.1: Hoe ga je meten of de teams niet in balans zijn aan de hand van het afdelingsplan, het planningsoverzicht of notulen? Wanneer is een team überhaupt niet in balans?	Terecht punt. En had ik mij niet zo gerealiseerd. Het operationaliseren is maatwerk voor elke auditororganisatie. Het inzien van agenda's en beoordelingen is afhankelijk van de bevoegdheden van het onderzoeksteam, hoe zaken zijn ingeregeld, hoe hier tegenaan wordt gekeken, etc. Punt van aandacht bij het implementeren van het model. •Bij 1 Voorbeeldgedrag. Dat wordt gedaan met upward feedback (18.2) en het afnemen van interviews met auditors (18.3) en enquête onder de auditors (18.3). •MC25 teams in balans. Het zorgen voor evenwichtig en divers samengestelde teams zodat coaching en review van alle teamleden kan plaatsvinden. Daarnaast kan worden gedacht aan complementaire (persoonlijke) vaardigheden / stijlen / gedragingen. Overige punten: N.v.t. MC11.1 auditsoftware. Dan kan worden gedacht aan pakketten met de methodologie (bijvoorbeeld auditmanual) erin verwerkt. MC25 teams in balans. Het zorgen voor evenwichtig en divers samengestelde teams zodat coaching en review van alle teamleden kan plaatsvinden. Daarnaast kan worden gedacht aan complementaire (persoonlijke) vaardigheden / stijlen / gedragingen. Het gaat erom dat sprake is van dialoog, kennisvergaring en -verspreiding en samenwerking. Als dit bij een auditororganisatie op een andere manier wordt gedaan dan is dit inpasbaar in het model.	AD S AB AC

Bijlage 8: Feedback van ervaringsdeskundigen en de opvolging hiervan (6/7)

Vraag aan de deskundige	Feedback deskundige	Opvolging voor het referaat	Deskundige
Aspect: Praktische toepasbaarheid			
10. Benikt u dat het model praktisch toepasbaar is?	Ja, ik zou de auteur aanraden om hier een MAB publicatie van te maken. Het model geeft een interessant totaalbeeld van verschillende invalshoeken. Gevoelmatig zie ik ook wel verband tussen de categorieën uit het model en de IA ethische gedragscode beginselen en gedragsregels. Ik denk dat dit model interessant kan zijn voor internal audit managers en het hoofd internal audit. Waarschijnlijk kan het model worden gebruikt om aandachtspunten / volwassenheid in kaart te brengen van de afdeling. Specifiek vond ik het belonen van de internal auditor o.b.v. kwaliteit een fascinerende. Had hier nog niet eerder zo bewust bij stilgestaan. Zou sowieso een mooie titel zijn voor een referaat. "Hoe beloon je de internal auditor?" Daarnaast bevat de operationalisering zinvolle suggesties voor de IA om een high level meting te doen.	Dat zie ik als een compliment. Mooi.	V AD
	Als gespreksmodel lijkt het me heel waardevol. Zo zou ik 'm ook graag willen gebruiken bij onze IAD. Eerst met het MT, inclusief onze kwaliteitsbeoeler en daarna ook met de senior auditors, inclusief onze kwaliteitsmanager. In de huidige vorm wel toepasbaar, maar dan is de validiteit beperkt. Dit komt doordat de norm vaak tamelijk arbitrair is. Soms ook onduidelijk. 23.1 Welke management? 22.1 Welke schaal.	Mooi.	S
	Bijvoorbeeld een norm als >= 10 leerpunten per jaar. Waarom geen 11 of 9? Het is natuurlijk maar een indicator, maar misschien is 5 leerpunten per jaar al uitstekend (contextafhankelijk uiteraard). Of >= 10 evaluaties per jaar. Vaak kun je er beter een percentage van maken: bij minimaal 90% van de opdrachten. En zelfs dat is afhankelijk van het soort opdrachten. Door de vele registraties en interviews lijkt het veel tijd te kosten. Maak meer gebruik van bestaande systemen (of maakt dit expliciet).	Begrijpelijke opmerking. De normen moeten per auditorganisatie worden bepaald. Dat heb ik ook opgeschreven in de Excel in de toelichting. De consequentie is dat de normen die ik heb opgenomen in het model moeten worden beoordeeld en zonodig aangepast per organisatie. Dit is zowel een kracht van het model (ruimte voor maatwerk) als een zwakte (het kost tijd om de normen op maat te maken). Het opnemen van normen maakt het concreter, het weglaten zou ik niet willen doen.	AB
	Het model is zeker praktisch toepasbaar maar niet voor elke auditorganisatie / afdeling. Ik vind het model minder toepasbaar voor kleine IAD's omdat een deel van de controls af de manier waarop de controls gemeten worden voor een kleine IAD niet toepasbaar zijn. Een kleine IAD kan zeker een deel van de controls uit het model toepassen.	De gedachte is om zoveel mogelijk uit te gaan van bestaande systemen c.a. Dit zal ik expliciteren.	M
	Ja, met de opmerkingen die in de voorgaande onderdelen zijn toegevoegd kan het zeker een praktisch toepasbaar model zijn. Ik ben van mening dat het model goed toepasbaar is voor IAD's die voldoen aan bepaalde randvoorwaarden. Er zijn een aantal onderliggende aannames in het model die niet voor alle auditorganisaties gelden, zoals: • Elke IAD schrijft tijd / schrijven tijd op detailniveau (veel meetwaarden hangen af van tijdsbesteding); • Grote auditorganisatie (m.n. minimum aantal enquête respondenten etc.) • Routeloket voor een kleine IAD is niet functioneel; we hebben ook geen afdeling vaktechniek oid. Als ik een tip zou mogen geven: kijk of je de randvoorwaarden kan destilleren uit jouw model. Dit zou je eigenlijk mee moeten geven wanneer een IAD dit zou willen toepassen.	Het model is aan te passen om deze op maat te krijgen voor elke auditorganisatie, ook voor de kleinere.	AC
		Mooi.	Z
		Goed punt, ga ik doen als onderdeel van de te vervaardigen guidance voor het implementeren van het model.	AB
11. Zo nee, waarom niet?	Buiten kwaliteit is er echter meer relevant voor de ontwikkeling van de IAD, wat wij onder andere in onze 'ontwikkeldeelen' hebben vervaardigd. Met alleen dit MCS zijn we er niet voor ons. Mijn complimenten, het is een mooi model, zeer gestructureerd opgezet en gebaseerd op relevante (wetenschappelijke) literatuur. Ik heb wel mijn twijfels over de praktische toepasbaarheid aangezien het model wel erg veel metingen bevat en daarbij veel bronnen veronderstelt. Die zullen er lang niet altijd zijn of beschikbaar zijn in verband met de privacyregels.	Valide punt, het model gaat echter "slechts" over kwaliteit.	S
		Dank en de praktische hanteerbaarheid hangt af van de manier waarop het model wordt geïmplementeerd binnen de auditorganisatie.	Y
12. Heeft de 'gemiddelde' onderzoeker voldoende kennis en kunde om dit model toe te passen?	Jazeker Dat denk ik wel. Ziet er niet al te omslachtig uit. Wellicht wat extra softskills i.v.m. de te verwachten interpretatieverschillen. In zijn huidige vorm denk ik van wel. Maar ik zou het niet aanraden zonder de normen specifiek voor de organisatie te maken. Als je het simpeler maakt dan wel. Dilemma is het voorkomen van wens gedrag en antwoorden en het te positieve veel van auditors over zichzelf	Goed om te vernemen. Idem.	R
	Op basis van mijn ervaring binnen de IAD heeft de gemiddelde onderzoeker voldoende kennis en kunde om dit model toe te passen Ligt eraan wat je verstaat als een 'gemiddelde' onderzoeker? Ik denk dat voor een accountantskantoor, iemand nodig is vanuit die beroepsgroep en voor de interne auditdienst iemand uit die beroepsgroep. Verder kan iemand dat met een senior functie en titel wel uitvoeren. Bij ons bijvoorbeeld de managers, met een RA/RE/RO thei moeten dat kunnen. Ook de junior managers, die lagen eronder wordt dan weer wat lastiger. Het gaat voornamelijk om werkervaring zou ik zeggen en daarnaast kennis (voor de beroepsgroep) wat blijkt uit de titel. Dus een titeldrager bijv. is verplicht. Ik ben van mening dat de 'gemiddelde' onderzoeker voldoende kennis en kunde zouden moeten hebben om dit model toe te passen.	Eens, normen zijn maatwerk. De manier van meten (welke bronnen en ontsluitingstechnieken te gebruiken voor elk van de indicatoren) is opgenomen in het model als vertrekpunt maar moeten per auditorganisatie worden beoordeeld en zonodig aangepast. Hierbij is van belang in welke mate auditors beschikken over kennis en ervaring met bepaalde soorten van bronnen en ontsluitingstechnieken.	M
		Goed om te vernemen.	AC
		Helder.	Z
		Mooi.	AB
	Onderwerpen zijn dermate gevarieerd dat verschillende kennis en kunde vereist is. Dat verschilt natuurlijk per auditor. Maar overall moet de onderzoeker hard op de inhoud zijn en zacht op de relatie. Niet iedere onderzoeker scoort even hoog op alle benodigde competenties (Analytisch, sociaal vaardig, leiderschap, etc.)	Begrijpelijk. De operational auditor kan toegevoegde waarde bieden.	T

Bijlage 8: Feedback van ervaringsdeskundigen en de opvolging hiervan (7/7)

Vraag aan de deskundige	Feedback deskundige	Opvolging voor het referaat	Deskundige
13. Zo nee, welke aanvullende kennis en kunde is vereist?	Dat is denk verschillende per control. Maar de soft skills controls vereist wel enige affiniteit met de materie. Daarnaast denk ik dat enige IA ervaring wel belangrijk is om goed duiding te geven aan de onderzoeksresultaten. Ja dat denk ik wel. Met name op de onderdelen soft skills, coaching, beloningsbeleid en bedrijfscultuur. Ik denk dat onze auditors zeker in staat zijn om dit model te begrijpen en gezamenlijk voor ons een werkbare vorm ervan te maken die toegespitst is op onze situatie. Meer kritisch inbreng van onafhankelijke begeleiders bij evaluatie sessies.	Eens. Het kunnen toepassen zal, verwacht ik, eerder bij een wat grotere IA mogelijk zijn dan bij een kleinere. Hoewel dit natuurlijk ook afhangt van de expertise in het team. Helder, het terrein van de modern opgeleide RO? Mooi. Dat is zeker voorstelbaar.	AD AD S M
14. Is er voldoende tijd en budget beschikbaar om dit model toe te passen?	Gezien de hoge aansprakelijkheidsrisico's en kosten voor accountantsorganisaties zou de organisatie genoeg middelen ter beschikking moeten stellen om dit te implementeren. Ja ik denk dat het mogelijk is. Zeker als er sprake is van een afdeling waarbij competentie van de IAD functie om MCS audits te doen als belangrijk speerpunt wordt gezien. Dit is denk ik eerder van toepassing bij een volwassen IA functie, in een wat meer Rijnlandse organisatie, met voldoende capaciteit om ook MCS onderzoek te doen. Vastleggingen in deze mate van detail vragen te veel tijd. Dat denk ik wel. Ziet er niet al te omslachtig uit. Ja, mits normen specifiek zijn gemaakt voor de organisatie. Als je gebruik maakt van bestaande systemen dan zijn tijd en geld geen probleem. Grootste probleem is of we willen leren en of we transparant willen zijn en/of dat we dit durven. Als het goed is beschikken auditororganisaties als over een voorgeschreven aanpak, leerroutes, dossiers, tijdschriftsysteem en een personeelsbestand (functioneren en opleidingen/trainingen). De toegankelijkheid moet wellicht nog beter worden geregeld. Voor een kleine IAD is dit een zeer uitgebreid model wat behoorlijk wat capaciteit gaat vragen. Als ik kijk naar mijn eigen organisatie dan is er niet voldoende tijd beschikbaar om dit model volledig toe te passen. Een deel van de controls zijn breder dan de auditafdeling, zoals bijvoorbeeld cultuur maar ook sociale en psychologische veiligheid, deze controls worden organisatie breed opgepakt en hiervoor is dan wel voldoende capaciteit beschikbaar. Binnen mijn eigen auditomgeving (Interne Audit dienst) is dit geen probleem. Kan mijn voorstellen dat binnen (commerciële) auditororganisaties dit sterk afhankelijk is van de omvang.	Zo zie ik het ook. Voor grotere Internal auditfuncties idem. Kleinere organisaties / diensten zullen bij implementeren van het model waarschijnlijk keuze maken in controls en de meting hiervan. Mede uit oogpunt van beschikbare middelen (tijd en budget). Het model is maatwerk en dat betekent invulling per auditororganisatie voor de omschrijving / clustering van controls en de meting (normen voor de indicatoren, te gebruiken bronnen). Het is dus geen "absoluut" model is en het is de bedoeling om zoveel mogelijk gebruik te maken van bestaande registraties. Goed om te vernemen. Begrijp ik wel hoor. Tip is om zoveel mogelijk te putten uit bestaande registraties. Goed om te vernemen. Mee eens. Idem. Het model verwacht inderdaad dat hiervan sprake is. Begrijpelijk. Er zou kunnen worden gekozen om bepaalde onderdelen van het model te gebruiken, een roultieschema te gebruiken (controls eens in de x aantal jaren te testen), etc. Dat is zeker voorstelbaar.	V AD S R M M AC T
15. Zo nee, denkt u dat het loont (kosten/baten) om te investeren in middelen om dit model te gaan gebruiken?	Ja. Ik zou starten in een light variant voor het goede gesprek over kwaliteit. Ik denk dat een kleine IAD moet gaan voor het toepassen van een aantal specifieke controls. Als ik even denk vanuit een kleine IAD, dan zie ik dat het loont om te investeren in een gedeelte van het model. Wel zie ik, als sprake is van een grotere auditafdeling, dat het loont om een dergelijk model te gebruiken om de kwaliteit van audits te bewaken. Het model richt zich op het meten van het MCS rondom de uitvoering van audits. Ik zie zelf meer kansen in het sturen aan de voorkant (veilige werkwijze en cultuur) dan het achteraf meten hiervan. Ga met elkaar het gesprek aan over cultuur, gedrag, wat hebben we hiervoor nodig, wat spreken we af, etc.	Mooi. Het model is maatwerk en dat betekent invulling per auditororganisatie voor de omschrijving / clustering van controls en de meting (normen voor de indicatoren, te gebruiken bronnen). Het is dus geen "absoluut" model is en het is de bedoeling om zoveel mogelijk gebruik te maken van bestaande registraties. Kleinere organisaties / diensten zullen bij implementeren van het model waarschijnlijk keuze maken in controls en de meting hiervan Dat past in de gedachte dat het model moet worden gezien als een aanzet die per organisatie op maat moet worden gemaakt. Helder. Eens en dit is precies de reden voor mij geweest om niet alleen op hard controls te gaan zitten maar ook soft controls. Je ziet daardoor categorieën als psychologische veiligheid en leren en verbeteren. Verder bestaan de metingen niet alleen uit documentenanalyse maar ook uit interviews en enquêtes (waarbij wordt ingegaan op hoe auditors bepaalde zaken ervaren).	S AC AB T

Bijlage 9: Geconsolideerd en gekwantificeerd overzicht met feedback van ervaringsdeskundigen

Vraag aan de deskundige	Aantal x feedback	Aantal x positief			Aantal x neutraal			Aantal x negatief			Conclusie
		IA	EA	WO	IA	EA	WO	IA	EA	WO	
Aspect: Controls											
1. Zijn de genoemde controls allemaal relevant voor het onderzoeken van Management Control System (MCS) van audits?	17	8	4	2	3	0	0	0	0	0	Er zijn geen controls in het model opgenomen die niet relevant worden geacht.
2. Zo nee, welke controls niet?											
3. Welke controls mist u voor het onderzoeken van het MCS van audits?	17	8	4	2	3	0	0	0	0	0	Er worden geen controls gemist. De aangehaalde missende controls blijken er (impliciet) wel in te zitten.
Aspect: Meten van controls											
4. Leidt deze uitwerking tot valide, betrouwbare antwoorden?	17	8	4	1	3	0	1	0	0	0	De uitwerking leidt tot valide, betrouwbare antwoorden mits er sprake is van voldoende kwaliteit in het afnemen van interviews en het inzetten van een enquête (advies: bundel meerdere controls in 1 enquête). Verder is het belangrijk dat normen op maat worden gemaakt per organisatie en dat uitkomsten zowel kwantitatief als kwalitatief worden benaderd.
5. Zo nee, welke niet?											
6. Zijn de gekozen indicatoren valide en praktisch meetbaar?	17	6	4	2	5	0	0	0	0	0	De gekozen indicatoren worden valide en praktisch meetbaar geacht mits de bijbehorende normen, op maat worden gemaakt voor de organisatie.
7. Zo nee, welke niet?											Deskundigen van kleinere IAD's geven aan dat het meten behapbaar moet zijn.
8. Zijn de gekozen methoden en bronnen passend?	17	7	4	2	4	0	0	0	0	0	De gekozen methoden en bronnen zijn passend, waarbij opgemerkt dat het operationaliseren maatwerk is voor elke auditorganisatie en ook rekening moet worden gehouden met bevoegdheden van het onderzoeksteam, hoe zaken zijn ingeregeld, hoe wordt aangekeken tegen onderzoeksmethoden en te gebruiken bronnen.
9. Zo nee, waarom niet?											
Aspect: Praktische toepasbaarheid											
10. Denkt u dat het model praktisch toepasbaar is?	17	10	3	2	1	1	0	0	0	0	Het model is praktisch toepasbaar.
11. Zo nee, waarom niet?											
12. Heeft de 'gemiddelde' onderzoeker voldoende kennis en kunde om dit model toe te passen?	17	11	4	2	0	0	0	0	0	0	De gemiddelde onderzoeker heeft voldoende kennis en kunde om het model toe te kunnen passen.
13. Zo nee, welke aanvullende kennis en kunde is vereist?											
14. Is er voldoende tijd en budget beschikbaar om dit model toe te passen?	17	9	4	2	2	0	0	0	0	0	Er is voldoende tijd en budget beschikbaar om het model toe te passen, mits het model op maat is gemaakt voor de organisatie en de bestaande systemen en registraties voorzien in het kunnen meten van de controls.
15. Zo nee, denkt u dat het loont (kosten/baten) om te investeren in middelen om dit model te gaan gebruiken?											Deskundigen van enkele kleinere IAD's uit hun zorgen over de tijdsbesteding bij het toepassen van het model in haar volle omvang (alle controls, alle metingen).

Bijlage 10: Definities die zijn gehanteerd bij het onderzoek

Audit:

Er zijn verschillende definities van een audit in omloop, met name die van het IIA¹³ en IFAC¹⁴ worden veel gehanteerd in de praktijk c.q. door beroepsverenigingen van auditors. Voor het referaat versta ik onder audits: *een activiteit van het toetsen van een werkelijkheid aan een norm*¹⁵. Dit kunnen assurance opdrachten zijn of andere toetsende onderzoeken met een norm vooraf. Het kunnen financial audits zijn maar dit hoeft niet. De norm kan standaard zijn (bijvoorbeeld bij een jaarrekeningcontrole) of specifiek zijn ontworpen (bijvoorbeeld bij een maatwerkaudit). De audits kunnen worden uitgevoerd door interne of externe auditors ten behoeven van interne of externe belanghebbenden.

Kwaliteit:

Ook aangaande het definiëren van kwaliteit van audits zijn er verschillende definities in omloop. Voor mijn referaat hanteer ik de definitie van IIA IPPF¹⁶:

Quality is a combined measure of conformance with the Global Internal Audit Standards and the achievement of the internal audit function's performance objectives. These measures form the basis for evaluating progress toward performance objectives including continues improvement.

Vertaald naar het referaat:

Een audit voldoet aan de kwaliteitseisen als deze is uitgevoerd in overeenstemming met de vereisten van de standaarden én voldoet aan de prestatiedoelstellingen (efficiency, effectiviteit en verbetergerichtheid) van de auditfunctie. Oftewel: conformance plus performance.

Om zo goed mogelijk aan te sluiten op het onderzoek ben ik op zoek gegaan naar een definitie die (i) voor zoveel mogelijk soorten toetsende audits toepasbaar is en (ii) voldoende breed is en daardoor de interne beheersing in haar volle breedte raakt (inclusief soft controls). De definitie van het IIA sluit hier naar mijn mening goed op aan en is bovendien actueel (het IPPF is herzien in 2024).

Metten:

Voor het meten hanteer ik de definitie in ISO 9001-2015¹⁷:

Performance evaluation – monitoring, measurement, analysis and evaluation

The organization shall determine:

- a) *what needs to be monitored and measured;*
- b) *the methods for monitoring, measurement, analysis and evaluation needed to ensure valid results;*
- c) *when the monitoring and measuring shall be performed;*
- d) *when the results from monitoring and measurement shall be analyzed and evaluated.*

Deze definitie biedt handvatten en tegelijkertijd ruimte bij het maken van de uitwerking (op maat). ISO hanteert de 'process-approach', waarin is inbegrepen de PDCA cyclus en risk-based thinking. Het model Plan-Do-Check-Act (PDCA) van W. Edwards Deming is een model voor continue verbetering en kwaliteitsbeheer.

¹³ Institute of Internal Auditors (IIA)

¹⁴ International Federation of Accountants (IFAC)

¹⁵ Management Control Auditing: bijdragen aan doelrealisatie en verbetering (Bos, de Korte, Otten)

¹⁶ Global Internal Audit Standards van het Institute of Internal Auditors, Inc (IIA)

¹⁷ International Organization for Standardization (ISO)

Het toepassen van het model zorgt ervoor dat de organisatie haar processen voorziet van adequate middelen en managet. Daarnaast dat verbetermogelijkheden worden onderkend en op wordt geacteerd.

Management control system en controls:

In het boek Management Control Auditing: bijdragen aan doelrealisatie en verbetering¹⁸ wordt het management control system als volgt gedefinieerd: *het management control systeem (MCS) is een samenhangend geheel van alle door betrokkenen nuttig geachte controls (ofwel: elementen van interne beheersing).* En controls worden op de volgende wijze geduid: *de beheersing van processen die belangrijk zijn voor het realiseren van de organisatiedoelstellingen.*

Resumerend:

Het model is bedoeld voor toetsende onderzoeken. Dit kunnen audits zijn met een verantwoordingsoptiek of audits die kunnen worden getypeerd als maatwerk. In het model wordt kwaliteit gedefinieerd als het voldoen aan standaarden én voldoen aan de prestatiedoelstellingen. Dit kunnen controlestandaarden zijn voor accountants (RA/AA) maar ook standaarden voor internal auditors (RO) en IT-auditors (RE), afhankelijk van het type audit dat wordt uitgevoerd. De prestatiedoelstellingen (efficiency, effectiviteit en verbetergerichtheid) zien toe op de auditfunctie en kunnen variëren.

¹⁸ Bos, de Korte, Otten (2017).

Bijlage 11: Persoonlijke reflectie op het onderwerp en het belang ervan

In de gesprekken met docenten, (oud) collega's, vrienden en anderen over mijn referaat is door hen vaak gezegd tegen mij om met iets vernieuwends te komen en niet met "weer een checklist met daarin allerlei formele checkpunten". Deze feedback sterkte mij in de gedachte dat het zinvol is om het gekozen onderwerp te benaderen vanuit het gedachtegoed van de RO-opleiding. Deze gesprekken hebben mij een zetje gegeven in, denk ik, de goede richting. In het onderzoek richt ik mij nadrukkelijk op soft controls. Soft controls (bestaande uit self controls en social controls¹⁹) zijn namelijk randvoorwaardelijk voor de effectiviteit van de administratieve controls (hard controls). Iemand zei tegen mij: "Mensen en hun onderlinge interactie zijn belangrijk. Samenwerking is een control".

Het voorgaande sluit aan op de ervaring die ik in mijn werk heb opgedaan met de standaard ISQM1. Kortweg gaat de standaard over kwaliteitsmanagement voor accountantskantoren die controles of beoordelingen uitvoeren van financiële overzichten, of andere assurance opdrachten of opdrachten voor aan assurance verwante diensten. Deze standaard blijkt in de praktijk (welhaast onvermijdelijk) te resulteren in een mechanische / instrumentele exercitie ("check the box") waarbij voor 200+ controls achteraf wordt nagaan of er nog (administratieve) vastleggingen zijn te achterhalen (procedures, autorisaties, bewijsstukken, e.d.) of, indien toegestaan, deze alsnog te vervaardigen (door de eigenaar van de control). De nadruk ligt op formalisering en documentatie; als de control-eigenaar opzet, bestaan en werking (nog) kan aantonen dan wordt de control als effectief bestempeld. En zo nee, dan komt er bij de control een kruis te staan in plaats van een vink. De vraag is of deze manier van meten een goed inzicht geeft in de elementen van interne beheersing die zijn gericht op het leveren van kwaliteit of dat dit niet vooral leidt tot een papieren werkelijkheid ("form over substance"). Bij het vervaardigen van het model voor het referaat heb ik geprobeerd om ervoor te zorgen dat controls en de meting hiervan niet leiden tot een nieuwe checklist met voornamelijk formele checkpunten.

Tijdens het college (in december 2023) voor de module Werkveld van de Auditor is ingegaan op de actuele wijzigingen in de beroepsstandaarden voor internal auditors, de International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (IIA IPPF). In het college werd aangegeven dat in de IIA IPPF meer nadruk is komen te liggen op principes en dat dit in lijn ligt met de focus van het Toezichtsorgaan op de Kwaliteitstoetsingen (TKT) van IIA Nederland op "materiele kwaliteit".

Vanaf januari 2024 ben ik gestart met de module Behavioural Controls. In deze module komt de gedragskant aan de orde en wordt geleerd hoe soft controls binnen organisaties kunnen worden onderzocht (inductief / deductief). Dit onderstreept het belang van dit type controls en is voor mij een extra reden geweest om hieraan in het onderzoek aandacht te schenken.

Ik beschouw bovengenoemde ontwikkelingen als nadrukkelijker focus op een materiële benadering van kwaliteit (versus een formalistische benadering). Het spreken c.q. contact met anderen heeft mij, van oorsprong certificerende auditor (en van nature meer gericht op 'hard controls'), geholpen om de "RO-bril" op te zetten. De aangebrachte focus in het onderzoek heeft geresulteerd in een model waarin het gedachtegoed van de RO-opleiding (doelrealisatie, verbetergerichtheid, waardecreatie) tot uitdrukking komt.

¹⁹ Hopwood (1974)

Literatuurlijst

- Aobdia, D. (2019). Do practitioner assessments agree with academic proxies for audit quality? evidence from pcaob and internal inspections. *Journal of Accounting and Economics*, 67(1), 144–174.
- Ajzen, I. (1991). The theory of planned behavior. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 50(2), 179–211
- Alberti, C. T., Bedard, J. C., Bik, O., & Vanstraelen, A. (2022). Audit firm culture: recent developments and trends in the literature. *European Accounting Review*, 31(1), 59–109
- Amerongen, N. V. N. (2007). De invloed van ervaring op de kwaliteit van het accountantsoordeel. *Maandblad Voor Accountancy En Bedrijfseconomie*, 81(9), 378–387
- Amerongen, N. V. N., & Quadackers, L. (2012). ‘Barnier’ en de professioneel-kritische instelling van de accountant. *Maandblad Voor Accountancy En Bedrijfseconomie*, 86(5), 176–184
- Amerongen, N.V.N., & van der Veeken, S. (2014). Welke impact hebben persoonskenmerken van de accountant op de uitvoeringsmaterialiteit? *Maandblad Voor Accountancy En Bedrijfseconomie*, 88(6), 214–222
- Balm, M. F. K. (2000). Gezond bewegen kun je leren : gedragsverandering door ergo-, fysio- en oefentherapeuten
- Belbin, R. M., Snijders, M., & Bast, B. (1998). Teamrollen op het werk. Academic Service, economie en bedrijfskunde
- Beer, S. (1984). The viable system model: its provenance, development, methodology and pathology. *The Journal of the Operational Research Society*, 35(1), 7–25
- Bedard, J. C., Deis, D. R., Curtis, M. B., & Jenkins, J. G. (2008). Risk monitoring and control in audit firms: a research synthesis. *Auditing*, 27(1), 187–218.
- Behavioural Insights Netwerk Nederland (BIN NL) (2018). Hoe is gedrag te onderzoeken? Overzicht van 18 onderzoeksmethodieken
- Bol, J. , & Haesebrouck, K. & Peecher, M.E. & Grabner, I. (2019). FAR Practice Note - The Effect of Audit Culture on Audit Quality
- Bos, P., Korte, R. de, Otten, J. H. M. (2017). Management control auditing: bijdragen aan doelrealisatie en verbetering. *Auditing.nl*
- Bosman, T. (2021). The measurement of audit quality in the Netherlands: a practical note. *Maandblad Voor Accountancy En Bedrijfseconomie (Mab)*, 1/2(1/2), 17
- Caluwé, L. de, & Vermaak, H. (2003). *Learning to change : a guide for organization change agents*. Sage Publications
- Claes, P. C. M. (2008). Management Control. E. de With, & B. Steens (Eds.), *Handboek Management Accounting* (pp. D 1050-1-D1050-24)
- Cameron, K.S. and Quinn, R.E. (2011), *Diagnosing and Changing Organizational Culture: Based on the Competing Values Framework*, 3rd ed., John Wiley & Sons, San Francisco, CA

- DeFond, M. and Zhang, J. (2014). A Review of Archival Auditing Research. *Journal of Accounting & Economics*, 58(2–3), 275–275
- Deming, W.E., & Orsini, J.N. (2013). *The essential deming : leadership principles from the father of total quality management*. McGraw-Hill.
- Edmondson, A. C. (2019). *The fearless organization : creating psychological safety in the workplace for learning, innovation, and growth*. John Wiley & Sons
- Ellenbroek, A.B.T. (2005). *Veiligheid 'in control': Een referentiekader voor de control van veiligheid [Afstudeerscriptie]*. Universiteit van Amsterdam.
- Francis, J.R., Barrick, M.R., Bik, O., Pieper, L. & Vanstraelen, A. (2023). FAR Practice Note - Audit Partner-Manager Dyadic Fit and Team Functioning
- Goetsch, D. L., & Davis, S. (2001). *Total quality handbook*.
- Hayne, Christie and Peecher, Mark E. and Pickerd, Jeffrey Scott and Zhou, Yuepin (2023). *Managing Quality Control Systems: How Audit Firms Experience and Navigate Conflicting Institutional Demands* (January 27, 2023).
- IAASB. (2022). *International Standard on Quality Management (ISQM) 1, Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements*
- IIA. (2016). *International Professional Practices Framework (IPPF). Standaard 1300 Programma voor kwaliteitsbewaking en -verbetering*
- IIA. (2017). *Gedragscode ter bevordering van de ethische cultuur binnen de beroepsgroep van internal auditors)*
- IIA. (2019). *Internal Auditor magazine February 2019 article '7 Practices for Better Audit Outcomes'*
- IIA. (2023). *Onderzoeksrapport 'Cultiveer een gezonde cultuur: waarom de huidige maatschappelijke ontwikkelingen meer aandacht voor cultuur vragen van bestuur en auditor*
- ISO. (2015). *The International Organization for Standardization (ISO). ISO 9001: Standard for quality management systems*
- Henri, J.F. (2006). *Management control systems and strategy: a resource-based perspective*. *Accounting, Organizations and Society*, 31(6), 529–558
- Juran, J.M., & Gryna, F. M. (1988). *Juran's quality control handbook*
- Gendron, Y., & Spira, L. (2009). *What went wrong? the downfall of arthur andersen and the construction of controllability boundaries surrounding financial auditing*. *Contemporary Accounting Research : The Journal of the Canadian Academic Accounting Association = Recherche Comptable Contemporaine : La Revue De L'association Canadienne Des Professeurs De Comptabilité*, 26(4), 987–987.
- Hardies, K. en Janssen, S. (2019). FAR Masterclass - Professional Skepticism
- Hardies, K., Vanstraelen, A. , Janssen, S. & Zehms, K. (2020). FAR Masterclass – Auditors' Professional Skepticism: Traits, Behavioral Intentions, and Actions

- Hart, W. (2018). Anders verantwoorden; als regels en aantallen het werkelijke verhaal niet vertellen (gebaseerd op het boek 'Anders vasthouden; 9 sleutels voor het werken vanuit de bedoeling')
- Hart, W., Buiting, M., & Harmelink, R. (2020) Verdraaide organisaties : terug naar de bedoeling
- Hofstede, G., Hofstede, G. J., & Minkov, M. (2010). Cultures and organizations: software of the mind: intercultural cooperation and its importance for survival
- Kaptein, M. (2011). Waarom goede mensen soms de verkeerde dingen doen: 52 bespiegelingen over ethiek op het werk
- Kaptein, M. en Wallage, P. (2010). Assurance over gedrag en de rol van soft controls: een lonkend perspectief. Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie, 84(12). 623-632
- Kahneman, D. (2013). Thinking, fast and slow. Farrar, Straus and Giroux
- Karssing, E., Jeurissen, R. en Zaal, R. (2017). Publicatie IIA en Nyenrode: 'Morele moed en internal auditors'
- Lombardi, D. R., Sipior, J. C., & Dannemiller, S. (2023). Auditor judgment bias research: a 50-year trend analysis and emerging technology use. Journal of Information Systems, 37(1), 109–109
- Massaro, C.A. en De Rooij, E.C.M. (2013). Soft Controls; een kwestie van doen! In AuditMagazine 2 p.32-35
- Meulen, I. v.d. en Otten, J. (2013 en 2014). Behavioural auditing, het onderzoeken van gedrag in organisaties I en II, in: Audit Magazine
- NBA. (2020). Nadere voorschriften controle- en overige standaarden. Standaard 220 Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten
- NBA. (2023). White paper Moreel besluitvormingsmodel voor accountants in opdracht van de Faculty Ethiek, Cultuur en Gedrag
- NBA. (2019). Rapport Oorzakenanalyse OOB accountantsorganisaties van de Stuurgroep Publiek Belang
- NBA. (2023). Rapport Een beroep van waarde(n), Analyse van de beroepscultuur accountancy
- Nederpelt, P.W.M. van (2012). Object-oriented quality and risk management (OQRM): a practical, scalable and generic method to manage quality and risks
- Nooteboom, B. (2010). Vertrouwen, besluitvorming en communicatie, in M&O: nr. 6 2010, p.25-38
- NOREA. (2021). Reglement gedragscode IT-auditors
- NOREA. (2023). Reglement kwaliteitsbeheersing
- Nuijten, A., van Twist, M., & Hilhorst, C. (2020). Gedrag patronen bij doofheid voor risicowaarschuwingen - patronen van dynamiek in de relatie tussen managers en interne auditors. Maandblad Voor Accountancy En Bedrijfseconomie (Mab), 3/4(3/4), 161
- Olsthoorn, A.C.J.M. en Scholten, O. (2000). Cultuur en communicatie; een symbiotische relatie, in: Scholten (red.), Het beste uit Handboek Interne Communicatie, Samson/Kluwer, p.83-113
- Otten, J. (2020). Hoe audit het denken en doen duurzaam kan veranderen. Audit Magazine nr. 2
- Paape, L. (2008). In control-verklaringen nu vooral gebakken lucht. De Accountant, 115(7), 38

- Pieper, L. (2023). What makes audit partners, managers, and their teams successful? [Doctoral Thesis, Maastricht University]. Maastricht University.
- Ouchi, W. G. (1979). A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms. *Management Science*, 25(9), 833–848.
- Pierce, B., & Sweeney, B. (2005). Management control in audit firms - partners' perspectives. *Management Accounting Research*, 16(3), 340–370.
- Schein, E. H., & Schein, P. A. (2017). *Organizational culture and leadership* (5th ed.). John Wiley and Sons
- Scholey, C. (2005). Strategy maps: a step-by-step guide to measuring, managing and communicating the plan. *Journal of Business Strategy*, 26(3), 12–19.
- Senge, P. M. (1994). *The fifth discipline fieldbook : strategies and tools for building a learning organization*
- Stam, J. J., Hoogenboom, B., & Schreuder, B. (2017). *Tegen de stroom mee: systemisch leiderschap* (1ste druk)
- Sweeney, B., & Pierce, B. (2004). Management control in audit firms: a qualitative examination. *Accounting, Auditing and Accountability*, 17(5)
- Tiggelaar, S., Veen-Dirks, P., Girdhar, S. en Sweeney, B. (2021). FAR Literature Review: Management control in auditing firms and its implications for managing coexisting objectives
- Tuitjer, K. en Van Bussel, H. (2008). *Het vernieuwde INK Model*
- Twist, M. en De Korte, R. (2022). Auditing: inspiratie voor innovatie vanuit de sociale wetenschappen. *Maandblad Voor Accountancy En Bedrijfseconomie*, 7(8), 177–185
- Twist, M. en Breedveld, J. (2018). *Mensenwerk: over gedragseffecten in de auditprofessie*.
- Veld in 't, C. (2014). *Soft controls. Focus op verbeteren*, juli 2014
- Vries Robles, B. de, Robles, R., & Bogaarts René (2016). 'medewerkers handelen naar hun opvattingen': ACS-directeur Jan Otten overtuigd van belang behavioral auditing, Volume:33
- Westermann, K. D., Cohen, J., & Trompeter, G. (2019). Pcaob inspections: public accounting firms on “trial.” *Contemporary Accounting Research*, 36(2), 694–731.