

VOORBIJ DE TEMPO DOELOE IN ACCOUNTANCY

OVER DE NOODZAAK VAN DE ACADEMISERING
VAN DE CONTROLEMETHODOLOGIE

PROF. DR. J.P. VAN BUUREN RA



Vorbij de tempo doeloe in Accountancy

Over de noodzaak van de academisering van de controlemethodologie

Rede

In verkorte vorm uitgesproken bij de aanvaarding van het ambt
van hoogleraar Auditing and Assurance aan de
Nyenrode Business Universiteit op 28 november 2018.

Door prof. dr. J.P. van Buuren RA

Copyright © 2018 Joost van Buuren
ISBN 978-90-8980-119-7
Nyenrode Business Universiteit

Niets uit deze uitgave mag worden gereproduceerd
zonder schriftelijke toestemming van de auteur.

Index

Inleiding	5
Auditing gaat over mensen	5
Grondslagen van het beroep	7
Recht op controle	7
Waardensprong vergt inzicht	7
Economische relevantie	9
Behoeftte om verantwoording af te leggen	9
Preventieve werking van controle	9
Wisselwerking controlemethodologie en verwachtingen	11
Sociale conventie	11
Niet genoeg	12
Verwachtingen blijven diffuus	12
Aanpassen controlemethodologie	13
Ontwikkelingen in de controlemethodologie	17
Organische start	17
Materialiteitbeginsel	18
Systematische controles	19
De beginselen van de controlemethodologie	20
Intrede van het risicodenken	20
Ontwikkelingen in de beginselen van de controlemethodologie	22
Intrede kwantitatief wetenschappelijk onderzoek	23
Bedrijfsrisicoanalyse	23

Reflectie	25
Leer van het Versterkte Vertrouwen	27
Vernieuwing is ethische keuze	27
Het gewekte vertrouwen voorbij...	28
Leerstoel	30
Dankwoord	33
Referenties	35
Eindnoten	43

Inleiding

Dames en heren, in het bijzonder:
Geachte leden van het College van Bestuur en de Raden van Toezicht.
Beste collega's.
Beste studenten en docenten.
Geachte belangstellenden.

Ik wil u van harte welkom heten deze middag bij het uitspreken van mijn rede.

Auditing gaat over mensen

Het vakgebied van Auditing & Assurance gaat over mensen. Over mensen met hun doelen en hun ambities. Auditing & Assurance gaat over mooie ontwikkelingen, zoals het faciliteren van vertrouwen zodat banken leningen durven te verstrekken voor investeringen die het leven van mensen aangenamer maken. Auditing & Assurance gaat er over dat iedereen een *fair share* bijdraagt aan de inkomsten van de overheid, zodat onderwijs, justitie en de publieke infrastructuur kunnen worden gefinancierd. Auditing & Assurance gaat er over dat mensen beter kunnen samenleven en ondersteunt de economische activiteit in een gemeenschap. Auditing & Assurance gaat over het recht doen aan de economische belangen van mensen. Deze belangen gaan over de verdeling van schaarse middelen tussen mensen, zoals grondstoffen, arbeid, kapitaal en informatie. Accountants stellen daarbij niet de norm op over wat een eerlijke verdeling zou zijn, maar laten dat over aan het maatschappelijk verkeer, zoals de politiek, die dit regelt in wetten en aan zakelijke partijen, die de verdeling onderling regelen in contracten. Nadat de wetten zijn vastgesteld en de contracten getekend, start het werk van accountants. Zij beogen vast te stellen in welke mate wetten, regelgeving en contracten zijn nagevolgd en doen daar verslag van aan de

betrokken partijen. Het is aan de accountant om te bepalen hoe dit onderzoek wordt uitgevoerd, de zogenaamde controlemethodologie.

In verreweg de meeste gevallen zal de verdeling van schaarse middelen worden uitgedrukt in geld. En als het om geld gaat, dan worden de belangen van mensen op scherp gezet. Geld laat immers het psychosomatische geheel van de mens niet onberoerd, zeker niet als de mens het gevoel heeft dat hem of haar onrecht is aangedaan: het doet de bloeddruk stijgen en kan leiden tot maagzweren, eczeem en hartaandoeningen. Als het om geld gaat, komen er allerlei emoties los: blijheid en geluk, maar ook afgunst en hebzucht. Het adagium van ‘niet stelen, maar eerlijk delen’ is makkelijk met de mond beleden, maar de uitvoering in de praktijk blijkt weerbarstig. De mens schiet meer dan eens tekort bij het nakomen van afspraken, variërend van ‘onzorgvuldigheid’ tot ‘fraude’ en ‘bedrog’. In dit speelveld van tegengestelde belangen is het aan de accountant om als mens, objectief en integer, de nakoming van afspraken te onderzoeken en daar een uitspraak over te doen. De accountant moet het verschil maken tussen de soms indrukwekkende façades van mooie woorden, tabellen en grafieken in bijvoorbeeld jaarverslagen en de rauwe economische werkelijkheid die erachter kan schuilgaan.

In deze rede zal ik uitleggen hoe de mens centraal staat in het vakgebied Auditing & Assurance en hoe dit het werk van de accountant beïnvloedt. Ik zal eerst ingaan op de grondslagen van het beroep. Daarna zal ik ingaan op de wisselwerking tussen controlemethodologie en de verwachtingen van belanghebbenden. Vervolgens zal ik een kort overzicht geven van de belangrijkste ontwikkelingen in de controlemethodologie. Tot slot zal ik de grootste huidige uitdaging aangaande controlekwaliteit en controlemethodologie duiden in het licht van mijn leerstoel.

Grondslagen van het beroep

Recht op controle

Als het gaat over accountantscontrole, is de eerste vraag die gesteld moet worden: wanneer ontstaat eigenlijk het recht om iemand te controleren? Controle betreft namelijk een inbreuk op iemands autonomie. Het recht op controle in de Accountancy heeft te maken met het zogenaamde ‘recht van eigendom’. Volgens het Burgerlijk Wetboek 5, titel 1, artikelen 1 tot 3 betreft “Eigendom .. het meest omvattende recht dat een persoon op een zaak kan hebben”, en dat het de eigenaar vrij staat er over te beschikken en ermee te handelen en dat de eigenaar behoudens rechten van anderen, eigenaar is van de ‘afgescheiden vruchten’. De tegengestelde belangen worden hiermee in de kern weergegeven: er is een eigenaar, er zijn rechten van anderen, er is de zaak zelf en er zijn de afgescheiden vruchten van de zaak.

De tegengestelde belangen hoeven geen probleem te vormen zolang de ontwikkeling van de economische toegevoegde waarde van de zaak transparant is en partijen weten welk deel een ieder toekomt. Met economische toegevoegde waarde van een zaak bedoel ik de waardeverhoging van de zaak zelf en de opbrengsten die door de zaak worden gegenereerd.

Waardensprong vergt inzicht

Bij de economisch toegevoegde waarde van bijvoorbeeld een boerderij kan iedereen zich wel een voorstelling maken. Aan de zaak, in casu de boerderij en de grond, kan middels taxatie een waardering worden gegeven. Het vruchtgebruik kan worden berekend door een ‘norm-opbrengst’ van de grond te bepalen, rekening houdend met de kwaliteit van de grond en de weersomstandigheden en de marktprijzen voor de oogst.

Bij het eigendom en vruchtgebruik van door boeren beschikbaar gesteld kapitaal aan zuivelcoöperaties, wordt het al een stuk complexer. Zo is het vruchtgebruik van het beschikbaar gestelde kapitaal complex om vast te stellen, omdat de economische waardensprong door investeringen in productie, productontwikkeling en marketing tot stand komen. De melkprijs betreft bij bijvoorbeeld FrieslandCampina nog maar ongeveer eenderde deel van de prijs van het eindproduct (FrieslandCampina, 2017). De reden hiervan is dat veel kennis en technologie nodig zijn om tot het eindproduct te komen. De hoogtechnologische 'belevingssamenleving' vergt steeds diepgaandere kennis en opleiding. De opbrengsten van het eindproduct worden vervolgens met veel mensen gedeeld. Nadat het management en de 'technologie-, bedrijfskundigen en marketingprofessionals' hun deel van de opbrengst hebben opgeëist, blijft na afdracht van belastingen nog een deel over voor de leden van de coöperatie. Het is aan de leden van de coöperatie te oordelen of deze verdeling van middelen redelijk is.

Om een dergelijk oordeel te kunnen vellen, zijn diverse soorten kennis en vaardigheden nodig, zoals inzicht om de bedrijfsstrategie te beoordelen, inzicht om de bedrijfsinvesteringen op hun merites te beoordelen, inzicht om een oordeel te geven over de efficiëntie van de productie en logistiek, inzicht in de redelijkheid van de beloningen van management en werknemers, etc. En, om het nog complexer te maken, dient de eigenaar een inschatting te maken van de mate waarin het management de door hen verstrekte informatie naar haar eigen hand zet of nog erger, oneerlijk is en mogelijk zelfs bedrog pleegt.

Terug naar de agrariër en de coöperatie. Hij staat voor een complexe vraag. En niet alleen hij staat voor deze complexe vraag, want de vraag geldt ook voor aandeelhouders van beursfondsen. En ook voor overheden die bedrijven hun 'fair share' willen laten bijdragen. En voor het management en werknemers die hun deel van de opbrengst willen. Het mag duidelijk zijn dat deze belangentegenstellingen tot onrust en onzekerheid leiden. Door het verstrekken van informatie probeert het management de onzekerheid te verlagen. Door deze informatie ook nog te laten controleren op betrouwbaarheid door de accountant wordt geprobeerd de onrust en onzekerheid nog verder te verlagen. Een voorbeeld van dergelijke

informatie betreft de jaarrekening en de controle daarvan. De wettelijke eisen omtrent de financiële verslaggeving zijn vastgelegd in BW 2 titel 9.

Economische relevantie

Deze problematiek is in de zeventiger jaren van de vorige eeuw uitgewerkt in de 'Agency Theory' (Jensen en Meckling, 1976)¹. De Agency Theory beschrijft de belangentegenstellingen tussen eigenaren en management van een bedrijf en de rol van de accountant. Volgens de Agency Theory verdienen accountants zichzelf uiteindelijk terug. Deze economische rol van de accountant was overigens al in 1903 beschreven door de heer Kreukniet, in het openingsartikel van de eerste editie van een voorganger van 'De Accountant' (Kreukniet, 1903).

Behoeftte om verantwoording af te leggen

De zuiver economische benadering van de accountantsfunctie is echter niet het gehele verhaal. Hoewel in ieder mens de homo economicus schuilt, is de mens ook een sociaal wezen en onderdeel van een gemeenschap. Degenen die andermans eigendom tot hun beschikking hebben, zullen de behoefte hebben hierover periodiek verantwoording af te leggen en dat de juistheid van de verantwoording boven elke twijfel verheven is. Het is, denk ik, niet van te onderschatten betekenis voor managers en bestuurders dat periodiek de balans wordt opgemaakt en een periode financieel wordt afgesloten.

Preventieve werking van controle

Een ander gevolg van de controle is dat het een preventieve werking heeft om ongewenst gedrag te voorkomen. Het economische voordeel van de preventieve werking van controle is moeilijk te berekenen en ik ben onbekend met enige wetenschappelijke literatuur die dit hebben proberen te becijferen. Ik durf te stellen dat hoe sterker de perceptie van een krachtige controle is, hoe sterker de preventieve werking is die er van uit gaat en hoe groter de economische voordelen van een controle zijn. Controle gaat dus niet alleen over de techniek, maar ook om percepties van belanghebbenden over de controle.

Wisselwerking controlemethodologie en verwachtingen

Sociale conventie

Als het gaat over accountantscontrole, is de tweede vraag die gesteld moet worden: wat er precies van de accountant verwacht mag worden. Omdat controle over mensen gaat, is het niet verrassend dat deze vraag actueel is en blijft. Periodiek zullen deze verwachtingen veranderen (Limperg, 1933a; Mautz en Sharaf, 1961; Flint, 1987; Van Buuren, 2015).

De accountantsberoepsgroep heeft zich in de afgelopen eeuw ontwikkeld en zijn daarbij steeds weer tot een 'sociale conventie' gekomen wat zij vonden wat van hen verwacht mag worden. Deze 'sociale conventie' is inmiddels uitgewerkt in uitgebreide controlestandaarden. Ter illustratie, het huidige handboek Accountancy (IAASB, 2016) telt inmiddels bijna 1700 pagina's. Daarnaast is er het handboek voor de gedragscode van de accountant met zo'n 250 bladzijden (IESBA, 2018). Let wel, deze handboeken zijn 'principe-gebaseerd' omdat er namelijk geen standaard voorgeschreven controleaanpak mogelijk is vanwege de grote verscheidenheid van bedrijven en organisaties. Naast de controlestandaarden hebben accountants ook, direct of indirect, een leidende rol in de ontwikkeling van zo'n 4800 bladzijden aan verslaggevingsstandaarden van de International Accounting Standards Board (IASB, 2018). Deze zijn ook 'principe-gebaseerd'. De omvang van deze standaarden geeft een indicatie over de complexiteit van het beroep. Naast deze standaarden zijn er ook nog allerlei wetten en regels waaraan de accountant dient te voldoen.

De 'sociale conventie' over wat van de accountant verwacht mag worden, wordt op internationaal niveau afgestemd. In 2005 is daarvoor de Public Interest Oversight Board (PIOB) opgericht om toezicht te houden op de ontwikkeling van onder andere controlestandaarden door de IAASB. Via de Monitoring Group houden zeven organisaties, waaronder de Europese

Commissie en de International Organization of Securities Commissions (IOSCO), weer toezicht op de PIOB (Monitoring Group, 2005). De IAASB ontvangt advies van de Consultive Advisory Group (CAG), waarin 28 organisaties zitting hebben, die groepen belanghebbenden vertegenwoordigen.ⁱⁱ

Niet genoeg

En toch blijkt het niet genoeg. In de laatste jaren wordt telkens weer de kwaliteit van de accountantscontrole in twijfel getrokken (AFM, 2010, 2014, 2017). De twijfel werd zelfs zo groot dat de Tweede Kamer zich in 2014 (17 juli 2014, Kamerstuk 32 681) genoodzaakt voelde om accountants in beweging te krijgen om meer kwaliteit te gaan leveren.

Ook belanghebbenden van de controle verwachten meer van de accountant, zoals de Vereniging van Effectenbezitters (VEB, 2017, 2018) en Eumedion (2018). Zij roepen de accountant op meer in te gaan op hun behoeften, zoals meer toelichting op de kwaliteit en effectiviteit van het stelsel van interne beheersing bij bedrijven. De huidige insteek van de NBA (2018a, p 12-13) is echter dat kwaliteit wordt geleverd als de standaarden worden gevolgdⁱⁱⁱ. Afstemming met belanghebbenden over hun behoeften in de controle en aanpassing van controlemethodologie om aan deze behoeften te voldoen, zijn niet onderkend als één van de vier principes van kwaliteit en ook niet als één van de ‘10 drivers van controlekwaliteit’ (NBA, 2018a, p 12-17).

Verwachtingen blijven diffuus

In plaats van actief afstemming te zoeken en te innoveren, gebruiken accountants een ander geliefd middel om het verschil te slechten tussen wat de belanghebbenden van de controle van de accountant verwachten en wat de accountant daadwerkelijk levert, namelijk: educatie van de gebruiker van de controle. Dus nog beter uitleggen wat je doet en achter de gekozen controleaanpak blijven staan, wat dan ook één van de principes is van controlekwaliteit (NBA, 2018a, p 13). Eens in de zoveel jaren wordt het middel van educatie weer toegepast door accountants, hetgeen over het algemeen leidt tot langere controleverklaringen met meestal nog meer *boilerplate* uitleg. Uit onderzoeken blijkt echter dat de effectiviteit van deze uitleg laag is (Gray, Tuner, Coram en Mock, 2011; Vanstraelen, Schelleman, Meuwissen, Hofmann, 2012; Litjens, Van Buuren en Vergoossen, 2015).

Het verschil in verwachtingen en werkelijkheid wordt er niet of nauwelijks mee geslecht. Ook de recent ingevoerde uitgebreide controleverklaring met ‘belangrijke controleaangelegenheden’, waarin de accountant een korte toelichting geeft op specifieke risico’s bij een organisatie en hoe dit is meegenomen in de controle, blijken vooralsnog niet of beperkt waarderelevant voor investeerders (Lennox, Schmidt en Thompson, 2017; Evers, Van Buuren en Van Nieuw Amerongen, 2018).

De verwachtingen bij belanghebbenden blijven dus diffuus, ondanks de extra uitleg. Dat is in zekere zin ook wel te verwachten, omdat er belangentegenstellingen zijn bij deze belanghebbenden: aandeelhouders hebben ander belangen dan kredietverstrekkers. Aandeelhouders die voor de lange termijn beleggen hebben andere belangen dan aandeelhouders die voor de korte termijn resultaten gaan. Het personeel heeft weer andere belangen dan de Belastingdienst, etc. De accountant echter, geeft één (bij OOB’s uitgebreide) controleverklaring af en mag volgens de controlestandaarden veronderstellen dat ‘de belangen van alle betrokkenen gelijk zijn aan die van de aandeelhouders (Stramien voor Assuranceopdrachten, art. 36; COS 320.2), indien het te complex is om de belangen af te stemmen^{iv}.

Aanpassen controlemethodologie

Uiteindelijk heeft de wijze waarop wordt omgegaan met belangen van gebruikers van de controle direct gevolgen voor de werkzaamheden van de accountant. Dat de accountants voor zichzelf duidelijke keuzes hebben gemaakt, blijkt uit de discussie over fraudedetectie (FD, 2018). Accountants verzetten zich tegen meer verantwoordelijkheden om fraude te detecteren en verwijzen naar de controlestandaarden. Deze houding is enerzijds begrijpelijk, omdat (i) fraude detecteren erg complex is, (ii) er bij fraudeonderzoek zeer hoge eisen aan zorgvuldigheid worden gesteld, en (iii) om te voorkomen dat verwachtingen worden gewekt die niet waargemaakt kunnen worden. Anderzijds is het een feit dat het beroep eind 19^e eeuw is ingesteld naar aanleiding van fraudezaken (Hogeweg, 1929; Porter, 1997) en heeft fraude nog steeds een grote maatschappelijke impact van vele miljarden Euro’s (Mautz en Sharaf, 1961; IFFC, 2015; Crowe Clark Whitehill, 2017).

In essentie is dit een afstemmingsprobleem en als de accountant besluit meer aan fraudedetectie te gaan doen, zal dit rechtstreeks invloed hebben

op de controlemethodologie en mogelijk ook op de controlekosten en de doorlooptijd van de controle.

Limperg, één van de belangrijke denkers binnen het accountantsberoep in Nederland, had bij de uiteenzetting van zijn 'Leer van het gewekte vertrouwen' al oog voor de dynamiek van veranderende behoeften van het maatschappelijk verkeer. Limperg stelde (1933a, p. 174) dat de functie van de accountant niet altijd en overal dezelfde zou blijven en dat geldt volgens hem ook voor de controlemethodologie. Limperg (1932a, p. 19) sprak over een economische functie van de accountant in de maatschappij, die doelmatig en doeltreffend vervuld moet worden ten bate van de behoeftebevrediging. Deze *“functie wortelt in het vertrouwen, dat in het maatschappelijk verkeer gesteld wordt, in de doeltreffendheid der controle en in het oordeel van den accountant. Dat vertrouwen is dus bestaansvoorwaarde voor de functie; wordt het vertrouwen beschaamd, dan wordt ook de functie vernietigd, want zij wordt nutteloos.”* (Limperg, 1932b, p. 153). De Leer van het gewekte vertrouwen houdt in dat *“een accountant de opgewekte verwachtingen niet beschaamt en dat hij niet meer verwachtingen mag opwekken dan op grond van zijn werkzaamheden gerechtvaardigd zijn”* (Limperg, 1933a, p. 174). Limperg ging er van uit dat veranderingen in de behoeften van het maatschappelijk verkeer tot onzekerheid zou leiden bij accountants. Zijn uitgangspunt was echter dat de accountant de nieuwe behoeften als essentieel dient te aanvaarden. De mate waarin een accountant zijn functie kon aanpassen, had volgens hem naast het technische inzicht, vooral ook met het karakter van de individuele accountant te maken en de voortvarendheid zich te willen aanpassen. Limperg zag aanpassing als geleidelijk proces dat geïnitieerd wordt door individuele accountants en dat middels een wisselwerking met het maatschappelijk verkeer weer tot een norm wordt van het beroep. Dit is een zich steeds weer herhalend proces, dat aanvankelijk voor onrust en onenigheid zorgt in de beroepsgroep omdat *“over de nuttigheid van bepaalde methoden van werken en over de wenschelijkheid van de invulling der functie aanvankelijk in vakkeringen zelden of nooit éénstemmigheid bestaat”* (Limperg, 1933a, p. 173). Deze onenigheid bestaat nog steeds, bijvoorbeeld over wat controlekwaliteit nu eigenlijk is en de rol van de accountant inzake de detectie van fraude. Wat dat betreft is er niets nieuws onder de zon.

Opvallend is dat Limperg van mening was (1932b) dat accountants niet hoefden te vrezen voor een overdreven vertrouwen bij gebruikers van de controle. Integendeel, hij was van mening dat het maatschappelijk verkeer in het algemeen geen onredelijk hoge verwachtingen had. Hij stelde (1932b, p. 154): *“in 't algemeen is helaas te constateeren, dat de verwachtingen lager gesteld worden dan met het gegeven peil van bekwaamheid van den Nederlandschen accountant, die in vakkringen als bevoegd wordt erkend, en met de gegeven technische mogelijkheden noodig is”*. Hij maakte beroepsgenoten het verwijt dat zij zich te snel op het argument van ‘overdreven verwachtingen’ beriepen, zodat *“zij in de vervulling van de functie ten achter blijven dat wat rederlijkwijze mogelijk is en door vakgenooten wordt gedaan.”* (1932b, p. 154)

Belangrijk is nog te onderkennen wat men toentertijd onder het ‘maatschappelijke verkeer’ verstond. Hoewel, Limperg een breder perspectief betoogde (1932a), blijkt uit een lesboek uit 1932 een beperktere opvatting, namelijk dat met het maatschappelijk verkeer vooral de interne organisatie werd bedoeld. Volgens het lesboek omvat de functie van de accountant drie doelen. (Koster, 1932, p. 5): het eerste doel is “het scheppen van zekerheid voor de interne organisaties van de onderneming (eigenaar, bestuur of leiders)”, de bedrijfseconomische functie wordt als tweede doel genoemd, dat wil zeggen “het maken van beschouwingen en het geven van een oordeel ten aanzien van den gang van de onderneming”, en als derde doel wordt genoemd: “eventueel ook wekken van vertrouwen tegenover belanghebbenden buiten den insiderskring der onderneming”. Het ‘maatschappelijk verkeer’ blijkt in deze opvatting een overzichtelijke groep. Dat is belangrijk om te realiseren, wanneer wij in de 21^{ste} eeuw over ‘het maatschappelijk verkeer’ spreken, want de wereld is een stuk complexer geworden.

Ontwikkelingen in de controlemethodologie

Organische start

De derde vraag die gesteld moet worden is in welke mate de accountant in staat is geweest om aan de verwachtingen te voldoen. Hoe beter de accountant in staat is om de uitkomsten van zijn of haar werkzaamheden af te stemmen op de gebruikers, hoe relevanter de accountantscontrole is. In de loop van de eeuwen is de werkwijze van accountants steeds aangepast (Hogeweg, 1929; Mey et al, 1970; Peecher et al, 2007). In de middeleeuwen, was de accountantsfunctie een roulerende functie, waarbij een gildelid om toerbeurt moest vaststellen of medegildeleden eerlijk verantwoording hadden afgelegd over de inkomsten en uitgaven (Watts en Zimmerman, 1983). De integriteit van de persoon stond daarbij voorop. In de loop van de tijd is de accountantsfunctie steeds gespecialiseerder geworden, met name ook vanwege de scheiding van eigendom en leiding van bedrijven in de 19^e eeuw (Kreukniet, 1903; Watts en Zimmerman, 1983). In Nederland is de verplichting van de controle van de jaarrekening vastgelegd in de Wet op de Naamlooze Vennootschap uit 1928 (Zeff, Van der Wel en Camfferman, 1992). Er was toen nog geen regulering van het beroep, dat volgde pas in 1967. Tot die tijd kon iedereen die zichzelf beschouwde als ‘deskundige’ deze controle uitvoeren.

Eind 19^e eeuw was het ontdekken van fraude één van de hoofddoelen van de accountantscontrole (Porter, 1997). In zijn openbare les in 1929, verwoordde Hogeweg (1929, p. 11) een drietal doeleinden van de controle, namelijk het ontdekken en voorkomen van (1) fraude, (2) technische fouten en (3) principiële fouten. Deze drie doeleinden waren de gemene basis voor diverse soorten controleopdrachten, zoals de controle van de jaarrekening, bijzondere opdrachten zoals bij brandschade en kredietwaardigheidsbeoordelingen en zogenaamde beperkte controleopdrachten. Hij noemt drie eisen (Hogeweg, p. 28-29) om aan de doeleinden van de controle te kunnen voldoen, namelijk dat hij zelfstandig onderzoek doet, dat hij de ‘economie’

van het bedrijf begrijpt, hetgeen verder gaat dan begrip te hebben van de technische inrichting van een bedrijf. Het wil namelijk zeggen dat de accountant moet begrijpen welke rendementen in bedrijven mogen worden verwacht en als zodanig zouden moeten worden verantwoord in de jaarrekening. Als derde punt noemt hij het belang van diepgaande kennis omtrent de grondslagen van waardering- en schattingsposten op de balans. De gebruikers van de controle worden door Hogeweg aangeduid als één groep, namelijk het ‘maatschappelijk verkeer’.

In de loop van de 20^e eeuw hebben accountants zich steeds verder onttrokken aan het oorspronkelijke hoofddoel van de controle, namelijk het detecteren van fraude (Hogeweg, 1929; Porter, 1997). De nadruk kwam steeds meer te liggen op begrip van de economie van een bedrijf met nadrukkelijk oog voor de samenhang tussen balans en winst- en verliesrekening. In het begin van de 20^e eeuw komt dit tot uiting in de controleverklaring door de bevestiging van de interne consistentie tussen ‘hoofdboeken’ en ‘hulpboeken’, de vaststelling van ‘aanwezigheid der waarden op de balans’ en dat de balans en winstrekening een ‘juist beeld van den financieelen toestand der zaak’ gaven (Sluyterman, 1993). Het doel van fraudedetectie wordt niet expliciet genoemd in de accountantsverklaring.

Materialiteitsbeginsel

Om redenen van effectiviteit en efficiëntie van de controle, deed in het begin van de 20^e eeuw het materialiteitsbegrip haar intrede. Materialiteit betreft een kritische grens tussen wat belangrijk voor de gebruiker is en wat niet. Het materialiteitsbeginsel maakt mogelijk dat de accountant een bedrijf niet integraal hoeft te controleren, maar zich gaat richten op de belangrijkste zaken. Het materialiteitsbeginsel had direct gevolgen voor de controlemethodologie, want het bood mogelijkheden steekproeven toe te gaan passen. In het interbellum werden al steekproeven toegepast in de controle, hoewel men hier eerder moet denken aan niet-statistisch onderbouwde deelwaarnemingen (Koster, 1932; Mey cs., 1970, p. 229). Een ander gevolg van de aanvaarding van het materialiteitsbeginsel was dat het belang van professionele oordeels- en besluitvorming groter werd in de controlemethodologie (Queenan, 1946). Het ontstaan en aanvaarding van het materialiteitsbeginsel is een geleidelijk proces geweest, zonder een

specifiek te duiden startpunt, in lijn met zoals Limperg dat voor ogen had (1933a, p. 175).

Systematische controles

In de vijftiger en zestiger jaren van de vorige eeuw, was het oordeel in de accountantsverklaring bij een jaarrekening nog enigszins vrij. De verklaring van de accountant varieerde tussen 'dat wij vorennoemde jaarstukken akkoord hebben bevonden' of 'dat wij ons met vorengenoemde jaarstukken kunnen verenigen' (Mey cs., 1970, p. 16). Ook deed eind jaren zeventig van de vorige eeuw de 'getrouw beeld'-verklaring haar intrede zoals we die nog steeds toepassen. Volgens Mey cs. (1970) had deze laatste ontwikkeling te maken met de toenemende internationalisatie van het bedrijfsleven.

De controlemethodologie is gedurende deze tijd op organische wijze doorontwikkeld vanwege twee belangrijke ontwikkelingen (Mey cs., 1970). De eerste ontwikkeling betrof de dynamisering van de controle, waarbij de controlewerkzaamheden over het gehele jaar verspreid kunnen worden in plaats van vlak na het einde van het boekjaar. De dynamisering van de controle was een belangrijk verbetering voor belanghebbenden, omdat hierdoor jaarrekeningen veel sneller gepubliceerd konden worden. De tweede ontwikkeling betrof de sterke verbetering van de organisatie van bedrijven en de daarin verweven interne beheersing.

Deze ontwikkelingen vinden hun weerslag in de zogenaamde 'systematische accountantscontrole'. De 'systematische accountantscontrole'-aanpak kenmerkt zich doordat de kwaliteit van de organisatie van de gecontroleerde huishouding een wezenlijke invloed heeft op de controleaanpak (Mey cs., 1970). Door middel van 'flowcharts', 'vragenlijsten' en statistisch onderbouwde steekproeven, beoogde de accountant een beter begrip te krijgen van de organisatie en de opzet, bestaan en werking van de interne controle in een organisatie. Hoe effectiever de interne controle was, hoe meer de accountant hiervan gebruik kon maken in de controle^v.

Over de bruikbaarheid van de statistische steekproef waren echter de meningen verdeeld. Het idee van een 'tolerantie van fouten' in de controle, hetgeen noodzakelijk is voor de toepassing van een statistische steekproef, vond Limperg "*op zichzelf verwerpelijk*" (Mey cs., 1970, p. 220). Er was echter

nog wel een belangrijke voorwaarde in de jaren zeventig van de vorige eeuw, namelijk: “*de accountant laat niet bepaalde controles over aan de interne controle, doch verricht doelgerichte controlewerkzaamheden, die het hem mogelijk maken van de interne controle gebruik te maken*” (Mey cs., 1970, p. xxxii). Deze voorwaarde lag in lijn met de opvatting van Hogeweg (1929) dat de accountant zelfstandig onderzoek moest doen.

De beginselen van de controlemethodologie

In de zeventiger jaren van de vorige eeuw ontstond de behoefte om te beschrijven wat nu eigenlijk de beginselen waren waarop de controlemethodologie gebaseerd is. In 1961 hebben Mautz en Sharaf een eerste aanzet gedaan in hun veel geciteerde werk ‘The Philosophy of Auditing’. In dit standaardwerk formuleerden zij acht postulaten^{vi}. Het voert te ver om deze postulaten hier te behandelen. In de basis zijn deze postulaten nog steeds van toepassing. Alleen ten aanzien van de eisen die aan de ‘verifieerbaarheid van jaarrekeningen’ moet worden gesteld zijn de opvattingen verschoven. Hier kom ik later nog op terug. Wat opvalt is dat Mautz en Sharaf (1961) vooral vanuit accountantsoogpunt hebben geschreven. Zo wordt er als vanzelfsprekend van uit gegaan dat de accountantsfunctie economisch nut heeft. De gebruiker van de controle wordt niet expliciet genoemd in de postulaten, maar wordt verondersteld bediend te worden door de verslaggevingsstandaarden. Mautz en Sharaf stellen zich overigens op het standpunt dat accountants niet zo maar een verslaggevingsstelsel mogen aanvaarden, maar die moeten beoordelen op kwaliteit ten behoeve van gebruikers.^{vii} Hieraan gekoppeld is het concept van de ‘*prudent practitioner*’ (Mautz en Sharaf, 1961, p. 132), dat zoiets als ‘verstandige beroepsbeoefenaar’ betekent. Een ‘verstandige beroepsbeoefenaar’ handelt objectief, kent een evenwichtige besluitvorming, past zijn kennis op juiste wijze toe, onderhoudt zijn kennis en vaardigheden en is continu lerende van nieuwe inzichten en van fouten van zichzelf en anderen. Dat klinkt als het concept van de ‘robuuste accountant’, zoals we die op Nyenrode proberen op te leiden.

Intrede van het risicodenken

In de tachtiger en negentiger jaren van de vorige eeuw was de ‘getrouw beeld’-verklaring inmiddels gemeengoed geworden. Ook was de zinsnede

geïntroduceerd dat de accountant zijn of haar oordeel gaf met een ‘redelijke mate van zekerheid’ (RAC 700.13). Deze zinsnede was bedoeld om duidelijk te maken dat de accountant een ‘relatief hoge’, maar geen absolute mate van zekerheid verschaft dat de jaarrekening geen onjuistheden van materieel belang bevat. De bepaling van de materialiteit was een zaak van ‘vakkundige oordeelsvorming’ van de accountant (RAC 320.4). De belangen van ‘een brede kring van gebruikers’ werden geacht te zijn behartigd door de algemeen aanvaarde grondslagen voor de financiële verslaggeving in wet- en regelgeving. (RAC 120.3; 200.2)^{viii}.

De ‘redelijke mate van zekerheid’ paste bij het risicodenken dat haar intrede in de controlemethodologie had gedaan. In 1984 was namelijk het controlerisicomodel geïntroduceerd in de Amerikaanse controlestandaarden (SAS 47). In 1996 volgde de introductie in de Richtlijnen voor de accountantscontrole (RAC 400) in Nederland. Het controlerisicomodel gaat om twee redenen een stap verder dan de systematische controle.

Ten eerste doet met het controlerisicomodel het concept van ‘indirect controlebewijs’ haar intrede. ‘Direct controlebewijs’ betreft door de accountant verzameld bewijs dat rechtstreeks gerelateerd is aan getrouwheidsaspecten in de jaarrekening (RAC 200.7), zoals bestaan, volledigheid, rechten en verplichtingen, tijdigheid en juistheid. Inventarisatie van de voorraden geeft bijvoorbeeld direct bewijs voor het controledoel ‘vaststellen van het bestaan’ van de voorraden. ‘Indirect bewijs’ betreft door de accountant verzamelde feiten die niet rechtstreeks aan een getrouwheidsaspect zijn gerelateerd. Het controledoel blijft bijvoorbeeld het vaststellen van het bestaan van de voorraden per jaareinde, maar de accountant stelt dit vast door te toetsen of de periodieke inventarisatieprocedure effectief is. Dit kan de accountant doen door bijvoorbeeld een steekproef te nemen op de juiste toepassing van de inventarisatieprocedure gedurende het jaar. Was deze procedure aantoonbaar effectief, dan hoefde de accountant in principe niet de jaareinde inventarisatie bij te wonen. De effectieve werking van de interne controles, naar haar aard indirect bewijs, gold dan als substituut voor direct controlebewijs ten aanzien van het bestaan van de voorraden.

Ten tweede werd met het controlerisicomodiel het concept van ‘risico-gebaseerd denken’ geïntroduceerd. Dit ‘risicodenken’ is een doorontwikkeling van de toen al bestaande opvatting dat het niet nodig is een integrale controle toe te passen; een accountant hoefde ‘niet elk postje te controleren...’ (Hogeweg, 1929; Mey et al. 1970). Echter, het controlerisicomodiel gaf veel meer mogelijkheden voor de accountant om zich te richten op de belangrijke zaken. Door toepassing van het materialiteitsbeginsel als planningshulpmiddel in combinatie met statistische (steekproef)technieken en het mogen gebruiken van indirect bewijs, kon de controle efficiënter worden gemaakt.

Ontwikkelingen in de beginselen van de controlemethodologie

In de tachtiger jaren van de vorige eeuw zijn, als vervolg op de postulaten van Mautz en Sharaf (1961), door Flint (1987) nieuwe postulaten opgesteld. In deze nieuwe postulaten is veel meer aandacht voor de vraag naar controle en het nut ervan^{ix}. De benadering van Flint is breder dan alleen de jaarrekeningcontrole; ook controle van gedrag van mensen en het functioneren van processen noemt hij als objecten van controle. Ook erkent hij dat controle vraag gedreven moet zijn en dat controle geen doel op zich is, maar dat er een economisch nut aan ten grondslag moet liggen. Hij benadrukt dat het verantwoordingsvraagstuk een sociaal fenomeen is en dat daarom de verantwoordingsvraagstukken zich wijzigen in de loop van de tijd. En dat heeft ook invloed op de verwachtingen ten aanzien van de controle. Flint stelt dat (1987, p. 141): *“The audit requirement in different organisations is a product of and is dependent of the culture, the social and political philosophy and the values of the society in which the organisations operate.”* Hij ziet daarin een lastig evenwicht tussen de noodzaak van aanpassing aan verwachtingen en het kunnen voldoen aan de verwachtingen (Flint, 1987, p. 15): *“Auditors must be sensitive to the changing expectations of the relevant groups while at the same time containing these expectations within the constraints of what is possible.”* Flint (1987, p. 15) waarschuwt dat het ontkennen van de dynamische aard van de controle en/of legitieme maatschappelijke druk vanuit de maatschappij op de accountant een bepaalde verantwoordelijkheid te nemen, zal resulteren in een verwachtingskloof en onbegrip over de accountantsfunctie. Flint citeert Limpert’s Leer van het gewekte vertrouwen (1987, p. 106-107) en deelt diens visie dat het vertrouwen in de

accountantsfunctie gebaseerd is op de effectiviteit van de controle en de opinie van de accountant (1987, p. 152).

Deze postulaten hebben belangrijke overeenkomsten met de postulaten van Mautz en Sharaf (1961). Net als Mautz en Sharaf (1961) stelt Flint dat standaarden duidelijk afgestemd moeten zijn op de maatschappelijke verwachtingen (1987, p. 153), maar werkt dit verder niet uit in een postulaat. De belangrijke verschillen ten opzichte van Mautz en Sharaf betreffen dat Flint een vergaande toepassing ziet van materialiteit in de planning van een controle en het gebruik van indirect controlebewijs.

Intrede kwantitatief wetenschappelijk onderzoek

In de negentiger jaren van de vorige eeuw is het onderzoek op het gebied van de controle begonnen. Het gaat te ver om een inleiding te geven over deze onderzoeken. Onderzoek naar controlemethodologie is schaars, met name omdat de data moeilijk te verkrijgen was en is. Toch is er onderzoek gedaan naar de verschillen in controle methodologie tussen kantoren (Elliott, 1983; Cushing en Loebbecke, 1986; Morris en Nichols, 1988; Quadackers, Mock en Majijoor, 1996), materialiteit (Martinov and Roebuck, 1998; Messier, 2005) en gebruik van risicoanalyse in de controle (Mock en Wright, 1993, 1999). Mock en Wright (1993, 1999) concluderen dat het gebruik van het risicomodel in de praktijk lastig blijkt.

Bedrijfsrisicoanalyse

Aan het einde van de twintigste eeuw werd, in lijn met Flint's opvattingen (1987), een verbreding van de controlediensten nagestreefd. Dit werden zogenaamde 'Assurance services' genoemd met controlediensten die buiten het gebruikelijke domein van de jaarrekeningcontrole vielen. Elliot (1998), topman van EY wereldwijd, verwachtte zelfs mogelijkheden om zekerheden te gaan geven over de kwaliteit van verzorging van ouderen in verpleegtehuizen... Als raamwerk voor dergelijke controlediensten is het zogenaamde 'assurance framework' ontwikkeld. Dit raamwerk is grotendeels gebaseerd op de postulaten van Flint (1987). Evenwel bleef de strekking van de accountantsverklaring nog ongewijzigd.

In dezelfde tijd deed het 'bedrijfsrisicocontrolemodel' haar intrede. De reden voor deze nieuwe methodologie (Bell, Marrs, Solomon en Thomas,

1997) was om tegemoet te komen aan de toegenomen complexiteit en dynamiek door de globaliserende markten en snel veranderende organisaties met hun continue zoektocht naar producten en diensten van hogere kwaliteit tegen lagere kosten. De nieuwe methodologie kent twee belangrijke vernieuwingen.

De eerste vernieuwing betreft een nieuwe definiëring op wat een controle eigenlijk is, namelijk een “*evidenced-based, well-justified, belief-based risk assessment*” (Peecher et al., 2005, p. 20-21). In deze definiëring wordt duidelijk afstand genomen van dat controle over ‘certificeerbare zekerheid’ zou gaan. Niet eerder was zo expliciet beschreven dat een controle de facto een uitgebreide, goed gedocumenteerde en afgewogen risicoanalyse betreft. De betekenis van een controle verschuift daarmee van het ‘toetsen aan normen’ naar het ‘toetsen aan de verwachtingen van de accountant.’

Daarmee raken we de tweede belangrijke vernieuwing, namelijk dat voor het creëren van de verwachtingen, er nog meer nadruk komt op het gebruik van indirect controlebewijs. De bedrijfsrisicocontrole-methodologie verlegde het perspectief van de AO/IC naar een goed begrip van de bedrijfsstrategieën en de daarmee samenhangende bedrijfsprocessen (Bell et al, 1997; Knechel, 2001; Bell, Peecher, Solomon, 2005; Peecher et al., 2007)^x. De accountant werd geacht de bedrijven in te trekken en een oordeel te geven over de effectiviteit van relevante bedrijfsprocessen om de bedrijfsdoelen te behalen. Deze methodologie maakte gebruik van het nieuwe model voor bedrijfsbeheersing, het zogenaamde COSO-model (Knechel, 2007). De oorspronkelijke ideeën gingen ver, namelijk dat de accountant een oordeel zou kunnen geven over ‘het in control zijn’ van bedrijven, waar dan het controlerisico uit gedestilleerd kon worden (Knechel, 2001). Uiteindelijk is het denken vanuit bedrijfsrisico’s als verdieping van de risicoanalyse toegevoegd aan de controlestandaarden (ISA 315, 330). Het ontstaan van het bedrijfsrisicocontrolemodel is niet toe te wijzen aan een gebeurtenis, maar is weer op organische wijze ontwikkeld in de praktijk (Curtis, Humphrey en Turley, 2016)^{xi}. Net als de voorgaande methodologie, is ook deze methodologie niet academisch gevalideerd geweest voorafgaande aan de introductie^{xiii}.

Reflectie

Wat opvalt is dat accountants in de afgelopen 100 jaar hebben geworsteld met het afstemmen van de verwachtingen van de maatschappij ten aanzien van de controlediensten en wat zij daadwerkelijk als zekerheid kunnen leveren. Ik noem dit het ‘afstemmingsprobleem’. Concepten als ‘de verstandige leek’ van Limperg (1933a), waar hij een ‘goed geïnformeerde buitenstaander’ mee bedoelde, bleken van weinig praktische waarde, omdat het theoretisch niet mogelijk is gebleken een geschikte maatstaf hiervoor te formuleren. Accountants hebben het afstemmingsprobleem proberen op te lossen via wetten en beroepsaansprakelijkheid (Dassen, 1989)^{xiii}. Echter, de verwachtingskloof is in de tussentijd niet afgenomen (Power, 2003; Porter, 2012), ondanks de ondernomen acties en de sterk toegenomen beroepsreglementering. Bepaalde thema’s zoals ‘fraudedetectie’ blijven met regelmaat weer terugkeren.

In de huidige situatie is er nog geen zicht op een oplossing, omdat accountants de wetten zelf mogen inkleuren met de door hen zelf opgestelde standaarden. Het toezicht op internationaal niveau door de PIOB verandert hier in essentie weinig aan. En de toezichthouder, de Autoriteit Financiële Markten (AFM) en de Accountantskamer hanteren deze standaarden weer als norm voor toereikend functioneren... Zo ontstaat een situatie waarin accountants hun controledienst niet of beperkt hoeven aan te passen. En accountants hebben dat dan ook niet gedaan in de afgelopen 50 jaar: er is een onveranderde ‘one-size-fits-all’ benadering met een onveranderde ‘redelijke mate van zekerheid’. De ontwikkeling van de controlemethodologie lijkt daarbij weinig gericht te zijn geweest op het verkleinen van het afstemmingsprobleem. Het internationale toezicht door de PIOB heeft daar mijn inziens in de eerste tien jaar van haar bestaan nog weinig zichtbare verandering in gebracht (PIOB, 2015).

In deze reflectie mogen positieve ontwikkelingen niet onvermeld blijven, zoals dat de Nederlandse accountants samen met de accountants in het Verenigd Koninkrijk wereldwijd voorop lopen bij de ontwikkeling van meer informatieve controleverklaringen (zie Eimers, Brouwer, Langendijk, 2016). Hetzelfde geldt voor de mondelinge toelichting en beantwoording van vragen tijdens aandeelhoudersvergaderingen door accountants (NBA,

2018c). En dat geldt ook voor de sectormanagementletters (Van der Wel, 2017).

Een andere observatie is dat wetenschappelijk onderzoek een ondergeschikte rol van betekenis heeft in de bedrijfsvoering van accountantskantoren. Dit blijkt uit het feit dat controlemethodologieën niet wetenschappelijk worden gevalideerd alvorens te worden toegepast in de praktijk en dat er nauwelijks gepromoveerde accountants zijn (werkzaam bij accountantskantoren). Ook de PIOB en haar toezichthouder, de Monitoring Group, en de AFM stellen voor zover ik heb kunnen nagaan, geen eisen aan wetenschappelijke validatie van de controlemethodologie. Deze houding is opvallend, omdat wetenschappelijke validatie noodzakelijk wordt geacht voor andere kennisintensieve beroepen, zoals in de medische en technische wereld, zeker als het om veiligheid van mensen gaat.

Het antwoord op de vraag ‘in welke mate de accountant in staat is aan de verwachtingen te voldoen’ is mijn inziens: onvoldoende. De accountant is mijns inziens teveel bezig geweest met het onderwijzen wat controle inhoudt met het oog om de status quo te behouden, dan de behoeften van de maatschappij te identificeren en de controlemethodologie daarop aan te passen. Gegeven de huidige onvrede over het functioneren van accountants is mijns inziens de tempo doeloe – de goede oude tijd – van de accountancy voorbij, met haar overzichtelijke maatschappelijk verkeer en haar ambivalente houding ten opzichte van wetenschappelijk onderzoek. Het is tijd voor een volgende stap.

Leer van het Versterkte Vertrouwen

Vernieuwing is ethische keuze

Op de Accountantsdag 2011, sprak prof. dr. Andreas Kinneging over de deugdenethiek. Hij hanteert de deugden vanuit Christelijk perspectief, waardoor de deugden er niet alleen zijn om jezelf te kunnen handhaven, maar juist om het goede voor de naaste te zoeken. Het zorgt voor een dynamiek waarin de ander meer centraal komt te staan^{xiv}.

Het afstemmingsprobleem is in essentie een ethisch probleem, waarbij de accountant gedreven moet willen zijn de belanghebbenden van de controle *rechtvaardig* te behandelen. Hieruit volgt een actieve zorgplicht van de accountant, namelijk het duidelijk inzichtelijk hebben van de (financiële) belangen van de betrokkenen en wat zij van de controle nodig hebben. Tegelijkertijd dient de accountant *zorgvuldigheid* te betrachten en zeker te weten dat aan de verwachtingen van de belanghebbenden tegemoet is gekomen. Dit ‘zeker weten’ is dynamisch van aard en betreft een voortdurende zoektocht naar controlemethodologie om nog beter aan de verwachtingen te kunnen voldoen. Het vereist *moed* om met bezieling en volharding nieuwe wegen in te slaan en te innoveren ten behoeve van de belanghebbende. Tegelijkertijd is *zelfbeheersing* van belang om in bescheidenheid de dienende taak van het accountantsberoep voor ogen te houden. Controle is geen doel op zich, maar moet ten dienste staan van de maatschappij. Deze bescheidenheid houdt de ogen open naar allerlei ontwikkelingen binnen de Accountancy en daarbuiten. De deugden bieden op deze wijze een goede grondhouding en dynamiek om de fundamentele beginselen van het accountantsberoep invulling te geven en tot een hogere controlekwaliteit te komen.

Het gewekte vertrouwen voorbij...

In de vorige hoofdstukken heb ik het afstemmingsprobleem geschetst. Over dit afstemmingsprobleem wordt al tientallen jaren gedebatteerd, maar er is nog geen oplossing gevonden. Gegeven de maatschappelijke druk is het de hoogste tijd om dit probleem op te pakken. Om te beginnen stel ik voor om de 'Leer van het Gewekte Vertrouwen' aan te passen. Wat mijns inziens nodig is om de Leer weer passend te maken voor de huidige tijd, is (i) duidelijker te formuleren waarnaar gestreefd moet worden, namelijk het vertrouwen van gebruikers versterken; (ii) te onderkennen dat verschillende gebruikersgroepen, verschillende belangen in de controle kunnen hebben en afstemming met hen te zoeken bij elke controleopdracht, zowel vooraf en na afloop van de controle en (iii) duidelijker te stellen dat controle-technologie aantoonbaar effectief moet zijn om het vertrouwen van gebruikers te versterken.

Ik noem de aangepaste Leer: de 'Leer van het Versterkte Vertrouwen' en bij deze Leer horen twee postulaten:

1. De accountant versterkt door adequate afstemming met belanghebbenden het vertrouwen in de controle;
2. De accountant past een aantoonbaar effectieve controlemethodologie toe om aan dit vertrouwen van gebruikers te voldoen.

Deze Leer is in meerdere opzichten een evolutie van Limperg's 'Leer van het Gewekte Vertrouwen'. De beginselen van Limperg's leer blijven intact, echter de problemen rondom het 'maatschappelijk verkeer' en de 'verstandige leek' worden nu ingevuld door concrete belanghebbenden bij elke controle. Door het eerste postulaat wordt de accountant aangemoedigd in contact te treden met belanghebbenden en zo goed mogelijk af te stemmen wat zij nodig vinden in de controle. Er zijn tal van mogelijkheden om dit te doen. De accountant kan deze afstemming middels moderne communicatiemiddelen zelf realiseren en/of de Raad van Commissarissen hierin een rol geven. Met Limperg ben ik van mening dat het risico van onrealistische verwachtingen van belanghebbenden beperkt is. De accountants kunnen hierop inspelen door op gebruikersbehoefte afgestemde nieuwe controlediensten te ontwikkelen. In deze nieuwe diensten kunnen accountants zich onder andere onderscheiden door een

hogere mate van zekerheid te bieden en een meer op gebruikersgroepen afgestemd oordeel te geven.

Het tweede postulaat ziet toe op de actieve rol die de accountant heeft om aan het beoogde niveau van vertrouwen te voldoen. De accountant dient hierin zorgvuldig te handelen en alleen met wetenschappelijk gevalideerde controlemethodologie te werken. Dit stimuleert wetenschappelijk onderzoek naar de effectiviteit van de controlemethodologie. Dit onderzoek kan in kaart brengen wat de mogelijkheden en beperkingen zijn van een controlemethodologie. Zeker nu accountants starten met gegevensgerichte controles middels data-analyses, is het goed om alvorens deze technieken massaal in te gaan zetten, eerst na te denken over de effectiviteit ervan. Uiteraard maakt dit de ontwikkeltijd langer, maar kwaliteit vereist zorgvuldigheid. Momenteel is de onderzoekscapaciteit in Accountancy zeer beperkt en dit is in zekere zin achterstallig onderhoud, want er zijn nauwelijks gepromoveerde accountants. Net zoals in de medische wereld, zou mijns inziens een groot deel van de leidinggevendenden binnen de kantoren gepromoveerd moeten zijn. Dat is namelijk een belangrijke voorwaarde voor een voldoende academisch klimaat binnen de kantoren. Dit geldt niet alleen voor de grote kantoren, maar ook voor de kleinere accountantskantoren. Een beroepsgroep die wil overleven in een kennisintensieve samenleving moet voluit kiezen voor kennisontwikkeling. Dit betekent vaart maken met investeren in wetenschappelijk onderzoek door onder andere promotieonderzoek en het opzetten van onderzoek- en ontwikkelingsafdelingen.

Door de academisering van het beroep zal het verdienmodel van accountants veranderen. Een significant deel van het inkomen zal naar onderzoek en ontwikkeling gaan. Het beroep wordt kennisintensiever en daarmee complexer. Samenwerking van kantoren is een must om de concurrentie bij te kunnen houden, vooral voor kleinere kantoren. Het delen van kennis over de eigenschappen en de effectiviteit van controlemethodologie, waaronder, maar niet beperkt tot, het delen van open-source codes met algoritmes voor data-analyses, biedt hiervoor goede mogelijkheden. Ook de rol van de IAASB als standard-setter zal moeten veranderen naar een rol waarin continue innovatie van controlemethodologie centraal staat, daaraan kwaliteitseisen stelt en afstemming

blijft zoeken met belangengroepen. Hetzelfde geldt voor de Nederlandse beroepsorganisatie, de NBA.

De Leer van het Versterkte Vertrouwen gaat voorbij aan de goede oude tijd van de Leer van het Gewekte vertrouwen. Dit geeft onzekerheid en onrust, maar biedt tegelijkertijd prachtige kansen voor het beroep. Het beroep kan aan de slag met vernieuwing, want de Leer van het Versterkte Vertrouwen past binnen de huidige beroepsreglementering, zoals het Assurance framework (NBA, 2018b). En er zal geen toezichthouder tegen zijn, dat er meer afstemming wordt gezocht en dat de controlemethodologie wetenschappelijk gevalideerd wordt.

De Leer van het Versterkte Vertrouwen zal er niet voor zorgen dat er geen problemen meer zullen zijn in het beroep. De Leer zorgt er wel voor dat er een grondhouding is, die gericht is op het minimaliseren van het afstemmingsprobleem. De Leer vereist een ‘can-do’ houding dat er op gericht is om het telkens weer beter te doen en de controle steeds relevanter te maken voor de belanghebbenden. En deze belanghebbenden zijn uiteindelijk altijd weer mensen. Over mensen met hun doelen en ambities. Het accountantsberoep heeft een prachtige toekomst als zij de mens volop centraal stelt.

Leerstoel

Als hoogleraar Auditing & Assurance, zal ik mij middels onderzoek op het gebied van ‘Audit Quality & Audit Methodology’ gaan inzetten om te helpen bij het verkleinen van het afstemmingsprobleem. Het onderzoek zal langs twee lijnen uitgevoerd worden. De eerste lijn zal survey- en archivalonderzoek zijn gericht op controlemethodologie en controlekwaliteit. Voorbeelden hiervan zijn onderzoeken met informatie uit controledossiers, zoals materialiteit, de effectiviteit van de bedrijfsrisicoanalyse en de effecten van partner betrokkenheid op de controlekwaliteit.

De tweede lijn van onderzoek zal de validatie van controlemethodologie zijn. Hiervoor zullen simulatietechnieken worden ingezet, waarbij in een gecontroleerde digitale omgeving zo realistisch mogelijke casusposities met allerhande problemen en onjuistheden worden aangeboden. Het is aan de deelnemers van het onderzoek de problemen en onjuistheden op te sporen

en te duiden in het licht van de controle. Deze lijn van onderzoek moet nog worden opgestart en het is nadrukkelijk de bedoeling hiermee het beroep te ondersteunen bij de ontwikkeling van de controlemethodologie en het afstemmingsprobleem te verkleinen.

Mijn waarde collega, prof. Barbara Majoor (2007) heeft in haar rede het belang benadrukt van de samenhang tussen beroep, onderwijs en onderzoek. In de afgelopen jaren hebben we op Nyenrode veel werk van deze samenhang gemaakt, waarbij we streven naar zo veel mogelijk integratie van onderwijs en onderzoek. Vanuit mijn leerstoel zal ik proberen studenten zo veel mogelijk te betrekken bij deze onderzoekprojecten middels de masterscripties.

Dankwoord

Hiermee kom ik aan het einde van mijn rede en graag wil ik enkele woorden van dank uitspreken.

College van Bestuur

Graag wil ik de leden van het College van Bestuur van Nyenrode Business Universiteit danken voor het in mij gestelde vertrouwen. Ik zal me ten volle inzetten om de gewekte verwachtingen niet te beschamen en mijn bijdrage te leveren aan het vakgebied Auditing en Assurance.

Collega's en docenten van Nyenrode

Sinds 2004 ben ik op Nyenrode werkzaam en sinds die tijd is er veel veranderd. Dank voor al deze jaren van prettige samenwerking.

Collega Hooggeleerde Langendijk

Beste **Henk**, jij hebt mij begeleid met het schrijven van mijn proefschrift getiteld "The audit partner effect. On the nature of auditing". Ik dank je hartelijk voor je collegiale steun.

Collega Hooggeleerde Majoor

Beste **Barbara**, als leidinggevende heb je me de laatste jaren veel ruimte gegeven om me te kunnen ontwikkelen. Samen hebben we, denk ik, al mooie dingen tot stand kunnen brengen op het gebied van onderwijs en onderzoek. Ik waardeer je durf en moed om nieuwe wegen in te slaan en te innoveren. Dank voor de prettige samenwerking.

Verder wil ik graag belangstellenden bedanken die vandaag hier aanwezig zijn. Graag wil ik ook degenen bedanken die betrokken zijn bij de ontwikkeling van de Audit Simulator en dan in het bijzonder Roland Beuker, Peter de Putter en Wiebren Wijma. Ook wil ik graag mijn vrienden, familie en schoonfamilie hartelijk bedanken voor hun steun. Daarbij wil ik

in het bijzonder mijn schoonouders Jaap en Bertha Aalberts bedanken voor hun ondersteuning. Ook wil ik mijn ouders Elias en Jellie van Buuren hartelijk bedanken voor hun onvoorwaardelijke steun in al die jaren. Helaas kan mijn moeder dit niet meer meemaken, God heeft haar enkele jaren geleden thuisgehaald. Graag bedank ik ook Werner, Sophie, Joëlle en Esther voor de mooie tijd die we samen mogen hebben. Het is mij een plezier om jullie vader te zijn. *Last, but not least* wil ik graag Margreet bedanken; je bent mijn steun en toeverlaat. Dankjewel voor je liefde, trouw en geduld.

Ik heb gezegd.

S.D.G.

Referenties

Asare, S.K., J.P. van Buuren en B.M. Majoor. 2018. The joint role of auditors' and auditees' incentives and disincentives in the resolution of detected misstatements. *Auditing: a Journal of Practice and Theory*. Forthcoming.

Auditing Standards Board, 1984. *Audit risk and materiality in conducting an audit, Statement of Auditing Standards No. 47*, New York: American Institute of Certified public Accountants.

AFM 2010. *Algemene bevindingen kwaliteit accountantscontrole en kwaliteitsbewaking*. Dd. 1 september. Gevonden op (23 oktober 2018): www.afm.nl.

AFM 2014. *Structurele tekortkomingen bij grootste accountantsorganisaties, fundamentele hervormingen en cultuurverandering noodzakelijk*. Dd. 25 september. Gevonden op (23 oktober 2018): www.afm.nl.

AFM 2017. *Kwaliteitsslag OOB-accountantsorganisaties gaat te langzaam*. Dd. 28 juni. Gevonden op (23 oktober 2018): www.afm.nl.

Bell, T.B., F.O. Marrs, I. Solomon en H. Thomas 1997. *Auditing organizations through a strategic-systems lens. The KPMG Business Measurement Approach*, Montvale NJ: KPMG LLP.

Bell, T.B., M.E. Peecher en I. Solomon 2005. *The 21st century public company audit. Conceptual elements of KPMG's global audit methodology*. Montvale NJ: KPMG LLP

Bell, T.B., R. Doogar en I. Salomon 2008. "Audit labor usage and fees under business risk auditing." *Journal of Accounting Research* 46 (4): 729-760.

Buuren, J.P. van, C. Koch, N. van Nieuw Amerongen, en A. Wright (2014). The Use of Business Risk Audit Perspectives by Non-Big 4 Audit Firms. *Auditing, A Journal of Practice & Theory*, 33(3), 105-128.

Buuren, J.P. van, C. Koch, N. van Nieuw Amerongen, en A. Wright (2018). Evaluating the Change Process for Business Risk Auditing: Legitimacy Experiences of non-Big 4 Auditors. *Auditing, A Journal of Practice & Theory*, 37(2), 249-269.

Choy, A. K., en R. R. King. 2005. An experimental investigation of approaches to audit decision making: An evaluation using systems-mediated mental models. *Contemporary Accounting Research* 22 (2): 311–350

Crowe Clark Whitehill. 2017. *The Financial Cost of Fraud 2017. The latest data from around the world*. Rapport gevonden op (23 oktober 2018): www.crowe.com.

Curtis, E. en S. Turley. 2007. The business risk audit – A longitudinal case study of an audit engagement. *Accounting, Organizations and Society*, 32(4-5), 439-461.

Curtis, E., C. Humphrey en W.S. Turley. 2016. Standards of Innovation in Auditing. *Auditing, A Journal of Practice & Theory*, 35(3), 75-98.

Cushing, B.E. en J.K. Loebbecke, Ed. 1986. Comparison of audit methodologies of large accounting firms. *Studies in Accounting Research* No. 26, Sarasota: American Accounting Association.

Dassen, R.J.M. 1989. De leer van het gewekte vertrouwen: agency avant la lettre? *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* (9): 341-352

Eilifsen, A., W. R. Knechel, and P. Wallage. 2001. Application of the business risk audit model: A field study. *Accounting Horizons* 15 (3): 193–207.

Brouwer, A., P. Eimers en H. Langendijk. 2016. De kernpunten uit de uitgebreide controleverklaring in relatie tot de risico's in het bestuursverslag

en de schattingen en oordelen in de toelichting. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfsconomie*, 90(12): 594-609.

Elliot, R.K. 1983. Unique auditing methods: Peat Marwick International. *Auditing: a Journal of Practice and Theory*, 2 (1): 1-12.

Elliot, R.K. 1998. Assurance services and the audit heritage. *Auditing: a Journal of Practice and Theory*, 17(Suppl.): 1-7.

Eumedion. 2017 (9 oktober). *Brief aan accountantskantoren 2018*. Den Haag. Gevonden op (7 november 2018): [www. Eumedion.nl](http://www.Eumedion.nl)

Evers, N., J.P. van Buuren en N. Van Nieuw Amerongen. 2018. De waarderelevantie van kernpunten in de controleverklaring voor de kapitaalmarkten. *Working paper*. Nyenrode Business Universiteit.

Financieele Dagblad (20 augustus 2018). *Accountants ruziën over hun rol bij opsporing van fraude*. Gevonden op (23 oktober 2018): www.fd.nl

Flint, D. 1987. *Philosophy and principles of auditing. An introduction*. McMillan: Londen.

FrieslandCampina. *Jaarverslag Koninklijke FrieslandCampina N.V. 2017*. Gevonden op (6 november 2018): www.FrieslandCampina.com

Gray G.L., J.L. Turner, P.J. Coram and T.J. Mock. 2011. Perceptions and Misperceptions Regarding the Unqualified Auditor's Report by Financial Statement Preparers, Users and Auditors. *Accounting Horizons* 25 (4): 659-684.

Hogeweg, G.P.J. 1929. *De ontwikkeling der controleleer*. Openbare les bij de aanvaarding van het ambt van lector van de Universiteit van Amsterdam op 13 december 1929. J. Muusses: Purmerend.

IAASB. 2014. *Framework for Audit Quality. Key Elements that Create an Environment for Audit Quality*. Gevonden op: (23 Oct. 2018): IFAC.org.

IAASB. 2016. *2016-2017 Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*. Gevonden op: (23 Oct. 2018): IFAC.org.

IASB. 2018. *IFRS Standards issued at 1 January 2018 (Red Book)*. Gevonden op: (23 Oct. 2018): www.ifrs.org.

IESBA. 2018. *Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants*. Gevonden op: (23 Okt. 2018): www.IFAC.org.

IFFC 2015. Informatie over openingsbijeenkomst Institute for Financial Crime op 28 mei 2015 Gevonden op: (23 Okt. 2018): www.iffc.com.

Jensen, M.C. en W.H. Meckling .1976. Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3, (4), pp. 305-360.

Koster, J. 1932. *Fragmenten uit de controleleer en controletechniek*. J. Muuses: Purmerend.

Knechel, W.R. 2001. *Auditing: Assurance and Risk*. 2nd edition. South-Western college publishing: Cincinnati.

Knechel, W.R. 2007. The business risk audit, Origins, obstacles and opportunities. *Accounting, Organizations and Society*, 32(4-5), 383-408.

Kreukniet, W. 1903. De economische beteekenis der accountancy. *Accountancy*, 1(1): 1-3.

Lennox CS., J.J Schmidt en A.M. Thompson .2017. Is the expanded model of audit reporting informative to investors? Evidence from the UK, February, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2619785.

Limperg. 1932a. De functie van den accountant en de leer van het gewekte vertrouwen. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 9(2): p. 17-20

Limperg. 1932b. De functie van den accountant en de leer van het gewekte vertrouwen. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 9(9): p. 151-154

Limperg. 1933a. De functie van den accountant en de leer van het gewekte vertrouwen. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 10(10): p. 173-177

Limperg. 1933b. De functie van den accountant en de leer van het gewekte vertrouwen. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 10(11): p. 173-177

Litjens R, J.P. van Buuren and R.G.M. Vergoossen. 2015. Addressing information needs to reduce the audit expectation gap: Evidence from Dutch bankers, audited companies and auditors. *International Journal of Auditing*, 19(3), 267-281.

Majoor, B.M. 2007. Inaugurele rede gehouden op dd. 8 juni 2007. Nyenrode Business Universiteit.

Martinov, N. en P. Roebuck. 1998. The assessment and integration of materiality and inherent risk: an analysis of major firm's audit practices. *International Journal of Auditing*, 2(2): 103-126.

Mautz, R.K. en H. A. Sharaf. 1961. The philosophy of auditing. *Monograph no. 6*. American Accounting Association: Evanston, Illinois, USA

MCA. 2016. *Eerste verslag Monitoring Commissie Accountancy: Veranderen in het publiek belang*. 1 november. Gevonden op (23 oktober 2018): www.monitoringaccountancy.nl

Messier jr, W.F., N. Martinov-Bennie en A. Eilifsen. 2005. A review and integration of empirical research on materiality: two decades later. *Auditing: Journal of Practice and Theory*, 24(2): 153-187.

Mey, A., A. Goudeket, A.M. van Rietschoten, A.F. Tempelaar. 1970. *Encyclopedie van de bedrijfseconomie, deel V: controleleer*. W. De Haan: Bussum.

- Mock, T.J., en A.M. Wright. 1993. An exploratory study of auditors' evidential planning judgments. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 12 (2): 39-61.
- Mock, T.J., en A.M. Wright. 1999. Are audit program plans risk-adjusted? *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 18 (1): 55-74.
- Monitoring Group. 2005 (februari). *Management Group Charter*. Madrid. Gevonden op (7 november 2018): www.iosco.org.
- Morris, M.H. en W.D. Nichols 1988. Consistency expectations: materiality judgments and audit firm structure. *The Accounting Review*, 63(2):237-254.
- NBA. 2018a. *Waar het om gaat. Kompas voor controlekwaliteit*. Stuurgroep Publiek Belang. April. Gevonden op (2 oktober 2018): www.NBA.nl.
- NBA. 2018b. Handleiding Regelgeving Accountancy, versie 3 mei 2018. Gevonden op (8 oktober 2018): www.NBA.nl.
- NBA. 2018c. Het optreden van de externe accountant in de algemene vergadering bij beursgenoteerde vennootschappen, *Herziene NBA-handreiking 1118*, versie 12 februari 2018. Gevonden op (23 oktober 2018): www.NBA.nl.
- NIVRA. 2000. Richtlijnen voor de accountantscontrole. Koninklijk NIVRA: Amsterdam.
- Paape, L., en J.P. van Buuren .2012. *The impact of the public audit. Empirical research into the effects of the financial statements audit and the audited organisation*. April. Nyenrode Business Universiteit: Breukelen.
- Peecher, M.E., R. Schwartz, en I. Solomon. 2007. It's all about audit quality, perspectives on strategic-systems auditing. *Accounting, Organizations and Society*, 32(4-5), 463-485.

POIB. 2015. *Ten years of public interest oversight*. Public Interest Oversight Board. Madrid: gevonden op (7 november 2018): www.ipiob.org.

Porter, B. 1997. Auditors' responsibilities with respect to corporate fraud – a controversial issue. *Current Issues in Auditing*, Sage: Londen, p. 31-54

Porter, B.A., C. O'Hogartaigh en R. Baskerville 2012, Audit Expectation-Performance Gap Revisited: Evidence from New Zealand and the United Kingdom. Part 1: The Gap in New Zealand and the United Kingdom in 2008, *The International Journal of Auditing*, 16(2): 101-129.

Power, M.K. 2003. 'Auditing and the production of legitimacy', *Accounting, Organizations and Society*, 28(4): 379-394.

Quadackers, L., T. J. Mock en S. Maijoor. 1996. Audit risk and audit programmes: Archival evidence from four Dutch audit firms. *European Accounting Review* 5 (2): 217-237.

Queenan, J. W. 1946. The public accountant of today and tomorrow. *The Accounting Review*, 21(4): p. 254-261.

Schilder, A. 1989. *Onderzoekt alles... Over theorie en onderzoek van accountantscontrole*. Oratie. Wolters-Noordhoff: Groningen.

Schultz, J. J., J. L. Bierstaker en E. O'Donnell. 2010. Integrating business risk into auditor judgment about the risk of material misstatement: The influence of a strategic-systems-audit approach. *Accounting, Organizations and Society* 35 (2): 238–251.

Sluyterman, K.E. 1993. Moret 110 jaar. Van accountancy naar multiprofessionele dienstverlening. *Cabier-reeks nr. 10. Centrum voor Bedrijfsgeschiedenis*. Erasmus Universiteit: Rotterdam.

Starreveld, R.W., H.B. de Mare en E.J. Joëls. 1997. *Bestuurlijke informatieverzorging deel 1: algemene grondslagen*. Samson. Alpen aan de Rijn, 4^e druk.

Tweede Kamer. 2014. *Evaluatie wet toezicht op financiële verslaggeving*. Kamerstuk 31 681, dd. 17 juli 2014 verslag algemeen overleg. Gevonden op (23 oktober 2018): tweedekamer.nl.

Vanstraelen, A, C. Schelleman, R. Meuwissen en I. Hofmann. 2012, 'The audit reporting debate: seemingly intractable problems and feasible solutions', *European Accounting review*, 21(2): 193-215

VEB (2017, 10 januari). *Accountantsbrief 2017*. Den Haag. Gevonden op (7 november 2018): www.veb.net.

VEB (2018, 15 januari). *Accountantsbrief 2018*. Den Haag. Gevonden op (7 november 2018): www.veb.net.

Watts, R.L. and J.L. Zimmerman 1983. Agency problems, auditing and the theory of the firm, some empirical evidence. *The Journal of Law and Economics*, 26(3), 613–633.

Wel, F. Van der. 2017. De Signaleringsraad van de NBA en de maatschappelijke rol van de accountant. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfsconomie*, 91(05/06): 166-173.

Zeff, S.A., F. Van der Wel en C. Camfferman. 1992. *Company financial reporting. A historical and comparative study of the Dutch regulatory process*. Routledge: New York

Eindnoten

ⁱ In de Agency theory wordt verondersteld dat scheiding van eigendom en leiding van een bedrijf tot onzekerheid leidt bij de eigenaren, de zogenaamde principalen. Deze onzekerheid vindt zijn oorzaak in de ‘informatieasymmetrie’, dat wil zeggen dat de principaal kennisachterstand heeft ten opzichte van het management, agent genaamd, en daardoor geen volledig inzicht heeft in wat er in zijn bedrijf afspeelt. Deze onzekerheid kan op twee manieren tot waardenvernietiging leiden. Enerzijds doordat er niet de volle potentie van kapitaal door wordt gerealiseerd. Vanwege de onzekerheid kan de principaal terughoudender zijn om kapitaal te verstrekken en als kapitaal wordt verstrekt zal de risico-opslag hoger zijn. Als het management een heel goed plan had, leidt dit tot waardenvernietiging omdat meer geld te verdienen was geweest als de principaal meer kapitaal had willen verstrekken tegen lagere kosten. Anderzijds kan er waardenvernietiging zijn doordat management een onnodig laag rendement heeft behaald, maar dat de principaal zich dit niet realiseert door zijn kennisachterstand. Indien de principaal zich dit wel had gerealiseerd, dan was het management daarop aangesproken of had de principaal het kapitaal terug kunnen trekken om elders een beter rendement te realiseren.

ⁱⁱ Raadpleeg ‘www.iaasb.org/cag/members’ voor de lijst met organisaties die lid zijn van de CAG van de IAASB. Voor nadere informatie over de PIOB en verhouding met de Monitoring Group en IFAC, zie ‘<http://www.ipiob.org/index.php/what-is-the-piob>’.

ⁱⁱⁱ Praten over controlekwaliteit is echter lastig als niet duidelijk is wat controlekwaliteit eigenlijk is. In de meer dan 100 jaar van haar georganiseerde bestaan is de beroepsgroep nog nooit tot definiëring van controlekwaliteit gekomen. Op aandringen van de Monitoring Commissie

Accountancy (MCA, 2018), moest de beroepsgroep aan de slag met het bepalen wat controlekwaliteit nu eigenlijk is. Maar net als haar internationale evenknie de IAASB (2014), is de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) er echter niet uitgekomen. De NBA heeft in plaats van definiëring van controlekwaliteit gekozen voor vier kwaliteitsprincipes, namelijk (i) dat het publiek belang prevaleert boven ander kwaliteitsperspectieven (d.w.z. een ‘rechte rug’ hebben), (ii) dat de beroepsstandaarden moeten worden toegepast, (iii) dat accountants komen tot een gefundeerd oordeel dat zorgt voor een redelijke mate van zekerheid en (iv) accountants staan voor hun aanpak (NBA, 2018a, pp. 12-13).

^{iv} Opvallend is dat er geen controlestandaard is die gericht is op het actief inventariseren en afstemmen van gebruikersbehoeften ten aanzien van de controle. De bestaande controlestandaarden (COS 200, 210, 250, 260, 320, 450) gaan er van uit dat Raden van Commissarissen en Raden van Toezicht deze taak afdoende op zich hebben genomen. Ook de bepaling van de maximaal toegestane fout in de controle, materialiteit genoemd, hoeft volgens de Standaard 320 geen (actieve) afstemming voor te worden gezocht met belanghebbenden, maar wordt een rekenkundige exercitie door de accountant op grond van de gebruikelijke benchmarks toereikend geacht. Ook voor de kwalitatieve materialiteit, dat zijn bijv. kritische grenzen in contracten zoals solvabiliteitsvereisten in een leningsovereenkomst, hoeft de accountant geen afstemming te zoeken met belanghebbenden anders dan met governance belaste organen, zoals de Raad van Commissarissen en audit commissies (COS 320.A12).

^v Eén van de methodes om gericht te kunnen steunen in de controleaanpak op de interne beheersing was het typologiemodel van Starreveld (1997) uit de jaren zeventig van de vorige eeuw met een indeling naar soorten bedrijfshuishoudingen op basis van de mate van doorstroming van geld en goederen. Bij elk van de typologieën werkte hij uitgebreide administratieve organisatie en interne controlemaatregelen uit. De kracht van het typologiemodel is dat dit de waardenstromen in een bedrijf uitdrukt in logische onderlinge verbanden, waarmee verwachtingen gecreëerd kunnen worden over standen en stromen in de jaarrekening. Voorbeelden zijn de volledigheid van de opbrengsten of de hoogte van de voorraden. Deze wijze van denken sloot goed aan bij de systematische controleaanpak.

^{vi} De acht postulaten komen vrij vertaald op het volgende neer (Mautz en Sharaf, 1961, p. 42):

- a. Jaarrekeningen en financiële gegevens zijn verifieerbaar;
- b. Er is geen belangenconflict tussen de accountant en het management;
- c. De voor controle aangeboden jaarrekeningen zijn vrij van heimelijke en ongewone onregelmatigheden;
- d. Het bestaan van interne controle elimineert de kans op onregelmatigheden;
- e. Consistente toepassing van verslaggevingsregels resulteert in een getrouw beeld;
- f. Behoudens tegenbewijs, mag er van worden uitgegaan dat wat vorig jaar 'waar' was, ook 'waar' is voor de toekomst;
- g. De accountant zet al zijn capaciteiten in om een betrouwbaar en onafhankelijk oordeel af te geven;
- h. De hoge professionele status van de accountant resulteert in evenredig hoge professionele verplichtingen

^{vii} Ook introduceren zij het concept van de 'adequate toelichting' (Mautz en Sharaf, 1961, p. 197), waarin accountants erop gericht moeten zijn dat alle belanghebbenden in de verslaggeving een stem hebben en eindgebruikers beschermd zijn tegen misleidende informatie, zogenaamde '*protective disclosure*'. Tevens verwachten zij een actieve zorgplicht dat de (i) accountant zich overtuigt dat belanghebbenden voldoende informatie hebben voor hun besluitvorming, (ii) dat hij voldoende kennis en vaardigheden heeft om een oordeel over de informatie te geven en (iii) gedreven is om investeerders te beschermen.

^{viii} De belangen van gebruikers van de controle werden niet expliciet genoemd in de Richtlijnen AccountantsControle (RAC). Maar impliciet waren zij onderdeel van 'de van toepassing zijnde grondslagen van financiële verslaggeving' (RAC 200.2).

^{ix} Vrij vertaald komen deze zeven postulaten op het volgende neer (Flint, 1987, p. 20-23):

1. De primaire voorwaarde voor een controle is dat er een verantwoordingsvraagstuk is;

-
2. Het object van verantwoording is teveel op afstand, te complex en/of van te groot belang om er geen controle op toe te passen;
 3. De belangrijkste onderscheidende eigenschappen van een controlerend accountant zijn haar onafhankelijkheid en haar vrijheid om te onderzoeken en te rapporteren;
 4. Het object van verantwoording kan worden gecontroleerd met bewijs;
 5. Er zijn standaardnormen beschikbaar voor het opstellen van de objecten van verantwoording met geschikte criteria en voor het beoordelen op naleving is scholing en professionele oordeelsvorming noodzakelijk;
 6. De betekenis, belang en intentie van de gecontroleerde financiële en andere verantwoordingstukken is voldoende duidelijk, zodat het resultaat van de controle duidelijk beschreven en gecommuniceerd is;
 7. Een controle resulteert in economisch en/of sociaal voordeel.

^x Deze verwachtingen verkrijgt de accountant door ‘audit evidence triangulation’, waarin de accountant naar aansluiting zoekt van verschillende bronnen op verschillende niveaus binnen een organisatie. Te denken valt aan het afstemmen van bedrijfs- en marketingstrategieën van topmanagement, met periodieke sturingsinformatie en besluitvorming in business units, met de waarden in de financiële administratie.

^{xi} De implementatie van de bedrijfsrisicocontrole-methodologie is niet zonder controverse geweest. Zo zijn vragen gesteld of de intenties van de methodologie niet vooral efficiëntie-gedreven waren (Knechel, 2007, Curtis en Turley, 2007). Ook was de cognitieve, morele en pragmatische legitimiteit onderwerp van discussie, waarbij extern toezicht in ieder geval bij de kleine en middelgrote accountantskantoren een belangrijke reden was om het toch maar te gaan toepassen (Van Buuren, Van Nieuw Amerongen, Koch en Wright, 2014, 2018).

^{xii} In onderzoeken zijn enige voordelen van het bedrijfsrisicocontrolemodel vastgesteld (Ellifsen, Knechel en Wallage, 2001; Choy en King, 2005; Bell, Doogar en Solomon, 2008; Schultz, Bierstaker en O’Donnell, 2010).

^{xiii} In Nederland is het probleem van het voldoen aan de verwachtingen van het maatschappelijk verkeer onderkend, maar nog niet opgelost. Door

Limperg is (1933a) het concept van de ‘verstandige leek’ geïntroduceerd, dat wil zeggen een ‘goed geïnformeerde buitenstaander’. Dit concept blijkt van weinig praktische waarde, omdat het theoretisch niet mogelijk blijkt een maatstaf te formuleren die hieraan tegemoet komt. Dassen (1989) stelt dat deze norm uiteindelijk wordt bepaald door de wetgever, zoals EG-richtlijnen en het Vennootschapsrecht en de beroepsaansprakelijkheid. Ook Schilder (1989) sluit zich hierbij aan. Belangrijk is het te realiseren dat in deze visie de accountant zelf de inkleuring mag doen hoe tegemoet te komen aan deze wetten en regels en deze vervolgens weer vast te leggen in beroepsreglementering. Wallage (2005) beschrijft dat de regelgeving niet heeft kunnen voorkomen dat het vertrouwen beschaamd is, zozeer zelfs, dat de Amerikaanse overheid zelf een regelgevende- en toezichhoudend orgaan heeft opgericht, de Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). Wallage (2005, p. 130) sluit af met de oproep om ‘de regelgeving en toezicht in goede banen te leiden’ door doorlopende afstemming van wederzijdse verwachtingen om het vertrouwen in het accountantsberoep zo goed mogelijk te borgen. Tegelijkertijd maakt hij het voorbehoud van ‘rationele verwachtingen’.

^{xiv} Op dezelfde Accountantsdag mocht ik samen met collega prof. Leen Paape onderzoek presenteren over de impact van de controle. In 2011 was er discussie over de rol van de accountant. In dit rapport (Paape en Van Buuren, 2012) gaven accountants een inkijkje in de controle van circa 150 beursfondsen in Nederland. Welke risico’s identificeren accountants en wat doen ze er mee? Wat is de controletolerantie? Wat waren de controlebevindingen? En wat werd er met de controlebevindingen gedaan? Opvallend was dat ongeveer een derde van de belangrijke geconstateerde onjuistheden niet werden gecorrigeerd in de jaarrekening. In vergelijkbaar onderzoek onder 850 niet-beursfondsen is dit percentage zelfs 67% (Asare, Van Buuren en Majoor, 2018). Dat was vast niet wat prof. Kinneging bedoelde met de deugd ‘naastenliefde’... De vraag blijft hoe het mogelijk is dat de accountant wel onjuistheden constateert en deze vervolgens niet laat corrigeren. Het technische antwoord is dat de onjuistheden binnen de foutentolerantie (materialiteit) zouden vallen. Toch is dat denk ik niet het hele verhaal. Ik denk dat het niet corrigeren te maken heeft met het afstemmingsprobleem. De behoeften van gebruikers ten aanzien van de kritische grenzen zijn niet voldoende inzichtelijk en de

controlemethodologie is niet effectief genoeg, zeker als het gaat om schattingsposten in de jaarrekening.

NYENRODE BUSINESS UNIVERSITEIT, STRAATWEG 25, 3621 BG BREUKELEN
POSTBUS 130, 3620 AC BREUKELEN

ISBN 978-90-8980-119-7

 J.BUUREN@NYENRODE.NL

NYENRODE.NL