

ONG

RIGHT

IGHT

?

Programmacommissie  
Professional Sceptis

Eindrapportage

WRONG

Nederlandse  
Beroepsorganisatie  
van Accountants

  
NBA

# 01 | Inleiding

In december 2010 heeft het bestuur van de NBA de Programmacommissie Professional Sceptis, hierna ook de Programmacommissie genoemd, ingesteld. Zoals uit bijlage 1 blijkt is deze commissie samengesteld uit vertegenwoordigers van de verschillende ledengroepen, het onderwijs, de Young Professionals en de wetenschap onder voorzitterschap van Leo Straathof met als projectleider Anne-Marieke van Arkel. Dit rapport is de eindrapportage van de Programmacommissie. De Programmacommissie is van mening dat zij met de opgedane kennis een aanzet dient te geven aan de wijze waarop dit project een toekomstige werking kan krijgen; daarom heeft de afronding van het project later plaatsgevonden dan oorspronkelijk beoogd.

In deze eindrapportage worden de aanduidingen professional sceptis, professioneel skepticisme, professioneel-kritische instelling en kritische beroepshouding door elkaar gebruikt omdat de strekking van al deze termen dezelfde is, maar diverse rapporten en andere geschriften deze termen als zodanig hanteren.

De Programmacommissie hecht eraan te benadrukken dat het ontwikkelen, aanscherpen en stimuleren van een professioneel-kritische instelling 'een weg van de lange adem' is. De Programmacommissie meent dat de NBA, door het tonen van inspirerend leiderschap en het geven van ondersteuning, een stevige bijdrage kan leveren aan het stimuleren van de professioneel-kritische instelling van haar leden. Hoewel een kritische beroepshouding voor alle accountants van belang is heeft de Programmacommissie zich voornamelijk gericht op accountants die assurance verlenen, passend binnen het Plan van Aanpak. 'Accountants die assurance verlenen' dient breed te worden geïnterpreteerd. Zij kunnen assurance verlenen vanuit een openbare accountantsorganisatie maar ook vanuit een interne accountantsdienst (het geheel hierna ook aangeduid als audit-organisaties). Assurance omvat in dit verband dan ook meer dan de (wettelijke) controle.

Aangezien de werkzaamheden van de Programmacommissie zijn uitgevoerd op verzoek van het bestuur van de NBA, is de initiatie van de acties de verantwoordelijkheid van de NBA. De Programmacommissie heeft zich niet bezig gehouden met het ontwikkelen van de verplichte training over de professioneel-kritische instelling (PKI).

# Inhoudsopgave

1	Inleiding	2
2	Inhoudsopgave	3
3	Management samenvatting	4
4	Doelstelling, resultaatstelling en taakopdracht	7
5	Inkadering	8
5.1	Definitie	8
5.2	Criteria van Professioneel-kritische Instelling	8
6	Aanbevelingen	10
6.1	Aanbevelingen inleiding	10
6.2	Aanbevelingen algemeen	10
6.3	Aanbevelingen audit-organisaties	11
6.4	Aanbevelingen initiële opleiding	11
6.5	Aanbevelingen instellingen die permanente educatie verzorgen	12
6.6	Aanbevelingen gerelateerd aan de dilemma's en criteria	12
-	Budgetdruk: Tijd/budget/omzet versus kwaliteit	13
-	Familiariteit: Afstand/nabijheid cliënt/gecontroleerde	13
-	Cliëntbelang: Belang cliënt versus belang maatschappelijk verkeer	14
-	Deskundigheid: Deskundig genoeg	14
-	Tone-at-the-Top	14
Bijlage 1:	Samenstelling Programmacommissie Professional Sceptis	16
Bijlage 2:	Toelichting op professioneel-kritische instelling	17
Bijlage 3:	Uitgevoerde acties	19
Bijlage 4:	Overzicht resultaten uitgevoerde acties	20
-	Resultaten onderzoek onder de leden	20
-	Resultaten round tables Onderwijsveld en Young Professionals	20
-	Resultaten met betrekking tot uitgebrachte cartoons	20
-	Resultaten met betrekking tot de pre-learnings PKI-training	21
Bijlage 5:	Door NBA verricht onderzoek 'Toon aan de Top en cultuur'	23
Bijlage 6:	Beogde opzet 'moresprudentie database'	24

# 03 | Managementsamenvatting

De aan de Programmacommissie meegegeven doelstelling was: het realiseren van een programma dat breed gedragen wordt en gericht is op de verandering van gedragingen van accountants voor wat betreft de kritische beroepshouding. In de afgelopen periode heeft de Programmacommissie zich daarom gebogen over de realisatie van deze doelstelling, alsmede over de vereisten die voortvloeien uit Standaard 200: *Algemene doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden*. Hieruit zijn zes criteria naar voren gekomen die gehanteerd kunnen worden bij het vaststellen of al dan niet voldaan wordt aan de vereisten van een professioneel-kritische instelling.

Vervolgens is een aantal acties uitgevoerd die mede de basis hebben gevormd voor de door de Programmacommissie gedane aanbevelingen. Eén van de acties was analyse van de enquête die deelnemers aan de PKI-trainingen invulden. Onder meer werd hierin gevraagd naar dilemma's die de beroepsbeoefenaar bij de uitvoering van zijn werkzaamheden tegenkomt. Als belangrijkste dilemma kwam naar voren: de druk op de kwaliteit van de werkzaamheden van de accountant, veroorzaakt door het moeten halen van deadlines, tariefdruk of een voorgeschreven omzet.

Voor het stimuleren van een professioneel-kritische instelling kunnen vele instrumenten c.q. acties worden ingezet; elk met specifieke voor- en nadelen. De Programmacommissie benadrukt dat de in deze eindrapportage gedane aanbevelingen elk een bijdrage kunnen leveren aan het stimuleren van een professioneel-kritische instelling. Dit is in de praktijk echter afhankelijk van de ontwikkelfase en de carrièrepositie waarin de beroepsbeoefenaar zich bevindt: de accountancy-student, beginnend beroepsbeoefenaar of geaccrediteerde accountant.

De Programmacommissie is ervan overtuigd dat alleen het inzetten van een afgewogen mix van instrumenten het gewenste effect kan sorteren. Het geeft de NBA, de accountancy-opleidingen en de auditororganisaties de mogelijkheid de voor hen optimale mix van instrumenten te kiezen en te implementeren teneinde de professioneel-kritische instelling van de individuele beroepsbeoefenaren te stimuleren, te ondersteunen en te onderhouden.

Het vorenstaande impliceert dat aanbevelingen worden gedaan in de richting van de audit-organisaties, de initiële opleidingen en de instellingen die permanente educatie verzorgen.

De Programmacommissie beveelt vijf acties aan:

1. De uitvoering van **een onderzoek** naar de eisen waaraan een audit-organisatie zou moeten voldoen om het gewenste niveau van de professioneel-kritische instelling te borgen van de bij haar werkzame beroepsbeoefenaren. Het onderzoek zou niet alleen ingestoken moeten zijn op geïsoleerde objecten van onderzoek, maar juist op de samenhang daartussen. Objecten van onderzoek: de bedrijfs- en bestuurscultuur, het verdienmodel en het business-model. De Programmacommissie realiseert zich dat de NBA niet kan treden in de verantwoordelijkheden van besturen van de

audit-organisaties en dat haar aanbevelingen zich enkel strekken tot de Nederlandse jurisdictie. De Programmacommissie verwacht evenwel dat publicatie van de uitkomsten van het onderzoek in een publieke management letter een positieve invloed zal hebben.

2. Sinds vele jaren wordt in de opleiding tot accountant aandacht geschonken aan de praktijkopleiding door het volgen van de aanwijzingen van de Raad voor de Praktijkopleidingen (hierna ook de Raad genoemd). Een exponent hiervan is het schrijven van een praktijkscriptie. In opzet is de aanpak die de Raad voor ogen heeft gestaan, een goede aanpak geweest. De Programmacommissie adviseert te overleggen op welke **alternatieve wijze meer en beter aan de vereisten van de praktijkscriptie** kan worden voldaan teneinde de professioneel-kritische instelling van de aanstaande accountants maximaal te bevorderen. De Programmacommissie is de mening toegedaan dat onderwijsinnovaties een bijdrage kunnen leveren aan de doelstellingen van de Raad met betrekking tot de praktijkscriptie en dringt aan om **onderwijs-innovatie** meer aandacht te geven.
3. De Programmacommissie adviseert na te gaan in hoeverre het noodzakelijk is om aan de huidige inschrijving in het register nadere eisen te stellen en doet de suggestie van **een tijdsgebonden licentie voor het geven van assurance**. De Programmacommissie realiseert zich dat dit een majeure verandering is in het opnemen van accountants in het register. De Programmacommissie geeft evenwel in overweging dat een accountant gedurende veel jaren zijn diensten kan aanbieden na zijn eerste opname in het register. Dit afgezet tegen de snelle maatschappelijke ontwikkelingen, concludeert de Programmacommissie dat de opleiding voorafgaand aan de eerste registratie niet toereikend is voor het gehele werkende leven van de accountant. Derhalve is de Programmacommissie ervan overtuigd dat **extra toetsingsmomenten** ingevoerd dienen worden. Deze toetsingen dienen uit te wijzen of een accountant zijn werkzaamheden op een zodanig deskundigheidsniveau kan uitvoeren als van deze professional mag worden verwacht. Gebleken is bij de verplichte PKI-trainingen dat een zekere deskundigheid een vereiste is voor een professioneel-kritische instelling.
4. De Programmacommissie adviseert **publicaties** waarin het **accountantsberoep** op een positieve en voor iedereen heldere wijze uiteen wordt gezet. Dit actiepoint past wellicht niet in het kader van de opdracht aan de Programmacommissie, maar de Programmacommissie acht dit punt van belang voor de begripsvorming inzake het accountantsberoep in Nederland. Een meer vaktechnisch gerichte publicatie kan een bijdrage leveren aan de beeldvorming van de accountant bij het maatschappelijk verkeer. De Programmacommissie benadrukt dat Nederland het enige land ter wereld is dat beschikt over een accountantsopleiding op post-master niveau waarbij een universitaire masteropleiding vereist is om het accountantsberoep te mogen uitoefenen. De Programmacommissie is er dan ook groot voorstander van dat op een adequate manier naar buiten te brengen maar waarschuwt voor het wekken van nieuwe hooggespannen verwachtingen. Daarnaast benadrukt de Programmacommissie dat het accountantsberoep in Nederland sinds jaar en dag als een van de weinige in de wereld zonder amendementen de regelgeving van IFAC volgt.
5. De Programmacommissie adviseert om een **'moresprudentie-database'** op te zetten voor alle leden. Het doel hiervan is accountants te ondersteunen bij het leren herkennen, analyseren en oplossen van morele en vaktechnische dilemma's. De Programmacommissie is ervan overtuigd dat de moresprudentie-database een concreet hulpmiddel kan zijn om als beroepsgroep op een positieve en constructieve manier op de lange termijn de professioneel-kritische instelling te verbeteren en onder de aandacht te houden.

Naast de hiervoor weergegeven aanbevelingen, geeft de Programmacommissie meer in detail aanbevelingen in de richting van (1) audit-organisaties, (2) initiële opleidingen en (3) de instellingen die permanente educatie verzorgen.

#### 1. Audit-organisaties

- Het aanspreken van de audit-organisaties op de maatschappelijke relevantie van de door hen geleverde prestaties.
- Realisatie van noodzakelijke specialisatie van beroepsbeoefenaren en het opnemen daarvan in het register.
- Het expliciet documenteren van tijdens de controle genomen besluiten alsmede het stimuleren van het principe van 'doorvragen'.
- Het niet alleen zoeken naar bevestiging van de juistheid en volledigheid van de verkregen audit evidence maar tevens het zoeken naar een ontkenning daarvan of mogelijk daarmee tegenstrijdige informatie, ook wel genoemd 'falsificeren'.
- Opleidingen en training-on-the-job verzorgen gericht op gedrag van medewerkers, die kunnen ondersteunen bij het innemen van een professioneel-kritische instelling.

## 2. Initiële opleidingen

- Het nog nadrukkelijker verankeren van het ontwikkelen en stimuleren van een professioneel-kritische instelling in de theoretische en de praktijkopleiding.
- Het continu stimuleren van onderzoek naar de verwachtingen van het maatschappelijk verkeer ten aanzien van de door de accountant te leveren diensten. Het continue karakter is van belang door de snelle maatschappelijke en technologische ontwikkelingen.

## 3. Instellingen die permanente educatie verzorgen

- In elke cursus die gericht is op kennisontwikkeling expliciet aandacht besteden aan PKI.
- Het standaard verplicht stellen van essentiële wet- en regelgeving in een PE-cursus.

De Programmacommissie is van mening dat versterking van de professioneel-kritische instelling (PKI) van groot belang is om beschadigd vertrouwen te herstellen van het maatschappelijk verkeer in het functioneren van accountants. Audit-organisaties spelen hierbij een belangrijke rol, omdat het maatschappelijk verkeer vooral hun producten - zoals accountantsverklaringen - gebruikt. De Programmacommissie realiseert zich dat de voornoemde aanbevelingen ter versterking van de PKI tijd en geld kosten. Anderzijds meent de Programmacommissie dat er geen alternatief is. Immers, ons beroep heeft alleen bestaansrecht zolang er behoefte bestaat aan zekerheid bij financiële overzichten waarop het maatschappelijk verkeer kan vertrouwen en die niet ter discussie staat.

Verder is de Programmacommissie van mening dat versterking van PKI leidt tot kwaliteitsverbetering in de accountantswerkzaamheden en daardoor leidt tot verlaging van faalkosten. Het is de veronderstelling van de Programmacommissie dat die audit-organisaties die kiezen voor kwaliteit de uiteindelijke overwinnaars zullen zijn met een goed rendement.

# 04 | Doelstelling, resultaatstelling en taakopdracht

Als *doelstelling* gaf het bestuur mee te komen tot de uitrol van een gedragen beroepsbreed programma gericht op gedragsverandering van de accountant met een focus op de kritische beroepshouding/professional scepticism.

Het door u beoogde *resultaat* was het besef bij de leden van de NBA aan te scherpen dat professional scepticism een voorwaarde is voor een goede beroepsuitoefening en meer dan ooit door het maatschappelijk verkeer wordt gevraagd en verwacht.

Als uitvloeisel van de doelstelling en het beoogde resultaat heeft u de Programmacommissie een drietal taken opgedragen, te weten:

1. Vaststelling van de reikwijdte en de inkadering van een programma gericht op gedragsverandering van de accountant met een focus op de kritische beroepshouding/professional scepticism.
2. Vaststelling van producten en services die passen bij de uitrol van dit programma.
3. Monitoren van de voortgang, kwaliteit en evaluatie van de resultaten.

De permanente educatie diende buiten de scope van het project gehouden te worden. De Programmacommissie heeft zich dan ook niet beziggehouden met het ontwikkelen of geven van de training over de Professioneel-kritische Instelling (ook wel aangeduid als PKI-training). Deze training is verzorgd door marktpartijen, waaronder NBA Opleidingen en opleiders die kwalificeren in het kader van de Permanente Educatie. Wel heeft de Programmacommissie gebruikgemaakt van informatie die uit de verplichte training naar voren is gekomen. Deze informatie is gebruikt om datgene wat speelt onder de leden te kunnen analyseren en te verwerken in haar aanbevelingen.

# 05 | Inkadering

## 5.1 Definitie

Standaard 200: *Algemene doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden* definieert professioneel-kritische instelling in paragraaf 14 lid I. als:

‘Een houding die een onderzoekende instelling, alert zijn op omstandigheden die kunnen duiden op eventuele afwijkingen die het gevolg zijn van fouten of fraude, en een kritische beoordeling van controle-informatie, omvat.’

En vereist in paragraaf 15:

‘De accountant dient met een professioneel-kritische instelling een controle te plannen en uit te voeren waarbij hij er rekening mee houdt dat er omstandigheden kunnen bestaan die ertoe leiden dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten.’

De toelichtende teksten op het voorgaande zijn nader uitgewerkt in bijlage 2.

## 5.2 Criteria van professioneel-kritische instelling

Aan de citaten weergegeven in paragraaf 5.1 en bijlage 2 kan een zestal criteria worden ontleend waarmee vastgesteld kan worden of men voldoet aan de vereisten van een professionele kritische instelling bij het uitvoeren van een opdracht:

**1. Alert zijn op niet-integere bronnen.**

Acties ondernemen die nadrukkelijk zijn gericht op het vaststellen van de integriteit en eerlijkheid van degenen die informatie aanleveren of direct betrokken zijn bij het object van onderzoek.

**2. Alert zijn op fraude.**

Alert zijn op controle-informatie die in tegenspraak is met andere verkregen controle-informatie inclusief ongebruikelijke omstandigheden en fraude.

**3. Bevestigen en falsificeren.**

Het niet uitsluitend zoeken naar bevestiging van de betrouwbaarheid van verkregen informatie, maar ook nadrukkelijk nagaan of mogelijk daarmee tegenstrijdige informatie bestaat.



**4. Documenteren van uitgangspunten.**

Het in voldoende mate documenteren van passende veronderstellingen bij het vaststellen van de aard, timing en omvang van de uit te voeren controlewerkzaamheden.

**5. Documenteren van de onderzoeks aanpak.**

Het in voldoende mate documenteren van de in het onderzoek te hanteren Standaarden alsmede het alert zijn op omstandigheden die wijzigingen van of toevoegingen vereisen aan werkzaamheden die de Standaarden als zodanig voorschrijven.

**6. Documenteren van de wijze waarop getrokken conclusies tot stand zijn gekomen.**

Het in voldoende mate documenteren van de afwegingen die gemaakt zijn bij het trekken van conclusies tijdens en aan het einde van het onderzoek, inclusief de gehanteerde wegingsfactoren. Alert zijn op het teveel generaliseren en bevestigen van (voor-)oordelen bij het trekken van conclusies uit verrichte werkzaamheden en uit observaties.

Hoewel deze criteria van PKI zijn ontleend aan Standaard 200, die deel uitmaakt van de groep van Standaarden die zien op 'Opdrachten tot controle van historische financiële informatie' (standaarden 100 - 999), is het aan te bevelen dat ook de 'Accountant belast met de uitvoering van andere opdrachten' alert is op signalen die van hem een professioneel-kritische instelling vereisen. Immers, een dergelijke instelling past bij de verwachtingen die integere gebruikers van accountantsproducten (mogen) hebben.

# 06 | Aanbevelingen

## 6.1 Aanbevelingen inleiding

De Programmacommissie benadrukt dat het ontwikkelen en aanscherpen van een professioneel-kritische instelling stimulant inhoudt van een gedragsverandering bij individuele beroepsbeoefenaren. Voor ontwikkeling en aanscherping van een professioneel-kritische instelling kunnen veel instrumenten worden ingezet, elk met specifieke voor- en nadelen. De Programmacommissie is ervan overtuigd dat alleen het inzetten van een afgewogen mix van instrumenten het gewenste effect kan sorteren. Enige mate van flexibiliteit in het kiezen van de mix van instrumenten is geboden. Het geeft het NBA, de accountancy opleidingen en de audit-organisaties de mogelijkheid de voor hen optimale mix van instrumenten te kiezen en te implementeren om de professioneel-kritische instelling van de individuele beroepsbeoefenaren te stimuleren, ontwikkelen en onderhouden.

Ten behoeve van het versterken van de professioneel-kritische instelling van de accountant heeft de programmacommissie gemeend een aantal aanbevelingen te doen. Deze zijn onderverdeeld in algemeen geldende aanbevelingen en aanbevelingen gerelateerd aan de dilemma's uit de top 5 totaal in bijlage 4. De Programmacommissie wijst er nadrukkelijk op dat de gedane aanbevelingen een bijdrage kunnen leveren aan het realiseren van de ontwikkeling en aanscherping van een professioneel-kritische instelling, afhankelijk van de ontwikkelingsfase en carriërepositie waarin de individuele beroepsbeoefenaar zich bevindt. Denk bijvoorbeeld aan de accountancy-student, de in het register ingeschreven accountant en de accountant deel uitmakend van een audit-organisatie.

## 6.2 Aanbevelingen algemeen

De Programmacommissie meent dat de NBA door het tonen van inspirerend leiderschap en het geven van ondersteuning een stevige bijdrage kan leveren aan het stimuleren van de professioneel-kritische instelling van haar leden. Om het inspirerend leiderschap mede naar het maatschappelijk verkeer zichtbaar te maken, adviseert de Programmacommissie de volgende acties:

- Nagaan in hoeverre het noodzakelijk is om aan de huidige inschrijving in het register nadere eisen te stellen. De Programmacommissie doet de suggestie van een tijdsgebonden licentie voor het geven van assurance. De Programmacommissie realiseert zich dat het gebruik maken van een inschrijving in het register met een tijdsgebonden licentie, tot het geven van assurance, een majeure verandering is in het opnemen van accountants in het register. De Programmacommissie geeft evenwel in overweging dat een accountant gedurende zeer veel jaren zijn diensten kan aanbieden na zijn eerste opname in het register. Dit afgezet tegen de hedendaagse snelle maatschappelijke ontwikkelingen kan de Programmacommissie niet anders dan concluderen dat de opleiding, voorafgaand aan de eerste registratie van een accountant, niet toereikend is voor zijn gehele werkend leven. Derhalve is de Programmacommissie ervan overtuigd

dat extra toetsingsmomenten ingevoerd dienen te worden. Deze toetsingen dienen uit te wijzen of een accountant zijn werkzaamheden op een zodanig deskundigheidsniveau kan uitvoeren als van hem/haar als professional mag worden verwacht.

- Nagaan of het wenselijk en noodzakelijk is om verdergaande specialisatie binnen het accountantsberoep in het register zichtbaar te maken. Hierbij wordt uitgegaan van het feit dat het niet mogelijk is om op alle specifieke onderwerpen, waarbij accountants betrokken kunnen zijn, die deskundigheid te leveren die noodzakelijk is om door het maatschappelijk verkeer gezien te kunnen worden als een professional met een professioneel-kritische instelling. Als een specialisatie wenselijk en noodzakelijk wordt geacht, dient te worden nagegaan in hoeverre het in het register weergeven van specifieke deskundigheden tot de juridische en politieke realiteit kunnen behoren onder de vigerende wetgeving.
- Met de Universiteiten en hbo's een toekomstvisie neerleggen over wat het maatschappelijk verkeer over een aantal jaren van de accountant verwacht en op welke wijze de accountant zijn werkzaamheden dient vorm te geven. De NBA dient erop toe te zien dat Universiteiten en hbo's niet alleen doceren om te kunnen werken in de hedendaagse situatie maar eveneens in de nabije toekomst. Denk op dit moment bijvoorbeeld aan continuous monitoring, continuous auditing, SBR/XBRL, cloud computing, big data en data level assurance. Hiervoor dient een conceptuele aanpak te worden ontwikkeld en te worden gedoceerd. Een absoluut onderdeel hierbij dient te zijn de professioneel-kritische instelling van de accountant, ook bij veranderende situaties.
- Een zogenoemde 'moresprudentie-database' op te zetten en voor alle leden toegankelijk te maken. Doel hiervan is om accountants te ondersteunen bij het leren herkennen, analyseren en oplossen van morele en vaktechnische dilemma's. De Programmacommissie is ervan overtuigd dat de moresprudentie-database een concreet hulpmiddel kan zijn om als beroepsgroep op een positieve en constructieve manier op de lange termijn de professional sceptis te verbeteren en onder de aandacht te houden. In bijlage 6 is dit voorstel verder uitgewerkt.

## 6.3 Aanbevelingen audit-organisaties

De Programmacommissie adviseert de volgende acties aangaande audit-organisaties:

- Een onderzoek door de NBA naar het antwoord op de vraag aan welke eisen een audit-organisatie moet voldoen om een professioneel-kritische instelling van de individuele beroepsbeoefenaars te stimuleren en te faciliteren. Het object van onderzoek dient zich niet te beperken tot het verdienmodel. Onderwerpen als de bedrijfs- en bestuurscultuur en het business model dienen enkelvoudig en in onderlinge samenhang met elkaar onderwerp van onderzoek te zijn. De resultaten van dit onderzoek kunnen in een publieke management letter worden verwerkt.
- Overleg van de NBA met de audit-organisaties om minimaal de audit-organisaties aan de betreffende eisen te laten voldoen. Daarnaast dient de NBA na te gaan op welke wijze andere professionals dan accountants die werkzaam zijn in audit-organisaties en die geen assurance-producten leveren, aangespoord kunnen worden eveneens aan de betreffende eisen te (gaan) voldoen.

## 6.4 Aanbevelingen initiële opleiding

Met betrekking tot de initiële opleiding adviseert de Programmacommissie het volgende:

- De NBA treedt met Universiteiten en hbo's die de opleiding tot accountant verzorgen in overleg over de wijze waarop de professioneel-kritische instelling nog nadrukkelijker verankerd kan worden in het theoretisch gedeelte van de opleiding. De professioneel-kritische instelling dient op ieder vakgebied geïntegreerd behandeld te worden.
- De NBA overlegt met de Raad voor de Praktijkopleidingen over de wijze waarop (externe) praktijkbegeleiders en examinatoren meer aandacht kunnen geven aan de professioneel-kritische instelling van trainees en examenkandidaten. Hierbij realiseert de Programmacommissie zich dat de opzet van de praktijkopleiding goed is, maar in de uitvoering soms tekort schiet.

- De Raad voor de Praktijkopleidingen dient met de Universiteiten en hbo's te overleggen op welke alternatieve wijze meer en beter aan de vereisten van de praktijkscriptie kan worden voldaan om de professioneel-kritische instelling van de aanstaande accountants maximaal te bevorderen. Hierbij realiseert de Programmacommissie zich dat de voorgescreven opzet van de praktijkscriptie en het praktijkexamen goed zijn, maar dat onderwijsinnovatie essentieel is. Als - met behoud van de doelstelling van de praktijkscriptie - alternatieven voor de praktijkscriptie tot de mogelijkheden behoren, dient regelgeving daarvoor te worden opengesteld.

## 6.5 Aanbevelingen instellingen die permanente educatie verzorgen

Inzake de permanente educatie adviseert de Programmacommissie het volgende:

- NBA Opleidingen neemt in het kader van de permanente educatie, standaard cursussen in het programma op die zijn gericht op het bevorderen van de professioneel-kritische instelling van de accountant.
- De NBA kan onderzoek en publicaties op het gebied van professioneel-kritische instelling nadrukkelijker stimuleren door het ter beschikking stellen van resources en fondsen. De Programmacommissie ziet een duidelijke rol weggelegd voor de NBA in het kader van analyse van gerechtelijke uitspraken, uitkomsten van AFM-onderzoeken, uitkomsten van kwaliteitsonderzoeken vallend onder de verantwoordelijkheid van de NBA en uitingen die door / over individuele beroepsbeoefenaren en audit-organisaties in de openbaarheid worden gedaan. De uitkomsten van deze onderzoeken kunnen in een publieke management letter of in de vorm van regelgeving een bijdrage leveren aan de verdere ontwikkeling van de professioneel-kritische instelling van beroepsgenoten.

## 6.6 Aanbevelingen gerelateerd aan de dilemma's en criteria

Bij het definiëren van de specifieke aanbevelingen is uitgegaan van de navolgende matrix. In deze matrix is het verband gelegd tussen vijf hoofd-dilemma's en zes genoemde criteria. In de matrix is met een 'X' aangegeven welk hoofd-dilemma een duidelijke werking heeft op een genoemd criterium. Hiermee wordt niet gesteld er zonder 'X' geen werking is op de betreffende criteria; er kan sprake zijn van een verminderde werking. Het zetten van een 'X' in de matrix is niet gebaseerd uitgevoerd wetenschappelijk onderzoek en kan als arbitrair worden bestempeld. De Programmacommissie meent echter dat de geplaatste 'X' zoveel mogelijk recht doet aan de relatie tussen het dilemma en het criterium.

In paragraaf 5.2 zijn zes **criteria** weergegeven waarmee vastgesteld kan worden of voldaan wordt aan de vereisten van een professioneel-kritische instelling bij het uitvoeren van een opdracht:

1. Alert zijn op gebrek aan integriteit (integriteit)
2. Alert zijn op fraude (fraude)
3. Bevestigen en falsificeren (falsificeren)
4. Documenteren van uitgangspunten (uitgangspunten)
5. Documenteren van onderzoeksaanpak (aanpak)
6. Documenteren van de wijze waarop getrokken conclusies tot stand zijn gekomen (evaluatie en conclusie)

In bijlage 4 zijn op totaalniveau vijf **hoofddilemma's** benoemd:

- A. Tijd/budget/omzet versus kwaliteit (Budgetdruk)
- B. Afstand/nabijheid cliënt/gecontroleerde (Familiariteit).
- C. Belang cliënt versus belang maatschappelijk verkeer (Cliënt belang)
- D. Deskundig genoeg (Deskundigheid)
- E. Tone-at-the-Top

	1. Integriteit	2. Fraude	3. Falsificeren	4. Uitgangspunten	5. Aanpak	6. Evaluatie en conclusie
A. Budgetdruk	X	X	X	X	X	X
B. Familiariteit	X	X	X			
C. Cliëntbelang				X		X
D. Deskundigheid			X	X	X	X
E. Tone-at-the-Top	X	X	X			

## BUDGETDRUK: TIJD/BUDGET/OMZET VERSUS KWALITEIT

Uit de matrix blijkt dat 'Budget- en tijdsdruk' van invloed is op alle zes criteria. De Programmacommissie adviseert de volgende acties:

- De NBA dient gesprekken met de audit-organisaties te starten om in gezamenlijkheid na te gaan hoe deze budgetdruk terug gedrongen kan worden. Deze druk geldt zowel in geld als in tijd en het halen van omzetverplichtingen.
- De NBA dient audit-organisaties aan te spreken op de maatschappelijke acceptatie van het huidige verdienstelsel en de wijze waarop de carrière van haar medewerkers (hierdoor) wordt bepaald.

De Programmacommissie realiseert zich dat beide hiervoor genoemde actiepunten slechts door de NBA geïnitieerd en gefaciliteerd kunnen worden en dat de NBA in het geheel geen bevoegdheden heeft te treden in de bevoegdheden van het management van de audit-organisaties. Toch verwacht de Programmacommissie dat het opstarten van de hiervoor genoemde activiteit een positieve maatschappelijke uitstraling heeft op het accountantsberoep. De Programmacommissie is ook van mening dat dit zal bijdragen aan *restoring the trust* in de rapportages van de accountant en een steun in de rug kan zijn voor het management van de audit-organisaties. Deze steun betreft het binnen hun organisatie ter sprake brengen van het dilemma van budgetdruk en het treffen van maatregelen om dit dilemma -dat een groot kwaliteitsrisico met zich meebrengt - te verminderen.

## FAMILIARITEIT: AFSTAND/NABIJHEID CLIËNT/GECONTROLEERDE

De Programmacommissie adviseert de volgende acties:

- De NBA dient in het kader van de permanente educatie verplicht te stellen dat nieuwe gedrags- en beroepsregels waar bij met name ingegaan wordt op de bedreiging van *Familiariteit* in bestaande dan wel in apart op te zetten cursussen wordt opgenomen.
- De NBA dient actief de totstandkoming van publicaties te stimuleren en te faciliteren. Deze publicaties dienen inzichtelijk te maken wat verstaan wordt onder *Familiariteit*, op welke wijze het onderkend kan worden en op welke wijze accountants zich kunnen wapenen tegen het risico van te dicht op de cliënt te komen zitten alsmede op de stoel van het management te gaan zitten.

De Programmacommissie realiseert zich dat het ontstaan van het dilemma van *Familiariteit* een langzaam en geleidelijk proces is, waarbij in de overgrote meerderheid van het voorkomen ervan geen kwade opzet in het spel is. De betreffende accountant dient tegen zichzelf in bescherming te worden genomen aangezien zijn grote betrokkenheid bij het wel en wee van zijn cliënt hem in een onwenselijke situatie kan brengen. De Programmacommissie benadrukt dan ook dat het van groot belang is dat de hiervoor genoemde acties een positieve klank krijgen en niet ontwikkeld worden vanuit een negatieve insteek.

---

## CLIËNTBELANG: BELANG CLIËNT VERSUS BELANG MAATSCHAPPELIJK VERKEER

---

De programmacommissie adviseert de volgende acties:

- De NBA dient actief publicaties te stimuleren en te faciliteren die inzichtelijk maken wat verstaan wordt onder *Cliënt-belang*. Hierbij dient expliciet aandacht gegeven te worden aan het antwoord op de vraag wat de NBA verstaat onder het belang van het maatschappelijk verkeer.
- De NBA dient Universiteiten en hbo's te stimuleren om continu onderzoek te doen naar het verwachtingspatroon dat het maatschappelijk verkeer heeft van accountants en hoe de accountant aan dat verwachtingspatroon kan voldoen. Het continue karakter belangrijk vanwege de snelle maatschappelijke en technologische ontwikkelingen.
- De NBA dient een vaktechnische publicatie te vervaardigen met als doel om op een begrijpelijke manier aan te geven wat een accountant kan en wat van een accountant verwacht mag worden. Deze publicatie dient gezien te worden als een informatief document voor degenen die niet beschikken over diepgaande kennis van de accountancy-discipline.

---

## DESKUNDIGHEID: DESKUNDIG GENOEG

---

De programmacommissie adviseert de volgende acties:

- De NBA dient te onderzoeken hoe audit-organisaties de deskundigheid van hun medewerkers kunnen stimuleren en toetsen. Hierbij zou het ontwikkelen van e-learning modules, die in eigen tijd afgewerkt kunnen worden en voorzien zijn van PE-uren, een goede vorm zijn.
- De NBA dient Universiteiten, hbo's, instellingen die permanente educatie verzorgen en audit-organisaties nadrukkelijk te wijzen op het feit dat het maatschappelijk verkeer en de toezichhouders van accountants verwachten dat zij op adequate wijze hun werkzaamheden documenteren. Dit aspect vereist specifieke aandacht in het onderwijs. De Programmacommissie benadrukt het belang van het documenteren van de achtergronden van genomen beslissingen tijdens de uitvoering van de werkzaamheden alsmede de gehanteerde wegingsfactoren om te komen tot de uiteindelijke conclusie.
- De NBA dient audit-organisaties nadrukkelijk te wijzen op de noodzaak om in de praktijkuitoefening aandacht te besteden aan het falsificeren van ontvangen informatie. Een dergelijke benadering van de aan de accountant aangeboden informatie dient, naast het zoeken naar bevestiging, opgenomen te worden in de methodologie van de accountant bij het uitvoeren van een opdracht. De Programmacommissie benadrukt dat het zich enkel richten op het verkrijgen van een bevestiging van de verkregen informatie sterk afbreuk doet aan de deskundigheid en de professioneel-kritische instelling van de accountant.
- De NBA dient in overleg met Universiteiten, hbo's, instellingen die permanente educatie verzorgen en audit-organisaties na te gaan hoe accountants gestimuleerd kunnen worden in het toepassen van het principe van doorvragen. Hierbij kan worden gedacht aan het opzetten van trainingen alsmede het in een vertrouwde omgeving opzetten van discussiegroepen. Deze discussiegroepen, waarin accountants overleg kunnen voeren met elkaar zonder dat dit gevolgen heeft voor hun carrière mogelijkheden, kunnen een goede bijdrage leveren aan het verder ontwikkelen en in stand houden van de professioneel-kritische instelling van een accountant.

---

## TONE-AT-THE-TOP

---

Uit de Round Tables en uit onderzoeken is gebleken dat een open bedrijfscultuur een kritische succesvoorwaarde is voor de professioneel-kritische instelling van de accountant. Communicatie, diversiteit in het topmanagement, alsmede een passende Tone-at-the-Top leveren daaraan een actieve bijdrage.

De Programmacommissie adviseert de NBA om met de audit-organisaties indringend overleg te voeren over de volgende punten:

- De wijze waarop de Tone-at-the-Top in lijn kan blijven of worden gebracht met de ervaringen van de medewerkers van de organisaties.
- De wijze waarop de Tone-at-the-Top de professioneel-kritische instelling van haar medewerkers zal stimuleren.

De Programmacommissie realiseert zich dat beide genoemde actiepunten slechts door de NBA geïnitieerd en gefaciliteerd kunnen worden. Toch is de Programmacommissie van mening dat het opstarten van deze activiteiten een positieve maatschappelijke uitstraling heeft op het accountantsberoep en zal bijdragen tot *restoring the trust* in de rapportages van de accountant.

# Bijlage 1 |

## Samenstelling Programma- commissie Professional Sceptis

### In de Programmacommissie hebben geparticipeerd:

- Leo Straathof (voorzitter, oud-partner KPMG)
- Arletta de Bis Hulleman (Hulleman & de Bis Accountants en lid Adviescollege Beroepsreglementering NBA)
- Willem de Kater (teammanager financial control Gemeente Amsterdam)
- Joke Kummel-Witsen (Balans Totaal Accountancy & Advies)
- Eddy Vaassen (Directeur vaktechniek Baker Tilly Berk, Hoogleraar Accountancy en directeur Accountancy opleiding Tilburg University)
- Luc Quadackers (Onderzoeker aan de Vrije Universiteit, schrijver van diverse artikelen voor maandblad Accountant met betrekking tot de professioneel kritische instelling van accountants.)
- Hans Verkruijsse (oud-partner Ernst & Young, oud-voorzitter CCR en hoogleraar bestuurlijke informatieverzorging Tilburg University)

### Namens de NBA:

- Anne-Marika van Arkel (algemeen directeur NBA, projectleider Programmacommissie)
- Ron de Rijk (hoofd NBA opleidingen, projectcoördinator Programmacommissie)
- Simone Folkers-de Bruijn (senior stafmedewerker accountants in business, lid NBA Commissie 'Ethiek voor accountants in business')
- Rentia Visser (senior adviseur marketing communicatie, projectcommunicatie Programmacommissie)
- Boukje Jansen (notuliste Programmacommissie)

### Met dank aan:

- Marcel Pheijffer (Hoogleraar Accountancy Nyenrode Business Universiteit) die zo vriendelijk is geweest zijn visie op de Professioneel-kritische Instelling van de accountants met de Programmacommissie te delen.



# Bijlage 2 |

## Toelichting op professioneel-kritische instelling

In paragraaf 5.1 is ingegaan op de definitie van de professioneel-kritische instelling van de accountant. Verder is ingegaan op de vereisten die gelden voor het toepassen van deze instelling. Hierbij is verwezen naar de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden, Standaard 200: *Algemene doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden*. De nadere toelichting hierop, zoals beschreven in de paragrafen A18 tot en met A22 van Standaard 200, is hierna weergegeven:

- A18.** Het hanteren van een professioneel-kritische instelling houdt onder meer in het alert zijn op bijvoorbeeld:
- Controle-informatie die in tegenspraak is met andere verkregen controle-informatie;
  - Informatie die de betrouwbaarheid van documenten en van de verkregen antwoorden op de verzoeken om inlichtingen die als controle-informatie gebruikt worden, ter discussie stelt;
  - Situaties die wijzen op mogelijke fraude;
  - Omstandigheden die de noodzaak voor controlewerkzaamheden veronderstellen in aanvulling op die welke door de Standaarden vereist zijn.
- A19.** Het handhaven van een professioneel-kritische instelling gedurende de controle is nodig wanneer de accountant bijvoorbeeld de risico's dient reduceren van:
- Het over het hoofd zien van ongebruikelijke omstandigheden;
  - Het te veel generaliseren wanneer er conclusies worden getrokken uit controle-observaties;
  - Het hanteren van niet passende veronderstellingen bij het vaststellen van de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden en bij het evalueren van de resultaten ervan.
- A20.** Een professioneel-kritische instelling is noodzakelijk voor de kritische beoordeling van controle-informatie. Dit houdt in het ter discussie stellen van tegenstrijdige controle-informatie en de betrouwbaarheid van documenten en verkregen antwoorden op de verzoeken om inlichtingen alsmede van andere informatie die verkregen is van het management en degenen belast met governance. Dit houdt ook het in overweging nemen van het voldoende en geschikt zijn van de verkregen controle-informatie in het licht van de omstandigheden, bijvoorbeeld in het geval dat frauderisicofactoren bestaan en één enkel document, dat van een zodanige aard is dat het vatbaar is voor fraude, de enige onderbouwende informatie is voor een van materieel belang zijnde bedrag in de financiële overzichten.
- A21.** De accountant mag de vastleggingen en documenten als echt beschouwen tenzij hij redenen heeft om het tegen deel te geloven. Van de accountant wordt niettemin vereist dat hij de betrouwbaarheid van de informatie die als controle-informatie wordt gebruikt in overweging neemt. In geval van twijfel aan de betrouwbaarheid van de informatie of ingeval van aanwijzingen van mogelijke fraude (bijvoorbeeld, als situaties die onderkend zijn tijdens de controle er toe leiden dat de accountant ervan overtuigd is dat het document niet authentiek is of dat termen in een document vervalst zouden kunnen zijn), vereisen de Standaarden van de accountant dat hij verder onderzoek doet en bepaalt

welke wijzigingen van of toevoegingen aan de controlewerkzaamheden noodzakelijk zijn om de aangelegenheid op te lossen.

- A22. Het kan niet van de accountant worden verwacht dat hij eerdere ervaringen met de eerlijkheid en integriteit van het management en degenen belast met governance negeert. Het geloof dat het management en degenen belast met governance eerlijk en integer zijn, ontslaat de accountant evenwel niet van de noodzaak om een professioneel-kritische instelling te handhaven of staat niet toe dat hij zich tevreden stelt met minder-dan-aannemelijke controle-informatie bij het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid.

Met het 'Rapport naar aanleiding van AFM-onderzoek naar kwaliteit accountantscontrole en stelsel van kwaliteitsbeheersing en -bewaking bij negen OOB-vergunninghouders' d.d. 21 maart 2013 geeft de AFM haar eigen *interpretatie* aan de definitie van en de toelichting op het begrip professioneel-kritische instelling door te stellen:

*'De professioneel-kritische instelling van de accountant is een belangrijke factor in de kwaliteit van een accountantscontrole. Als de accountantscontrole onvoldoende professioneel-kritisch wordt uitgevoerd is er een grotere kans dat materiële fouten in de jaarrekening niet worden ontdekt en dat de externe accountant zijn controleverklaring onvoldoende onderbouwt.*

*Een professioneel-kritische instelling betekent onder meer dat de accountant de waarde van verkregen controle-informatie kritisch beoordeelt. Hij dient alert te zijn op verkregen controle-informatie die tegenstrijdig is met, of vragen oproept over, de betrouwbaarheid van documentatie, antwoorden op gestelde vragen en andere informatie die is verkregen van het bestuur van de entiteit en de organen belast met governance. Hij dient hierover de discussie aan te gaan met de controlecliënt.*

*De accountant zal bij het verzamelen van controle-informatie zich niet uitsluitend dienen te baseren op bevestigende controle-informatie, maar zal ook dienen na te gaan of er mogelijk daarmee tegenstrijdige informatie bestaat. De accountant zal daarom niet alleen afgaan op informatie verkregen van de controlecliënt maar ook zoveel mogelijk externe bronnen in zijn controle dienen te betrekken.'*

# Bijlage 3 | Uitgevoerde acties

In de periode waarin de Programmacommissie actief was, zijn met betrekking tot het onderwerp professioneel-kritische instelling onder andere de volgende acties ondernomen:

- Onderzoek bij de start van de werkzaamheden van de Programmacommissie (2011), onder alle RA's en AA's, om vast te stellen wat zij onder een professioneel-kritische instelling verstaan, hoe professioneel-kritisch zij handelen en wat daarbij de belemmeringen zijn. Delen uit de onderzoeksresultaten zijn verwerkt in het onderhavige rapport en in het hierna genoemde boekje. Verder zijn en worden de onderzoeksresultaten gebruikt voor presentaties op ledenbijeenkomsten.
- Uitgifte van een klein boekje met cartoons, enkele dilemma's, onderzoeksresultaten en uitspraken over professioneel-kritische instelling. Dit boekje is als bijlage meegezonden met Accountant en uitgereikt op de Accountantsdag 2011.
- De organisatie van twee round tables, te weten met:
  - het accountancy-onderwijsveld
  - de Young Professionals: in deze bijeenkomst kwam nadrukkelijk naar voren dat Tone-at-the-Top in audit-organisaties een van de meest kritieke succesfactoren is voor het kunnen aannemen van een voldoende professioneel-kritische instelling. De Programmacommissie heeft geen representatief en wetenschappelijk onderzoek uitgevoerd naar de Tone-at-the-Top.

Andere ondernomen acties zijn:

- Interviews afgenomen met een bankier in het mkb-segment en een mkb-ondernemer
- Een aantal cartoons ontwikkeld die in de Accountant zijn gepubliceerd, ter vergroting van het bewustzijn van de professioneel-kritische instelling van accountants. Eén ervan is als poster ontwikkeld die via de NBA website aangevraagd kon worden, ter vergroting van het bewustzijn van de professioneel-kritische instelling van accountants.
- Onderzoek naar dilemma's uit de pre-learning PKI. De analyse van de pre-learnings betrof trainingen die verschillende groepen accountants hebben gevolgd. Uit de analyse van de voornoemde pre-learnings zijn 589 dilemma's naar voren gekomen. Deze 589 dilemma's zijn in 19 hoofddilemma's onderverdeeld. De belangrijkste hoofddilemma's staan in bijlage 3.

Als belangrijkste hoofddilemma kwam naar voren de druk op de kwaliteit van de werkzaamheden van de accountant veroorzaakt door te halen deadlines, tariefdruk dan wel het dienen te behalen van een voorgeschreven omzet. Dit hoofddilemma werd genoemd door alle zeven groepen deelnemers aan de PKI-training, die hierna zijn vermeld. De benoeming hiervan varieert van 26% tot 56%, over het geheel genomen bleek dit 35% te zijn. Ook is aan de accountant-trainers van de PKI-training gevraagd naar de dilemma's die zij signaleerden in de groepen die zij hebben getraind. Hun top vijf ligt in lijn met de top vijf van deelnemers en kan gezien worden als een bevestiging van het dilemma-gevoel van de deelnemers aan de PKI-training.

Voor zover relevant, zijn de resultaten opgenomen in bijlage 4.

# Bijlage 4 |

## Overzicht resultaten uitgevoerde acties

---

### RESULTATEN ONDERZOEK ONDER DE LEDEN

---

De meest opvallende conclusies zijn als volgt:

- Relatief veel deelnemers aan de enquête hadden geen goed beeld van het begrip professioneel-kritische instelling. Zij verstaan er verschillende aspecten onder en zien niet de volledige reikwijdte van dit begrip.
- Een professioneel-kritische instelling heeft verschillende kenmerken. Eén daarvan is eigenwaarde; deze eigenschap is noodzakelijk om met voldoende zelfvertrouwen de rug recht te kunnen houden in situaties waarin dat noodzakelijk is. Deelnemers aan de enquête kennen aan eigenwaarde, ten opzichte van andere eigenschappen, de laagste betekenis toe.
- Van de gedragingen die horen bij een professioneel-kritische instelling, beschouwen deelnemers het 'in verhoogde mate genereren van alternatieve verklaringen voor beweringen van de cliënt' als minst belangrijk. In dat opzicht kan worden afgevraagd of accountants voldoende aandacht besteden aan het antwoord op de vraag onder welke omstandigheden en in welke situaties de informatie van de gecontroleerde onjuist zou kunnen zijn.

---

### RESULTATEN ROUND TABLES ONDERWIJSVELD EN YOUNG PROFESSIONALS

---

Uit deze bijeenkomsten kan het volgende worden afgeleid:

- De professioneel-kritische instelling krijgt nu voldoende aandacht in het onderwijs volgens de aanwezige vertegenwoordigers uit het onderwijsveld.
- Jonge accountants worden zo nu en dan geconfronteerd met dilemma's die niet goed worden opgelost in de praktijk. Afhankelijk van de mate waarin betrokkene zelfvertrouwen heeft en afhankelijk van de Tone-at-the-Top worden deze dilemma's wel of niet adequaat aangepakt. Indien er geen ruimte wordt geboden om een passende oplossing te vinden, kiezen zelfbewuste assistent-accountants voor voortzetting van hun carrière bij een andere werkgever. Overigens menen Young Professionals dat zij beter in dit onderwerp zitten dan hun oudere collega's en hun leidinggevenden. Dat komt volgens hen door het feit dat bij hun oudere collega's en leidinggevenden de professioneel-kritische instelling wat 'sleets' is geworden en omdat de Young Professionals onlangs hun opleiding en stage hebben afgerond. Zij erkennen wel dat ruime ervaring met de beroepsuitoefening tot andere (betere) gezichtspunten kan leiden.

---

### RESULTATEN MET BETREKKING TOT UITGEBRACHTTE CARTOONS

---

De analyse van de plaatsing van de ontwikkelde cartoons geeft het volgende beeld:

- De cartoons op accountant.nl hebben een vergelijkbaar aantal bezoekers getrokken als een gemiddeld scorend artikel. Een aantal cartoons scoorde boven het gemiddelde.
- Een van de cartoons kon als poster worden gedownload. Het aantal downloads kan niet worden nagegaan.

## RESULTATEN MET BETREKKING TOT DE PRE-LEARNINGS PKI-TRAINING

De hierna volgende hoofddilemma's zijn afkomstig uit de pre-learning van:

- Incompany-training voor overheidsaccountants
- Incompany- respectievelijk open trainingen voor:
  - Interne accountants
  - Accountants werkzaam in de samenstelpraktijk
  - Accountants in de assurance-praktijk

De hierna weergegeven 'eerste' Top 5 geeft het totaal weer van alle genoemde doelgroepen. Vervolgens wordt de Top 5 van iedere doelgroep weergegeven. Vijf dilemma's in de tabel zijn vetgedrukt. Deze dilemma's zijn alleen door die doelgroep in de Top 5 genoemd.

<b>Top 5 Totaal</b>		<b>Top 5 Overheid</b>	
Tijd/budget/omzet versus kwaliteit	37%	Tijd/budget versus kwaliteit	39%
Afstand/nabijheid cliënt/auditee	11%	Deskundig genoeg	13%
Belang cliënt/auditee versus maatschappelijk verkeer	10%	<b>Andere externe RA/AA aanspreken</b>	<b>11%</b>
Deskundig genoeg	8%	Afstand auditee	11%
Tone-at-the-Top	6%	Rug recht houden	8%
<b>Top 5 Intern Inhouse</b>		<b>Top 5 Intern Open</b>	
Tijd/budget versus kwaliteit	35%	Tijd/budget versus kwaliteit	38%
Tone-at-the-Top	16%	Tone-at-the-Top	12%
Rug recht houden	10%	Belang auditee versus maatschappelijk verkeer	12%
Belang auditee versus maatschappelijk verkeer	9%	Rug recht houden	7%
Deskundig genoeg	9%	Afstand auditee/deskundig genoeg	4%
<b>Top 5 Samenstel Inhouse</b>		<b>Top 5 Samenstel Open</b>	
Tijd/budget versus kwaliteit	31%	Tijd/budget versus kwaliteit	26%
Afstand cliënt	21%	Afstand cliënt	23%
<b>Continuïteit cliënt</b>	10%	Belang cliënt versus maatschappelijk verkeer	12%
Omzet versus kwaliteit	10%	Deskundig genoeg	10%
Belang cliënt versus maatschappelijk verkeer	7%	<b>Enig controlerende functionaris op kantoor</b>	<b>6%</b>
<b>Top 5 Assurance Inhouse</b>		<b>Top 5 Assurance Open</b>	
Tijd/budget versus kwaliteit	56%	Tijd/budget versus kwaliteit	35%
Belang cliënt versus maatschappelijk verkeer	19%	Deskundig genoeg	12%
<b>Dominante DGA/cliënt</b>	6%	Afstand cliënt	12%
<b>Dossier</b>	4%	Belang cliënt versus maatschappelijk verkeer	9%
Afstand cliënt	4%	Rug recht houden	8%

### **Tijd/budget/omzet versus kwaliteit**

Het betreft de druk op de kwaliteit van de werkzaamheden veroorzaakt door te halen 'krappe' deadlines, door tariefdruk of het moeten behalen van omzet, of het beperken van het aantal beschikbare dagen voor het uitvoeren van controles (intern en overheid)

### **Afstand/nabijheid cliënt/auditee**

Vooraf bij meerjarig en/of intensief contact wordt de afstand tussen de accountant en de cliënt/auditee kleiner. Dit heeft een negatieve invloed op de kwaliteit van de accountantscontrole. Daarnaast speelt ook het dilemma adviseren versus controleren een rol. Ook het hebben van een (zakelijk en/of vriendschappelijk) netwerk wordt genoemd als oorzaak van druk op de kwaliteit.

### **Belang cliënt/auditee versus maatschappelijk verkeer**

Bij alle doelgroepen worden voorbeelden genoemd die invulling geven aan dit dilemma. De voorbeelden verschillen per werkcontext, maar duiden allemaal op een spagaat tussen wat goed is of gewenst is vanuit het belang van de cliënt/auditee enerzijds en de verwachtingen van het maatschappelijk verkeer anderzijds.

### **Deskundig genoeg**

Dit dilemma kent een tweeledige oorsprong. Enerzijds het uitvoeren van (opgedragen) werkzaamheden waarvoor de vaktechnische kennis en kunde zelf niet toereikend wordt geacht. Anderzijds gaat het over acceptatie van opdrachten in een branche waarmee men zelf of het kantoor onbekend is.

### **Tone-at-the-Top**

Het vraagstuk inzake Tone-at-the-Top hangt samen met een aantal andere dilemma's. Het gaat dan bijvoorbeeld om het laten prevaleren van commerciële belangen boven het belang van het maatschappelijk verkeer. Intern accountants worden nogal eens geconfronteerd met een CFO die invloed uitoefent op het audit-proces en op uitkomsten van controles. Overheidsaccountants ondervinden politieke druk vanuit de hoogste ambtelijke leiding. Openbare accountants ervaren de druk om een bepaalde omzet te moeten halen of om een 'soepele oplossing' te moeten vinden voor problemen die de relatie tussen de accountant en de controlecliënt raken.

### **Andere externe RA/AA aanspreken**

Overheidsaccountants ervaren dilemma's bij het aanspreken van de externe accountant van hun organisatie op het gebied van professioneel-kritische instelling. Als zij dit toch doen, worden zij in het vervolg daarop soms geconfronteerd met (hooggeleerde) collega's vaktechniek van de externe accountant die het gelijk van het kantoor bepleiten. Overheidsaccountants ervaren hierbij veel druk.

### **Continuïteit cliënt**

Het betreft het dilemma hoe en hoe lang je een cliënt met continuïteitsproblemen blijft helpen. Het kan gaan om openstaande facturen die je als zodanig (te lang) accepteert maar ook om het bespreken van kredietaanvragen bij de bank. Er ontstaat spanning bij de accountant als hij wordt gevraagd om een kredietaanvraag toe te lichten bij de bank, terwijl hij zelf niet overtuigd is van een goede basis voor de continuïteit van de bedrijfsactiviteiten.

### **Enig controlerende functionaris op kantoor**

Veel accountants die werken op een kantoor waar zij de enige zijn die controlewerkzaamheden uitvoert, of waarbij er maar een of twee controleklanten zijn. Dat raakt dan andere dilemma's als deskundigheid en kwaliteit versus omzet.

### **Dominante DGA/cliënt**

Het betreft met name de interpersoonlijke kant van contact met dga of cliënt, waarbij macht en afbreukrisico worden genoemd en die tot gevolg hebben dat de kwaliteit van de controle onder druk komt te staan. Soms speelt ook Tone-at-the-Top een rol. Bijvoorbeeld als een partner ten onrechte de kant van de dga/cliënt kiest in een meningsverschil vanuit commerciële belangen, in plaats van het innemen van het juiste standpunt vanuit vaktechnisch oogpunt, zoals bepleit door zijn teamlid.

### **Dossier**

De twee hoofdvragen bij dit dilemma zijn: Wat documenteer ik wel in het dossier en wat niet en als ik documenteer, hoe uitgebreid? Hoe vermijd ik dat ik niet voortdurend bezig ben ervoor te zorgen dat het dossier in orde is in plaats van dat de controle goed wordt uitgevoerd?

# Bijlage 5 |

## Door NBA verricht onderzoek 'Toon aan de Top en cultuur'

In oktober 2012 heeft de NBA een enquête gehouden onder haar leden als vervolg op het in september 2012 gepubliceerde discussierapport Het boegbeeld als voorbeeld, accountants over Toon aan de Top. Doel van dit vervolgonderzoek was het verkrijgen van inzicht in de toon aan de top binnen organisaties met vijf of meer medewerkers waar de NBA-leden werken.

Uit het vervolgonderzoek zijn de volgende conclusies getrokken:

- Een ruime meerderheid van de respondenten is positief over de zichtbaarheid van normen en waarden binnen openbare kantoren en bedrijven.
- Consistente communicatie en met name consistent gedrag met betrekking tot de uitgedragen waarden en normen ('walk your talk') scoren wat minder hoog, maar worden nog altijd door een ruime meerderheid als relevant geconstateerd.
- Er is een fors verschil tussen de perceptie van de leiding en de werkvloer, met name ten aanzien van de consistentie van communicatie en gedrag van het bestuur.
- Accountants binnen kantoren en bedrijven kunnen hun mening vrijelijk uiten, de leiding is ontvankelijk en er wordt in redelijke mate opvolging gegeven aan geuite kritiek. Ook ten aanzien van dit onderwerp bestaan grote verschillen in de perceptie tussen leiding en werkvloer, met name over het toereikend opvolgen van kritiek.
- De scores van openbaar accountants en accountants in business zijn vergelijkbaar; bedrijven scoren wat beter op het punt van gewenste communicatie, terwijl accountantskantoren licht hoger scoren ten aanzien van gewenst gedrag.
- De meeste accountants ervaren in hun organisatie gestructureerde vormen van feedback en maken daar ook gebruik van om kritiek te ventileren.

# Bijlage 6 |

## Beoogde opzet 'moresprudentie database'

In hoofdstuk 1 is uiteengezet dat één van de taken voor de Programmacommissie het ontwikkelen van producten en services is die passen bij de uitrol van het beroepsbreed gedragen programma gericht op gedragsverandering. De Programmacommissie stelt voor om op een toegankelijke wijze een moresprudentie-database op te bouwen. Doel hiervan is om accountants een hulpmiddel te bieden bij het herkennen van morele dilemma's. Deze moresprudentie-database kan ondersteuning bieden bij het herkennen, analyseren en oplossen van vaktechnische dilemma's.

De Programmacommissie is ervan overtuigd dat de moresprudentie-database een concreet hulpmiddel is om als beroepsgroep op een positieve en constructieve manier op de lange termijn de professional sceptis te verbeteren en onder de aandacht te houden. Zowel de ethische als de vakinhoudelijke aspecten van een dilemma worden in dit voorstel behandeld.

Om deze database effectief te implementeren, moet er rekening gehouden worden met de volgende randvoorwaarden:

- Ieder (aspirant) NBA lid kan een dilemma plaatsen en reageren. De naam van het NBA-lid wordt geanonimiseerd weer gegeven om voor het NBA-lid de drempel te verlagen om een dilemma te plaatsen.
- De gegevens van het dilemma worden geanonimiseerd om de geheimhouding en vertrouwelijkheid te waarborgen. Hiervoor kunnen anonimiseringsrichtlijnen worden opgesteld. Bedrijfs- en persoonsgegevens worden vervangen door neutrale termen.
- De database bevat een goede zoekfunctie, waardoor accountants kunnen zoeken naar vergelijkbare dilemma's die hen van dienst kunnen zijn.
- Er wordt voldoende bekendheid aan de database gegeven, bijvoorbeeld door nieuwsbrieven te verzenden met een weekoverzicht van de geplaatste dilemma's.
- Het plaatsen van de dilemma's wordt goed op gang geholpen. Bijvoorbeeld door:
  - een aantal leden persoonlijk te vragen om dilemma's te plaatsen
  - een (tijdelijk) panel van leden te vragen om te reageren op geplaatste dilemma's
  - accountants met hogere functies en aanzien te vragen om het plaatsen van dilemma's bij hun medewerkers en andere accountants in hun omgeving te stimuleren (Tone-at-the-Top).
  - het stimuleren van het plaatsen of reageren op dilemma's door het toekennen van PE-uren aan de leden die hier actief in zijn.

### Eerste opzet

De Programmacommissie adviseert de database vorm te geven via een website, waarbij de toegang is afgeschermd voor niet-leden. Via verplichte velden wordt het dilemma zo volledig mogelijk uitgewerkt.



Hierna staat een conceptversie van een te plaatsen dilemma, bedoeld om een eerste indruk te krijgen van de wijze waarop een dilemma in een database kan worden opgebouwd. Dit dient nog verder te worden uitgewerkt.

Titel	Een samenvattende titel van het dilemma
Functie	De functie/rol van het NBA-lid.
Opdracht	Het type opdracht dat uitgevoerd wordt tijdens het ontstaan van het dilemma.
Context	Een omschrijving van de situatie, van betrokken partijen, belangen en andere van invloed zijnde informatie.
Vaktechnische aspecten	Vaktechnische aspecten die van belang zijn bij dit dilemma.
Fundamentele beginselen	Aangeven welke beginselen bedreigd worden met een toelichting (professionaliteit, integriteit, objectiviteit, vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, vertrouwelijkheid). De waarborgen die getroffen worden/zijn staan in de voorgestelde uitwerking.
Voorgestelde uitwerking	Het NBA-lid werkt het dilemma uit op basis van voornoemde informatie.
Reacties NBA leden	De NBA-leden werken het dilemma uit op basis van voorgaande informatie.
Optioneel: reactie vaktechniek	Een medewerker vaktechniek van de NBA en/of van vaktechnische bureaus van de grotere accountantskantoren werkt het dilemma uit.
Conclusie	Het NBA-lid noteert zijn definitieve uitwerking.
Optioneel: communicatie	Het NBA-lid beschrijft hoe hij het dilemma en de oplossing ervan gecommuniceerd heeft met belanghebbenden en hun reactie erop.
Tags	Het NBA-lid noteert de tags waarop gezocht kan worden: bijvoorbeeld 'externe verslaggeving', 'bank', 'integriteit'.

Verder kunnen op basis van de uitgewerkte dilemma's aanvullende cursussen worden aangeboden op vaktechnisch gebied, op ethisch gebied of op het gebied van communicatieve vaardigheden

Nederlandse  
Beroepsorganisatie  
van Accountants



**NBA**

Antonio Vivaldistraat 2 - 8  
1083 HP Amsterdam  
Postbus 7984  
1008 AD Amsterdam

T 020 301 03 01  
E [nba@nba.nl](mailto:nba@nba.nl)  
I [www.nba.nl](http://www.nba.nl)