

‘Barnier’ en de professioneel-kritische instelling van de accountant

Niels van Nieuw Amerongen en Luc Quadackers

SAMENVATTING Barnier presenteert maatregelen die met name op de accountantsorganisatie als geheel zijn gericht, maar die uiteraard een impact hebben op de oordeelsvorming en het gedrag van individuele accountants. Echter, voor de professioneel-kritische instelling van de individuele accountant leiden de maatregelen van Barnier mogelijk niet altijd tot een optimale situatie. Op basis van het professional skepticism model van Nelson (2009) concluderen wij dat de maatregelen van Barnier vooral zijn gericht op het wegnemen van verkeerde prikkels (incentives) bij accountants. Barnier geeft echter onvoldoende expliciete aanknopingspunten met betrekking tot karaktertrekken, kennis, ervaring en training van de accountant.

RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK Het onderwerp professioneel-kritische instelling is van wezenlijk belang voor het adequaat functioneren van het accountantsberoep. Dit artikel draagt bij aan de uitwerking van het begrip professioneel-kritische instelling vanuit de maatregelen van Barnier en geeft daarmee handvatten voor de toepassing ervan voor individuele accountants en accountantsorganisaties.

1 Inleiding

Eind november 2011 presenteerde de Europese Commissie (2011a, 2011b) voorstellen voor een verordening met specifieke eisen voor wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang (OOB's) en voor wijzigingen in de richtlijn voor wettelijke controles van jaarrekeningen. In de volksmond worden deze voorstellen meestal direct gekoppeld aan de naam van de Eurocommissaris Interne Markt en Diensten Michel Barnier. Dat zullen wij in dit artikel ook doen.

Niet onverwacht bevatten de plannen maatregelen die het accountantsberoep ingrijpend kunnen veranderen. De professioneel-kritische instelling van de accountant neemt in de voorstellen een belangrijke plek in. Volgens Barnier dient een aantal maatregelen te worden genomen die de professioneel-kritische instelling van de accountant zouden moeten verbeteren.¹ Deze maatregelen zijn onder

andere: verplichte periodieke roulatie van accountantskantoor, het scheiden van controle en advies en de 'joint audit'. De maatregelen die Barnier voorstelt zijn zeker niet nieuw, maar het collectief invoeren van een dergelijke set maatregelen is bijzonder. Het doel van dit artikel is om vooral vanuit de invalshoek van de professioneel-kritische instelling van de individuele accountant de voorstellen van Barnier te evalueren.

Het vervolg van het artikel is als volgt opgebouwd. In paragraaf 2 wordt het begrip professioneel-kritische instelling gedefinieerd en wordt het belang ervan aangegeven. In paragraaf 3 worden de doelen en inhoud van de voorstellen van Barnier kort gepresenteerd en wordt een eerste koppeling met de professioneel-kritische instelling en onafhankelijkheid van de accountant gemaakt. Om beter te kunnen evalueren of en hoe de voorstellen van Barnier de professioneel-kritische instelling van de individuele accountant (naar verwachting) zullen verbeteren, wordt in paragraaf 4 een recent model van professioneel-kritische instelling beschreven (Nelson, 2009). Aan de hand van dit model volgt in paragraaf 5 een analyse op basis van voorgaand onderzoek en vigerende argumentatie van belanghebbenden met betrekking tot de effectiviteit en efficiëntie van de maatregelen die Barnier voorstelt.² Het artikel eindigt met een discussie in paragraaf 6.

2 Definitie en belang van professioneel-kritische instelling

Allereerst wordt stilgestaan bij de definiëring van de professioneel-kritische instelling.³ In de door Barnier voorgestelde Verordening (Europese Commissie, 2011a, pp. 35, 36) wordt onder professioneel-kritische instelling verstaan:

“...een houding die een onderzoekende geest, alertheid op omstandigheden die kunnen wijzen op mogelijke afwijkingen als gevolg van fouten of fraude, en een kritische beoordeling van de controle-informatie omvat.”

Deze definitie sluit een-op-een aan bij de definitie uit de International Standards on Auditing (IAASB, 2010). Maar wat betekent deze definitie nu voor de uitoefening van het beroep in de praktijk? Wat is de daadwerkelijke uitingsvorm? Een accountant met een grotere mate van professioneel-kritische instelling heeft relatief meer behoefte aan overtuigend bewijs voordat hij aanneemt dat een bewering van het management correct is (Nelson, 2009). Hij zal dus naar meer overtuigend bewijs zoeken dan een accountant met een lagere mate van professioneel-kritische instelling. Volgens Nelson (2009) reflecteert dit een verhoogde risico-inschatting door de accountant van het mogelijk onjuist zijn van de beweringen van het management. Dit past bij het perspectief van de forensische accountant: de forensische accountant gaat altijd uit van een bepaalde mate van oneerlijkheid van het management totdat het tegendeel afdoende wordt bewezen door het verzamelde bewijsmateriaal. In de Angelsaksische literatuur wordt dit perspectief aangeduid als ‘presumptive doubt’. Deze term zou naar het Nederlands kunnen worden vertaald als ‘gezond wantrouwen’. Dit gezonde wantrouwen is dan vooral gericht op de beweringen van het management in de jaarrekening en met betrekking tot de jaarrekening. De beweringen kunnen dus schriftelijk, verbaal of anderszins van aard zijn. Uiteraard bestaat theoretisch een optimaal niveau van professioneel-kritische instelling, al blijft dat niveau veelal onbekend (Quadackers, 2010a). In de praktijk is het van belang om een ‘gezonde’ balans te vinden (APB, 2010). Een bovenmatig wantrouwen leidt mogelijk tot onaanvaardbaar hoge controlekosten (‘overauditing’), terwijl een ondermaats niveau van wantrouwen kan leiden tot het onterecht accepteren van beweringen van het management (‘underauditing’) (vergelijk Nelson, 2009). Maar in essentie zoekt een professioneel-kritische accountant dus naar meer bewijs.

In diverse nationale en internationale rapporten en publicaties wordt gesuggereerd dat tekortkomingen in de professioneel-kritische instelling van accountants hebben bijgedragen aan problemen bij individuele ondernemingen en op de financiële markten (onder andere AFM, 2010; Beasley et al., 2001; Bell et al., 2005; Benston en Hartgraves, 2002; Commissie De Wit, 2010; IAASB CAG, 2011; POB, 2010; Maijor, 2010). Daarom is de communis opinio dat de professioneel-kritische instelling van de accountant moet worden verbeterd (bijvoorbeeld APB, 2010; Ministerie van Financiën, 2011; NBA, 2010; Plasterk, 2011). Dit is ook een van de uitgangspunten van de nieuwe voorstellen van Barnier.⁴ In de volgende paragraaf worden het doel en de inhoud van voorstellen van Barnier weergegeven waarbij een eerste koppeling wordt gelegd naar de professioneel-kritische instelling van de accountant.

3 Doel en inhoud van voorstellen van Barnier en de koppeling naar de professioneel-kritische instelling

Het doel van de voorstellen van Barnier is driedelig: (1) het verbeteren van de onafhankelijkheid van de certificerende accountant en van de kwaliteit van de accountantscontrole; (2) het meer dynamisch maken van de markt voor accountantscontrole en het verbeteren van de interne markt en (3) het versterken van supervisie (Europese Commissie, 2011c). De doelstellingen van Barnier zijn geconcretiseerd in een aantal belangrijke maatregelen die hetzij direct, hetzij via onafhankelijkheid, de professioneel-kritische instelling van de accountant raken. De maatregelen en nadere invulling staan beknopt weergegeven in tabel 1.⁵

De term professioneel-kritische instelling komt op diverse plekken terug in de Verordening van Barnier. In de resultaten van de raadplegingen wordt aangegeven dat het ontbreken van regelmatige aanbestedingen van controle-diensten en periodieke roulatie van accountantskantoren de controle haar belangrijkste ethos heeft ontnomen: een professioneel-kritische instelling (Europese Commissie, 2011a, p. 4). De zogenaamde effectbeoordeling heeft geleid tot de aanbeveling om een verbod in te voeren op het leveren van non-auditdiensten aan de gecontroleerde entiteiten en zelfs een verbod op het leveren van non-auditdiensten in het algemeen (Europese Commissie, 2011a, p. 4). Dit zou volgens de voorgestelde Verordening doeltreffend tegemoetkomen aan de noodzaak van versterking van de onafhankelijkheid en de professioneel-kritische instelling (Europese Commissie, 2011a, p. 4). Strengere regels in de procedure voor de benoeming van accountants en de invoering van verplichte roulatie van accountantskantoren zouden bovendien bijdragen tot betere controles van hogere kwaliteit. De benoeming van meer dan één wettelijke accountant of accountantskantoor door de organisa-

Tabel 1

Maatregel	Nadere invulling
Roulatie van accountantskantoor	Ondernemingen moeten in principe minimaal één keer in de zes jaar van accountantskantoor wisselen.
Scheiding van audit en non-audit services	Bij OOB (Organisaties van Openbaar Belang)-cliënten mag een accountantskantoor geen non-audit services verrichten als ook de accountantscontrole door het kantoor wordt uitgevoerd. De grote accountantskantoren moeten bovendien ook juridisch hun adviesdiensten gescheiden van de accountantscontrole aanbieden.
De ‘joint audit’, ofwel het verrichten van de accountantscontrole door meer dan één accountantskantoor	De joint audit wordt niet verplicht gesteld door Barnier, maar wordt wel gestimuleerd. Als een onderneming kiest voor de joint audit mag de roulatieperiode overigens worden verlengd naar 9 jaar.

ties van openbaar belang, de zogenaamde 'joint audit', zou de professioneel-kritische instelling versterken en bijdragen tot een hogere kwaliteit van de controles en een meer dynamische markt (Europese Commissie, 2011a, p. 26, lid 26).

In de voorgestelde Verordening wordt gesteld dat de accountant altijd alert moet blijven op de mogelijkheid van een afwijking van materieel belang als gevolg van fouten of van fraude, ondanks eerdere ervaringen van de accountant met de organisatie (Europese Commissie, 2011a, p. 7; pp. 139-140). Hiertoe moeten de accountants het management steeds actief bevragen vanuit het perspectief van de gebruiker (Europese Commissie, 2011a, p. 18, lid 16). Maar waardoor wordt die professioneel-kritische instelling nu bepaald? Dat is het onderwerp van de volgende paragraaf.

4 Het Nelson-model van professioneel-kritische instelling

Om de professioneel-kritische instelling van de accountant te kunnen versterken, is het noodzakelijk na te gaan welke factoren invloed hebben op de professioneel-kritische instelling. Uit de analyse van die factoren kan vervolgens worden afgeleid in hoeverre de maatregelen volgens de voorgestelde Verordening ook daadwerkelijk kunnen leiden tot een versterkte of verbeterde professioneel-kritische instelling. Er zijn meerdere modellen die aspecten van professioneel-kritische instelling van individuele accountants weergeven (bijvoorbeeld Hurtt, 2010; Kee en Knox, 1970; Shaub, 1996). Deze modellen kunnen echter alle worden ingepast in een recent model van Nelson (2009). Op basis van een diepgaand literatuuronderzoek propageert Nelson een 'eenvoudig' model van professioneel-kritische instelling. Het model is weergegeven in figuur 1.⁶

Skeptische oordeelsvorming en skeptische gedragingen

Allereerst maakt Nelson een onderscheid tussen skeptische oordeelsvorming en skeptische gedragingen. Het idee is dat skeptische gedragingen een product zijn van de skeptische oordeelsvorming van een accountant en dat het professional skepticism eigenlijk pas echt zichtbaar wordt door zijn skeptische gedragingen. In de kern bedoelt Nelson hier het verschil tussen skeptisch denken en skeptisch handelen. Hij benadrukt tevens dat er een bepaalde drempel in het niveau van skeptisch denken moet worden overschreden alvorens over te gaan tot skeptisch handelen (vergelijk Shaub en Lawrence, 2002).

De factoren die een belangrijke rol spelen in de skeptische oordeelsvorming en in het skeptische gedrag van de accountant zijn: incentives, karaktertrekken van de accountant, kennis van de accountant, en ervaring en training van de accountant (Nelson, 2009). In het vervolg van dit artikel zullen wij de mogelijke interactie-effecten tussen

elk van de elementen uit het model van Nelson omwille van de overzichtelijkheid niet bespreken.

Incentives

Bij incentives (prikkels) kan worden gedacht aan factoren die de accountant stimuleren om meer of minder skeptisch gedrag te vertonen. Zo zal de accountant een prikkel hebben om meer skeptisch gedrag te vertonen indien bijvoorbeeld skeptisch gedrag door de verantwoordelijken binnen het accountantskantoor en binnen het auditteam wordt gestimuleerd (bijvoorbeeld Peecher, 1996). Een accountant zal mogelijk minder skeptisch gedrag vertonen indien door budgetdruk weinig tijd beschikbaar is voor extra werkzaamheden en/of de cliënt niet positief staat tegenover het uitvoeren van extra werkzaamheden (bijvoorbeeld Bazerman et al., 2006). Maar ook factoren als incentives beschouwd (bijvoorbeeld Johnstone et al., 2002). Nelson (2009) concludeert op basis van studies naar incentives dat accountants gemiddeld genomen meer geneigd zijn om beslissingen te nemen die getuigen van een grotere professioneel-kritische instelling, omdat ze bij het 'balanceren' van de diverse incentives het risico van reputatieschade en claims zwaarder laten wegen dan bijvoorbeeld het behouden van de cliënt.

Karaktertrekken

Nelson onderscheidt drie groepen karaktertrekken: probleemoplossende vaardigheden, ethisch/moreel redeneren en skeptische karakteristieken. Naarmate de accountant beschikt over betere probleemoplossende vaardigheden zal deze beter in staat zijn zijn materiële afwijkingen in de jaarrekening te detecteren. Een hoger niveau van ethisch/moreel redeneren leidt tot het eerder adresseren van objectiviteits- en onafhankelijkheidsvraagstukken. Skeptische karakteristieken betreffen een variëteit aan eigenschappen van de accountant. Hurtt (2007) onderscheidt de volgende hoofdvormen: (1) suspension of judgment, (2) questioning mind, (3) search for knowledge, (4) interpersonal understanding, (5) self-confidence en (6) self-determination. De drie groepen karaktertrekken hebben een directe invloed op skeptische oordeelsvorming en gedragingen van accountants (vergelijk Hurtt et al., 2008; Shaub, 1996).

Kennis, ervaring en training

Kennis heeft volgens het model ook een directe invloed op de skeptische oordeelsvorming en de skeptische gedragingen. Het niveau van kennis van de accountant wordt voor een belangrijk deel gevormd door zijn ervaring en training en wordt ook beïnvloed door zijn karaktertrekken. Om professioneel-kritisch te werken⁷ is het van belang voor accountants om de implicaties van een gegeven situatie, ingeschat op basis van verzameld bewijsmateriaal, te kunnen inschatten voor het accountantscontrole risico (dat wil zeggen het risico dat een goedkeurende accountantsverklaring bij een jaarrekening wordt verstrekt, terwijl de

verantwoording wel een materiële fout bevat; zie bijvoorbeeld Allen et al., 2006). Hierbij is de kennis van relaties tussen situaties (ingeschat op basis van verzameld bewijsmateriaal) en daarmee samenhangende risico's op fouten in de jaarrekening zeer belangrijk. Zoals aangeduid vormt ervaring en training een wezenlijke input voor de kennis van de accountant (vergelijk bijvoorbeeld Libby en Luft, 1993). Ervaring en training zal in het vervolg van dit artikel tezamen met de kennis worden besproken in de evaluatie van de voorstellen van Barnier.

Bovenstaande factoren (incentives, karaktertrekken van de accountant, kennis van de accountant, en ervaring en training van de accountant) hebben allemaal een impact op skeptische oordeelsvorming en skeptische gedragingen. De componenten van het model zullen in de analyse worden gebruikt om de maatregelen van Barnier te evalueren.⁸

5 Evaluatie van maatregelen op basis van factoren Nelson-model

De wezenlijke vraag in dit artikel is: wat zijn nu de gevolgen van de maatregelen van Barnier voor de factoren in het model van Nelson en dus voor de professioneel-kritische instelling van de (individuele) accountant? Deze gevolgen worden hierna per maatregel geëvalueerd.

5.1 Roulatie van accountantskantoor

Incentives

Naarmate de relatie tussen accountant en cliënt langer duurt, kunnen prikkels ontstaan die de onafhankelijkheid van de accountant aantasten en daarmee dus ook de professioneel-kritische instelling (Bazerman et al., 1997; Nelson, 2009). Roulatie kan deze problemen helpen verminderen (APB, 2010). Aan de andere kant zullen door roulatie nieuwe, mogelijk negatieve, prikkels ontstaan om de opdracht te kunnen verwerven. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan het (tijdelijk) tegen een te lage fee aanbieden van de accountantscontrole, de zogenaamde 'low-balling' (Nelson, 2009). Het nadeel daarvan kan onder andere zijn dat de accountant een langer durende relatie met de cliënt nodig heeft om de te lage fee te kunnen terugverdienen.

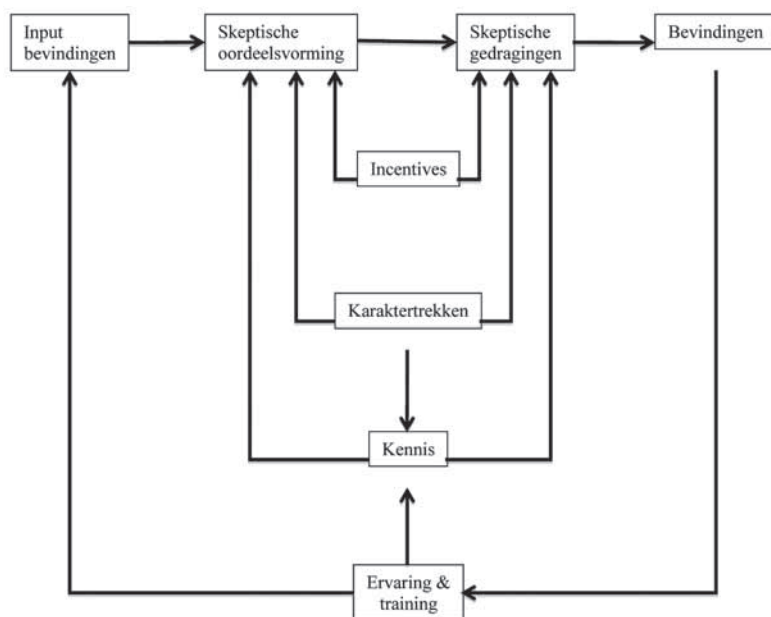
Karaktertrekken

Het is onduidelijk of de karaktertrekken van accountants stabiel zijn of zich kunnen ontwikkelen. Eén groep academici gaat ervan uit dat karaktertrekken gestabiliseerd zijn tegen de tijd dat ze starten met de accountantstraining en -praktijk (bijvoorbeeld Libby and Luft, 1993; Nelson, 2009). Anderen tonen resultaten die suggereren dat karaktertrekken nog kunnen wijzigen (Carpenter, 2004; McKnight en Chervany, 2001, p. 38; Kee en Knox, 1970). Het is onduidelijk of en hoe de roulatiemaatregel invloed heeft op de karaktertrekken van de accountant. Hiervoor is naar onze mening nader wetenschappelijk onderzoek noodzakelijk.

Kennis, ervaring en training

De algemene kennis van de gerouleerde individuele accountants blijft gelijk. Cliëntspecifieke kennis verdwijnt echter grotendeels bij roulatie (Francis, 2004; Nelson, 2009). Het is ook belangrijk om daarvan de mogelijk negatieve effecten te evalueren. Vooral in de eerste jaren van de opdracht heeft roulatie potentiële gevolgen voor de kwaliteit van de controle (bijvoorbeeld Vanstraelen, 2000). Het duurt immers een aanzienlijke periode voordat een accountant is 'ingewerkt' bij een nieuwe cliënt. Verder is het goed om te beseffen dat Barnier in de voorgestelde Verordening uitgaat van de fundamentele rol die financiële instellingen spelen in de samenleving. De voorgestelde Verordening is dus ook in belangrijke mate op deze instellingen gericht.⁹ Roulatie van kantoren kan echter leiden tot een gebrek aan kennis en ervaring vanwege het feit dat veel kantoren (met name de non-Big 4-kantoren) geen aparte branchegroep hebben die is gericht op financiële instellingen.¹⁰ Dit impliceert dat dergelijke kantoren eerst zouden moeten investeren in kennis van dit marktsegment. Op korte termijn bestaat het risico dat een gebrek aan branchespecifieke kennis leidt tot aantasting van de kwaliteit van de accountantscontrole. Roulatie leidt mogelijk wel tot vermindering van marktconcentratie (ook één van de doelstellingen van Barnier) maar brengt dus ook extra risico's met zich mee op het gebied van kennis en ervaring. De facto betekent roulatie vaak het maken van een keuze tussen de andere drie Big 4-kantoren. Zodra non-Big 4-kantoren controlediensten op het terrein van de financiële instellingen gaan aanbieden en uitvoeren, wordt het hiervoor geschetste risico manifest.

Figuur 1 Model voor de professioneel-kritische instelling van de accountant (Nelson, 2009)



Conclusie

Voor wat betreft de roulatiemaatregel verwachten wij op het gebied van incentives dat de maatregel een positieve impact heeft op de professioneel-kritische instelling, via toegenomen waarborgen voor onafhankelijkheid. Voor het aspect karaktertrekken is geen eenduidige conclusie mogelijk. Ten aanzien van de aspecten kennis, ervaring en training bestaat mogelijk een negatieve impact op de professioneel-kritische instelling. Dit manifesteert zich met name op de punten cliëntspecifieke en branchespecifieke kennis.

5.2 Scheiding van audit en non-audit services*Incentives*

Er is veel onderzoek gedaan naar de vraag in hoeverre non-audit services (als incentive) leiden tot het schaden van de kwaliteit van accountantscontrole. Het bewijs is niet eenduidig. Er is bewijs dat aangeeft dat non-audit services leiden tot een lagere professioneel-kritische instelling (bijvoorbeeld Beeler en Hunton, 2002; Frankel et al., 2002; Larcker en Richardson, 2004; Srinidhi en Gul, 2006). Er is ook onderzoek dat suggereert dat non-audit services niet per definitie leiden tot een lagere professioneel-kritische instelling (b.v. Antle et al., 2006; Chung en Kallapur, 2003; Ashbaugh et al., 2003; Ruddock et al., 2006; Paape en Van Buuren, 2011). Barnier lijkt echter uit te gaan van de mogelijke nadelige gevolgen, terwijl het bewijs daarvoor niet consistent is.

Karaktertrekken

Volgens ons is geen wetenschappelijk onderzoek gepubliceerd naar de relatie tussen karaktertrekken van de accountant en de specifieke door Barnier voorgestelde scheidingsmaatregel ter verbetering van de professioneel-kritische instelling. De in dit artikel genoemde maatregel is, voor zover bij ons bekend, ook niet elders in de wereld in gelijke mate ingevoerd. Het is niet ondenkbeeldig dat in een situatie van volledige scheiding van controle en non-auditdiensten, de accountant meer zal focussen op de controlerende taak. Er is dan immers minder sprake van een commerciële prikkel (bijvoorbeeld in de zin van het overwegen van 'cross-selling'). Dit zou ertoe kunnen leiden dat prikkels tot onethisch redeneren en vervolgens onethisch handelen worden weggenomen. Alhoewel de karaktertrekken dan gelijk blijven, zullen potentiële negatieve consequenties daarvan mogelijk worden beperkt. Maar de voorgestelde scheiding leidt waarschijnlijk wel tot een andere manier van werken, met minder afwisseling, en mogelijk zullen accountants daardoor op zoek gaan naar een andere, meer uitdagende baan (zelfselectie) en blijven accountants met een minder gevarieerde set karaktertrekken over. Wij hebben op dit punt geen specifieke onderzoeken in de literatuur aangetroffen.

Kennis, ervaring en training

Het scheiden van audit- en non-auditdiensten leidt mogelijk tot minder kruisbestuiving tussen de controle- en adviesdiscipline binnen een accountantskantoor. Een voorbeeld hiervan is het uitvoeren van een risicoanalyse door de accountant, waarbij de adviesdiscipline input geeft voor branchespecifieke risico's (bijvoorbeeld voortvloeiend uit compliancevraagstukken op het gebied van wet- en regelgeving). Het scheiden van de controle- en adviesdiscipline impliceert ook dat het niet langer mogelijk is voor controlerend accountants om in adviestrajecten mee te lopen en zo een brede ervaring op te doen die kan leiden tot positieve kenniseffecten in de uitvoering van de controlefunctie. Er is in de context van de accountancy redelijk veel onderzoek gedaan naar de knowledge spillovereffecten (kennisoverdracht vanuit non-auditdienstverlening naar de auditdienstverlening). Als geheel laten de uitkomsten een gemengd beeld zien (Simunic, 1984; Whisenant et al., 2008; Krishnan en Yu, 2011). Een voorbeeld vormt het onderzoek van Lim en Tan (2008). Zij rapporteren dat branchegespecialiseerde accountants meer baat hebben bij gelijktijdig met de controle te leveren non-auditdiensten vergeleken met niet-gespecialiseerde accountants. Specifiek in de context van de financiële instellingen zou de maatregel van scheiding audit- en non-auditdiensten dus niet positief uitvallen als we ons alleen zouden baseren op Lim en Tan. Samenvattend is het niet op voorhand te duiden of een scheiding van audit- en non-auditdiensten een negatieve impact heeft op knowledge spillover, en daarmee een negatief dan wel positief effect op de professioneel-kritische instelling van de accountant zal hebben.

Conclusie

Het nut van de maatregel 'scheiding controle- en non-auditdiensten' lijkt in de onderzoeksliteratuur over incentives niet eenduidig te kunnen worden onderbouwd. Er is zowel sprake van mogelijk positieve als van mogelijk negatieve impact op de professioneel-kritische instelling van de accountant. Een element in deze discussie dat in de voorgestelde Verordening wordt gemist, is de gedachte dat de maatregel kan leiden tot een inperking van de mogelijkheid tot kennisdeling en het delen van ervaringen. Hierdoor kan sprake zijn van vershraling van de kennis- en ervaringsbasis van de accountant, die in potentie een negatieve impact op de professioneel-kritische instelling van de accountant heeft.

5.3 De joint audit*Incentives*

Er is slechts beperkt onderzoek op het gebied van de joint audit, het verrichten van de accountantscontrole door meer dan één accountantskantoor (in de praktijk hoopt Barnier op combinaties van Big 4- en non-Big 4-kantoren). Beschikbare resultaten suggereren geen stabiele relatie

tussen joint audit en de kosten van accountantscontrole of kwaliteit van de accountantscontrole (Lesage et al., 2011). In een concurrerende setting kunnen extra prikkels ontstaan om elkaar ook op een gezamenlijke controleopdracht te beconcurreren. Een dergelijke prikkel kan positieve uitwerking hebben op de professioneel-kritische instelling van de accountant(s), daar het in potentie scherpte van de accountant(s) activeert ('vliegen afvangen'). De reputatie van beide kantoren staat direct op het spel. Naarmate de rivaliteit toeneemt tussen kantoren bij een joint audit zien wij een positief effect op de eigen professioneel-kritische instelling ontstaan, maar wel ten koste van onderlinge openheid en transparantie jegens de andere joint auditor. Deze transparantie wordt voornamelijk zichtbaar op het aspect 'kennis'. Een andere overweging zou kunnen zijn dat waar twee partijen gezamenlijke verantwoordelijkheid dragen, ook sprake is van een toename van onderlinge afstemming. Als binnen een constant controlebudget meer tijd wordt gealloceerd aan coördinatie zou dit kunnen betekenen dat dit ten koste gaat van andere, meer inhoudelijke controlewerkzaamheden. Dit zou een negatieve invloed kunnen hebben op de professioneel-kritische instelling van de betrokken accountant(s).

Karaktertrekken

Het is onduidelijk of de joint audit een effect heeft op karaktertrekken van individuele accountants. Ten aanzien van joint audit in het algemeen is weinig onderzoeksliteratuur beschikbaar. Ons is geen empirisch onderzoek bekend dat de relatie onderzocht tussen joint audit en karaktertrekken van de accountant. In paragraaf 5.1 hebben wij vermeld dat ten aanzien van onderzoek naar de stabiliteit of veranderbaarheid van karaktertrekken van accountants de onderzoeksuitkomsten uiteenlopen. Het aspect karaktertrekken vormt daarmee een in potentie rijk en nog onontgonnen onderzoeksterrein.

Kennis, ervaring en training

Uit de onderzoeksliteratuur komt een gemengd beeld naar voren van de kennis en kunde van de Big 4- ten opzichte van non-Big 4-accountantskantoren. Grote kantoren hebben meer middelen ter beschikking om te investeren in kennis en kunde dan kleinere (Sirois en Simunic, 2010). Uit toetsingen van toezichthouders komt niet zonder meer een positiever beeld naar voren van grotere kantoren vergeleken met de kleinere (vergelijk AFM, 2010; FRC, 2010). Het is daarom niet eenduidig te bepalen wat de effecten zijn van een joint audit (vergeleken met een single audit) op het kennisniveau van individuele accountants. Vanwege verschillen in schaalgrootte is doorgaans bij kleinere kantoren sprake van minder branchekennis en ervaring vergeleken met de grotere kantoren. Een belangrijke vraag is daarom in hoeverre kleinere kantoren die een joint audit bij een financiële instelling uitvoeren daartoe voldoende zijn geëquipeerd. Forse investeringen in training voor kleinere kantoren lijken een noodzake-

lijke randvoorwaarde om bijvoorbeeld het domein 'financiële instellingen' (banken, verzekeringsmaatschappijen, asset management, pensioenfondsen) te betreden. Daarnaast is het de vraag of onderlinge concurrentie een vruchtbare samenwerking tussen de kantoren op het gebied van kennisdeling bevordert.

Conclusie

Over de joint audit is weinig onderzoeksliteratuur beschikbaar. Vanwege sterke concurrentie tussen de kantoren treden mogelijk prikkels op die de professioneel-kritische instelling van de accountant(s) activeren. Op basis van verschillen tussen grote en kleinere accountantskantoren is waarschijnlijk sprake van verschillen in termen van opgebouwde kennis en ervaring. Uit concurrentieperspectief is de vraag af te leiden in hoeverre kantoren die de controle gezamenlijk uitvoeren bereid zijn tot kennisdeling. Het unique selling point (branchekennis) van Big 4-kantoren komt daarmee immers onder druk te staan. In relatie tot de overige concurrentiebevorderende maatregelen van Barnier bestaat de verwachting dat de Big 4-kantoren de jointauditmaatregel niet zullen omarmen.

6 Discussie

In dit artikel zijn de voorgestelde maatregelen van Barnier afgezet tegen de belangrijkste factoren uit het professional skepticism model van Nelson (2009). De professioneel-kritische instelling die wordt beoogd door de maatregelen van Barnier vraagt immers ook een gedetailleerde beschouwing van oordeelsvorming en gedrag vanuit het perspectief van de individuele accountant. Zo richt Barnier zich met name op het vermijden van ongewenste incentives (prikkels) voor accountantskantoren, terwijl er minder of geen expliciete aandacht wordt besteed aan de effecten hiervan op bijvoorbeeld de kennis en ervaring van individuele accountants.

Kantoorrotatie leidt er bijvoorbeeld toe dat een individuele accountant minder snel last heeft van bedrijfsblindheid, omdat de accountant na maximaal zes jaar niet langer de boeken controleert van die onderneming. Deze maatregel resulteert echter in potentie in ongewenste neveneffecten op de professioneel-kritische instelling. Hierbij valt te denken aan het verlies van cliëntspecifieke kennis van de accountant (het kantoor) die na zes jaar afzwaait. Vooral bij het door Barnier als zeer belangrijk aangeduide segment van de financiële instellingen zou een extra probleem kunnen zijn dat veel non-big 4-kantoren überhaupt geen of weinig branchekennis bezitten. Dit punt wordt onder andere zichtbaar in de aanzienlijke complexiteit van financiële instrumenten. Deze complexiteit vraagt om aanzienlijke productkennis, kennis van de complexe regelgeving op het gebied van externe verslaggeving (IFRS, RJ), en kennis op het gebied van controle (o.a. COS 540, de controle van schattingen). Kennisoverdracht binnen een accountantskantoor lijkt bij de huidige vereis-

ten van accountantsroulatie eenvoudiger op te vangen dan kennisoverdracht naar het volgende accountantskantoor bij verplichte kantoorroulatie.

Ook Nelson (2009) geeft aan dat nader onderzoek meer inzicht moet geven in de optimale manier van rouleren.

Wat betreft de voorgestelde scheiding tussen controle- en non-auditdiensten is de onderzoeksliteratuur niet eenduidig positief of negatief over de impact op de professioneel-kritische instelling van de accountant. Het staat te bezien wat de feitelijke impact na inwerkingtreding van de maatregel zal zijn.

In dit artikel hebben wij op het niveau van individuele maatregelen geanalyseerd wat de mogelijke impact ervan is op de professioneel-kritische instelling van de accountant. Omwille van de overzichtelijkheid hebben wij daarbij afgezien van mogelijke interactie-effecten tussen de maatregelen en hun gezamenlijke impact op de professioneel-kritische instelling van de accountant. Ook hebben wij onze analyse eenzijdig gericht op één van de doelstellingen van de maatregelen van Barnier, te weten: het vergroten of bevorderen van de professioneel-kritische instelling van de accountant. Andere doelstellingen zijn onbesproken gebleven. We volstaan hier met op te merken dat

de in dit artikel besproken maatregelen meerdere doelen kunnen dienen. Het is daarom denkbaar dat een bepaalde maatregel wel positief uitwerkt op het verminderen van de marktconcentratie, maar niet in gelijke mate effectief uitpakt voor de professioneel-kritische instelling. Deze meervoudige doelstellingen van de maatregelen zijn niet altijd even transparant in de voorgestelde Verordening beschreven. Op dit punt lijkt het noodzakelijk dat Barnier aanvullende communicatie en discussie op gang brengt.

De analyse in het artikel geeft aan dat de maatregelen niet zonder meer positieve, en mogelijk zelfs negatieve gevolgen voor de professioneel-kritische accountant zullen hebben. ■

Dr. C.M. (Niels) van Nieuw Amerongen RA is directeur bij audit consultancy firma V&A en universitair hoofddocent Auditing & Assurance bij Nyenrode Business Universiteit. Dr. L.M. (Luc) Quadackers is als onderzoeker verbonden aan de Vrije Universiteit Amsterdam en is eigenaar van Margila. Margila richt zich op financieel-economische journalistiek en met name op het naar buiten brengen van kennisleiderschap door organisaties.

Noten

1 De voorstellen van Barnier behandelen een bredere thematiek dan alleen de professioneel-kritische instelling en zijn slechts beperkt uitgewerkt in een specifieke paragraaf van de voorgestelde verordening. De selectie van maatregelen van Barnier die we in dit artikel behandelen, is tot stand gekomen door gebruikmaking van de zoekfunctie op de term 'professional skepticism'. Zie ook noot 3 en 4

2 Dit is in lijn met het recente Consultatiedocument Accountancy (Ministerie van Financiën, 2011) waarin wordt gesteld: 'In de Europese en internationale discussie worden vergaande gebods- en verbodsmaatregelen overwogen, zoals 'audit only', kantoorroulatie en 'joint audits'. De vraag is wat de effecten van deze maatregelen zijn op de auditmarkt, de kwaliteit van de audit en op de professioneel-kritische houding van de accountant.'

3 'Professioneel-kritische instelling' is een vertaling van de in de International Standards on Auditing gebruikte term 'professional skepticism'. Onder professioneel-kritische instelling worden ook de sceptische gedragingen van de accountant geschaard.

4 In veel van de rapporten en publicaties wordt samen met de professioneel-kritische instelling ook vaak in één adem de onafhankelijkheid van de accountant genoemd. Rik Roos gaat elders in dit themanummer in op de plannen van Barnier vanuit het perspectief van onafhankelijkheid. Het uitgangspunt in de rest van dit artikel is dat de gewenste professioneel-kritische instelling niet kan bestaan zonder een afdoende niveau van onafhankelijkheid (vergelijk bijvoorbeeld IAASB CAG, 2011; POB, 2000).

5 Naast de in de tabel genoemde maatregelen omvatten de voorstellen van Barnier ook nog maatregelen waardoor accountants in heel Europa hun werk mogen doen, maatregelen voor Europees toezicht en maatregelen op het gebied van openbare aanbesteding. Op de impact van die maatregelen wordt in dit artikel niet verder ingegaan.

6 Delen van deze beschrijving zijn eerder opgenomen in Quadackers (2010b).

7 Het proces van oordeelsvorming wordt bijvoorbeeld geraakt door een toename (verandering) in het kennisniveau en leidt daarmee indirect tot professioneel-kritischer gedrag. Conclu-

sies uit het proces van oordeelsvorming kunnen bijvoorbeeld consequenties hebben voor het opnemen van een controleverschil op een totaalijst van controleverschillen.

8 De oordeelsvorming en het gedrag van de accountant zijn bovendien aan een scala van beslisfouten of 'biases' onderhevig (vergelijk Kahneman et al., 1982; Gilovich et al., 2002). In het kader van dit artikel voert het te ver om hier diepgaand op in te gaan. Maar de biases spelen ongetwijfeld ook een rol in het uitvoeren van de maatregelen van Barnier (vergelijk bijvoorbeeld Bamber en Iyer, 2007).

9 De voorgestelde Verordening heeft een bredere scope dan alleen financiële instellingen, namelijk de verordening beslaat de OOB's. Desalniettemin maken financiële instellingen (waaronder niet alleen banken en verzekeringsmaatschappijen, maar ook pensioenfondsen vallen) een substantieel onderdeel uit van de OOB's.

10 Dit probleem speelt ook als er een joint audit zou worden gehanteerd.

Literatuur

- Allen, R.D., D.R. Hermanson, T.M. Kozloski, en R.J. Ramsay (2006), Auditor risk assessment: Insights from the academic literature, *Accounting Horizons*, vol. 20, no. 2, pp. 157-177.
- Antle, R., E. Gordon, G. Narayanamoorthy en L. Zhou Ling (2006), The joint determination of audit fees, non-audit fees, and abnormal accruals, *Review of Quantitative Finance & Accounting*, vol. 27, no. 3 (november), pp. 235-266.
- Auditing Practices Board en FRC (2010), *Auditor scepticism: Raising the bar*; zie: <http://www.frc.org.uk/images/uploaded/documents/Discussion%20paper%20Auditor%20Scepticism%20-%20raising%20the%20bar21.pdf>.
- Ashbaugh, H., R. LaFond en B.W. Mayhew (2003), Do non-audit services compromise auditor independence? Further evidence, *The Accounting Review*, vol. 78, no. 3, pp. 611-639.
- Autoriteit Financiële Markten (2010), *Rapport algemene bevindingen kwaliteit accountantscontrole en kwaliteitsbewaking*; zie: http://www.vtw.nl/files/media/nieuws/2010_AFM_Kwaliteit-accountantscontrole.pdf.
- Bamber, E.M. en V. Iyer (2007), Auditors' identification with their clients and its effect on auditors' objectivity, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 26, no. 2 (november), pp. 1-24.
- Bazerman, M.H., D.A. Moore, P.E. Tetlock en L. Tanlu (2006), Reply reports of solving the conflicts of interest in auditing are highly exaggerated, *Academy of Management Review*, vol. 31, no. 1, pp. 43-49.
- Bazerman, M.H., K.P. Morgan en G.F. Loewenstein (1997), The impossibility of auditor independence, *Sloan Management Review*, vol. 38, no. 4, pp. 89-94.
- Beasley, M.S., J.V. Carcello en D.R. Hermanson (2001), Top 10 audit deficiencies, *Journal of Accountancy*, vol. 191, no. 4 (april), pp. 63-66.
- Beeler, J.D. en J.E. Hutton (2002), Contingent economic rents: Insidious threats to audit independence, *Advances in Accounting Behavioral Research*, vol. 5, pp. 21-50.
- Bell, T.B., M.E. Peecher en H. Thomas (2005), *The 21st century public company audit. Conceptual elements of KPMG's global audit methodology*, New York, NY: KPMG LLP; zie: <http://www.business.illinois.edu/kpmg-uiucases/monograph2.pdf>.
- Benston, G.J. en A.L. Hartgraves (2002), Enron: What happened and what we can learn from it, *Journal of Accounting and Public Policy*, vol. 21, pp. 105-127.
- Carpenter, T.D. (2004), *Partner influence, team brainstorming, and fraud risk assessment: Some implications of SAS No. 99*, dissertatie Florida State University.
- Chung, H. en S. Kallapur (2003), Client importance, nonaudit services, and abnormal accruals, *The Accounting Review*, vol. 78, no. 4, pp. 931-955.
- Commissie De Wit (2010), *Parlementair onderzoek financieel stelsel*, Tweede Kamer der Staten-Generaal, vergaderjaar 2009-2010, 31 980, no. 3-4, 's-Gravenhage: Sdu Uitgevers.
- DeAngelo, L.E. (1981), Auditor size and audit quality, *Journal of Accounting and Economics*, vol. 3, no. 3, pp. 183-199.
- European Commission (2010), *Audit policy: Lessons from the crisis*, green paper, Brussel; zie: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0561:FIN:EN:PDF>.
- Europese Commissie (2011a), *Voorstel voor een Verordening van het Europees Parlement en De Raad betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang*, Brussel; zie: http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/reform/regulation_nl.pdf.
- Europese Commissie (2011b), *Voorstel voor een Richtlijn van het Europees Parlement en De Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen*, Brussel; zie: http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/reform/directive_nl.pdf.
- European Commission (2011c), *Press release: Restoring confidence in financial statements: the European Commission aims at a higher quality, dynamic and open audit market*, Brussel; zie: <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/11/1480&format=PDF&aged=1&language=EN&guiLanguage=en>.
- Francis, J.R. (2004), What do we know about audit quality?, *The British Accounting Review*, vol. 46, no. 3 (december), pp. 345-368.
- Frankel, R.M., M.F. Johnson, en K.K. Nelson (2002), Non-audit fees paid auditors: Do they lead to managed earnings?, *NACD Directorship*, vol. 28, no. 7 (juli/augustus), pp. 6-9.
- Gilovich, T., D. Griffin en D. Kahneman (2002), *Heuristics and biases: the psychology of intuitive judgment*, Cambridge University Press.
- Hurr, R.K. (2010), Development of a scale to measure professional skepticism, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 29, no. 1 (mei), pp. 149-171.
- Hurr, R.K., M. Eining en D. Plumlee (2008), *An experimental examination of professional skepticism*, working paper; zie: <http://ssrn.com/abstract=1140267>.
- IAASB (2010), *International Standards on Auditing*, New York.
- IAASB (2011), *Professional skepticism, Consultative Advisory Group paper*; zie <http://www.ifac.org/sites/default/files/meetings/files/20110912-IAASBCAG-AgendaltemE-ProfessionalSkepticism-v1-02.pdf>.
- Johnstone, K.M., J.C. Bedard en S.F. Biggs (2002), Aggressive client reporting: Factors affecting auditors' generation of financial reporting alternatives, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, vol. 21, no. 1, pp. 47-65.
- Kahneman, D., P. Slovic en A. Tversky (1982), *Judgment under uncertainty: heuristics and biases*, Cambridge University Press.
- Kee, H.W. en R.E. Knox (1970), Conceptual and methodological considerations in the study of trust and suspicion, *Journal of Conflict Resolution*, vol. 14, no. 3, pp. 357-366.
- Knechel, W.R., D.S. Sharma en D.V. Sharma (2012), Non-Audit Services and Knowledge Spillovers: Evidence from New Zealand, *Journal of Business Finance & Accounting*, vol. 39, pp. 60-81.
- Krishnan, G.V. en W. Yu (2011), Further evidence on knowledge spillover and the joint determination of audit and non-audit fees, *Managerial Auditing Journal*, vol. 26, pp. 230-247.
- Larcker, D.F. en S.A. Richardson (2004), Fees paid to audit firms, accrual choices, and corporate governance, *Journal of Accounting Research*, vol. 42, no. 3 (juni), pp. 625-658.
- Lesage, C., N. Ratzinger-Sakel en J. Kettunen (2011), *Is joint audit bad or good? Efficiency perspective evidence from three European*

- countries, working paper; zie http://www.econ.kuleuven.be/eng/tew/academic/afi/events/research_day/papers/LesageRatzingersakelKettunen-2011.pdf.
- Libby, R. en J. Luft (1993), Determinants of judgment performance in accounting settings: Ability, knowledge, motivation, and environment, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 18, no. 5, pp. 425-450.
 - Lim, C-Y. en H-T. Tan (2008), Non-audit Service Fees and Audit Quality: The Impact of Auditor Specialization, *Journal of Accounting Research*, vol. 46, pp. 199-246.
 - Majoor, S.M. (2010), Professioneel-kritische instelling 2: De toezichhouder: Zelfreflectie en tone-at-the-top essentieel, *De Accountant*, vol. 117, november, pp. 30-31.
 - McKnight, D.H. en N.L. Chervany (2001), What trust means in e-commerce customer relationships: An interdisciplinary conceptual typology, *International Journal of Electronic Commerce*, vol. 6, no. 2, pp. 35-59.
 - Ministerie van Financiën (2011), *Consultatiedocument Accountancy*; zie: http://internetconsultatie.nl/consultatiedocument_accountancy/document/474.
 - NBA (2010), *Lessen uit de kredietcrisis, plan van aanpak*; zie: http://www.nba.nl/Documents/Maatschappelijk%20debat/Plan_van_Aanpak_nov2010.PDF.
 - Nelson, M.W. (2009), A model and literature review of professional skepticism in auditing, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, vol. 28, no. 2 (november), pp. 1-34.
 - Nieuw Amerongen, C.M. van (2007), *Auditor's performance in risk and control judgments*, dissertatie Vrije Universiteit Amsterdam.
 - Paape, L. en J.P. van Buuren (2011), 'The impact of the public audit', *empirisch onderzoek naar de effecten van accountantscontrole op de jaarrekening en de gecontroleerde organisatie*, Nyenrode Business Universiteit; zie: <http://www.nyenrode.nl/News/Documents/2011%20rapport%20The%20Impact%20of%20the%20public%20audit.pdf>.
 - Peecher, M.E. (1996), The influence of auditors' justification processes on their decisions: A cognitive model and experimental evidence, *Journal of Accounting Research*, vol. 34, no. 1, pp. 125-140.
 - Plasterk, R. (2011), *De accountancy na de crisis, initiatiefnota*, Tweede Kamer der Staten-Generaal, vergaderjaar 2010-2011, 32 643, no. 2; zie: <http://cdn.ikregeer.nl/pdf/kst-32643-2.pdf>.
 - Public Oversight Board (2000), *The panel on audit effectiveness: report and recommendations*; zie: <http://www.pobauditpanel.org/downloads/prefatory.pdf>.
 - Quadackers, L.M. (2009), *A study on auditors' skeptical characteristics and their relationship to skeptical judgments and decisions*, dissertatie Vrije Universiteit Amsterdam.
 - Quadackers, L.M. (2010a), Professie: professional skepticism: inspiratie voor controllers?, *Management Control & Accounting*, no. 1 (februari), pp. 18-26; zie: http://www.nbavrc.nl/sites/default/files/MCA_Professional_Skepticism.pdf.
 - Quadackers, L.M. (2010b), Professioneel-kritische instelling 1: Een rondje langs de velden, *De Accountant*, vol. 117, november, pp. 26-28; zie: http://www.accountant.nl/readfile.aspx?ContentID=65596&ObjectID=741081&Type=1&File=0000031281_Drie_sets_bepalende_factoren.pdf.
 - Ruddock, C., S.J. Taylor en S.L. Taylor (2006), Nonaudit services and earnings conservatism: Is auditor independence impaired?, *Contemporary Accounting Research*, vol. 23, no. 3 (herfst), pp. 701-746.
 - Shaub, M.K. (1996), Trust and suspicion: The effects of situational and dispositional factors on auditors' trust of clients, *Behavioral Research in Accounting*, vol. 8, pp. 154-175.
 - Shaub, M.K., en J.E. Lawrence (1996), Ethics, experience, and professional skepticism: A situational analysis, *Behavioral Research in Accounting*, vol. 8, supplement, pp. 124-157.
 - Shaub, M.K., en J.E. Lawrence (1999), Differences in auditors' professional skepticism across career levels in the firm, *Advances in Accounting Behavioral Research*, vol. 2, pp. 61-83.
 - Shaub, M.K., en J.E. Lawrence (2002), A taxonomy of auditors' professional skepticism, *Research on Accounting Ethics*, vol. 8, pp. 167-194.
 - Simunic, D.A. (1984), Auditing, Consulting, and Auditor Independence, *Journal of Accounting Research*, vol. 22, pp. 679-702.
 - Sirois, L.P. en D.A. Simunic (2010), *Auditor size and audit quality revisited: The importance of audit technology*, working paper; zie: <http://ssrn.com/abstract=1694613>.
 - Srinidhi, B.N. en F.A. Gul (2007), The differential effects of auditors' nonaudit and audit fees on accrual quality, *Contemporary Accounting Research*, vol. 24, no. 2 (zomer), pp. 595-629.
 - Vanstraelen, A. (2000), Impact of renewable long-term audit mandates on audit quality, *European Accounting Review*, vol. 9, no. 3 (september), pp. 419-442.
 - Whisenant, S., S. Sankaraguruswamy, en K. Raghunandan (2003), Evidence on the Joint Determination of Audit and Non-Audit Fees, *Journal of Accounting Research*, vol. 41, pp. 721-744.