

Onbekend maakt onbemind? Onderzoek naar de mogelijke invloed van informatieverstopping over en uitbreiding van de reikwijdte van de accountantscontrole op het oordeel van stakeholders

Arjan Brouwer, Linda Ummels

Received 30 October 2019 | Accepted 28 January 2020 | Published 9 March 2020

Samenvatting

In dit artikel doen we verslag van onderzoek naar de mate waarin informatieverstopping over de aard en reikwijdte van de controle kan bijdragen aan het verkleinen van de verwachtingskloof. Wij concluderen dat beter geïnformeerde stakeholders die het werk van de accountant van dichtbij kunnen waarnemen, zoals de Raad van Commissarissen en Auditcommissie, positiever oordelen over de effectiviteit van de controle dan stakeholders die hiervoor zijn aangewezen op openbare informatie, waaronder investeerders.

Er zijn indicaties, maar geen overtuigend bewijs, dat meer informatieverstopping over de reikwijdte en het proces van de controle in enige mate kan bijdragen aan een positiever oordeel van stakeholders. Belangrijke informatie over de controle die via de uitgebreide controleverklaring wordt gecommuniceerd, zoals reikwijdte en materialiteit, wordt door een meerderheid van de stakeholders die zich op openbare informatie moet baseren echter niet gelezen.

Wij concluderen daarom dat het voor een positiever oordeel van stakeholders over de effectiviteit van de controle van belang is dat accountants ook andere methoden en kanalen hanteren om ze beter te informeren over het proces van de accountantscontrole en dat betere informatieverstopping via de controleverklaring alleen niet voldoende is om dit te realiseren. Aangezien de wensen en verwachtingen verschillen tussen stakeholdergroepen is het daarnaast van belang om met alle partijen binnen de rapportageketen te onderzoeken of en welke uitbreiding van de reikwijdte van de accountantscontrole met werkzaamheden ten aanzien van belangrijkste risico's en onzekerheden, langetermijnlevensvatbaarheid, alternatieve winstbegrippen, fraude en naleving van wet- en regelgeving wenselijk is en hoe dit gerealiseerd kan worden.

Relevantie voor de praktijk

De verwachtingskloof kent verschillende dimensies. Het is in het belang van accountants én stakeholders dat de verwachtingskloof wordt verkleind. In dit artikel geven we inzicht in de mate waarin betere informatieverstopping over de controle alsmede uitbreiding van de reikwijdte van de accountantscontrole hieraan kunnen bijdragen.

Trefwoorden

verwachtingskloof, controleverklaring, kernpunten, stakeholders

1. Inleiding

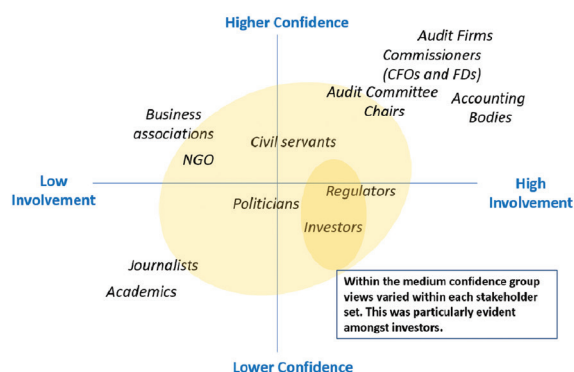
De verwachtingskloof is een veelbeschreven en bediscussieerd thema. Humphrey et al. (1992) stellen dat onduidelijkheid over de rol van de accountant geen nieuw fenomeen is, maar al meer dan honderd jaar be-

staat. Ook de Commissie Toekomst Accountancysector (CTA) gaat hier in haar voorlopige bevindingen (2019) op in. De kloof kan langs verschillende dimensies worden beschreven. Porter (1993) verdeelt de audit expect-

tation-performance gap in deficient performance, deficient standards en unreasonable expectations. De CTA (2019) refereert aan het door The Association of Chartered Certified Accountants (ACCA 2019) gehanteerde onderscheid tussen de knowledge gap, de performance gap en de evolution gap. Ieder van deze dimensies kan, of zal, leiden tot onvrede bij stakeholders over het functioneren van accountants, maar de mogelijke oplossingsrichtingen verschillen per dimensie. Litjens and Vergoossen (2012) concluderen dat de verwachtingskloof vooral wordt veroorzaakt door belemmerende regelgeving en onredelijke verwachtingen en in mindere mate door deficiënt presteren.

De door de ACCA (2019) beschreven knowledge gap is het verschil tussen wat accountants doen en wat stakeholders denken dat ze doen. Dat verschil kan op twee manieren van invloed zijn op de oordeelsvorming van stakeholders op accountants. Ten eerste is het mogelijk dat stakeholders denken dat accountants bepaalde zekerheden verstrekken terwijl dat niet het geval is. Dit kan voor stakeholders leiden tot onaangename verrassingen en onvrede over het werk van accountants. Ook is het mogelijk dat stakeholders een negatief beeld hebben over het werk van accountants omdat ze denken dat accountants bepaalde zaken niet doen terwijl dat wel het geval is.

Van Buuren (2015) stelt in dit kader dat de kans op een verwachtingskloof groter is naarmate de accountant op afstand staat van de jaarrekeninggebruiker en voornamelijk middels de controleverklaring communiceert. Indicaties hiervoor komen bijvoorbeeld terug in een onderzoek dat YouGov (2014) in 2014 in opdracht van de Britse Financial Reporting Council (FRC) heeft uitgevoerd. Hierin komt naar voren dat partijen die het werk van accountants van dichterbij waarnemen meer vertrouwen hebben in het werk van accountants dan partijen die op grote afstand staan van het werk van accountants. De uitkomsten van het onderzoek worden in het rapport samengevat in Figuur 1.



Figuur 1. Relatie tussen mate van betrokkenheid bij en vertrouwen in het werk van accountants (ontleend aan YouGov/FRC 2014, p. 4). <https://www.frc.org.uk/getattachment/bfbca-b7a-e0a4-4ef7-973a-e53cc007f1df/YouGov-report-FRC-Confidence-in-Audit.pdf>

Ook uit recent onderzoek in Nederland komt naar voren dat partijen die het werk van de accountant van relatief dichtbij waarnemen en kunnen beoordelen redelijk positief oordelen over de kwaliteit van de accountantscontrole. In 2019 heeft Motivaction in opdracht van de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) een survey uitgevoerd onder voorzitters van auditcommissies van Nederlandse AEX- en AMX-fondsen. Motivaction (2019) rapporteert dat voorzitters van auditcommissies de accountant gemiddeld beoordelen met het cijfer 8,1 (op een schaal van 1–10). Met name op de traditionele gebieden jaarrekening, bestuursverslag en risico's ten aanzien van significante waarderingen en schattingen van het management scoort de accountant hoog. Op de gebieden fraude, *tone at the top* en digitalisering zien zij echter ruimte voor verbetering. Ook zijn de voorzitters van auditcommissies positief over de communicatie over de controle, 96% van de respondenten geeft een gunstig tot zeer gunstig oordeel over de kwaliteit van de interactie tussen controlerend accountant en auditcommissie. In opdracht van de CTA heeft Stichting Economisch Onderzoek (SEO) een enquête uitgevoerd onder 500 gecontroleerde ondernemingen. SEO geeft in haar rapport (SEO 2019) aan dat 73% van de ondernemingen enigszins tot zeer tevreden is over het werk van de accountant, 19% een neutraal oordeel heeft en 8% enigszins tot zeer ontevreden is. Van de Organisaties van Openbaar Belang (OOB's) is 83% tevreden over de kwaliteit van de wettelijke controles. Overigens vermeldt SEO niet welke functionarissen van deze organisaties de enquête hebben ingevuld. De CTA geeft echter ook aan dat bepaalde stakeholders die op meer afstand staan tot de accountantscontrole minder positief zijn (CTA 2019, p. 55). Tevens wordt als kanttekening geplaatst dat veel stakeholders moeite hebben om de kwaliteit van de controle te beoordelen. In recent door Britainthinks (2019) voor de Financial Reporting Council (FRC) uitgevoerd onderzoek naar de 'citizens' view' komt dit ook naar voren. De in het onderzoek betrokken burgers gaven aan dat ze iets anders verwachten van een controle dan dat wat op basis van de wet- en regelgeving wordt geleverd en dat specifieke cases die in het nieuws zijn verschenen hun vertrouwen in de controle hebben verlaagd. Aangezien deze stakeholders over het algemeen geen andere informatie raadplegen dan mediaberichtgeving over uitgevoerde controles zal dat voor een belangrijk deel hun oordeel over de controle bepalen.

Humphrey et al. (1992) zien twee manieren om de verwachtingskloof te adresseren c.q. verkleinen, namelijk hetzij via educatie en geruststelling van stakeholders hetzij via het wijzigen van de controlewerkzaamheden. De uitgebreide controleverklaring kan bijdragen aan de educatie en betere informatievoorziening van stakeholders en daarmee het verkleinen van de verwachtingskloof. Litjens and Vergoossen (2012) concluderen dat het opnemen van meer informatie over controlewerkzaamheden en controlebevindingen kan bijdragen aan het verkleinen van de verwachtingskloof. Gold et al. (2012) vinden hier in een experiment echter geen bewijs voor.

In dit artikel doen we verslag van de resultaten van onderzoek naar het oordeel over de effectiviteit van de accountantscontrole onder verschillende stakeholdergroepen en de invloed hierop van de kennis over de door de accountant uitgevoerde werkzaamheden. Hiermee beogen we inzicht te verschaffen in de vraag of het beter informeren van stakeholders kan bijdragen aan het verkleinen van de verwachtingskloof. Daarnaast geven we inzicht in gebieden waar uitbreiding van de reikwijdte van de accountantscontrole kan bijdragen aan een positiever oordeel over de effectiviteit van de accountantscontrole.

In paragraaf 2 worden de opzet van het onderzoek en de onderzoekspopulatie beschreven. In paragraaf 3 worden de empirische resultaten gepresenteerd waarbij we achtereenvolgens ingaan op de invloed van de afstand van de stakeholder tot de accountant op het oordeel over de effectiviteit van de controle, de invloed van het kennisnemen van informatie in de uitgebreide controleverklaring op het oordeel over de effectiviteit van de controle en op wensen van stakeholders ten aanzien van aanpassingen in de reikwijdte van de controle. In paragraaf 4 sluiten we af met onze conclusies en slotbeschouwing.

2. Opzet van het onderzoek en onderzoekspopulatie

Ons onderzoek is gebaseerd op de resultaten van een on-line survey¹ die in 2019 is uitgevoerd door PwC onder 404 stakeholders in het Verenigd Koninkrijk. Via diverse media is een brede groep stakeholders gevraagd om deel te nemen aan deze survey. De antwoorden zijn verkregen in de periode 4–25 april 2019. Het onderzoek is geleid door PwC Research. PwC heeft ons inzicht gegeven in de onderzoeksmethode en de antwoorden (ruwe data) van deze survey met ons gedeeld. Wij hebben de verkregen data geanalyseerd om inzicht te verkrijgen in en antwoorden te vinden op de in paragraaf 1 beschreven onderzoeksvraag. De resultaten van

onze analyses van de antwoorden op de surveyvragen die de 404 stakeholders hebben gegeven zijn weergegeven in paragraaf 3.

In Tabel 1 wordt weergegeven wat de achtergrond is van de respondenten.

Tabel 1. Achtergrond respondenten.

	n	%
Commissarissen	51	13
Bestuurders	147	36
Investeerders	164	41
Overig	42	10
Totaal	404	100

De categorie investeerders bestaat uit 69 asset managers, 62 analisten en 33 beleggers ('asset owners'). De categorie overig bestaat uit 11 governance professionals en 31 overige stakeholders die hun achtergrond niet nader hebben geduud.

Hoewel het onderzoek is uitgevoerd onder stakeholders in het Verenigd Koninkrijk zijn wij van mening dat de resultaten van onze analyses niet alleen relevant zijn voor het Verenigd Koninkrijk. Het vraagstuk van de verwachtingskloof speelt in Nederland op dezelfde wijze als in het Verenigd Koninkrijk en de in paragraaf 1 beschreven literatuur en onderzoeken laten zien dat zowel in het Verenigd Koninkrijk als in Nederland indicaties zijn dat de afstand van stakeholders tot de accountant en de mate waarin ze geïnformeerd zijn over de inhoud van de accountantscontrole van invloed zijn op hun oordeel over de accountantscontrole.

3. Resultaten empirisch onderzoek

3.1 Gepercipieerde effectiviteit van de controle

Aan de respondenten is gevraagd hoe zij oordelen over de effectiviteit van accountantscontrole voor respectievelijk de gecontroleerde organisatie en voor investeerders.

Tabel 2. Effectiviteit controle.

	Geen mening		Zeer effectief		Effectief			Niet effectief			Totaal %	
	n	%	n	%	Enigszins effectief n	%	Totaal %	Enigszins ineffectief n	%	Zeer ineffectief n		%
a) Effectiviteit controle voor de gecontroleerde organisatie												
Commissarissen	0	0%	19	37%	30	59%	96%	2	4%	0	0%	4%
Bestuurders	1	1%	29	20%	81	55%	75%	27	18%	9	6%	24%
Investeerders	7	4%	21	13%	88	54%	67%	39	24%	9	9%	29%
Overig	0	0%	9	21%	24	57%	79%	7	17%	2	5%	21%
Totaal	8	2%	78	19%	223	55%	75%	75	19%	20	5%	24%
b) Effectiviteit controle voor de investeerders												
Commissarissen	1	2%	8	16%	31	61%	76%	9	18%	2	4%	22%
Bestuurders	4	3%	14	10%	81	55%	65%	36	24%	12	8%	33%
Investeerders	2	1%	10	6%	55	34%	40%	55	34%	42	26%	59%
Overig	1	2%	3	7%	22	52%	60%	4	10%	12	29%	38%
Totaal	8	2%	35	9%	189	47%	55%	104	26%	68	17%	43%

Uit Tabel 2 blijkt dat commissarissen het meest positief zijn over de effectiviteit van de controle voor zowel de gecontroleerde organisatie als voor investeerders. Het minst positief zijn investeerders. Bestuurders en overige stakeholders zitten daar tussenin. De resultaten laten zien dat alle stakeholdergroepen positiever zijn over de effectiviteit voor de gecontroleerde organisatie dan over de effectiviteit voor investeerders. Dat suggereert dat stakeholders van mening zijn dat er elementen zijn in de controle die wel waarde hebben voor de gecontroleerde organisatie, maar geen of minder waarde voor de investeerders in die organisaties. Deze uitkomst hebben we op basis van de ons beschikbare data niet verder kunnen duiden.

Hierbij wordt opgemerkt dat binnen de categorie Overig met name de governance professionals (niet afzonderlijk gerapporteerd in Tabel 2 positief zijn over de effectiviteit van de controle. De effectiviteit van de controle voor de gecontroleerde organisaties beoordeelt 82% positief en de effectiviteit van de controle voor de investeerders beoordeelt 73% positief. Governance professionals zitten daarmee met hun oordeel tussen de commissarissen en de bestuurders in.

Uit Chi-kwadraattoetsen blijkt dat de relatie tussen de categorie respondenten en hun oordeel of de controle effectief is voor de gecontroleerde organisatie significant is ($p = 0.002$) en dat ook de relatie tussen de categorie respondenten en hun oordeel of de controle effectief is voor de investeerders significant is ($p < 0.001$).

Deze bevindingen sluiten aan bij de hiervoor beschreven observaties uit eerder onderzoek dat stakeholders die het werk van de accountant beter kunnen beoordelen een positiever oordeel vormen over de effectiviteit van de controle dan stakeholders die op grotere afstand staan en minder informatie hebben om hun oordeel te vormen.

3.2 Informatieverschaffing via de uitgebreide controleverklaring

“The auditor’s report is the auditor’s primary means of communication with an entity’s stakeholders”, stelt Arnold Schilder in het voorwoord bij de Invitation to comment ‘Improving the auditor’s report’ van de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB 2012). De IAASB geeft hierin aan dat door haar uitgevoerd onderzoek laat zien dat er meer behoefte is aan transparantie over de uitgevoerde controle. De uitgebreide controleverklaring komt tegemoet aan deze behoefte door hierin meer informatie te verschaffen over diverse aspecten van het controleproces. Door kennis te nemen van deze informatie zouden investeerders en andere stakeholders in staat moeten zijn om een beter begrip te krijgen van het werk van de accountant wat de in Tabel 2 weergegeven verschillen kan verkleinen. Hiervoor is het van belang dat deze stakeholders de controleverklaring in voldoende detail lezen en dat de informatie in de controleverklaring ze daadwerkelijk helpt om een beter begrip te krijgen van de door de accountant uitgevoerde werkzaamheden. De literatuur geeft echter een gemengd beeld van de effecten

van de extra informatie die via de uitgebreide controleverklaring wordt verstrekt aan stakeholders (zie voor een overzicht Evers et al. 2019).

In Tabel 3 wordt inzicht gegeven in de mate waarin bepaalde elementen van de uitgebreide controleverklaring worden gelezen.

Uit Tabel 3 blijkt dat informatie over de uitkomsten en conclusies in meer detail worden gelezen dan informatie over belangrijke aspecten van het controleproces (reikwijdte en materialiteit). De gerapporteerde kernpunten worden wel door 72% van de stakeholders in detail en door 21% globaal gelezen. De kernpunten bevatten over het algemeen een combinatie van informatie over de jaarrekening, de uitgevoerde controlewerkzaamheden en de bevindingen. Aangezien commissarissen en bestuurders reeds op andere manieren worden geïnformeerd over de controleaanpak en het controleproces is het voor het verkleinen van de verwachtingskloof (voor zover deze wordt veroorzaakt door een gebrek aan informatie) vooral van belang dat de groep investeerders via andere wegen wordt geïnformeerd over het controleproces, bijvoorbeeld via de controleverklaring. Uit Tabel 4 blijkt echter dat investeerders de controleverklaring het minst vaak in detail lezen. De onderdelen reikwijdte en materialiteit worden slechts door 27% respectievelijk 42% van de investeerders gelezen. Dat betekent dat zij via deze weg slechts in beperkte mate worden bereikt hetgeen mogelijk kan verklaren waarom in de literatuur een gemengd beeld naar voren komt ten aanzien van het effect van de uitgebreide controleverklaring op beleggers.

Om te onderzoeken of de informatie in de controleverklaring potentieel wel zou kunnen bijdragen aan het verlagen van de verwachtingskloof c.q. het verhogen van het vertrouwen van stakeholders in de effectiviteit van de accountantscontrole hebben we onderzocht of het oordeel over de effectiviteit van de controle (voor investeerders) verschilt tussen stakeholders die de controleverklaring lezen ten opzichte van de stakeholders die dat niet doen. In Tabel 5a worden de resultaten gepresenteerd voor alle stakeholders en in Tabel 5b specifiek voor investeerders.

Uit Tabel 5 blijkt dat voor alle informatieonderdelen geldt dat het oordeel over de effectiviteit van de accountantscontrole positiever is bij de groep stakeholders die de controleverklaring in detail leest dan bij de groep stakeholders die dat niet doet. Dit is het geval voor alle stakeholders gezamenlijk (Tabel 5a) en ook wanneer specifiek wordt gekeken naar de groep investeerders (de groep stakeholders die voor het verkrijgen van informatie over de controle in sterkere mate is aangewezen op de informatie in de controleverklaring dan commissarissen en bestuurders). Mede door de relatief kleine populaties hebben we echter niet voor alle verschillen kunnen vaststellen dat ze statistisch significant zijn. Uitgevoerde Chi-kwadraattoetsen laten zien dat de verschillen bij alle stakeholders gezamenlijk significant zijn voor het gedetailleerd lezen van de kernpunten, de going concern-conclusie en voor de kwalificaties, uitzonderingen en benadrukking van belangrijke

Tabel 3. Diepgang waarmee onderdelen van de controleverklaring worden gelezen (alle respondenten).

Mate waarin onderdeel wordt gelezen	Leest in detail		Leest globaal (scant)		Leest niet	
	n	%	n	%	n	%
Onderdeel controleverklaring						
Reikwijdte	144	37%	167	43%	80	20%
Materialiteit	202	52%	139	36%	50	13%
Kernpunten	280	72%	82	21%	29	7%
Going concern conclusie	260	67%	98	25%	31	8%
Kwalificaties, uitzonderingen en benadrukking van belangrijke aangelegenheden	328	85%	49	13%	11	3%

NB: respondenten die op de vraag 'niet van toepassing' hebben geantwoord zijn in deze analyse buiten beschouwing gelaten.

Tabel 4. De mate waarin verschillende categorieën stakeholders de controleverklaring in detail lezen.

	Reikwijdte	Materialiteit	Kernpunten	Going concern conclusie	Kwalificaties, uitzonderingen en benadrukking van belangrijke aangelegenheden	Gemiddeld
Commissarissen	57%	78%	92%	80%	98%	81%
Bestuurders	44%	55%	76%	72%	87%	67%
Investerders	27%	42%	61%	58%	77%	53%
Overig	25%	45%	75%	70%	90%	61%
Significantie (Pearson Chi-kwadraat)	p < 0.001*	p < 0.001*	p < 0.001*	p = 0.009*	p = 0.001*	

* Significant op het 5%-niveau

Tabel 5. In detail lezen versus oordeel over effectiviteit.

	Reikwijdte	Materialiteit	Kernpunten	Going concern conclusie	Kwalificaties, uitzonderingen en benadrukking van belangrijke aangelegenheden
a) alle stakeholders					
Leest in detail	n = 143	n = 200	n = 274	n = 256	n = 321
Oordeel effectief	59%	59%	59%	59%	58%
Oordeel niet effectief	41%	41%	41%	41%	42%
Verskil	18%	18%	18%	18%	16%
Leest niet in detail	n = 241	n = 184	n = 110	n = 126	n = 60
Oordeel effectief	54%	53%	50%	48%	45%
Oordeel niet effectief	46%	47%	50%	52%	55%
Verskil	8%	6%	0%	(4%)	(10%)
Verskil leest in detail versus leest niet in detail – % oordeel effectief	5%	6%	9%	11%	13%
Significantie (Pearson Chi-kwadraat)	p = 0.332	p = 0.257	p = 0.043*	p = 0.082**	p = 0.058**
b) investeerders					
Leest in detail	n = 45	n = 68	n = 99	n = 94	n = 124
Oordeel effectief	49%	43%	41%	46%	42%
Oordeel niet effectief	51%	57%	59%	54%	58%
Verskil	(2%)	(14%)	(18%)	(8%)	(16%)
Leest niet in detail	n = 117	n = 94	n = 63	n = 68	n = 38
Oordeel effectief	37%	38%	38%	32%	34%
Oordeel niet effectief	63%	62%	62%	68%	66%
Verskil	(26%)	(24%)	(24%)	(36%)	(32%)
Verskil leest in detail versus leest niet in detail – % oordeel effectief	12%	5%	3%	14%	8%
Significantie (Pearson Chi-kwadraat)	p = 0.158	p = 0.577	p = 0.674	p = 0.086**	p = 0.395

* Significant op het 5%-niveau; ** Significant op het 10%-niveau

aangelegenheden. Wanneer specifiek wordt gekeken naar investeerders dan is alleen het verschil in oordeel tussen de groepen die wel en niet de going concern-conclusie in detail lezen significant (op het 10%-niveau). Voor de andere verschillen in oordeel over de effectiviteit kan niet worden uitgesloten dat deze verschillen op toeval berusten.

Op basis van de in deze paragraaf uitgevoerde analyses concluderen wij dat partijen die het werk van de accountant van dichterbij waarnemen en kunnen beoordelen positiever oordelen over de effectiviteit van de accountantscontrole dan partijen die dat van afstand moeten beoordelen. Wij vinden enige indicaties dat betere infor-

matieverstrekking aan stakeholders over het proces en de uitkomsten van de controle het oordeel van stakeholders over de effectiviteit van de controle kan verhogen. Echter aangezien de resultaten niet duidelijk statistisch significant zijn en relevante onderdelen van de controleverklaring door, met name, investeerders slechts in beperkte mate worden gelezen is het van belang om, naast het zoeken naar manieren om stakeholders de controleverklaring te laten lezen, ook andere middelen in te zetten om stakeholders goed te informeren over relevante aspecten van het proces van de controle zoals reikwijdte, materialiteit en uitgevoerde werkzaamheden.

3.3 Mogelijke aanvullingen in de reikwijdte van de controle en inhoud van de controleverklaring

Betere informatieverschaffing over de controle kan helpen om een deel van de verwachtingskloof te overbruggen. De analyses in paragraaf 3.2 laten echter zien dat ook onder de beter geïnformeerde stakeholders een belangrijk percentage negatief oordeelt over de effectiviteit van de controle zoals die op basis van de huidige standaarden wordt uitgevoerd. Derhalve is het van belang om te onderzoeken op welke gebieden stakeholders van mening zijn dat de accountant een grotere rol zou moeten vervullen dan nu het geval is om beter invulling te geven aan hun verwachtingen van de accountantscontrole. De resultaten worden weergegeven in Tabel 6.

Een belangrijke eerste constatering is dat een grote meerderheid van de stakeholders voorstander is van een reikwijdte die afhankelijk is van omvang en type gecontroleerde organisatie. Dat wijkt af van de huidige situatie waar een controle uitgevoerd op basis van de controlestandaarden voor iedere gecontroleerde organisatie in beginsel hetzelfde inhoudt qua object van onderzoek en mate van zekerheid (waarbij voor de controle van Organisaties van Openbaar Belang nog wel een aantal specifieke aanvullende eisen gelden). Alle groepen stakeholders zijn voorstander van een flexibele reikwijdte en zowel stakeholders die op dit moment positief oordelen over de effectiviteit van de controle als stakeholders die negatief oordelen zijn hier voorstander van waarbij wel opvalt dat investeerders hier het minst positief over zijn. Dit zou veroorzaakt kunnen worden doordat zij relatief op afstand staan en daardoor minder goed in staat zijn om de reikwijdte van de controle te beoordelen. Mogelijk geven zij daarom vaker de voorkeur aan duidelijkheid en consistentie middels een in alle gevallen gelijke reikwijdte. Ook is het mogelijk dat zij er onvoldoende vertrouwen in hebben dat een flexibele reikwijdte voldoende recht doet aan hun wensen en behoeften en dat ze verwachten daar meer invloed op te kunnen hebben via het proces waarin de controlestandaarden tot stand komen. Uit de Chi-kwadraattoets blijkt geen significant verschil ten aanzien van het percentage voorstanders voor een flexibele reikwijdte van de controle tussen stakeholders die op dit moment positief respectievelijk negatief oordelen over de effectiviteit van de controle.

Het gebied waarop stakeholders het meest positief zijn over een grotere rol van de accountants betreft continuïteit; 77% van de stakeholders is positief over een grotere rol voor de accountant ten aanzien van de belangrijkste risico's en onzekerheden en 69% vindt het positief als de accountant meer werkzaamheden zou verrichten ten aanzien van de langetermijnlevensvatbaarheid van de gecontroleerde organisatie. Zowel de stakeholders die op dit moment positief oordelen over de effectiviteit van de controle als stakeholders die negatief oordelen zijn voorstander van het vergroten van rol van de accountant op deze gebieden en wij vinden geen statistisch significant verschil tussen het percentage voorstanders in beide groepen.

Met betrekking tot 'andere informatie' geldt dat stakeholders met name positief zijn over het vergroten van de rol van de accountant ten aanzien van alternatieve winstbegrippen (62% positief), financiële informatie buiten de jaarrekening (62%) en operationele KPI's (61%). De verschillende stakeholdergroepen hechten een verschillende mate van belang aan de drie hierboven genoemde gebieden. Commissarissen zijn met name positief over het vergroten van de rol van de accountant ten aanzien van alternatieve winstbegrippen en financiële informatie buiten de jaarrekening. De groep bestuurders hecht de meeste waarde aan het vergroten van de rol van de accountant ten aanzien van operationele KPI's en de investeerders aan de financiële informatie buiten de jaarrekening. Ten aanzien van alternatieve winstbegrippen is het percentage voorstanders van uitbreiding van de controle op dit gebied even groot onder de stakeholders die de controle als effectief beoordelen als onder de stakeholders die de controle als niet-effectief beoordelen. Bij de financiële informatie buiten de jaarrekening en operationele KPI's is het percentage voorstanders iets hoger onder de stakeholders die de controle op dit moment als niet-effectief beoordelen (66% respectievelijk 65%) dan onder de stakeholders die de controle op dit moment als effectief beoordelen (59% respectievelijk 59%), maar dat verschil is niet statistisch significant. Ten aanzien van duurzaamheidsprestatie maatstaven en voorspelde prestatie maatstaven is de meerderheid van stakeholders (54% respectievelijk 58%) geen voorstander van toevoeging aan de reikwijdte van de controle. Hierbij zijn ten aanzien van voorspelde prestatie maatstaven wel verschillen waar te nemen tussen stakeholders die op dit moment positief respectievelijk negatief oordelen over de effectiviteit van de controle. Dit betreft het enige gebied waar er sprake is van een statistisch significant verschil zoals blijkt uit de Chi-kwadraattoets. Dit wordt veroorzaakt doordat investeerders in grotere mate voorstander zijn van uitbreiding van de reikwijdte van de controle naar dit onderdeel. Hierbij wordt wel opgemerkt dat ook onder investeerders de voorstanders met 48% nog steeds in de minderheid zijn.

Ook zijn stakeholders positief over het vergroten van de rol van de accountant ten aanzien van fraude (66%) en het naleven van wet- en regelgeving (61%). Met name investeerders wensen dat de rol van de accountants op het gebied van fraude toeneemt, 82% van de investeerders is hier positief over, terwijl minder dan de helft van de com-

Tabel 6. Oordeel stakeholders over mogelijke aanpassingen in de reikwijdte van de accountantscontrole en inhoud van de controleverklaring.

	Totaal positief	Commissarissen	Bestuurders	Investeerders	Overig	Controle beoordeeld als effectief	Controle beoordeeld als niet effectief	Significantie ^b (Pearson Chi-kwadraat)
Reikwijdte								
Consistente reikwijdte (huidige situatie)	27% ^a	24%	17%	36%	29%	29%	24%	p = 0.211
Reikwijdte afhankelijk van omvang en type organisatie	73% ^a	76%	83%	64%	71%	71%	76%	
Continuïteit								
Belangrijkste risico's en onzekerheden	77% ^a	86%	76%	72%	88%	78%	75%	p = 0.530
Langetermijnlevensvatbaarheid	69% ^a	74%	66%	66%	78%	67%	71%	p = 0.306
Andere informatie								
Alternatieve winstbegrippen	62% ^a	72%	52%	67%	60%	62%	62%	p = 0.728
Financiële informatie buiten de jaarrekening	62% ^a	70%	49%	71%	65%	59%	66%	p = 0.256
Operationele KPI's	61% ^a	56%	56%	67%	66%	59%	65%	p = 0.221
Duurzaamheids KPI's	46%	48%	45%	43%	61%	47%	45%	p = 0.742
Voorspelde prestatie maatstaven	42% ^a	38%	36%	48%	44%	38%	47%	p = 0.073**
Fraude								
Iedere fraude (ongeacht materialiteit)	66% ^a	45%	56%	82%	66%	58%	77%	p < 0.001*
Naleving van alle wet- en regelgeving	61% ^a	58%	52%	68%	66%	56%	67%	p = 0.026*
Cultuur, ethiek en gedrag	40% ^a	24%	38%	43%	55%	35%	47%	p = 0.010*
Controleverklaring								
Binair oordeel ('pass or fail')	62% ^a	66%	61%	61%	61%	62%	61%	p = 0.817
Genuanceerde beschrijving van bevindingen	73% ^a	73%	64%	79%	80%	68%	79%	p = 0.007*
Kwalitatieve, tekstmatige toelichting	79% ^a	84%	71%	84%	85%	76%	83%	p = 0.051**

^a significant afwijkend van 50% (op basis van one-sample t-test met 95% betrouwbaarheidsinterval en binomiale test op 5%-niveau) ^b Significantie (op basis van Chi-kwadraattoets) van het verschil in positieve reactie van de groep stakeholders die positief oordeelt over de effectiviteit van de controle ten opzichte van de groep stakeholders die negatief oordeelt over de effectiviteit van de controle: * Significant op het 5%-niveau, ** Significant op het 10%-niveau

missarissen positief is over het vergroten van de rol van de accountant ten aanzien van fraude. Zowel ten aanzien van fraude als naleving van wet- en regelgeving ligt het percentage voorstanders van uitbreiding van de reikwijdte van de controle significant hoger onder stakeholders die de huidige controle onvoldoende effectief vinden (77% respectievelijk 67%) dan onder stakeholders die de huidige controle wel effectief vinden (58% respectievelijk 56%). Met name op deze thema's is het derhalve van belang om een balans te vinden tussen de wensen van de verschillende groepen stakeholders zodanig dat eventuele wijzigingen voor alle groepen bijdragen aan hun oordeel over de effectiviteit van de controle. Slechts 40% van de stakeholders is van mening dat de accountant meer werkzaamheden zou moeten vervullen ten aanzien van cultuur, ethiek en gedrag. Dat is opvallend gezien het belang van cultuur, ethiek en gedrag bij het voorkomen van fraude. Mogelijk hebben stakeholders twijfel over de vraag of de accountant de aangewezen partij is om hierover een oordeel te verstrekken.

Ten aanzien van de controleverklaring is 62% van de respondenten positief over het handhaven van een

binair oordeel in de controleverklaring. Daarnaast is er veel support voor het toevoegen van een meer genuanceerde beschrijving van bevindingen (73%) en opname van een meer kwalitatieve, tekstmatige toelichting (79%) in de controleverklaring. Hierbij kan worden gedacht aan het toekennen van kleuring aan bepaalde schattingen van het management als optimistisch, neutraal of pessimistisch. Over deze toevoegingen is het oordeel van stakeholders die de controle op dit moment als niet-effectief beoordelen positiever dan het oordeel van stakeholders die de controle op dit moment wel als effectief beoordelen.

4. Conclusies en slotbeschouwing

In dit artikel doen we verslag van onderzoek naar de mate waarin informatieverschaffing over de aard en reikwijdte van de controle kan bijdragen aan het verkleinen van de verwachtingskloof en, daarmee, een positiever oordeel van stakeholders over de effectiviteit van de controle.

In lijn met eerder onderzoek concluderen wij dat beter geïnformeerde stakeholders, zoals bijvoorbeeld commissarissen en bestuurders, die het werk van de accountant van dichterbij kunnen waarnemen positiever oordelen over de effectiviteit van de controle dan stakeholders die hiervoor zijn aangewezen op openbare informatie, zoals investeerders.

Op basis van ons onderzoek concluderen wij daarnaast dat er indicaties zijn dat meer informatieverschaffing over de reikwijdte en het proces van de controle kan bijdragen aan een positiever oordeel van stakeholders, maar mede als gevolg van de omvang van de onderzoekspopulatie hebben we de statistische significantie hiervan onvoldoende kunnen vaststellen. Daarnaast stellen we vast dat belangrijke informatie over de controle, zoals reikwijdte en materialiteit, door een meerderheid van de stakeholders die zich op openbare informatie moet baseren niet wordt gelezen. Dit kan mede verklaren waarom in de literatuur tot nu toe wisselende resultaten worden gevonden van het effect van de uitgebreide controleverklaring.

Deze bevindingen betekenen enerzijds dat het voor een positiever oordeel van stakeholders over de effectiviteit van de controle van belang is dat accountants ook andere methoden en kanalen hanteren om ze beter te informeren over het proces van de accountantscontrole. Welke methoden en kanalen dat kunnen of moeten zijn hebben wij niet nader onderzocht. Anderzijds betekent het dat betere informatieverschaffing alleen niet voldoende is om dit te realiseren. Het onderzoek laat ook zien dat stakeholders wensen of verwachtingen hebben van de controle die verder gaan dan wat een jaarrekeningcontrole op dit moment behelst en de standaarden vereisen. In veel gevallen bestaan die wensen zowel bij stakeholders die op dit moment reeds positief oordelen over de effectiviteit van de controle als bij stakeholders die op dit moment negatief oordelen over de effectiviteit van de controle. Dat geldt met name voor een uitbreiding van de reikwijdte met werkzaamheden ten aanzien van belangrijkste risico's en onzekerheden, langetermijnlevensvatbaarheid en alternatieve winstbegrippen. Uitbreiding van de reikwijdte van

de controle op de gebieden fraude en naleving van wet- en regelgeving wordt ook positief beoordeeld, maar op de vraag of iedere fraude en naleving van alle wet- en regelgeving in de reikwijdte van de controle zou moeten vallen wordt minder eenduidig gereageerd en vinden we een significant verschil tussen het oordeel van stakeholders die op dit moment positief oordelen over de effectiviteit van de controle en stakeholders die op dit moment negatief oordelen. Hier is derhalve mogelijk een meer genuanceerde oplossing nodig die tegemoet komt aan de wensen van alle stakeholders.

Ten slotte vinden we ook verschillen in wensen ten aanzien van de informatie in de controleverklaring tussen verschillende stakeholdergroepen. Ondanks die verschillen concluderen we dat er behoefte bestaat aan een duidelijk, binair, oordeel, aangevuld met meer kwalitatieve 'kleuring' van de bevindingen dan op dit moment het geval is.

Wij merken op dat wij geen onderzoek hebben gedaan naar de invloed van mogelijke kosten van uitbreiding van de reikwijdte van de controle op oordelen van stakeholders hierover. Uitbreiding van de reikwijdte zodanig dat dit leidt tot (een redelijke mate van) zekerheid van de controle dat iedere fraude (ongeacht aard of materialiteit) en iedere overtreding van wet- en regelgeving wordt geïdentificeerd door de accountant zou de kosten van de controle belangrijk kunnen verhogen. Daarnaast kunnen accountants oplossingen die gericht zijn op betere informatieverschaffingen gemakkelijker zelf doorvoeren dan oplossingen die gericht zijn op aanpassingen in de reikwijdte van de controle. Die laatste aanpassingen zullen ook actie vereisen van, afhankelijk van de situatie, (een combinatie van) wetgever, standaardsetters, commissarissen en/of aandeelhouders om de opdracht van de accountant aan te passen aan de behoefte van stakeholders.

Daarbij merken we ook op dat een grote meerderheid van de stakeholders voorstander is van een flexibele reikwijdte van de controle waardoor gewenste uitbreidingen mogelijk toegespitst moeten worden op specifieke typen organisaties en niet op alle controleplichtige organisaties.

-
- **Prof. dr. A.J. Brouwer RA** is partner bij PwC en professor aan de Vrije Universiteit Amsterdam.
 - **Drs. Linda Ummels RA** is director bij PwC.
 - Dit artikel is op persoonlijke titel geschreven.
-

Noot

1. De survey is uitgevoerd door PwC UK in 2019 als onderdeel van het 'Future of Audit' initiatief. Het bijbehorende rapport is gepubliceerd op <https://www.pwc.co.uk/who-we-are/the-future-of-audit.html>

Literatuur

- ACCA [The Association of Chartered Certified Accountants] (2019) Closing the expectation gap in audit. https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/professional-insights/Expectation-gap/pi-closing-expectation-gap-audit.pdf

- Britainthinks (2019) Understanding citizens' views on the regulation of corporate reporting, corporate governance and audit. Deliberative research conducted on behalf of the Financial Reporting Council (FRC). [https://www.frc.org.uk/getattachment/616e0f83-03e0-4ac4-9f9d-fca4a7b59102/FRC_Citizens-Juries_Full-Report_Final-\(1\).pdf](https://www.frc.org.uk/getattachment/616e0f83-03e0-4ac4-9f9d-fca4a7b59102/FRC_Citizens-Juries_Full-Report_Final-(1).pdf)
- CTA [Commissie Toekomst Accountancysector] (2019) Voorlopige bevindingen van de Commissie Toekomst Accountancysector. <https://www.internetconsultatie.nl/voorlopigebevindingencta>
- Evers N, Van Buuren J, Van Nieuw Amerongen N (2019) De waardevaardigheid van kernpunten in de controleverklaring voor de kapitaalmarkten. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* 93(1/2): 57–68. <https://doi.org/10.5117/mab.93.30585>
- Gold A, Gronewold U, Pott C (2012) The ISA 700 auditor's report and the audit expectation gap – Do explanations matter? *International Journal of Auditing* 16(3): 286–307. <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2012.00452.x>
- Humphrey C, Moizer P, Turley S (1992) The audit expectations gap—plus ca change, plus c'est la meme chose? *Critical Perspectives on Accounting* 3(2): 137–161. [https://doi.org/10.1016/1045-2354\(92\)90008-F](https://doi.org/10.1016/1045-2354(92)90008-F)
- IAASB (International Auditing and Assurance Board) (2012) Improving the auditor's report: invitation to comment. https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Auditor_Reporting_Invitation_to_Comment-final_0.pdf
- Litjens HJR, Vergoossen RGA (2012) De controleverklaring en de verwachtingskloof in het midden-en kleinbedrijf. *Maandblad Voor Accountancy en Bedrijfseconomie* 86(3): 58–73. <https://doi.org/10.5117/mab.86.15770>
- Motivaction International B.V. (2019) Onderzoek onder voorzitters van Audit Commissies. <https://www.nba.nl/globalassets/projecten/in-het-publiek-belang/veranderagenda/motivaction-rapport-onderzoek-onder-audit-committees.pdf>
- Porter BA (1993) An empirical study of the audit expectation-performance gap. *Accounting and Business Research* 24(93): 49–68. <https://doi.org/10.1080/00014788.1993.9729463>
- PwC (2019) The future of audit. Perspectives on how the audit could evolve. <https://www.pwc.co.uk/who-we-are/the-future-of-audit.html>
- SEO [Stichting Economisch Onderzoek] (2019) De Nederlandse markt voor wettelijke controles. Economische analyses ten behoeve van de Commissie Toekomst Accountancysector. <https://www.internetconsultatie.nl/voorlopigebevindingencta>
- Van Buuren J (2015) Controlekwaliteit blijft een belevenis. *Maandblad Voor Accountancy en Bedrijfseconomie* 89(3): 67–76. <https://doi.org/10.5117/mab.89.31257>
- YouGov, Financial Reporting Council (2014) Improving confidence in the value of audit. A research report commissioned by the Financial Reporting Council. <https://www.frc.org.uk/getattachment/bfbcab7a-e0a4-4ef7-973a-e53cc007f1df/YouGov-report-FRC-Confidence-in-Audit.pdf>