

ORGANISATIE EN MANAGEMENT

Kwaliteit van mkb-accountantskantoren: een stakeholderbenadering

Niels van der Weerd, Antoinette Rijsenbilt, Henk Volberda en Fedde van Wegen

SAMENVATTING Rapportages die worden voorzien van een accountantsverklaring zijn onderworpen aan strenge kwaliteitseisen. Datzelfde geldt voor de controle- en samenstelprocessen als zodanig. Kwaliteit gaat echter over meer dan procedures en standaarden. Een accountantskantoor heeft diverse stakeholders die elk hun eigen perceptie en oordeel over kwaliteit hebben. Zij beoordelen de kwaliteit van het kantoor op geheel andere gronden dan bijvoorbeeld de toetsingseisen van de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA). In dit artikel ontwikkelen we het begrip 'organisatiekwaliteit' voor mkb-accountantskantoren en maken daarbij onderscheid naar vier typen stakeholders: de vennoten, de accountants, de ondernemers en de 'gebruikers' van de rapportages. Daarmee krijgt het management handvatten om de kwaliteit van de organisatie te verbeteren en indirect ook de kwaliteit van rapportages en controle- en samenstelprocessen. We beschrijven verschillende benaderingen om daar invulling aan te geven.

RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK Met onze studie beogen wij vennoten en andere leidinggevendenden van mkb-accountantskantoren concrete inzichten te verschaffen in de betekenis van kwaliteit van een organisatie in het algemeen en het eigen kantoor in het bijzonder. We reiken daarvoor handvatten aan om de kwaliteit van het kantoor - zoals die wordt gepercipieerd door verschillende relevante belanghebbenden - continu te verbeteren. We richten ons daarbij zowel op de samenstelpraktijk als op de controlepraktijk.

1 Het belang van kwaliteit in de context van een mkb-accountantskantoor

Het belang van de kwaliteit van de werkzaamheden van accountants is evident voor ieder die zich met het vakgebied bezighoudt. Er wordt gesteld dat er meer aandacht voor kwaliteit nodig is binnen de beroepsgroep. Divers onderzoek geeft een wisselend beeld van het kwaliteitsniveau (Verbeeten, 2015). In een evaluatie van de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) wordt

vooral het vertrouwen in accountantsorganisaties expliciet benoemd als pijnpunt (Eijkelenboom & Hijink, 2014). Veelal richten de commentaren en de maatregelen zich op de controle- en samenstelprocessen, zoals de maatregelen uit het rapport "In het publiek belang" (NBA, 2014). Terecht natuurlijk, want uit deze kernprocessen komen immers de 'producten' voort die het werk van accountants zo relevant maken. Zonder een betrouwbaar proces zal er ook geen vertrouwen bestaan in de accountantsverklaring bij een jaarverslag of audit rapportage. In dit artikel stellen wij dat het zaak is om een breder perspectief op kwaliteit te ontwikkelen. Daarbij richten we ons op de kwaliteit van de mkb-accountantsorganisatie zoals gepercipieerd door haar primaire stakeholders.

De kwaliteit van een organisatie als geheel is relevant omdat dit de context is waarin kwalitatief hoogstaand accountantswerk moet plaatsvinden. De werkgroep Toekomst Accountantsberoep (NBA, 2014) stelt niet voor niets de attitude van professionals aan de orde in haar rapport "In het publiek belang". De cultuur van een organisatie geeft (mede) vorm aan deze persoonlijke attitude van de accountants: in een organisatie waarin onvoldoende aandacht is voor de belangen van diverse actoren, kan men moeilijk een op kwaliteit en verantwoordelijkheid geënte houding verwachten. De werkgroep stelt verder in haar rapport: "Om vertrouwen te kunnen verschaffen moet je allereerst zelf worden vertrouwd". Daarmee wijzen zij de maatschappij aan als de partij die vertrouwen moet hebben in de beroepsgroep in het algemeen. Wij verleggen in dit artikel de blik naar de vennoten, de accountants in dienst van het kantoor, de ondernemers en de gebruikers van de verslagen van accountants: aan welke kwaliteitseisen moet een organisatie voor hén voldoen om hun vertrouwen te genieten? Wanneer beoordelen zij de organisatie als 'van hoge kwaliteit'? Dat doen we vanuit de veronderstelling dat een eenzijdige focus op audit kwaliteit en het voldoen aan wet- en regelgeving ten aanzien van de controle en het samenstellen van (fi-

nanciële) verslaggeving geen recht doet aan de roep om meer aandacht voor kwaliteit. Meer aandacht voor kwaliteit betekent óók meer aandacht voor de ervaring van kwaliteit door de diverse belanghebbenden van de organisatie. Kortom, meer aandacht voor de kwaliteit van de organisatie van het mkb-accountantskantoor. Om tot deze inzichten en handvatten te komen is gezocht naar een model waar organisatiekwaliteit mee kan worden onderzocht. Zo'n model moet bruikbaar zijn voor toepassing binnen mkb-accountantskantoren. Vervolgens is een specifiek model ontwikkeld waarin de meest relevante eigenschappen van mkb-accountantsorganisaties zijn gedefinieerd zoals deze worden gepercipieerd door relevante stakeholders. Deze eigenschappen zijn verkregen door analyse van wetenschappelijke en andere literatuur¹.

We beginnen dit artikel in hoofdstuk 2 met een nadere duiding van het begrip kwaliteit in de context van een mkb-accountantsorganisatie. In hoofdstuk 3 werken we deze definitie (van organisatiekwaliteit) uit voor verschillende stakeholders van mkb-accountancykantoren en schetsen we een palet aan perspectieven. Hoofdstuk 4 gaat vervolgens nader in op twee alternatieve benaderingen in kwaliteitsmanagement – de harde en de zachte aanpak – die kunnen helpen bij het oplossen van conflicterende belangen van stakeholders. In het laatste hoofdstuk werken we onze conclusies uit en benoemen we relevante vragen voor (praktijk)onderzoek.

2 Kwaliteit gedefinieerd

We kunnen kwaliteit bezien in de enge en de ruime betekenis van het woord. Door kwaliteit in ruime zin te benaderen, zijn we in staat om verder te kijken dan de kwaliteit van de verslaggeving en de controle- en samenstelprocessen. We kunnen dan ook meer zicht ontwikkelen op de diverse manieren waarop de kwaliteit van een organisatie kan worden verbeterd.

2.1 De enge definitie van audit kwaliteit

De enge definitie van kwaliteit in de context van het werk van accountants richt zich op controle- en samenstelprocessen en de (financiële) rapportages en adviezen die aan wet- en regelgeving zijn gebonden. Kortweg: de werkzaamheden en verslagen die tot het domein van de regelgeving en tot het domein van de Autoriteit Financiële Markten (AFM) behoren. In dit artikel gebruiken we de term 'audit kwaliteit' om naar de kwaliteit van deze werkzaamheden en verslagen te verwijzen, ook al dekt deze term de lading niet volledig. Audit kwaliteit als zodanig en indicatoren van audit kwaliteit (audit quality indicators) zijn door anderen uitvoerig gedefinieerd en onderzocht². Vreemd genoeg is er zelfs in deze enge betekenis geen eenduidig begrip van 'kwaliteit'. Het is maar wie je het vraagt, zo stelt ook de werkgroep Toekomst Accountantsbe-

roep³. De perceptie van audit kwaliteit kan sterk afhangen van de kenmerken van een bepaalde stakeholder (Knechel et al., 2013). We gaan in dit artikel niet verder in op de definitie van audit kwaliteit in het bijzonder, maar het maakt wel duidelijk dat het benoemen van kwaliteit complex en subject-afhankelijk is.

Uit diverse pogingen om kwaliteit – in enge zin – te vatten wordt één ding wel duidelijk: de kwaliteitsambities gaan verder dan de formele kwaliteit van het proces en de output. Zo worden in verschillende publicaties, die zijn gericht op het verbeteren van audit kwaliteit, aspecten genoemd die niet direct tot het primaire proces van controleren of samenstellen behoren. Om er enkele te noemen: een sceptische houding, proactief leiderschap, cultuur, strategie, corporate governance en het vermogen om talent aan te trekken en te behouden (IAASB, 2016; NBA, 2014). Ook het model met indicatoren van audit kwaliteit van Knechel et al. (2013) kijkt verder dan proces en uitkomsten en omvat diverse inputs en contextvariabelen. Bijvoorbeeld in de vorm van beloning, tarieven, motivatie en expertise. Deze zullen wij later als elementen van organisatiekwaliteit benoemen, maar voor nu volstaat de constatering dat deze inputs en contextvariabelen kennelijk van invloed zijn op audit kwaliteit.

We leiden hieruit af dat er een relatie zal bestaan tussen audit kwaliteit en de kwaliteit van de organisatie. Temeer daar de werkgroep Toekomst Accountantsberoep (NBA, 2014) heeft gesteld dat de cultuur van een organisatie de persoonlijke attitude van de accountants vormgeeft. Met andere woorden: we veronderstellen dat de kwaliteit van de organisatie als geheel van invloed is op de kwaliteit van de controle- en samenstelwerkzaamheden. Het is dus relevant om de kwaliteit van de organisatie van het mkb-accountantskantoor te betrekken bij de pogingen om de kwaliteit van het accountantswerk te blijven verbeteren.

2.2 Een brede definitie van kwaliteit

Een bekende, brede benadering van kwaliteit is die van de European Foundation for Quality Management (EFQM). Daarin wordt gesteld dat "een excellente organisatie buitengewone prestatieniveaus behaalt en behoudt die de verwachtingen van alle stakeholders waarmaken of overtreffen" (EFQM, 2016). Het model dat de EFQM propageert biedt handvatten om inzicht te krijgen in de oorzaak- en gevolgrelaties tussen hetgeen een organisatie doet en de resultaten die het nastreeft. De charme van het model is dat het bruikbaar is voor diverse soorten organisaties. Het model is echter dermate generiek, dat het weinig concreet wordt voor mkb-accountantskantoren. Vooral de verwijzing naar verwachtingen van stakeholders en diverse resultaatgebieden, zoals 'people, customer and society results', is bruikbaar om een bredere definitie voor het accountantskantoor te ontwikkelen.

Veel definities richten zich vooral op de perceptie van kwaliteit door klanten. Uiteraard is dat bijzonder relevant, echter juist in de context van accountantskantoren past een dergelijke *exclusieve focus* maar moeilijk. Een bruikbare definitie van organisatiekwaliteit neemt niet slechts de producten of diensten van het kantoor in ogenschouw om het vervolgens aan de opdrachtgever te laten om een exclusief oordeel te vellen over kwaliteit. Een bruikbare definitie neemt een bredere groep belanghebbenden in acht en kijkt daarmee niet alleen naar de output van het kantoor maar ook naar haar processen. Behalve de EFQM betrekken ook anderen meerdere stakeholders in hun definitie van organisatiekwaliteit, bijvoorbeeld als zij kwaliteit trachten te definiëren voor non-profit organisaties (die per definitie geen klanten hebben in de commerciële zin van het woord). Zoals bijvoorbeeld Cuyvers (2009):

“Kwaliteit is de mate waarin (1) het proces en het resultaat van een geleverd product of geleverde dienst (2) voldoet aan de behoeften en verwachtingen van relevante belanghebbenden (3) in relatie tot de visie van de organisatie; dit komt tot uitdrukking in (4) objectieve en subjectieve beoordelingen van de belanghebbenden”.

Naast een brede definitie, waarin diverse stakeholders worden betrokken, is tevens een praktisch toepasbaar model benodigd. De voor dit artikel meest bruikbare definitie baseren we daarom op het werk van Van Nederpelt (2009a en b). In een zoektocht naar een bruikbaar kwaliteitsmodel voor het Centraal Bureau voor de Statistiek (CBS) constateerde hij dat de bekende modellen, waaronder dat van de EFQM, diverse tekortkomingen kenden. Van Nederpelt (2009a en b) ontwikkelde en toetste vervolgens het Object-oriented Quality Model (OQM). Het OQM gaat ervan uit dat een organisatie en haar omgeving bestaan uit diverse zaken (‘objecten’) die voldoende kwaliteit dienen te hebben om de organisatie goed te laten functioneren. Elk object heeft een specifieke set eigenschappen. De combinatie van een object en een bijbehorende eigenschap wordt een ‘kwaliteit-aandachtsgebied’ genoemd. Het is aan de gebruiker, of de belanghebbende, om te bepalen welke kwaliteit-aandachtsgebieden relevant zijn om in zijn of haar behoeften te voorzien. Zo is bijvoorbeeld een kopje koffie een object dat diverse eigenschappen kent: de geur en de smaak, de temperatuur, de prijs en de mate waarin het biologisch verantwoord is. Verschillende belanghebbenden zullen verschillende eigenschappen belangrijk vinden. Voor de auteurs van dit artikel houdt kwaliteit vooral in dat de koffie wordt bereid met vers gemalen bonen, voor anderen is de prijs en service van belang.

De scope van de definitie van kwaliteit wordt dus bepaald door de selectie van belanghebbenden en de behoeften die zij hebben. De scope is daardoor niet beperkt tot de producten en diensten die een organisatie

voortbrengt. Medewerkers zullen nadruk leggen op de kwaliteit van interne, secundaire processen en klanten op de kwaliteit van de dienstverlening zoals zij die ervaren in hun contact met de organisatie. Het open karakter van het OQM is daarom een belangrijk aspect: de elementen worden niet vooraf benoemd (zoals in het EFQM-model) maar worden voor elke organisatie afzonderlijk ingevuld.

2.3 Een hanteerbare definitie van organisatiekwaliteit

Aan de hand van het OQM komen we tot de volgende definitie van organisatiekwaliteit: *onder de kwaliteit van een organisatie verstaan we het geheel van eigenschappen van die organisatie dat van belang is voor het voldoen aan de behoeften van de belanghebbenden van de organisatie.*

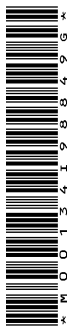
Deze definitie impliceert dat elke belanghebbende een andere invulling geeft aan het begrip ‘kwaliteit van de organisatie’. Elke belanghebbende of groep belanghebbenden, heeft immers specifieke behoeften die zich op hun beurt vertalen in geheel andere eigenschappen waaraan de organisatie moet voldoen. Zo kan het zijn dat klanten, bijvoorbeeld, de organisatie als ‘excellent’ beschouwen maar dat diezelfde organisatie door haar medewerkers maar matig wordt beoordeeld.

Deze definitie bestrijkt daarnaast zowel de kwaliteit van de *processen* die zich afspelen binnen de organisatie als kwaliteit van de *resultaten* van die processen (de output). En ook daar kunnen belanghebbenden een andere perceptie hebben: voor een accountant is vooral het proces belangrijk, voor een kredietverstrekker gaat het toch vooral om de rapportage met de accountantsverklaring.

Tot slot kan deze definitie zowel harde, objectief waarneembare zaken omvatten als zachte, subjectieve zaken. Uiteraard is het voor een beoordeling van kwaliteit veelal eenvoudiger om vooral naar de objectief waarneembare zaken te kijken. Die kunnen immers worden gemeten en veelal ook worden vergeleken met een benchmark. Maar dat neemt niet weg dat ook onstabiele zaken die slechts subjectief of met proxies kunnen worden gemeten, een rol spelen. In de volgende paragraaf komen daar diverse voorbeelden van aan de orde. We komen de notie van harde en zachte elementen ook tegen als we kijken naar verschillende benaderingen van kwaliteitsmanagement.

3 Belanghebbenden en kwaliteitsgebieden van mkb-accountantskantoren

In het voorgaande schreven we over het onderscheid tussen de enge definitie van ‘audit kwaliteit’ en de brede definitie van organisatiekwaliteit. In feite is audit kwaliteit in de context van een mkb-accountantskantoor een onderdeel van organisatiekwaliteit. Auditeren en samenstellen zijn belangrijke processen binnen een accountantskantoor en de (financiële) verslagen en accountantsverklaringen zijn de uitkomsten van die pro-



cessen. Er zijn echter meer processen, zowel primaire processen zoals risicoanalyse en bedrijfskundige advisering, en secundaire processen als algemene managementprocessen en human resource (HR) management. Ook zijn er meer uitkomsten of 'outputs', zoals adviezen aan ondernemers en loonadministraties, die worden geleverd door mkb-accountantskantoren. Daarnaast levert een organisatie ook inkomsten op voor vennoten en medewerkers en kent een organisatie een bepaalde cultuur. Vennoten en medewerkers zullen dergelijke aspecten ook betrekken in een evaluatie van de kwaliteit van een organisatie.

Het is goed om hier het onderscheid te benadrukken tussen de processen en uitkomsten die tot het domein van audit kwaliteit worden gerekend en andere processen en uitkomsten. Het domein van de audit kwaliteit laten we niet buiten beschouwing, maar onze aandacht gaat vooral uit naar die andere processen en uitkomsten. Hoe definiëren verschillende stakeholders de kwaliteit van een mkb-accountantskantoor als we die andere processen en uitkomsten in beschouwing nemen?

3.1 Belanghebbenden

Inherent aan onze definitie is de keuze om meerdere belanghebbenden te identificeren, in lijn met de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB, 2012 en 2014⁴). We onderscheiden in dit onderzoek vier typen stakeholders: de vennoten (veelal zelf ook accountant), de accountants met een dienstverband, de ondernemers (directe opdrachtgevers) en de gebruikers van accountantsverslagen (indirecte opdrachtgevers).

Onder de accountants verstaan we de accountants die in dienst zijn bij het kantoor. We verwachten dat kwaliteit voor hen voornamelijk in de interne processen zit. Vennoten zullen veelal vergelijkbare behoeften hebben als de accountants-in-dienst. Maar zij hebben aanvullende belangen en behoeften vanuit hun positie als eigenaar en vertegenwoordiger van het kantoor naar de buitenwereld. Behalve het proces, wordt kwaliteit voor hen ook in hoge mate bepaald door de resultaten. Belangrijke externe stakeholders zijn natuurlijk de ondernemers, de directe opdrachtgevers van het mkb-accountantskantoor. Ook zij zullen belang hechten aan zowel de uitkomsten van het dienstverleningsproces als aan de kwaliteiten van het proces zelf. De volgende paragraaf gaat daar dieper op in. Onder de gebruikers – niet zijnde de ondernemers – scharen we diverse partijen die de verslagen van accountants gebruiken om beslissingen te nemen of toezicht te houden. Denk daarbij aan kredietverstrekkers, overnamekandidaten en commissarissen. Zij zien vooral de verslagen en komen minder in aanraking met de accountants zelf. Het proces *an sich* is voor hen minder relevant, zolang de kwaliteit van de controle- en samenstelwerkzaamheden wordt gewaarborgd. Dat bepaalt immers de inhoudelijke

kwaliteit van het accountantsverslag. We scharen hen onder de indirecte opdrachtgevers omdat veel van de verslagen waarvoor een accountantsverklaring nodig is, voor hen worden geproduceerd.

Met deze vier groepen belanghebbenden dekken we niet het gehele spectrum aan belanghebbenden. De maatschappij 'in het algemeen' of de 'regulators' zoals de AFM laten we bewust buiten beschouwing. Voor hen is vooral audit kwaliteit van belang en dat onderwerp heeft in de literatuur haar eigen plek. Bovendien is nu juist het publieke belang afgedekt in wet- en regelgeving. De AFM en het toetsingskader van de NBA zijn de aangewezen partijen om kwaliteit op dit gebied te beoordelen.

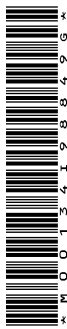
3.2 Behoeften en aandachtsgebieden van belanghebbenden

Nadat de belanghebbenden zijn geïdentificeerd, wordt voor elke partij een set van eigenschappen beschreven waaraan de organisatie dient te voldoen. Het OQM schrijft voor dat deze eigenschappen, of kwaliteit-aandachtsgebieden, worden genoteerd in de vorm van een zelfstandig naamwoord en een bijbehorend bijvoeglijk naamwoord. Na een verkenning van de literatuur komen wij tot een opsomming van relevante behoeften van belanghebbenden. Daarin maken we onderscheid naar kwaliteit-aandachtsgebieden die betrekking hebben op het proces en op de output van de organisatie. De behoeften van accountants kunnen we onderverdelen in een achttal categorieën:

- Zekerheid (proces);
- Werk/privé-balans (proces);
- Sociale interactie (proces);
- Autonomie (proces);
- Zelfactualisatie (proces);
- Bedrijfscultuur (output);
- Beloning en waardering (output);
- Resultaten van het werk (output).

Binnen elke categorie kunnen vervolgens specifieke kwaliteit-aandachtsgebieden worden benoemd, zoals een veilig gevoel in zijn of haar positie (zekerheid), voldoende afstemmingsruimte (werk/privé-balans) en vergaande inspraak in doelen en werkwijzen (autonomie). Deze zaken betreffen vooral de processen binnen de organisatie en in mindere mate de uitkomsten. Maar ook die zijn van belang. Een professional hecht grote waarde aan het leveren van foutloos werk en de waarde van zijn werk voor de maatschappij, zo veronderstelt de literatuur. En vanzelfsprekend is ook de beloning, als resultaat van zijn werk, van belang.

Vennoten van mkb-accountantskantoren zijn vrijwel altijd zelf ook praktiserend accountant. Wat in het voorgaande werd gekoppeld aan de accountant-in-dienst, geldt dus ook voor de vennoot. Maar de vennoot heeft meer belangen en daarmee ook meer behoeften en een breder begrip van organisatiekwaliteit. Zo schaaft de literatuur onder de behoeften van ven-



noten ook vermogensopbouw en reputatie. Diverse behoeften die bij de accountant-in-dienst worden geïdentificeerd, zijn bij vennoten in een ruimere zin aanwezig. Autonomie betreft dan niet alleen het werk, maar ook economische en strategische onafhankelijkheid. Sociale interactie gaat dan ook over de omgang met klanten en maatschappelijke partijen. Zelfactualisatie betreft voor een professional vooral persoonlijke groei, voor een vennoot betreft dat ook de waardering voor zijn of haar nalatenschap.

Een derde belanghebbende is de ondernemer. Zijn of haar behoeften betreffen, net als bij de vennoot, zowel het proces als de uitkomsten. De wijze waarop de ondernemer de dienstverlening ervaart, zal voor een groot deel de perceptie van de kwaliteit bepalen. Het gaat dan naast de prijs om de betrouwbaarheid van de dienstverlening, klantvriendelijk en proactief gedrag en de inbreng van specialistische kennis. Kijkend naar de output zijn diverse eigenschappen van de rapportage belangrijk, zoals de leesbaarheid en relevantie. Een ander soort van output betreft het advies dat de accountant kan leveren. Daar is het besparingspotentieel bijvoorbeeld van belang en de spanwijdte van het advies. Tot slot zijn er de gebruikers van de rapportages van de accountants. Zij onderscheiden zich met de behoefte om de informatie te gebruiken in hun eigen processen. De commissaris die toezicht moet houden wenst duidelijk gepresenteerde informatie, de kredietverstrekker heeft behoefte aan informatie die direct bruikbaar is voor de besluitvorming en bijvoorbeeld eenvoudig ingelezen kan worden. Investerders zoeken weer naar benchmarkinformatie die elders niet eenvoudig te verkrijgen is. Deze behoeften reiken verder dan de eisen die de wetgever en AFM stellen en worden veelal buiten beschouwing gelaten. Toch is ook hun beoordeling van de kwaliteit van belang gezien hun relatie met de ondernemer.

Tabel 1 presenteert een overzicht van de behoeften van diverse stakeholders en enkele voorbeelden van bijpassende kwaliteit-aandachtsgebieden. Deze kwaliteit-aandachtsgebieden zijn niet limitatief en kunnen in de toekomst bij voortschrijdend inzicht worden aangevuld. De bronvermeldingen zijn een selectie, diverse bronnen benadrukken dezelfde behoeften en aandachtsgebieden.

4 Stakeholders en kwaliteitsmanagement

Door meerdere stakeholders te onderkennen met elk een eigen definitie van de kwaliteit van een mkb-accountantskantoor, ontstaan diverse gerelateerde vraagstukken voor vennoten en leidinggevendenden. Hoe kan kwaliteit worden 'gemanaged' in het geval van tegenstrijdige belangen? Of, om te beginnen: wiens definitie van kwaliteit prevaleert eigenlijk? Prevaleert het kwaliteitsoordeel van de accountant ten aanzien van zowel proces én product? We spreken dan van een sterk professionele oriëntatie (Volberda, 1991). Of hanteert

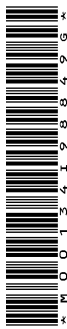
het kantoor een zwak professionele oriëntatie waarbij het oordeel van de ondernemer prevaleert ten aanzien van het product, maar waarbij ten aanzien van het proces het kwaliteitsoordeel van de accountant het meest telt? Een derde mogelijkheid is een zwakke klantoriëntatie, waarbij kwaliteit van proces en product gezamenlijk worden beoordeeld door ondernemer en accountant. De vierde optie, waarin het oordeel van de ondernemer ten aanzien van de kwaliteit van proces én product doorslaggevend is, lijkt theoretisch. Afgezien van deze laatste optie, valt er voor alle drie de mogelijke oriëntaties iets te zeggen. Het is aan de leiding van het kantoor om, voor zover daar speelruimte voor aanwezig is, een keuze te maken en een specifieke definitie te laten domineren in het kwaliteitsbeleid.

Een tweede vraagstuk betreft de wijze waarop het kantoor tegenstrijdige belangen van stakeholders vereenzelvigt. De behoeften van de afzonderlijke groepen stakeholders kunnen immers strijdig met elkaar zijn. Vanuit de agency-theorie wordt met name de nadruk gelegd op de informatieasymmetrie tussen managers en externe stakeholders. Aandeelhouders en kredietverschaffers zullen hoge auditkwaliteit verlangen om de informatieasymmetrie te beperken (Defond & Zhang, 2014). Maar ook andere belangen kunnen tegenstrijdig zijn. Zo zal een investeerder zoveel mogelijk informatie wensen (*full disclosure*) ten behoeve van investeringsbeslissingen, terwijl de ondernemer concurrentiegevoelige informatie niet terug wil laten komen in het jaarverslag. Andere tegenstrijdigheden zullen voortkomen uit de behoeften van vennoten versus de behoeften van medewerkers, zoals de bereidheid tot overwerk versus de wens om voldoende tijd voor gezinsleven, of uit de strijd om schaarse middelen die elke economische organisatie kenmerkt.

De leiding van het kantoor kan in principe twee benaderingen hanteren om kwaliteit te managen en conflicterende belangen te vereenzelvigen. Enerzijds is daar de 'harde', analytische benadering die samengaat met een op macht gebaseerde omgang met tegenstrijdigheden. En anderzijds is er de 'zachte', mensgerichte benadering die samengaat met een op draagvlak gestoelde aanpak (Soltani & Lai, 2007; Gadenne & Sharma, 2009). Een keuze tussen beide benaderingen hoeft overigens in de praktijk niet aan de orde te zijn. Elementen van beide benaderingen kunnen gecombineerd of afwisselend worden ingezet.

4.1 De harde benadering

De harde benadering van kwaliteitsmanagement richt zich op het meten van specifieke aspecten van kwaliteit en het analyseren van afwijkingen. Een statistische en op feiten en cijfers gebaseerde benadering dus, gericht op het voorkomen van herhaling van afwijkingen van de norm. Specifiek voor accountancy geeft de werkgroep 'toekomst accountsberoep' (NBA, 2014) enkele



Tabel 1: kwaliteit-aandachtsgebieden verschillen per belanghebbende

Belang-hebbende	Behoeften	Voorbeelden van kwaliteit aandachtsgebieden	Bronnen:
Accountant	Zekerheid (p) Werk/privé-balans (p) Sociale interactie (p) Autonomie (p) Zelfactualisatie (p) Bedrijfscultuur (o) Beloning en waardering (o) Resultaten van het werk (o)	Veilig gevoel in positie Afstemmingsmogelijkheden Betrokkenheid collega's Inspraak doelen, werkwijzen Intellectuele uitdaging Toon aan de top Marktconform salaris Foutloos resultaat	(Adler & Aranya, 1984) (Nandan, 2010 & FEE, 2016) (Adler & Aranya, 1984) (Adler & Aranya, 1984 & Nandan, 2010 & FEE, 2016) (Adler & Aranya, 1984) (FEE, 2016) (Adler & Aranya, 1984) (*)
Vennoot	<i>Gelijk aan accountant, plus:</i> Autonomie (p) Sociale interactie (p) Zelfactualisatie (o) Reputatie (o) Beloning (o)	Onafhankelijke positie Contact met klanten en derden Gewaardeerde nalatenschap Onfeilbare reputatie Structurele vermogensopbouw	(Nandan, 2010) (Adler & Aranya, 1984) (Adler & Aranya, 1984) (*) (Adler & Aranya, 1984)
Ondernemer (klant)	Betaalbare dienst (p) Betrouwbare dienst (p) Klantvriendelijke dienst (p) Hoogwaardige dienst (p) Rapportages (o) Advies (o)	Marktconforme prijs Consistente kwaliteit Goede bereikbaarheid Specifieke kennis sector Duidelijke performance informatie Onbetwiste inhoud (geen aantijgingen of aanpassingen) Mate van coaching	(Van de Ven, 2014 & Novak, 2015) (Novak, 2015 & Kleynveld, 2016) (Van de Ven, 2014 & Novak, 2015) (Knechel et al., 2013, Van de Ven, 2014 & FEE, 2016) (Pierce & O'dea, 2003, (Novak, 2015) (Knechel et al., 2013) (Commissie Hoek 2013, Van de Ven, 2014, McKinsey 2014 & Novak, 2015)
Gebruiker	<i>Algemeen:</i> Verwerken rapportage (o) <i>Kredietverstrekker:</i> Verantwoording afleggen (o) <i>Investeerder:</i> Besluitvorming onderbouwen (o)	Bruikbaarheid informatie Gekwalificeerde handtekening en het voldoen aan de standaarden Unieke (benchmark) informatie	(IAASB, 2012, 2014) (Knechel et al., 2013 & (*)) (*)
Noot: (p) de focus ligt op het proces, (o) de focus ligt op de output van het accountantskantoor. * Deze informatie is afkomstig uit interviews.			

maatregelen aan die helpen met het verbeteren van de kwaliteit van de accountantscontrole. Een voorbeeld van een "harde" maatregel betreft het verplichtstellen van een duidelijke rapportage van doelen en resultaten aan de hand van verschillende kwaliteitsindicatoren, zoals de investeringen in trainingsuren. Bij een dergelijke 'harde' benadering van kwaliteitsmanagement passen de analytische en de op macht gestoelde stijlen van veranderingsmanagement (zoals beschreven door Thurley, 1997). De *analytische stijl* ziet verandering als een zeer

gestructureerd proces. Gestart wordt met een diagnose stellen door middel van eisen. Vervolgens wordt het veranderingsplan opgesteld om daarna de behaalde resultaten te evalueren en nieuwe doelen te kunnen stellen. De op macht gestoelde aanpak is minder gestructureerd, maar beide kenmerken zich door een 'objectieve' afweging van opties en het ondernemen van actie op directieve wijze. De leiding bepaalt welke belangen prevaleren en besluit over de oplossing van een tegengesteld belang.

4.2 De zachte benadering

De toepassing van de *zachte* benadering van organisatie-kwaliteitsmanagement benadrukt empowerment en autonomie (van professionals), teamwork en gedelegeerde verantwoordelijkheid, open communicatie, betrokkenheid van medewerkers, ontwikkeling van vaardigheden en het ontwikkelen van commitment aan kwaliteitsdoelstellingen en -principes van de organisatie. Een mensgerichte benadering dus waarbij in zijn algemeenheid de kwaliteit van een organisatie kan worden verbeterd door middel van het ontwikkelen (opleiden) van het menselijk kapitaal. Een concreet voorbeeld van een maatregel uit het rapport "In het publiek belang" (NBA, 2014) die aansluiting vindt bij de zachte benadering gaat over de beloning van partners. De beloning van partners zou men moeten laten afhangen van de rol, verantwoordelijkheden en kwaliteit in plaats van commerciële resultaten. Ook middels het promotiebeleid kunnen accountantskantoren het belang van kwaliteit duidelijk maken. Bij een dergelijke 'zachte' benadering van kwaliteitsmanagement past een aanpak van conflicterende belangen die meer op overleg en overeenstemming is gestoeld. Thurley (1997) onderscheidt de actie-gedreven aanpak, een aanpak gericht op onderhandelen en een aanpak gericht op commitment. De actie-gedreven aanpak stelt nog steeds de leiding centraal bij het bepalen van de koers, maar vereist ook de betrokkenheid van anderen. De laatste twee benaderingen erkennen dat macht verdeeld is, of zou moeten zijn, en baseren zich op het realiseren van commitment door optimale oplossingen te zoeken in de vorm van compromissen.

5 Conclusie

We resumeren dit artikel met de constatering dat de kwaliteit van een mkb-accountantskantoor een verschillende betekenis zal hebben voor verschillende belanghebbenden. Afhankelijk van de behoefte van elke belanghebbende, zullen specifieke kwaliteitsgebieden om aandacht vragen. Daarbij is het aan de leiding van het kantoor om keuzes te maken ten aanzien van kwaliteitsmanagement. Wiens belangen prevaleren, welke rol spelen harde en zachte manieren om kwaliteit te beheersen en, vooral, hoe worden tegengestelde belangen vereenzelvigt?

We presenteren in dit artikel een overzicht van de belanghebbenden en kwaliteitsbehoeften zoals we die uit diverse literatuur kunnen destilleren. Dit overzicht is daarnaast algemeen, terwijl elk kantoor natuurlijk zijn eigen unieke samenstelling van belanghebbenden kent. Praktijkonderzoek moet uitwijzen in hoeverre de theorie aansluit bij de daadwerkelijke behoeften van belanghebbenden. We maakten daarnaast duidelijk dat er verschillende manieren zijn om om te gaan met tegengestelde belangen, grofweg ingedeeld in harde en zachte benaderingen. Praktijkonderzoek moet duidelijk maken welke maatregelen passen bij een specifieke voorkeur voor kwaliteitsmanagement van een kantoor. Dergelijke inzichten dienen tot voordeel van de leidinggevenden van mkb-accountantskantoren, zodat de kwaliteit van deze organisaties voortdurend verbeterd kan worden. En daarmee de kwaliteit van de controle- en samenstellingspraktijk waar nu zo veel aandacht voor is. ■

Dr. N.P. (Niels) van der Weerd is managing director van Erasmus Centre for Business Innovation, een kennisonderneming van de Erasmus Universiteit Rotterdam. Daarvoor was hij als universitair docent verbonden aan de vakgroep Strategie en Ondernemerschap van de Rotterdam School of Management.

Dr. J.A. (Antoinette) Rijsenbilt is Directeur Bedrijfsvoering van de Erasmus School of Accounting & Assurance en lid DB van het kenniscentrum NEMACC. Zij heeft van 1991 tot 2009 diverse financiële functies vervuld, zowel in complexe internationale organisaties als in het Nederlandse MKB. Vanaf 2009 is zij verbonden aan de EUR.

Prof. dr. H.W. (Henk) Volberda is hoogleraar Strategisch Management en Ondernemingsbeleid en directeur Knowledge Transfer aan de Rotterdam School of Management, Erasmus Universiteit. Tevens is hij wetenschappelijk directeur van het topinstituut INSCOPE: research for innovation.

F.J. (Fedde) van Wegen is MSc. Finance and Investments student aan de Rotterdam School of Management. In zijn rol als studentassistent bij de Erasmus Centre for Business Innovation ondersteunt hij het uitvoeren van onderzoeken.

Noten

1 In een vervolgonderzoek zullen met behulp van een vragenlijst de veronderstelde kwaliteitseisen worden getoetst bij vennoten, accountants, ondernemers en diverse 'gebruikers' van accountantsrapporten. Gelijktijdig inventariseren we dan de specifieke maatregelen die vennoten

treffen om de kwaliteit van hun kantoor te verbeteren.

2 Voor een review van audit kwaliteit zie Knechel et al. (2012) en van audit kwaliteit indicatoren Center for Audit Quality (2016).

3 Zie: "In het publiek belang" (NBA, 2014),

paragraaf 8.1 (Definitie van kwaliteit en kwaliteitsindicatoren).

4 Zie FEE (2016). De Fédération des Experts Comptables (Federation of European Accountants) heeft haar naam gewijzigd in Accountancy Europe (www.accountancyeurope.eu).

Literatuur

- Adler, S. & Aranya, N. (1984). A comparison of the work needs, attitudes, and preferences of professional accountants at different career stages. *Journal of Vocational Behavior*, 25: 45-57.
- Center for Audit Quality (CAQ) (2016). *Audit quality indicators. The journey and path ahead*. Geraadpleegd op file:///G:/ACER,%204%20JANUARI%202017/Audit%20quality/Center%20for%20Audit%20Quality,%202016,%20audit%20quality%20indicators_journeyandpath2016.pdf.
- Commissie Hoek (2013). *Verkenning MKB-Financiering*. Geraadpleegd op http://metaalunie.nl/Portals/1/Bestanden/Rapport_commissie%20Hoek_MKB_Financiering.pdf.
- Cuyvers, G. (2009). Scoren met kwaliteit. Geraadpleegd op: https://www.academia.edu/3496024/Scoren_met_kwaliteit.
- DeFond, M. & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics* 58: 275-326.
- Eijkelenboom, E. & Hijink, J. (2014). Bouwen aan vertrouwen; evaluatie van de Wet toezicht accountantsorganisaties ("WTA"). Ministerie van Financiën. Geraadpleegd op <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2014/09/25/rapport-onderzoek-bouwen-aan-vertrouwen-evaluatie-van-de-wet-toezicht-accountantsorganisaties-van-de-erasmus-universiteit-rotte>.
- European Foundation for Quality Management (EFQM) (2016). *An overview of the EFQM Excellence Model*. Geraadpleegd op http://www.efqm.org/sites/default/files/overview_efqm_2013_v1.pdf.
- Federation of European Accountants (FEE) (2016). Overview of Audit Quality Indicators Initiatives. Update to December 2015 edition. Geraadpleegd op https://www.accountancy-europe.eu/wp-content/uploads/1607_Update_of_Overview_of_AQIs.pdf.
- Gadenne, D. & Sharma, B. (2009). An investigation of the hard and soft quality management factors of Australian SMEs and their association with firm performance. *International Journal of Quality & Reliability Management*, 26(9): 865-880.
- International Auditing Assurance Standards Board (IAASB) (2012). Improving the auditor's report. Geraadpleegd op: https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Auditor_Reporting_Invitation_to_Comment-final_0.pdf.
- International Auditing Assurance Standards Board (IAASB) (2014). A framework for audit quality. Key elements that create an environment for audit quality. Geraadpleegd op <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/A-Framework-for-Audit-Quality-Key-Elements-that-Create-an-Environment-for-Audit-Quality-2.pdf>.
- International Auditing Assurance Standards Board (IAASB) (2016). Enhancing audit quality in the public interest. An invitation to comment. A focus on professional skepticism, quality control and group audits. Geraadpleegd op <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Invitation-to-Comment-Enhancing-Audit-Quality.pdf>. Overview. Geraadpleegd op <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Overview-Invitation-to-Comment-Enhancing-Audit-Quality.pdf>.
- Kleynveld, J. (2016). 5 grootste verbeterpunten accountants volgens klanten. Geraadpleegd op <http://financieel-management.nl/artikel/5-grootste-verbeterpunten-accountants-volgens-klanten>.
- Knechel, W.R., Krishnan, G.V., Pevzner, M. Shefchik, L.B. & Velury, U.K. (2013). Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(Supplement 1): 385-421.
- McKinsey & Company (2014). *Het kleinbedrijf Grote motor van Nederland*. Geraadpleegd op <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2014/06/20/het-kleinbedrijf-grote-motor-van-nederland>.
- Nandan, R. (2010). Management accounting needs of SMEs and the role of professional accounts: A renewed research agenda. *Journal of Management Accounting Research*, 8(1): 65-77.
- Nederlands Beroepsorganisatie van Accountants (NBA). (2014). Werkgroep Toekomst Accountantsberoep: *In het publiek belang; maatregelen ter verbetering van de kwaliteit en onafhankelijkheid van de accountantscontrole*. Geraadpleegd op: <https://www.nba.nl/Documents/Nieuws/2014/pdfs/In%20het%20publiek%20belang%20rapport%20WG%20Toekomst%20Acc%2025sep14.pdf>.
- Nederpelt, P. van (2009a). Object Oriented Quality Management Model (OQM); a management model for quality. Geraadpleegd op <https://www.cbs.nl/en-gb/background/2009/18/object-oriented-quality-management--oqm---a-management-model-for-quality>.
- Nederpelt, P. van (2009b). The creation and application of a new quality management model. Statistics Netherlands. Geraadpleegd op <https://www.cbs.nl/nl-nl/achtergrond/2009/39/the-creation-and-application-of-a-new-quality-management-model>.
- Novak (2015). Kwaliteitsbeleid. Geraadpleegd op <http://stichting.novak.nl>.
- Pierce, P. & O'dea, T. (2003). Management accounting information and the needs of managers Perceptions of managers and accountants compared. *The British Accounting Review*, 35: 257-290.
- Soltani, E. & Lai, P. (2007). Approaches to quality management in the UK: survey evidence and implications. *Benchmarking: An international Journal*, 14(4): 429-454.
- Thurley, K. (1979). *Supervision: A reappraisal*. London: Heinemann.
- Ven, N. van de (2014). Promotieonderzoek naar wensen MKB-ondernemer. SRA & Universiteit Leiden. Geraadpleegd op <https://www.sra.nl/kantoorondersteuning/promotie-onderzoek-naar-wensen-mkb-ondernemer>.
- Verbeeten, F. (2015). Kwaliteit van accountants: enige onderzoeksvragen. *Tijdschrift voor Toezicht*, 2015/01: 75-80.
- Volberda, H.W. (1991). *Organizational flexibility: change and preservation; a flexibility audit & redesign method*. Groningen: Wolters-Noordhoff.

