

2013•2014
FACULTEIT BEDRIJFSECONOMISCHE WETENSCHAPPEN
*master in de toegepaste economische wetenschappen:
handelsingenieur*

Masterproef

De auditverwachtingskloof en de formulering van de auditverklaring: impact
van voorgestelde wijzigingen

Promotor :
Prof. dr. Roger MERCKEN

Sarah Hermans

*Proefschrift ingediend tot het behalen van de graad van master in de toegepaste
economische wetenschappen: handelsingenieur*

2013•2014

FACULTEIT BEDRIJFSECONOMISCHE WETENSCHAPPEN

*master in de toegepaste economische wetenschappen:
handelsingenieur*

Masterproef

De auditverwachtingskloof en de formulering van de
auditverklaring: impact van voorgestelde wijzigingen

Promotor :
Prof. dr. Roger MERCKEN

Sarah Hermans

*Proefschrift ingediend tot het behalen van de graad van master in de toegepaste
economische wetenschappen: handelsingenieur*

Woord vooraf

Met dit eindwerk sluit ik mijn opleiding Handelsingenieur, met afstudeerrichting Accountancy Financiering – Operationeel Management en Logistiek, af aan de Universiteit Hasselt. Dit eindwerk had ik nooit kunnen verwezenlijken zonder de hulp van een aantal personen. Graag wil ik dan ook van deze gelegenheid gebruik maken om hen te bedanken.

Vooreerst zou ik graag mijn dankwoord richten tot alle bevoorrechte getuigen die tijd hebben vrijgemaakt om mee te werken aan het empirisch onderzoek. Zonder hun medewerking zou ik dit eindwerk niet hebben kunnen realiseren. Hierbij wil ik iedereen die ik heb mogen interviewen nog eens extra bedanken voor hun aanbevelingen, advies en opmerkingen.

Vervolgens zou ik ook mijn promotor Prof. dr. Roger Mercken willen bedanken voor het opnemen van het promotorschap van dit eindwerk.

Ten slotte wil ik ook nog mijn ouders, familie en vrienden bedanken voor hun steun en aanmoedigingen gedurende het schrijven van dit eindwerk.

Sarah Hermans

Samenvatting

Het is belangrijk om de audit verwachtingskloof te dichten aangezien zowel de vraagzijde als de aanbodzijde hier belang bij hebben (Breesch, De Muylder, & Hardies, z.d.). Voor de investeerders is het immers belangrijk dat zij de informatie juist interpreteren bij het maken van hun investeerdersbeslissingen. Ook voor bedrijven is het belangrijk dat de verwachtingskloof gedicht wordt. Wanneer stakeholders beter op de hoogte zijn van de verantwoordelijkheden van de bedrijfsrevisor en daardoor juistere beslissingen nemen, zal het voor bedrijven gemakkelijker zijn om kapitaal aan te trekken. Om de kloof te dichten stellen standaardzetters zoals de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), de Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) en de Europese Commissie voor om de controleverklaring aan te passen (Europese Commissie, 2010; International Auditing and Assurance Standards Board, 2012; Public Company Accounting Oversight Board, 2011a). Aangezien er tot op heden vooral voorstellen gemaakt zijn om de controleverklaring aan te passen, maar nog geen echte definitieve veranderingen aan de controleverklaring hebben plaatsgevonden (met uitzondering van het Verenigd Koninkrijk), is er nog slechts weinig onderzoek gedaan naar de impact van een uitgebreidere controleverklaring op de verwachtingskloof. In dit eindwerk wordt er enerzijds ingegaan op de mogelijke impact van een uitgebreidere controleverklaring op de verwachtingskloof en anderzijds op de vraag hoe de veranderingsprocessen aan de controleverklaring lopen in België en Nederland. De twee centrale onderzoeksvragen zijn dan ook de volgende:

- 1) Wat is de impact van de voorgestelde wijzigingen aan de controleverklaring?
- 2) Hoe lopen de veranderingsprocessen in België en Nederland?

Om een antwoord te geven op deze vragen wordt er eerst een uitvoerig literatuuronderzoek uitgevoerd. In dit onderzoek wordt de structuur en de opbouw van de verwachtingskloof onder de loep genomen. Vervolgens worden de veranderingen aan de controleverklaring doorheen de tijd in de USA en de EU besproken om daarna te komen tot een inventarisatie van tekortkomingen van de huidige controleverklaring zoals opgesomd in de literatuur. Dit leidt dan tot een bespreking van de mogelijke voorstellen tot een verbeterde controleverklaring met de bedenkingen die hierbij gemaakt worden. In het laatste deel van de literatuurstudie wordt ingegaan op de veranderingsprocessen en voorstellen van Belgische en Nederlandse instanties.

Vervolgens komt het eigen empirisch onderzoek aan bod. Het eerste deel van het onderzoek betreft een kwalitatief onderzoek gebaseerd op interviews met bevoorrechte getuigen: bedrijfsrevisoren, professoren, leden van regelgevende instanties en ondernemingen. Vervolgens worden de stellingen geformuleerd in de interviews ter beoordeling voorgelegd aan een grotere groep deskundigen door middel van een enquête. De resultaten van deze enquêtes worden besproken in het tweede deel van het empirisch onderzoek, welk bijgevolg meer kwantitatief van aard is. Aan deze enquêtes namen 113 auditors deel. De steekproef bevat voornamelijk managers, vennoten, bedrijfsrevisoren en partners. Via SPSS worden de resultaten onderzocht. Er werd onder meer nagegaan of er een verschil is tussen bedrijfsrevisoren van de Big 4 en niet-Big 4 in het waarderen van de controleverklaring. Vervolgens werd er onderzocht of de meerderheid van de

respondenten de controleverklaring al dan niet informatief of technisch vinden. Van een aantal veranderingsvoorstellen aan de controleverklaring werd onderzocht of de meerderheid van de respondenten vindt dat deze moeten doorgevoerd worden. Ten slotte werd er onder meer onderzocht of er al dan niet een relatie is tussen het al dan niet technisch en informatief vinden van de huidige controleverklaring en de verschillende voorstellen tot een verbeterde controleverklaring.

Het laatste hoofdstuk bevat een conclusie van dit onderzoek. Over het algemeen zijn de bedrijfsrevisoren het erover eens dat de huidige controleverklaring zeker zijn informatieve waarde heeft. Slechts een beperkt deel van de bedrijfsrevisoren zegt dat de huidige controleverklaring niet voldoende informatief is voor de externe stakeholder en dus aangepast zou moeten worden. Ook over het al dan niet te technisch zijn van de controleverklaring en het al dan niet opnemen van informatie over fraude in de controleverklaring heerst er verdeeldheid onder de respondenten. Over de verschillende voorstellen tot een verbeterde controleverklaring is er ook onenigheid. Voor elk voorstel zijn er respondenten die voorstanders zijn, maar er zijn ook telkens respondenten die er bedenkingen bij hebben. Deze bedenkingen komen vaak overeen met wat ook uit de literatuur bleek, maar uit de interviews kwamen ook nog bedenkingen die nog niet aangehaald werden in de literatuur. Door de bedrijfsrevisoren werd er gesuggereerd dat vooral de topics, materialiteit en de subjectieve schattingen uitgebreider in de controleverklaring besproken dienen te worden. De bedrijfsrevisoren waren het er wel zo goed als unaniem over eens dat een uitgebreidere controleverklaring niet zal leiden tot het dichten van de verwachtingskloof. Slechts een kleine minderheid van de bedrijfsrevisoren dacht dat een uitgebreidere verklaring echt kon bijdragen tot het verkleinen van de verwachtingskloof.

Inhoud

WOORD VOORAF	I
SAMENVATTING	III
INHOUD.....	V
LIJST VAN TABELLEN.....	IX
LIJST VAN FIGUREN.....	IX
INLEIDING.....	XI
1. PROBLEEMSTELLING, ONDERZOEKSVRAGEN EN METHODOLOGISCHE ASPECTEN.....	1
1.1. PROBLEEMSTELLING	1
1.2. CENTRALE ONDERZOEKSVRAAG.....	3
1.3. DEELVRAGEN.....	4
1.4. METHODOLOGIE.....	5
2. LITERATUURONDERZOEK.....	7
2.1. DE VERWACHTINGSKLOOF	7
2.2. ONTWIKKELING CONTROLEVERKLARING IN USA.....	10
2.3. VERANDERINGEN CONTROLEVERKLARING DOOR IAASB	14
2.4. ONTWIKKELING CONTROLEVERKLARING IN EU.....	15
2.5. OPTIES VOOR VERBETERDE CONTROLEVERKLARING	17
2.6. IMPACT VOORGESTELDE WIJZIGINGEN OP CONTROLEVERKLARING	20
2.6.1. <i>Rapporteren over materiële onzekerheden</i>	20
2.6.2. <i>Veranderingen aan taal gebruikt in controleverklaring</i>	20
2.6.3. <i>Additionele informatie in controleverklaring</i>	21
2.6.4. <i>Verplaatsing van paragraaf met verantwoordelijkheden</i>	22
2.6.5. <i>Gebruik van "the other matters" paragraaf</i>	22
2.6.6. <i>Inzichten over kwaliteit van financiële rapportering van onderneming</i>	22
2.6.7. <i>Meer informatie in jaarverslag</i>	23
2.7. VERANDERINGEN AAN CONTROLEVERKLARING AANGEBRACHT DOOR EUROPESE COMMISSIE	24
2.8. VOORSTEL VERBETERDE CONTROLEVERKLARING UITGEVAARDIGD DOOR IAASB	25
2.8.1. <i>Voorstel FRC</i>	27
2.9. VOORSTEL VERBETERDE CONTROLEVERKLARING DOOR PCAOB.....	28
2.10. VERANDERINGSPROCESSEN IN BELGIË EN NEDERLAND	30
2.10.1. <i>België</i>	30
2.10.2. <i>Nederland</i>	31
2.10.2.1. Aanwezigheid registeraccountant op algemene vergadering aandeelhouders	31
2.10.2.2. Uitgebreidere controleverklaring Nederland	32
2.10.2.3. Brief aan IAASB	33
2.10.2.4. Accountantskantoren testen nieuwe verklaring.....	35
2.10.2.5. Primeur uitgebreide controleverklaring	35
3. EMPIRISCH ONDERZOEK: KWALITATIEF	37
3.1. BEVOORRECHTE GETUIGEN	37
3.2. DATAVERZAMELING	37

3.3.	DATA-ANALYSE	38
3.4.	RESULTATEN	38
3.4.1.	<i>Kritieken op controleverklaring</i>	38
3.4.1.1.	Controleverklaring symbolische waarde	39
3.4.1.2.	Binaire controleverklaring	39
3.4.1.3.	Gestandaardiseerde controleverklaring	40
3.4.1.3.1.	<i>Controleverklaring niet te technisch</i>	40
3.4.1.3.2.	<i>Controleverklaring te technisch</i>	41
3.4.1.4.	Fraude	41
3.4.2.	<i>Impact uitgebreidere controleverklaring</i>	42
3.4.2.1.	Informatieve waarde uitgebreidere controleverklaring	42
3.4.2.2.	Rapporteren over continuïteit onderneming	43
3.4.2.3.	Verplaatsen opinie	46
3.4.2.4.	Werkzaamheden auditor	46
3.4.2.4.1.	<i>Invloed relatie auditor-management</i>	46
3.4.2.5.	Verplaatsen paragrafen naar algemene website	47
3.4.2.6.	Gebruik key audit matters	48
3.4.2.6.1.	<i>Risico's</i>	50
3.4.2.7.	Impact rapporteren over fraude	52
3.4.2.7.1.	<i>Rapporteren over werkzaamheden fraude</i>	52
3.4.2.7.2.	<i>Rapporteren over fraude</i>	53
3.4.2.8.	Impact op kosten	54
3.4.2.9.	Rechtszaak	54
3.4.2.10.	Opinion shopping	55
3.4.3.	<i>Suggesties uitgebreidere controleverklaring</i>	56
3.4.3.1.	Materialiteit	56
3.4.3.2.	Subjectieve schattingen	57
3.4.3.3.	Interne controle	57
3.4.3.4.	Opstellen normen	58
3.4.4.	<i>Dichten verwachtingskloof</i>	58
3.4.4.1.	Kloof niet dichten, wel verkleinen	59
3.4.4.2.	Kloof verkleinen voor bepaalde groepen	59
3.4.4.3.	Kloof niet te dichten	59
3.4.4.4.	Ontstaan nieuwe verwachtingskloven	59
3.4.4.5.	Dichten informatiekloof	60
3.4.5.	<i>Verskil België - Nederland?</i>	60
3.4.5.1.	Cultuur	60
3.4.5.2.	Economie Nederland	61
3.4.5.3.	Angelsaksische manier accounting	61
4.	EMPIRISCH ONDERZOEK: KWANTITATIEF	63
4.1.	POPULATIE EN STEEKPROEF	63
4.2.	DATAVERZAMELING	63
4.3.	DATA-ANALYSE	64
4.3.1.	<i>Vraag 1: Controleverklaring voldoende informatief</i>	64
4.3.2.	<i>Vraag 2: Huidige controleverklaring te technisch</i>	66
4.3.3.	<i>Vraag 3: Opinie vooraan plaatsen</i>	67
4.3.4.	<i>Vraag 4: Toevoeging extra paragrafen aan controleverklaring</i>	68
4.3.5.	<i>Vraag 5: Wijziging normen</i>	69
4.3.6.	<i>Vraag 6: Verantwoordelijkheden auditors, raad van bestuur</i>	69
4.3.7.	<i>Vraag 7: Fraudeaspect</i>	69

4.3.8. Vraag 8: Extra kosten	70
4.3.9. Vraag 9: Moeilijkheden	70
4.3.10. Vraag 10: Verwachtingskloof	70
5. BEPERKINGEN ONDERZOEK.....	73
6. SUGGESTIES VOOR VERDER ONDERZOEK	75
7. BESLUIT	77
BIBLIOGRAFIE	81
BIJLAGEN	87
BIJLAGE 1: REGELGEVENDE ORGANISATIES	87
BIJLAGE 2: VOORBEELD UITGEBREIDERE CONTROLEVERKLARING UITGEBRACHT DOOR IAASB	90
BIJLAGE 3: OVERZICHT VAN GEÏNTERVIEWDEN	94
BIJLAGE 4: INTERVIEWS.....	96
BIJLAGE 5: LIJST MET VRAGEN	158
BIJLAGE 6: SPSS TABELLEN.....	163

Lijst van tabellen

Tabel 1	Regelgevende instanties	5
Tabel 2	Voorstellen die leiden tot een verbeterde controleverklaring	18
Tabel 3	Bron op basis van PwC (2013): Overzicht voorgestelde veranderingen	29
Tabel 4	Kruistabel: Big 4/ informatief	163
Tabel 5	Kruistabel: Informatief/start carrière	163
Tabel 6	Kruistabel: Informatief/ stelling 1	164
Tabel 7	Verschil groepen (informatief) stelling 1	164
Tabel 8	Verschil groepen (informatief) stelling 2	164
Tabel 9	Verschil groepen (informatief) stelling 3	165
Tabel 10	Kruistabel: Big 4/ technisch	165
Tabel 11	Kruistabel: Technisch/ stelling 4	166
Tabel 12	Kruistabel: Technisch/ stelling 5	166
Tabel 13	Kruistabel: Technisch/ stelling 6	167
Tabel 14	Kruistabel: Technisch/ stelling 7	167
Tabel 15	Kruistabel: Big 4/ stelling 7	168
Tabel 16	Kruistabel: Informatief/ stelling 6	168
Tabel 17	Verschil groepen (informatief) stellingen 4,5,6 en 7	169
Tabel 18	Plaats opinie	169
Tabel 19	Kruistabel: Informatief/ stelling 11	170
Tabel 20	Kruistabel: Informatief/ stelling 12	170
Tabel 21	Verschil groepen (informatief) stellingen 11, 12, 13 en 14	171
Tabel 22	Kruistabel: Informatief/ stelling 13	171
Tabel 23	Kruistabel: Informatief/ stelling 14	172
Tabel 24	Verschil groepen (informatief) stellingen 15 en 16	172
Tabel 25	Kruistabel: Fraude/ stelling 22	173
Tabel 26	Verschil groepen (fraude) stellingen 22, 23, 24 en 25	173
Tabel 27	Verschil groepen (informatief) stellingen 26 en 27	174
Tabel 28	Kruistabel: Informatief/ Verwachtingskloof	174
Tabel 29	Correlatietabel	175

Lijst van figuren

Figuur 1	Bron op basis Porter (1993): De verwachtingskloof	8
Figuur 2	Bron op basis van IAASB (2011): Informatie en communicatiekloof	9
Figuur 3	Bron op basis van Nobes (1984)	62

Inleiding

Er zijn verschillende partijen nauw betrokken bij het lot van een onderneming. In een systeem van vrije markteconomie wordt de waarde van bedrijven immers gecreëerd met het geld van investeerders en de energie van de werknemers. Slechts een kleine groep bestuurders van de onderneming heeft de macht om beslissingen te nemen over wat er met dit geïnvesteerd geld gedaan wordt. Deze bestuurders kunnen beslissingen nemen die een enorme impact hebben op de investeerders en werknemers van de organisatie die ze managen (Dunn, 1996).

In de meeste landen is er een systeem ontwikkeld om de investeerders van de onderneming te beschermen. Zo hebben de aandeelhouders het recht om op de jaarlijkse vergadering vragen te stellen over het gevolgde beleid van de managers en om eventueel hun ontslag te eisen. Ze maken hun beslissing aan de hand van de financiële gegevens die de onderneming hun verplicht moet verstrekken. Het probleem is echter dat de bestuurders zelf verantwoordelijk zijn voor het opmaken van de financiële overzichten die door de aandeelhouders gebruikt worden om hun bestuurderschap te verlengen. Op deze manier kan er een asymmetrie ontstaan tussen de informatie die de bestuurders ter beschikking hebben en deze die ter beschikking wordt gesteld voor het publiek. Hierbij komend is er vaak nog een belangenconflict, indien de bestuurder handelt in eigen belang. Daarom is er nood aan monitoring. Om de doelen van de aandeelhouders en de bestuurders in overeenstemming te brengen, kan er gebruik gemaakt worden van onder meer bonussen of stock options. Echter de op boekhoudkundige winst gebaseerde bonussen en stock opties van de bestuurders zijn gerelateerd aan de financiële overzichten die ze zelf hebben opgesteld. Dus zullen deze bestuurders in verleiding worden gebracht om de cijfers in deze overzichten te manipuleren. Dit kan de geloofwaardigheid van de financiële overzichten beïnvloeden. Wanneer de geloofwaardigheid wordt aangetast, zal dit een negatieve invloed hebben op de correcte allocatie van financieringsbronnen (Cooreman, De Beelde, & Leydens, 2004).

Het doel van een audit van financiële overzichten is dan ook om een opinie te geven over deze financiële overzichten, binnen een framework van grondslagen van de financiële verslaggeving. Deze opinie wordt gegeven door een onafhankelijke derde partij, de externe auditor, die geen belang heeft bij het succes van de onderneming (Public Company Accounting Oversight Board, 2011). Met deze opinie wordt beoogd de geloofwaardigheid van de financiële overzichten te verbeteren en het vertrouwen van de gebruikers in de financiële informatie die door anderen voorbereid is, te bevorderen (Hassink, 2002).

De auditor communiceert zijn bevindingen aan de belanghebbenden via de controleverklaring. Aangezien dit de primaire manier van communiceren is over de financiële overzichten, is het van groot belang dat de controleverklaring de juiste informatie communiceert aan de belanghebbenden en dat vorm en inhoud van deze verklaring van zeer goede kwaliteit zijn (International Organization of Securities Commissions, 2009).

De waarde van de audit hangt af van de mate waarin de gebruikers van de financiële overzichten geloven dat de auditor betrouwbare verklaringen levert (Breesch et al, z.d.). Wanneer gebruikers hun beslissingen zullen baseren op een controleverklaring waarvan ze denken dat deze een andere

boodschap meedeelt dan welke bedoeld was door de auditor, zullen ze verkeerde beslissingen nemen (Monroe & Woodliff, 1994). Dan komt de verwachtingskloof in beeld. De verwachtingskloof of auditverwachtingskloof kan worden gedefinieerd als het verschil tussen de verwachtingen die het publiek heeft van de externe auditors en wat de auditors denken over het werk dat ze leveren (Liggio, 1974). Zowel de vraagzijde als aanbodzijde van de auditmarkt hebben er enorm belang bij dat de verwachtingskloof gedicht wordt (Breesch et al., z.d.).

Door heel wat boekhoudschandalen (zoals onder meer Enron, WordCom, Parmalat) rezen er vragen over de geleverde auditprestaties en kwam de verwachtingskloof weer in het volle daglicht te staan. De discontinuïteit van die ondernemingen kwam immers als een verrassing, waardoor de pijlen al snel op de auditor werden gericht (Hassink, 2002). De belanghebbenden van de ondernemingen vonden immers dat de auditor niet voldoende had gewaarschuwd voor het faillissement van de gecontroleerde onderneming. Deze belanghebbenden begrepen niet hoe het kwam dat de auditor dergelijke frauduleuze praktijken niet had opgemerkt. Er werden toen al tal van maatregelen genomen, maar de bankencrisis en de eurocrisis, die de economie volledig verstoord hebben, maken duidelijk dat er door de instanties nu nog steeds een antwoord gezocht wordt op de vraag hoe dit allemaal kon gebeuren. Ook nu blijft de rol van de auditor niet buiten schot.

Om de kloof te dichten stellen de standaardzetters zoals de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), de Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) en de Europese Commissie (EC) voor om de controleverklaring aan te passen (Europese Commissie, 2010; International Auditing and Assurance Standards Board, 2012; Public Company Accounting Oversight Board, 2011a).

De centrale vraag van dit onderzoek luidt dan ook als volgt: wat is de impact van de voorgestelde wijzigingen aan de controleverklaring op de verwachtingskloof? Aangezien de voorstellen voor de verklaring deels beïnvloed worden door de nationale context, wordt er specifiek aandacht besteed aan België en Nederland. Dit eindwerk bestaat uit vier hoofdstukken. In een eerste hoofdstuk worden de probleemstelling, de onderzoeksvragen en de methodologie uiteengezet. Om antwoord te geven op deze vragen is er eerst een uitvoerig literatuuronderzoek verricht naar de verwachtingskloof. Hierbij worden de structuur en opbouw van de kloof onder de loep genomen. In dit literatuuronderzoek worden daarna de veranderingen in de controleverklaring doorheen de tijd in de USA en de EU besproken om vervolgens te komen tot een inventarisatie van de tekortkomingen in het modelverslag. Dit leidt ons dan ook tot een bespreking van de mogelijke voorstellen tot verbetering van de controleverklaring met de bedenkingen die hierbij gemaakt worden. De veranderingsprocessen en voorstellen van Belgische en Nederlandse instanties worden hierbij afzonderlijk behandeld. In het hoofdstuk volgend op het literatuuronderzoek wordt de methodologie van het empirische gedeelte gedetailleerder beschreven. In het laatste hoofdstuk worden de resultaten van het onderzoek besproken. Ten slotte volgt een algemene conclusie van dit eindwerk.

1. Probleemstelling, onderzoeksvragen en methodologische aspecten

In dit hoofdstuk wordt eerst de probleemstelling van dit eindwerk uiteengezet. De probleemstelling geeft aanleiding tot de centrale onderzoeksvraag en de deelvragen. Ook wordt de gehanteerde methodologie kort toegelicht.

1.1. Probleemstelling

Uit onderzoek blijkt dat gebruikers onredelijke verwachtingen hebben van de auditor. Humphrey et al. (1992) merken op dat fraude altijd al een belangrijk element is geweest in de discussies omtrent de verwachtingskloof. Er wordt van de auditor verwacht dat hij alle fraude opspoot en voorkomt (Grant, Schelluch, & Reid, 1997). Verder wordt er van de auditor verwacht dat hij illegale activiteiten opspoot, ervoor zorgt dat schattingen van de balansposten op een redelijke manier gemaakt zijn... (Grant et al., 1997). De auditors zelf gaan veel minder ver in de geruststelling die zij kunnen geven wanneer zij hun mening geven over het getrouw beeld in de jaarrekening. Er is sprake van een verwachtingskloof of auditverwachtingskloof welke gedefinieerd kan worden als het verschil tussen de verwachtingen die het publiek heeft van de externe auditors en wat de auditors denken over het werk dat ze leveren (Liggio, 1974). Zowel de stakeholders als auditors hebben er enorm belang bij dat de verwachtingskloof gedicht wordt (Breesch et al., z.d.). Om de kloof te dichten stellen de standaardzetters zoals de IAASB, de PCAOB en de Europese Commissie voor om de controleverklaring aan te passen (Europese Commissie, 2010; International Auditing and Assurance Standards Board, 2012; Public Company Accounting Oversight Board, 2011a).

Er zijn problemen met de huidige controleverklaring die bijna volledig gestandaardiseerd is. Hoewel deze controleverklaring deels verschillend is in verschillende landen, uiten zowel de American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), PCAOB, IAASB en EU hun bezorgdheid over de inhoud en bruikbaarheid van de controleverklaring (Coram, Gray, Mock, & Turner, 2011). Coram et al. (2009) waren aangesteld door de AICPA en de IAASB om informatie te verzamelen betreffende de percepties die de belanghebbenden hebben over de audit van de financiële overzichten. Uit hun bevindingen blijkt dat een controleverklaring waarin meer informatie staat dan er nu in aanwezig is waardevoller zou zijn. De controleverklaring is al verscheidene jaren in zijn huidige vorm gebleven maar er is bewijs dat deze niet vaak gelezen wordt door de gebruikers van de financiële overzichten. Een mogelijke verklaring is dat de huidige controleverklaring slechts een symbolische waarde zou hebben en slechts weinig communicatieve waarde. In deze verklaring staat bijvoorbeeld weinig over het werk uitgevoerd door auditors (Hassink, 2002). Naar aanleiding van de roep voor meer relevante informatie in de controleverklaring hebben de PCAOB en de IAASB verschillende opties onderzocht waardoor de controleverklaring informatiever zou kunnen worden. Ook de International Organisation of Securities Commissions (IOSCO) bracht een raadplegingrapport uit waarin onderzocht werd of er veranderingen dienden doorgevoerd te worden aan de controleverklaring om beter te voldoen aan de informatiebehoeften van de investeerders. Aan de hand van een conceptversie van de PCAOB en de discussienota "Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change" van de IAASB werden verschillende alternatieven

voorgelegd aan het publiek om zo hun standpunten te verzamelen (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011; Public Company Accounting Oversight Board, 2011a). In de conceptversie van de PCAOB en de discussienota "Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change" van de IAASB werden ook een aantal consequenties besproken die gepaard kunnen gaan met het aanpassen van de controleverklaring. Onder meer uit de conceptversie en de discussienota "Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change" blijkt dat de aanpassing van de controleverklaring op verschillende gebieden een impact zal hebben.

Invloed op geleverde inspanningen auditor

Om te beginnen kan het zijn dat er meer tijd van de auditor in beslag genomen wordt wanneer er afgezien wordt van een gestandaardiseerde woordkeuze in de controleverklaring. De auditor zal dan immers meer tijd en moeite moeten steken in het voorbereiden en nakijken van de controleverklaring. Dit zal er bijgevolg toe leiden dat de kosten van het uitvoeren van een audit zullen stijgen (Colin, Emmanuel, & Nasser, 2013). Hierbij komt ook nog dat auditors niet gewend zijn om ongestandaardiseerde rapporten voor te bereiden, waardoor deze extra trainingen zullen moeten krijgen (Public Company Accounting Oversight Board, 2011a).

Vervolgens is het mogelijk dat er meer discussies zullen ontstaan tussen het management, de auditor en het auditcomité over de aard en omvang van de controleverklaring, wanneer in de controleverklaring meer informatie zal opgenomen worden. Deze discussies, in combinatie met het opstellen van een meer aangepaste controleverklaring, kunnen de tijd die nodig is om een audit uit te voeren en een opinie te formuleren laten toenemen. Hierdoor zal de auditor extra inspanningen moeten leveren om de vooropgestelde deadlines voor het publiceren van de controleverklaring te kunnen halen (Public Company Accounting Oversight Board, 2011a).

Ten slotte zullen sommige van de alternatieven, zoals het rapporteren over het Management Discussion and Analysis rapport (MD&A rapport)¹, met zich mee brengen dat de reikwijdte van de verantwoordelijkheden van de auditor zal toenemen (Public Company Accounting Oversight Board, 2011a).

Invloed op relatie auditor - management

Er wordt gevreesd dat het bespreken van sommige nogal gevoelige onderwerpen in de controleverklaring een negatief effect zal hebben op de relatie tussen de auditor en het management. Dit komt omdat er spanningen zullen ontstaan als gevolg van een verslechterde communicatie tussen de beide partijen (Public Company Accounting Oversight Board, 2011a).

¹ MD&A is een geïntegreerd onderdeel van de jaarrekening van een onderneming. Het doel van de MD&A is een uitvoerige beschrijving te geven (door de ogen van het management) van hoe een onderneming het gedaan heeft in het verleden en hoe de financiële toestand er in de toekomst uit ziet. De MD&A tracht beleggers een informatie aan te bieden om hen te helpen beslissen bij het investeren in een onderneming.

Invloed op auditcomité

Anderen vrezen dan weer dat wanneer de auditor informatie aan de gebruikers meedeelt over de financiële overzichten, dit de rol van het auditcomité kan ondermijnen. In het belang van de investeerders volgt het auditcomité het financiële rapporteringproces op. Sommigen vragen zich af welke betekenis het auditcomité dan nog zal hebben, indien het publiek dezelfde informatie ook zal verkrijgen van de auditors (Public Company Accounting Oversight Board, 2011a).

Invloed op gebruiker

Gebruikers kunnen meer geïnformeerde beslissingen nemen indien ze meer informatie over de onderneming hebben. Langs de andere kant zou dit ook kunnen leiden tot meer verwarring wanneer er nog meer informatie wordt gegeven bij de grote hoeveelheid complexe informatie die de gebruiker al heeft (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011).

In de literatuur is er geen eensgezindheid over het feit of de uitgebreidere controleverklaring de verwachtingskloof nu gaat dichten of niet. Enerzijds toont eerder onderzoek aan dat een uitgebreidere controleverklaring een effectieve manier is om de verwachtingskloof te dichten (Brown, Hatherly, & Innes, 1991; Nair & Rittenberg, 1987). Anderzijds zijn er ook (recentere) studies die aantonen dat een uitgebreidere controleverklaring niet noodzakelijk informatiever is voor de gebruiker (Chong & Pflugrath, 2008; Coram, Gray, Mock, & Turner, 2011a).

1.2. Centrale onderzoeksvraag

Uit de probleemstelling blijkt dat de aanpassingen aan de controleverklaring ter verkleining van de verwachtingskloof op verschillende gebieden een grote impact kunnen hebben. Gegeven deze bevindingen, luidt de centrale onderzoeksvragen als volgt:

“Wat is de impact van de voorgestelde wijzigingen aan de controleverklaring op de verwachtingskloof? ”

Het gaat bij deze onderzoeksvraag over de gevolgen die kunnen gepaard gaan met een aanpassing aan de controleverklaring. Aspecten die hier bekeken worden zijn de invloed die de aanpassingen zullen hebben op het management, de auditor, het auditcomité en hun relaties. Eveneens wordt in dit eindwerk onderzocht of deze voorgestelde wijzigingen effectief een impact zullen hebben op de vernauwing van de verwachtingskloof. De volgende wijzigingen worden onder meer onderzocht:

- het toevoegen van een extra rapport aan de controleverklaring;
- het toevoegen van toelichtende paragrafen;
- het toelichten van extra informatie buiten de financiële overzichten;
- het uitleggen van de standaard controleverklaring.

Naast deze wijzigingen wordt er in het onderzoek ook gekeken naar mogelijke andere wijzigingen die kunnen resulteren in een gereduceerde verwachtingskloof.

Hoewel de centrale onderzoeksvraag bekeken wordt vanuit een globale aanpak, moeten wij voor dit soort onderzoek toch rekening houden met de nationale context omdat de voorschriften voor de

controleverklaring nationaal gekleurd zijn. Daarom wordt er meer specifiek aandacht besteed aan België en Nederland.

"Hoe lopen de veranderingsprocessen in België en Nederland?"

Daarbij wordt er in dit eindwerk onderzocht welke acties België en Nederland ondernemen om het hoofd te kunnen bieden aan de verwachtingen van de regelgevers en de stakeholders in een steeds meer geïnternationaliseerde context. Er wordt onder meer gekeken naar de reacties in die twee landen die er komen op de voorstellen van het IAASB. Er wordt ook geprobeerd te peilen naar de oorzaken van verschillen in het veranderingsproces in België en Nederland.

1.3. Deelvragen

De deelvragen die zullen bijdragen tot een antwoord op de centrale onderzoeksvraag zijn de volgende:

"Welke tekortkomingen zijn er aan de huidige controleverklaring?"

Zoals al bleek uit de probleemstelling zijn er heel wat problemen met de huidige controleverklaring. Eerst en vooral dient er in dit onderzoek nagegaan te worden welke tekortkomingen aan de controleverklaring bijdragen tot het bestaan van de verwachtingskloof. Dit is belangrijk om te kunnen onderzoeken wat de impact van de voorstellen tot verbeterde controleverklaring op de verwachtingskloof zal zijn. Daarom wordt er een onderzoek gedaan naar de tekortkomingen aangehaald in de literatuur. Bijkomend wordt er gekeken welke tekortkomingen aangehaald worden door geïnterviewde auditors en stakeholders.

"Wat zijn de suggesties tot verandering van de controleverklaring die naar voor worden geschoven door de PCAOB, de IAASB en de EU om de verwachtingskloof te dichten?"

Zowel de PCAOB, de IAASB als de Europese Commissie hebben verschillende opties onderzocht die ervoor zouden kunnen zorgen dat de controleverklaring meer nut krijgt. Deze drie instanties identificeerden een aantal aspecten die kunnen worden verbeterd. De vraag is nu welke deze aspecten zijn. Daarom wordt er gezocht naar enerzijds de voorstellen tot een alternatieve controleverklaring die naar voor geschoven worden door de PCAOB, de IAASB en de EU en anderzijds naar de reacties die er gekomen zijn op deze voorstellen.

"Welke suggesties, die zouden kunnen bijdragen tot een verbeterde controleverklaring worden gemaakt door Belgische en Nederlandse auditors (Het gaat hier dus om suggesties die leiden tot een verkleining van de verwachtingskloof)?"

Gegeven de tekortkomingen van de huidige controleverklaring, wat zijn de oplossingen volgens de auditor? Zullen deze oplossingen volgens de auditors effectief bijdragen tot een verkleining van de verwachtingskloof? Zal dit een impact hebben op andere gebieden (zoals bijvoorbeeld op de kosten van de uitgevoerde audit)? Welke impact zal dit dan hebben?

"Zal een uitgebreidere controleverklaring bijdragen tot een verkleinde verwachtingskloof?"

Er is onenigheid over het feit of een uitgebreidere controleverklaring in staat is om de verwachtingskloof te dichten. Enerzijds toont eerder onderzoek aan dat een uitgebreidere controleverklaring een effectieve manier is om de verwachtingskloof te dichten (Brown et al., 1991; Nair & Rittenberg, 1987). Anderzijds zijn er ook (recentere) studies die aantonen dat een uitgebreidere controleverklaring niet noodzakelijk informatiever is voor de gebruiker (Chong et al., 2008; Coram et al., 2011a). Aan de hand van getuigenissen van bedrijfsrevisoren wordt er in dit onderzoek getracht een beeld te krijgen van de mate waarin de verschillende aspecten van de uitgebreidere controleverklaring van de IAASB een invloed zullen hebben op de verwachtingskloof.

"Welke veranderingsprocessen werden er ingezet in België en Nederland?"

Welke veranderingen worden er aan deze nieuwe controleverklaring doorgevoerd in België en wat houden deze veranderingen juist in? Hoe zit dit in Nederland?

In België is er een nieuwe controlenorm uitgevaardigd, in Nederland is men bezig met een pilot project gebaseerd op het voorstel van de IAASB. De vraag is nu wat er concreet verandert door deze nieuwe norm. Wat gaat er veranderen in Nederland wanneer het pilot project bepaalde resultaten heeft?

Vinden bedrijfsrevisoren in België de aanpassingen aan de controleverklaring een goede zaak? Staan de Nederlandse auditors achter het idee om de controleverklaring aan te passen? Wat zijn hun verwachtingen naar de toekomst? Welke gevolgen denken ze dat er verbonden zijn aan het aanpassen van de controleverklaring?

1.4. Methodologie

Eerst wordt een literatuuronderzoek verricht, zowel op het vlak van wet- en regelgeving als op het vlak van voorgaand onderzoek over de auditverwachtingskloof en de controleverklaring. Het literatuuronderzoek van de wet- en regelgeving, meer specifiek met betrekking tot de wijzigingsvoorstellen die momenteel onderzocht worden, wordt ondersteund door een dubbelinterview met bevoorrechte getuigen: enerzijds de heer Marc Pickeur van de IAASB, anderzijds mevrouw Inge Vanbeveren van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR). Een overzicht van de besproken regelgevende instanties in de literatuurstudie wordt gegeven in tabel 1.



Tabel 1: regelgevende instanties

In het volgende deel komt het eigen empirische onderzoek aan bod. Dat bestaat uit twee onderdelen: een kwalitatief onderzoek door middel van interviews en een kwantitatief onderzoek door middel van elektronische enquêtes. Er werden veertien interviews afgenomen van bevoorrechte getuigen: zes Belgische bedrijfsrevisoren, vier Nederlandse registeraccountants, twee gesprekspartners van Nederlandse ondernemingen die deelgenomen hebben aan de pilot uitgebreide controleverklaring en twee academische onderzoekers. Op basis van het literatuuronderzoek en de interviews werden dan een aantal stellingen gedefinieerd die via een enquête werden getoetst. Er werden twee elektronische enquêtes georganiseerd: één voor auditors en één voor analisten en bankiers. Het opzet van de tweede enquête was eerder verkennend, met een korte vragenlijst en een beperkt aangeschreven steekproef. Aan de eerste enquête namen 113 respondenten deel met een volledig beantwoorde vragenlijst, aan de tweede enquête 34. Meer details over de methodologische aspecten worden in hoofdstuk 4 en 5 gegeven.

2. Literatuuronderzoek

2.1. De verwachtingskloof

Het begrip 'verwachtingskloof' in de audit heeft eigenlijk altijd al bestaan maar werd voor het eerst formeel toegepast op auditing door Liggio (1974). Sindsdien is de verwachtingskloof verschillende malen gedefinieerd. Een van de vele definities is de volgende: "de verwachtingskloof of auditverwachtingskloof kan worden gedefinieerd als het verschil tussen de verwachtingen die het publiek heeft van de externe auditors en wat de auditors denken over het werk dat ze leveren". Deze verwachtingskloof heeft al veel aandacht gekregen in de wetenschappelijke literatuur (Hassink, 2002). Het uitdrukken van bezorgdheden over de controleverklaring kent immers al een lange geschiedenis, die al dateert vanuit de jaren 1900 (Coram et al., 2011).

In voorgaande wetenschappelijke literatuur werden o.a. verwachtingskloven gevonden met betrekking tot de verantwoordelijkheid van de auditor in het vinden en rapporteren van fraude, de waardering van activa en het vermogen om bepaalde risico's goed in te schatten. Ook het rapporteren van continuïteitsproblemen en het rapporteren van problemen aan overheidsinstellingen blijken een verwachtingskloof te kunnen veroorzaken (Hassink, 2002).

Porter (1993) vond de voorgaande definities te beperkt en definieert de verwachtingskloof als de kloof tussen de verwachtingen die de samenleving heeft van het werk van de auditor en wat ze denken dat de auditor in werkelijkheid doet. Porter splitst hierbij de verwachtingskloof in twee delen, namelijk de onredelijke overdrijvingskloof (reasonableness gap) en de performantiekloof (performance gap) (zie figuur 1). De overdrijvingskloof ontstaat doordat er een verschil is tussen wat de belanghebbende van de auditor verwacht en wat deze redelijkerwijs mag verwachten van de auditor. De performantiekloof is het andere deel van de verwachtingskloof dat de kloof omschrijft tussen wat de samenleving redelijkerwijze mag verwachten van een auditor en wat deze in werkelijkheid verwezenlijkt (Porter, 1993).

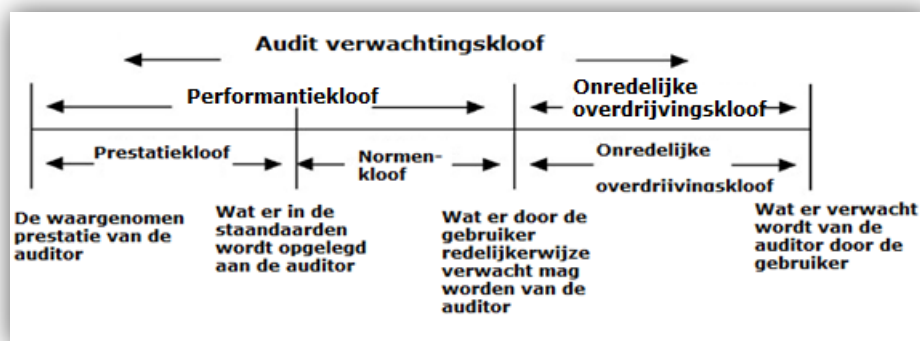
Onredelijke verwachtingen ontstaan bijvoorbeeld doordat de gebruiker denkt dat een goedkeurende verklaring van een auditor over een onderneming een absoluut niveau van zekerheid geeft over de financiële overzichten. In werkelijkheid wil dit enkel zeggen dat er een redelijke mate van zekerheid kan gegeven worden dat deze financiële overzichten goed voorgesteld worden overeenkomstig het rapporteringsstelsel. Bovendien wordt een controleverklaring onterecht door sommige belanghebbenden geassocieerd met een goedkeuring van de geschiktheid van het management, een absolute garantie voor de afwezigheid van fraude of zelfs een aanbeveling voor het investeren in de betreffende onderneming. Voorafgaande studies tonen ook aan dat sommige belanghebbenden enorm veel verantwoordelijkheden toeschrijven aan de auditors, terwijl in werkelijkheid het management primair verantwoordelijk is voor de toereikendheid van de jaarrekening (Gold, Gronewold, & Pott, 2012).

De performantiekloof wordt door Porter opgesplitst in de normenkloof (die ontstaat ten gevolge van zwakheden in de bestaande normering) en de prestatiekloof die ontstaat door de gebrekkige uitvoering van de audit ten opzichte van de gehanteerde normering.

De normenkloof (gebrekkige standaarden) is de afstand tussen de werkelijke auditnormen en de ideale auditnormen (Porter, 1993). Zo is er bijvoorbeeld een normenkloof met betrekking tot de controleverklaring doordat volgens onderzoek de meerderheid van de gebruikers van de controleverklaring verwachten dat de auditors rapporteren aan een bevoegde autoriteit over informatie verkregen tijdens de controle, wanneer blijkt dat deze informatie van openbaar belang is hoewel de norm dat niet vereist (Baskerville, o hOgartaigh, & Porter, 2009; Baskerville, o hOgartaigh, & Porter, 2009).

De prestatiekloof ontstaat als de auditor een prestatie levert die afwijkt van wat er in de standaarden is voorgeschreven (Porter, 1993).

Deze onderverdeling is belangrijk omdat voor het verkleinen van elk van deze kloven een aparte remedie bestaat. De onredelijke overdrijvingskloof kan verkleind worden door voor de belanghebbenden te verduidelijken wat er redelijkerwijs verwacht kan worden van een controleverklaring door bijvoorbeeld opleidingen te geven of door de controleverklaring uit te breiden. Door de verplichte standaarden uit te breiden kan de normenkloof gereduceerd worden. De prestatiekloof ten slotte kan overbrugd worden door auditors verder te vormen en de controle op de kwaliteit van de audit te verhogen (Bollen, de Vries, Hassink, & Meuwissen, 2009).

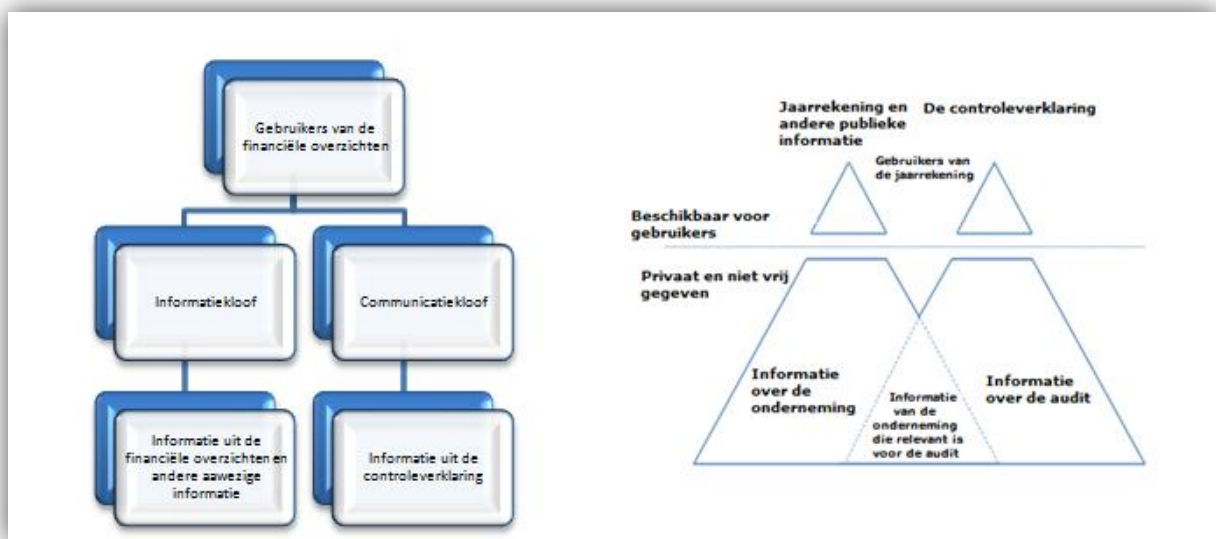


Figuur 1: Bron op basis Porter (1993): De verwachtingskloof

Het meest zichtbare element van de controle van de financiële overzichten is de controleverklaring. Een deel van de kloof tussen de verwachtingen die de gebruikers hebben van de auditor en wat de auditors in werkelijkheid doen is dan ook te wijten aan het feit dat de gebruikers van de financiële overzichten er niet in slagen te begrijpen wat er in de controleverklaring staat geschreven (Baskerville et al., 2009). De gebrekkige communicatieve waarde van de controleverklaring heeft dan ook bijgedragen tot het ontstaan van deze verwachtingskloof. De controleverklaring staat immers vol met gestandaardiseerde woordenschat, waardoor de belanghebbenden geen duidelijk beeld krijgen van de gevolgde auditprocedures (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011). Indien het controleverslag duidelijker zou zijn, zou dit een invloed hebben op de perceptie die de belanghebbenden hebben van de audit en de controleverklaring (Malaysian Institute of Accountants, 2011).

De verwachtingskloof mag niet verward worden met de informatiekloof. De informatiekloof verwijst naar het verschil tussen de informatie die nodig is om een beslissing te nemen en de informatie die

beschikbaar is in de financiële overzichten. De informatie die de gebruikers van de jaarrekening ter beschikking hebben is immers maar een klein deel van al de informatie die aanwezig is voor de managers en de bedrijfsrevisor. Zoals onderaan te zien is in figuur 2, is de beschikbare informatie voor de belanghebbenden slechts een samenvatting van de beschikbare informatie die relevant is voor het nemen van hun beslissing (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011). Al die informatie is echter wel verzameld gedurende het auditproces en is dus in principe beschikbaar. Bijgevolg moet het mogelijk zijn dat deze informatie vrijgegeven wordt (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011). Deze informatiekloof verkleint wanneer de belanghebbenden in het bezit zijn van interne informatie over de onderneming, informatie betreffende de professionele oordeelsvorming van de auditor en informatie over de gevolgde auditprocedures. In figuur 2 worden de informatie- en communicatiekloof schematisch voorgesteld.



Figuur 2: Bron op basis van IAASB (2011): Informatie en communicatiekloof

De controleverklaring is de manier waarop auditors communiceren met de gebruikers van de financiële overzichten. Hieruit volgt dat een verandering in de controleverklaring de manier waarop de belanghebbenden naar audit kijken, beïnvloedt. Eveneens beïnvloedt dit de manier waarop de gebruikers van de financiële overzichten over de verantwoordelijkheden van de auditor en het management denken. Dit inzicht is belangrijk om de verwachtingskloof te verkleinen (Chong et al., 2008).

In de literatuur zijn er twee oplossingen om de kloof te dichten die frequent onderzocht werden, namelijk het geven van opleidingen aan de gebruikers en het uitgeven van een aangepaste controleverklaring. Uit verschillende onderzoeken blijkt immers dat hoog opgeleide gebruikers beter op de hoogte zijn van de verantwoordelijkheden van de auditor. Door het geven van cursussen zullen de verwachtingen die de gebruikers hebben van auditors, meer en meer in lijn gaan liggen met deze van de auditors en zal de kloof opmerkelijk reduceren (Branson, Breesch, & Mok, 2013). Op dit onderdeel wordt hier niet verder ingegaan. De andere manier om de verwachtingskloof te dichten, is door de controleverklaring aan te passen. Dit kan gedaan worden door de gebruikte bewoording te veranderen of het controleverslag uit te breiden. Deze

mogelijkheid wordt hieronder uitvoerig uitgediept. Hiervoor wordt gebruik gemaakt van ontwikkelingen in de USA, de IAASB en de EU.

2.2. Ontwikkeling controleverklaring in USA

De bezorgdheid over de inhoud en de bruikbaarheid van de controleverklaring in de USA dateert al vanuit de jaren 1900. In de beginjaren 1900 waren er geen echte auditstandaarden en schreef de auditor voor elke onderneming een aparte verklaring. In deze controleverklaringen werd er dan beschreven welke procedures er gevolgd werden gedurende het auditproces. In 1920 werd deze lange verklaring vervangen door slechts één paragraaf waarin de auditor verzekerde dat de balans correct was. Later, rond 1930, werd er verduidelijkt dat de controleverklaring slechts een opinie was en geen garantie. In de jaren 1940 werd de gestandaardiseerde vorm van de controleverklaring aangepast. Al de rapporten werden voorzien van een uniform woordgebruik waardoor de controleverklaringen gemakkelijker met elkaar vergeleken konden worden (Public Company Accounting Oversight Board, 2011a). Tussen de jaren 1948 en 1988 groeide het besef dat de interpretatie van de controleverklaring door de gebruikers van de financiële overzichten verschillend was van de boodschap die de auditors wilden overbrengen in hun controleverklaring.

In 1974 identificeerde de Cohen Commission verschillende gebieden waarin een verbeterde communicatie van de controleverklaring nodig is. De commissie was bezorgd over het feit dat er verwarring bestond over de verantwoordelijkheden van de auditor en die van het management. Daarenboven vreesde de commissie dat doordat de controleverklaring gestandaardiseerd was, de controleverklaring eerder een symbool werd waardoor deze controleverklaring dus niet zorgvuldig gelezen werd (Coram et al., 2011). De commissie had een aantal voorstellen tot verandering van de controleverklaring gemaakt. De controleverklaring zou uitgebreid moeten worden met een bespreking over onder meer de financiële overzichten en de interne beheersing. Er is echter maar één voorstel ook werkelijk uitgevoerd, namelijk de toevoeging van een paragraaf waarin de reikwijdte van de audit werd toegelicht (Public Company Accounting Oversight Board, 2011a). In 1987, suggereerde "the National Commission on Fraudulent Financial Reporting" (NCFRR) dat in de controleverklaring duidelijk vermeld moest staan dat de verklaring geen absolute zekerheden weergeeft. Met andere woorden, in de verklaring dient te staan dat deze verklaring geen absolute garantie geeft voor de afwezigheid van materiële fouten als gevolg van fouten of fraude in de jaarrekening. Daarenboven moet de controleverklaring de gebruiker van de financiële overzichten informeren in hoeverre de auditor het systeem van interne beheersing heeft gecontroleerd (Coram et al., 2011).

In 1988 bracht de AICPA de Statements on Auditing Standards (SAS) nummer 53 tot 61 uit. Gezamenlijk worden ze de "verwachtingskloof standaarden" genoemd welke moesten zorgen voor een verbeterde communicatie tussen de auditors en de gebruikers van de financiële overzichten. Om ervoor te zorgen dat de taken van de auditor niet verward werden met deze van het management werd SAS No. 58 uitgegeven. Deze standaard voorzag een nieuwe controleverklaring zodat het publiek beter de rol van de auditor verstond. De nieuwe controleverklaring vereiste dat de auditor inging op de verantwoordelijkheid van de auditor, de aard van de uitgevoerde controlewerkzaamheden en de graad van zekerheid die verstrekt wordt (Coram et al., 2011).

Nadat SAS No. 58 uitgegeven werd, waren er verschillende studies die aangaven dat de nieuwe verklaring er effectief in slaagde ervoor te zorgen dat de belanghebbenden de rol van het management en de auditor beter uit elkaar haalden (Miller, Reed, & Strawser, 1993; Kneer et al. 1996). Maar onderzoek toonde aan dat er ook misvattingen bleven bestaan bij de gebruikers van de financiële overzichten. Pringle et al. (1990) vond bijvoorbeeld dat de veranderde bewoording de investeerders niet hielp bij het bepalen van de aantrekkelijkheid van de investering en dat het de gebruikers zelfs moeilijker maakte om de boodschap in de controleverklaring te ontwarren. Ook studies buiten de U.S. (Monroe et al., 1994) bevestigden het gebrek aan succes in het reduceren van de verwachtingskloof (Coram et al., 2011).

Als reactie op de falingen en fraudes van bedrijven zoals Enron en WorldCom in de vroege jaren 2000, was het publiek het vertrouwen in de audit en financiële verslaggeving volledig kwijt. Het Congres vond het nodig om het investerende publiek beter te beschermen. De media, het Congres en het algemene publiek vroegen zich af hoe het kon dat accounting fraude niet werd ontdekt ondanks de verantwoordelijkheden van de verschillende partijen zoals het management, het auditcomité en de externe auditors voor het opstellen/controleren van de financiële overzichten. Als reactie hierop werd de Sarbanes-Oxley Act van 2002 ingevoerd door het Congress (Gramling, Johnstone, & Rittenberg, 2012). Met deze Sarbanes-Oxley Act werd de PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board) opgericht (Houston & Robertson, 2010). De controles van beursgenoteerde bedrijven moeten sindsdien voldoen aan de controlenormen uitgevaardigd door de PCAOB (Coram et al., 2011).

In deze Sarbanes-Oxley Act zijn onder meer een aantal voorzieningen getroffen die moeten bijdragen tot de onafhankelijkheid van de auditor. Zo is er in de "Act" vastgelegd dat in een beursgenoteerde onderneming het auditcomité en niet het management verantwoordelijk is voor het aanstellen van de auditor. Er dient ook een verplichte rotatie te zijn van de auditorpartner (Public Company Accounting Oversight Board, 2011). Ook de regels rond interne beheersing werden in deze Act aangepast. De auditor moet, volgens sectie 404 van de Sarbanes-Oxley Act, een opinie geven over de interne beheersing over het financiële rapporteringsproces van een beursgenoteerde onderneming.

Al snel ontwikkelde de PCAOB ook zijn eigen standaard verslag. Toch blijkt ook deze vorm van het verslag niet ideaal te zijn, waardoor bijkomende verbetering nog steeds nodig is (Coram et al., 2011).

Sinds 2005 debatteerde de PCAOB over de voor- en nadelen van de huidige controleverklaring, maar bracht zelf sinds 2005 aan de controleverklaring geen wijzigingen aan. In 2008 werd er geadviseerd dat de PCAOB een project moest opzetten om de controleverklaring te verbeteren en de rol van de auditor te verduidelijken, onder andere in het detecteren van fraude onder de huidige auditstandaarden. De tekortkomingen van het huidige model kunnen als volgt worden samengevat.

Ten eerste bekijkt de gebruiker de controleverklaring vaak als een binair model. Er staat in de controleverklaring of de financiële overzichten al dan niet een getrouwe weergave zijn van de werkelijkheid. Het voordeel van zo'n verklaring is dat het de conclusie van de auditor duidelijk

weergeeft, zonder deze onnodig te compliceren met overvloedige informatie (International organization of securities commissions, 2009). Bovendien verkrijgt de gebruiker zo een consistente verklaring, wat de vergelijking tussen ondernemingen vergemakkelijkt (Public Company Accounting Oversight Board, 2011a). Hierdoor is er echter geen mogelijkheid om een verklaring te geven die ertussen in ligt. Er kan bijgevolg geen graad worden toegekend aan de kwaliteit van het controleverslag. Zonder additionele informatie over de bevindingen van de auditor betreffende de kwaliteit van de financiële rapportering is het moeilijk voor de gebruikers van de financiële overzichten om het bedrijf te onderscheiden van andere bedrijven (International Organization of Securities Commissions, 2009).

Een tweede aanmerking op de huidige controleverklaring is dat deze overgestandaardiseerd is en aangepast zou moeten worden aan de aard van de onderneming (Coram et al., 2011). De huidige controleverklaring is immers niet in staat ondernemingspecifieke informatie weer te geven (Baskerville et al., 2009). Eveneens is er commentaar op de gestandaardiseerde bewoording van het controleverslag. Deze wordt als veel te technisch beschouwd. Doordat deze technische woordkeuze niet wordt begrepen, wordt er weinig betekenis aan de inhoud van de controleverklaring geschonken. Uit onderzoek blijkt dat begrippen zoals bijvoorbeeld materialiteit en redelijke mate van zekerheid, een verschillende betekenis hebben voor de auditors en de gebruikers van de controleverklaring (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011). Verder bemoeilijkt zo'n gestandaardiseerde tekst de communicatie van de geleverde inspanningen, die vooraf gaan aan de geleverde controleverklaring. Bijvoorbeeld de zin: "geeft een getrouw beeld in overeenstemming met de algemeen aanvaardbare accounting principes..." wordt door de Cohen Commissie als dubbelzinnig, vaag en onduidelijk beschouwd (International Organization of Securities Commissions, 2009). De controleverklaring slaagt er ook niet in krachtig te beschrijven wat de rol van de auditor is met betrekking tot het vinden van fraude (International Organization of Securities Commissions, 2009).

Een andere commentaar is dat de controleverklaring te neutraal is en dat deze niet de indruk wekt dat de financiële overzichten van de onderneming kritisch onderzocht werden (Baskerville et al., 2009).

In het verleden werd er een paragraaf toegevoegd aan de controleverklaring die de verantwoordelijkheden van het management en de auditor bespreekt. Dit werd gedaan om de lezer van de controleverklaring extra informatie te verschaffen zodat de gebruiker van de financiële overzichten begreep hoe de auditor aan zijn verklaring kwam. Het blijkt echter dat deze paragraaf slechts weinig bijdraagt tot het verkleinen van de verwachtingskloof. De paragraaf is zo algemeen verwoord dat de lezers van de geconsolideerde jaarrekening hier slechts weinig informatie uit halen (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011).

Ten slotte zijn de belanghebbenden het er over eens dat het auditproces zeer waardevol is, maar vinden ze dat er meer informatie door de auditor aan de controleverklaring kan toegevoegd worden. Auditors kunnen beschouwd worden als een onafhankelijke derde bron die over enorm veel objectieve informatie over de onderneming en haar omgeving beschikt, die ze verkregen hebben tijdens het auditproces. Deze auditors zitten dus in een unieke positie om waardevolle

informatie aan te bieden (zoals bijvoorbeeld de manier waarop de audit is uitgevoerd). Wanneer de investeerder beschikt over deze informatie zal hij een beter beeld krijgen over de risico's van deze onderneming (International Organization of Securities Commissions, 2009).

Aangezien het bleek dat er nog steeds problemen waren met de controleverklaring, heeft de PCAOB onderzoek verricht naar een nieuwe controleverklaring. Het bestuur van de PCAOB heeft een Standing Advisory Group (SAG) bijeengeroepen om hen te adviseren over de ontwikkelingen die in de auditsector plaatsvinden. Deze groep bestaat uit zowel auditors als investeerders. In april 2010 was er een eerste SAG bijeenkomst waarin verschillende mogelijke manieren werden besproken tot verandering van de controleverklaring. Verder werden door de groep ook de mogelijkheden besproken tot het verduidelijken van de rol van de auditor met betrekking tot fraude in de controleverklaring (Public Company Accounting Oversight Board, 2010). In 2010 en 2011 onderzocht de PCAOB de standpunten van investeerders, auditors en andere geïnteresseerde partijen over de mogelijke veranderingen aan de controleverklaring. De bevindingen werden gepresenteerd in een openbare bijeenkomst in maart 2011. In juni 2011 werd een conceptversie uitgegeven. Deze had tot doel de publieke mening te bekomen over de verschillende alternatieven voorgesteld voor verbetering van de verklaring. Deze alternatieven sluiten elkaar niet uit, m.a.w. er kan een combinatie van deze alternatieven gebruikt worden. Elk van de alternatieven behoudt wel het binair model zoals dit nu van toepassing is (Public Company Accounting Oversight Board, 2011a).

Alternatief 1: AD&A rapport

Alternatief 1 houdt in dat er aan het bestaande model een extra rapport toegevoegd wordt waarin de auditor de mogelijkheid heeft om zijn inzichten betreffende een aantal topics te delen. Dit rapport wordt "auditor's discussion and analysis" genaamd (AD&A). Hierin kan er informatie over de audit opgenomen worden, zoals bijvoorbeeld welke risico's er geïdentificeerd zijn tijdens de audit, welke auditprocedures gevolgd werden en wat hiervan de bekomen resultaten zijn, wat de auditor gedaan heeft om zijn onafhankelijkheid te garanderen... Verder kan de auditor zijn mening geven over bijvoorbeeld de schattingen die het management gemaakt heeft, de toegepaste accountingmethoden, mogelijke twistpunten.... (Public Company Accounting Oversight Board, 2011a). De PCAOB wil standaarden voor dit rapport ontwikkelen die vastleggen welk niveau van detail er voorzien moet worden en objectieve criteria waaraan de inhoud van het rapport moet voldoen (Public Company Accounting Oversight Board, 2011a).

Alternatief 2: Toelichtende paragrafen

Alternatief 2 houdt in dat de controleverklaring verbeterd wordt door gebruik te maken van toelichtende paragrafen in de controleverklaring. Zo'n paragrafen kunnen erg nuttig zijn om de aandacht te vestigen op beslissingen die essentieel zijn in de financiële overzichten. Denk hierbij maar aan de schattingen die het management maakt of gebieden waar enorm veel onzekerheid over bestaat. In deze paragraaf kan dan ook verwezen worden naar de plaats waar dit terug te vinden is in de financiële overzichten, waarvoor niet de volledige details in de controleverklaring weergegeven worden. De PCAOB kan additionele standaarden ontwikkelen die bepalen welke zaken

het belangrijkste zijn om te vermelden in de controleverklaring (Public Company Accounting Oversight Board, 2011a).

Alternatief 3: Andere informatie buiten financiële overzichten

Alternatief 3 is dat de auditor ook informatie, die niet terug te vinden is in de financiële overzichten, controleert en hierover zegt in hoeverre deze betrouwbaar is. Het gaat hier bijvoorbeeld over bijkomende informatie over de gemaakte winsten of verliezen in de onderneming. Wanneer hierover gerapporteerd wordt door de auditor zullen de belanghebbenden hier meer geloof aan hechten dan wanneer dit wordt gedaan door het management. Hierdoor zal echter de reikwijdte van de verantwoordelijkheden van de auditors toenemen en zullen er nieuwe standaarden ontwikkeld moeten worden. Tot op heden is het geen verplichting van de auditor om informatie, die niet terug te vinden is in de financiële overzichten, te controleren. De huidige standaarden schrijven slechts voor dat de auditor de informatie buiten de financiële overzichten naleest en zich afvraagt of de manier waarop deze is voorgesteld overeen komt met de manier waarop deze is gepresenteerd in de financiële overzichten (Public Company Accounting Oversight Board, 2011a).

Alternatief 4: Uitleg over standaard controleverklaring

De controleverklaring kan ook verbeterd worden door de hierin gebruikte woordkeuze te verduidelijken. Op deze manier wordt het rapport niet uitgebreid, maar wordt er wel verduidelijkt wat een audit juist inhoudt en wat de verantwoordelijkheden van de auditor zijn (Public Company Accounting Oversight Board, 2011a).

Bijkomend werden er ook publieke rondetafel overeenkomsten georganiseerd om het standpunt van verschillende partijen te krijgen over de alternatieven gepresenteerd in de conceptversie (Public Company Accounting Oversight Board, 2011a). Vervolgens werd dit topic nog verder behandeld tijdens de SAG bijkomsten van 2011 en 2012. Tijdens onder meer deze rondtafelgesprekken kwamen heel wat voorstellen naar voor tot verbetering van de controleverklaring. Deze voorstellen worden later in deze eindverhandeling besproken (Public Company Accounting Oversight Board, 2013).

2.3. Veranderingen controleverklaring door IAASB

In 2003 werd er een voorstel van een verbeterde controleverklaring voorgesteld door de IAASB en internationaal toegepast vanaf 2006. De bedoeling van deze verbeterde controleverklaring was om de rol van de auditor uit te leggen en de controleverklaring te verduidelijken. De geïntroduceerde veranderingen waren onder meer:

- een betere bespreking van de verantwoordelijkheden van de auditor;
- het opnemen van een aantekening dat de auditor voldaan heeft aan de ethische voorschriften en de verkregen informatie voldoende en geschikt is als basis voor de controleverklaring;
- een uitleg waarom de auditor de interne beheersing evalueert (Coram, Gray, Mock, & Turner, 2011).

De herziene controleverklaring bestond uit twee delen, namelijk de controleverklaring over de audit van de financiële overzichten en een tweede deel dat de andere verantwoordelijkheden van de auditors bevat (International Organization of Securities Commissions, 2009).

In 2004 werden de International Standards on Auditing (ISA's) grondig herbekeken en geherformuleerd. Hiervoor startte de IAASB een uitvoerig programma op, het 'Clarity Project', dat als doelstelling had de begrijpbaarheid van de ISA's te verbeteren (International Auditing and Assurance Standards Board, 2007). In dit programma werd er gewerkt aan een verbetering van de algemene leesbaarheid van de ISA's en werd er geprobeerd de onduidelijkheden die er waren over de vereisten waar de auditor aan moet voldoen, weg te werken. In het belang van het verkleinen van de verwachtingskloof werd ISA 700 herwerkt die ernaar streeft de consistentie in de controleverklaring te bevorderen (Branson et al., 2013). Met deze herwerkte versie zou de geloofwaardigheid van de controleverklaring en het begrip van het publiek voor de audit toenemen. Echter uit onderzoek (Gold, Gronewold, & Pott, 2009) blijkt dat de herziening van ISA 700 niet geleid heeft tot een verkleinde verwachtingskloof. Ten opzichte van een kortere verklaring, zorgde een langere verklaring niet voor een verkleining van de verwachtingskloof, met betrekking tot de verantwoordelijkheden die toegeschreven worden aan het management en de auditor. In 2009 werd het 'Clarity Project' voltooid. Al de verduidelijkte ISA's zijn van toepassing voor de audits van de financiële overzichten uitgevoerd na 15 december 2009. Als gevolg van dit 'Clarity Project' kunnen de auditors gebruik maken van 36 herziene standaarden en verduidelijkte ISA's (International Auditing and Assurance Standards Board, z.d.).

Onderzoek uitgevoerd in 2012 kwam echter tot de conclusie dat de herziening van de ISA 700 niet heeft gezorgd voor een reductie in de verwachtingskloof (Gold et al., 2012). De IAASB startte een nieuw veranderingsproces op. Volgend op de nieuwe controleverklaring van de IAASB die voorgesteld werd in 2003 en toegepast vanaf 2006, heeft de IAASB de opdracht aan academici gegeven om de percepties van de belanghebbenden betreffende deze nieuwe verklaring te onderzoeken. Dit academisch onderzoek liep van 2006 tot 2009. In de periode 2009-2010 werden ook de nationale initiatieven en ontwikkelingen tot een verbeterde verklaring onderzocht. De bevindingen van het academisch onderzoek werden dan gebruikt als input voor de discussienota "Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change". Met deze discussienota beoogde de IAASB een debat op te starten om na te gaan hoe de belanghebbenden staan tegenover de huidige controleverklaring en het financiële rapporteringproces (International Auditing and Assurance Standards Board, 2012). Eveneens proberen ze te ontdekken in hoeverre er een verwachtingskloof en informatiekloof bestaat.

2.4. Ontwikkeling controleverklaring in EU

In 2006 werd de richtlijn 2006/43/EG uitgegeven welke tot doel had de voorschriften inzake de wettelijke controle van jaarrekeningen tot stand te brengen. In artikel 28 van deze richtlijn werd ook de controleverklaring besproken. Lid 1 bepaalt dat de controleverklaring ondertekend dient te worden door de wettelijke auditor(s). Lid 2 bevat gedetailleerde bepalingen inzake de controleverklaring van organisaties van openbaar belang.

De financiële crisis is de aanleiding geweest voor een onderzoek naar de werking van diverse betrokken partijen in deze economische inzinking. Ook de auditsector werd hierbij onder de loep genomen. Hoewel deze sector niet als oorzaak wordt beschouwd van de crisis, werd er toch de vraag gesteld of de auditors voldoende hadden gedaan om hun maatschappelijke functie te vervullen en of de auditsector niet verbeterd dient te worden zodat in de toekomst nieuwe financiële risico's kunnen worden beperkt. Door de crisis zijn er immers zwakke punten van de auditsector opgedoken die onderzocht dienen te worden. Deze zwakheden bevonden zich in het bijzonder bij de wettelijk opgelegde controle van ondernemingen van openbaar belang die veel stakeholders hebben door hun grootte, hoog aantal werknemers... Zo werd geoordeeld dat er nog verbetering nodig is aan de kritische houding bij auditors.

Als deel van dit onderzoek werd er door de Europese Commissie onderzocht of de controleverklaring de juiste informatie bevatte voor alle belanghebbenden van de ondernemingen. Dit werd gedaan aan de hand van het groenboek "Beleid inzake controle van financiële overzichten: lessen uit de crisis" dat gepubliceerd werd op 13 oktober 2010 en ter consultatie werd voorgelegd aan de lidstaten en marktpartijen. Dit was een brede raadpleging om uit te maken wat er veranderd dient te worden aan het beleid inzake de controle van financiële overzichten. In dit groenboek werden een aantal topics met betrekking tot de communicatie tussen auditors en belanghebbenden besproken. Samengevat werden de volgende aandachtspunten ter bespreking voorgelegd:

- 1) Om te beginnen is het belangrijk te definiëren wat voor soort informatie een auditor aan de belanghebbenden moet verstrekken als onderdeel van zijn bevindingen en oordeelsvorming.
- 2) Een tweede topic is dat de auditor moet kunnen weergeven welke informatie er rechtstreeks gecontroleerd is en welke op basis van modellen en hypothesen. De taak van de auditor is dus niet om de informatie te leveren. Die verantwoordelijkheid ligt bij het management. De auditor heeft de taak om vanuit het perspectief van de gebruiker een kritische houding aan te nemen ten aanzien van de gecontroleerde entiteit. Deze houding moet ook aangenomen worden bij het opstellen van de overzichten. Het is echter wel belangrijk dat een overdaad aan toelichtingen vermeden wordt.
- 3) Er dient overwogen te worden om meer informatieve zaken (zoals bijvoorbeeld ontwikkelingen in de sector) in de controleverklaring op te nemen.
- 4) Er dient overwogen te worden om informatie van openbaar belang, waarover de auditors beschikken, openbaar te maken.
- 5) Men moet zich de vraag stellen in hoeverre de auditors de verstrekte informatie over de toekomst moeten waarderen, gezien de toegang tot belangrijke informatie van auditors.
- 6) Ten slotte moet de vraag gesteld worden of het nodig is om de gerapporteerde informatie met betrekking tot maatschappelijk verantwoord ondernemen, te controleren.

Over deze topics werd door de Commissie feedback gevraagd aan de hand van enkele kritische vragen betreffende de kwaliteit en de reikwijdte van de huidige audit. Een voorbeeld van zo'n kritische vraag is: "Welke aanvullende informatie zou er aan de externe belanghebbenden moeten

worden verstrekt en hoe?" Deze raadpleging eindigde op 8 december 2010 (Europese Commissie, 2010).

De antwoorden op dit groenboek werden samengevat en uitgegeven (Europese Commissie, 2011). Uit de antwoorden bleek dat men het erover eens is dat er nog steeds een verwachtingskloof bestaat. Om deze kloof te dichten is het noodzakelijk dat er meer transparantie komt over de werkzaamheden en genomen besluiten van de auditor. In het groenboek hebben academici gesuggereerd dat het nodig is om de rol van de auditor aan te passen aan de verwachtingen van het publiek door de controleverklaring te verbeteren. Het merendeel heeft geantwoord dat een audit niet tot doel heeft om te schrijven over de financiële gezondheid van een onderneming, maar wel om aan te geven of de financiële verslaggeving opgesteld door het management een eerlijk beeld geeft over de financiële overzichten van een onderneming. Investeerders zijn van mening dat de auditor een bepaalde zekerheid dient te geven over de financiële gezondheid van de onderneming, maar wel in die mate dat het past binnen hun huidige takenpakket. Meer specifiek benadrukten ze het belang dat ze hechten aan de continuïteitsassumptie. De meesten keurden het wel goed om meer informatie aan te bieden, maar beweerden wel dat het onwaarschijnlijk zou zijn dat hiermee de verwachtingskloof gedicht zou worden. Een aantal respondenten gaven ook aan dat indien het bestuur zou rapporteren over bijkomende informatie, de rol van de auditor uitgebreid kan worden door over deze informatie zekerheid te geven (Europese Commissie, 2011).

2.5. Opties voor verbeterde controleverklaring

In dit deel van de literatuurstudie wordt er een antwoord gegeven op de deelvraag: "wat zijn de suggesties tot verandering van de controleverklaring die naar voor worden geschoven om de verwachtingskloof te dichten?".

Zowel de PCAOB als de IAASB hebben verschillende opties onderzocht die ervoor zouden kunnen zorgen dat de auditrapportage meer nut krijgt (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011; Public Company Accounting Oversight Board, 2011a). Beiden identificeerden ze een aantal aspecten die volgens het publiek kunnen worden verbeterd. In de reacties op het groenboek "Beleid inzake controle van financiële overzichten: lessen uit de crisis" werden door de respondenten verschillende suggesties naar voren geschoven (Europese Commissie, 2011). En ook de FRC onderzocht hoe de controleverklaring verbeterd kon worden (Financial Reporting Council, 2011). In tegenstelling tot de PCAOB, de IAASB en de Europese Commissie, die de controleverklaring (of aparte verklaring) als middel willen gebruiken om meer informatie aan te reiken aan de gebruiker, wil de FRC daarnaast gebruik maken van een rapport uitgegeven door het auditcomité.

Met het oog op het verkleinen van de verwachtingskloof heeft ook de IOSCO (Internationale Organisatie of Securities Commissions, 2009) suggesties gedaan om de controleverklaring te verbeteren. In tabel 2 wordt er op basis van de verschillende rapporten samengevat wat dat er kan gedaan worden zodat de auditrapportering meer nut krijgt.

Tabel 2: Voorstellen die leiden tot een verbeterde controleverklaring

Voorstellen van informatie tot een verbeterde controleverklaring:	
Betreffende de financiële overzichten:	
- Een verwijzing naar de toekomstige onzekerheden en risico's in de controleverklaring. - Een bespreking in de controleverklaring over de mate waarin de financiële voorspellingen van de onderneming redelijk zijn. - De opname in de controleverklaring van de schattingen gemaakt van de financiële, operationele en bedrijfsrisico's van de gecontroleerde klant. - Een motivatie waarom het management gekozen heeft voor alternatieve accountingmethodes alleen indien deze toegepast zijn in de onderneming en deze een materiële invloed hebben. - Een bespreking van de verandering van accountingmethodes die een significante impact kunnen hebben op de jaarrekening. (Indien van toepassing) - Een bespreking van de methoden die gebruikt worden bij het waarderen van de activa en passiva. - Een bespreking in de controleverklaring betreffende de geschiktheid van de toegepaste accountingprocedures, de invloed van de procedure op de prestaties van de onderneming. (Indien nodig, aangeven of deze inconsistent zijn met de methodes die gebruikelijk zijn in de industrie) - Een opname in de controleverklaring betreffende de beoordeling van de materiële onzekerheden die de continuïteit van een onderneming in gevaar kunnen brengen. De aanvaardbaarheid van de toepassing van de continuïteitsveronderstelling (die het management hanteert bij het opmaken van de financiële overzichten) dient besproken te worden. - Een bespreking van de informatie over ongewone transacties die een significante invloed kunnen hebben op de financiële overzichten van de onderneming. - Een bespreking van de kwalitatieve aspecten van de accountingmethodes in de controleverklaring. (Zijn deze accountingmethodes agressief of eerder conservatief?) - Een bespreking van de beoordelingen en schattingen gemaakt door het management. Deze beoordelingen zullen leiden tot de keuze van een bepaalde accountingmethode. Deze beslissingen kunnen echter vertekend zijn door de vooringenomenheid van het management. Daarom is het ook nuttig als de auditor zijn inzicht over de kwaliteit van de financiële overzichten zou verschaffen. - Het toevoegen van een paragraaf in de controleverklaring waarin wordt benadrukt of de onderneming deel is van een grotere onderneming, of ze significante transacties heeft met andere ondernemingen of dat er accountingkeuzes gemaakt zijn die de vergelijkbaarheid van de financiële overzichten met het vorige jaar bemoeilijkt.	
Betreffende de audit:	
- Het toevoegen van een extra paragraaf aan de controleverklaring waarin de significante problemen of moeilijkheden die er ondervonden werden tijdens het uitvoeren van de controle (en de oplossing voor deze problemen) besproken worden. - Een bespreking van wat de auditor heeft gedaan om zijn onafhankelijkheid te garanderen.	

- Het toevoegen van een extra paragraaf waarin het niveau van materialiteit dat de auditor toegepast heeft, vermeld wordt.
- Een bespreking van wat de auditor heeft ondernomen om te verzekeren dat het werk van andere auditors kwaliteitsvol is. (Indien hij van dit werk gebruik maakt).
- Een verwijzing naar de stappen die er ondernomen zijn in de auditprocedure.
- De uitgifte van een uitgebreidere verklaring waarin de verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot fraude besproken worden.
- Een bespreking in de controleverklaring over de interne beheersing van een onderneming.
- Een bespreking van de kwaliteit van de risicoprocedure in de controleverklaring.
- Een vermelding in de controleverklaring of er al dan niet fraude is gedetecteerd of dat er aanwijzingen tot fraude waren.
- De verplaatsing van de bespreking van de verantwoordelijkheden van de auditor en het management in de controleverklaring naar een algemene website of een appendix.
- De verplaatsing van de opinie betreffende de controleverklaring.
- De uitgifte van informatie betreffende het risico van de audit en een bespreking van de auditprocedures die gevolgd zijn om dit risico aan te pakken. Sommigen vrezen echter wel dat deze informatie uit zijn context zou getrokken worden, zonder de benodigde mondelinge toelichtingen van de auditors en het management.
- De uitgifte van informatie die de auditor verkrijgt bij het uitvoeren van de audit. Onder deze informatie valt onder meer het risico op materiële fouten in de financiële overzichten, de schattingen die gemaakt zijn en de opinie van het management.
- Een duidelijke beschrijving in de controleverklaring van de beperkingen van de uitgevoerde controle.

Overige informatie:

- Meer gebruik maken van toelichtingen in de controleverklaring om de aandacht te trekken op belangrijke zaken waarvan de auditor denkt dat ze essentieel zijn om de jaarrekening te kunnen begrijpen.
- De opname in de controleverklaring van informatie over de kwaliteit van de corporate governance en over de effectiviteit van het risicomanagement in de onderneming.
- De uitgifte van een verklaring voor de gebruikte technische termen in de controleverklaring.
- Het delen van informatie over het financiële rapporteringproces.
- Een uitbreiding van de controleverklaring met een verklaring over de MD&A door de auditors.
- De uitbreiding van de controleverklaring met informatie die niet terug te vinden is in de financiële overzichten, zoals bijvoorbeeld bijkomende informatie over de winsten of verliezen die het bedrijf gemaakt heeft gedurende een bepaalde periode².

² De achterliggende reden voor de opname van deze gegevens is dat deze gegevens erg relevant zijn bij het nemen van investeringsbeslissingen en dat de auditor, als onafhankelijk derde partij, de betrouwbaarheid van deze gegevens kan verhogen, door iets te zeggen over de kwaliteit hiervan.

- De toevoeging van de handtekening van de persoon die de audit uitgevoerd heeft en niet enkel van het auditkantoor³.
- Een vermelding in de controleverklaring van een eventuele inbreuk op de wetgeving door de klant.
- De uitgifte van een opinie in de controleverklaring over het maatschappelijk verantwoord ondernemen van de klant.
- Een weergave van gedetailleerde informatie in de controleverklaring over de transacties met verbonden ondernemingen.
- Een bespreking geven in de controleverklaring over de moeilijkheden en onenigheden die bestonden tussen het management en de auditor bij het uitvoeren van de controle.
- Een weergave van een lijst van alle aanpassingen gesuggereerd door de auditor in de controleverklaringen (zowel de aanpassingen die zijn doorgevoerd als de wijzigingen die niet aangepast werden).
- Een kritische bespreking in de controleverklaring van de kasstroomvoorspellingen en het werkkapitaal in de onderneming.

2.6. Impact voorgestelde wijzigingen op controleverklaring

Er kunnen praktische uitdagingen en onbedoelde gevolgen verbonden zijn aan het opstellen van een uitgebreidere controleverklaring waarin meer informatie opgenomen wordt. Deze uitdagingen worden hieronder besproken. In dit deel van de literatuurstudie wordt er al een gedeeltelijk antwoord gegeven op de onderzoeksvraag: "wat is de impact van de voorgestelde wijzigingen aan de controleverklaring?"

2.6.1. Rapporteren over materiële onzekerheden

Sommigen vinden dat de auditor moet rapporteren over de materiële onzekerheden die de continuïteit van de onderneming in gevaar kunnen brengen. Echter uit het verleden bleek al dat er veel controverse was over de continuïteitsopinie. Voorstanders zien de continuïteitsopinie als een ideaal middel om een tijdig signaal te geven wanneer er een grondiger analyse dient uitgevoerd te worden door de gebruikers van de financiële overzichten. Tegenstanders daarentegen zeggen dat deze opinie vaak verkeerd begrepen wordt en de gebruikers de opinie als een signaal zien dat de onderneming vereffend zal worden (Pringle, Crum, & Swetz, 1990).

2.6.2. Veranderingen aan taal gebruikt in controleverklaring

Veranderingen aan de taal gebruikt in de controleverklaring kunnen ervoor zorgen dat de gebruikers beter de betekenis van de opinie in de controleverklaring begrijpen. Dit zal op zijn beurt leiden tot een verkleinde verwachtingskloof. Toch kan de verandering van de taal in de controleverklaring ook nadelig zijn. Aangezien de controleverklaring minder beknopt is, kan dit leiden tot verwarring bij de gebruiker van de controleverklaring. Verder zullen er veranderingen aan de begrippen zoals "geeft een getrouw beeld" via de regelgeving moeten plaats vinden (International Organization of Securities Commissions, 2009).

³ Dit is vooral relevant voor de US aangezien dit in Europa al van toepassing is. Dit zou ervoor zorgen dat de auditors zich meer verantwoordelijk gaan voelen voor hun geleverde werk (Bédard, Coram, Espahbodu, Mock, Shawn, & Warne, 2013).

2.6.3. Additionele informatie in controleverklaring

In de controleverklaring zou er informatie opgenomen kunnen worden die al beschikbaar is, maar nog niet publiek gemaakt is⁴. De opname van additionele informatie in de controleverklaring kan zorgen voor een transparantere controleverklaring. Het biedt de gebruikers een onafhankelijke kijk op de boekhoudpraktijken en grondslagen voor financiële verslaggeving. Verder biedt zo'n controleverklaring ook transparantie over wat de auditor heeft gedaan om te voldoen aan zijn verantwoordelijkheden. Hierdoor zullen investeerders meer informatie hebben bij het nemen van investeringsbeslissingen. Het meer verhalende rapport zal ook bijdragen tot een verkleinde verwachtingskloof, aangezien de investeerders aan de hand van dit rapport meer op de hoogte zijn van de aard en de inherente beperkingen van de controleverklaring. Het nadeel is echter dat het meer tijd vraagt van de auditor om deze verhalende controleverklaring op te stellen. De opname van additionele informatie in de controleverklaring kan er ook voor zorgen dat de controleverklaring juist onduidelijker wordt (International Organization of Securities Commissions, 2009). Dit kan een negatieve reactie op de markt teweeg brengen en/of zelfs een rechtszaak tegen de auditor als gevolg hebben (Public Company Accounting Oversight Board, 2011a).

Een nadeel verbonden aan het opnemen van informatie over de discussies met het bestuur in de controleverklaring is dat deze verklaring dan de context zal missen om de opgenomen informatie te plaatsen. Dit komt omdat men de verklaring niet te lang wil maken en daarom slechts een samenvatting van de discussies zal kunnen geven. Het risico is dan reëel dat er informatie zal ontbreken in deze samenvatting. Daarbij komt nog dat de dialoog tussen de auditor en het bestuur mogelijk minder open zal zijn, waardoor beide partijen niet meer in staat zijn om hun verantwoordelijkheden te vervullen. Ten slotte hebben de ondernemingen schrik dat wanneer de auditor een meer uitgebreidere controleverklaring zal opstellen, waarin vermeld wordt op welk oordeel zij zich baseren en wat ze ondernomen hebben, er vertrouwelijke informatie prijs gegeven zal worden (International Organization of Securities Commissions, 2009).

Ten slotte kan het opnemen van extra informatie (zoals bijvoorbeeld over de interne controle in de onderneming) de externe controlekosten laten toenemen. Simunic (1980) heeft een theoretisch model opgesteld dat verklaart hoe de externe controlekosten reageren op enerzijds de kosten die gemaakt worden door de werkdruk (tarief per uur exclusief risicocomponent maal aantal uren) en anderzijds de kosten die gedragen worden door het risico (het risico verliezen te lijden ten gevolge van een verkeerd oordeel maal de verdisconteerde kasstromen die uit dit risico vloeien). Om te beginnen zal er meer tijd van de auditor in beslag genomen worden wanneer er afgezien wordt van een gestandaardiseerde controleverklaring met beperkte informatie. De auditor zal dan immers meer tijd en moeite moeten steken in het voorbereiden en nakijken van de controleverklaring (Colin et al., 2013). Verder blijft de auditor aansprakelijk voor de controleverklaring (Messian, 2010). Indien hij er niet in slaagt een materiële tekortkoming op te sporen die later aan het licht

⁴ Dit kan bijvoorbeeld informatie zijn die de auditor enkel met het management deelt. Zo wordt er gesuggereerd dat de auditor informatie kan opnemen over de kwaliteit van de financiële overzichten, de discussies die de auditor met het bestuur heeft gehad over de volledigheid van de financiële overzichten, de consistentie van de grondslagen van financiële verslaggeving, de gehanteerde materialiteit... Verder suggereert het Cohen Commission rapport om informatie op te nemen over de specifieke vervulling van de audit bij een bepaalde klant (International Organization of Securities Commissions, 2009).

wordt gebracht, kan hij aansprakelijk gesteld worden (Messian, 2010). Het zou dus kunnen dat het opnemen van extra informatie de externe controlekosten laat oplopen.

2.6.4. Verplaatsing van paragraaf met verantwoordelijkheden

Academisch onderzoek toont aan dat lezers slechts weinig informatie halen uit de paragraaf waarin de verantwoordelijkheden van het management en de auditor worden besproken. Hierdoor heeft de paragraaf slechts weinig invloed op het vernauwen van de verwachtingskloof. Een oplossing zou zijn om deze informatie te verplaatsen naar een algemene website of een bijlage of zelfs gewoon weg te laten wanneer blijkt dat de gebruikers al voldoende geïnformeerd zijn over de informatie in deze paragrafen en hier niet aan herinnerd dienen te worden. Tegenstanders van de oplossing zeggen dan weer dat deze informatie juist is toegevoegd om de verwachtingskloof te dichten en vrezen dat het weglaten van deze paragraaf de kloof weer zal vergroten (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011).

Veranderingen aan de structuur van de standaard controleverklaring kunnen ervoor zorgen dat de gebruiker sneller kan identificeren of de conclusie van de financiële overzichten in overeenstemming is met het financiële rapporteringstelsel. Langs de andere kant kunnen zo'n structurele veranderingen de verwachtingskloof ook vergroten. Bijvoorbeeld wanneer het standaardgedeelte van de controleverklaring met betrekking tot de verantwoordelijkheden van het management verbannen wordt naar een publiek beschikbare bron, zullen de gebruikers niet meer weten in welke context de opinie gelezen zal moeten worden (International Organization of Securities Commissions, 2009).

2.6.5. Gebruik van "the other matters" paragraaf

Door deze paragraaf kan de auditor de gebruikers helpen in het navigeren door de steeds complexere financiële overzichten. Dit doet hij door te verwijzen naar belangrijke informatie waarvan hij denkt dat deze significant is voor het begrijpen van de gecontroleerde financiële overzichten. Hij kan ook wijzen op de paragrafen dewelke een zekere subjectiviteit bevatten. Maar uit onderzoek blijkt dat zulke informatie vaak als negatief beschouwd wordt door de lezers en gelijk gesteld wordt aan een verklaring met beperking.

Indien men gebruik wil maken van other matters paragrafen moet er over gewaakt worden dat er niet te veel verwezen wordt naar de informatie in de jaarrekening, waardoor de verklaring weer "boilerplate"⁵ wordt en de lezer verward raakt. Verder zal er ook meer communicatie moeten zijn tussen de auditor en het auditcomité om te voorkomen dat er in de controleverklaring geen informatie opgenomen wordt die niet door de onderneming werd vrijgegeven (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011).

2.6.6. Inzichten over kwaliteit van financiële rapportering van onderneming

De auditor kan de gebruikers heel wat informatie aanbieden over de onderneming, maar het management communiceert al over deze informatie. Indien ook de auditor hierover schrijft, zal het

⁵ Hiermee worden standaardteksten bedoeld, die voor elke onderneming hetzelfde zijn.

mogelijk zijn dat er tegenstrijdigheden zullen ontstaan tussen de informatie beschikbaar gesteld door het management en de informatie beschikbaar gesteld door de auditor. Om de duidelijkheid te behouden kan dit beter de taak van het management blijven. Indien de auditor informatie zou opnemen die niet vrijgegeven is door het management, zal dit ook voor problemen zorgen met de privacy wetten (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011) en het beroepsgeheim.

2.6.7. Meer informatie in jaarverslag

Het besef groeit dat de financiële rapporteringstandaarden niet voldoende zijn voor het bespreken van een onderneming. Men ziet in dat ook niet-financiële rapporteringstandaarden nodig zijn, gezien het succes van een onderneming mede beïnvloed wordt door bijvoorbeeld immateriële vaste activa, maatschappelijke belangen... Wanneer de onderneming gaat rapporteren aan het publiek over zowel financiële als belangrijke niet-financiële informatie, spreekt men over geïntegreerde rapportage (integrated reporting). Het doel van geïntegreerde rapportage is een structuur aan te bieden aan de onderneming die helpt om op gepaste tijden te rapporteren over hun strategie, resultaten, sociale en maatschappelijke thema's... Het rapporteren over niet-financiële informatie is niet altijd zo gemakkelijk (Soyka, 2013). Desondanks heeft een coalitie van verschillende belanghebbenden, de International Integrated Reporting Council genaamd, een kader bestaande uit zeven elementen uitgewerkt waardoor de onderneming kan rapporteren aan haar belanghebbenden (International Integrated Reporting Council, 2013). In het belang van de belanghebbenden dient er over niet-financiële informatie extern gerapporteerd te worden. De rol van de interne auditor zal zich ontvouwen aangezien de interne auditor de ideale persoon is om zich uit te spreken over de informatie aangeboden in de geïntegreerde rapportage (The institute of internal auditors, 2013), maar externe controle is onontbeerlijk. Volgens Peter van Mierlo van PwC zal de controle van het jaarverslag hierdoor een grotere reikwijdte krijgen wat bijgevolg een impact zal hebben op de rol van de auditor.

Volgens Marc Pickeur (IAASB) is er een project begonnen dat zich bezig houdt met geïntegreerde rapportage. Het staat echter nog in zijn kinderschoenen. Het is heel moeilijk om te bepalen wat de rol van de auditor is bij de audit van een geïntegreerd rapport. Het kader van de geïntegreerde rapportage is volgens hem van hoog niveau aangezien het slechts uit een paar principes bestaat. Dit is heel anders dan het accounting kader dat gedetailleerde regels heeft (ondanks dat het principle based is). De vraag is hoe je zo'n geïntegreerd rapport moet auditten. Op dit moment bestaat er al de ISA 3000 welke de auditor toelaat om te rapporteren over niet-financiële informatie. Hiervan wordt volgens Marc Pickeur (IAASB) dan ook al gebruik gemaakt. Het is een verslag dat bestemd is voor degene die het gevraagd heeft, bijvoorbeeld voor de raad van bestuur. Het wordt echter niet gepubliceerd. Dit verslag dient om aan de raad van bestuur te zeggen of wat ze zeggen juist is of dat de bedrijfsrevisor geen informatie heeft waaruit blijkt dat dit niet klopt. Een voorbeeld hiervan is de norm 3410, een norm over Greenhouse Gas Emission, die zegt hoe je dit gebied moet controleren. Dat is een zeer specifiek domein, daar moet je al deskundigen bij vragen die de berekeningen begrijpen. Dit vermelden ze dan in een verslag, maar dit verslag is in principe niet publiek. De vraag is nu, moet dit publiek gemaakt worden? Een ander voorbeeld is de "equal opportunities act van Zuid-Afrika". Deze handelt over de voorzieningen van niet blanken

binnen de onderneming. Dit zijn vrij gedetailleerde bepalingen. Je kan laten controleren door de auditor of je voldoet aan de eisen van de wet. Je kan alles integreren en vragen dat er een opinie wordt over uitgesproken. Dit is niet evident, vooral omdat er geen normen voor zijn. De verantwoordelijkheden van de auditor zullen hierdoor uitbreiden en mijnheer Pickeur vraagt zich af of men dat wil.

2.7. Veranderingen aan controleverklaring aangebracht door Europese Commissie

Aan de hand van de reacties op het groenboek, heeft de Europese Commissie al twee voorstellen uitgewerkt om aan een aantal tekortkomingen binnen de auditsector tegemoet te komen. Een eerste voorstel voorziet in een nieuwe verordening betreffende specifieke vereisten voor de wettelijke controle van organisaties van openbaar belang (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). Het tweede voorstel betreft een wijziging van Richtlijn 2006/43/EG, betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen (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). De raadsonderhandelingen over deze voorstellen zijn gestart begin 2012 en werden in het najaar van 2012 en begin 2013 voortgezet. De voorstellen worden parallel behandeld in het Europees Parlement. Nadat de Raad van de EU en het Europees Parlement overeenstemming hebben bereikt, zal de implementatie van de herziene Richtlijn 2006/43/EG in nationale regelgeving moeten plaatsvinden. De verordening heeft rechtstreekse werking.

In de nieuwe verordening betreffende specifieke vereisten voor de wettelijke controle van organisaties van openbaar belang, wordt onder andere de inhoud van de controleverklaring die openbaar wordt gemaakt, uitgebreid. Hierdoor wordt in de verklaring de gebruikte methodologie van de auditors beter uitgelegd aan het publiek. Er wordt bijvoorbeeld in de controleverklaring beschreven welke de belangrijkste risicogebieden zijn voor een afwijking van materieel belang in de jaarrekening of waarom er een afwijkende verklaring (controle met beperking, afkeurende verklaring of verklaring van oordeelonthouding) gegeven wordt. Verder wordt het rapport dat de auditor opstelt voor het auditcomité ook uitgebreid. In dit rapport wordt er meer gedetailleerde informatie gegeven over de uitgevoerde controle, de bevindingen van de controle en hun toelichtingen... Eveneens wordt er informatie over de onderneming als zodanig verschaft. Dit kan bijvoorbeeld gaan over de continuïteit van de onderneming. Dit rapport wordt beschikbaar gesteld aan het management, het auditcomité en de gecontroleerde onderneming maar niet aan het publiek. Op 3 april 2014 werd het voorstel aangenomen door het Europees Parlement en de Raad.

De doelstellingen van het voorstel tot wijziging van de Richtlijn 2006/43/EG (ook wel de achtste richtlijn genoemd) worden verwezenlijkt door de Unie, aangezien deze doelstellingen een grensoverschrijdend karakter hebben en bijgevolg niet voldoende door de lidstaten gerealiseerd kunnen worden. De wijziging van Richtlijn 2006/43/EG zal bestaan naast de nieuwe verordening betreffende specifieke vereisten voor de wettelijke controle van organisaties van openbaar belang.

Daarom is er een afstemming van de beide wetteksten nodig. De bepalingen die enkel betrekking hebben op organisaties van openbaar belang worden bijgevolg besproken in de verordening betreffende specifieke vereisten voor de wettelijke controle van organisaties van openbaar belang en deze bepalingen worden bijgevolg dus geschrapt in de richtlijn. Zo wordt bijvoorbeeld artikel 28, lid 2 dat de gedetailleerde bepalingen inzake de controleverklaring van organisaties van openbaar belang bevat, geschrapt uit de auditrichtlijn. Op 3 april 2014 werd het voorstel tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG aangenomen.

2.8. Voorstel verbeterde controleverklaring uitgevaardigd door IAASB

In maart 2012 werd door de IAASB besproken hoe en wanneer de hervorming van ISA 700, met betrekking tot het vormen en rapporteren van een opinie over de financiële overzichten, zal gebeuren. Met de "Invitation to Comment, Improving the auditor's Report" beschrijft de IAASB de voorgestelde indicatieve richting van de toekomstige controleverklaring. De tekst reflecteert de vooruitgang die de IAASB gemaakt heeft en wat ze zoal geleerd hebben uit vorig onderzoek. De IAASB heeft een aantal verbeteringen voor de controleverklaring uitgewerkt en onderzoekt nu of de gebruikers deze veranderingen waarderen. Over een aantal verbeteringen aan de controleverklaring is er algemene overeenstemming bij de IAASB dat deze internationaal uitgevaardigd moeten worden (International Auditing and Assurance Standards Board, 2012).

De belangrijkste voorstellen tot verbetering zijn de volgende:

- een prominentere plaatsing van het oordeel van de auditopinie, namelijk in het begin van de controleverklaring;
- een bespreking van de continuïteitsveronderstelling;
- een bespreking van de belangrijkste controle-aangelegenheden, de "audit commentary".
- Een verbetering van de beschrijving van de verantwoordelijkheden van de auditor (sommige delen die de verantwoordelijkheden van de auditor bespreken zouden verplaatst kunnen worden naar een bijlage of naar een website van een bevoegde instantie waarnaar in de controleverklaring verwezen kan worden).

Om dit belangrijk project beter toe te lichten, werden er in 2012 drie wereldwijde rondetafelgesprekken georganiseerd. Op deze bijeenkomsten waren vertegenwoordigers van een breed scala belanghebbenden aanwezig om hun visie op de voorgestelde verbeteringen van de IAASB aan de controleverklaring mee te delen (International Auditing and Assurance Standards Board, 2013a). In juni 2013 werd er dan een voorontwerp uitgegeven waarin nieuwe ISA's werden voorgesteld en een aantal ISA's werden herzien. In februari 2013 werd er verder beraadslaagd over het concept van de "audit commentaar" geïntroduceerd in het rapport: "Invitation to Comment (ITC), Improving the auditor's Report". Er werd ook rekening gehouden met de commentaar die hierop gekomen is. Bijvoorbeeld om tegemoet te komen aan de bezorgdheden die bestaan over de lengte van de controleverklaring, wil de IAASB toestaan dat deze informatie door de lidstaten verplaatst kan worden naar een website of appendix. In april 2013 werd er een ontwerp in aanmerking genomen van de herziene ISA 700 en de nieuwe ISA 701. In juni 2013

heeft de IAASB unaniem de nieuwe en herziene ISA's aangenomen. Meer bepaald gaat het hier over de herziening van (International Auditing and Assurance Standards Board, 2013a):

- ISA 700 (Door de herziening van deze standaard zal er over extra onderwerpen moeten worden gerapporteerd. Er zal bijvoorbeeld in de controleverklaring geschreven dienen te worden over de onafhankelijkheid van de auditor. Dit alles dient geïllustreerd te worden in voorbeeld controleverklaringen.);
- ISA 260 (Deze ISA behandelt de communicatieverantwoordelijkheid van de auditor ten aanzien van de met governance belaste personen bij een controle van financiële overzichten. Ten gevolge van de herziening van ISA 260 zal de auditor nu onder meer moeten rapporteren over significante risico's die hij geïdentificeerd heeft.);
- ISA 570 (Deze ISA behandelt de verantwoordelijkheden van de auditor inzake de controle van financiële overzichten met betrekking tot de wijze waarop het management bij het opstellen van de financiële overzichten de continuïteitsveronderstelling hanteert. Aangezien de auditor nu over de continuïteitsveronderstelling dient te rapporteren, moet deze standaard aangepast worden. Het rapporteren over de continuïteitsveronderstelling in de controleverklaring dient voor verschillende verklaringen geïllustreerd te worden.);
- ISA 705 (Deze standaard behandelt de wijze waarop de vorm en inhoud van de controleverklaring worden beïnvloed indien de auditor een aangepast oordeel tot uitdrukking brengt of indien hij een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden dan wel een paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring opneemt. Aangezien ten gevolge van ISA 700 de vorm en inhoud van de controleverklaring veranderen, dient ook deze standaard aangepast te worden.);
- ISA 706 (Een aanpassing welke tot doel heeft de relatie tussen de "emphasis of matter", "other matter" en "key audit matters" paragrafen te verduidelijken).

Verder werd ook een nieuwe standaard opgesteld, ISA 701. Dit is een nieuwe standaard die de auditor moet helpen bij het bepalen en communiceren van de key audit matters. Uit de vorige rapporten van de IAASB bleek dat respondenten over het algemeen erg positief waren over het idee om te rapporteren over "andere informatie". Daarom neemt de IAASB de voorstellen die als reactie gekomen zijn op het consultatiedocument (herziening van ISA 720) in overweging. In afwachting tot de herziening van ISA 720, kan de auditor al op basis van ISA 700 schrijven over "andere informatie".

Hierop volgde een nieuw voorontwerp: "Reporting on Audited Financial Statements: Proposed New and Revised International Standards on Auditing (ISAs)". Tot 22 november 2013 kon men hierop reageren. De voorstellen die ingediend werden voor 22 november 2013 kunnen tot gevolg hebben dat de voorstellen in het voorontwerp aangepast worden. Bijlage 2 bevat een illustratie van de uitgebreidere controleverklaring voorgesteld in het voorontwerp. De belangrijkste verschillen met de voorstellen gedaan in de ITC (2012) zijn de volgende (International Auditing and Assurance Standards Board, 2013):

- het rapporteren over key audit matters (KAM's)⁶. (Dit vervangt het concept van de ITC "audit commentary");
- een opname van de expliciete vermelding in de controleverklaring dat de auditor onafhankelijk is van de onderneming en voldaan heeft aan alle relevante ethische voorschriften;
- een expliciete vermelding van de naam van de bedrijfsrevisor (voor beursgenoteerde bedrijven).

Een aantal voorstellen kwamen ook nog overeen met deze gedaan in de ITC van 2012 (International Auditing and Assurance Standards Board, 2013):

- de prominentere plaats van het oordeel;
- het rapporteren over de continuïteitsopinie van de onderneming;
- her rapporteren over andere informatie;
- een verbeterde beschrijving van verantwoordelijkheden van de auditor (De verbeterde ISA 700 staat toe om de beschrijving van de verantwoordelijkheden van de auditor te verplaatsen naar een algemene website of naar een bijlage.).

2.8.1. Voorstel FRC

Aangezien ook anderen de noodzaak zagen om onderzoek te verrichten naar een verbeterde controleverklaring, plant de IAASB om manieren te onderzoeken waarop ze kunnen samenwerken met groepen die ook actieve projecten hebben over de controleverklaring, zoals o.a. de PCAOB en de Europese Commissie. Een andere partij waarmee gepland wordt om samen te werken is de U.K. Financial Reporting Council (FRC). In 2011 brachten de FRC de discussienota "Effective Company Stewardship: enhancing corporate reporting and audit" uit. Om de gebruikers van meer informatie te voorzien, is het voorstel van de FRC niet alleen om de controleverklaring uitgebreider te maken, maar om ook het auditcomité een rapport te laten uitgeven waaruit gebruikers kunnen afleiden waarop de auditor zich gebaseerd heeft bij het opstellen van zijn oordeel. Er zijn vier redenen hiervoor (Financial Reporting Council, 2011a):

- 1) Het is de verantwoordelijkheid van de onderneming om het jaarverslag op te stellen. De stakeholder wil de zienswijze van de onderneming hebben. Daarom moet de onderneming de extra informatie rapporteren en niet de externe auditor.
- 2) De onderneming weet het beste welke informatie de gebruikers juist willen, aangezien zij toegang hebben tot alle betrokken partijen, in tegenstelling tot de externe auditor.
- 3) Het rapport is aangepast aan de onderneming, waardoor "boilerplate" teksten vermeden kunnen worden. Auditors daarentegen maken meer gebruik van standaard teksten.

⁶ De KAM's vormen een aparte sectie waarin er over de aangelegenheden, die volgens professionele oordeelsvorming het meest belangrijk waren en het meeste aandacht vroegen bij de controlevorming in die periode, geschreven zou worden. Volgens mijnheer Pickeur is het idee van de IAASB om de auditor te laten rapporteren aan de "charges in governance" (raad van bestuur of die is belast met de corporate governance van de onderneming) en daaruit een aantal KAM's te filteren. Dat is niet de manier waarop men werkt bij de PCAOB, waar men min of meer werkt met "significant matters". De IAASB heeft echter commentaren gekregen dat de filter hiervoor niet duidelijk genoeg is. De filter is wat er beschreven staat in paragraaf 8 van ISA 701. Met andere woorden vindt men die paragraaf onvoldoende.

- 4) Aangezien de onderneming de informatie aan brengt, wordt door de rapportage door het auditcomité in plaats van de externe auditor, het risico vermeden dat de auditor gewoon de zelfde beslissingen maakt als het management.

De reacties gekomen op de voorstellen van de FRC zijn terug te vinden in het document "Effective Company Stewardship: next steps" (Financial reporting council, 2011a). Uit dit document bleek dat sommige respondenten voorstander bleken. Beursgenoteerde ondernemingen daarentegen waren minder positief, aangezien zij schrik hadden dat dit tot een verhoging van de kosten zou leiden. De FRC heeft een geactualiseerde code uitgegeven om het beleid in het document "Effective Company Stewardship: next steps" in uitvoering te brengen. De code vereist dat er in het jaarverslag informatie opgenomen wordt over de werkzaamheden van het auditcomité (Ernst & Young, 2013).

De regels die als leidraad dienen voor het opstellen van de uitgebreidere controleverklaring in de UK zijn terug te vinden in ISA 700 (UK en Ierland). In deze nieuwe controleverklaring dient er extra informatie opgenomen worden over de risico's, materialiteit en reikwijdte van de controle. De risico's waarover gesproken dient te worden, zijn de risico's die een invloed hebben op de controleaanpak van een audit, de toewijzing van de middelen in de audit en de geleverde inspanningen van het betrokken team (Financial Reporting Council, 2013).

Mijnheer Pickeur (IAASB) vertelt in zijn interview dat Engeland inderdaad een ander model heeft. Zoals al in de literatuur te vinden is, heeft Engeland een model dat het auditcomité ook een verslag publiceert. Dat bestaat niet in Europa. Dit komt omdat een auditcomité in onze governance structuur een onderdeel is van de raad van bestuur en geen orgaan is van de vennootschap. In Engeland is dit wel een orgaan van de vennootschap die een eigen verslag publiceren. Dit verslag wordt beoordeeld door de commissaris. Dit is bijgevolg een heel ander model dan wat wij hebben. Het IAASB is een international board en kan bijgevolg dit Engelse model niet echt kopiëren.

2.9. Voorstel verbeterde controleverklaring door PCAOB

Bij het opstellen van een nieuwe controleverklaring, heeft de PCAOB rekening gehouden met de ontwikkelingen van de IAASB, de voorstellen van de Europese Commissie en de herziening van de controleverklaring door de FRC. Na drie jaar uitgebreid onderzoek heeft de PCAOB twee normen opgesteld welke enerzijds tot doel hebben de controleverklaring informatiever te maken en anderzijds ervoor te zorgen dat de controleverklaring meer nut krijgt. De twee voorgestelde normen zijn:

- de controleverklaring wanneer de auditor een goedkeurende verklaring geeft;
- de verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot andere informatie.

Ten gevolge van de voorgestelde norm betreffende de controleverklaring worden de volgende significant veranderingen aangebracht aan de controleverklaring:

- het rapporteren over de "Critical Audit Matters" (CAM)⁷;
- de opname van extra informatie in de controleverklaring betreffende de onafhankelijkheid van de auditor, de ambtstermijn van de auditor en andere informatie;
- het verbeteren van de gestandaardiseerde taal gebruikt in de controleverklaring;

Informatie buiten de financiële overzichten zou relevant kunnen zijn bij de audit van de financiële informatie. Onder de bestaande PCAOB standaard heeft de auditor de verantwoordelijkheid om andere informatie te lezen. Hij heeft echter geen verplichting om hierover ook te rapporteren. Ten gevolge van de twee nieuwe normen wordt er aan de gebruiker van de financiële overzichten verduidelijkt in de controleverklaring welke de verantwoordelijkheden van de auditor zijn met betrekking tot andere informatie, welke andere informatie beoordeeld werd door de auditor en wat het oordeel van de auditor is over deze andere informatie. De vier alternatieven aangehaald in de conceptversie van 2011 worden niet voorgesteld door de PCAOB. Met de aangepaste verklaring waarin CAM's opgenomen zijn, denkt de PCAOB dezelfde voordelen te kunnen bieden aan de belanghebbenden als met de vier alternatieven. Tegelijkertijd denkt de PCAOB met deze twee normen de kosten en moeilijkheden, die gepaard zouden gaan met een uitgebreidere verklaring, te kunnen omzeilen (Public Company Accounting Oversight Board, 2013). Tot 11 september 2013 kan er commentaar gegeven worden op de voorgestelde standaarden. Hierover volgt dan opnieuw een rondetafel bijeenkomst in 2014.

Enkele opvallende aanpassingen aan de controleverklaring volgens IAASB, FRC en PCAOB worden in tabel 3 vergeleken.

Onderdeel van de verklaring	IAASB	FRC	PCAOB
Key audit matters/ Risico's/ Critical Audit Matters	x	x	x
Materialiteit	Niet verplicht	x	
Continuïteitsveronderstelling	x		
Overige informatie	x	x	x
Vermelding naam auditor	x	x	
Onafhankelijkheid auditor	x	x	x
Vermelding van het jaar waarin het kantoor auditor werd van onderneming			x

Tabel 3: Bron op basis van PwC (2013): Overzicht voorgestelde veranderingen

⁷ Te vergelijken met de KAM (IAASB); aangelegenheden die het moeilijkst te beoordelen waren, waar het moeilijkst bewijs voor te vinden was, welke het vormen van de opinie bemoeilijkten; voorgesteld als alternatief voor AD&A en toelichtende paragrafen.

2.10. Veranderingsprocessen in België en Nederland

In dit deel van de literatuurstudie wordt er een antwoord gezocht op de onderzoeksvraag: "Welke veranderingen worden er aan de controleverklaring doorgevoerd in België en Nederland en wat houden deze veranderingen juist in?"

2.10.1. België

De Koninklijke besluiten van 21 april 2007 en 25 april 2007 hebben de auditrichtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006 in het Belgisch recht omgezet. Deze besluiten vormden de belangrijkste hervorming van het beroep sinds 1985.

Het normatief kader in België is grondig veranderd naar aanleiding van de norm van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren van 10 november 2009 die de ISA's (zoals per 15 december 2008 aangenomen door de IAASB) van toepassing maakt in België. Deze norm is van toepassing voor de controle van (geconsolideerde) jaarrekeningen van organisaties van openbaar belang vanaf 15 december 2012 en vanaf 15 december 2014 voor de controle van (geconsolideerde) jaarrekeningen van andere ondernemingen. Deze norm met dubbele ingangsdatum heeft tot gevolg dat een aantal IBR controlenormen opgeheven worden. Door de opheffing van deze controlenormen diende het IBR op 29 maart 2013 een bijkomende norm aan te nemen die rekening houdt met de Belgische specificiteit inzake de controleverklaring die de bedrijfsrevisor dient op te stellen overeenkomstig artikel 144 en 148 van het Wetboek van Vennootschappen. Aan de hand van deze bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde internationale auditstandaarden werd de controleverklaring aangepast. Immers door de opheffen normen zouden we wat betreft het tweede deel van de controleverklaring in een vacuüm belanden. Er waren hiervoor geen ISA's die dit konden behandelen. Deze norm werd op 22 augustus 2013 goedgekeurd door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en door de minister die bevoegd is voor economie. Hierdoor wordt het mogelijk rekening te houden met de Belgische bijzonderheden met betrekking tot het verslag. Om dit te kunnen realiseren voorziet de bijkomende norm in drie voorbeeldverslagen (zonder voorbehoud). De bedrijfsrevisor kan echter afwijken van deze voorbeeldverslagen voor zover de verklaring in overeenstemming blijft met artikel 144 en 148 van het Wetboek van Vennootschappen, de ISA's en de bijkomende norm van 29 maart 2013. Hij moet wel in staat zijn deze afwijking te verantwoorden in zijn controledossier. De te gebruiken teksten voor een verklaring met aangepast oordeel volgen de vereisten zoals vermeld in ISA 705 (Schockaert, Vanbeveren, & Vandernoot, 2013).

Met deze bijkomende norm is het ook mogelijk om de bevoegdheden van de bedrijfsrevisoren uit te breiden. Tot op heden bestaat het commissarisverslag uit 2 delen, namelijk het verslag over de (geconsolideerde) jaarrekening, waarin het oordeel van de commissaris is opgenomen, en het verslag over andere door wet- en regelgeving gestelde eisen. Met deze bijkomende norm kan de controleverklaring uitgebreid worden met een derde facultatief gedeelte. Hierin zal de bedrijfsrevisor zijn conclusie over andere uitgevoerde specifieke opdrachten kunnen opnemen. Inge Vanbeveren van het IBR licht dit derde deel verder toe. Het betreft een deel dat niet voorzien is in de ISA's. Het is een puur Belgisch deel. Tot nu toe heb je al de mogelijkheid om aan een

bedrijfsrevisor te vragen zich uit te spreken over een verslag betreffende de interne controle van een onderneming. Er wordt hierover echter niet geschreven in het publiek commissarisverslag. Het IBR dacht dat ondernemingen (en vooral aandeelhouders) misschien verwachten dat in het commissarisverslag duidelijk wordt gesteld, niet alleen hoe het met de jaarrekening is gesteld, maar ook met andere zaken zoals de interne controle. Het idee van een derde deel is dat het om een vrijwillig verzoek van de onderneming gaat. Het is het deel dat geïntegreerd zou worden op verzoek van de onderneming over een welbepaald onderwerp. Maar omdat dat IBR-idee nog in een ontwerpfase zat en er toch nog wat vragen rond gekregen heeft, hebben ze volgens mevrouw Vanbeveren het plan voor dat derde deel 'teruggetrokken en geparkeerd'. De verklaring blijft voorlopig bestaan uit twee delen. Het derde deel gaat om een fundamenteel andere aanpak dan het IAASB. Hier is het de onderneming die het vraagt en het is dus niet, zoals de voorstellen van de IAASB, verplicht. Inge Vanbeveren geeft aan dat men in België geprobeerd heeft om de ondernemingen zo ver te krijgen dat ze zelf om het derde gedeelte vragen. Als één onderneming dat vraagt om te doen in zijn publiek verslag en de rest dit niet doet, gaat het publiek zich vragen beginnen te stellen: waarom doet die onderneming het wel en de andere niet?

Opgemerkt kan ook worden dat in deze bijkomende norm de woorden "vermelding" en "vermeld(en)" vervangen zijn door de woorden "verklaring" en "verklaren". Verder werden de voorbeeldverslagen in functie van de internationale standaarden aangepast. (Instituut van de bedrijfsrevisoren, 2013).

In de toekomst wil het IBR volgens Inge Vanbeveren eerst alle internationale standaarden van toepassing maken in België. Buiten de ISA's zijn er nog andere standaarden die men wil invoeren. Ten tweede zal er volgens haar voor de nieuwe ISA's een nieuwe norm ontwikkeld moeten worden, want er komen nog een heel aantal nieuwe standaarden bij. De norm van 2009 is beperkt tot de ISA's zoals ze van toepassing waren op september 2008. Dit komt omdat het een verzoek was om geen toestemming te geven voor alle toekomstige standaarden omdat men hier nog steeds een zicht op wil hebben.

2.10.2. Nederland

2.10.2.1. *Aanwezigheid registeraccountant op algemene vergadering aandeelhouders*

Sinds de Nederlandse Corporate Governance code (code Tabaksblat) in werking is getreden in Nederland zijn de registeraccountants (= Nederlandse auditor) van Nederlandse beursfondsen gewoonlijk aanwezig op de algemene vergadering. Hierdoor heeft de aandeelhouder de mogelijkheid om de registeraccountant vragen te stellen betreffende de controleaanpak van de registeraccountant. De aandeelhouders maakten daarvan echter niet veel gebruik. Dit werd bevestigd tijdens het interview met Martijn Huiskers (KPMG Nederland) dat in het empirisch deel besproken wordt: "de registeraccountant was er wel maar zei niets".

Dit heeft de Vereniging van Effectenbezitters (VEB) ertoe aangezet een brief op te stellen waarin ze haar verwachting uitdrukt dat de registeraccountant zelf het initiatief zou nemen tot het geven van uitleg over zijn controle. Onderzoek van de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) (2013) toont aan dat naar aanleiding van deze brief van de VEB in meer dan de helft van de

algemene vergaderingen een presentatie werd gegeven door de registeraccountant. De registeraccountants hebben veel moeite gedaan om tegemoet te komen aan de informatiebehoefte van de aandeelhouders.

Uit onderzoek van de NBA blijkt dat (Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants, 2013):

- in 81% van de presentaties de registeraccountant meer informatie geeft over de omvang van de uitgevoerde controle. Vooral de waardering van goodwill, bijzondere waardeverminderingen, pensioenen, vastgoed en de fiscale positie worden vaak besproken;
- in 38% van de presentaties er door de registeraccountant werd ingegaan op de vooropgestelde materialiteit, waarbij vooral uitleg werd gegeven over de gehanteerde principes;
- in 67% van de presentaties er gesproken werd over de controle van buitenlandse ondernemingen;
- verscheidene registeraccountants in hun presentatie de aannames en schattingen gemaakt door het management beschreven;
- in 45% van de presentaties de registeraccountant ook uitleg gaf over de beperkte rol van de registeraccountant bij het controleren van het jaarverslag vergeleken met de jaarrekening;
- enkele registeraccountants (14% van de presentaties) aangaven of de jaarrekening eerder een agressief of conservatief karakter had;
- er over derivaten zo goed als niet gesproken werd.

Erna is volgens Martijn Huiskers (KPMG) de opmerking gekomen: "wat als je als aandeelhouder niet naar de vergadering komt?" Dan heb je deze informatie niet? Kan er geen uitgebreidere controleverklaring komen? Op deze manier is volgens hem in Nederland de natuurlijke overgang ontstaan van het spreken op de algemene vergadering naar een uitgebreidere controleverklaring. Een andere gesprekspartner in het empirisch onderzoek, Martijn Hoogendoorn (EY) gaf aan dat een uitgebreidere controleverklaring ervoor zal zorgen dat er meer vragen gesteld zullen worden op de algemene vergadering. Door de uitgebreidere controleverklaring zullen de aandeelhouders immers meer weten naar wat ze moeten kijken en zullen ze daardoor gerichter vragen stellen. De uitgebreidere controleverklaring geeft immers de essentiële punten weer waar alles om draait. Daarvoor was dit een tamelijk ingewikkeld document waarover het moeilijk was om vragen te stellen.

2.10.2.2. Uitgebreidere controleverklaring Nederland

De NBA wil bij het opstellen van deze vernieuwde verklaring rekening houden met de reacties van alle belanghebbenden op de gemaakte voorstellen van het IAASB. Daarom organiseerden ze op 26 september 2012 een publiek debat, voorafgegaan door een online enquête, waarmee ze alle geïnteresseerden bij de discussies betrokken. Aan het debat van 26 september 2012 namen zestig belanghebbenden deel, bestaande uit toezichthouders, auditors en gebruikers en verstrekkers van de informatie (Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants, 2012). Hieraan nam eveneens een vertegenwoordiger van de IAASB deel. Uit de discussie kwam naar boven dat de vraag om meer informatie van de registeraccountant aangedreven wordt door de vraag van de gebruiker

naar een betere en relevantere verslaggeving. Zowel het management als de auditor dienen hieraan hun steentje bij te dragen. Verder waren de gebruikers van de controleverklaring het erover eens dat ze inderdaad geen behoefte hebben aan gestandaardiseerde teksten, maar wel aan bedrijfsspecifieke informatie. Op basis van het debat en de 235 antwoorden verkregen van de online enquêtes, heeft de NBA in een brief gericht aan de IAASB, een antwoord geformuleerd op de door hun gemaakte voorstellen.

2.10.2.3. Brief aan IAASB

In het algemeen steunt de NBA de gedane voorstellen van het IAASB. In het plan van aanpak van de NBA, lessen uit de kredietcrisis, werd een voorbeeld van uitgebreidere controleverklaring opgenomen. Dit voorstel is ook terug te vinden tussen de voorstellen van de IAASB. Het betreft de opname van vier extra paragrafen in de controleverklaring waarin het risicomanagement van een onderneming, de schattingen van het management, de mate van continuïteit van een onderneming en de belangrijkste accounting principes besproken worden. In de brief geeft de NBA nog over een aantal onderdelen haar mening (Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants, 2012a).

Om de controleverklaring informatiever te maken steunt de NBA het idee om de controleverklaring te verduidelijken. De NBA vindt wel dat de controleverklaring gebaseerd moet blijven op het binair model (Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants, 2012a).

Verder steunt de NBA de strikte scheiding van de verantwoordelijkheden van auditor en het management. De controleverklaring dient immers niet als leeswijzer voor financiële overzichten die erg ingewikkeld zijn. Het is het management dat hierover informatie dient te verschaffen. De auditor geeft hierover enkel zijn mening en licht deze mening toe (Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants, 2012a).

De overige informatie buiten de financiële overzichten dient te auditor wel te lezen, maar hierover dient hij enkel te rapporteren indien er materiële inconsistenties zijn tussen deze informatie en wat hij waargenomen heeft tijdens de audit. De NBA keurt het idee goed om deze informatie bij in de controleverklaring op te nemen. In Nederland is het immers al verplicht hiernaar te verwijzen (Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants, 2012a).

De NBA is het erover eens dat de auditor moet beslissen welke informatie die verkregen is gedurende de uitvoering van de audit, gedeeld moet worden met de gebruikers in de sectie "audit commentary". De ISA's moet richtlijnen voorzien zodanig dat het management en degenen die belast zijn met de governance in de onderneming geïnformeerd worden over de informatie die de auditors zullen vrijgeven. Auditors mogen immers geen informatie publiceren zonder dat het management zijn visie over deze informatie heeft kunnen geven. De jaarlijkse vergadering van de aandeelhouders kan een leidraad bieden voor de auditors voor welke informatie best gepubliceerd kan worden. Het voorstel om informatie over de materialiteit op te nemen in de controleverklaring wordt echter niet gesteund door de NBA (Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants, 2012a).

Eveneens staat de NBA achter de opsplitsing tussen de specifieke informatie van de entiteit en de gestandaardiseerde teksten. De NBA steunt het idee om de standaard teksten aan te bieden op de website van de onderneming of in een annex, maar niet in de controleverklaring zelf. Door deze informatie op te nemen op een website, kan er gebruik gemaakt worden van interactieve informatie, waardoor de informatie beter begrijpbaar wordt. Eveneens kan men hierin linken naar de International Financial Reporting Standard (IFRS) regelgeving opnemen (Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants, 2012a).

De NBA steunt ook het idee van de IAASB om de mate van de continuïteit expliciet in de controleverklaring te vermelden. Aangezien dit zo'n belangrijke informatie is, wordt er zelfs gesuggereerd om deze informatie bij op te nemen in de paragraaf waarin de auditor zijn opinie geeft over de gecontroleerde onderneming. De NBA vestigt wel de aandacht van de IAASB op een verantwoordelijkheidsprobleem. In de ISA 570 wordt al de verantwoordelijkheid van de auditor opgenomen bij het bepalen van de continuïteit van de onderneming. Daarom suggereert de NBA dat de IAASB misschien eerst beter onderzoekt of de huidige ISA 570 wel voldoet aan de verwachtingen van de gebruiker. Indien dit niet het geval is, kan het misschien beter zijn dat de standaard herzien wordt. Wanneer het echter wel voldoet aan de verwachting van de gebruiker, dient er wel onderzocht te worden of er advies over de continuïteit gegeven dient te worden (Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants, 2012a). Daarbij komt nog dat niemand een glazen bol heeft en dus niemand in de toekomst kan kijken. Er wordt bijgevolg gevreesd dat met de opname van informatie over de continuïteit van de onderneming, de verwachtingskloof juist zal toenemen doordat de gebruikers hieruit interpreteren dat de auditor verzekert dat de onderneming zal blijven voort bestaan.

De NBA keurt het idee goed om de controleverklaring te beginnen met het belangrijkste deel, namelijk het "oordeel". Ze stellen zich echter wel de vraag of dit niet ten nadele zal komen van de andere belangrijke rapporteringverplichtingen (Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants, 2012a).

De NBA heeft ook zelf nog enkele voorstellen voor de IAASB tot verbetering van de controleverklaring. In Nederland is er namelijk een groeiende interesse naar rapporten die enerzijds inlichtingen geven over de financiële resultaten van een onderneming en anderzijds ook de duurzaamheid van de onderneming bespreken. De IAASB zou richtlijnen kunnen opstellen die de vereisten van zulke rapporten bepalen. Dit zal echter ook zorgen voor een uitbreiding van de taken van de auditor. Verder zijn er in Nederland publiek beschikbare management letters opgesteld, waarin de kennis van professionele auditors over een bepaalde sector wordt geformuleerd. Uit onderzoek blijkt dat deze informatie zeer nuttig is voor de belanghebbenden aangezien ze op deze manier beter de risico's van de sector kunnen inschatten. Hiermee wil de NBA aangeven dat de controleverklaring niet enkel een communicatiehulpmiddel van de auditor is (Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants, 2012a).

Samengevat stelt de NBA voor om de controleverklaring op te splitsen in twee delen, namelijk het kernrapport en de "audit commentary". Het kernrapport, gebaseerd op het binair model, kan gestandaardiseerd blijven. Hierdoor kunnen de gebruikers gemakkelijk door het rapport blijven

navigeren. Het andere gedeelte kan dan meer gedetailleerd zijn binnen de grenzen van het binair model. Op deze manier kan het binair model en de gestandaardiseerde tekst behouden worden, maar is meer flexibiliteit toch mogelijk (Nederlandse beroepsorganisatie van accountants, 2012a). Het kernrapport bevat de opinie van de auditor en de andere wettelijke rapporteringverplichtingen. Het andere gedeelte, de "audit commentary", legt de opinie van de auditor uit. Hierin wordt onder meer een toelichting gegeven over de controle van de goodwill van de gecontroleerde onderneming, de waardering van de financiële instrumenten en de betrokkenheid van andere auditoren. De gestandaardiseerde informatie kan beschikbaar worden gesteld op de website. (Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants, 2012a).

2.10.2.4. Accountantskantoren testen nieuwe verklaring

In het najaar van 2013 hebben accountantsorganisaties als onderdeel van een pilot project van de IAASB een meer informatieve controleverklaring getest bij klanten. De NBA coördineert de Nederlandse deelname aan deze pilot, die gebaseerd is op eerdere controles over het boekjaar van 2012 (Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants, 2013). De NBA heeft aan organisaties met een oob-vergunning gevraagd om hun ervaringen met de nieuwe controleverklaring mee te delen (Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants, 2013). Organisaties met een oob-vergunning zijn organisaties die de toestemming hebben om organisaties van openbaar belang (oob) te mogen controleren. Deze organisaties zijn onderworpen aan een strenger toezicht. Ondermeer KPMG en EY nemen hieraan deel. De ervaringen van deze organisaties worden gebundeld en vervolgens doorgegeven aan de internationale opstellers van de nieuwe controleverklaring. Ook de Nederlandse wetgever en andere belanghebbenden zullen op de hoogte worden gehouden van de ervaringen. Een aantal accountingorganisaties overwegen zelfs om als uitbreiding van de pilot al meer informatieve verklaringen af te leveren bij hun controles over de financiële overzichten. Begin 2014 zullen de uitkomsten van het pilot project gepubliceerd worden door de NBA. Het plan is om dan deze nieuwe controleverklaring via een audit alert te introduceren en verplicht te maken voor de controles van de financiële overzichten uitgevoerd vanaf 2014. Eventueel kunnen de Nederlandse regels later nog aangepast worden aan de internationale standaarden (Nederlandse beroepsorganisatie van accountants, 2013).

2.10.2.5. Primeur uitgebreide controleverklaring

De groothandels- en supermarktbedrijf Sligro, de onderneming die de eerste beursvennootschap was waar de registeraccountant op de aandeelhoudersvergadering de ruimte kreeg om uitleg te geven over zijn controle en zijn bevindingen, is nu ook de allereerste Nederlandse beursgenoteerde onderneming die gebruik maakt van de uitgebreide, ondernemingsspecifieke controleverklaring (Vereniging van Effectenbezitters, 2014). In de verklaring die drie bladzijden telt, is de auditor veel gedetailleerder dan in de vorige verklaring, die slechts bestond uit één bladzijde standaardtekst bestaande uit juridische termen die ieder jaar hetzelfde zijn (Vereniging van Effectenbezitters, 2014). Auditor KPMG trekt in de controleverklaring de aandacht op de onderwerpen waar hij veel aandacht aan besteed heeft. Bij Sligro zijn dit de leverancierskortingen, de goodwill van Food Retail en de IT-infrastructuur. Ook wordt er een aparte paragraaf gewijd aan de continuïteit van de onderneming. Uit de nieuwsbrief van Eumedion uitgegeven in februari 2014 blijkt dat er

ondertussen al enkele andere beursgenoteerde ondernemingen zijn die een uitgebreidere controleverklaring bij hun jaarrekening voegen. Deze zijn onder meer Randstad Holding, SBM Offshore, PostNL, TNT Express, KPN, Corio, Nutreco, Vopak, Nedap, Kendrion en Neways. Het aantal key audit matters varieert bij deze ondernemingen. Wat het meeste terugkomt is een bespreking van de waardering van de goodwill, belastingslatenties, de beëindiging van bedrijfsactiviteiten en afstoting van activa. Tot nu toe zijn de enige ondernemingen die ook iets zeggen over de materialiteit Randstad, KPN en PostNL. Verder waren er ook een aantal ondernemingen die geweigerd hebben een uitgebreidere controleverklaring bij hun jaarverslag op te nemen. Deze ondernemingen zijn ASML, Philips, DSM, AkzoNobel, Heijmans, TomTom en Wessanen.

3. Empirisch onderzoek: kwalitatief

Zoals reeds aangegeven bestaat het empirisch onderzoek uit twee delen: een kwalitatief onderzoek op basis van interviews en een kwantitatief onderzoek op basis van elektronische enquêtes.

Het eerste empirisch onderzoek dat wordt uitgevoerd is een kwalitatief onderzoek. Er wordt gekozen voor een kwalitatief onderzoek, aangezien het de bedoeling is om meer diepgaande informatie (zoals meningen, belevingen, getuigenissen en ervaringen) te verzamelen. Het verzamelen van deze informatie gebeurt aan de hand van enkele diepte-interviews. Tijdens deze interviews worden een aantal vragen gesteld aan bedrijfsrevisoren, leden van regelgevende instanties, vertegenwoordigers van enkele ondernemingen die deelnamen aan de Nederlandse pilot uitgebreidere controleverklaring en professors in audit waarmee gepeild wordt naar hun mening over de controleverklaring.

Eerst en vooral brengt dit onderzoek de huidige situatie betreffende de controleverklaring in kaart. In dit gedeelte, wordt er eerst aan de hand van een verkennend onderzoek getracht een beeld te krijgen van hoe over de huidige controleverklaring wordt gedacht. Nadien wordt er gepeild naar reacties op de voorstellen tot een nieuwe controleverklaring en naar de mate waarin zij denken dat de voorstellen zullen leiden tot een gereduceerde verwachtingskloof.

3.1. Bevoorrechte getuigen

Er werd getracht zowel bedrijfsrevisoren van de Big 4 als van kleine en middelgrote ondernemingen op te nemen in de steekproef. Bij voorkeur werd er gezocht naar bedrijfsrevisoren die goed op de hoogte waren van de mogelijke veranderingen aan de controleverklaring. Een overzicht van de geïnterviewden die hebben meegewerkt werd opgenomen in bijlage 3. Zes Belgische bedrijfsrevisoren (twee Big 4, vier andere) en vier Nederlandse registeraccountants (twee Big 4, twee andere) waren bereid mee te werken. Bijkomend werd er een interview afgenomen van een verantwoordelijke van het IBR en van de IAASB (deels reeds beschreven bij de literatuurstudie), twee academische onderzoekers en van verantwoordelijken van twee Nederlandse ondernemingen (Nutreco en Neways) die voor 2013 een uitgebreidere controleverklaring hadden. In bijlage 4 worden de 10 meest uitgebreide interviews opgenomen. De overige interviews werden niet opgenomen omwille van het feit dat revisoren anoniem wouden blijven en/of de antwoorden op de vragen zo beknopt waren, dat de opname van deze interviews geen toegevoegde waarde zou leveren.

3.2. Dataverzameling

De interviews werden afgenomen in de periode januari tot maart. De lengte van deze interviews varieerde van een half uur tot anderhalf uur en ze werden opgenomen met behulp van een voicerecorder op de tablet. Wegens een drukke agenda was het voor enkele bedrijfsrevisoren moeilijk om tijd vrij te maken voor een interview. Daarom werd van hen het interview schriftelijk of telefonisch afgenomen.

De onderzochte literatuur bevat verscheidene voorstellen tot een verbeterde controleverklaring. Deze voorstellen vormden de basis voor een aantal algemene vragen die als leidraad dienden bij de interviews, dewelke verkennend van aard zijn. Bij deze interviews werd er vertrokken vanuit een algemene vraag, om zo via de trechtermethode over te gaan tot meer specifieke vragen over het onderwerp. Door zo veel mogelijk door te vragen op de antwoorden van de geïnterviewde personen, werd er getracht zo veel mogelijk informatie te bekomen. Deze interviews hadden tot doel om enerzijds te peilen naar de meningen en kritische bedenkingen van de auditors over de gedane voorstellen tot een verbeterde verklaring en anderzijds te polsen naar de eventueel bijkomende voorstellen van de auditors vanuit hun ervaringen. Op deze manier wordt er getracht inzicht te krijgen op de manier waarop zij tegenover de voorstellen tot verandering staan.

3.3. Data-analyse

Nadat de data verzameld werd, werd deze verwerkt en geanalyseerd. De data verwerking gebeurde door het letterlijk uittypen van de interviews die niet telefonisch afgenomen werden. Na het verzamelen van de antwoorden, werden deze met elkaar vergeleken. Per topic werd er nagegaan of er grote meningsverschillen waren tussen de respondenten.

Aangezien het hier slechts om een verkennend onderzoek gaat, moeten de resultaten voorzichtig geïnterpreteerd worden. Veralgemening van de antwoorden is niet toegelaten. In het volgende deel worden de verschillende antwoorden, gegeven door de respondenten, beschreven. Elk topic wordt ingeleid op basis van de informatie uit de literatuurstudie. Vervolgens worden de verschillende meningen en opinies hierover besproken.

3.4. Resultaten

De doelstelling van het empirisch onderzoek is na te gaan hoe men enerzijds vanuit het beroep de uitgebreidere controleverklaring ervaart en anderzijds na te gaan hoe stakeholders hierover denken. Dit wordt onderzocht aan de hand van de eerste onderzoeksvraag: "Wat is de impact van de voorgestelde wijzigingen aan de controleverklaring?" Om deze onderzoeksvraag op te lossen, wordt er eerst een antwoord gezocht op de vraag: "Welke tekortkomingen zijn er aan de huidige controleverklaring?"

3.4.1. Kritieken op controleverklaring

Uit de literatuur blijkt dat ondanks de vele verbeteringen aan de controleverklaring er nog steeds veel kritieken bestaan op de huidige controleverklaring (International organization of securities commissions, 2009). Uit de bevindingen van Mock et al. (2009) blijkt dat een controleverklaring waarin meer informatie staat dan er nu in aanwezig is, waardevoller zou zijn. Dit komt onder meer omdat de controleverklaring slechts een symbolische waarde zou hebben en slechts weinig communicatieve waarde. De vraag moet echter gesteld worden of bedrijfsrevisoren en stakeholders de controleverklaring effectief niet informatief genoeg vinden voor de externe stakeholder en of er dus een verbeterde controleverklaring nodig is.

3.4.1.1. Controleverklaring symbolische waarde

Om te beginnen wordt er gevreesd dat doordat de controleverklaring gestandaardiseerd is, de controleverklaring eerder een symbool wordt waardoor deze controleverklaring dus niet zorgvuldig gelezen wordt (Coram et al., 2011).

Professor De Beelde geeft aan dat de stakeholders eigenlijk het verslag niet in detail lezen, maar als het ware door het verslag scrollen om te kijken of de verklaring goedkeurend of niet goedkeurend is. Deze mening wordt door verscheidene bedrijfsrevisoren gedeeld. Op basis daarvan hangt het volgens professor de Beelde af of ze in een commerciële beslissing de jaarrekening in rekening nemen of niet. Als de verklaring niet goedkeurend is, gebruiken ze in hun verdere beslissingen de jaarrekening minder dan wanneer de verklaring wel goedkeurend is. Volgens hem is er ook een verschil in hoe je een stakeholder definieert. Vanuit het perspectief van een belegger, heb je volgens hem twee grote groepen. Je hebt de professionele belegger en de individuele faciliteiten belegger. Volgens hem is het mogelijk dat bijvoorbeeld de professionele belegger meer vertrouwen heeft in zijn of haar eigen analyse van de jaarrekening dan kleine beleggers. Kleine beleggers gaan misschien dan toch meer kijken naar de verklaring van de bedrijfsrevisor. De vraag is natuurlijk hoeveel extra informatie je moet geven in dat verslag om echt voor een doorsnee gebruiker veel informatiever te worden.

Zoals onder meer het onderzoek van Pringle et al. (1990) al heeft uitgewezen zorgt het puur beschrijvend weergeven wat het auditproces nu eigenlijk inhoudt niet voor het dichten van de verwachtingskloof. Dit komt omdat de controleverklaring amper gelezen wordt (Coram et al., 2011). Ook volgens professor Breesch zal puur extra informatie geven over wat het auditproces nu juist inhoudt, geen kloof dichten. Zoals immers ook blijkt uit het literatuuronderzoek, zal niemand dit lezen. Naar haar inziens zijn de stakeholders zeker wel geïnteresseerd om te lezen wat extra key audit matters er zijn geweest.

“De key audit matters zijn relevant en specifiek voor een onderneming. Hierdoor zal de controleverklaring niet langer slechts een symbolische waarde hebben.”

3.4.1.2. Binaire controleverklaring

Een tweede punt van kritiek op de controleverklaring is dat (volgens het IAASB) men de controleverklaring vaak bekijkt als een binair model. Het voordeel van zo'n verklaring is dat het de conclusie van de auditor duidelijk weergeeft, zonder deze onnodig te compliceren met overvloedige informatie (International organization of securities commissions, 2009). Op deze manier verkrijgt de gebruiker een consistente verklaring, wat de vergelijking tussen ondernemingen vergemakkelijkt (Public Company Accounting Oversight Board, 2011a). Zonder additionele informatie over de bevindingen van de auditor betreffende de kwaliteit van de financiële rapportering, is het echter moeilijk voor de gebruikers van de financiële overzichten om een bedrijf te onderscheiden van andere bedrijven (International organization of securities commissions, 2009). Beide argumenten worden in de interviews aangehaald.

Alle geïnterviewde bedrijfsrevisoren zijn het erover eens dat de standaard controleverklaring zeker zijn informatiewaarde heeft. Er staat namelijk in beschreven of de jaarrekening een getrouw beeld

geeft of niet. Eveneens vinden de meeste bedrijfsrevisoren het vooral belangrijk dat de jaarrekening en het jaarverslag voldoende informatief zijn.

Martin Hoogendoorn (EY) geeft echter aan dat de huidige controleverklaring zijn tijd heeft gehad en niet langer voldoende is in de huidige maatschappij. De stakeholders hebben volgens hem meer informatie nodig. Enkele andere bedrijfsrevisoren delen deze mening en kunnen zich dan ook voorstellen dat aandeelhouders en stakeholders de huidige verklaring onbevredigend vinden.

“De controleverklaring van bijvoorbeeld Shell ziet er immers hetzelfde uit als deze voor de bakker op de hoek en bevat bijgevolg weinig informatie.”

Andere revisoren daarentegen vinden de huidige verklaring informatief genoeg. Net zoals geargumenteed in de literatuur, is het volgens hen inderdaad juist voordelig dat het allemaal dezelfde verslagen zijn. Op deze manier is het voor de lezer duidelijk of er nu een probleem is of niet.

“Wanneer je de verklaring per entiteit gaat aanpassen zal niemand er nog wijs uit raken.”

Ook Ulrich De Poortere (DPO) deelt de mening dat de controleverklaring voldoende informatief is, maar wel op voorwaarde dat de stakeholder de hele verklaring wil lezen. Mijnheer Bruggeman (VGD) ten slotte vindt het interessant om gebruik te maken van samenstellingsverslagen. Dit zijn verklaringen die in Nederland door een accountant samen met de jaarrekeningen worden afgegeven. Hierin verklaart de accountant dat hij zijn werkzaamheden heeft gedaan op basis van de informatie die hem aangereikt werd. Bij het opstellen van zo'n verklaring let de accountant onder meer op signalen van fraude, onderliggende gegevens die incorrect zijn... Er wordt echter niet zoals bij een controleverklaring een zekerheid aangeboden over de getrouwheid van de financiële overzichten.

3.4.1.3. Gestandaardiseerde controleverklaring

In de literatuur wordt opgemerkt dat de huidige controleverklaring overgestandaardiseerd is en aangepast zou moeten worden aan de aard van de onderneming (Coram et al., 2011). Eveneens is er commentaar op de gestandaardiseerde bewoording van het controleverslag. Deze wordt als veel te technisch beschouwd.

3.4.1.3.1. Controleverklaring niet te technisch

Uit de interviews blijkt dat er geen eensgezindheid is over het feit of de controleverklaring in haar huidige vorm te technisch is. Een aantal bedrijfsrevisoren vinden dat de huidige controleverklaring niet te technisch is, aangezien de verschillende soorten verklaringen zeer duidelijk zijn. Volgens mijnheer Hubain (BDO) begrijpt degene die steunt op de verklaring wat erin vermeld staat. Een andere bedrijfsrevisor vindt de controleverklaring wel te juridisch van aard:

“Een controle ‘redelijke mate van zekerheid’ klinkt als een mager zesje, terwijl het een betrouwbaarheidsniveau van 95% heeft!”

Benoît Hubain (BDO) vindt ook dat de verklaring in haar huidige vorm niet te technisch is. Hij merkt op dat de aandeelhouder nog steeds de mogelijkheid heeft om op de algemene vergadering vragen te stellen indien iets niet duidelijk is. Nog een andere bedrijfsrevisor vindt het wel normaal dat er geen “Jip en Janneke” taal gebruikt wordt en vindt dat een uitgebreidere beschrijving van de termen niet nodig is.

3.4.1.3.2. Controleverklaring te technisch

Anderen geven dan weer aan dat de controleverklaring inderdaad wel technisch is, vooral voor degene die niet in het vak zitten. Zo stelt bijvoorbeeld Ron Vos (Alaska) dat universitaireren die niet in het vak zitten de verklaring niet begrijpen. Prof. Ignace de Beelde geeft zelfs aan dat studenten, die het vak audit volgen, de termen vaak nog door elkaar halen. Ook Marcel Karman (Dubois) gelooft dat analisten bijvoorbeeld begrijpen wat er in de controleverklaring staat, maar dat de externe stakeholder daarentegen dit niet verstaat. Hij gelooft dat indien de externe stakeholder beter zou begrijpen wat er in de controleverklaring staat, deze iets meer geprikkeld zouden worden om te begrijpen wat er in de controleverklaring staat. Ten slotte vindt ook prof. Breesch de bewoordingen die gebruikt worden redelijk technisch. Het zou volgens haar wel minder kunnen.

Enkele bedrijfsrevisoren geven dan weer aan dat de verklaring zo technisch is, omdat er verwezen wordt naar de normen die vrij te raadplegen zijn.

“Iemand die de normen kent, weet wat dit wil zeggen. Maar een gewone gebruiker gaat zich daar niets bij kunnen voorstellen. De meeste kantoren geven daar iets meer uitleg bij. Maar ook daar weer zullen gewone gebruikers er zich niet veel kunnen bij voorstellen. Indien je gaat moeten uitleggen wat je bedoelt met “het uitvoeren volgens de normen” (zodat iedereen de verklaring begrijpt), zal je een boek moeten schrijven.”

Ook prof. de Beelde zegt dat een betere beschrijving misschien op zich wel nuttig is, maar vraagt zich wel af of zo’n uitgebreidere verklaring nog gelezen zou worden.

Alle bedrijfsrevisoren zijn het er over eens dat de boodschap duidelijk moet zijn en blijven. De meeste zijn het er ook over eens dat er heel wat technische en algemene clausules zijn, maar dat de key audit matters veel minder technisch zijn.

3.4.1.4. Fraude

In de literatuur stelt men dat de controleverklaring er niet in slaagt de rol van de auditor met betrekking tot het vinden van fraude krachtig te beschrijven (International organization of securities commissions, 2009). Uit de respons van de PCAOB en de IAASB blijkt dat men van de bedrijfsrevisoren verwacht dat ze meer over fraude rapporteren.

De bedrijfsrevisoren beamen dat één van de grote verwachtingspatronen van de stakeholders is dat ze fraude detecteren. Om hierover dan in de controleverklaring te rapporteren zijn de bedrijfsrevisoren het niet unaniem eens. Enkelen zijn voorstander om uitgebreider in de controleverklaring te rapporteren over fraude. Op deze manier weet de gebruiker in hoeverre er hierop gelet is en wat de auditor had moeten zien of niet. Er kan bijvoorbeeld gecommuniceerd

worden in hoeverre de interne beheersing bekeken werd, naar wat er onderzoek werd gedaan, welke topics bekeken werden... Er kan dan vermeld worden dat er geen fraude is gevonden of (indien er toch fraude is gevonden) dat deze aangepakt werd. Dit kan volgens deze bedrijfsrevisoren zeker zorgen voor een demper op de verwachtingskloof. Andere bedrijfsrevisoren zeggen dat het niet hun taak is om over fraude te rapporteren, maar wel om over het getrouwe beeld van de jaarrekening te rapporteren. Als een fraude ertoe geleid heeft, dat de cijfers materieel niet in overeenstemming zijn met de werkelijkheid, zal dit bijgevolg automatisch leiden tot een aangepast oordeel. Ook Roger Sonnevile (Nutreco) en Peter Wisse (Neways) delen deze mening.

3.4.2. Impact uitgebreidere controleverklaring

De IAASB heeft een aantal verbeteringen voor de controleverklaring uitgewerkt en onderzoekt nu of de gebruikers deze veranderingen waarderen. Over een aantal verbeteringen aan de controleverklaring is er algemene overeenstemming bij de IAASB dat deze internationaal uitgevaardigd moeten worden (International Auditing and Assurance Standards Board, 2012). In de literatuurstudie werd al onderzocht welke suggesties in de onderzoeken van onder meer de IAASB en de PCAOB naar voren werden geschoven om de controleverklaring te verbeteren en wat de reacties hierop waren.

In een interview met de ondernemingen Neways en Nutreco werd gepeild naar de beweegredenen voor het vrijwillig opstellen van de uitgebreidere controleverklaring volgens de IAASB. Beide ondernemingen verwachten dat de uitgebreidere controleverklaring binnenkort (in 2014-2015) verplicht zou worden. Peter Wisse (Neways) zei dat het voorstel gekomen is van de accountants (EY) van de onderneming. Neways vond dit een goed idee, omdat het voorstel onder meer voortkomt uit de wensen van aandeelhouders. Neways heeft altijd een goede open communicatie naar haar aandeelhouders. Roger Sonnevile zegt nog dat Nutreco zichzelf voorloper acht op externe verslaggeving. Ze hebben verleden jaar ook een prestigieuze prijs in Nederland daarvoor gewonnen. Vanuit een soort "noblesse oblige"-principe vond de onderneming dat ze dus bij de "frontrunners" op dit onderwerp moesten zitten.

In dit deel wordt nagegaan wat de impact van de voorstellen van het IAASB zal zijn volgens bedrijfsrevisoren en analisten indien alle ondernemingen verplicht zullen worden om een uitgebreidere controleverklaring op te stellen. Er wordt hier een antwoord gegeven op de vraag "Wat zijn de reacties op de voorstellen?".

3.4.2.1. Informatieve waarde uitgebreidere controleverklaring

In de literatuur wordt er aangegeven dat de opname van additionele informatie in de controleverklaring kan zorgen voor een transparantere controleverklaring. Het biedt de gebruikers een onafhankelijke kijk op de boekhoudpraktijken en grondslagen voor financiële verslaggeving. Verder biedt zo'n controleverklaring ook transparantie over wat de auditor heeft gedaan om te voldoen aan zijn verantwoordelijkheden. Hierdoor zullen investeerders meer informatie hebben bij het maken van investeringsbeslissingen (International organization of securities commissions, 2009).

Prof. Breesch is ervan overtuigd dat deze extra informatie kan zorgen voor extra beslissingsmacht voor de stakeholders. De verklaring zal meer informatief zijn. Ze denkt dan ook dat stakeholders (in tegenstelling tot de bedrijfsrevisoren) zeer blij zullen zijn met dit voorstel van de IAASB.

Martijn Hoogendoorn (EY) geeft aan dat een uitgebreidere controleverklaring zal leiden tot een betere communicatie. De aandeelhoudersvereniging VEB vindt het volgens hem bijvoorbeeld prettiger dat de controleverklaring uitgebreider zal zijn. Op deze manier geeft de auditor nog eens aan dat hij primair communiceert voor de buitenwereld en niet voor de onderneming.

Martijn Huiskers (KPMG) zegt dat deze controleverklaring de auditor in staat zal stellen om de worstelingen weer te geven die hij heeft moeten doorstaan bij het uitvoeren van een audit en het opstellen van een verklaring.

3.4.2.2. Rapporteren over continuïteit onderneming

Een eerste voorstel van de IAASB was om te rapporteren over de continuïteitsveronderstelling in de controleverklaring. Uit de literatuur bleek al dat er controverse was over de continuïteitsopinie. Voorstanders zien immers de continuïteitsopinie als een ideaal middel om een tijdig signaal te geven wanneer er een gronderige analyse van de onderneming dient uitgevoerd te worden terwijl tegenstanders zeggen dat deze opinie vaak verkeerd begrepen wordt en gezien wordt als een signaal dat de onderneming vereffend zal worden (Pringle, Crum, & Swetz, 1990).

Ook in de interviews zijn er zowel voorstanders als tegenstanders inzake het rapporteren over de continuïteit van de onderneming in de controleverklaring. Één bedrijfsrevisor geeft aan dat hij het nutteloos vindt hierover te rapporteren, tenzij dat er toch belangrijke onzekerheid inzake continuïteit gevonden zou worden. Ook Peter Wisse (Neways) is van mening dat deze paragraaf overbodig is voor ondernemingen met een goede, gezonde liquiditeits- en solvabiliteitspositie. Dus in het geval van Neways over het jaar 2013 is hij van mening dat het niet nodig is hierover specifiek te rapporteren in de controleverklaring. In het geval er wel een dreigend continuïteitsprobleem bestaat, lijkt het hem echter wel goed om hieraan in de controleverklaring aandacht te besteden. Een andere bedrijfsrevisor vindt dat er in de jaarrekening hierover geschreven dient te worden en niet in de controleverklaring. Indien dit niet in de jaarrekening zou staan maar het wel cruciaal is, zal het volgens hem automatisch leiden tot een oordeelsonthouding of zelfs afkeuring.

Voorstanders zeggen dan weer dat het goed is de continuïteit te vermelden. Het kan volgens deze bedrijfsrevisoren geen kwaad dit te vermelden aangezien er hierover al impliciet wordt geschreven. Het is namelijk één van de basisveronderstellingen bij het opmaken van de controleverklaring. Ook Roger Sonnevile (Nutreco) vindt het om deze reden logisch dat er een continuïteitsopinie opgenomen wordt. Volgens Marcel Karman (Dubois) moet de bedrijfsrevisor in de controleverklaring schrijven hoe hij de continuïteit heeft vastgesteld. Door te vermelden dat hij kennis heeft genomen van hoe de onderneming dit perspectief ziet en of hij al dan niet feiten heeft gevonden die dit tegen kunnen spreken, legt de bedrijfsrevisor de verantwoordelijkheid tot het opstellen van de continuïteit bij de bestuurder en omzeilt hij het probleem dat men hem verantwoordelijk zal zien voor het voorspellen van de toekomst van de onderneming. Ook prof.

Breesch is op zich wel voorstander van de continuïteitsparagraaf. Ze vindt het een goede zaak te benadrukken dat de bedrijfsrevisor wel degelijk moet kijken of er een continuïteitsissue is, maar net zoals mijnheer Karman (Dubois) al aangaf moet er volgens haar op gewezen worden dat de bedrijfsrevisor niet kan garanderen dat de onderneming blijft bestaan. Op deze manier wordt de stakeholder ervan bewust gemaakt dat een auditor ermee bezig is, maar er ook beperkt toe is.

Overeenkomstig met de argumenten van tegenstanders in de literatuurstudie kan (als de beperking niet voldoende wordt benadrukt) de verwachtingskloof alleen maar vergroten, ervan uit gaande dat de stakeholders bijna bij voorbaat denken dat de continuïteitsopinie een falingspredictiemodel is. Je moet volgens prof. Breesch heel voorzichtig zijn met dit naar de buitenwereld te brengen, omwille van de signaalfunctie die je hebt. Volgens prof. Breesch en Marc Pickeur (IAASB) moet je ervoor zorgen dat je niet een te negatief signaal geeft wat bijna gaat leiden tot een zichzelf waarmakende voorspelling (self fulfilling prophecy). Hiermee wordt bedoelt dat wanneer je een continuïteitsverklaring geeft, je een faillissement induceert. Volgens prof. Diane Breesch bestaat er echter nog een tweede theorie, namelijk dat het naar buiten brengen van problematiek tot "self defeating" gedrag zal leiden. Dit wil zeggen als je de problematiek naar boven brengt, bedrijven er iets aan doen en dat het dus net niet gebeurt. Door problemen naar buiten te brengen gaan bedrijven volgens deze theorie misschien een schok effect hebben (dat signaal willen wij niet meer hebben) en gaan daar dan iets aan doen om dit in de toekomst niet meer in hun verslag te hebben staan. Volgens haar valt het nog af te wachten wat er gaat gebeuren. Op korte termijn denkt ze dat bedrijven niet graag gaan hebben dat de informatie naar buiten komt omdat dit een mogelijk verkeerd beeld schept van de onderneming.

Volgens prof. De Beelde is het de vraag hoe men gaat rapporteren over de continuïteit van de onderneming. In het vennootschapsrecht zijn er een aantal alarmprocedures die in gang worden gezet bij bijvoorbeeld negatieve resultaten. Als de toepassing van de regel rond continuïteit inhoudt dat de bedrijfsrevisor eerst vaststelt dat er overgedragen verliezen zijn en dan iets zegt over de going concern, heeft het volgens hem weinig toegevoegde waarde deze procedures uit te schrijven. Immers wie de vennootschapswetten kent, weet dit volgens hem al. Bijkomende informatie van de auditor heeft hier volgens hem geen enkele toegevoegde waarde. Dit gaat opnieuw leiden tot "boilerplate" teksten. Als die going concern opmerking daarentegen wordt gegeven op het moment dat een bedrijfsrevisor bedrijfseconomisch een analyse maakt en concludeert dat het er bedrijfseconomisch niet goed uitziet, zelfs al zijn die criteria van de vennootschapswet nog niet voldaan, krijg je wel meer informatie. Dan is dat informatie die hij kent vanuit het uitvoeren van zijn audit zelf en die niet noodzakelijker wijze de doorsnee belegger zelf kan vaststellen. Alleen vreest prof. Ignace De Beelde dat dit een probleem kan vormen met de aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisoren. Bedrijfsrevisoren zullen volgens hem de continuïteitsopmerking dan geven op het moment dat men het al via andere criteria had kunnen vaststellen. Het hangt er dus van af hoe men de continuïteitsopinie concreet invult. Op zich is het volgens hem positief dat daar iets om gezegd wordt. Hij stelt zich bovendien ook de vraag of er binnen het huidige rapporteringkader al niet voldoende opties zijn om daar iets over te zeggen zoals bijvoorbeeld een toelichtende paragraaf waarin je eventueel iets zegt over de

continuïteitsproblemen. Hij weet dus niet of deze continuïteitsopinie in de praktijk zo veel gaat veranderen.

Concreet schrijft in Nederland de bedrijfsrevisor in de continuïteitsparagraaf van de uitgebreidere controleverklaring dat hij instemt met de continuïteitsveronderstelling die de onderneming gehanteerd heeft en dat hij geen materiële onzekerheden gevonden heeft die dit kunnen tegen spreken. Daarenboven vermeldt de bedrijfsrevisor nogmaals duidelijk dat noch hij noch het management kan garanderen dat de onderneming zal blijven bestaan. Op het moment is er nog geen onderneming die een uitgebreidere controleverklaring heeft uitgegeven waarin een probleem rond continuïteit wordt vermeld. Dit is wel logisch, zoals Martin Hoogendoorn (EY) aangeeft, die ondernemingen vrijwillig kiezen om mee te werken aan deze pilot. Een onderneming in moeilijkheden zal niet snel instemmen dat er een uitgebreidere verklaring voor hen wordt opgesteld, aangezien deze schrik zullen hebben voor een continuïteitswaarschuwing. Bijgevolg kan er nog niet onderzocht worden wat de impact van zo'n waarschuwing zal zijn.

Mijnheer Marc Pickeur (IAASB) zegt dat het IAASB niet tevreden is over het huidige idee van de continuïteitsverklaring en nu aan het onderzoeken is hoe dit veranderd kan worden.

"Momenteel zijn er twee delen aan de continuïteitsopinie. In een eerste deel wordt vermeld dat de continuïteitshypothese correct is, wat wil zeggen dat een onderneming nog in bedrijf is en de normale boekhoudregels nog kan volgen. Dat gaat er altijd in staan, maar dat vindt niemand eigenlijk nuttig. Het tweede deel betreft de materiële onzekerheden over de continuïteitsopinie. Dat is wel nuttig maar niemand weet wat dat is. Het probleem is vooral dat het begrip "materiële onzekerheden" niet duidelijk is. Vooral voor banken is dat een probleem. Als je in van bank zegt het zou kunnen dat ze niet meer bestaat, dan bestaat ze niet meer. Dan heb je geen 'early warning' maar een 'final warning'. Binnen de voorstellen van Europa is er ook gesproken om een continuïteitsopinie op te nemen in het verslag. Het probleem zijn de 'close calls'. De vraag is wanneer moet er hierover geschreven worden en hoe? Het kan immers significante marktreacties te weeg brengen."

Op het moment is het IAASB volgens Marc Pickeur (IAASB) echter niet tevreden met dit voorstel. Een speciale werkgroep houdt zich bezig met dit aan te passen. Er zou nu gedacht worden aan een "exception based report". Er zou alleen maar iets worden gezegd als er iets te zeggen is. Maar bijvoorbeeld in het bankwezen stelt zich dan de vraag: "kijkt men nu naar de liquiditeit of de solvabiliteit?"

"De liquiditeit is op zich niet zo'n probleem, daarvoor hebben ze centrale banken uitgevonden. Als die bank voldoende rendabel en solvabel is, dan kan een centrale bank altijd geld lenen. Dat is een liquiditeitsprobleem voor een bank die voor de rest rendabel en

⁸ Dit zijn situaties waar de auditor veel werk had maar waarvan uiteindelijk toch beslist is dat er geen materiële onzekerheid over is. Onder het huidige idee van de IAASB zou je hierover moeten rapporteren, aangezien dit beschouwd kan worden als een key audit matter. Maar er mag geen originele informatie vrijgegeven worden. Anders komt de aansprakelijkheid van de auditor in het gedrang. De optimale oplossing zou zijn de opstellers een bijkomende verklaring te laten afleggen waarom er een probleem met de continuïteit is.

solvabel is. Solvabiliteit is een heel ander verhaal. Dat is over u eigen vermogen. Als er onvoldoende eigen vermogen is dan heb je een serieus probleem. Liquiditeit kan ook een serieus probleem zijn, maar in principe kan een centrale bank dat oplossen omdat zij zo veel geld heeft als ze zelf wil. Men gaat alleen maar geld storten als men overtuigd is van de levensvatbaarheid. Een liquiditeitsprobleem kan echter zeer ernstig worden, maar ga je dat vermelden of niet?"

3.4.2.3. Verplaatsen opinie

Één van de voorstellen van de IAASB tot een verbeterde controleverklaring was de verplaatsing van de opinie van achteraan in de controleverklaring naar vooraan.

Hierover zijn de meeste geïnterviewde bedrijfsrevisoren het wel eens. Een verplaatsing van de opinie zal geen toegevoegde waarde hebben. Vanaf het moment dat de mensen weten waar de opinie staat, zullen ze deze daar gaan zoeken, of dit nu bovenaan of onderaan is. Momenteel staat er in België al in de inleidende paragraaf in het vet wat voor soort verklaring er gegeven wordt. Vaak zullen mensen niet eens meer verder lezen. Marcel Karman (Dubois) denkt ook dat het verplaatsen van de opinie niet veel zal veranderen, maar dat het misschien iets prettiger kan zijn bij het lezen van een langere verklaring dat men met de deur in huis valt.

Enkelen steunen het idee van Karman (Dubois) dat het vooraan plaatsen van de opinie tot een verbetering zou kunnen leiden, aangezien men bij het lezen van een lange tekst aandachtiger is in het begin dan op het einde. Men dient er dan wel voor te zorgen dat de volgende teksten het oordeel niet ontkrachten. Dat de lezers dan misschien niet meer verder zouden lezen, wordt ontkracht door Martijn Huiskers (KPMG). Wat er in de key audit matters staat zullen mensen wel willen lezen. Volgens Martin Hoogendoorn (EY) daarentegen blijft het risico dat mensen niet verder lezen zeker bestaan, maar dit is volgens hem de verantwoordelijkheid van degene die dit leest.

"Als de auditor ervoor zorgt dat het gemakkelijker wordt, moet de gebruiker zijn verantwoordelijkheid opnemen om alles te lezen. De auditor heeft dan zijn plicht gedaan."

3.4.2.4. Werkzaamheden auditor

Professor De Beelde bijvoorbeeld vindt het wel positief dat men in algemene termen de verantwoordelijkheden beschrijft. Volgens hem gaat immers een deel van het publiek er nog altijd vanuit dat het de commissaris is die het jaarverslag en de jaarrekening opstelt. Ook Marcel Karman (Dubois) geeft aan dat ondanks dat dit al reeds beschreven wordt in de controleverklaring, een uitgebreidere uitleg over de verantwoordelijkheid van de bedrijfsrevisoren wel nuttig kan zijn. Eveneens Peter Wisse (Neways) geeft aan dat hij het een heel goed idee vindt. Andere bedrijfsrevisoren vinden dan weer dat dit al bondig genoeg (maar toch beknopt) in de controleverklaring vermeld wordt. Verschillende bedrijfsrevisoren geven immers aan dat de gebruiker dit allemaal niet wil weten.

3.4.2.4.1. Invloed relatie auditor-management

Er gaat volgens Marc Pickeur (IAASB) een onderhandeling ontstaan tussen de auditor en de onderneming. Wanneer de auditor zegt over welke punten hij gaat schrijven en de onderneming dit

niet graag heeft, kan het zijn dat het auditcomité beslist hier zelf over te schrijven. In Engeland ziet men volgens mijnheer Pickeur inderdaad al gebeuren dat wanneer de onderneming niet graag heeft dat er over iets geschreven wordt, ze beslissen hierover zelf te schrijven, in woorden die hen beter liggen.

Bij de onderneming Neways heeft het opstellen van de uitgebreidere controleverklaring niet geleid tot discussies tussen het management en de auditor. Het concept is door Peter Wisse en de CFO van Neways doorgelezen en erna goedgekeurd. Daarna heeft de auditor een toelichting hierover gegeven op de vergadering met de Raad van Commissarissen. Ook bij Nutreco waren er niet veel discussies tussen de auditor en het management. De onderneming heeft volgens Roger Sonnevile (Nutreco) een goede verstandhouding met de auditor. Overigens vindt hij een beetje discussie tussen het management en de auditor wel gezond. Roger Sonnevile (Nutreco) kan zich echter wel voorstellen dat dit voor andere ondernemingen anders is. Ondernemingen in problemen willen misschien voorkomen dat slapende honden wakker gemaakt worden.

Een bedrijfsrevisor geeft nog aan dat, ondanks dat het management verplicht is te rapporteren aan de bedrijfsrevisor, er toch vaak nog veel verzwegen wordt door het management. Volgens hem komt een bedrijfsrevisor vaak met een leugen achter de waarheid. Dat het management informatie achter houdt voor de bedrijfsrevisor is volgens hem dus geen nieuw gevolg van de uitgebreidere controleverklaring.

3.4.2.5. Verplaatsen paragrafen naar algemene website

Een derde voorstel tot verbetering van de controleverklaring gemaakt door de IAASB is om sommige elementen met betrekking tot de verantwoordelijkheden van de auditor te verplaatsen naar een bijlage of naar een website van een bevoegde instantie waarnaar in de controleverklaring verwezen kan worden. Academisch onderzoek toont immers aan dat lezers slechts weinig informatie halen uit de paragraaf waarin de verantwoordelijkheden van het management en de auditor worden besproken (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011). Hierdoor heeft de paragraaf slechts weinig invloed op het vernauwen van de verwachtingskloof. Tegenstanders zeggen dan weer dat deze informatie juist is toegevoegd om de verwachtingskloof te dichten en vrezen dat het weglaten van deze paragraaf de kloof weer zal vergroten. Gebruikers zullen niet meer weten in welke context de opinie gelezen zal moeten worden (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011).

Net zoals in de literatuur is er over dit topic geen eensgezindheid bij de geïnterviewden. Martijn Huiskers (KPMG) steunt het idee om deze informatie naar een algemene website te verplaatsen. Op deze manier kan de verklaring minder technisch gemaakt worden. Inge Vanbeveren (IBR) en Marc Picqueur (IAASB) bijvoorbeeld vinden dit ook een goed idee wanneer de informatie door iemand van een instituut beheerd wordt. Ook Peter Wisse (Neways) is voorstander van het verplaatsen van de paragrafen naar een website.

“Dit is jaarlijks terugkerende informatie die in principe niet verandert en bovendien voor elke onderneming en elke verantwoordelijke registeraccountant hetzelfde is.”

Toch vindt het merendeel van de auditors dat de informatie beter in de controleverklaring kan blijven staan. De opname van deze informatie wordt als essentieel bevonden. Deze bedrijfsrevisoren vrezen immers dat het verplaatsen van deze informatie naar een website ervoor zal zorgen dat deze informatie nog veel minder gelezen wordt.

“Door de informatie erin te laten staan kunnen degenen die dit allemaal al weten, de paragraaf overslaan, terwijl degenen die iets niet snappen, terug kunnen kijken naar deze paragrafen. Men gaat minder snel naar een website wanneer iets niet begrepen wordt.”

Prof. Breesch bijvoorbeeld is ervan overtuigd dat mensen de controleverklaring gaan lezen vooral omdat ze geïnteresseerd zijn in de verklaring en eventueel in de audit matters. Volgens haar zijn ze echter niet echt geïnteresseerd in hoe dat de audit juist verlopen is qua proces en wie dat de verantwoordelijkheden draagt. Dus de stakeholders gaan dat volgens haar (als ze het niet in het auditrapport hebben) al zeker niet op een andere plaats gaan zoeken. Wat volgens sommigen wel een goed idee is, is om aanvullende informatie te verschaffen op een website. Marcel Karman (Dubois) wijst er wel op dat men dan moet waken dat er dan geen wildgroei aan teksten ontstaat.

Prof. Breesch stelt dat de controleverklaring minder technisch gemaakt kan worden, door de gebruikte termen (zoals bijvoorbeeld *reasonable assurance* = redelijke zekerheid) uit te leggen in een wat menselijke taal, zoals je dat ook in een handboek zou uitleggen. Volgens haar moet er informatie gebracht worden in een eenvoudige taal.

3.4.2.6. *Gebruik key audit matters*

Één van de belangrijkste aanpassingen uitgevoerd door de IAASB is de verlenging van de controleverklaring met een bespreking van de belangrijkste controleaangelegenheden, namelijk de key audit matters. De key audit matters zouden een aparte sectie vormen waarin er geschreven wordt over de aangelegenheden die volgens professionele oordeelsvorming het meest belangrijk waren en het meeste aandacht vroegen bij de controlevorming in die periode. Uit de literatuur blijkt dat met deze paragraaf de auditor de gebruikers kan helpen in het navigeren door de steeds complexere financiële overzichten. Dit doet hij door te verwijzen naar belangrijke informatie waarvan hij denkt dat deze significant is voor het begrijpen van de gecontroleerde financiële overzichten. Ter illustratie worden de key audit matters van de ondernemingen Nutreco en Neways besproken.

In de controleverklaring van Nutreco werden vier key audit matters besproken: er werd gesproken over de waardering van de goodwill, het beleid betreffende de handelsvorderingen van de onderneming, de verkoop van activiteiten in Spanje en een overname. De auditor heeft deze punten aangehaald en de onderneming is hiermee akkoord gegaan. Nutreco wil transparant zijn over deze onderwerpen. Indien door de nieuwe verklaring (vanuit meer transparantie) meer vragen van analisten/pers/investeerdere zouden komen, voelt Nutreco zich nog steeds comfortabel om dat inzicht te geven.

In de controleverklaring van Neways wordt er verwezen naar de brand, de gevoeligheid bij de waardering van goodwill, de voorgenomen sluiting van Neways Electronics Kassel, de verplaatsing van de activiteiten van Neways Electronics Echt en transacties met verbonden partijen. Volgens de onderneming is dit terecht. Met uitzondering van de gevoeligheid bij de waardering van goodwill (dit komt al enkele jaren terug) zijn de genoemde key audit matters gebaseerd op in het jaar 2013 bijzondere gebeurtenissen voor Neways met grote gevolgen voor de organisatie. Ook vanuit het oogpunt van de accountantscontrole zijn grote risico's op fouten in de administratieve verwerking en/of verwerking in de jaarrekening, belangrijke gebeurtenissen voor Neways.

Er moet over gewaakt worden dat er niet te veel verwezen wordt naar de informatie waardoor de verklaring weer "boilerplate" wordt en de lezer verward raakt. Verder zal er ook meer communicatie moeten zijn tussen de auditor en het auditcomité om te voorkomen dat er in de controleverklaring informatie opgenomen wordt die niet door de onderneming werd vrijgegeven.

Over dit voorstel zijn heel wat reacties gekomen bij de geïnterviewde revisors. Een aantal bedrijfsrevisoren waren hierover erg positief.

"De key audit matters gidsen de gebruikers door de jaarrekening. Deze is heel lang met heel veel informatie. De auditor kan de externe stakeholder helpen bij het benadrukken van de belangrijkste informatie."

Verschillende bedrijfsrevisoren zeggen ook dat, in tegenstelling tot de algemene delen van de controleverklaring, deze key audit matters zeker gelezen zullen worden door de stakeholders. Ook Roger Sonnevile (Nutreco) en Peter Wisse (Neways) waren erg positief over het gebruik van de key audit matters. Roger Sonnevile vindt het goed dat er minder op de vlakte wordt gebleven en meer ingegaan wordt op de risicogebieden. Peter Wisse vindt het goed dat de auditor de key audit matters toetst en zijn oordeel geeft omtrent de wijze van verwerking en toelichting van deze belangrijke topics van de onderneming in de jaarrekening.

Toch was niet iedereen voorstander voor het voorstel van de IAASB. Volgens mijnheer Hubain (BDO) moet er slechts in de controleverklaring iets geschreven worden, wanneer er een groot probleem blijkt te zijn, zoals dit nu het geval is. Standaard extra zaken benadrukken is volgens hem geen goed idee. De onderneming is volgens hem het beste geplaatst om de significante informatie toe te lichten. Verschillende bedrijfsrevisoren delen de mening dat het de taak van de onderneming is om de informatie te leveren. De bedrijfsrevisor moet hier volgens hen slechts over schrijven indien er een probleem blijkt te zijn. Ook Ulrich Depoortere (DPO) is geen voorstander voor de nieuwe controleverklaring. Volgens hem bestaat de mogelijkheid dat een zeer lang verslag niet meer (of slechts diagonaal) gelezen zal worden, omdat dit verslag juist verwarrender of onduidelijker is geworden.

Volgens Martijn Huiskers (KPMG) zijn er ook een aantal mensen tegen deze key audit matters omdat je dan als auditor een deelopinie geeft, terwijl het eigenlijk de opdracht van de auditor is om een controleopinie te geven over de jaarrekening als geheel.

"Een auditor zou bijvoorbeeld kunnen schrijven in de controleverklaring over de werkzaamheden die hij heeft ondernomen bij het controleren van de goodwill. In de opinie verwijst hij dan nog eens naar een aantal aannames die aan de grondslag liggen van de waardering van de goodwill op basis waarvan hij akkoord is gegaan met de waardering van de goodwill. Er zijn echter mensen die zeggen dat het niet de taak is van de auditor om de controles te doen van de goodwill. De opdracht van de auditor is volgens deze mensen om een controleopinie af te geven bij de jaarrekening als geheel. Met het rapporteren over de goodwill geeft de bedrijfsrevisor echter eigenlijk een soort van een deelopinie en de vraag is of dit wel kan en mag."

Daar zie je volgens mijnheer Depoortere (DPO) verschillende stromingen. De ene vindt dat het wel kan, de andere vindt dat het niet kan. Ook volgens Inge Vanbeveren (IBR) moet je ervoor zorgen dat de stakeholders en de beleggers de opinie boven de key audit matters niet gaan beschouwen als de opinie van deze key audit matters. De bedoeling is volgens haar niet dat je deelconclusies gaat geven. Je hebt de opinie van de jaarrekening en dat is één stuk. Het zal echter wel moeilijk zijn om geen deelopinie te geven. Door ze te zeggen wat je gedaan hebt en hierover een opinie te geven, creëer je immers automatisch het idee dat er deelopinies gegeven worden.

Een ander discussiepunt dat volgens mijnheer Pickeur (IAASB) vaak terug komt, is of de werkzaamheden van de auditor en de uitkomsten hiervan in de key audit matters dienen opgenomen te worden of niet. Een deel van de raad van bestuur en een deel van de investeerders zijn er volgens hem tegen. Wat de auditor gedaan heeft willen belanghebbenden niet lezen. De belanghebbenden willen wel weten wat het resultaat hiervan is. Een andere vraag is wat er gedaan moet worden als een onderneming geen key audit matters heeft. Het IAASB zou dit liever niet hebben. Maar in een aantal landen zijn er beursgenoteerde ondernemingen die niets hebben (bijvoorbeeld brievenbusondernemingen). Daar heb je geen key audit matters. Maar als je een gewone onderneming hebt, laat je dan toe dat er geen key audit matter is? Je mag volgens mijnheer Pickeur niet vergeten dat het over beursgenoteerde ondernemingen gaat. En het IAASB zou willen dat er altijd zeker één punt is. Er mag echter ook niet te veel informatie in staan, waardoor de controleverklaring niet meer te overzien is.

Ten slotte denkt Marc Pickeur (IAASB) dat ten gevolge van de key audit matters, toelichtende paragrafen minder en minder gaan voorkomen. De relatie tussen emphasis of matter, the other matter en key audit matter is vrij onduidelijk. Want de key audit matters zijn enkel voor beursgenoteerde ondernemingen en de twee andere paragrafen (other matters en emphasis of matter) voor alle ondernemingen. Schaft men dit af, dan schaft men dit voor iedereen af. Dit is niet de bedoeling.

3.4.2.6.1. Risico's

Volgens een aantal respondenten zijn er ook een aantal risico's verbonden aan een uitgebreidere controleverklaring met key audit matters.

- Volgens Ulrich Depoortere (DPO) bestaat bijvoorbeeld het risico dat er ten onrechte teveel aandacht geschonken wordt aan een topic of dat er iets vergeten wordt wat achteraf misschien toch belangrijk leek. Marc Pickeur beaamt dit. Het gaat immers over significante

zaken, maar ieder kan een ander oordeel hebben over wat nu significant is. De kans bestaat dus inderdaad dat de bedrijfsrevisor de verkeerde informatie kiest om op te nemen in de controleverklaring. Je moet dus heel goed kunnen documenteren waarom je dingen niet hebt opgenomen in de KAM's. Wanneer er dan volgend jaar problemen komen met een punt dat je niet vermeld hebt, moet je de afwegingen kunnen laten zien.

- Volgens Marcel Karman (Dubois) is het belangrijk enkel te verwijzen naar informatie die al in de jaarrekening staat en ervoor te zorgen dat er nooit nieuwe informatie wordt vrijgegeven. Peter Wisse (Neways) zegt inderdaad dat de informatie in de uitgebreidere verklaring van Neways terug te vinden is op diverse plaatsen in de jaarrekening en in het jaarverslag. Professor Breesch vraagt zich dan af of er dan nog informatie geleverd zal worden aan de stakeholder. Martijn Huiskers (KPMG) geeft aan dat de bedrijfsrevisor niet alleen herhaalt wat er in de jaarrekening staat. De bedrijfsrevisor geeft ook bepaalde worstelingen (met bijvoorbeeld controletechnische zaken) weer die hij heeft moeten doormaken om tot een conclusie te komen. De auditor heeft bijvoorbeeld de omzet niet kunnen controleren op de gewone manier en heeft deze op een andere manier moeten controleren. De bedrijfsrevisor kan dan nog steeds tot de conclusie komen dat de jaarrekening goed is, maar hij geeft wel aan in zijn verslag dat hij een aantal hindernissen heeft moeten nemen, waar hij extra aandacht voor vraagt.
- Vanuit meer transparantie is het volgens Roger Sonnevile (Nutreco) mogelijk dat er meer vragen gesteld zullen worden. De onderneming voelt zich echter comfortabel hierover inzicht te geven.
- Benoît Hubain (BDO) denkt dat het risico bestaat dat de auditor uit schrik voor media aandacht en andere consequenties de informatie zo oppervlakkig mogelijk gaat beschrijven.
- Marcel Karman (Dubois) en prof. Breesch geven aan dat het risico bestaat dat de controleverklaring persoonsgebonden wordt.

"De ene auditor gaat iets misschien wat conservatiever brengen dan de andere, ook al gaat het misschien om hetzelfde risico. Doordat de ene bedrijfsrevisor iets conservatiever gaat brengen als de andere, gaat de stakeholder dit echter op een andere manier ervaren. Want als de bedrijfsrevisor zegt dat er een heel groot probleem was in het verzamelen van informatie, door het gebruiken van een hele paragraaf of een klein zinnetje, dan is het signaal bij de ene wel zwaarder dan bij de andere. En dat is voor de onderneming geen goede zaak."
- Net zoals bij het rapporteren over de continuïteit van de onderneming waarschuwt prof. Breesch voor het gevaar van de zichzelf waarmakende voorspelling (self fulfilling prophecy). De bedrijfsrevisor moet volgens haar heel voorzichtig zijn met iets naar de buitenwereld te brengen, omwille van de signaalfunctie die hij geeft. De bedrijfsrevisor moet zorgen dat hij een niet te negatief signaal geeft dat bijna automatisch gaat leiden tot het uitkomen van de voorspelling.

3.4.2.7. Impact rapporteren over fraude

Één van de voorstellen dat al aangehaald is in de literatuur, is om in de controleverklaring meer te schrijven over het topic fraude. Door duidelijk te maken in de controleverklaring wat de taken van de auditor zijn met betrekking tot fraude, zou er heel wat meer duidelijkheid zijn over de verantwoordelijkheden van de auditors (Public Company Accounting Oversight Board, 2011a) en zullen de verwachtingen van de stakeholder misschien minder hoog zijn.

3.4.2.7.1. Rapporteren over werkzaamheden fraude

De meningen hierover zijn verdeeld. Verschillende bedrijfsrevisoren vinden het goed dat de bedrijfsrevisor in zijn verslag verduidelijkt welke werkzaamheden hij ondernomen heeft. Op deze manier heeft de externe stakeholder een beter begrip van de mate waarin de auditor fraude had moeten zien of niet. Zo zijn de stakeholders ook meer en tijdig geïnformeerd. Ook prof. Breesch vindt dat er in de controleverklaring opgenomen mag worden dat de auditor allerlei controlemaatregelen moet uitoefenen om fraude te ontdekken, zoals bijvoorbeeld dat hij zijn professioneel oordeel moet gebruiken of kritisch moet zijn bij alle informatie. Dan wordt het controleverslag nog meer gedetailleerd. Men zou ook het controleprogramma bij in het controleverslag kunnen steken. De vraag is volgens haar echter of mensen dat gaan lezen. Ook Luc Verrijssen (KPMG) vraagt zich af of het de bedoeling wel is dat zo'n heel verslag bij de controleverklaring gestoken wordt.

Ook Kurt Cappoen (PwC) vindt dat men meer aan het fraudeaspect dient te doen. Volgens hem is het aanpakken van fraude het enige dat echt bijdraagt tot de verkleining van de verwachtingskloof. Hij vindt dat men meer werk moet besteden aan fraude. In plaats van alleen in het kader van speciale opdrachten, zou elk auditteam versterkt moeten worden met iemand met meer kennis van fraude, zoals bijvoorbeeld een forensic auditor. Over deze werkzaamheden dient er dan meer duiding gegeven te worden in de controleverklaring. De bedrijfsrevisor dient volgens hem te schrijven wat er juist gedaan is en wanneer dit gedaan is. Op deze manier heeft iemand die de jaarrekening en het controleverslag leest meer zekerheid dat het risico is afgedekt. Het grootste verwachtingspatroon is volgens Luc Verrijssen (KPMG) juist dat mensen zekerheid willen, wat je echter volgens hem nooit zal kunnen geven. Fraude gaat altijd blijven bestaan en ga je nooit kunnen uitschakelen.

“Er worden een aantal controles gedaan om 99,99% zekerheid te verkrijgen dat de jaarrekening een getrouw beeld geeft. Indien men echter wil frauderen, zal dit toch nog gebeuren.”

Ook Martin Hoogendoorn (EY) geeft aan dat het inderdaad kan gebeuren dat het rapporteren over fraude door sommige stakeholders gelijkgesteld zal worden aan het geven van een verzekering dat er geen fraude is. Daarom zal er volgens hem duidelijk moeten vermeld worden dat de jaarrekening vrij van fraude kan zijn, maar op een manier zodat het niet de suggestie wekt dat er met zekerheid geen fraude is. Volgens hem is dit ook deels de taak van de ondernemingsleiding. Zij dienen in hun jaarverslag al iets over het risicomanagement te zeggen.

3.4.2.7.2. *Rapporteren over fraude*

Er zijn meningsverschillen tussen de respondenten of er al dan niet over fraude gesproken moet worden. Luc Verrijssen (KPMG) ziet geen toegevoegde waarde om over fraude te rapporteren indien deze vastgesteld en aangepakt is door de raad van bestuur. Ook prof. Breesch vindt dat er niets over fraude gezegd dient te worden vanuit de pure filosofie dat het de getrouwheid van de jaarrekening niet aantast. Als je in de gedachtegang van de key audit matters informatie opneemt over moeilijkheden die ontdekt zijn (bijvoorbeeld een fraudegeval dat al dan niet heeft geleid tot een niet-getrouwheid), zou het er volgens haar wel in moeten.

Een andere bedrijfsrevisor vraagt zich af of het publiek de fraude juist begrijpt. Wanneer een bank bijvoorbeeld naar buiten komt met een grote fraude, zullen mensen meteen hun geld weghalen, waardoor deze bank extra in de problemen zal komen en zelfs failliet kan gaan. Een andere bedrijfsrevisor vindt daarentegen dat wanneer er fraude is, een auditor dit ook echt moet kunnen schrijven.

Prof. Ignace de Beelde geeft ook aan dat het niet gemakkelijk zal zijn om over fraude te schrijven, aangezien je dan te maken gaat hebben met een hele reeks mogelijke aansprakelijkheden en verantwoordelijkheden. Je komt volgens hem dan heel fel op het domein van strafrecht. Er zullen fraudezaken zijn die makkelijk vast te stellen zijn, maar andere zaken zullen moeilijker zijn en daar heb je de uitspraak van een rechtbank voor nodig om te weten of dit echt fraude is of niet. Hij vindt dat je moeilijk van een bedrijfsrevisor kan verwachten dat hij daar heel sterke standpunten over gaat innemen, aangezien hij het risico heeft om achteraf teruggefloten te worden. Hij legt uit wat hij hiermee bedoelt:

“Stel nu dat er een bepaalde zaak gaande is in een bedrijf en de bedrijfsrevisor denkt, dit is een geval van fraude. De bedrijfsrevisor rapporteert in zijn jaarrekening dat dit een belangrijke fraude is. Dan komt de zaak voor de rechter en de rechter oordeelt dat het niet gaat om fraude. De onderneming is vrijgesproken. Dit heeft een gigantisch effect op de aansprakelijkheid van de commissaris. Er zijn misschien banken die ondertussen geweigerd hebben om een lening te verstrekken aan de onderneming, er zijn misschien beleggers die hun aandelen verkocht hebben of niet ingetekend hebben op kapitaalverhogingen van de onderneming... Men kan dan telkens met de vinger wijzen naar de bedrijfsrevisor die de verkeerde inschatting heeft gemaakt.”

Volgens prof. Ignace De Beelde is het dus op het eerste zicht een aantrekkelijk idee om te rapporteren over fraude, maar in de praktijk alles behalve evident om te realiseren. De fraudes die onder de materialiteitsdrempel vallen zijn gemakkelijk. De grote meerderheid van de fraudes zijn kleine fraudes (gepleegd door het personeel) die typisch onder de materialiteitsgrens van de auditor vallen. Hij stelt zich echter de vraag of er dan veel aandacht aan zo'n zaken besteed dient te worden. En de grote gevallen zijn dan typisch de meest complexe zaken waar je als commissaris moeilijk vooruit kan lopen op een eventuele juridische beslissing.

Marcel Karman (Dubois) zegt dat het geen taboe meer is om over fraude te spreken. Tegenwoordig verloopt dit vlot en is het normaal dat een auditor hierover met het management/de bestuurder

spreekt. Het management/de bestuurder kan dan eventueel zeggen of ze fraude hebben gevonden en eventueel welke acties ze hiertegen hebben ondernomen. Roger Sonnevile (Nutreco) daarentegen kan zich echter wel voorstellen dat het bij bepaalde ondernemingen een bepaalde strijd kan zorgen wanneer het mogelijk is dat hun performance geschaad kan worden.

3.4.2.8. Impact op kosten

In de literatuur geeft men aan dat er meer tijd van de auditor in beslag genomen kan worden wanneer er afgezien wordt van een gestandaardiseerde woordkeuze in de controleverklaring. De auditor zal dan immers meer tijd en moeite moeten steken in het voorbereiden en nakijken van de controleverklaring. Dit zal er bijgevolg toe leiden dat de kosten van het uitvoeren van een audit zullen stijgen (Colin et al., 2013).

Luc Verrijssen (KPMG) beaamt dat het opstellen van een uitgebreidere controleverklaring bijkomende tijd zal vragen. Als je deze controleverklaring openbaar wil maken, zal je deze immers een paar keer goed moeten nalezen voor je deze publiek gaat maken. Ook Martijn Huiskers (KPMG) zegt dat het opstellen van een uitgebreidere verklaring meer tijd zal vragen dan een standaard verklaring. De auditvergoeding gaat echter volgens Luc Verrijssen (KPMG) en Martijn Huiskers (KPMG) niet opeens stijgen! Een aantal andere respondenten ontkennen eveneens dat dit een invloed zal hebben op de kosten bij het opstellen van een verklaring. Deze controleverklaring bevat volgens deze bedrijfsrevisoren immers een samenvatting van wat er reeds geschreven is tijdens het uitvoeren van de audit in onder meer management letters aan de raad van commissarissen.

Peter Wisse (Neways) zegt dat het opstellen van de uitgebreidere verklaring van Neways geen extra tijd met zich mee heeft gebracht. Alleen de genoemde en beschreven key audit matters zijn volgens hem immers jaarlijks specifiek. Dit zijn de punten waarover (naast enkele andere punten) tevens aan de raad van bestuur en de raad van commissarissen (schriftelijk) wordt gerapporteerd. Het opstellen van de controleverklaring en de rapportage aan het bestuur van de onderneming loopt dus volgens hem parallel aan elkaar. Door de auditor van Neways is niet gesproken over een hogere prijs hiervoor. Dit komt ook terug in het gesprek met Roger Sonnevile van Nutreco. Volgens hem staat er al veel informatie in de management letter, welke niet mag afwijken van wat er geschreven staat in de controleverklaring.

3.4.2.9. Rechtszaak

In de literatuur wordt er aangegeven dat de opname van additionele informatie in de controleverklaring er ook voor kan zorgen dat de controleverklaring juist onduidelijker wordt (International organization of securities commissions, 2009). Dit kan een negatieve reactie op de markt te weeg brengen en/of zelfs een rechtszaak tegen de auditor als gevolg hebben (Public Company Accounting Oversight Board, 2011a).

Marc Pickeur (IAASB) beaamt inderdaad de vrees dat er rechtszaken zullen ontstaan. Volgens hem zal dit echter wel meevallen, zolang wat je zegt in de controleverklaring juist is. Enkele revisors vrezen echter dat er juridische conflicten zullen ontstaan doordat de auditor langs de ene kant

meer informatie zal moeten meedelen, maar aan de andere kant geen vertrouwelijke informatie mag prijsgeven. Bij een conflict over prijsgegeven informatie zal er dus een juridische discussie ontstaan over of deze informatie mocht worden vrijgegeven ten gevolge van de informatieplicht, of dat dit vertrouwelijke informatie was die niet vrijgeven mocht worden. Één auditor stelt dat dit wel als resultaat kan hebben dat de kost van een uitgevoerde audit zal stijgen. Zowel de onderneming als de bedrijfsrevisor zullen immers in dat geval een advocaat moeten aanspreken. Om dit te voorkomen, is het ook mogelijk een risicoanalyst in te schakelen die het verslag controleert alvorens men dit publiceert. Maar ook het aannemen van een risicoanalyst zal een prijskaartje hebben.

3.4.2.10. Opinion shopping

Volgens prof. Breesch zal een uitgebreidere controleverklaring mogelijk aanleiding geven tot “opinieshopping”. Hiermee verwijst ze naar de zoektocht van ondernemingen bij een ongunstige verklaring naar een gunstiger verklaring hetzij door intern overleg met de benoemde auditor (interne opinion-shopping), hetzij door verandering naar een nieuwe auditor (externe opinion-shopping) (Berger, Breesch, De Muylder, & Vincke, 2011). Een ongunstige verklaring geeft immers een negatief signaal aan de gebruikers, wat zeer ongewenst is voor de bedrijfsleiding. Door zo’n ongunstige verklaring zal het vertrouwen van de markt in de onderneming afnemen, waardoor de onderneming minder gemakkelijk toegang zal hebben tot kapitaal (Berger et al, 2011). Uit onderzoek, mede door prof. Breesch uitgevoerd, (Berger et al., 2011) blijkt immers dat opinion shopping wel degelijk voorkomt in de Belgische auditmarkt.

Er is volgens Diane Breech op dit moment op de auditmarkt vrij veel concurrentie, waardoor er een “prijsdruk” heerst. Dit wil zeggen dat er heel veel druk heerst zodanig dat het voor de auditor altijd een tweestrijd is namelijk: ga ik het maatschappelijk belang dienen en zeggen wat ik moet zeggen (met de kans dat ik mijn klanten en mijn opbrengsten verlies), of ga ik minder conservatief zijn? Dat gaat volgens haar alleen maar groter worden als je naast de verklaring ook nog informatie vanuit de bedrijfswereld of bedrijfsprocessen gaat meegeven.

“Stel nu dat de bedrijfsrevisor gekozen heeft voor een goedkeurende verklaring. In principe gaat de bedrijfsrevisor de klant hierdoor niet verliezen. Als hij nu nog extra informatie moet geven bovenop die toch goedkeurende verklaring over wat er toch moeilijk is geweest (en klanten zien niet graag dat je de moeilijkheden ten toon spreidt) gaat dat nog een grotere soort van auditor shopping zijn. Men gaat dan op zoek naar wie er conservatiever gaat omgaan met de informatie van de onderneming en wie er minder gaat zeggen over van wat er in het bedrijf gaande is.”

Volgens verschillende ondervraagde bedrijfsrevisoren zal de uitgebreidere controleverklaring inderdaad sterk afhangen van de bedrijfsrevisor die het schrijft. Er zal dus een intern onderhandelingsproces zijn tussen de klant en de auditor over wat er eventueel aanpast kan worden in de financiële overzichten of hoe de verklaring zo min mogelijk negatief voorgesteld kan worden. Ook nu al zijn er volgens prof. Breesch onderhandelingsprocessen om zaken zo min mogelijk negatief voor te stellen en zo de klant te behouden.

3.4.3. Suggesties uitgebreidere controleverklaring

Ten slotte komen uit de interviews verschillende voorstellen naar voor over wat dat er gedaan kan worden zodat de auditrapportering meer nut krijgt. In de volgende paragraaf wordt er dan ook een samenvattend antwoord gegeven op de deelvraag: "Welke suggesties, die zouden kunnen bijdragen tot een verbeterde controleverklaring, worden gemaakt door auditors?"

3.4.3.1. *Materialiteit*

Zoals al eerder aangegeven werd in tabel 2 van de literatuurstudie, is er vraag naar meer informatie over de gehanteerde materialiteit bij de controle van een onderneming. Ook uit onderzoek van de NBA bleek dat dit een belangrijk topic is. In 81% van de Nederlandse algemene vergaderingen, waar er een presentatie wordt gegeven door een bedrijfsrevisor, werd dit topic immers besproken. Professor de Beelde vindt dit een punt waarop de controleverklaring verbeterd kan worden.

"Wanneer nu de bedrijfsrevisor zegt, 'ik keur de controleverklaring goed', denkt de doorsnee gebruiker dat de cijfers goed zijn. Je zou een ander beeld krijgen moest de bedrijfsrevisor schrijven in zijn controleverklaring dat hij in zijn onderzoek fouten tot een bedrag van bijvoorbeeld 1 miljoen euro, als niet materieel heeft beschouwd. Men spreekt daar eigenlijk niet over. De bedrijfsrevisor zegt gewoon dat de jaarrekening een getrouw beeld geeft, wat wil zeggen dat er dus geen fout in de jaarrekening zit die het oordeel van een gebruiker zou kunnen beïnvloeden. Maar wanneer je te maken hebt met grote ondernemingen en je neemt de klassieke regel van materialiteit, dan wilt dat toch nog altijd zeggen dat er in absolute termen een vrij grote fout zou kunnen zitten. Het is naar het oordeel van de bedrijfsrevisor dat deze al dan niet significant is. In de communicatie naar de gebruiker toe zou je wel een ander beeld krijgen moest men de materialiteitsniveaus, die effectief gehanteerd zijn voor deze audit, ook kennen. Dit gebeurt nu al in de UK voor beursgenoteerde ondernemingen."

Randstad Holding, PostNL en KPN verwijzen in hun controleverklaring al naar de materialiteit. Om te beginnen wordt er in de verslagen een definitie gegeven van het begrip materialiteit. Volgens deze definitie is materialiteit "de omvang van een afwijking waardoor het waarschijnlijk is dat de economische beslissingen van een redelijk geïnformeerde persoon beïnvloed worden". In de controleverklaring van Randstad Holding is terug te vinden dat de materialiteit van de financiële overzichten 25 miljoen euro bedraagt. In de verklaring wordt ook beschreven hoe deze grens bepaald werd. Verder werd ook overeen gekomen met het auditcomité dat de bedrijfsrevisor fouten, die van bepaalde grootte zijn en invloed hebben op het resultaat van de onderneming, aan het auditcomité mee zou delen. Ook kleinere fouten worden aan het comité meegedeeld indien de bedrijfsrevisor gelooft dat dit om kwalitatieve redenen belangrijk is. Volgens de bedrijfsrevisor van KPN wordt de materialiteit voor de geconsolideerde jaarrekening vastgesteld op 50 miljoen euro. De materialiteit is gebaseerd op een gemiddelde van 5 % winst voor belastingen en 0,5% van de totale omzet en gecorrigeerd voor eenmalige posten. Gelijkaardig als bij Randstad Holding staat er in de controleverklaring dat er afgesproken is met het

Auditcomité dat afwijkingen van boven de (bij KPN) €2,5 miljoen euro, die gevonden werden tijdens de controle, aan het auditcomité gemeld zouden worden. Dit geldt eveneens voor afwijkingen onder dit bedrag die naar de mening van de bedrijfsrevisor om kwalitatieve redenen vermeld dienen te worden. In de controleverklaring van PostNL wordt er echter niet gesproken over hoe de materialiteit is vastgesteld of over hoeveel de materialiteit bedraagt.

3.4.3.2. Subjectieve schattingen

Uit onderzoek (Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants, 2013) blijkt dat op verschillende aandeelhoudersvergaderingen in Nederland al een toelichting wordt gegeven over de subjectieve schattingen die gemaakt zijn. Volgens Martin Hoogendoorn (EY) is het belangrijk dat er in de controleverklaring over subjectieve schattingen geschreven wordt. Veel schattingen zijn gebaseerd op veronderstellingen.

“Er worden enkele intervallen opgesteld op basis van deze veronderstellingen. Als de veronderstellingen anders zijn, zullen de intervallen ook anders zijn en zal dit tot een andere conclusie kunnen leiden over deze posten. Bijvoorbeeld de impairment van immateriële vaste activa en materiële vaste activa zal erg onderworpen zijn aan een zekere subjectiviteit. Een ander voorbeeld is de gebruikswaarde van activa welke zal afhangen van de groeivoet, die ook weer op subjectieve basis bepaald is.”

Andere belangrijke posten die onderhevig zijn aan subjectiviteit en bijgevolg het vermelden waard zijn in de controleverklaring zijn onder meer actieve belastinglatentie, voorzieningen, acquisities, bijzondere posten, eenmalige posten...

In verschillende uitgebreidere verklaringen opgesteld voor 2013 wordt er al over subjectieve schattingen gesproken. In deze ondernemingen worden deze schattingen onder de key audit matters vermeld. Bijvoorbeeld in de verklaring van Randstad Holding wordt er gesproken over de aansprakelijkheden ten opzichte van derden. Aangezien de onderneming in verschillende gebieden actief is, moet deze rekening houden met verschillende regelgevingen. Ondanks de verschillende controles van de onderneming, welke nagaan of de onderneming voldoet aan alle wetten, heeft de onderneming toch enkele vorderingen ontvangen. Met behulp van juristen heeft de onderneming getracht haar positie te bepalen en de waarschijnlijkheid dat de vorderingen zullen voldaan worden. Een ander voorbeeld is het bepalen van de impairments op de handelsvorderingen van Nutreco. Om de waarschijnlijkheid van een impairment te bepalen, werden lokale leden van KPMG ingeschakeld, aangezien deze beter op de hoogte zijn van de lokale omstandigheden. De assumpties die bepalen of er een impairment moest plaatsvinden, werden onderzocht.

3.4.3.3. Interne controle

Luc Verrijsen (KPMG) suggereert dat men in de controleverklaring informatie kan opnemen over de interne controle. Hij verwijst hiermee naar de Sarbanes-Oxley-Wet (SOX's). Artikel 404 bevat regels voor de interne controle en de financiële rapportering. Op basis van dit artikel is het management verplicht om jaarlijks expliciet een uitspraak te doen over de betrouwbaarheid van de

interne controles die in het bedrijf gehanteerd worden. Deze informatie zou dus ook kunnen opgenomen worden in de controleverklaring. Luc Verrijssen (KPMG) denkt wel dat dit zeker een significante invloed op de kosten zal hebben.

3.4.3.4. Opstellen normen

In de interviews waren verschillende bedrijfsrevisoren voorstander van de uitbreiding van de normen. Marcel Karman (Dubois) bijvoorbeeld vindt het een goed idee om de normen uit te breiden, om zo een wildgroei aan teksten te voorkomen.

Anderen daarentegen vinden dat het aan de auditor is om te beslissen wat in de controleverklaring moet komen te staan. Martijn Huiskers (KPMG) vreest bijvoorbeeld dat het opstellen van normen over wat er in de controleverklaring moet komen te staan, opnieuw zal leiden tot "boilerplate" teksten. Benoît Hubain (BDO) vindt dan weer dat de auditor moet beslissen wat belangrijk is, omdat volgens hem de op te nemen informatie veel te specifiek is per onderneming, sector en dergelijke om algemene regels op te stellen.

Over het algemeen zijn de bedrijfsrevisoren het erover eens dat er wel een soort van kader moet komen waarbinnen de auditor mag communiceren. Bijvoorbeeld prof. Breesch geeft aan dat het belangrijk is dat er een raamwerk komt dat zegt wat een bedrijfsrevisor wel mag zeggen en tot waar hij mag gaan. Volgens haar is dat nodig, om de vergelijkbaarheid tussen ondernemingen te behouden. Anders gaat de ene bedrijfsrevisor veel zeggen en de andere bedrijfsrevisor weinig. Zij is voorstander van een soort "principal based approach". Deze benadering geeft je de mogelijkheid iets te zeggen, zonder gebonden te zijn aan strikte regels. Hoe regelgevender je wordt, hoe meer "tick the box" dat de verklaring weer gaat worden en hoe meer je volgens haar weer een standaardverklaring gaat krijgen. Toch waarschuwt prof. Breesch ervoor dat je niet te veel vrijheid aan de bedrijfsrevisor mag geven over wat ze mogen schrijven. Ze spreekt hier een beetje haar voorkeur voor de principle based methode tegen. Door de bedrijfsrevisoren te veel vrijheid te geven om te bepalen over wat er geschreven dient te worden, gaat er dus weer een probleem zijn van vergelijkbaarheid tussen ondernemingen. Als immers de ene bedrijfsrevisor immers veel verder gaat in de beschrijving van een probleem dan een andere, zal de ene onderneming veel risicovoller gepercipieerd worden dan een andere, hoewel dit dezelfde ondernemingen kunnen zijn. Het is dus volgens haar belangrijk rekening te houden met deze signaalfunctie.

Marc Pickeur (IAASB) geeft aan dat er nu een nieuwe norm is gemaakt, namelijk "determining KAM, paragraaf acht". Deze stelt twee nieuwe filters op. Met de eerste filter gaat de bedrijfsrevisor kijken naar alles wat er tegen het auditcomité wordt gezegd en vervolgens gaat hij zoeken naar "gebieden met significant risico volgens ISA 315", naar "gebieden die significant onderhevig zijn aan het oordeel van het management" en naar "significante transacties die door het jaar hebben plaatsgevonden". Met deze norm wil men een leidraad geven aan de bedrijfsrevisor over wat hij mag schrijven. Of dit gaat werken, weet hij nog niet.

3.4.4. Dichten verwachtingskloof

In dit deel wordt een samenvatting gegeven op de antwoorden van de respondenten op de vraag: "Zal een uitgebreidere controleverklaring bijdragen tot een verkleinde verwachtingskloof?".

3.4.4.1. Kloof niet dichten, wel verkleinen

Over het algemeen zijn de bedrijfsrevisoren het erover eens dat een uitgebreidere controleverklaring niet in staat zal zijn de verwachtingskloof te dichten. Sommigen denken echter wel dat een uitgebreidere controleverklaring de verwachtingskloof zal kunnen verkleinen. Een uitgebreidere verklaring biedt immers de mogelijkheid veel gerichter te melden wanneer er zich een probleem heeft gesteld. Ook Peter Wisse (Neways) geeft aan dat een uitgebreidere controleverklaring zeker een positieve invloed zal hebben op het dichten van de verwachtingskloof, maar dat de aandeelhouders steeds verder zullen gaan in hun eisen en wensen tot meer uitgebreide informatievervalschafting. Aangezien de onderneming hier niet altijd zo maar aan zal kunnen voldoen, zal volgens hem dus ook de verwachtingskloof niet helemaal gedicht kunnen worden.

3.4.4.2. Kloof verkleinen voor bepaalde groepen

Marcel Karman (Dubois) denkt dat zelfs met de nieuwe controleverklaring de aandeelhouders niet verder gaan lezen dan de opinie, waardoor een uitgebreidere verklaring voor deze groep niet in staat zal zijn om de verwachtingskloof te verkleinen. Hij denkt daarentegen wel dat werknemers van pensioenfondsen, verzekeringsagenten en de overheid hieraan iets zullen hebben.

“De overheid bijvoorbeeld kent subsidies toe aan ondernemingen en een uitgebreidere controleverklaring zal hen hierbij helpen.”

Benoît Hubain (BDO) denkt dat slechts voor mensen met kennis van audit de uitgebreidere controleverklaring toegevoegde waarde zal hebben.

3.4.4.3. Kloof niet te dichten

Anderen denken niet dat een uitgebreidere controleverklaring bij een belangengroep de verwachtingskloof zal kunnen dichten. Velen hiervan denken dat de kloof niet te dichten valt en zal blijven bestaan. Ook Roger Sonnevile (Nutreco) vreest dat het auditberoep de laatste jaren te veel in een negatief daglicht werd geplaatst, waardoor volgens hem een verandering aan de controleverklaring slecht weinig invloed zal hebben op het dichten van de verwachtingskloof.

3.4.4.4. Ontstaan nieuwe verwachtingskloven

Volgens Martin Hoogendoorn (EY) zal een uitgebreidere controleverklaring juist zorgen voor het ontstaan van drie nieuwe verwachtingskloven.

- 1) Bij het lezen van de uitgebreidere controleverklaring, kunnen er stakeholders zijn die vinden dat de auditor meer moet doen dan wat hij nu doet.
- 2) De externe stakeholder kan denken dat de auditor volledig was in de key audit matters. De stakeholder kan zich dan beginnen afvragen waarom de auditor over andere topics niet heeft geschreven. De stakeholder zal dan denken dat deze topics minder belangrijk waren.

- 3) De gebruiker zal verwachten dat de auditor meer doet aan fraudedetectie. In de controleverklaring gaat dan staan dat de auditor niet zoekt naar fraude, terwijl dit toch is wat menige stakeholder denkt van de auditor.

Volgens Martin Hoogendoorn (EY) zou de verwachtingskloof nog eventueel meer gedicht kunnen worden indien er een oordeel zou worden gegeven over de gehele controleverklaring, zoals bij "integrated reporting", waarbij er een oordeel over het totale document wordt gegeven.

3.4.4.5. Dichten informatiekloof

Volgens prof. Breesch zijn er echter twee types van uitgebreidere controleverklaring. Enerzijds is er een verklaring die echt uitlegt wat audit is en anderzijds is er een uitgebreidere verklaring die meer informatie levert over gegevens die aan bod zijn gekomen tijdens de controle. Beide verklaringen zullen volgens haar voldoen aan de wensen van de stakeholder, maar alleen de uitgebreidere controleverklaring die uitlegt wat audit juist is, zal volgens haar de verwachtingskloof, zoals deze gedefinieerd is door Porter, dichten. Echter puur alleen beschrijvend weergeven wat een audit juist is, zal volgens haar deze verwachtingskloof niet dichten. Een uitgebreidere controleverklaring die bestaat uit key audit matters zal niet de verwachtingskloof, maar wel de informatiekloof dichten. De veranderingen die in het verleden aangebracht werden aan de controleverklaring (zoals bijvoorbeeld ten gevolge van het 'Clarity Project'), hadden volgens haar het doel om de verwachtingskloof te dichten. Met de recente projecten van onder meer de IAASB gaat men een andere richting uit, namelijk het trachten te dichten van de informatiekloof.

Volgens mijnheer Pickeur (IAASB) zal men pas weten of de kloof ook effectief gedicht is nadat men onderzoek heeft gedaan naar de impact van de key audit matters. Dit zal volgens hem nog wel even duren, aangezien iedereen zijn weg nog moet zoeken in de normen.

3.4.5. Verschil België - Nederland?

Er kan geconcludeerd worden dat Nederland al veel verder staat in het proces naar een nieuwe controleverklaring. Ook bij het invoeren van de ISA's liep België al achter op Nederland. Terwijl in Nederland de ISA's al van kracht waren in 2007, werd pas in 2009 in België de norm inzake de toepassing van de ISA's aangenomen met ingang van 2012 voor OOB en 2014 voor de andere ondernemingen.

3.4.5.1. Cultuur

Deze verklaring kan gestaafd worden met wetenschappelijk onderzoek. Onderzoek naar landenculturen toont aan dat buurlanden België en Nederland veel van elkaar verschillen. Uit onderzoek van Geert Hofstede bleek dat: "In fact, no two countries in the (...) data with a common border and a common language are so far culturally apart, according to the (...) indices, as (Dutch) Belgium and the Netherlands" (1980). Hofstede (1980) onderscheidde culturen van elkaar aan de hand van vijf dimensies, namelijk machtsafstand, individualisme/collectivisme, sekserollen, lange/korte termijn oriëntatie en onzekerheidsvermijding. Alleen op het kenmerk individualisme scoorden zowel Belgen als Nederlanders hoog. Voor de andere kenmerken verschillen de twee landen qua cultuur van elkaar. Zo zijn Belgen bijvoorbeeld meer risicovermijndend dan Nederlanders

(Wouters, 2007). Culturen met lage onzekerheidsvermijding zouden weinig wetten en regels hebben en culturen met hoge onzekerheidsvermijding zouden dus veel wetten en regels hebben. Indien dit doorgetrokken wordt naar communicatie, zouden Belgen meer dan Nederlanders accepteren dat communicatie verloopt volgens opgelegde regels.

Dat culturen met een lage onzekerheidsvermijding, zoals Nederland, minder wetten en regels zouden hebben, wordt bevestigd door Marcel Karman (Dubois). Volgens hem hebben Belgische bedrijfsrevisoren een andere manier van werken dan registeraccountants. Dit komt omdat de wetgeving anders is. In België is de wetgeving volgens hem veel gedetailleerder.

Deze cultuurverschillen bepalen ook hoe men iets opvat. Nederlanders waarderen over het algemeen een bepaalde mate van directheid en weten graag waar ze aan toe zijn terwijl Belgen al snel iets bot vinden (Aarts & Van Woerkum, 2008). Mijnheer Pickeur (IAASB) geeft inderdaad aan dat Nederlanders meer open staan voor een uitgebreidere controleverklaring dan Belgen en hierover dus veel meer discussiëren. Ook Martijn Huiskers (KPMG) zegt dat het de cultuur in Nederland is om transparant te zijn. Dit is volgens hem minder in België. In België is het volgens hem nog meer de "old boys network"⁹. Hij zegt ook dat Nederlanders ook niet zo van doofpotten houden. Alles moet transparant zijn. Een Nederlander heeft volgens hem altijd vrij snel zijn oordeel. Een Belg is zijn inziens daarin veel gematigder in.

3.4.5.2. *Economie Nederland*

Volgens Martijn Hoogendoorn (EY) zijn er in Nederland meer internationale ondernemingen (zoals bijvoorbeeld Shell), waardoor dus meer nood is aan een uitgebreidere controleverklaring. Nederland hecht ook meer belang aan import en export en heeft volgens hem een meer open economie. Verder is zijns inziens Nederland heel bevattelijk voor externe invloeden. Ten slotte wordt er door ons buurland volgens Martijn Hoogendoorn (EY) ook heel veel gedaan rond "corporate governance sustainability"¹⁰. Nederland vormt de thuisbasis van een groot aantal multinationals zoals bijvoorbeeld Shell, Philips, Unilever, ING groep... Aangezien een jaarrekening van een multinational vanzelfsprekend ingewikkelder en uitgebreider zal zijn dan van een kleine onderneming, zal een uitgebreidere controleverklaring van een multinational bijgevolg meer toegevoegde waarde hebben voor de stakeholder dan een uitgebreidere verklaring van een kleine onderneming. Bijgevolg heeft Nederland een groter belang bij het invoeren van een uitgebreidere controleverklaring als landen met minder multinationals (van Tulder, 2000).

3.4.5.3. *Angelsaksische manier accounting*

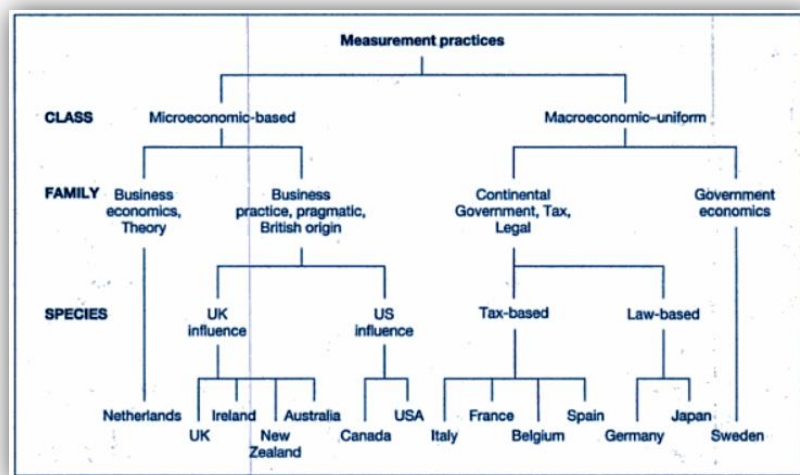
Volgens mijnheer Pickeur (IAASB) en Mijnheer Vos (Alaska) hebben de Nederlanders ook meer een Angelsaksische manier van accounting, waardoor deze mogelijk voorlopen met het uitbrengen van een uitgebreidere controleverklaring. In Engeland heeft de U.K. FRC immers al een uitgebreidere

⁹ Een netwerk van gevestigden in een organisatie die hun machtspositie niet opgeven. Raden van bestuur en CEO's zijn vaker bondgenoten van elkaar, waardoor ze niet snel zullen ingrijpen bij elkaars acties. In Nederland is er met de invoering van de wet "Bestuur en Toezicht" een beperking opgelegd op het aantal bestuurdersfuncties dat een bestuurder mag hebben, om zo het old boy's netwerk te beperken.

¹⁰ Het erkennen dat bestuur en duurzaamheid steeds belangrijker worden voor overheden, consumenten...

controleverklaring uitgebracht. Volgens mijnheer Pickeur (IAASB) zijn er in Engeland ook de meeste voorbeelden van een uitgebreidere controleverklaring terug te vinden. Engeland is dus erg vooruitstrevend. Ook in de literatuur wordt er regelmatig een link gelegd tussen de Angelsaksische cultuur en de Nederlandse cultuur (van der Horst, 2004).

Nobes (1984) onderzocht of er landen waren met een gelijkaardige geschiedenis wat geleid heeft tot eenzelfde rapporteringsysteem. Hij stelde een classificatiesysteem op voor de waarderingssystemen van beursgenoteerde ondernemingen in ontwikkelde Westerse landen, voordat praktijken veranderd werden door de EU-harmonisatie. Op het meest fundamentele niveau onderscheidt Nobes twee klassen van accountingsystemen, namelijk de micro-economisch gewaardeerde klasse en de macro-economisch gewaardeerde klasse. Bij de micro-economisch gewaardeerde klasse tracht het accountingsysteem de behoefte van de stakeholder of de aandeelhouder te vervullen. Het accountingsysteem in de macro-economisch gewaardeerde klasse is meer gericht op de behoefte van de gemeenschap te vervullen. In figuur 3 is te zien dat Nederland en de UK tot de micro-economisch gewaardeerde klasse behoren in tegenstelling tot België welke tot de macro-economisch gebaseerde klasse behoort.



Figuur 3: Bron op basis van Nobes (1984)

Onderzoek van Douplik en Salter (1993) bevestigt het bestaan van de twee verschillende klassen. In tegenstelling tot het onderzoek van Nobes blijkt uit dit onderzoek dat Nederland geen aparte groep vormt, maar onder de "UK influence" valt. Dit komt overeen met de link met het Angelsaksisch systeem dat in de interviews werd aangegeven. Dat Nederland geen aparte groep meer vormt, zou te verklaren kunnen zijn door de EU harmonisatie. Het onderzoek bevestigde echter wel dat België onder de macro-economisch gewaardeerde klasse valt en Nederland tot de micro-economisch gewaardeerde klasse. In een latere studie trachtte Nobes (1998) nog de verschillen in financiële rapportering te beschrijven. De belangrijkste factor om de verschillen te beschrijven is het financieringsysteem.

4. Empirisch onderzoek: kwantitatief

Naast het kwalitatief onderzoek werd ook een kwantitatief onderzoek ondernomen om na te gaan of de resultaten van de interviews veralgemeend kunnen worden voor een bredere groep. Dit onderzoek werd uitgevoerd door de antwoorden van de interviews te verwerken in **stellingen** welke getoetst werden aan de hand van enquêtes.

4.1. Populatie en steekproef

Om dezelfde reden als bij het kwalitatief onderzoek, werd er gekozen om vooral bedrijfsrevisoren te bevragen. Ondanks dat analisten en bankiers niet tot de doelgroep van dit onderzoek behoren, werd er ook een tweede kleinere enquête opgesteld, om toch een idee te hebben van hun opinie.

De populatie bestaat uit auditors van België en Nederland. Er werden zo veel mogelijk auditors gecontacteerd. Alle Belgische, Nederlandstalige bedrijfsrevisoren waarvan een e-mailadres te vinden was op de ledenlijst van het IBR werden persoonlijk gemaild. Verder werden ook nog enkele registeraccountants gecontacteerd.

4.2. Dataverzameling

De enquêtes werden elektronisch verspreid gedurende de maand maart. Er werden persoonlijke mails gestuurd naar de bedrijfsrevisoren, terug te vinden op de ledenlijst van het IBR. De antwoorden van de respondenten gegeven in de interviews van maart, werden verwerkt in **stellingen** voor de enquêtes. Er werd telkens eerst een algemene vraag gesteld. Daarna werd er gevraagd de **stellingen** die met de algemene vraag te maken hadden, te beoordelen met een score op 5. Aan de enquête namen 113 respondenten deel, welke voornamelijk auditpartners, -managers, -vennoten, -directors... zijn. Er namen slechts enkele junior auditors aan deel. Aangezien de meeste respondenten hoge functies in de auditsector hebben, kan ervan uit gegaan worden dat de antwoorden zeker relevant zullen zijn voor het beoordelen van de gesuggereerde wijzigingen.

De tweede kortere enquête werd verstuurd naar voornamelijk analisten en bankiers. De e-mailadressen van deze personen werden verzameld via de rubriek "investors relations" op de websites van een toevallige steekproef van Vlaamse en Nederlandse bedrijven. Aan de tweede enquête namen 34 respondenten deel. Deze groep respondenten behoort niet tot de primaire doelgroep van dit onderzoek, aangezien onderzoek (Coram, Gray, Mock, & Turner, 2009) al heeft uitgewezen dat groepen zoals bankiers, CFO's en analisten veelal slechts de opinie van de verklaring lezen. Ook uit ons onderzoek blijkt dat maar 82% van de respondenten de controleverklaring leest, waarvan slechts 52% aangeeft deze helemaal te lezen. Toch is er besloten om ook aan deze groep enkele vragen over de controleverklaring te stellen om toch een beeld te hebben of er een verschil is in antwoorden gegeven door bedrijfsrevisoren en analisten.

4.3. Data-analyse

Via SPSS werden de resultaten onderzocht. Er werd onder meer nagegaan of er een verschil is tussen bedrijfsrevisoren van de Big 4 en niet-Big 4 in het waarderen van de controleverklaring. Vervolgens werd er onderzocht of de meerderheid van de respondenten de huidige controleverklaring al dan niet informatief of technisch vinden. Ook werd onderzocht of er een relatie is tussen het al dan niet technisch en informatief vinden van de huidige controleverklaring en de verschillende voorstellen tot een verbeterde controleverklaring. Bij de analyse werd telkens een link gelegd naar de antwoorden gegeven in de interviews.

De vragenlijst, waarin alle **stellingen** worden geformuleerd, is opgenomen in bijlage 5. De tabellen met SPSS-output, waarnaar in de volgende hoofdstukken verwezen wordt, zijn opgenomen in bijlage 6.

4.3.1. Vraag 1: Controleverklaring voldoende informatief

De eerste vraag van de enquête is: "is de huidige controleverklaring voldoende informatief?". 68% van de bedrijfsrevisoren zegt ja, terwijl in de enquête van de analisten en bankiers maar 39% ja zegt.

In (tabel 4) wordt er onderzocht of er verschillen zijn in de gegeven antwoorden tussen bedrijfsrevisoren van de Big 4 en bedrijfsrevisoren van de niet-Big 4. Zoals verwacht zijn de Big 4 bedrijfsrevisoren minder tevreden, (62% vindt ze voldoende informatief, t.o.v. 72% bij de niet-Big 4 bedrijfsrevisoren) maar het verschil is statistisch niet significant. Ook werd gekeken of er een verband is tussen het jaar waarin de auditor zijn auditcarrière startte en het al dan niet informatief vinden van de huidige controleverklaring. Hiervoor werden de respondenten in twee ongeveer gelijke groepen verdeeld. De bedrijfsrevisoren die hun carrière begonnen voor het jaar 1992 kregen groepsnummer 0, de anderen 1. Dit levert zoals verwacht op dat oudere auditors in het algemeen meer tevreden zijn (72% van de meer ervaren auditors vindt de huidige controleverklaring voldoende informatief t.o.v. 65% van de jongere auditors) maar ook dit is statistisch niet significant (tabel 5).

In tabel 6 (bijlage) is zoals verwacht te zien dat er een sterk significante relatie bestaat tussen het al dan niet informatief vinden van de huidige controleverklaring en de gemiddelde score op **stelling 1** (*De huidige controleverklaring laat de gebruiker niet toe de ondernemingen van elkaar te onderscheiden; te beantwoorden op een vijfpuntenschaal van 1 helemaal niet akkoord tot 5 helemaal akkoord*). Degenen die de huidige controleverklaring voldoende informatief vinden, zijn het er gemiddeld niet mee eens dat de huidige controleverklaring onvoldoende onderscheidend zou zijn (score 2,34; dus onder de 2,5), terwijl de anderen daar wel mee akkoord gaan (score 3,44; statistisch significant verschil).

Stelling 2 (*De uitgebreidere controleverklaring leidt tot overtollige informatie, waardoor de gebruiker juist meer verward raakt; score op 5.*) geeft een statistisch significant verschil (tabel 8) aan tussen degenen die de huidige controleverklaring voldoende informatie vinden (score 3,73) en

de anderen (score 2,31). Dit bevestigt dat de respondenten de vragen consistent beantwoord hebben.

Er is geen significant verschil voor **stelling 3** (*Het is een risico dat een uitgebreidere controleverklaring "boilerplate" zal worden; score op 5.*). Dit kan eventueel te verklaren zijn doordat het begrip "boilerplate" niet duidelijk is, zoals één van de respondenten aan gaf (tabel 9).

Vervolgens wordt er een correlatietabel (tabel 29) opgesteld. Zoals al eerder aangegeven werd, wordt verwacht dat er een negatieve relatie zal zijn tussen **stelling 1** en **stelling 2**. Deze relatie wordt inderdaad bevestigd. Ook tussen **stelling 1** en **stelling 3** wordt een negatieve relatie verwacht. Er blijkt echter geen relatie te zijn met **stelling 3**.

Uit de interviews blijkt dat degenen die vinden dat de controleverklaring voor elke onderneming hetzelfde is (**overeenkomstig stelling 1**), van mening zijn dat er wel extra informatie opgenomen zal dienen te worden in de controleverklaring. Deze bedrijfsrevisoren geloven niet dat het schrijven van de verklaring moeilijker zal zijn omdat bedrijfsrevisoren reeds moeten schrijven over allerlei informatie. Zoals verwacht blijkt er in de correlatietabel (tabel 29) dan ook een negatieve correlatie te zijn tussen **stelling 1** en **stelling 14** (*Er dient geen extra informatie in de verklaring opgenomen te worden, aangezien je nogmaals gaat herhalen wat al in de jaarrekening staat. Het is de taak van de raad van bestuur om dit duidelijk te vermelden. De auditor keurt alleen maar de jaarrekening goed of af; score op 5.*) en tussen **stelling 1** en **stelling 26** (*Het schrijven van zo'n uitgebreidere controleverklaring zal immers heel wat moeilijker zijn, aangezien de informatie in de controleverklaring zo dient te zijn dat deze niet voor meerdere uitleg vatbaar is; score op 5.*).

Uit interviews blijkt ook dat bedrijfsrevisoren, die vinden dat een uitgebreidere controleverklaring zal leiden tot meer verwarring (**stelling 2**), over het algemeen bedrijfsrevisoren zijn die tegen de opname van extra informatie in de jaarrekening zijn (overeenkomstig **stelling 14**). Deze bedrijfsrevisoren zijn van mening dat het heel wat moeilijker zal zijn om zo'n uitgebreidere verklaring op te stellen (overeenkomstig **stelling 26**). Uit tabel 29 blijkt dan ook dat de verwachte positieve relaties (enerzijds tussen **stelling 2** en **stelling 14** en anderzijds tussen **stelling 2** en **stelling 26**) terug komen in de enquêtes. Uit de interviews bleek verder dat de bedrijfsrevisor die een uitgebreidere verklaring verwarrender voor de stakeholder vindt, tegen de uitbreiding van de controleverklaring is. Dit komt overeen met de negatieve correlatie enerzijds tussen **stelling 1** en **stelling 11** (*Het is goed om een extra paragraaf toe te voegen waarin de auditor kan verwijzen naar bepaalde onderwerpen; score op 5.*) en anderzijds tussen **stelling 2** en **stelling 22** (*Er moet duidelijk gerapporteerd worden over de werkzaamheden die verricht zijn met betrekking tot fraude; score op 5.*).

Stelling 3 en **stelling 5** (*De standaardtermen zijn niet technisch en worden goed begrepen; score op 5.*) zijn negatief gecorreleerd. Dit is tegengesteld aan wat er verwacht wordt. Dit kan ook weer te verklaren zijn doordat het begrip "boilerplate" slecht begrepen wordt. Toch is er wel een positieve relatie tussen **stelling 3** en **stelling 18** (*Er dient niet geschreven te worden over de verantwoordelijkheden van de bedrijfsrevisoren, raad van bestuur... in de controleverklaring. Het wordt anders allemaal heel technisch en de gebruiker wil dit niet begrijpen; score op 5.*). Dit is heel

logisch aangezien beide stellingen spreken over een verklaring die te technisch is. Gebaseerd op de positieve relatie tussen **stelling 3** en **stelling 18**, zou er echter toch kunnen geconcludeerd worden dat de term “boilerplate” dan toch niet helemaal verkeerd begrepen wordt.

4.3.2. Vraag 2: Huidige controleverklaring te technisch

Uit de resultaten van de enquêtes blijkt dat de meerderheid van de bedrijfsrevisoren (66%) en analisten (61%) de verklaring niet te technisch vinden.

Uit tabel 10 blijken de gegeven antwoorden van bedrijfsrevisoren van de Big 4 (21% te technisch) en bedrijfsrevisoren van de niet-Big 4 (41% te technisch) statistisch significant verschillend, hoewel in beide groepen de meerderheid ze niet te technisch vindt.

Vervolgens wordt er onderzocht of er consistentie is in de antwoorden. Er wordt verwacht dat er een relatie is tussen het al dan niet te technisch zijn van de huidige controleverklaring en de daarop volgende stellingen aan de hand van de gemiddelde score (op 5). Zoals verwacht is er een sterke significante relatie tussen het al dan niet technisch vinden van de huidige controleverklaring en **stelling 4** (*De mate waarin men vindt dat de controleverklaring te technisch is voor stakeholders zonder financiële kennis; score op 5.*). De bedrijfsrevisoren die zeggen dat de verklaring te technisch is, vinden die over het algemeen ook te ingewikkeld (tabel 11).

Deze sterke significante relatie bestaat ook tussen het al dan niet technisch vinden van de huidige controleverklaring en de mate waarin men akkoord gaat met **stelling 5** (tabel 12). De bedrijfsrevisoren die de verklaring niet als technisch beschouwen, geven aan dat inderdaad de termen duidelijk zijn.

Ook de twee overige relaties zijn significant (tabel 13 en tabel 14). De eerste relatie bestaat tussen het al dan niet technisch vinden van de huidige controleverklaring en **stelling 6** (*De mate waarin men aangeeft een boek te moeten schrijven om iedereen de verklaring te laten begrijpen; score op 5.*). De tweede relatie treedt op tussen het al dan niet technisch vinden van de huidige controleverklaring en **stelling 7** (*De mate waarin men aangeeft dat men de normen te kunnen raadplegen; score op 5.*). In de interviews kwam vaak terug dat de bedrijfsrevisoren die vonden dat de verklaring te technisch was, aangaven dat men een boek zou moeten schrijven indien men de termen toch zou willen toelichten. Volgens deze bedrijfsrevisoren kan men alles terug vinden in de normen. Dit wordt dus bevestigd door de resultaten van de enquêtes.

Vervolgens zou men ook kunnen stellen dat bedrijfsrevisoren die werkzaam zijn van de Big 4, de normen duidelijker zullen vinden dan de bedrijfsrevisoren werkzaam in een kleiner kantoor. Er is immers een nauwe samenwerking tussen de Big 4 en de regelgevende instanties zoals bijvoorbeeld de IAASB. Uit tabel 15 blijkt dat de likelihood ratio inderdaad op het 10% niveau nipt een verband weergeeft tussen **stelling 7** en het al dan niet werkzaam zijn bij de Big 4.

Uit tabel 29 blijkt dat er een significante negatieve relatie is tussen **stellingen 4 & 5** en **stellingen 4 & 7**, wat normaal is, aangezien deze weer tegenstrijdige stellingen zijn. **Stellingen 5 & 7** zijn beide positief gecorreleerd. Alleen **stelling 6** blijkt niet significant gecorreleerd te zijn met

de drie andere stellingen. **Stelling 6** blijkt echter wel positief gecorreleerd te zijn met de volgende stellingen:

- **Stelling 13:** *Er moet in de controleverklaring geen extra paragraaf opgenomen worden waarin de auditor de aandacht nog eens vestigt op bepaalde onderwerpen, aangezien deze verklaring als substituut gezien zal worden voor een verklaring met beperking.*
- **Stelling 14:** *Er moet in de controleverklaring geen extra paragraaf opgenomen worden waarin de auditor de aandacht nog eens vestigt op bepaalde onderwerpen, aangezien je nogmaals gaat herhalen wat al in de jaarrekening staat.*
- **Stelling 19:** *De informatie met betrekking tot de verantwoordelijkheden (van de bedrijfsrevisoren...) kan beter vermeld worden op een algemene website waarnaar verwezen wordt.*
- **Stelling 20:** *Er moet niet extra in de controleverklaring over de verantwoordelijkheden van de bedrijfsrevisoren en raad van bestuur geschreven worden, aangezien dit al duidelijk omschreven wordt in de ISA's.*
- **Stelling 21:** *De uitbreiding van de controleverklaring met de verantwoordelijkheden van de bedrijfsrevisoren zal er juist voor zorgen dat de verklaring onduidelijker wordt.*

Deze positieve relaties komen overeen met de antwoorden uit de interviews. Enkele bedrijfsrevisoren gaven aan dat er een boek geschreven zou moeten worden om te voldoen aan alle informatie-eisen van de stakeholders. Deze bedrijfsrevisoren zijn dus tegen elke vorm van extra informatie in de controleverklaring, aangezien het opnemen van extra informatie volgens hen overmatig werk is en zal zorgen voor een ingewikkeldere verklaring. Volgens hun is ook alle informatie terug te vinden in de jaarrekening en de ISA's. Ze vinden het wel goed deze informatie op een aparte website op te nemen. Vaak zijn dit de bedrijfsrevisoren die de huidige controleverklaring voldoende informatief vinden. In tabel 16 is te zien dat er inderdaad een significante relatie bestaat tussen het al dan niet informatief vinden van de controleverklaring en de gemiddelde score op **stelling 6**. Zoals verwacht zijn de bedrijfsrevisoren, die dat de huidige controleverklaring voldoende informatie vinden, het er gemiddeld mee eens (3,61) dat er een boek geschreven zou moeten worden om alles te kunnen verduidelijken aan de stakeholders (tabel 17). Dit is significant verschillend van de anderen die het hier niet mee eens zijn (3,14).

4.3.3. Vraag 3: Opinie vooraan plaatsen

De derde hoofdvraag van de enquête is: "Wat vindt u van het idee om de controleverklaring te beginnen met het oordeel, zodat de gebruiker direct inzicht heeft in het oordeel?" Zoals ook al bleek uit de interviews, zijn de revisoren het er gemiddeld mee eens (3,65) dat **het verplaatsen van de opinie niet veel zal veranderen (stelling 10)**. Echter met **stelling 11** gaan revisoren gemiddeld eveneens mee akkoord (3,29). Met **stelling 12 (De stakeholders gaan geen aandacht meer hebben voor de rest van de verklaring; score op 5..)** gaat men gemiddeld gezien ook mee akkoord, maar in mindere mate als de vorige twee stellingen (tabel 18). Zoals verwacht kon worden correleren **stellingen 11 en 12** negatief met elkaar.

Ook uit de enquêtes afgenomen onder analisten en bankiers blijkt dat het merendeel gelooft dat het verplaatsen van de opinie niet veel zal veranderen. 55% van de respondenten geeft immers

aan indifferent te zijn over de plaats van de opinie. Slechts 21% geeft aan dat de opinie vooraan geplaatst zou moeten worden.

4.3.4. Vraag 4: Toevoeging extra paragrafen aan controleverklaring

Zoals verwacht blijkt uit tabel 19 en 20 dat er een significante relatie bestaat tussen het al dan niet informatief vinden van de controleverklaring en de **stellingen 11 en 12**. Degenen die de huidige controleverklaring niet informatief genoeg vinden, zijn het er gemiddeld meer mee eens dat er een extra paragraaf moet toegevoegd worden aan de controleverklaring dan degenen die de huidige controleverklaring wel informatief genoeg vinden. Er blijkt dat er een significant verschil (tabel 21) is in de gemiddelde scores tussen beide groepen voor zowel **stelling 11** als **stelling 12**.

Ook voor de **stellingen 13 en 14** blijkt er een significante relatie te zijn met het al dan niet informatief vinden van de controleverklaring (tabel 22 en 23). Beide **stellingen** geven een statistisch verschil weer tussen de bedrijfsrevisoren die de controleverklaring voldoende informatief vinden (3,49 en 3,70) en degenen die dit niet vinden (2,53 en 2,53).

Uit de interviews blijkt dat enkele bedrijfsrevisoren vinden dat er meer geschreven dient te worden in de controleverklaring over de risicovolle gebieden in de jaarrekening, de uitgevoerde werkzaamheden, de verantwoordelijkheden van de auditors en managers... Zoals dus te verwachten correleert **stelling 11** nog met **stelling 17** (*Er dient meer geschreven te worden over de verantwoordelijkheden van de auditors, raad van bestuur... want veel mensen weten nog steeds niet wat bijvoorbeeld de taken van de auditor juist zijn; score op 5.*) en **stelling 22**. Deze bedrijfsrevisoren denken niet dat er grote risico's gepaard zullen gaan met een uitgebreidere controleverklaring. Dit komt overeen met de negatieve correlatie tussen enerzijds **stelling 11** en anderzijds **stelling 26** en **stelling 27** (*Het risico bestaat dat er verantwoording zal gevraagd worden voor problemen die in de toekomst ontstaan en niet werden aangehaald in de controleverklaring; score 5.*).

Uit de tweede enquête blijkt dat 82% van de analisten en bankiers voorstander zijn van het toevoegen van een extra paragraaf aan de controleverklaring. Uit de enquête blijkt dat:

- 62% van deze respondenten vindt dat er extra informatie over de bespreking van toekomstige onzekerheden en risico's in de paragraaf opgenomen dient te worden;
- 59% van deze respondenten voorstander is van het idee om een continuïteitsopinie in de paragraaf op te nemen;
- 47% van deze respondenten van mening is dat er over fraude gesproken dient te worden in de paragraaf;
- 38% van deze respondenten vindt dat de verklaring uitgebreid dient te worden met een paragraaf die de goodwill bespreekt;
- 41% van deze respondenten graag de meningsverschillen tussen de auditor en het management in deze paragraaf terug zou willen vinden;
- 32% van deze respondenten meer zou willen lezen over de verantwoordelijkheden van de auditor en het management in deze paragraaf;

- 14% van deze respondenten een bespreking van de materialiteit in de paragraaf nuttig vindt.

Dit komt overeen met wat er besproken is in de interviews. Er zijn slechts weinig respondenten (32%) die aangeven meer te willen lezen in de controleverklaring over de verantwoordelijkheden van de auditor en het management. Dit werd reeds door verschillende bedrijfsrevisoren voorspeld. Relatief veel respondenten (47%) vindt dat er over fraude geschreven dient te worden in de uitgebreidere verklaring. Hieruit blijkt dat, zoals al uit de interviews werd aangehaald, er nog steeds van de auditor verwacht wordt dat hij zich bezig houdt met het fraudeaspect. Zoals wel te verwachten viel, zijn heel wat respondenten voorstander van de opname van de continuïteitsparagraaf in de controleverklaring. Uit de interviews bleek dat verschillende revisoren schrik hebben dat heel wat stakeholders dit als een falingspredictiemodel beschouwen.

4.3.5. Vraag 5: Wijziging normen

In vraag 5 wordt er onderzocht of de normen aangepast dienen te worden. Dit wordt gedaan aan de hand van twee **stellingen** die negatief gecorreleerd zijn, namelijk **stelling 15** (*De normen dienen aangepast te worden, anders gaan er veel problemen en discussies ontstaan over wat er nu mag opgenomen worden in de controleverklaring; score op 5.*) en **stelling 16** (*De normen dienen niet aangepast te worden, want het is juist de bedoeling dat de flexibiliteit behouden wordt; score op 5.*). Voor deze twee **stellingen** blijkt er geen significant verschil te zijn tussen de groep die de huidige controleverklaring voldoende informatief vindt en de groep bedrijfsrevisoren die dit niet vindt. Uit tabel 24 kan er afgeleid worden dat er geen significant verschil is tussen beide groepen.

4.3.6. Vraag 6: Verantwoordelijkheden auditors, raad van bestuur...

In vraag 6 wordt er onderzocht of er geschreven dient te worden over de verantwoordelijken van het management en de bedrijfsrevisor. De vijf stellingen (**stelling 17, 18, 19, 20 en 21**) waarmee een antwoord wordt gezocht op deze vraag, correleren met elkaar.

Enkel de relatie tussen **stellingen 19 en 20** blijkt niet significant te zijn. **Stelling 17** is negatief gecorreleerd met de vier overige stellingen. De resultaten zijn dus over het algemeen consistent.

4.3.7. Vraag 7: Fraudeaspect

In vraag 7 wordt er een antwoord gezocht op de vraag of er al dan niet over het fraudeaspect geschreven dient te worden in de controleverklaring. 98% van de respondenten vindt niet dat er meer over fraude geschreven dient te worden in de controleverklaring. Slechts 15 bedrijfsrevisoren geven aan dit wel belangrijk te vinden. Hieronder wordt aan de hand van enkele kruistabellen besproken of er een verschil is tussen de groep die voorstander is van het fraudeaspect en de groep die geen voorstander is, ook al is het overgrote deel geen voorstander.

In tabel 26 is duidelijk te zien dat er een significante relatie bestaat tussen de bedrijfsrevisoren die al dan niet voorstander zijn van het schrijven over fraude in de controleverklaring en de gemiddelde score op **stelling 22**. Degenen die vinden dat er over fraude geschreven moet worden

in de controleverklaring, gaan akkoord met **stelling 22** (gemiddelde 3,47). Dit verschilt significant van het gemiddelde van de andere groep (1,86).

Uit de correlatietabel kan afgeleid worden dat de vier stellingen (**stellingen 22-25**) significant correleren met elkaar.

Stelling 22 correleert negatief met de andere drie stellingen. De overige drie stellingen zijn immers argumenten waarom men niet zou moeten rapporteren over fraude en correleren bijgevolg positief met elkaar.

4.3.8. Vraag 8: Extra kosten

In vraag 8 wordt er onderzocht of er volgens de revisoren een stijging van de kosten gepaard zal gaan met de uitgebreidere controleverklaring.

77% van de respondenten gelooft dat een uitgebreidere controleverklaring extra kosten met zich mee zal brengen. Van de respondenten die aangeven dat er extra kosten aan verbonden zijn zegt:

- 52,2% dat er extra trainingskosten zullen zijn;
- 63,7% dat er extra kosten zijn doordat de controleverklaring meer nagelezen dient te worden;
- 68,1% dat het schrijven van een uitgebreidere controleverklaring extra tijd in beslag zal nemen;
- 49,6% er extra discussies zullen ontstaan waaruit rechtszaken kunnen voortvloeien met bijbehorende kosten.

4.3.9. Vraag 9: Moeilijkheden

In vraag 9 wordt er ingegaan op de mogelijke moeilijkheden gepaard aan een uitgebreidere controleverklaring. Er wordt gekeken of de groep die de huidige controleverklaring voldoende informatief vindt, significant verschillend heeft geantwoord van de andere groep op **stelling 26** en **stelling 27**. Uit de interviews blijkt immers dat degene die de huidige controleverklaring voldoende informatief vinden vaak aanhalen dat het uitbreiden van de verklaring risico's met zich mee zou brengen. Voor **stelling 26** blijkt er inderdaad een significant verschil te zijn tussen de gemiddelden van beide groepen (4,08 voor de groep die de verklaring informatie vindt; 3,67 voor de andere groep). Voor **stelling 28** (*Er moet duidelijk gerapporteerd worden over de werkzaamheden die verricht zijn met betrekking tot fraude; score op 5.*) werd geen significant verband gevonden (tabel 27).

4.3.10. Vraag 10: Verwachtingskloof

Uit de interviews blijkt dat de bedrijfsrevisoren niet denken dat een uitgebreidere controleverklaring de verwachtingskloof zal dichten. Enkelen geven wel aan dat het mogelijk is dat een uitgebreidere controleverklaring de kloof kan verkleinen. Uit de enquêtes, afgenomen van de bedrijfsrevisoren, blijkt dat 72% van de respondenten niet gelooft dat een uitgebreidere controleverklaring zal leiden tot een verkleinde verwachtingskloof. Dit verschilt van de enquêtes

afgenomen onder analisten en bankiers, waar 65% juist wel denkt dat de verklaring de kloof zal kunnen dichten.

Enkele commentaren gegeven door de bedrijfsrevisoren en analisten in de enquêtes zijn de volgende:

- "De gebruiker wil alleen maar weten of de verklaring goedkeurend is of niet en wil de nuances niet begrijpen".
- "In de controleverklaring staan nu al de verantwoordelijkheden van de bedrijfsrevisoren en de raad van bestuur duidelijk beschreven. Dit moet niet extra beschreven worden aangezien men dit toch niet leest".
- "Een uitbreiding van de controleverklaring met steeds meer vermeldingen en clausuleringen zal de gebruikers eerder irriteren en verontrusten. De verwachtingskloof kan niet worden bestreden door de controleverklaring aan te passen".
- "Hoe meer informatie, hoe meer vragen er zullen zijn".
- "Er wordt te weinig onderscheid gemaakt door stakeholders tussen informatie achteraf en standpunten op het ogenblik van aflevering van de controleverklaring. Een controleverklaring kan bovendien enig risico van ondernemen nooit uitsluiten wat nog steeds door sommige stakeholders wordt verwacht".
- "Het zal altijd een technisch rapport blijven, de partijen waarmee een verwachtingskloof bestaat, zijn meestal leken die weinig moeite wensen te doen om zich bij te scholen".
- "De uitgebreidere verklaring zal niet onmiddellijk een impact op de kloof hebben wegens een diep geworteld foutief verwachtingspatroon in de markt".
- "Het is de kunst een evenwicht te vinden tussen wat publiek dient gemaakt te worden en wat niet. Het juist weergeven van bepaalde uitgevoerde werken kan al snel leiden tot detaillering die weinig toegevoegde waarde geeft aan de lezer. Het gevaar bestaat dat bijkomende teksten worden opgenomen als substituut voor het eigenlijke oordeel wat niet de bedoeling kan zijn en eigenlijk de verwachtingskloof nog zou kunnen vergroten".
- "Het publiek houdt geen rekening met de kosten-baten analyse op de materialiteit van de controle".
- "Er zijn al 100 jaar nieuwe regels en aanpassingen die plaatsvinden en elke keer gebeuren er zaken waarbij men zegt dit nooit weer..."

28% van de bedrijfsrevisoren en het merendeel van de analisten zeggen echter wel dat de verklaring de kloof kon verkleinen. Dit is om onder meer de volgende redenen:

- "Er zal veel gerichter kunnen gemeld worden wanneer er zich een probleem/onzekerheid heeft gesteld".
- "Indien er gestreefd wordt naar een duidelijke en klare (niet te technische) taal waarbij het duidelijk is wat de verantwoordelijkheid is van de auditor, kan de verwachtingskloof kleiner gemaakt worden".
- "Er zal betere communicatie en transparantie zijn met betrekking tot de belangrijke audit matters".

- "Meer informatie dan de standaard tekst zal nut hebben en de verwachtingskloof verkleinen".
- "De taken zullen duidelijker worden en er zal meer zicht zijn op de werkzaamheden".
- "Gebruikers van de jaarrekening (en het controleverslag) wensen mogelijks bijkomende informatie van de auditor. De bedrijfsrevisor kan kernachtig enkele belangrijke aandachtspunten aangeven die in de jaarrekening of het jaarverslag mogelijks wat verloren gaan in de massa informatie. Er is een verwachtingskloof op dit moment, omdat het controleverslag enkel een conclusie over het getrouw beeld geeft en niets meer dan dat. Sommigen vinden dat te weinig".
- "De huidige controleverklaring is te veel een standaard document. Wat meer niet-standaard commentaar geven zou geen kwaad kunnen. Het is zo standaard dat het meestal niet gelezen wordt, ten onrechte wel."
- "Indien de discussiepunten besproken zouden worden, zou dit de controleverklaring verbeteren. Nu is de verklaring eigenlijk gewoon een bevestiging dat 'alles in orde is' (in de meeste gevallen)".

Van slechts 56 bedrijfsrevisoren is er een antwoord op de vraag of de een uitgebreidere controleverklaring zal leiden tot een kleinere verwachtingskloof. Voor deze kleinere groep wordt opnieuw een kruistabel opgesteld, waarmee onderzocht wordt of er een relatie is tussen het al dan niet informatief vinden van de huidige controleverklaring en de mate waarin men zegt dat een uitgebreidere verklaring zal leiden tot een verkleinde kloof. Op basis van de interviews wordt verwacht dat de bedrijfsrevisoren die de verklaring in haar huidige vorm voldoende informatief vinden, zullen denken dat een uitgebreidere verklaring de kloof niet zal dichten. Uit tabel 28 blijkt echter dat er geen significante relatie bestaat.

5. Beperkingen onderzoek

Bij de dataverzameling van dit eindwerk kunnen enkele beperkingen vermeld worden. Om te beginnen kan het zijn dat de vragen opgenomen in de enquête, redelijk suggestief zijn en niet alle antwoordmogelijkheden dekken. Ik heb echter bewust gekozen om geen gebruik te maken van open vragen, dit om de enquête zo kort mogelijk te houden en zo veel mogelijk respondenten te verzamelen. Op deze manier kreeg ik wel een idee achter welke ideeën, gegeven door de geïnterviewden, de respondenten stonden.

Een tweede opmerking is dat het kan zijn dat niet alle begrippen, gebruikt in de vragenlijst, even duidelijk waren voor de respondenten. Zo werd al eerder aangegeven dat niet iedereen bekend was met het begrip “boilerplate”.

Vervolgens moeten de weinige resultaten uit de enquête afgenomen onder analisten en bankiers met enige voorzichtigheid geïnterpreteerd worden. Aan deze groep nam slechts een kleine groep respondenten deel, aangezien deze groep niet tot de focus van dit onderzoek behoorde.

6. Suggesties voor verder onderzoek

Verder onderzoek kan worden uitgevoerd wanneer het voorstel van de IAASB ook effectief geïmplementeerd wordt. Om te beginnen kan er onderzocht worden wat er zoal wordt opgenomen wordt in de key audit matters. Er kan bijvoorbeeld gekeken worden welke informatie opgenomen in de key audit matters het vaakst voorkomt.

Er zou, op basis van dit onderzoek, onderzocht kunnen worden of een uitgebreidere controleverklaring effectief zorgt voor een verkleinde verwachtingskloof en of informatiekloof. Hiervoor dienen stakeholders opgesplitst te worden in twee groepen, waarbij de ene groep de binaire verklaring zonder KAM's en de jaarrekening krijgt en de andere groep de verklaring volgens IAASB en de jaarrekening krijgt. Op deze manier kan gekeken worden of stakeholders, op basis van de verschillende verklaringen, andere verwachtingen hebben van de auditor (dichten verwachtingkloof) en of ze al dan niet beter geïnformeerd zijn (dichten informatiekloof). Men zou de groep ook verder kunnen opsplitsen waarbij elke groep een verklaring krijgt volgens een ander normenstelsel (IAASB, PCAOB, FRC). Dit onderzoek zou bijvoorbeeld verricht kunnen worden onder studenten welke accountancy volgen.

Vervolgens zou men ook nog kunnen onderzoeken of er effectief een positieve relatie is tussen bijvoorbeeld de audit kosten en de uitgebreidere controleverklaring. Ten slotte kan men ook onderzoeken of er een relatie blijkt te bestaan tussen de uitgebreidere controleverklaring en opinieshopping.

7. Besluit

Uit de resultaten van het onderzoek blijkt dat de meningen onder de bedrijfsrevisoren verdeeld zijn. Zoals al reeds eerder aangegeven mag er geen algemene conclusie getrokken worden omdat er slechts een kwalitatief, verkennend onderzoek werd uitgevoerd.

Het empirisch deel had tot doel een antwoord te geven op de volgende onderzoeksvragen:

- 1) "Wat is de impact van de voorgestelde wijzigingen aan de controleverklaring? "
- 2) "Hoe lopen de veranderingsprocessen in België en Nederland?"

Om de eerste onderzoeksvraag op te lossen, werd er gebruik gemaakt van enkele deelvragen. Met de eerste deelvraag werd onderzocht welke tekortkomingen er waren aan de huidige controleverklaring. Uit de literatuurstudie blijkt dat de huidige verklaring slechts weinig informatie bevat. Uit de verklaring kan men slechts afleiden of de jaarrekening een getrouw beeld geeft van de onderneming of niet. Bovendien is de bewoording van deze verklaring zo technisch, waardoor stakeholders amper begrijpen wat erin geschreven staat. Deze bevindingen werden dan voorgelegd aan de bedrijfsrevisoren. Nadien werden de resultaten van de literatuurstudie naast die van de interviews gelegd om te kijken of er overeenkomsten waren. Uit het onderzoek is gebleken dat de kritieken op de huidige controleverklaring, aangegeven in de literatuur, ook terug kwamen in de interviews. Over het algemeen zijn bedrijfsrevisoren minder negatief over de huidige controleverklaring dan analisten. Alle bedrijfsrevisoren vinden immers dat de huidige controleverklaring wel degelijk informatief is, maar verschillende bedrijfsrevisoren snappen wel dat de controleverklaring niet informatief genoeg is voor de stakeholder.

Met een tweede deelvraag werd onderzocht welke de suggesties zijn, tot verandering van de controleverklaring, die naar voor worden geschoven om de verwachtingskloof te dichten. Deze deelvraag werd deels beantwoord in de literatuur. Uit de literatuur bleek dat er zeer veel voorstellen waren tot verbetering van de controleverklaring. De voorstellen konden in drie grote groepen opgedeeld worden. Er waren voorstellen om de controleverklaring uit te breiden met 1) extra informatie over de financiële overzichten, 2) extra informatie over de audit en 3) overige informatie. Tevens werden in de literatuur al enkele reacties op deze voorstellen weergegeven. In het empirisch onderzoek werd vervolgens onderzocht welke de reacties waren op de suggesties tot uitgebreidere controleverklaring, aangehaald in de literatuur. Vervolgens werd er opnieuw onderzocht of er overeenkomsten waren in de reacties op de huidige controleverklaring gegeven in de literatuur en de reacties van de bedrijfsrevisoren in de interviews. Ook de reacties van de bedrijfsrevisoren op de veranderingen aan de controleverklaring komen grotendeels overeen met de reacties opgenomen in de literatuurstudie. Zowel de voor- als tegenargumenten gegeven in de literatuurstudie, komen namelijk terug in de interviews. Toch worden er ook nog een aantal tegenargumenten gegeven in de interviews welke niet terug te vinden zijn in de resultaten van de onderzoeken, gedaan door onder meer de PCAOB en de IAASB. Om te beginnen waarschuwen een aantal bedrijfsrevisoren ervoor dat de opname van de key audit matters in de controleverklaring het gevolg kan hebben dat er ten onrechte te veel aandacht geschonken wordt aan een topic of dat er iets vergeten wordt wat achteraf toch belangrijk bleek te zijn. Vervolgens wordt ook gevreesd

dat bedrijfsrevisoren zo min mogelijk gaan proberen te schrijven in de controleverklaring, uit schrik voor de media-aandacht die gepaard zou kunnen gaan met uitgebreide key audit matters. Ten slotte waarschuwen een aantal bedrijfsrevisoren ervoor dat zo'n uitgebreidere controleverklaring erg persoonsgebonden zal worden. Afhankelijk van hoe conservatief de bedrijfsrevisor is, zal er meer of minder in de controleverklaring geschreven worden. Bijgevolg ontstaat er een risico van "opinion shopping".

De bedrijfsrevisoren hadden zelf nog een aantal suggesties over wat kon opgenomen worden in de controleverklaring. Deze suggesties vormen een antwoord op de vraag: "Welke suggesties, die zouden kunnen bijdragen tot een verbeterde controleverklaring, worden gemaakt door auditors?" Uit het onderzoek bleek dat vooral het begrip materialiteit verduidelijkt dient te worden. Een tweede suggestie was om vooral te schrijven in de controleverklaring over de posten die onderhevig zijn aan subjectieve schattingen. Deze schattingen zijn gemaakt op basis van enkele veronderstellingen. Indien deze veronderstellingen anders zijn, zullen de opgestelde intervallen ook anders zijn en zal men bijgevolg tot een andere conclusie komen. Een derde voorstel was om in de controleverklaring een uitspraak te doen over de interne controle van de onderneming. Dit kan echter wel tot gevolg hebben dat de kosten van een audit zullen stijgen. Een laatste suggestie is om meer gebruik te maken van rapporten waarin ook de duurzaamheid van de onderneming besproken wordt. De auditor zou hierover dan een opinie kunnen geven in de controleverklaring.

Uiteindelijk is de vraag of een uitgebreidere controleverklaring een impact zal hebben op de verwachtingskloof. In de literatuur zijn er zowel studies terug te vinden welke aantonen dat een uitgebreidere controleverklaring de verwachtingskloof zal dichten als studies die dit tegen spreken. De geïnterviewde bedrijfsrevisoren geven echter allemaal aan dat een uitgebreidere controleverklaring de verwachtingskloof niet zal kunnen dichten. Deze uitgebreidere controleverklaring zal slechts hoogstens de kloof verkleinen. Sommige bedrijfsrevisoren geven aan dat een uitgebreidere verklaring slechts de kloof zal verkleinen voor bepaalde groepen. Een andere bedrijfsrevisor geeft zelfs aan dat volgens hem een uitgebreidere controleverklaring aanleiding zal geven tot het ontstaan van nieuwe verwachtingskloven. Nog een andere bedrijfsrevisor denkt dat deze uitgebreidere controleverklaring de verwachtingskloof helemaal niet zal dichten, maar dat die zeker wel zal zorgen tot een verkleining van de informatiekloof.

In dit onderzoek werd er vooral gefocust op de ontwikkeling aan de controleverklaring in België en Nederland. Als tweede deel van dit onderzoek werd er dan ook onderzocht welke veranderingen er al in België werden doorgevoerd en welke in Nederland. In de literatuur werd er dan ook een antwoord gegeven op de vraag: "Welke veranderingen worden er aan deze nieuwe controleverklaring doorgevoerd in België en wat houden deze veranderingen juist in? Hoe zit dit in Nederland?". De antwoorden gevonden in de literatuur werden aangevuld met informatie bekomen van onder meer Inge Vanbeveren van het IBR en Marc Pickeur van het IAASB. Naar aanleiding van de invoering van de ISA's in België werd er een bijkomende norm in België ingevoerd, welke rekening houdt met de Belgische bijzonderheden met betrekking tot het verslag. Als onderdeel van deze norm werd getracht de controleverklaring uit te breiden met een derde facultatief gedeelte. In tegenstelling tot het idee van de IAASB om verplicht key audit matters op te nemen in de controleverklaring, zou dit derde deel vrijwillig in de controleverklaring opgenomen worden op

verzoek van de onderneming. Het idee was dat als één onderneming hiermee begon, de rest wel zou volgen. Het plan is echter voorlopig terug getrokken aangezien het nog in de ontwerpfase zat en het redelijk wat weerstand had. In Nederland werd in het najaar van 2013, als onderdeel van een pilot, de uitgebreidere controleverklaring, voorgesteld door de IAASB, uitgetest. Enkele Nederlandse ondernemingen hebben toegestaan voor het jaar 2013 een uitgebreidere controleverklaring uit te geven. Aan de bedrijfsrevisoren werd gevraagd waarom Nederland een voorloper is op het gebied van audit. In Nederland waren de ISA's bijvoorbeeld al van kracht in 2007, terwijl in België pas in 2009 een norm werd goedgekeurd in het staatsblad. Enkele bedrijfsrevisoren schrijven dit toe aan het cultuurverschil tussen België en Nederland. Nederlanders zijn over het algemeen directer en houden ervan om transparant te zijn. Hierdoor kan het zijn dat er in Nederland meer vraag is naar een meer informatieve verklaring. Een andere verklaring die door de bedrijfsrevisoren wordt gegeven is dat Nederland meer internationale ondernemingen telt als België. Aangezien een jaarrekening van een multinational vanzelfsprekend ingewikkelder zal zijn dan deze van een kleine onderneming, zal voor multinationals een uitgebreidere verklaring ook meer van toegevoegde waarde zijn dan voor kleine ondernemingen. Dit bij elkaar verklaart misschien waarom Nederland meer vaart probeert te zetten achter een uitgebreidere controleverklaring. Ten slotte wordt ook aangegeven dat Nederland een meer Angelsaksische manier van accounting heeft en hierdoor actiever bezig is met de uitgebreidere controleverklaring. In bijvoorbeeld Engeland zijn immers al enorm veel voorbeelden te vinden van uitgebreidere verklaringen.

Bibliografie

Aarts, N., & Van Woerkum, C. (2008). *Strategische communicatie*. Assen: Van Gorcum.

Baskerville, R., O'Gartaigh, C., & Porter, B. (2009). *Report on research conducted in the United Kingdom and New Zealand in 2008 investigating the audit expectation-performance gap and users' understanding of, and desired improvements to, the auditor's report*. Opgevraagd op 4 maart 2014 van de volgende website:
http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/Porter_et_al_Final_Report_Combined.pdf.

Bédard, J., Coram, J. P., Espahbodu, R., Mock, J. T., Shawn, M. D., & Warne, R. C. (2013). The audit reporting model: current research synthesis and implications. *American accounting association*, 323-347.

Berger, P. P., Breesch, D., De Muylder, J., & Vincke, J. P. (2011). *Opinion shopping: illusie of realiteit?* Antwerpen/Appeldoorn: Maklu.

Blomme W., Carlier T., & Weets V. (2009). *Aan de slag met IFRS*. Mechelen: Kluwer.

Bollen, L. H., de Vries, M. J., Hassink, H. F., & Meuwissen, R. H. (2009). Corporate fraud and the audit expectations gap: A study among business managers. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 85-100.

Branson, J., Breesch, D., & Mok, K. M. (2013). Kan de auditverwachtingskloof gedicht worden? *Accountancy & Bedrijfskunde*, 14-32.

Breesch, D., De Muyler, J., & Hardies, K. (z.d.). *The expectations gap: Two remedies investigated*. Opgevraagd op 4 maart 2014 van de volgende website:
http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2190404.

Brown, T., Hatherly, D., & Innes, J. (1991). The expanded auditor's report: an empirical investigation. *Accounting and Business Research*, 311-319.

Chong, K.-M. C., & Pflugrath, G. P. (2008). Do different audit report formats affect shareholders' and auditors' perceptions. *International Journal of Auditing*, 221-241.

Colin, F. B., Emmanuel, D. G., & Nasser, S. A. (2013). How much does IFRS cost IFRS adoption and audit fee. *The accounting review*, 429-462.

Cooreman, S., De Beelde, I., & Leydens, H. (2004). Verwachtingen met betrekking tot de rol van bedrijfsrevisoren. *Accountancy & Bedrijfskunde*, 9-30.

Coram, P. J., Gray, G. L., Mock, T. J., & Turner, J. L. (2009). *The unqualified auditor's report: a study of perceptions, effects on user decisions and decision processes and directions for further research*. Opgevraagd op 4 maart 2014 van de volgende website:
http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/Study__1_ASB_Summary_Report.pdf.

Coram, P. J., Gray, G. L., Mock, T. J., & Turner, J. L. (2011). Perceptions and misperceptions regarding the unqualified auditor's report by financial statement preparers, users, and auditors. *Accounting Horizons*, 659–684.

Coram, P. J., Gray, G. L., Mock, T. J., & Turner, J. L. (2011a). The communicative value of the auditors' report. *Australian Accounting Review*, 235-252.

Crum, R., Pringle, L., & Swetz, R. (1990). Do SAS No. 59 format changes affect the outcome and the. *Accounting horizons*, 68–75.

Doupnik, T. S., & Salter, S. B. (1993). An emperical test of a judgmental international classification of financial reporting practices. *Journal of international business studies*, 24 (1).

Dunn, J. (1996). *Auditing: theory and practice*. New York: Prentice Hall.

Ernst & Young (2013). *Audit committee reporting: enhancing trust and confidence in corporate governance*. Opgevraagd op 17 mei 2014, van de volgende website: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Audit-Committee-reporting:-enhancing-trust-and-confidence-in-corporate-governance/\\$FILE/Regulatory-flyer-audit-committee-reporting-April-2013.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Audit-Committee-reporting:-enhancing-trust-and-confidence-in-corporate-governance/$FILE/Regulatory-flyer-audit-committee-reporting-April-2013.pdf).

Europese Commissie (2010). *Persbericht: Europese Commissie houdt raadpleging over het verbeteren van de Europese auditmarkt*. Opgevraagd op 9 oktober 2013, van de volgende website: http://www.accountant.nl/readfile.aspx?ContentID=63804&ObjectID=639414&Type=1&File=0000031175_EC_Green_Paper_on_Audit_Policy_pr_20101013.pdf.

Europese Commissie (2011). *Summary of responses: Green paper: Audit policy: lessons from the crisis*. Opgevraagd op 7 maart 2014, van de volgende website: http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/docs/2010/audit/summary_responses_en.pdf.

Financial Reporting Council (2011). *Effective Company Stewardship: enhancing corporative reporting and audit*. Opgevraagd op 10 maart 2014 van de volgende website: <http://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PFD-memberscpd/AFF/Effective-company-stewardship-enhancing-corporate.pdf>.

Financial Reporting Council (2011a). *Effective Company Stewardship: next steps*. Opgevraagd op 10 maart 2014 van de volgende website: <https://www.frc.org.uk/getattachment/79cd68e0-5138-4199-9ec6-a124e40f93b0/Effective-Company-Stewardship-Next-Steps.aspx>.

Financial Reporting Council (2013). *International standard on auditing (UK and Ireland) 700: The independent auditor's report on financial statements*. Opgevraagd op 17 maart 2014 van de volgende website: <https://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/Audit-and-Assurance-Team/ISA-700-%28UK-and-Ireland%29-700-%28Revised%29-File.pdf>.

Gold, A., Gronewold, U., & Pott, C. (2009). *Financial Statement Users' perceptions of the IAASB's ISA 700 unqualified auditor's report in Germany and the Netherlands*. Opgevraagd op 4 maart

2014 van de volgende website:
http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/Study_4_ASB_ResearchReport.pdf.

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*, 286–307.

Gramling, A. A., Johnstone, & K. M., Rittenberg, L. E. (2012). *Auditing*. Ohio: Cengage South-Western.

Grant, G., Schelluch, P., & Reid, I. (1997). Users' Perceptions of the Auditing Responsibilities for the Prevention, Detection and reporting of fraud other illegal acts and error. *Australian Accounting Review*, 7(1), 51-61.

Hassink, H. (2002). Accountants en de verwachtingskloof: Een onderzoek onder vakbonden. *Accounting, Organizations and Society*, 316-323.

Hofstede, G. (1980). *Culture consequences*. California: Sage publications.

Houston, R. W., & Robertson, J. C. (2010). Investors expectations in the improvement in the credibility of audit opinions following PCAOB inspection reports with identified deficiencies. *American Accounting Association*, 36-56.

Humphrey, C., Moizer, P., & Turley, S. (1992). The Audit Expectations Gap in the United Kingdom. *Accounting and business Research*, 83-84.

Humphrey C., Loft A., & Woods M. (2009). The global audit profession and the international financial architecture: Understanding regulatory relationships at a time of financial crisis. *Accounting, Organizations and Society*, 810-825.

International Auditing and Assurance Standards Board (2007). *Effective date for IAASB's clarified international standards on auditing*. Opgevraagd op 16 oktober 2013 van de volgende website: http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/IAASB_Clarify_Update_Oct_2007.pdf.

International Auditing and Assurance Standards Board (2011). *Enhancing the value of auditor reporting: Exploring options for change*. Opgevraagd op 14 oktober 2013 van de volgende website: http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/exposure-drafts/CP_Auditor_Reporting-Final.pdf.

International Auditing and Assurance Standards Board (2012). *Improving the auditor's report*. Opgevraagd op 4 april 2013, van de volgende website: http://www.nba.nl/Documents/Wet-%20en%20Regelgeving/Adviescollege%20voor%20Beroepsreglementering/Auditor_Reporting_Invitation_to_Comment-final_0.pdf.

International Auditing and Assurance Standards Board (2013). *Reporting on audited financial statements: Proposed new and revised international standards on auditing (ISAs)*. Opgevraagd op 20 februari 2014 van de volgende website:

<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Complete%20ED,%20Reporting%20on%20Audited%20Financial%20Statements.pdf>.

International Auditing and Assurance Standards Board (z.d.). *Clarity Center*. Opgevraagd op 16 oktober 2013 van de volgende website: <http://www.ifac.org/auditing-assurance/clarity-center>.

Instituut van de Bedrijfsrevisoren (2013). *Belangrijkste wijzigingen in het ontwerp van bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde internationale auditstandaarden (ISA's) naar aanleiding van de voorgaande raadpleging*. Opgevraagd op 28 november 2013 van de volgende website: <http://www.ibr-ire.be/nl/regelgeving/rechtsleer/mededelingen/Documents/2013%2001%20-%202013%2003%2015%20Bijlage%202.pdf>.

Instituut van de Bedrijfsrevisoren (2013a). *Normen inzake de toepassing van de ISA's in België*. Opgevraagd op 5 oktober 2013, van de volgende website: http://www.ibr-ire.be/nl/regelgeving/normen_en_aanbevelingen/normen/Pages/Norm-inzake-de-toepassing-van-de-ISAs-in-Belgie.aspx.

Instituut van de Bedrijfsrevisoren (z.d.). *Opdracht van het IBR*. Opgevraagd op 24 oktober 2013 van de volgende website: http://www.ibr-ire.be/nl/het_instituut/over_het_ibr/opdracht_van_het_ibr/Pages/default.aspx.

International Integrated Reporting Council (2013). *Business and investors explore the sustainability perspective of integrated reporting*. Opgevraagd op 11 maart 2014 van de volgende website: http://www.theiirc.org/wp-content/uploads/2013/12/IIRC-PP-Yearbook-2013_PDF4_PAGES.pdf.

International Organization of Securities Commissions (2009). *Auditor Communications consultation report*. Opgevraagd op 7 oktober 2013, van de volgende website: http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCO_PD303.pdf.

Jennings M., Kneer, D., & Reckers P. (1996). An empirical examination of the influence of the "new" U.S. audit report and fraud red-flags on perceptions of auditor culpability. *Managerial Auditing Journal* 11(6), 18–41.

Liggio, C. D. (1974), 'The expectation gap: The accountant's Waterloo'. *Journal of Contemporary Business* 3(3), 27-4.

Malaysian Institute of Accountants (2011). *Narrowing the audit gaps: A call for change*. Opgevraagd op 10 oktober 2013, van de volgende website: http://www.mia.org.my/new/downloads/news/mia/2011/07/18/Narrowing_the_Audit_Gaps.pdf.

Messian, S. A. D. (2010). *Een storm in een glas water: Een analyse van de invloed van Sarbanes-Oxley- paragraaf 404 op de externe accountantskosten van Nederlandse ondernemingen*. Opgevraagd op 17 maart 2014 van de volgende website: <http://dspace.ou.nl/bitstream/1820/2973/1/MWSADMessiaen080410.pdf>.

Miller, J., Reed S., & Strawser R. (1993). Bank loan officers' perceptions of the new audit report. *Accounting Horizons* 7 (1): 39–52.

Monroe, G. S., & Woodliff, D. L. (1994). An empirical investigation of the audit expectation gap: Australian evidence. *Accounting and Finance*, 47-74.

Nair, R., & Rittenberg, L. (1987). Messages perceived from audit, review, and compilation reports: extension to more diverse groups. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 15-38.

Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (2012). *Naar een verbeterde controleverklaring*. Opgevraagd op 8 november 2013 van de volgende website: <http://www.nba.nl/Wet-en-regelgeving/Adviescollege-Beroepsreglementering1/Een-verbeterde-controleverklaring/>.

Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (2012a). *Re: Invitation to comment on the proposals for Improving the Auditor's report*. Opgevraagd op 8 november 2013 van de volgende website: <http://www.nba.nl/Documents/Wet-%20en%20Regelgeving/Adviescollege%20voor%20Beroepsreglementering/IAASB%20reacties%20accountantsverklaring%20oktober2012.pdf>.

Nederlandse Vereniging van Accountants (2013). *Accountant, wat heb je te vertellen?* Opgevraagd op 11 maart 2014 via de website: <http://www.nba.nl/Documents/Onderzoeksrapporten/NBA-Studierapport-Accountant-in-AVA-nov13.pdf>.

Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (2013a). *Accountantskantoren testen nieuwe verklaring*. Opgevraagd op 6 november 2013 van de volgende website: <http://www.nba.nl/Actueel/Nieuws/Nieuwsarchief/Accountantskantoren-testen-nieuwe-verklaring/>.

Nobes, Christopher W. (1983). A judgemental international classification of financial reporting practices. *Journal of Business, Finance and Accounting*, 1-19.

Porter, B. (1993). An empirical study of the audit expectation-performance gap. *Accounting and business research*, 49-68.

PriceWaterhouseCoopers (2013). Onderweg naar een informatievere en relevante controleverklaring – de eindbestemming in zicht. *Spotlight*, 18-20.

Public Company Accounting Oversight Board (2010). *Standing advisory group meeting*. Opgevraagd op 20 februari 2014 van de volgende website: http://pcaobus.org/News/Events/Documents/04072010_SAGMeeting/Auditor%27s_Reporting_Model.pdf.

Public Company Accounting Oversight Board (2011). *Concept release on auditor independence and audit firm rotation*. Opgevraagd op 16 oktober 2013 van de volgende website: http://pcaobus.org/rules/rulemaking/docket037/release_2011-006.pdf.

Public Company Accounting Oversight Board (2011a). *Concept release on possible revisions to PCAOB standards related to reports on audited financial statements*. Opgevraagd op 16 oktober 2013 van de volgende website: http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket034/Concept_Release.pdf.

Public Company Accounting Oversight Board (2013). *PCAOB Release No. 2013-005*. Opgevraagd op 17 mei 2014 van de volgende website: http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket034/Release_2013-005_ARM.pdf.

Schockaert, D., Vanbeveren, I., & Vandernoot, J. (2013). Het nieuw verslag van de commissaris over de jaarrekening. *Tax, audit & accountancy*, 7-20.

Seidler, L. J. (1979). The Cohen Commission after one year: a personal view. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 285-293.

Simunic, D. (1980). The pricing of audit services. *Journal of Accounting Research*, 161-190.

Soyka, P. A. (2013). The International Integrated Reporting Council (IIRC) Integrated Reporting Framework: Toward Better Sustainability Reporting and (Way) Beyond. *Wiley Periodicals*, 1-13.

Staatsblad van het Koninkrijk der Nederlanden (2012). *Wet van 13 december 2012, houdende bepalingen over het accountantsberoep, de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants en de Commissie eindtermen accountantsopleiding (Wet op het accountantsberoep)*. Opgevraagd op 24 oktober 2012 van de volgende website: <http://www.nba.nl/Documents/Wet-%20en%20Regelgeving/Wet%20op%20het%20accountantsberoep/Wet-op-het-accountantsberoep.pdf>.

The institute of internal auditors (2013). Integrated reporting and the emerging role of internal auditing. Opgevraagd op 11 maart 2014 van de website: <https://na.theiia.org/services/cae-resources/Public%20Documents/CAE-AEC%20Flash%20Alert-Integrated%20Report.pdf>.

Van der Horst, D. (2004). *Geschiedenis van Engeland*. Amsterdam: Arbeiderspers.

van Tulder, R. (2000). Nederland, multinational(a)l land. *Internationale Spectator*, 176-181.

Vereniging van Effectenbezitters (2014). *Sligro heeft primeur met uitgebreide accountantsverklaring*. Opgevraagd op 14 februari van de volgende website: <http://www.bestuursvoorzitter.nl/content/HoofdMenu/Home/Nieuwsoverzicht/Artikelen2014/sligroopenheidaccountants.aspx>.

Bijlagen

Bijlage 1: Regelgevende organisaties

- IFAC

De International Federation of Accountants (IFAC) streeft naar het verkrijgen van een transparante financiële verslaggeving die vergeleken kan worden met andere financiële verslaggevingen. Deze organisatie helpt bij de ontwikkeling van het accountingberoep. Verder draagt de IFAC bij tot de ontwikkeling en implementatie van internationale auditstandaarden en wordt hierbij gesteund door the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), die tot de IFAC behoort (Gramling et al., 2012). De IAASB stelt de ISA's op en promoot de convergentie tussen nationale financiële rapporteringnormen en internationale financiële rapporteringsnormen (Humphrey, Loft, & Woods, 2009). Doordat de IAASB in 2001 extra verantwoordelijkheden heeft gekregen, worden de uitgevaardigde normen vanaf dan niet langer aangeduid als IAS maar als IFRS (Blomme, Carlier, & Weets, 2003).

- PCAOB

De PCAOB werd opgericht ten gevolge van de Sarbanes-Oxley Act van 2002. Het doel van de PCAOB is om het belang van de investeerders te beschermen en de geloofwaardigheid van de auditor te verhogen. Als deel voor het bereiken van hun doel voert de PCAOB regelmatige inspecties uit op bedrijven die de audit doen van publieke ondernemingen. Deze inspecties resulteren in een rapport dat publiek beschikbaar is (Houston & Robertson, 2010). De PCAOB is dus eigenlijk de Amerikaanse regelgever.

- AICPA

De AICPA was heel lang de belangrijkste organisatie die in Amerika het beroep van de auditor regelde. Echter door de oprichting van de PCAOB, die de audit standaarden opstelt voor beursgenoteerde bedrijven, is hun rol gewijzigd. De AICPA blijft wel bestaan om de standaarden voor niet-beursgenoteerde bedrijven te ontwikkelen. Ze staan ook in voor het aanbieden van educatieve programma's omtrent audit (Gramling et al., 2012).

- FASB

De Financial Accounting Standards Board (FASB) vaardigt in de Verenigde Staten de general accepted accounting principles (GAAP) uit met de toestemming van de Securities and Exchange Commission (SEC). De laatste jaren is er een trend naar een harmonisatie van de U.S. accountingstandaarden en de internationale accountingstandaarden (Gramling, et al 2012).

De Cohen Commission

In het Cohen Commission rapport worden een aantal veranderingen in de rol, verantwoordelijkheid, opleiding en activiteiten van de auditor aanbevolen. De AICPA gaf de commissie de taak te bepalen of er een kloof bestaat tussen wat het publiek verwacht en

wil van de auditor en wat de auditor kan en redelijkerwijs mag verwachten te volbrengen (Seidler, 1979).

Standaardzetters	IAASB	PCAOB	AICPA
Regelgevende instantie	IFAC	U.S. Congress zoals terug te vinden is in de Sarbanes-Oxley Act van 2002.	Zelf regulerend
Terminologie	Internationale audit standaarden (ISA)	Auditing Standards (AS)	Statements on Auditing Standards (SAS)
Toepassingsgebied	In landen waar de audit uitgevoerd moet worden volgens de internationale standaarden. Hiertoe behoren de meeste Europese landen.	Audit van alle beursgenoteerde Amerikaanse bedrijven.	Audit van niet-beursgenoteerde bedrijven, met uitzondering van de overheidsbedrijven die onder de Government Accountability Office vallen.

- IBR

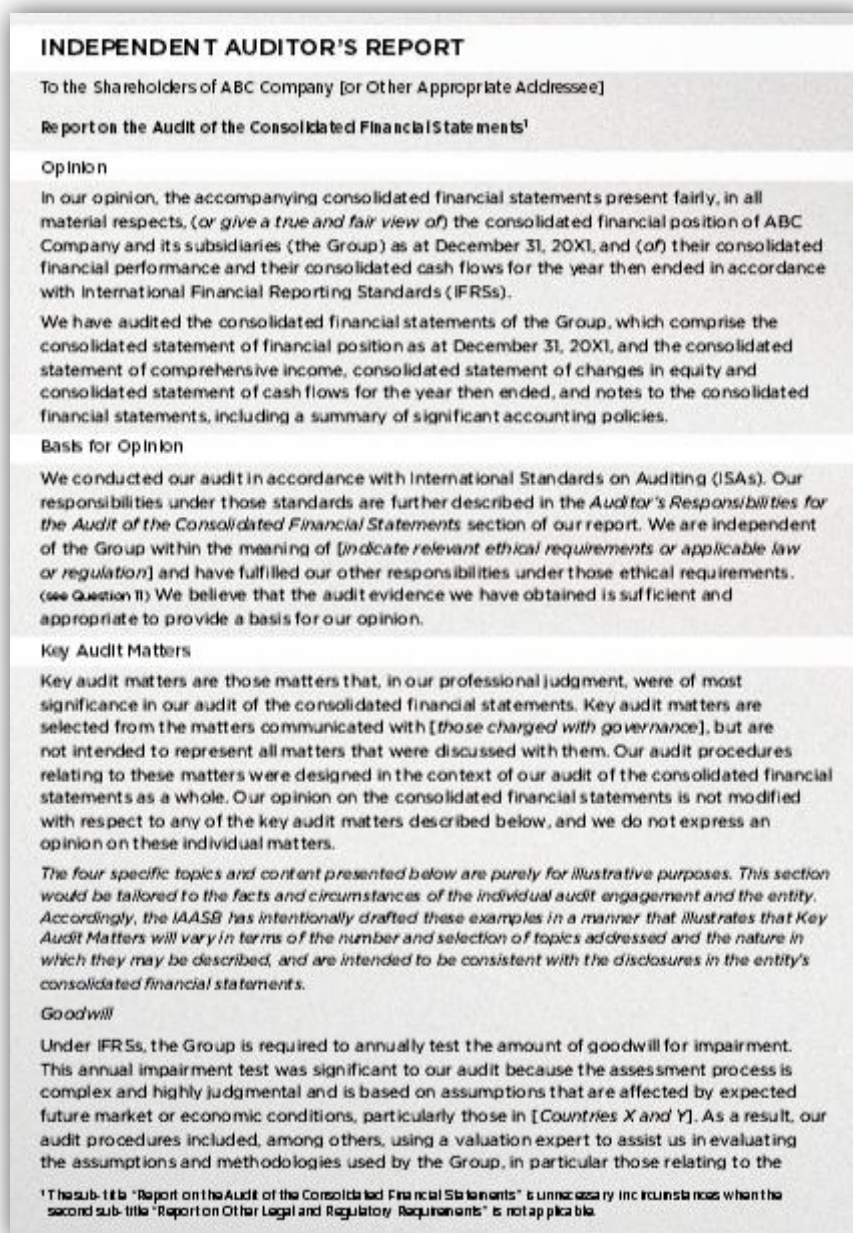
Het IBR is een Belgische publiekrechtelijke beroepsorganisatie die opgericht is bij wet van 22 juli 1953. Volgens Art. 130 W. Venn. is elke auditor in België lid van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren. Dit instituut dient toezicht te houden op de uitvoering van de opdrachten die aan auditors zijn toevertrouwd. Eveneens waken zij ook over de permanente vorming van hun leden. De auditor (bedrijfsrevisor genaamd in België) dient zijn taken uit te voeren die overeenkomstig de wet aan de bedrijfsrevisoren aan hem worden toevertrouwd. In de beroepsnormen staat hoe de bedrijfsrevisor de jaarrekening van een onderneming dient te controleren en hoe hij zijn verslag dient op te stellen. Het IBR stelt normen, adviezen en omzendbrieven op waarin de goede toepassing van het normatief kader wordt toegelicht (Instituut van de Bedrijfsrevisoren, z.d.). Doorheen de tijd was er een evolutie van een nationale zelfregulatie (bv. IBR-controlenormen) naar een internationale regulatie die door externen wordt opgevolgd, namelijk de ISA's. De norm die de ISA's van toepassing maakt in België, werd bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad. Dit bericht stelde dat het IBR een norm dient aan te nemen, die de Belgische toepassingen inzake audit die niet zijn opgenomen in de ISA's, herneemt (Instituut van de Bedrijfsrevisoren, 2013a).

- NBA

De NBA heeft voor een deel ongeveer dezelfde taken als de beroepsorganisatie in België namelijk, het bevorderen van een goede bedrijfsoefening door de accountants, zorg dragen voor de praktijkopleiding... De ledenvergadering kan verordeningen opstellen die zij nodig acht om deze taken uit te voeren. Deze worden bekend gemaakt in de Staatscourant

(Staatsblad van het Koninkrijk der Nederlanden, 2012). Het toezicht op het beroep is wel volledig onafhankelijk gemaakt.

Bijlage 2: Voorbeeld uitgebreidere controleverklaring uitgebracht door IAASB



forecasted revenue growth and profit margins for [name of business lines]. We also focused on the adequacy of the Group's disclosures about those assumptions to which the outcome of the impairment test is most sensitive, that is, those that have the most significant effect on the determination of the recoverable amount of goodwill. The Group's disclosures about goodwill are included in Note 3, which specifically explains that small changes in the key assumptions used could give rise to an impairment of the goodwill balance in the future.

Valuation of Financial Instruments

The Group's disclosures about its structured financial instruments are included in Note 5. The Group's investments in structured financial instruments represent [x%] of the total amount of its financial instruments. Because the valuation of the Group's structured financial instruments is not based on quoted prices in active markets, there is significant measurement uncertainty involved in this valuation. As a result, the valuation of these instruments was significant to our audit. The Group has determined it is necessary to use an entity-developed model to value these instruments, due to their unique structure and terms. We challenged management's rationale for using an entity-developed model, and discussed this with [those charged with governance], and we concluded the use of such a model was appropriate. Our audit procedures also included, among others, testing management's controls related to the development and calibration of the model and confirming that management had determined it was not necessary to make any adjustments to the output of the model to reflect the assumptions that marketplace participants would use in similar circumstances.

Acquisition of XYZ Business

As described in Note 2, in December 20X1, the Group completed the acquisition of XYZ Business. XYZ Business was a division of a large private company. As of December 31, 20X1, the Group has completed the initial acquisition accounting on a preliminary basis. The Group will finalize the initial acquisition accounting during 20X2, and the amounts recorded as of December 31, 20X1 could change. We focused on this transaction because it is material to the consolidated financial statements as a whole and the fact that values had not previously been assigned to the division as a standalone operation. In addition, determining the assumptions that underlie the initial acquisition accounting and the useful lives associated with the acquired intangible assets involves significant management judgment given the nature of the [name of industry].

Revenue Recognition Relating to Long-Term Contracts

The terms and conditions of the Group's long-term contracts in its [name of segment] affect the revenue that the Group recognizes in a period, and the revenue from such contracts represents a material amount of the Group's total revenue. The process to measure the amount of revenue to recognize in the [name of industry], including the determination of the appropriate timing of recognition, involves significant management judgment. We identified revenue recognition of long-term contracts as a significant risk requiring special audit consideration. This is because side agreements may exist that effectively amend the original contracts, and such side agreements may be inadvertently unrecorded or deliberately concealed and therefore present a risk of material misstatement due to fraud. In addition to testing the controls the Group has put in place over its process to enter into and record long-term contracts and other audit procedures, we considered it necessary to confirm the terms of these contracts directly with customers and testing journal entries made by management related to revenue recognition. Based on the audit procedures performed, we did not find evidence of the existence of side agreements. The Group's disclosures about revenue recognition are included in the summary of significant accounting policies in Note 1, as well as Note 4.

Going Concern

The consolidated financial statements of the Group have been prepared using the going concern basis of accounting. The use of this basis of accounting is appropriate unless management either intends to liquidate the Group or to cease operations, or has no realistic alternative but to do so. As part of our audit of the consolidated financial statements, we have concluded that management's use of the going concern basis of accounting in the preparation of the Group's consolidated financial statements is appropriate.

Management has not identified a material uncertainty that may cast significant doubt on the Group's ability to continue as a going concern, and accordingly none is disclosed in the consolidated financial statements of the Group. Based on our audit of the consolidated financial statements of the Group, we also have not identified such a material uncertainty. However, neither management nor the auditor can guarantee the Group's ability to continue as a going concern.

Other Information

[The illustrative wording for this section is subject to the IAASB's finalization of proposed ISA 720 (Revised). The content of this section may include, among other matters: (a) a description of the auditor's responsibilities with respect to other information; (b) identification of the document(s) available at the date of the auditor's report that contain the other information to which the auditor's responsibilities apply; (c) a statement addressing the outcome of the auditor's work on the other information; and (d) a statement that the auditor has not audited or reviewed the other information and, accordingly, does not express an audit opinion or a review conclusion on it.]

Responsibilities of [Management² and Those Charged with Governance or other appropriate terms] for the Consolidated Financial Statements

Management is responsible for the preparation and fair presentation of these consolidated financial statements in accordance with IFRSs,³ and for such internal control as management determines is necessary to enable the preparation of consolidated financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error. *[Those charged with governance]* are responsible for overseeing the Group's financial reporting process.

Auditor's Responsibilities for the Audit of the Consolidated Financial Statements

The objectives of our audit are to obtain reasonable assurance about whether the consolidated financial statements as a whole are free from material misstatement, whether due to fraud or error, and to issue an auditor's report that includes our opinion. Reasonable assurance is a high level of assurance, but is not a guarantee that an audit conducted in accordance with ISAs will always detect a material misstatement when it exists. Misstatements can arise from fraud or error and are considered material if, individually or in the aggregate, they could reasonably be expected to influence the economic decisions of users taken on the basis of these consolidated financial statements.

The remaining material in this section can be located in an Appendix to the auditor's report (see paragraph 39 of proposed ISA 700 (Revised)). When law, regulation or national auditing standards expressly permits, reference can be made to a website of an appropriate authority that contains the description of the auditor's responsibilities, rather than including this material in the auditor's report (see paragraph 40 of proposed ISA 700 (Revised)).

² Throughout the illustrative auditor's reports in the Proposed ISAs, the term *management* may need to be replaced by a *different term* that is appropriate in the context of the legal framework in the particular jurisdiction. For example, *those charged with governance*, rather than *management*, may have these responsibilities.

³ Where *management's responsibility* is to prepare financial statements that give a true and fair view, this may read: "Management is responsible for the preparation of consolidated financial statements that give a true and fair view in accordance with IFRSs, and for such..."

As part of an audit in accordance with ISAs, we exercise professional judgment and maintain professional skepticism throughout the planning and performance of the audit. We also:

- ❑ Identify and assess the risks of material misstatement of the consolidated financial statements, whether due to fraud or error, design and perform audit procedures responsive to those risks, and obtain audit evidence that is sufficient and appropriate to provide a basis for our opinion. The risk of not detecting a material misstatement resulting from fraud is higher than for one resulting from error, as fraud may involve collusion, forgery, intentional omissions, misrepresentations, or the override of internal control.
- ❑ Obtain an understanding of internal control relevant to the audit in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances, but not for the purpose of expressing an opinion on the effectiveness of the entity's internal control.⁴
- ❑ Evaluate the appropriateness of accounting policies used and the reasonableness of accounting estimates and related disclosures made by management.
- ❑ Evaluate the overall presentation, structure and content of the consolidated financial statements, including the disclosures, and whether the consolidated financial statements represent the underlying transactions and events in a manner that achieves fair presentation.
- ❑ Obtain sufficient appropriate audit evidence regarding the financial information of the entities and business activities within the group to express an opinion on the consolidated financial statements. We are responsible for the direction, supervision and performance of the group audit. We remain solely responsible for our audit opinion.

We are required to communicate with [those charged with governance] regarding, among other matters, the planned scope and timing of the audit and significant audit findings, including any significant deficiencies in internal control that we identify during our audit.

We are also required to provide [those charged with governance] with a statement that we have complied with relevant ethical requirements regarding independence, and to communicate with them all relationships and other matters that may reasonably be thought to bear on our independence, and where applicable, related safeguards.

Report on Other Legal and Regulatory Requirements

[The form and content of this section of the auditor's report would vary depending on the nature of the auditor's other reporting responsibilities prescribed by local law, regulation, or national auditing standards. Depending on the matters addressed by other law, regulation or national auditing standards, national standard setters may choose to combine reporting on these matters with reporting as required by the ISAs (shown in the Report on the Audit of the Consolidated Financial Statements section), with wording in the auditor's report that clearly distinguishes between reporting required by the ISAs and other reporting required by law or regulation.]

The engagement partner responsible for the audit resulting in this independent auditor's report is [name].

[Signature in the name of the audit firm, the personal name of the auditor, or both, as appropriate for the particular jurisdiction]

[Auditor Address]

[Date]

⁴ This sentence would be modified, as appropriate, in circumstances when the auditor also has responsibility to issue an opinion on the effectiveness of internal control in conjunction with the audit of the consolidated financial statements.

(International Auditing and Assurance Standards Board, 2013a)

Bijlage 3: Overzicht van geïnterviewden

Auditkantoor (België)	Contactpersoon	Plaats en datum	Wijze van interview (en gesprekstijd)
PricewaterhouseCoopers (PwC)	Kurt Cappoen	9 januari 2014, Sint-Stevens-Woluwe	Face to face (30 minuten)
KPMG	Luc Verrijssen	15 januari 2014, Hasselt	Face to face (40 minuten)
BDO Bedrijfsrevisoren Burg. Ven. CVBA	Benoît Hubain	28 februari 2014	Schriftelijk verstuurd via mail
DPO Bedrijfsrevisoren BVBA	Ulrich De Poortere	11 maart 2014	Schriftelijk verstuurd via mail
Alaska	Ron Vos	27 maart 2014, Hasselt	Face to face (40 minuten)
VGD	Peter Bruggeman	27 maart 2014, Brussel	Face to face (30 minuten)

Auditkantoor (Nederland)	Contactpersoon	Plaats en datum	Wijze van interview (en gesprekstijd)
KPMG (betrokken bij het pilotproject in Nederland)	Martijn Huiskers	17 januari 2014, Amstelveen	Face to face (50 minuten)
Ernst & Young (E&Y) & hoogleraar Externe Verslaggeving aan de Erasmus School of Economics (betrokken bij het pilotproject in Nederland)	Martin Hoogendoorn	28 februari 2014	Telefonisch (55 minuten)
Dubois & Co. Registeraccountants	Marcel Karman	8 maart 2014	Telefonisch (50 minuten)
Mazars	Edward Mulder	11 maart 2014	Schriftelijk verstuurd via mail

Onderneming Nederland	Contactpersoon	Plaats en datum	Wijze van interview (en gesprekstijd)
Nutreco	Roger Sonnevile	13 maart 2014	Telefonisch (30 minuten)
Neways	Peter Wisse	18 maart 2014	Schriftelijk, verstuurd via mail

Regelgevende instanties	Contactpersoon	Plaats en datum	Wijze van interview (en gesprekstijd)
IAASB	Pickeur Marc	25 maart 2014, Brussel	Face to face dubbelinterview (180 minuten)
IBR	Vanbeveren Inge	25 maart 2014, Brussel	Face to face dubbelinterview (180 minuten)

Instanties	Contactpersoon	Plaats en datum	Wijze van interview (en gesprekstijd)
Universiteit Gent (UGent)	Ignace De Beelde	24 maart 2014	Telefonisch (45 minuten)
Vrije universiteit Brussel (VUB)	Diane Breesch	20 maart 2014, Brussel	Face to face (50 minuten)

Bijlage 4: Interviews

Interview Martijn Huiskers

Met welke regelgeving of normen houdt een auditor in Nederland rekening bij het uitvoeren van een controle. Hoe zit het systeem in Nederland in elkaar?

Dat is wat wij noemen de NV Cos. Dat zijn de controlestandaarden. Deze controlestandaarden zijn goed te vergelijken met wat er in de ISA's staat. Eigenlijk is dat een vertaling van wat er in de ISA's staat, met hier en daar een typische Nederlandse twist. Maar je mag er grotendeels vanuit gaan dat het de ISA is.

Dus eigenlijk komt de controleverklaring in Nederland grotendeels overeen met wat de ISA's voor schrijven. Zijn er sinds de invoering van de ISA's in Nederland in 2007 nog echt grote veranderingen geweest aan de controleverklaring?

Neen, volgens mij is die al een redelijke termijn constant. Er is niet veel aan gewijzigd.

Dus dan zouden de veranderingen die nu gaan plaats vinden de eerste keer echt grote veranderingen zijn?

Ja. Ik zit me net te bedenken dat het wel ook anders is voor andere landen (ik weet niet precies hoe het in België is), maar één van de dingen die wel is gewijzigd is laatst (een paar jaar geleden alweer), dat wij ondertekenen met eigen naam en niet met de firma naam.

Wordt dit gedaan omdat de auditor zo meer bewust is van zijn verantwoordelijkheid?

Ja, daar wordt verschillend over gedacht. In Amerika zijn ze nog fel tegenstander op dat er met de echte naam wordt getekend. Volgens mij maakt het allemaal niet zo veel uit. Ik bedoel in het verleden was het ook zo, dan stond er bij mij KPMG accountants NV en dan stond erbij referentie en dan mijn naam. Op deze manier was het wel herleidbaar dat ik degene was die getekend had. Dan tekende ik met mijn KPMG handtekening, terwijl ik nu gewoon met mijn eigen handtekening teken. Het enige grote verschil is dat wij wat secuurder zijn om onze klanten erop te wijzen dat onze handtekening afgeplakt moet liggen op het moment dat het gedeponereerd wordt bij de kamer van koophandel (want je ziet dat daar soms misbruik van wordt gemaakt). Uiteindelijk is de handtekening die bij de kamer van koophandel zou liggen op de controleverklaring niet anders dan wat ik heb staan op een creditcard. Daar is dus wel van gebleken dat er misbruik van gemaakt wordt. En dus wordt dat tegenwoordig gemoduleerd. In ieder geval de fysieke handtekeningen worden afgeplakt.

Zijn er voor de rest nog veranderingen geweest die invloed hebben gehad op de verwachtingskloof? Zo blijkt er dat jullie nu ook een presentatie moeten geven op de algemene vergadering?

Ja dat doen wij in Nederland. Ik kan ook zeggen dat KPMG daarmee begonnen is. Dat is een ontwikkeling geweest die al enige tijd gaande is. Bij ons in de corporate governance code staat dat de registeraccountant ook aanwezig moet zijn op de algemene vergadering. Daar zag je alleen dat

dit er vaak toe leidde dat de registeraccountant er wel was maar überhaupt niet iets zei. Er werden geen vragen aan hem gesteld. De vragen die er waren; werden beantwoord door de voorzitter van de raad van commissarissen. Dat is op zich een beetje onbevredigend. Je hebt daar wel een rol, maar als de raad van commissarissen iets zegt, wat niet helemaal waar is of wat anders uitgelegd zou kunnen worden, je wel verantwoordelijk bent om op dat moment in te grijpen. Dat is dus eigenlijk best wel een lastige positie. De roep vanuit aandeelhouders was toch wel dat de registeraccountant ook wat meer zei. Die kreeg soms niet altijd de gelegenheid (ook van de voorzitter van de raad van commissarissen) om überhaupt het woord te nemen. Je zag een variabiliteit daarin. Er waren nog een paar beursgenoteerde vennootschappen die überhaupt de registeraccountant niet uitnodigden. In sommige AVA's (algemene vergadering van de aandeelhouders) zei de registeraccountant helemaal niets, in de andere werden wel vragen gesteld en had je ook een antwoord. Dus je zag met name dat de vereniging van de aandeelhouders (en met name de institutionele druk eumedion) steeds meer vroeg of de registeraccountant niet meer wat kon gaan vertellen. En daaruit is op een gegeven moment ook het idee ontstaan dat het misschien best goed is om een korte presentatie te geven. Nu kan ook de registeraccountant daar ook naar refereren als er later vragen worden gesteld. Die stap is genomen. Nu gaat dat vaker gebeuren bij meer fondsen. Toen was (mede in het licht van de IAAB) de vraag of de opmerking gekomen van ja, nu vertellen jullie wel wat in die aandeelhoudersvergadering, maar als je daar dan niet aanwezig bent als aandeelhouder, dan heb je die informatie niet. Of je moet wachten tot de notulen komen van de algemene vergadering van de aandeelhouders. Waarom komen jullie nu niet gewoon met een controleverklaring waarin gewoon wat meer is opgenomen dan alleen die standaardtekst? Hierin kan je dan key audit matters opnemen. Eigenlijk is het een natuurlijke overgang van de presentatie in de algemene vergadering van de aandeelhouders naar het opnemen van extra informatie in de controleverklaring.

Dat is dus een aanleiding geweest naar een meer informatieve controleverklaring?

Dat is in ieder geval in Nederland de reden waarom dat wij het eerder gaan invoeren t.o.v. de tijdslijn van de IAASB.

Wordt er veel besproken in zo'n presentatie op de algemene vergadering?

Vanuit mijn standpunt melden ze veel en is het high level, dus redelijk basaal. Maar aandeelhouders reageren er erg positief op. Veel aandeelhouders begrijpen ook niet wat de rol van de registeraccountant is. Dan is elke informatie die je daarover geeft, extra informatie. En vinden ze dat op zich heel erg fijn om te horen.

Dus dat is zeker een goede stap in de richting van het verkleinen van de verwachtingskloof?

Ik hoop het.

Vond u zelf voor u aan dit pilot project begon de controleverklaring informatief genoeg voor de aandeelhouders? (en eventueel andere stakeholders)

Ik vind het zelf nog steeds veel belangrijker dat de jaarrekening informatief genoeg is. Maar ik kan me wel voorstellen dat er vragen ontstaan over wat de registeraccountant doet en dat er vraag is naar meer informatie dan alleen of de jaarrekening goed is of niet. Want de verklaring die bijvoorbeeld gegeven wordt bij Shell is hetzelfde als bij de bakker op de hoek. En dat aandeelhouders of stakeholders in het algemeen dat onbevredigend vinden, daar kan ik me iets bij voorstellen.

Dus nu met deze veranderingen, dit project, gaan er nu grote veranderingen plaats vinden? Dat is de eerste grote verandering die zal plaats vinden?

Ja

Op het internet zag ik dat de uitgebreidere verklaring vooral voor beursgenoteerde ondernemingen zou zijn. Bestaat dit ook voor niet-beursgenoteerde ondernemingen?

IAASB heeft nieuwe voorstellen gedaan voor de "public interested entities". In Nederland wordt dat dan vertaald naar organisaties van openbaar belang. Dat zijn dan banken, verzekeraars en beursgenoteerde ondernemingen. Hierbij moet je niet alleen denken aan beursgenoteerd met aandelen maar ook met obligaties en dat soort zaken. Het is dus iets breder dan alleen maar ondernemingen met een beursnotering. De IAASB streeft ernaar om dit in 2016 uit te voeren. Wat er in Nederland gaat gebeuren is dat de beroepsgroep, de NBA, dit al gaat proberen in te voeren in 2014. En wij kijken nu wat we over 2013 doen. In 2014 is het in ieder geval enkel voor de oob's van toepassing. Er is echter niets wat ons of de klanten ervan weerhoudt om de groep breder te maken. Dus als een onderneming zegt ik ben geen oob maar ik wil wel naar buiten komen met een verklaring die wat informatiever is dan de huidige verklaring, dan kan dat.

Wat heeft jullie ertoe gebracht om aan dit project te beginnen? Waarom zijn jullie ermee begonnen? Waarom hebben bijvoorbeeld andere kantoren dit niet meteen gedaan?

Het slechtste argument is misschien dat we ons realiseren dat dit toch onontkoombaar is. In 2014 gaan we er toch aan beginnen. Dat is vanuit het negatieve geredeneerd. Ik denk dat de echte kracht die erachter zit, is dat wij ons realiseren dat indien wij (als registeraccountant als beroepsgroep) in de breedte relevant willen blijven, een relevante controleverklaring belangrijk is. Daarom hebben wij gezegd dat dit wel een manier is om ons als registeraccountants te onderscheiden. Wij vinden het belangrijk een onderscheid te maken tussen controleverklaringen van ondernemingen, aangezien zoals ik al zei de controleverklaring tot nu toe voor Shell hetzelfde was als voor de bakker op de hoek.

Hoe zijn jullie aan dit project begonnen? Zijn jullie vertrokken van wat er internationaal is voorgeschreven en daarop beginnen verder werken?

Wij maken gebruik van het stramien dat onder de IAASB vleugels wordt ontwikkeld, maar dat betekent dus ook dat de klanten niet kunnen kiezen voor bijvoorbeeld het stramien dat in Engeland is ontwikkeld en afwijkt van het Belgische stramien. Het is niet zo dat ze kunnen zeggen: "dat vind ik leuk uit de Engelse verklaring en dat vind ik leuk uit de IAASB verklaring". Nee het is alles of niets. Voor 2013 in ieder geval gebruiken wij het stramien van de IAASB.

Ik heb eens gekeken wat een aantal van die voorstellen waren. Een voorstel bijvoorbeeld was om de opinie naar het begin van de verklaring te verplaatsen. Zorgt dit voor een verbetering?

Dat element weet ik niet. Ik vind het zelf heel helder. Ik bedoel ik betrap me er zelf ook wel op als ik een langer stuk moet lezen dat ik dan in het begin beter op let dan op het eind. Dus beginnen met de opinie vind ik op zich wel heel helder. Dan staat het niet meer achteraan ergens verdekt opgenomen. Dus ik vind dat op zich wel een verbetering.

Bestaat het risico dan niet dat de stakeholders de rest van de verklaring dan niet meer gaan lezen?

Dat zou goed kunnen. Wat na de opinie komt, zijn die key audit matters. Die key audit matters zijn natuurlijk erg relevant omdat die ook heel specifiek zijn voor een onderneming, dus die zullen zeker gelezen worden. Dan heb je nog allerlei zaken die betrekking hebben op de verantwoordelijkheden van de leiding en dat soort zaken. Ik kan me voorstellen dat dit wat minder gelezen wordt. Omdat dat waarschijnlijk ook standaard teksten zijn. Daarbij zijn wij er overigens wel mee bezig om te kijken of het niet mogelijk is de zaken (buiten de opinie en de key audit matters) die relevant zijn maar dus inderdaad standaard zijn, ergens centraal op een website te plaatsen. Voor al deze andere aspecten zullen we dan verwijzen naar de website. Want dat is niet zo spannend om elke keer op te nemen. Dat zou dus een website zijn waarin je kan uitleggen hoe de verantwoordelijkheden gegenereerd worden voor de registeraccountant, het management...

Gaan de stakeholders dan niet enkel naar de opinie kijken en niet verder lezen?

Met uitzondering van de key audit matters waarvan ik wel degelijk denk dat die relevant zijn omdat die specifiek zijn voor de onderneming.

De vorige verklaring vonden ze vaak te technisch?

De opinie is wel een technisch verwoord iets, dat is standaard, ten minste als het goedkeurend is. Er staan ook veel teksten in die heel standaard en technisch zijn, waarvan ik persoonlijk ook vind dat deze naar de website moeten, omdat deze niet zo veel toegevoegde waarde hebben. De key audit matters zijn ongetwijfeld ook technisch verwoord, ten minste toch voor een leek. Maar het is dus wel zodanig specifiek in de zin van, dat de registeraccountant die de opinie afgeeft, de woorden kiest. Dat kan heel erg verschillend zal zijn. En daar zal je dan ook een differentiatie zien tussen de registeraccountant die de opinie afgeeft.

Wordt er in de nieuwe controleverklaring gebruik gemaakt van toelichtende paragrafen?

Eigenlijk zijn dat de key audit matters waar je dan ook de toelichtende paragrafen in opneemt. Dus in de key audit matters komen zaken waarvan de registeraccountant vindt dat ze key zijn voor de stakeholder van de onderneming om hem te lezen. Als er een toelichtende paragraaf is, is dit vaak ook om hen te wijzen op bepaalde aspecten van de jaarrekening. Dat zal ongetwijfeld in die key audit matters ook gebeuren. Ook daar zal er verwezen worden naar de jaarrekening op een manier waarop dit nu gebeurt in de toelichtende paragraaf.

Bestaat de kans dan niet dat ondernemingen een goedkeurende verklaring gaan krijgen, maar dat er in de key audit matters nog op veel zaken gewezen gaat worden, waardoor het eigenlijk beter is om een verklaring met voorbehoud te geven?

Dat zou niet moeten. Ik denk zelf dat je iemand nogmaals wijst op bepaalde dingen. Bijvoorbeeld aan de waardering van goodwill zijn inherent veel risico's en onzekerheden. Er zijn heel veel aannames en uitgangspunten die gebruikt worden voor het waarderen van de goodwill, of de onderbouwing voor de waardering van de goodwill. Is het slecht om daar nog eens op te wijzen en aan te geven dat er inherent aan de waardering van goodwill onzekerheid is? Dat wil niet zeggen dat je een voorbehoud afgeeft of dat je onzekerheid aangeeft. Je geeft wel de worsteling weer van de registeraccountant van het proces waar die doorheen is gegaan.

Je bedoelt hiermee dat je niets alles kan voorspellen?

Precies. En het is heel laf als mensen dat proberen uit te leggen als de registeraccountant die probeert om een deel van zijn verantwoordelijkheid van zich af te schuiven. Zo zou je dat heel negatief kunnen uitleggen. Je zou ook kunnen zeggen dat het er altijd op die manier in de jaarrekening heeft ingestaan, dus dat wij daar nog een keer op wijzen niets nieuws is.

Maar eigenlijk staat alles in de jaarrekening, moeten jullie enkel zaken benadrukken. Het is niet jullie taak om informatie te herhalen in de verklaring?

Het is niet alleen herhalen wat er in de jaarrekening staat. Het is ook bepaalde worstelingen weergeven die de registeraccountant heeft moeten doormaken om tot een conclusie te komen. Denk maar aan controletechnische zaken (zoals bijvoorbeeld zaken waarvan de registeraccountant aangeeft ze nodig te hebben voor het controleren van de omzet) die niet gebruikt konden worden, waardoor ze het op een andere manier hebben moeten controleren. Je kan nog steeds tot de conclusie komen dat het goed is, maar het geeft wel aan dat je een aantal hindernissen hebt moeten nemen, waar je dan toch aandacht voor vraagt.

Moet de auditor ook schrijven over informatie die ze tijdens het auditproces hebben verkregen en die dikwijls niet publiek is? Bijvoorbeeld besprekingen met het management?

Neen, het kan niet de bedoeling zijn dat de registeraccountant dingen bekend maakt in de verklaring die niet al in de jaarrekening staan. Heel uitzonderlijk kan er nieuwe informatie in staan. Hier is een voorbeeld: in Nederland moeten ondernemingen die beursgenoteerd zijn, bepaalde toelichtingen opnemen over de bezoldigingen van de bestuurders. Stel nu dat de bezoldiging van de bestuurders niet is toegelicht of niet is opgenomen in de toelichting van de jaarrekening, dan moet de registeraccountant een afkeurende verklaring geven. Als we dat doen, dan moeten we onderbouwen waarom dit een afkeurende verklaring is, dus opschrijven de bestuurdersbezoldiging voor de mijnheer staat er wel in maar is fout: ten bedrage van €1 miljoen moet zijn €2 miljoen. Dan is dat nieuwe informatie die je opneemt in je verklaring. Dat is nu al de regel en dat is in de toekomst niet anders. Alleen zie je dat wanneer wij gaan opnemen dat de bestuurdersbezoldiging €2 miljoen moet zijn, de onderneming gaat zeggen: "als je dat gaat opnemen in je verklaring en

dat de verklaring is die je afgeeft, ja dan kan ik het net zo goed zelf aanpassen dat die €2 miljoen is". Dan is het een beetje onzinnig dat de registeraccountant daar melding van maakt want dan is uiteindelijk die informatie toch publiek. Dus je zult zien als de registeraccountant ermee "dreigt" in zijn verklaring bepaalde informatie te gaan opnemen, omdat dat niet is opgenomen in de jaarrekening, de onderneming op dat moment alsnog de informatie opneemt. De IAASB heeft ook wel gezegd dat ze hopen en ervan uitgaan dat het feit dat de registeraccountant bepaalde informatie gaat opnemen in de key audit matters, er toe gaat leiden dat de ondernemingen een betere verantwoording afleggen.

Moeten auditors ook bijvoorbeeld schrijven over toekomstige onzekerheden en risico's?

Het is vrij aan de registeraccountant om op te nemen in de key audit matters wat zij vinden dat erin opgenomen moet worden. Het kan zijn dat dit te maken heeft met toekomstige ontwikkelingen, maar het kan ook zijn dat dit niet relevant is voor de onderneming, dan wordt er niet over geschreven.

Gaat dit dan niet heel veel discussies met zich mee brengen, zoals bijvoorbeeld je hebt dat geschreven en dat is niet uitgekomen?

Zeker.

Gaat dit dan eventueel rechtszaken met zich meebrengen?

Dat kan ongetwijfeld.

Zullen in de toekomst de normen dan niet moeten aangepast worden met wat er wel of niet in de controleverklaring mag staan, wat ze best kunnen opnemen om eventuele discussies te vermijden?

Er zijn een paar dingen. Het zal ongetwijfeld zijn, dat wat er zal opgeschreven worden door die registeraccountant, zal leiden tot discussie met de ondernemingsleiding voordat die verklaring of jaarrekening definitief gaat worden. En dat dan woorden aangepast zullen worden of misschien wel onderwerpen geschrapt of ... Dat kan allemaal. Dus ik verwacht wel dat, op het moment dat die registeraccountant naar buiten komt, er consensus is over de tekst en dat die is afgestemd met de directieleiding en de raad van commissarissen. Dus ik verwacht niet dat daar grote problemen uit zullen ontstaan, hoewel je misschien wel situaties zult hebben dat de ondernemingsleiding misschien niet gelukkig is met wat daar staat. Maar dit is uiteindelijk ook de verantwoordelijkheid van de registeraccountant. Het is ook hoe houdt die zich aan de regels en wat vindt die echt. Dus dat er een bepaalde spanning zal ontstaan tussen de ondernemingsleiding en de registeraccountant, geloof ik wel, maar dat is misschien ook wel gezond. Vervolgens krijg je ook dat als deze verklaring in het openbaar ligt, er allerlei mensen zijn die er vragen over zullen gaan stellen. Als je te maken hebt met een grote beursgenoteerde onderneming, dan moet er een selectie gemaakt worden van key audit matters die je gaat opnemen in je verklaring. Er zijn soms wel eens bij ondernemingen tien issues die relevant zijn. IAASB zegt wij kunnen ons voorstellen dat drie tot vijf issues worden opgenomen in de verklaring. Dat kunnen er eens zes of zeven zijn, maar tien worden er wel heel veel. Dus het gaat ook om de selectie, welke posten ga je opnemen

en welke ga je niet opnemen. Als je dan een selectie hebt dan kunnen er rechtszaken uit voortkomen... Het grootste risico is dat op een gegeven moment de registeraccountant iets opschrijft, maar dus ook bepaalde delen niet opschrijft en dat er de volgende tien jaar een probleem gaat opduiken met een onderwerp dat hij niet heeft behandeld. Je schrijft op als registeraccountant er bestaat risico van fraude in het buitenland, maar we hebben goed gekeken en bezoeken gebracht aan landen A, B en C en we hebben daar nog eens extra gekeken met de lokale registeraccountant erbij. Prima, dan schrijf je daar iets over op. En volgend jaar ontstaat er dan een fraude in land E. Daar is hij niet naar toe geweest. Dan ga je ongetwijfeld de vraag krijgen van: "wat heb je daar dan gedaan en waarom heb je daar niet gekeken?" Of je schrijft iets over goodwill en het volgend jaar ontstaat er dan een probleem met de materiële vaste activa. Dan sta je natuurlijk als registeraccountant, met 1-0 achter. Dat is natuurlijk wel een risico.

En wat zal er zoal in de key audit matters worden geschreven, heeft u daar een idee van?

Neen, want dat willen wij zo veel mogelijk overlaten aan de partij die betrokken is bij de controle van de cliënt. Als je dat gaat voorschrijven, dan is het zo meteen weer een standaard verklaring. En we willen nu juist dat het aan de onderneming specifiek is.

En is er zo iets dat veel terug komt in de paragrafen?

Dat ligt heel erg aan de onderneming. Dus daar is niet standaard iets over te schrijven. Maar dat is wel iets dat volgend jaar kan onderzocht worden! In de voorbeeldteksten van de IAASB zijn wel een aantal dingen opgenomen, wat daar als voorbeeld zou kunnen dienen.

Is er in het algemeen veel veranderd aan de oude controleverklaring?

Verder is er vaktechnisch niet zo veel veranderd.

Moeten auditors in hun controleverklaring schrijven welke werkzaamheden ze hebben uitgevoerd?

Ja, maar daar verwijst je strikt voor naar de Nederlandse wet, de NV cos en de ISA regels. Maar dat wordt niet specifiek per onderneming aangegeven.

Zou het volgens u nog nuttig zijn om hier extra over te schrijven of gaat dit niet echt zijn bijdrage hebben?

Ik denk het niet. Tenzij het een onderwerp is waar je niet het standaard pakket hebt op kunnen toepassen, maar waar je iets anders hebt moeten doen. Dan kan ik me voorstellen dat dit een key audit matter is waar je iets over moet schrijven. Maar ik zou niet willen dat er standaard allerlei dingen zouden moeten opgeschreven worden over wat de registeraccountant heeft gedaan of niet.

Zou u zaken zoals wat hij heeft gedaan heeft om zijn onafhankelijkheid te garanderen in de controleverklaring opnemen?

Ik zou niet zeggen dat dit standaard moet. Dat moet gewoon onafhankelijk zijn.

Er staat al geschreven in de controleverklaring over de verantwoordelijkheden van het management en de auditors, zou dit eventueel nog benadrukt moeten worden in de controleverklaring of is dat in de huidige vorm voldoende?

Ik denk als we het hebben over het dichten van een verwachtingskloof, we daar misschien minder over zouden moeten schrijven dan dat we daar nog meer over moeten schrijven.

En waarom denkt u dat dan?

Het wordt allemaal heel erg technisch dan en ik weet niet of de gebruiker dat allemaal wil begrijpen. Ik kan me heel goed voorstellen dat ook in die nieuwe verklaring van dat soort zaken in staan, waarvan ik denk, breng dat nu over naar een afzonderlijke website. Dan kan iedereen die daar echt in geïnteresseerd is, hierover nog een keer dieper nadenken. De meeste mensen vinden dit echter niet zo relevant.

Is er daarbuiten nog informatie van een onderneming die opgenomen kan worden in de controleverklaring, bijvoorbeeld over de corporate governance? Moeten de auditors hierover schrijven om echt te verzekeren dat deze goed is in een onderneming?

Ik denk niet dat je dat standaard zou moeten voorschrijven, maar ook in dit geval is het weer zo dat als de onderneming daar echt bevindingen en opmerkingen over heeft, ze daar wel kunnen over schrijven in de key audit matters.

In de key audit matters kunnen ze dus eigenlijk over vanalles schrijven. Maar volgens u dient het niet echt vastgelegd te worden wat erin moet staan. Pas wanneer er afwijkingen zijn dient er volgens u hierover geschreven te worden?

Neen, ik zou dat (als ik regelgever zou zijn) niet te veel willen inperken van wat dit moet zijn. Want dan ga je dus krijgen dat allerlei mensen weer dingen moeten gaan opschrijven wat standaard behandeld moet worden. Maar dan krijg je toch weer van die wat je in het Engels noemt, "boilerplate teksten", van we moeten er iets over schrijven, maar we hebben er niets over te melden en daarom zeggen we er maar niets over. Daar zit niemand op te wachten. Het idee met de key audit matters is juist van schrijf over die onderwerpen die relevant zijn voor de stakeholders bij deze onderneming.

Wat waren de reacties van de raad van bestuur op de nieuwe voorstellen?

We hebben alles voorbij zien komen. Het ene uiterste is dat mensen dit fantastisch vinden en die roepen van eindelijk de registeraccountant heeft het begrepen. Kan ik over 2013 al zo'n verklaring krijgen? En er zijn ook mensen die zeggen: "de registeraccountants hebben weer wat leuks bedacht, maar absoluut niet in mijn jaarrekening".

Waren er ook bepaalde topics die ze heel goed vonden of andere die ze absoluut niet wilden?

Ja dat is natuurlijk de consequentie dat mensen zich gaan realiseren als de registeraccountant dingen gaat schrijven en wat meer ondernemingsspecifiek gaan schrijven, dat er weer extra

aandacht aan besteed wordt en dus wel iets is waar ze nog niet in alle gevallen van realiseren wat de consequenties daarvan zijn.

Waren er ook voorstellen die de ondernemingen niet zagen zitten?

Als jij het als onderneming allemaal goed op orde hebt en er moet een key audit matter geschreven worden, dan zegt de onderneming, schrijft u maar even op registeraccountant, dat wij het allemaal goed op orde hebben. Dus die beginnen dan met: "moet je er dat niet inschrijven, of moet je er niet inschrijven dat..." Andere ondernemingen die vinden het natuurlijk niet leuk als jij iets gaat opschrijven of nog eens gaat extra wijzen op bepaalde risico's die in de balans zitten of bepaalde dingen die niet helemaal goed georganiseerd zijn in de governance van de onderneming. Als jij daar nog eens op gaat wijzen, dan hebben deze ondernemingen zo iets van: "kan dit niet achterwege blijven?"

Voor die ondernemingen zou dit dus nadelig zijn om hierover te schrijven?

Dus daar zie je dat ondernemingen die het allemaal goed voor elkaar hebben, het prima vinden en je aansporen om vooral op te schrijven over hoe goed ze het allemaal voor elkaar hebben en ondernemingen die het niet zo goed voor elkaar hebben die proberen het allemaal een beetje weg te bagatelliseren. Die zeggen dan: "van nou ja, je hebt wel gelijk, maar moet dit nou in die verklaring?"

Wanneer loopt die pilot af?

We hebben nu een eerste pilot gehad om zo wat af te tasten van hoe het eruit zou moeten zien. We gaan nu in het kader van 2013 jaarafsluitingen, bij al die ondernemingen waarvoor het in ieder geval relevant is (dus al die oob's), in de toelichting of de controleverklaring opschrijven hoe zou die verklaring eruit zou zien als we daar nu mee naar buiten zouden moeten komen. Dit is een volgend deel van de pilot. En dan krijgen we daar ongetwijfeld discussies over met de klanten en commissarissen.

Verwacht u dat er veel discussies gaan zijn?

Absoluut. Alles is ook nieuw.

Gaat het niet heel moeilijk zijn om te bepalen welke informatie je gaat opnemen? Want heel veel verschillende stakeholders gaan toch iets helemaal anders willen en welke informatie is dan relevant en welke dan niet?

Ja, dat gaat nog best een issue worden. Wij hebben binnen KPMG iemand die zich bezig houdt met de media, die ook persberichten schrijft en dat soort dingen. Die hebben we ook betrokken bij dit project om eens te kijken hoe hij die teksten leest en hoe hij hier tegenaan kijkt. Zelfs daar krijg je enorme discussies. Hij kan zeggen: "dit is niet informatief of ik begrijp de tekst niet, dit is veel te technisch of dat is..." Dat is op zich heel interessant om dat te zien.

Zijn er ook bepaalde discussies geweest tijdens het project?

Ja, zeker als je het dus hebt over die individuele key audit matters. We hebben mensen die dit in een groepje zitten te bediscussiëren. Bijvoorbeeld over goodwill. Enerzijds zijn er sommigen die zeggen: "we hebben dit of dat gedaan". Ze verwijzen in de opinie nog eens naar een aantal aannames die aan de grondslag liggen van de waardering van de goodwill. Dan zijn er ook mensen die zeggen: "ja maar wacht eens, het is niet jou taak om de controles te doen van de goodwill. Jou opdracht is om een controleopinie af te geven bij de jaarrekening als geheel. Dus nu ga je een deelopinie schrijven". Kan dat wel? Mag dat wel? Of moeten we daar verder van blijven? Daar zie je wel verschillende stromingen. De ene vindt dat het wel kan, de andere vindt dat het niet kan. Zo zijn er een heleboel van dit soort discussies.

Denkt u dat er iets over goodwill zal opgenomen worden? Zal er in de paragrafen over geschreven worden?

Dat is nog onder discussie.

Zijn er aan de nieuwe controleverklaringen nadelen verbonden?

Ja, zeker. Ik denk dat de risico's toenemen, wat ik al net zei, als je vijf key audit matters opneemt en er is een probleem met zes, zeven of acht, dan is dat een risico. Het nadeel is ook dat het meer tijd gaat kosten, want het schrijven van zo'n verklaring kost meer tijd dan het schrijven van zo'n standaard verklaring.

Als dit meer tijd gaat kosten, gaat dit een invloed hebben op de auditkosten?

Dat denk ik niet.

Want dient zo'n verklaring niet meer nagelezen te worden? Bijvoorbeeld op een hoger niveau, voor zoiets wordt afgegeven?

Ja dat denk ik wel, maar ik denk niet dat een onderneming bereid is om daar een hogere fee voor te betalen. Ik denk dat het nodig is omdat wij ons anders overbodig maken.

Gaan er dan extra trainingen gegeven worden om mensen te leren hoe ze zo'n verklaring moeten schrijven?

Ja

De controleverklaring gaat waarschijnlijk een stuk langer of meer informatief worden, wat gaat er dan nog op de algemene vergadering besproken worden? Gaat dat dan geen conflict geven? Gaat er dan nog veel besproken kunnen worden?

Ik denk niet dat er heel veel meer besproken gaat worden, maar ongetwijfeld zullen de teksten wel aanleiding geven tot meer vragen. Het blijft dus goed dat de auditors kunnen spreken op de algemene vergadering.

Hoe gaan al deze veranderingen bijdragen tot een verkleinde verwachtingskloof?

Hopelijk gaat de registeraccountant wat meer ondernemingsspecifiek zeggen en is het wat minder grijs, is het wat meer toegespitst op de onderneming. Hopelijk gaat men als gevolg daarvan wat meer in op de inhoud, zodat men meer begrip krijgt over welke worstelingen de registeraccountant heeft moeten doormaken en dat kan natuurlijk ook helpen. We hadden het net over risico's en negatief maar er zitten natuurlijk ook positieve kanten aan! Je maakt mensen wat meer deel van bepaalde worstelingen. Je hebt ook de mogelijkheid om bepaalde dingen nog eens extra toe te lichten en uit te leggen.

Dus dat gaat een enorme impact hebben?

Ik hoop het.

Gaan de normen nog aangepast moeten worden? Moeten deze voorschrijven wat er in de verklaring geschreven dient te worden?

Neen, ik vind dat niet, want dan gaat het weer een "boilerplate tekst" worden. Laten we daar maar ver van blijven, want dat helpt ons niet. Het is meer aan de auditor om af te wegen of hij het zou schrijven of niet.

Heeft u zelf nog voorstellen buiten al degene die gedaan zijn om de controleverklaring te verbeteren?

Ja, alle standaard teksten naar een website verplaatsen. Ik denk dat dit in ieder geval helpt. Verder niet zo veel. Ik ben zelf verder benieuwd naar wat eruit gaat komen. Ik hoop dat dit weer bijdraagt aan wat meer vertrouwen in de registeraccountant.

In België was er ook iemand die zei van meer gebruik te maken van forensic auditors. Vindt u dat een goed idee?

Forensic is bij ons al wel onderdeel als deel van de audit en zeker als er iets speelt. Bij de omvang van een bepaalde cliënt is het bij ons ook verplicht om een forensic registeraccountant in te schakelen. Om daarover te schrijven is wat lastig. Als dat een relevant onderwerp is en je hier serieus veel tijd aan hebt moeten besteden in het kader van je controle, dan zul je daar ook iets over moeten schrijven.

Denkt u dat de stakeholder dan meer vertrouwen gaan hebben? Want dit is altijd het grote probleem, er is fraude en niemand heeft het gezien. Als daarover geschreven zou worden denkt u dat dit dan minder zou zijn in de pers?

Het is misschien een beetje gevaarlijk wat ik zeg... Door deze key audit matters op nemen in de verklaring, zal er extra transparantie zijn, maar ik ben er nog niet altijd van overtuigd dat de ontvangers van de informatie ook met die transparantie gebaad zijn. En wat ik daarmee bedoel is dat het soms verstandiger is om bepaalde dingen niet te weten.

Zoals wat bedoelt u?

Kijk nu wat er gebeurd is bijvoorbeeld bij banken, de bankencrisis. Vroeger had je in de banken een geheime voorziening. En als er grote kredietverliezen waren, werden die afgeboekt van die voorziening. Ieder jaar werd er een standaard bedrag gedoteerd aan die voorziening. Niemand wist wat er in die voorziening voor algemene risico's gebeurde. Met de IAASB en de IFRS is dat allemaal transparant geworden. Nu zie jij exact wat de bepaalde kredietverliezen zijn in een bepaald jaar. De vraag is of de spaarder dit soort dingen begrijpt. Als er grote kredietverliezen worden geboekt, raken ze onmiddellijk in paniek en ze halen hun geld weer weg bij de bank. En kijk wat er bij Fortis is gebeurd. Dus het is de vraag of dat verstandig is. En er zijn banken wel erg gebaat bij dit vertrouwen. Maar als een bank naar buiten komt en zegt er heeft een grote fraude plaats gevonden bij ons, is er onmiddellijk paniek in de markt. Door deze paniek trekt iedereen zijn geld weg. Daardoor komt zo'n bank extra in de problemen en gaat die zelfs mogelijk failliet.

Dat kan heel erg snel gaan. Dus het is leuk om heel erg transparant te zijn, maar het is de vraag of het publiek begrijpt wat er gebeurt en daarmee om kan gaan.

Ja en de media, die helpt in ieder geval al niet. Want die vergroot dat meteen uit en die schrijven meteen "spaarders in paniek", "spaarders halen hun geld weg". Dan wil ik ook niet de laatste zijn die mijn geld weghaalt, dus laat ik ook maar vast gaan. Dat soort dingen is heel moeilijk. Soms heb ik ook informatie waarvan ik denk, als dat maar goed afloopt! En in 9 van de 10 keer loop het goed af. Maar ik weet één ding zeker, als die informatie allemaal publiek zou zijn, dat het misschien in 9 van de 10 gevallen niet goed zou aflopen. Het is de vraag of publiek om kan gaan met transparantie.

Zijn er misschien andere oplossingen om die verwachtingskloof te dichten, waarvan u denkt dat die belangrijker zijn dan de controleverklaring aanpassen?

Neen, goed uitleggen wat de registeraccountant doet en wat kan je ervan verwachten en misschien ook wel, wat hij niet doet.

Is het een idee om meer management letters uit te geven of meer te schrijven over financiële resultaten van een onderneming op een andere manier?

Ik denk het niet. Je zult toch zien dat het altijd zo blijft dat het management bepaalde dingen wil weten of dat jij als auditor het nodig vindt om met het management te communiceren. Als de management letter publiek zou moeten gemaakt worden, dan zou je een redelijke standaard management letter moeten uitgeven en daarnaast nog een andere brief gaan schrijven waarin je een aantal andere opmerkingen gaat maken. En ik denk niet dat dit de toekomst is.

Gaan er geen problemen komen met het management, door zo extra zaken op te nemen in de key audit matters? Ze gaan misschien bepaalde zaken niet meer vermelden uit angst dat dit meteen in de controleverklaring zal komen?

Dat hoop ik niet, maar dat zal de tijd moeten leren. Ik verwacht niet dat dit gaat gebeuren. De key audit matters gaan over de controle, ze gaan niet over geheimen die de onderneming met jou deelt.

Tot slot, in België hebben wij pas de IAS toegepast, hier (in Nederland) is dit al enkele jaren. Op het moment zijn ze in België niet bezig met het testen van de uitgebreidere controleverklaring. Heeft u een verklaring waarom dit bij ons langer duurt?

Er zitten natuurlijk wel verschillen tussen de Belgische en Nederlandse cultuur. Het vak van de registeraccountant is ook een beetje ontstaan vanuit Nederland in een heel grijs verleden. Ik denk dat wij altijd wel een beetje voor zijn geweest, misschien dat het daarom ook hier meer ontwikkeld is dan in België, maar ik denk dat wij in Nederland de cultuur wel hebben om transparanter te zijn dan in België. In België is het nog meer de "old boys network" en wij breken dat misschien ten onrechte nog een beetje heel snel af. In Nederland is het ook wel zo dat men niet van doofpotten houdt. Het moet allemaal transparant zijn. Dit is in België anders.

Ook in vergelijking met andere landen zijn jullie denk ik wel een stuk voorop.

Dat heeft te maken met handelsgeest, openheid, directheid...Het is niet meteen voorlopen, het is anders...Een Nederlander heeft altijd vrij snel zijn oordeel, jullie zijn daar veel gematigder in. En dan zeg ik niet dat het ene beter is dan het andere.

Alvast heel erg bedankt voor uw medewerking.

Vindt u zelf de huidige controleverklaring voldoende informatief voor de stakeholders van een onderneming?

De standaard controleverklaring heeft zeker zijn informatiewaarde. Er staat namelijk in of de jaarrekening in orde is of niet.

Vroeger was een handtekening voldoende. Echter in de huidige maatschappij is deze standaard verklaring niet meer voldoende. De standaard controleverklaring heeft zijn tijd gehad. De stakeholders hebben meer informatie nodig.

Wat vindt u dat er eventueel veranderd dient te worden aan de huidige controleverklaring?

Ik vind het idee van de IAASB een goede aanpassing. De key audit matters gidsen de gebruikers door de jaarrekening. Deze jaarrekening is heel lang met heel veel informatie. De auditor kan de externe stakeholder helpen bij het benadrukken van de belangrijkste informatie. In deze key audit matters staat geen nieuwe informatie.

Volgens mij is het belangrijkste dat er over subjectieve schattingen geschreven wordt. Veel wordt gebaseerd op veronderstellingen. Er worden enkele intervallen opgesteld op basis van de veronderstellingen. Als de veronderstellingen anders zijn, zullen de intervallen ook anders zijn en kan dit tot een andere conclusie leiden over deze posten. Bijvoorbeeld de impairment van immateriële vaste activa en materiële vaste activa zal onderworpen zijn aan een zeker subjectiviteit. De "value in use" zal ook bijvoorbeeld afhangen van de groeivoet, die ook weer op subjectieve basis bepaald is.

Andere belangrijke posten die onderhevig zijn aan subjectiviteit (en bijgevolg het vermelden waard zijn in de controleverklaring) zijn onder meer actieve belastinglatenties, voorzieningen, acquisities, bijzondere posten, eenmalige posten...

Vindt u de huidige controleverklaring te technisch?

Ja, maar het is normaal dat er hierin geen "Jip en Janneke taal" gebruikt wordt. Een uitgebreidere beschrijving van de termen is niet nodig.

Het is wel belangrijk dat er snel en duidelijk kan terug gevonden worden of de verklaring goedkeurend of niet is, dat je hier niet moet naar zoeken.

U vindt het dus een goed idee om de opinie van achteraan naar vooraan in de controleverklaring te verplaatsen?

Ja, ik vind dit een heel goed idee!

Bestaat het risico dan niet dat de rest van de controleverklaring niet meer wordt gelezen wanneer de opinie zo duidelijk vermeld wordt?

Ja dat risico zit er zeker in, maar dan is dat de verantwoordelijkheid van degene die dit leest. Als de auditor al zorgt dat de verklaring gemakkelijker wordt, moet de gebruiker zijn verantwoordelijkheid opnemen om alles te lezen. De auditor heeft dan zijn plicht gedaan.

Dient er meer geschreven te worden over de verantwoordelijkheden van het management en de auditor in de controleverklaring?

Er staat voldoende in.

Wat vindt u van het idee om de algemene informatie over de verantwoordelijkheden van de auditor en het management te verplaatsen naar een algemene website?

Ik zou het erin laten staan. Als je dit allemaal al weet, hoeft je dit niet allemaal te lezen en kan je dit gedeelte over slaan. Terwijl anderen, die allemaal niet zo goed meer weten (hoe het zit en wat de verantwoordelijkheid van de auditor is geweest over een bepaalde topic), dit in de verklaring kunnen lezen. Naar een website zal niet snel gegaan worden wanneer iets niet begrepen wordt.

Dient er volgens u over de continuïteitsveronderstelling geschreven te worden?

Ja dit is inderdaad een veel besproken topic. Indien er getwijfeld wordt over de continuïteit van de onderneming dient er nu ook al een opmerking opgenomen worden in de controleverklaring. Dit is al verplicht. Nu zou het dus verplicht worden hier altijd over te schrijven. Impliciet werd er tot nu ook al geschreven over de continuïteit van de onderneming. Dit is immers één van de basisveronderstellingen bij het opmaken van de controleverklaring. Persoonlijk vind ik dus dat deze informatie erin opgenomen mag worden. Voor de onderneming is het misschien wel minder leuk als dit nog eens extra benadrukt wordt.

Vindt u dat er over fraude geschreven dient te worden in de controleverklaring?

Ja het is misschien wel goed om hierover uitgebreider te zijn. Zo weet de gebruiker in hoeverre hierop gelet is. Er kan bijvoorbeeld gecommuniceerd worden dat de interne beheersing bekeken werd, naar wat er onderzoek werd gedaan, welke topics bekeken werden... Er kan dan vermeld worden dat er geen fraude is gevonden of indien er toch fraude is gevonden dat deze aangepakt is. Dit kan zeker voor een demper zorgen op de verwachtingskloof.

Bestaat het gevaar dan niet dat de gebruiker dit gaat zien als een verzekering dat er geen fraude is?

Ja, die kans bestaat zeker. Daarom zal er dan duidelijk vermeld moeten worden dat de jaarrekening vrij van fraude kan zijn, maar op een manier dat het niet de suggestie wekt dat er geen fraude is.

Het is ook deels de taak van de ondernemingsleiding. Zij dienen in hun jaarverslag al iets over het risicomanagement te zeggen.

Wat zijn volgens u de voordelen van een uitgebreidere controleverklaring?

Een betere communicatie. De aandeelhoudersvereniging VEB vindt het bijvoorbeeld prettiger dat de controleverklaring uitgebreider zal zijn. Op deze manier geeft de auditor nog eens aan dat hij primair communiceert voor de buitenwereld en niet voor de onderneming.

Zullen er meer vragen komen op de aandeelhoudersvergadering?

Ja, nu weten de aandeelhouders meer naar wat ze moeten kijken en zullen daardoor gerichter vragen stellen. Ze weten nu welke de essentiële punten zijn waar alles om draait. Daarvoor was dit een tamelijk ingewikkeld document waarover het moeilijk was om vragen te stellen.

Zijn er volgens u nadelen verbonden aan een uitgebreidere controleverklaring? Zo ja, welke?

Ja, het risico zal toenemen. De vraag zal zijn hoe volledig de controleverklaring is. Er kan bijvoorbeeld een key audit matter missen.

Gaan de kosten volgens u toenemen?

Neen, dat denk ik niet. Het zal inderdaad meer tijd kosten om deze verklaring te schrijven dan de formulering van een standaard verklaring. Maar eigenlijk staat in de uitgebreidere controleverklaring een samenvatting van wat wij toch al moesten opschrijven.

Bestaat er het risico dat er vertrouwelijke informatie wordt vrij gegeven?

Ja een deel van de verwachtingskloof is dat de externe stakeholder verwacht dat de auditor informatie gaat vrijgeven. Toch gaat dit volgens mij niet gebeuren. Als je als auditor een goedkeurende verklaring geeft over de overzichten, vermeld je hier niets bij. Wij mogen hier verder geen informatie bij geven.

Moeten er volgens u normen opgesteld worden door de wetgever die zeggen welke informatie er additioneel in de controleverklaring moet opgenomen worden? Of is het aan de auditor om te bepalen wat relevant is voor de onderneming?

Ik vind dat het aan de auditor is om te beslissen wat erin moet komen te staan (wat er volgens professionele oordeelsvorming het belangrijkste is).

Gaat volgens u een uitgebreidere controleverklaring ervoor zorgen dat er meer voldaan wordt aan de wensen van de externe stakeholder (die meer informatie wil)? Gaat dit bijgevolg de verwachtingskloof die bestaat, dichten?

Misschien verrassend, maar ik denk van niet. Ik denk wel dat het de verwachtingskloof gaat verkleinen. Er zullen echter te veel teleurstellingen nog zijn bij deze nieuwe verklaring om de verwachtingskloof ook echt te dichten.

Er zullen andere verwachtingskloven ontstaan.

- 1) Bij het lezen van de uitgebreidere controleverklaring, kunnen er stakeholders zijn die vinden dat de auditor meer moet doen dan wat hij nu doet.

- 2) De externe stakeholder zal denken dat de auditor volledig was in de key audit matters. Hij kan zich dan beginnen afvragen waarom de auditor over andere topics niet heeft geschreven. Hij zal dan denken dat de topics waar niet over geschreven is minder belangrijk zijn.
- 3) De gebruiker zal verwachten dat de auditor meer zoekt naar fraude. In de controleverklaring gaat dan staan dat de auditor niet zoekt naar fraude, terwijl dit toch is wat menige stakeholder denkt van de auditor.

Heeft u zelf nog suggesties tot het verbeteren van de controleverklaring? Of heeft u nog suggesties tot het verkleinen van de verwachtingskloof?

Ja, nu wordt er slechts een oordeel gegeven over een klein deel van het jaarverslag. Een suggestie is om eventueel een oordeel te geven over de gehele verklaring. Bijvoorbeeld zoals bij integrated reporting, waar een uitspraak gedaan wordt over het totale document. Integrated reporting is de integratie van het traditionele verslag met een duurzaamheidsverslag (Global reporting). In Nederland wordt dit soms al toegepast. Hier zijn wij in Nederland voor op andere landen.

Hoe verklaart u dat u in Nederland voor bent op andere landen?

In Nederland hebben wij meer internationale ondernemingen (zoals bijvoorbeeld Shell). Wij hechten meer belang aan import en export. We hebben een meer open economie. We zijn heel bevattelijk voor externe invloeden. We doen ook heel veel rond corporate governance sustainability.

Heeft Ernst en Young ook deel genomen aan het pilot project?

Ja

Hoe is de werking verlopen?

Positief. Natuurlijk nu is het vrijwillig, dus de ondernemingen die eraan mee werken, staan hier allemaal positief over. De discussies vielen nog wel mee. De opname van key audit matters kan ook positief zijn. Bijvoorbeeld ondernemingen met een brand die dan verzekeringsgeld krijgen (in de toelichting al vermeld).

Alvast heel erg bedankt voor uw medewerking!

Vindt u zelf de huidige controleverklaring voldoende informatief voor de stakeholders van een onderneming?

De huidige verklaring is beperkt informatief. Maar men moet oppassen dat men niet zo maar een alternatief opstelt. Hier dient over nagedacht te worden.

Wat vindt u dat er eventueel veranderd dient te worden aan de huidige controleverklaring?

Het dient een standaardverklaring te blijven. Wanneer het niet langer een standaard verklaring is, zal het een willekeurige verklaring worden, dewelke sterk afhankelijk is van de persoon die deze schrijft.

Het zou wel nuttig zijn om in deze verklaring te schrijven welke werkzaamheden de auditor heeft uitgevoerd.

Vindt u de huidige controleverklaring te technisch?

Ja, deze is inderdaad heel technisch. De werknemers van bijvoorbeeld pensioenfondsen en beleggingsfondsen snappen wel wat er in de controleverklaring staat. De externe stakeholder daarentegen verstaat dit niet. Indien de externe stakeholders beter zouden begrijpen wat er inhoudelijk staat en waarom er iets is neergeschreven, zouden ze misschien meer geïnformeerd zijn en meer geprikkeld worden om te willen begrijpen wat er staat.

Dient er meer geschreven te worden over de verantwoordelijkheden van het management en de auditor in de controleverklaring?

Hiernaar wordt al verwezen in de controleverklaring, maar het is misschien wel nuttig om hierover meer toelichting te geven.

Wat vindt u van het idee om de algemene informatie over de verantwoordelijkheden van de auditor en het management te verplaatsen naar een algemene website?

Dit zou heel goed gedaan kunnen worden. Er dient dan wel beveiligd te worden dat waar het over gaat niet los komt te staan van de jaarrekening. Er dient ook op gelet te worden dat het geen wildgroei aan teksten wordt.

Dient er volgens u extra informatie in de controleverklaring opgenomen te worden en zo ja, welke dan? (Eventueel waarom wel of niet?)

Toekomstige onzekerheden en risico's: het is niet de taak van de auditor dit uit te leggen. Dit staat al in de controleverklaring. Het is een instrument voor de auditor, geen doel. Je moet uitleggen dat je naar de risico's hebt gekeken, maar het is de taak van het bestuur om de risico's in beeld te brengen.

Je moet ook oppassen dat je niet te breed gaat en daarmee je doel voorbij gaat. Een management letter bijvoorbeeld kan breder gaan, aangezien de mensen die deze brief verkrijgen inzicht hebben in de onderneming. Ze zijn op de hoogte van de achtergrond van de onderneming en begrijpen bijgevolg wat er in die letter staat. Slechts een beperkte kring heeft deze "letters" ter beschikking. De externe stakeholder snapt bijvoorbeeld niet hoe de administratie in de onderneming verloopt, maar dit hoeft ook niet. Het is niet de bedoeling dat de externe stakeholder helemaal op de hoogte is van het reilen en zeilen in een onderneming. Het is de taak van het bestuur en het management om dit allemaal de regelen voor de stakeholders en shareholders. Er moet dus voorkomen worden dat de stakeholders een overvloed aan informatie verkrijgen waar ze niets mee zijn en die ze niet hoeven te begrijpen.

Vindt u dat er over fraude geschreven dient te worden in de controleverklaring?

ISA 240 legt al uit wat we moeten doen met fraude. Ik vind dat er in de controleverklaring nog meer over gerapporteerd mag worden, zodat men hier meer open over is. Het dient dan wel te gaan om materiële getallen.

Fraude komt immers veel in het nieuws. Denk maar bijvoorbeeld aan de fraude bij Vestia. Al snel kwam de vraag, had de registeraccountant dit moeten zien? Indien er meer over fraude zou geschreven worden (bijvoorbeeld over welke acties de auditor heeft ondernomen), is de externe stakeholder meer geïnformeerd. Op deze manier heeft de externe stakeholder een beter begrip van of de auditor fraude had moeten zien of niet en wat de auditor eventueel wel of niet wist. Zo zijn deze ook meer en tijdig geïnformeerd.

Het is ook geen taboe meer om over fraude te spreken. Tegenwoordig verloopt dit vlot en is het normaal dat een auditor hierover met het management/de bestuurder spreekt. Het management/de bestuurder kan dan eventueel zeggen of ze fraude hebben gevonden en eventueel welke acties ze hiertegen hebben ondernomen.

Wat vindt u van het voorstel van de IAASB en het pilot project?

Ik heb het niet nauw opgevolgd aangezien we zelf geen internationale bedrijven hebben. Toch vind ik het wel een goed idee van het beroepsorgaan.

Zou dit volgens u ook nuttig zijn voor niet-beursgenoteerde ondernemingen?

Ja, voor grotere verenigingen is het volgens mij ook nuttig om meer te schrijven. Ons kantoor heeft voor 90% controleopdrachten waarvan $\frac{3}{4}$ voor non-profit organisaties is.

Wat zijn volgens u de voordelen van een uitgebreidere controleverklaring?

Op deze manier heb je een beter inzicht in wat de auditor doet. De verklaring is ook meer ondernemingsgericht, waardoor je veel specifieke informatie eruit kan halen.

Zijn er volgens u nadelen verbonden aan een uitgebreidere controleverklaring? Zo ja, welke?

Het is sowieso al erg lastig een goede verklaring te schrijven. Vaak snappen klanten immers niet wat je bedoelt.

Het risico bestaat dat de verklaring persoonsgebonden wordt waardoor deze afhankelijk wordt van registeraccountant tot registeraccountant.

Extra kosten zal het volgens mij niet met zich mee brengen. Het zal inderdaad wel meer tijd kosten om zo'n verklaring op te stellen, maar dat lijkt me niet het grootste bezwaar tegen de uitgebreidere controleverklaring. Op andere gebieden zal dit misschien juist meer tijd besparen, aangezien de externe stakeholder misschien nu sneller begrijpt wat er staat.

Je moet erover waken dat er geen vertrouwelijke informatie vrijgegeven wordt. Je moet hierbij rekening houden met je geheimhoudingsplicht. Er wordt enkel verwezen naar informatie die al in de jaarrekening staat, er wordt nooit nieuwe informatie vrijgegeven!

Wat vindt u van het verplaatsen van de opinie van achteraan naar vooraan in de controleverklaring? Is dit volgens u duidelijker voor de externe stakeholder wanneer de opinie vooraan staat?

Ik denk persoonlijk niet dat het veel uit maakt. Wanneer echter de controleverklaring enkele A4's lang wordt, kan ik me wel indenken dat het iets prettiger is om meteen met de deur in huis te vallen en meteen te beginnen met het oordeel. Je moet er dan wel voor zorgen dat de teksten die na het oordeel komen het oordeel niet ontkrachten.

Vindt u het goed om in de controleverklaring te schrijven over de continuïteit van de onderneming?

Ja, ik vind dit een goed idee. Nu heb je een aantal mensen die dit snappen, maar ook een aantal die dit niet snappen. Nu wordt er al over geschreven indien er problemen zijn.

Het perspectief moet anders bepaald worden. In de controleverklaring dient geschreven te worden hoe men de continuïteit heeft vastgesteld. Men dient te schrijven dat men kennis heeft genomen van hoe de onderneming dit perspectief ziet en of men al dan niet feiten heeft gevonden die dit kunnen tegenspreken. Op deze manier wordt de verantwoordelijkheid tot het opstellen van de continuïteit bij de bestuurder gelegd.

Moeten er volgens u normen opgesteld worden door de wetgever die zeggen over welke informatie er additioneel in de controleverklaring moet opgenomen worden? Of is het aan de auditor om te bepalen wat relevant is voor de onderneming?

Volgens mij is het goed om normen op te stellen, om zo een wildgroei aan teksten te voorkomen. Bepaalde teksten dienen volgens mij ook sowieso standaard gehouden te worden, zoals bijvoorbeeld de oordeelsparagraaf, de verwijzingen naar de standaarden...

Als er informatie bijkomt in de controleverklaring pleit ik voor een standaardindeling waarbij de toelichtende paragrafen telkens standaard koppen krijgen.

Gaat volgens u een uitgebreidere controleverklaring ervoor zorgen dat er meer voldaan wordt aan de wensen van de externe stakeholder (die meer informatie wil)? Gaat dit bijgevolg de verwachtingskloof die bestaat, dichten?

Neen, volgens mij is de kans daarop niet groot. Mensen lezen vooral het oordeel en dat gaat hierdoor niet veranderen. Enkel werknemers van pensioensfondsen en verzekeringsagenten zullen hier waarschijnlijk wel iets aan hebben. Ook de overheid zal hieraan iets hebben, aangezien deze bezig is met het toekennen van subsidies aan ondernemingen.

Heeft u zelf nog suggesties tot het verbeteren van de controleverklaring? Of heeft u nog suggesties tot het verkleinen van de verwachtingskloof?

Sinds Enron is er veel gebeurd waardoor het beroep in kritisch daglicht komt te staan. Het is goed om dit te analyseren. Het is dus goed om na te denken over wat er veranderd dient te worden, maar de controleverklaring alleen aanpassen is niet voldoende.

In Nederland is een aantal jaren geleden ook een bank omgevallen. Het is dan belangrijk dat wanneer er zulk probleem voordoet, dit helder geanalyseerd wordt, zodat men te weten komt hoe men dit eventueel in de toekomst kan vermijden. Er dient nog veel meer onderzoek gedaan te worden naar hoe men zo iets in de toekomst kan vermijden. Ook de vakpers speelt een belangrijke rol in het analyseren van problemen. Door een soort luis in de pels te hebben zal het onderwerp veel besproken worden waaruit dan veel geleerd kan worden.

Wat is volgens u het verschil tussen België en Nederland?

Bedrijfsrevisoren hebben een andere manier van werken dan registeraccountants. Dit komt omdat de wetgeving anders is. In België is de wetgeving namelijk veel gedetailleerder. Eveneens worden er in beide landen andere termen gebruikt.

Alvast heel erg bedankt voor uw medewerking!

Vindt u zelf de huidige controleverklaring voldoende informatief voor de stakeholders van een onderneming?

De vraag is een beetje wat die stakeholders precies verwachten. We hebben hier al wat jaren geleden een onderzoek gedaan op basis waarvan wij concluderen dat de stakeholders eigenlijk het verslag niet in detail lezen, maar als het ware door het verslag scrollen om te kijken of de verklaring goedkeurend of niet goedkeurend is. Op basis daarvan hangt het af of ze in een commerciële beslissing de jaarrekening in rekening nemen of niet. Als het niet goedkeurend is gebruiken ze in hun verdere beslissingen de jaarrekening minder dan dat het wel goedkeurend is. Dit is maar één onderzoek. Er bestaat ander onderzoek dat andere richtingen uit gaat, maar het geeft aan dat wat een commissaris schrijft voor die groep van gebruikers iets minder belangrijk is.

Wanneer je zegt dat het werk in overeenstemming is met de controlenormen van het IBR, weet iemand die de normen kent, wat dit wil zeggen. Maar een gewone gebruiker gaat zich daar niets bij kunnen voorstellen. De meeste kantoren geven daar iets meer uitleg bij. Maar ook daar weer als je met gewone gebruikers spreekt dan kunnen die zich daar toch niet veel bij voorstellen.

Heeft u het project van de IAASB gevolgd?

Niet in detail.

De IAASB wil de controleverklaring uitgebreider maken, meer informatief maken. Denkt u dat de stakeholders deze verklaring dan meer gaan lezen?

Sommige stakeholders wel. De vraag is natuurlijk hoe je de stakeholders definieert. Als we kijken vanuit het perspectief van een belegger, heb je twee grote groepen. Je hebt de professionele belegger en de individuele faciliteiten belegger. Dan kan ik me voorstellen dat bijvoorbeeld de professionele belegger meer vertrouwen heeft in zijn of haar eigen analyse van de jaarrekening dan kleine beleggers. Kleine beleggers gaan misschien dan toch meer kijken naar de verklaring van de bedrijfsrevisor. Maar goed het is een beetje speculatief. De vraag is natuurlijk hoeveel extra informatie moet je geven in dat verslag om echt voor een doorsnee gebruiker veel informatiever te worden.

Wat vindt u zelf dat er eventueel veranderd zou kunnen worden dan de huidige controleverklaring?

Ik vind het vooral een vreemde vaststelling dat in een controleverklaring het begrip materialiteit nooit omschreven is. Dat vind ik één van de punten die men kan verbeteren. Want nu zegt de bedrijfsrevisor bijvoorbeeld ik keur de jaarrekening goed en dan denkt de doorsnee gebruiker de cijfers zullen dan wel goed zijn. Je zou een ander beeld krijgen moest de bedrijfsrevisor zeggen: "ik heb in mijn onderzoek fouten tot een bedrag van bijvoorbeeld 1 miljoen euro als niet materieel beschouwd". Dat geeft een ander beeld. Men spreekt daar eigenlijk niet over. Men zegt gewoon de jaarrekening geeft een getrouw beeld. Er zit dus geen fout in die het oordeel van een gebruiker zou beïnvloeden. Maar je weet ook wanneer je te maken hebt met grote ondernemingen en je neemt

de klassieke regel van materialiteit, er in absolute termen nog altijd een vrij grote fout zou kunnen in zitten. Het is naar het oordeel van de bedrijfsrevisor dat deze significant is. In de communicatie naar de gebruiker toe zou je wel een ander beeld krijgen moest men de materialiteitsniveaus die effectief gehanteerd zijn voor deze audit ook kennen. Want voor zover ik de voorstellen van de IAASB gezien heb, zit dat er niet in.

De IAASB stelt voor om key audit matters op te nemen en iets te schrijven over de continuïteit van de onderneming. Vindt u het een goed idee om te schrijven over de continuïteit van de onderneming?

De vraag is ook hoe dit wordt ingevuld. Je weet dat in het vennootschapsrecht er een aantal alarmprocedures in gang worden gezet bijvoorbeeld bij negatieve resultaten... Als de toepassing van de regel rond continuïteit inhoudt dat de bedrijfsrevisor eerst vaststelt dat er overgedragen verliezen zijn en dan iets zegt over de going concern, dan heeft dat eigenlijk weinig toegevoegde waarde deze procedures uit te schrijven, want wie de vennootschapswetten kent, weet dat al. Dus bijkomende informatie van de auditor heeft geen enkel toegevoegde waarde. Als die "going concern" wordt gegeven op het moment dat een bedrijfsrevisor bedrijfseconomisch een analyse maakt en zegt dat het er niet goed uit ziet (zelfs al zijn die criteria van de vennootschapswet nog niet voldaan), dan krijg je wel meer informatie. Dan is dat informatie die hij kent vanuit het uitvoeren van zijn audit zelf en die niet noodzakelijker wijze de doorsnee belegger zelf kan vaststellen. Alleen vrees ik een beetje omwille van de aansprakelijkheid van bedrijfsrevisoren. Men zal de going concern dan geven op het moment dat men het al via andere criteria had kunnen vaststellen. Dus het hangt er een beetje vanaf hoe men dat concreet invult. Op zich is dat wel iets positief dat daar iets om gezegd wordt. Nu eigenlijk is er de vraag of er binnen het huidige rapporteringkader al niet voldoende opties zijn om daar iets over te zeggen (bijvoorbeeld een toelichtende paragraaf opnemen waarin je eventueel iets zegt over de continuïteitsproblemen). Ik weet niet of dat in de praktijk zo veel gaat veranderen.

In Nederland zijn kantoren nu al een uitgebreidere controleverklaring aan het testen, waarin ze schrijven welke werkzaamheden er ondernomen zijn bij het testen van de continuïteit van de onderneming en of ze hiermee akkoord gaan of niet. Denkt u dat het een goed idee is, om dit op deze manier in te vullen?

Uiteindelijk als het weer gaat om de criteria uit de vennootschapswetgeving (dat de raad van bestuur het vertikt om een herstelplan voor te leggen) moet een auditor nu al zeggen in welke mate dit volgens hem voldoet of niet voldoet.

Vindt u de huidige controleverklaring te technisch?

Voor mij niet, maar ik ben natuurlijk geen doorsnee belegger. Iemand die audit kent, kan de termen die gebruikt worden makkelijk interpreteren en begrijpen. De vraag is een beetje of een doorsnee belegger dit begrijpt. Ik stel vast dat onze studenten nog heel vaak de termen door elkaar halen. Dat zal dan voor de buitenwereld nog meer het geval zijn. Ik vermoed dat een aantal mensen inderdaad niet goed begrijpen wat er in een verklaring te lezen staat. Als je dat gaat uitleggen, dan heb je een veel langere tekst, gaan de mensen de moeite nemen om dit te lezen?

Dan ga je al verder met, hoeveel beleggers bekijken een jaarverslag? Hoeveel beleggers lezen een jaarrekening?

Wat vindt u van het idee om de algemene informatie over de verantwoordelijkheden van de auditor en het management te verplaatsen naar een algemene website?

Goh, dat denk ik niet. Er gaat niemand dat bekijken. Dan ga je een beetje terug naar de vroegere situatie. Ik vind het wel positief dat men in algemene termen de verantwoordelijkheden beschrijft. Ik denk dat een deel van het publiek er nog altijd vanuit gaat dat het de commissaris is die het jaarverslag en de jaarrekening opstelt. Het is niet slecht dat dit onderscheid duidelijk gemaakt wordt.

Vindt u dat er over fraude geschreven dient te worden in de controleverklaring, zodat de mensen weten wat er door de auditor onderzocht werd?

Goh, dat is een moeilijke vraag natuurlijk. Je zit daar met een hele reeks mogelijke aansprakelijkheden en verantwoordelijkheden. Je komt dan heel fel op het domein van strafrecht. Er zijn zaken die makkelijk vast te stellen zijn, maar andere zaken zijn weer moeilijker en daar heb je de uitspraak van een rechtbank voor nodig. Je kan moeilijk van een bedrijfsrevisor verwachten dat hij daar heel sterke standpunten over gaat innemen, waar hij het risico gaat hebben om achteraf teruggefloten te worden. Stel nu dat er een bepaalde zaak gaande is in een bedrijf en de bedrijfsrevisor denkt, dit is een geval van fraude. De bedrijfsrevisor rapporteert in zijn jaarrekening dat dit een belangrijke fraude is. Dan komt de zaak voor de rechter en de rechter oordeelt dat het niet gaat om fraude. De onderneming is vrijgesproken. Dit heeft een gigantisch effect op de aansprakelijkheid van de commissaris. Er zijn misschien banken die ondertussen geweigerd hebben om een lening te verstrekken, er zijn misschien beleggers die hun aandelen verkocht hebben of niet ingetekend hebben op kapitaalverhogingen... Men kan dan telkens met de vinger wijzen naar de bedrijfsrevisor die de verkeerde inschatting heeft gemaakt. Het lijkt me op het eerste zicht een aantrekkelijk iets maar in de praktijk alles behalve evident om te gaan realiseren. De makkelijkste gevallen zijn de fraudes die onder de materialiteitsdrempel vallen. De grote meerderheid zijn ook de fraudes die onder de materialiteitsgrens van de auditor vallen. De vraag is: moet je die dingen dan overbelichten, moet je daar veel aandacht aan besteden? En de grote gevallen zijn dan typisch de meest complexe zaken waar je als commissaris moeilijk vooruit kan lopen op een eventuele juridische beslissing.

Denkt u dat er nadelen verbonden zijn aan de uitgebreidere controleverklaring?

Grote nadelen niet. Meer informatie is in principe nuttig. Voor mij dient het aspect materialiteit ergens weergegeven te worden. Ik denk dat men nu vaak denkt dat wanneer een bedrijfsrevisor een jaarrekening goedkeurt, men gelooft dat de cijfers exact zijn. Bijvoorbeeld een balanstotaal van €50 miljoen, wanneer een bedrijfsrevisor dat goedkeurt denkt men, dat het 50 miljoen is. Terwijl het eigenlijk wil zeggen: het balanstotaal zit bijvoorbeeld tussen 50 miljoen +/- 500 000. In elk geval, het is een soort van intervalschatting dat hij doet. Als je meer informatie zou geven over het materialiteitsniveau dat je gebruikt hebt, dan weet de gebruiker van oké, de cijfers schommelen allicht van dat tot dat bedrag. De verklaring geeft je de mogelijkheid om de

significante domeinen weer te geven waar je verschilt met het management. Als je bijvoorbeeld niet eens bent met het management over de berekeningen van de voorziening, kan je dit in je verklaring zetten. De nieuwe verklaring gaat dit misschien iets gemakkelijker maken, maar gaat dit niet fundamenteel veranderen. Het is niet omdat de bedrijfsrevisor de mogelijkheid heeft om meer dingen te zeggen dat hij dit ook zal doen. De normen geven een kader, maar dan is de vraag wat er bekend gemaakt wordt.

Moeten er volgens u normen opgesteld worden door de wetgever die zeggen over welke informatie er additioneel in de controleverklaring moet opgenomen worden? Of is het aan de auditor om te bepalen wat relevant is voor de onderneming?

De normen zullen moeten aangepast worden. Het heeft twee aspecten, enerzijds kan het iets verplichten, maar anderzijds geeft het ook een basis, dekt het de bedrijfsrevisor een stukje af als hij bepaalde dingen zou moeten zeggen. Ik denk wel dat als je een uitgebreidere verklaring wil, dat je dan ook de normen zal moeten aanpassen.

Hoe komt het dat men in Nederland verder is met het testen van de uitgebreidere controleverklaring?

Het punt is dat je moet kijken vanuit welke situatie je vertrekt. Men vertrekt niet vanuit dezelfde situatie. Soms vraag ik aan de Nederlandse collega's hoe het komt dat jullie dingen toch precies beter aanpakken? Dan zeggen de Nederlandse collega's: "dat klopt eigenlijk niet wat je zegt, want op een aantal punten loopt Vlaanderen voor op Nederland". Het zou kunnen dat wij voorlopen op een aantal punten dat wat de Nederlanders hadden in de verklaring tot nu toe.

Een ander voorbeeld hiervan: In België is het al jaren de gewoonte te schrijven in de controleverklaring over de interne controle, iets wat nooit problematisch geweest is. In bijvoorbeeld de VS deed men dat niet. Na de Sarbanes Oxley act moest men hier ook over gaan rapporteren. Dan heeft dat een enorme discussie opgeleverd van kun je hierover wel rapporteren? In België is deze discussie een beetje voorbij gegaan omdat we dit al lang deden. Natuurlijk niet zo uitgebreid als wat men doet in de VS.

Bedankt voor uw tijd.

Om te beginnen, vindt u persoonlijk zelf dat de huidige controleverklaring voldoende informatief is voor de externe stakeholders?

Goh, je moet eigenlijk een onderscheid gaan maken tussen een aantal zaken. Je hebt de beursgenoteerde vennootschappen en de niet-beursgenoteerde vennootschappen. En op dit moment zijn die verklaringen nagenoeg hetzelfde. Het is een standaard verklaring die we in België al jaren gebruiken. Strikt genomen geeft onze verklaring voldoende duidelijkheid over het werk dat we gedaan hebben. Want onze opdracht op dit moment is om te kijken of de jaarrekening een getrouw beeld geeft ja of neen. Dit is tot nu toe, maar misschien gaan de verwachtingen anders zijn. In het verleden was het niet zo dat wij bijkomende informatie moesten verstrekken over de onderneming. De onderneming zelf, zoals staat in de vennootschapswetgeving, moet zijn jaarrekening en zijn jaarverslag publiceren met zijn remuneratieverslag en allerlei andere soorten verslagen die eventueel van toepassing zouden kunnen zijn. Dus eigenlijk als je vraagt welke informatie moet worden verstrekt, wordt er een beetje gekeken naar de klant zelf. Waar de richting nu naartoe gaat is dat er een soort derde luik komt aan de verklaring waarbij we dan iets zeggen over bepaalde zaken. Dit wordt internationaal ook gepusht. Ik kijk ernaar met gemengde gevoelens.

Ja inderdaad ik heb gelezen dat er in België een nieuwe wetgeving is, die al van kracht is voor beursgenoteerde ondernemingen. Vindt u deze nuttig?

Goh, zo'n derde paragraaf... Nuttig? Waarschijnlijk zal het nuttig zijn, want anders werd het internationaal niet zo gepusht. En blijkbaar (want je hebt veel verwachtingspatronen) verwachten stakeholders iets meer dan wat wij gewoon zeggen. Wij geven een goedkeurende verklaring en er zijn geen materiële afwijkingen. Men verwacht dus eigenlijk dat we bepaalde risico's nog meer gaan omschrijven, dat bepaalde topics toch meer naar voren gaan komen over bijvoorbeeld interne controle. Ik heb er op zich geen problemen mee. Men spreekt meer en meer over de toegevoegde waarde van een commissaris. Dus op zichzelf vind ik dat wel positief, dat je meer toegevoegde waarde kan geven. Maar ik zelf heb het nog niet gezien. Ik heb ook geen tientallen beursgenoteerde vennootschappen. In België zijn er ook niet zo veel. Maar ik heb het zelf nog niet gezien. Het is echt nog heel nieuw, dat derde deel van het verslag.

Wat vindt u van het idee om meer toelichtende paragrafen te gebruiken in de controleverklaring?

Wij volgen eigenlijk de instructies van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren. En het Instituut van de Bedrijfsrevisoren schrijft expliciet voor in welke gevallen je een toelichtende paragraaf kan geven. Dus met andere woorden het is niet zo dat wanneer wij vinden dat we iets moeten gaan toelichten, dat we dit gaan toelichten. Het is het Instituut dat voorschrijft in dergelijke gevallen (mogelijke problemen met de continuïteit van de onderneming) dat je een toelichtende paragraaf kan geven. Je kunt ook alleen maar een toelichtende paragraaf geven als het ook in het jaarverslag staat. Dus in het jaarverslag moet al iets staan in verband met de continuïteit van de onderneming (wat is de problematiek, wat zijn de oplossingen...). Wat doet dan een commissaris, die kan dan

eigenlijk in een toelichtende paragraaf daarnaar verwijzen, dit nog eens "highlighten" zonder dat het de opinie beïnvloedt. Maar eigenlijk staat de informatie al in het jaarverslag. Het enige wat de commissaris dan doet, is dit nog eens benadrukken.

Kan het zijn dat toelichtende paragrafen gebruikt worden om een goedkeurende verklaring te kunnen geven, om zo een afwijkende verklaring te ontwijken?

Neen, want ook daar schrijft het IBR heel duidelijk voor dat de toelichtende paragraaf nooit een impact mag hebben op de opinie zelf. Wanneer je zegt er is een voorbehoud, moet je ook een voorbehoud maken, bij onthouding een onthoudende verklaring en bij afkeuring een afkeurende verklaring. Maar een toelichtende paragraaf is nog altijd een goedkeurende verklaring met een soort toelichting. De commissaris geeft nog altijd een goedkeurende verklaring, m.a.w. hij is nog steeds akkoord dat de jaarrekening een getrouw beeld geeft. Alleen benadrukt hij nog eens één of ander item, maar meestal heeft dat te maken met externe zaken, continuïteit waar een bepaalde onzekerheid over bestaat (bv. als dit moest uitkomen dan...). Maar dit staat al in het jaarverslag. Jij benadrukt dit nogmaals.

Als je gaat kijken naar de structuur van het verslag commissaris, heb je eerst de heading, waarin staat wat voor soort verklaring de commissaris geeft. Dan heb je de conclusie. De toelichtende paragraaf komt altijd na de conclusie. Dus je mag nooit een toelichtende paragraaf voor de conclusie zetten. Alleen als je een voorbehoudende verklaring hebt, moet je dit voorbehoud zetten voor de conclusie. Dan moet je zeggen waarom je eventueel een voorbehoud maakt en dit herhalen in de conclusie.

Vindt u het nuttig om informatie over het management in de controleverklaring op te nemen? (Of eventueel in een aparte verklaring) Vindt u het nuttig in de controleverklaring te schrijven over problemen die er met het management geweest zijn, procedures die gevolgd zijn, veronderstellingen die ze gemaakt hebben...

Goh, ook strikt genomen eigenlijk, als je naar een IFRS jaarrekening gaat kijken, worden alle assumpties die worden aangenomen ook in de toelichting opgenomen. Dus ook de raad van bestuur zegt hierin we hebben die assumpties aangenomen, we hebben die veronderstelling aangenomen om dat te gaan berekenen. Het enige wat je kan zeggen is dat dit in het jaarverslag van de raad van bestuur af en toe onvoldoende of te kort wordt aangehaald. Dat dit uitgebreider kan gedaan worden. Is het nu de taak van de commissaris om dit extra te benadrukken... ? Eigenlijk is dit een afspraak tussen partijen. Als de publieke opinie of eigenlijk de stakeholders vragen dat de auditors hierover gaan rapporteren, dan wordt ons rapport langer. Dan wordt de vraag wat ga je allemaal wel of niet opnemen? Dus dan moet de wetgeving echt duidelijk gaan aangeven wat wil jij dat we gaan opnemen of niet?

Maar vindt u dat het jullie taak is of eerder deze van de raad van bestuur om dit duidelijk in het jaarverslag te beschrijven?

Als je het aan mij vraagt, is dit de taak van de raad van bestuur. We schrijven ook al in de controleverklaring, wie verantwoordelijk voor wat is. De raad van bestuur is verantwoordelijk voor

het opstellen van de jaarrekening of het jaarverslag en moet voldoende toelichtingen geven zodanig dat de lezer kan begrijpen wat er staat in de jaarrekening, hoe de jaarrekening opgesteld is, wat de waarderingsregels zijn, wat de assumpties zijn. Eigenlijk is dat hun taak. Wat is onze taak? Onze taak is strikt genomen om te zorgen dat al de informatie is opgenomen. Het geheel balans, resultatenrekening en toelichting, wordt belangrijker. Wij moeten dan zeggen of wij vinden dat er voldoende in staat. Moeten wij dan bijkomende toelichtingen geven? Dan zou ik eerder geneigd zijn om te zeggen dat eigenlijk de raad van bestuur die had moeten opnemen.

Vindt u het een goed idee te schrijven over informatie die het management heeft maar die nergens publiek is?

Naar de publieke opinie toe heb ik daar geen probleem mee, maar natuurlijk (ik weet niet of dat nu al mogelijk is) op het gebied van vertrouwelijkheid mogen wij nu nog geen informatie beschikbaar maken voor de klant, daar wordt heel strikt op nagekeken. Ook naar ondernemingsraden is er een verbod om over bepaalde zaken te vertellen die wij weten, maar die de ondernemingsraad nog niet weet. Behalve als het nu zaken zijn die ze zouden moeten weten, moeten wij dit tegen het management zeggen. Wij moeten het management in dat geval dat melden en dan kunnen wij dan nog een opmerking hierover maken. Maar wij als bedrijfsrevisor mogen de informatie niet verstrekken. We mogen wel de opmerking maken dat er iets mist. Maar ik kan de info niet geven. Kunnen wij bepaalde zaken opnemen die het management niet wil zeggen? Dan krijg je een enorme discussie met de raad van bestuur. Die zeggen dan: "wat schrijven jullie nu?" Dat wordt publiek gemaakt. En als dat fundamentele zaken zijn die iemand moet weten in het kader van een jaarrekening, omdat ze bijvoorbeeld een gigantisch geschil hebben, dat is dan niet onze taak, maar de taak van de raad van bestuur om dit op te nemen. Als het er niet in staat, is het onze taak om te zeggen, de jaarrekening geeft geen getrouw beeld.

Indien je hierover zou mogen schrijven, gaat dit dan een probleem geven met het management, dat ze niet alle informatie gaan willen vrijgeven?

Die kans bestaat. Alhoewel de wetgeving zegt (hoewel er een verschil is tussen wat de wetgeving zegt en hoe ze wordt uitgevoerd) dat de raad van bestuur en het management alle informatie verplicht moeten beschikbaar stellen aan de bedrijfsrevisor. Representation lists worden getekend om te zeggen dat ze alle informatie hebben gegeven. Men is dat verplicht om te doen.

Maar toch, stel wij kijken ook directieverslagen na. Van het moment dat ze weten dat wij ook die verslagen gaan beginnen na te lezen, gaan ze minder uitgebreid zijn informatie te geven of gaan ze misschien minder hierin schrijven dan vroeger. Ik kan dit niet aantonen. De kans bestaat dus dat men meer terughoudend gaat zijn. Alhoewel de wetgeving zegt dat dit niet mag. Want de wetgever schrijft voor dat alle informatie moet verstrekt worden aan de commissaris.

Denkt u dat het gaat gebeuren dat u meer moet rapporteren over zo'n dingen?

Ik weet niet wat er op internationaal gebied nu gaande is, maar je ziet dat het derde luik waarschijnlijk belangrijker zal worden.

Op het moment staat er al in de controleverklaring wat de rol is van de auditor en het management. Denkt u dat dit nog meer benadrukt moet worden of nog meer uitgeschreven dient te worden, zodat de mensen nog meer op de hoogte zijn?

Neen, op dit moment staat in ons verslag meer als voldoende wie verantwoordelijk is voor wat. Dat is net zoals bij een standaard verslag. Wat doet men? Men kijkt gewoon naar de titel en daar staat bij: goedkeurende verklaring of verklaring met voorbehoud. Als het een goedkeurende verklaring is, dan is het goed. Dan leest men die verklaring eigenlijk niet meer. Dat is hetzelfde met andere zaken eigenlijk. Men kijkt enkel naar de conclusie en de conclusie zegt dat de jaarrekening een getrouw beeld geeft.

Denkt u dan niet dat het beter is dat er extra informatie opgenomen wordt zodat de mensen niet zo maar gaan kijken naar wat er in de conclusie staat, maar echt meer gaan lezen wat er in de verklaring staat?

Nog een keer, als je gaat kijken naar de toekomst en de toegevoegde waarde, dan zal het waarschijnlijk positiever zijn dat wij zelf bijkomende commentaren gaan leveren. Maar dit gaat veel problemen met zich meebrengen.

Zoals welke dan?

Dat je discussie gaat krijgen over de vertrouwelijkheid. Wat kan je nu wel of niet opnemen? In bepaalde gevallen ga je een discussie krijgen met het management, van dat had je niet mogen schrijven en wat de wetgever misschien zegt dat mag je wel schrijven. Waarschijnlijk gaat er meer discussie ontstaan tussen het management en de bedrijfsrevisor over bijvoorbeeld wat je wel of niet kan schrijven. Tenzij heel duidelijk in de wetgeving komt te staan over, over deze punten mag je iets schrijven. Maar als je dan weer gaat zeggen: "bijvoorbeeld punt één is een beetje hetzelfde als punt twee", ontstaan er weer discussies, dan kom je bij advocaten terecht, die gaan dan weer elke komma na lezen... En dan zeggen die weer: "punt twee zegt dit en eigenlijk hebben jullie dit gezegd en eigenlijk mag dat toch niet". Dat gaat niet evident zijn. Dan ga je meer aanvallen krijgen vanuit het management team. Op zich ben ik er niet tegen. Want ik denk dat dit van toegevoegde waarde gaat zijn, want nu zeggen we enkel het is goed of niet. De toegevoegde waarde gaat wel groter zijn, maar de risico's ook.

Informatie opnemen over wat de auditor gedaan heeft, welke materialiteit hij voorop heeft gesteld, hoe dat hij zaken heeft nagekeken of hoe dat hij onafhankelijk blijft... Vindt u het een goed idee om zulke informatie op te nemen in de controleverklaring, of vindt u dat niet nodig?

Uiteraard bepalen we onze materialiteit en als er een auditcomité is, wordt dit met hen besproken. Het auditcomité weet ook op welke manier we gaan werken en dat soort zaken. De planning wordt met hen besproken. Moet dat in het verslag van de commissaris opgenomen worden? Op zich heb ik daar geen probleem mee. Dat zou een ander verwachtingspatroon kunnen aanpassen naar het breder publiek. Want heel vaak denken ze dat wij alles controleren. Elke fout van €1000... Je hoort dat vaak op ondernemingsraden, "ach mijnheer als dat verkeerd is, is misschien dat ook

verkeerd...” Dan spreek je over een paar duizend euro en de materialiteit is dan €500 000. Op zichzelf is dan voor de lezer nog duidelijk wat die commissaris nu belangrijk vindt. Zelf heb ik daar geen probleem mee.

Denkt u dat wanneer u documenten gaat nakijken en controleren, u dan in conflict komt met het auditcomité? Of denkt u dat dit altijd gescheiden functies gaan blijven?

Dat gaat sowieso gescheiden blijven. Maar wat ik in het begin heb gezegd, gaat dan naar voren komen, het auditcomité is verantwoordelijk voor hetzelfde, alleen intern, zij moeten ook de nodige acties nemen en zij gaan ook kijken, meehelpen aan het jaarverslag, want ze zitten ook in de raad van bestuur. Indien wij in het rapport andere zaken opnemen dan het auditcomité zegt, gaan we diezelfde discussie krijgen. Dus het afstemmen van wat wij gaan schrijven en het auditcomité gaat schrijven (deze communicatie) zal goed moeten verlopen.

Denk u dat dit extra kosten met zich mee zal brengen? Want als u meer gaat moeten schrijven, gaat u misschien meer extra trainingen moeten volgen om te weten wat u mag schrijven en dan gaat de controleverklaring langer worden.

Extra trainingen niet, want een aantal zaken doen we nu al en dat wordt ook vaak besproken. Er worden ook vaak management letters opgesteld. Het enige wat we nu doen is dat in de controleverklaring zetten. Natuurlijk gaat dit ook bijkomende tijd vragen. Want als je het publiek gaat maken zal je dit toch twee à drie keer goed moeten lezen voor je het publiek gaat maken. En zo’n management letter (dat is ping pong) je geeft dat aan de raad van bestuur, die leest dat na en zegt ik ben daar en daar niet mee akkoord en je past dat aan, of past dat niet aan dat kan je zelf bepalen. Het neemt iets meer tijd in beslag, maar je fee gaat niet opeens 10% stijgen! Het gaat wel wat moeilijker worden.

Op het moment moeten jullie niet schrijven over het fraudeaspect. Jullie hebben wel de verantwoordelijkheid om kritisch te zijn, maar niet echt om fraude op te sporen. Denkt u dat het naar de toekomst toe een goed idee is om een specialist op te nemen in het audit team, die naar fraude op zoek gaat en hierover rapporteert? Want de mensen verwachten echt dat jullie op zoek gaan naar fraude?

Dat is inderdaad één van de grote verwachtingspatronen dat wij alle fraudes zien of detecteren. Het is natuurlijk wel zo, we hebben een risk based audit approach, dat wil zeggen dat wij gaan kijken hoe alles in elkaar zit. ISA 240 zegt bijvoorbeeld revenue recognition is sowieso fraude gevoelig. Dus je moet daar sowieso bijkomend werk aan besteden. En als we vaststellen dat in die business het risico op fraude groot is, dan doet men nu al een audit met onze forensic audit afdeling erbij (ook bij grote klanten). Dan gaan we nu al externe analisten inhuren die van onze forensic afdeling komen die alleen maar naar fraude zaken gaan kijken. Die gaan dan specifiek een aantal posten bekijken waarvan wij zeggen dat die kunnen verkeerd lopen. De topics met hoger risico worden besproken. Dat doen die nu al. Natuurlijk als we niets vinden dan gaan we hier ook niet over rapporteren. Maar we gaan ook niet rapporteren over we hebben dit of dit gedaan. Want dan waar ga je stoppen? Want je kan ook heel je auditprogramma en de werkzaamheden die

gedaan zijn bekend maken, maar waar gaan we dan naartoe? Want dan ga je alle stappen uitleggen van wat je hebt uitgevoerd?

En u gelooft niet dat het echt nuttig is om zo..

Ook heel gevoelig, want ik kom veel fraudes tegen en heb er ook veel zelf ontdekt, maar die worden allemaal geregeld en die komen nooit niet in de pers. Als je ziet dat er fraude is vastgesteld, de raad van bestuur actie heeft ondernomen en de fraude heeft stopgezet en de mensen die erbij betrokken zijn allemaal heeft buiten gegooid, wat voor toegevoegde waarde heeft dat dan om in het jaarverslag te schrijven dat we fraude hebben vastgesteld? Wij hebben dat en dat gedaan. Heeft dat toegevoegde waarde voor het publiek om dat te weten?

Misschien als ze weten welke stappen je hebt ondernomen, dat ze weten dat u het onderzocht heeft en weten dat er geen fraude meer in zit en dat ze dan meer zeker zijn dat de jaarrekening betrouwbaar is.

Zekerheid ja.. Dat is het grootste verwachtingspatroon eigenlijk. We doen steekproeven eigenlijk. Fraude gaat altijd blijven bestaan. Dat ga je nooit kunnen uitschakelen. Op het moment dat je bepaalde combinaties hebt van mensen die samen werken, kun je altijd fraude hebben. En bepaalde fraudes kan je nooit detecteren. Ik weet niet hoe je dit kan oplossen. Ik geef vaak de vergelijking van een vliegtuig dat gaat vertrekken en het geven van een verklaring wat we relatief zeker zijn dat er geen materiële fouten aan zitten, maar niet 100%. We geven reasonable assurance dat er in de jaarrekening geen materiële fouten zitten. Als je met een vliegtuig vertrekt heb je een redelijke zekerheid dat je veilig gaat landen. Maar heb je 100% zekerheid dat je veilig gaat landen? Dat ga je nooit niet hebben. En dan vergelijk ik dat met de controles op onderhoud van een vliegtuig die plaats vinden. Jij controleert bijvoorbeeld voor dat je het vliegveld op stapt. Heel vaak loopt dat goed. Je kan ook zeggen: "ik ga iemand opereren om zeker te zijn dat er niets in steekt". Dan ga je 100% zeker zijn dat er niets verkeerd loopt of er geen bom aan boord is. Maar ja, dan gaat er om de maand één vliegtuig kunnen vertrekken waarschijnlijk, en heeft dat dan zin? Neen, dat heeft geen zin. Je moet eigenlijk een aantal werkzaamheden uitvoeren waarvan je zegt als ik die uitvoer heb ik 99,9% zekerheid. En als nu echt iemand wil dat het vliegtuig neerstort, dan stort dat neer. Desnoods gaan ze aan de zijkant staan en schieten ze met een kanon het vliegtuig uit de lucht. Dat is net hetzelfde met de jaarrekening. We doen een aantal controles volgens de ISA normen en je hebt 99,99% zekerheid dat de jaarrekening een getrouw beeld geeft en dat de grote zaken zeker gezien zijn. Maar als nu echt iemand wil frauderen, die fraudeert.

Dus dan heeft het niet echt nut om daarover te schrijven in de jaarrekening?

Je gaat dat nooit kunnen tegen houden.

En wat vindt u van het idee om de opinie in het begin van de controleverklaring te plaatsen. Vindt u dat een oplossing? Of gaat dit ten nadele van de rest?

Of dat nu in het midden of onderaan of bovenaan staat.. Het zijn standaard verslagen. Van het moment dat ze weten waar dat staat... Op dit moment, als je naar het verslag gaat kijken, staat er een inleidende paragraaf, waarin er een bold lijn staat met goedkeurende verklaring of

onthoudende verklaring. De mensen zien dat en lezen zelfs de conclusie niet meer. Als er bij staat met toelichtende paragraaf gaan ze deze paragraaf nog eens lezen. Maar ik denk niet dat de plaats waar de conclusie staat, meer of positieve invloed gaat hebben voor de controleverklaring. Maar ja, dat is ook maar persoonlijke mening. Als iemand zegt dat is bovenaan, dan zet je dat daar. Dat zijn afspraken die gemaakt worden.

En vindt u dat op het moment de controleverklaring te technisch verwoord is, dat deze beter verwoord kan worden?

Je hebt een aantal financiële mensen die perfect begrijpen wat zo'n verklaring inhoudt en perfect begrijpen naar wat het verwijst. Als je wil perfect verwijzen zodat iedereen het begrijpt, dan ga je een boek moeten schrijven om te zeggen wat we daarmee bedoelen en van waar het komt. Dan wordt het ook zodanig lang dat ze ook niet meer gaan willen lezen. We kunnen niet anders dan technisch verwijzen. Want wij moeten verwijzen naar de IBR normen. Moet ik dan alle IBR normen gaan opsommen? Wij hebben ons werk uitgevoerd conform de IBR of ISA's. Als mensen dan vragen: "wat bedoel je daar mee?" Dan kan ik daar nog 17 of zelfs 100 pagina's over schrijven wat ze daarmee bedoelen.

Heeft u een idee of dit in Nederland heel anders is? Want in Nederland moeten ze sinds kort op de algemene vergadering een toespraak houden over wat ze gedaan hebben. Geloof u dat dit een invloed heeft op de verwachtingskloof?

Nederland is altijd een beetje voor op België. De auditor wordt in België vaak beschouwd als iemand die we verplicht moeten nemen, omdat de wetgeving dit voorschrijft. In Nederland is dit niet zo. In Nederland is het heel vaak, als men geen auditor heeft, vindt men dit heel vreemd. Want een auditor is common sense daar. Die hoort daar, die opinie is er anders. Op dit moment moet een auditor in België zijn controleverklaring voorlezen. Maar we geven geen bijkomende informatie. En dan kijken we naar de raad van bestuur, want het zijn zij die de jaarrekening moeten opstellen. Maar op zichzelf zou ik er geen problemen mee hebben. Ook daar zou je kunnen beginnen met te zeggen wat de materialiteit is? Dat zou waarschijnlijk een stuk van het verwachtingspatroon kunnen oplossen. Maar op dit moment wordt dat niet toegelaten of gezegd dat je dat moet doen. Maar ik zou er geen probleem mee hebben. Dan zouden misschien aandeelhouders die geen financiële mensen zijn, begrijpen van "oei, is die materialiteit zo hoog?" Als jullie willen dat deze lager is, geen enkel probleem, maar dan stijgt onze fee natuurlijk. Als wij zeggen: "wij hebben de materialiteit berekend op basis van wat de ISA's zeggen" en het auditcomité dit te hoog vindt en vraagt om dat nog te verlagen naar 500 000. Dan zeggen wij: "dat is geen probleem maar dan moeten wij eens zo veel metingen gaan uitvoeren". "En dat kost eens zo veel, zijn jullie daar mee akkoord?" En dan is de discussie: willen wij dat betalen? En dan is heel vaak de vraag: wat vindt men nu belangrijk? Als je 100 miljoen winst hebt gemaakt, ben je dan geïnteresseerd om te weten of er een fout in zit van 1 miljoen? Dat kan je een paar tienduizenden euro's meer kosten. Als je nu zegt of dat nu 101 miljoen is of 99 of 98, eigenlijk maakt dat niet uit. Als je 100 miljoen, maar 50 miljoen is, dan zou ik het wel willen weten. Dat is onze taak eigenlijk. Als je wil weten of dat 1000 EUR verkeerd is, geen enkel probleem, dan verhogen wij onze audit fee en gaan we elke factuur controleren. Maar dat heeft geen toegevoegde waarde. Dan komen we

bij het management af met allerlei onnozele opmerkingen, dan zeggen die “man dat interesseert ons niet”. U heeft dat ons gevraagd om met een kleine materialiteit te werken. De bedoeling is dat wij belangrijke dingen naar voor brengen.

Heeft u misschien nog een idee wat er wel in de controleverklaring geschreven kan worden dat misschien nog nuttig is voor de mensen en dat kan zorgen dat de verwachtingskloof gedicht wordt?

In de US heb je de SOX's, daar wordt verwacht dat je iets over de interne controle schrijft. Bij ons schrijven we niets over de interne controle, het is goed of niet. We testen dat. Maar we gaan geen verslag uitbrengen om te zeggen: we hebben die of die of die opmerkingen. In de US wordt een soort SOX's verklaring gegeven om te zeggen: “we hebben materiële deficiencies vastgesteld”. Als we dat zouden moeten doen, zou dat toegevoegde waarde geven. Maar dat kost dan een stuk meer. Dat heeft al meteen met prijs te maken. Eens dat je kan schrijven over de materialiteit, gaat dat niet meer kosten want we berekenen die. Dat is de basis van ons auditdossier.

Maar dan is natuurlijk nog de vraag of de mensen gaan lezen?

Ja als je zo'n 17 bladzijden gaat hebben, ga je ook enkel de conclusie lezen.

En is er dan misschien nog een andere mogelijkheid om de verwachtingskloof te dichten buiten de controleverklaring aan te passen?

Dat is educatie. Maar dan ga je de mensen moeten opleiding geven. Men moet leren wat een jaarrekening is en wat een auditor doet. Ze zouden trainingen rond moeten geven om te zeggen: wat we nu eigenlijk doen, wat er van ons verwacht kan worden.

Men kan misschien beter ergens anders toelichten dan in de verklaring?

Men zou artikels kunnen schrijven, maar de mensen willen die niet lezen. Als je daar in het nieuwsblad over schrijft, dan zeggen de mensen: “dat interesseert me niet”. En wanneer interesseert het hun wel, wanneer er iets verkeerd loopt. En dan zeggen ze “oei en ze hebben dat niet gezien”. “Waarom hebben ze dat niet gezien?” En dan probeer je uit te leggen waarom, maar dat interesseert hun dat niet. Ze hebben hun geld verloren en iemand moet dat betalen. En dan wordt er gewoon gekeken wie heeft dat geld?

Bedankt voor uw tijd en medewerking.

Gaat volgens u de uitgebreidere controleverklaring ervoor zorgen dat er meer voldaan wordt aan de wensen van de externe stakeholder? Waarom denkt u dat?

Ik denk dat er twee types van uitgebreidere controleverklaring zijn. De ene is die echt uitleg wat een audit is, wat het auditproces doet en het andere type uitgebreidere verklaring is een verklaring die effectief extra informatie gaat leveren over gegevens die tijdens de audit aan bod zijn gekomen, moeilijkheden die zijn vastgesteld. Er is een verschil tussen puur het auditproces in zijn algemeenheid beschrijven en anderzijds extra informatie geven. Beiden zullen voldoen aan de wensen van de externe stakeholder. Hoe meer informatie die heeft, hoe beter! Nu denk ik wel dat de externe stakeholders (leveranciers, banken...) vooral geïnteresseerd zijn in die extra informatie (vandaar de move van de IAASB). In die extra key audit matters staat wat er nu specifiek is gebeurd in die audit, los van het feit dat het nu een voorbehoud of niet heeft opgeleverd. Ik denk dat het zeker extra informatie, extra beslissingsmacht kan geven aan de externe stakeholders.

Maar externe stakeholders lazten deze controleverklaring niet vaak?

Dat is het fundamentele verschil. Ik denk dat je een onderscheid moet maken tussen de verwachtingskloof en de informatiekloof. De verwachtingskloof (is conform de definitie van Porter waar er verschillende onderdelen in zijn) is mijns inziens het feit dat de externe stakeholders, de gebruikers iets anders van een auditor verwachten van wat die doet dan wat hij conform de normen moet doen. Er zijn drie beperkingen, namelijk het feit dat we niet alles kunnen controleren en dat we met steekproeven werken, dat er een beperking is naar fraude toe (want we kunnen niet alles controleren) en dat we de toekomst niet kunnen voorspellen. Dat zijn volgens mij de dingen rond het auditproces, dat we iets anders verwachten dan dat de auditor eigenlijk moet doen. Daarnaast heb je de informatiekloof. Wanneer de uitgebreidere controleverklaring bestaat uit key audit matters is, dan zal dat mijns inziens de informatiekloof dichten, als het evenwel de controleprocedures meer in detail gaat toelichten dan zou dat in principe de verwachtingskloof moeten dichten.

Maar onderzoek heeft net uitgewezen dat puur beschrijvend weergeven wat het auditproces nu eigenlijk inhoudt, de verwachtingskloof niet dicht, omdat mensen dat niet lezen. Naar mijns inziens zijn ze zeker wel geïnteresseerd om te lezen wat extra key audit matters zijn geweest. Daar moet je het onderscheid volgens mij maken tussen de verwachtingskloof enerzijds en de informatiekloof anderzijds. Puur extra beschrijving geven over wat het auditproces inhoudt gaat volgens mij niets dichten want niemand leest dat. Maar als je extra informatie geeft dan gaat dat volgens mij de verwachtingskloof niet dichten, de audit is dan nog altijd een black box, maar het gaat wel de informatiekloof dichten.

Dus dan denkt je dat de mensen wel de key audit matters gaan lezen?

Ze gaan nog altijd niet lezen hoe dat nu allemaal tot stand is gekomen maar ze gaan wel geïnteresseerd zijn in de brand of de goodwill die wel moeilijker te noteren was of andere moeilijkheden die geconstateerd werden, dat denk ik wel.

Zou de algemene informatie (over bijvoorbeeld wie een auditor is, wat het management doet) naar een algemene website verplaatst dienen te worden?

Ik denk dat er dan nog veel minder naar gekeken wordt. Als ze het niet onmiddellijk voor handen hebben, dan gaan ze zeker niet op een website apart gaan kijken. Dat lijkt mij zeker geen goed idee. Nu moeten ze, bij wijze van spreke, de verklaring doorworstelen om te zien wat ze wel willen zien. Als dat er niet meer instaat dan gaat volgens mij niemand meer echt gaan kijken van hoe dat nieuwe in zijn werk gaat. Nee ik ben zeker geen voorstander van de website.

Een ander idee is om de opinie vooraan te zetten, maar dan zijn er veel commentaren die zeggen van, gaat de rest van de verklaring dan nog gelezen worden?

Nee, in België is dat eigenlijk zo. Onze standaardverklaring is op dit moment ook een beetje conform met de ISA's. Die is nu wel veranderd, maar tot op heden startte onze controleverklaring of ons controleverslag in België met een verklaring vooraan en niet onderaan, zoals inderdaad bij de ISA's. Het is inderdaad dat mensen niet verder gaan dan de verklaring. Ze zijn enkel geïnteresseerd in het feit of de controleverklaring goedkeurend is of niet-goedkeurend. Als het niet-goedkeurend is dan willen ze wel het is gaan lezen waarom het dan niet-goedkeurend is maar verder leest men niet. Langs de ene kant is dat inderdaad wel het belangrijkste. Ik denk dat je de belangrijkste informatie bovenaan moet zetten, maar met als gevolg dat de rest niet meer gelezen wordt. Het onderaan zetten heeft misschien als voordeel dat je erdoor moet worstelen, maar net omdat je erdoor moet worstelen, wordt het misschien nog minder geapprecieerd.

Ik vind het persoonlijk nog informatiever naar een stakeholder toe om het vooraan te plaatsen in de controleverklaring omdat dat de essentie is van de controle. Het achteraan plaatsen kan, want het is inderdaad de conclusie. Ik vind het echter het meest interessante. Ik ben wel voorstander van het vooraan te plaatsen, met als risico dat de rest niet gelezen wordt.

Vindt u het voorstel uitgebracht door de IAASB een goed voorstel?

Ik denk dat de externe stakeholders daar zeer blij om zullen zijn, vooral over de key audit matters en de extra informatie rond die continuïteitsverklaring. Ik denk omgekeerd dat de beroepsbeoefenaars, als je die gaat ondervragen, daar veel minder happy over zijn. Ik weet niet hoe dat in Nederland is, maar in België zitten wij met het beroepsgeheim van de auditor. Het is allemaal niet zo evident om binnen uw beroepsgeheim de auditmatters zo maar in uw verslag op te nemen dat dan door iedereen kan gelezen worden. Dus ik denk dat men zich daar in België eens goed gaat moeten over beraden.

Ik denk dat er nog wel een debat in België moet gevoerd worden over wat wij binnen het kader van ons beroepsgeheim al dan niet mogen meegeven. Ik denk dat op de rondetafel, die toen deze dingen besprak, dit één van de meest geciteerde problematiek was. We zitten met een beroepsgeheim en eigenlijk mogen we niets specifiek extra zeggen dat we tijdens die controle hebben geconstateerd. Het is al een beroepsgeheim tussen verschillende confraters laat staan naar derden toe dus er zal zeer goed moeten gekeken worden dat je ook niet te veel zegt en de plaats

van het management optreedt. Je doet nog altijd een controle en je mag mijn inziens als auditor niet in de schoenen treden van het management zelf.

In Nederland is het ook wel zo dat ze een beroepsgeheim hebben, maar dan gaan ze meer benadrukken wat er al in de jaarrekening beschreven staat.

Om niet in de plaats te treden van het management?

Inderdaad en om geen conflict te hebben tussen het jaarverslag, de jaarrekening en wat er in de controleverklaring staat.

Als je inderdaad al informatie geeft die openbaar gemaakt wordt door het management dan heb je inderdaad geen probleem met de openbaarheid van de gegevens. De vraag is dan of je extra informatie geeft aan de stakeholders.

Het is om te benadrukken van wat er al allemaal in staat en er nog eens extra hun aandacht op belangrijke zaken te vestigen, maar er staat geen nieuwe informatie in.

Het grootste probleem in gans het verhaal van die key audit matters is volgens mij het beroepsgeheim. Het beroepsgeheim enerzijds dat is gelinkt aan het feit dat (en dat geldt voor alle opdrachten) je nooit in de plaats mag treden van het management. Dus dat je zelf geen beleid mag voeren of geen beleidsmaatregelen mag aankondigen die eigenlijk voorbehouden zijn aan het management. Je hebt een controlerende functie maar geen functie om in de plaats te treden. Het is een beetje dubbelzinnig want je moet natuurlijk het maatschappelijk belang voor ogen houden maar ja tot waar ga je? Er gaan werknormen of normen door het beroepsinstituut (of een wet dat, maar dat is misschien wat moeilijker want dat is een heel rigide kader) moeten komen. Er moet een raamwerk komen van wat mogen we dan wel zeggen en tot waar we mogen gaan. Ik denk dat dit echt wel nodig is,. Anders gaat de één veel zeggen en de ander weinig zeggen.

Vindt u dan dat er in de normen moet staan over wat je moet schrijven? Sommigen zeggen als je verplicht over dat en dat moet schrijven het opnieuw een standaard tekst wordt, waardoor managers iets gaan schrijven omdat ze iets moeten schrijven en het informatieve er ook weer af gaat zijn.

Ja inderdaad hoe regelgevender je wordt, hoe meer 'tick the box' dat het weer gaat worden en hoe meer je weer een standaardverklaring gaat krijgen (Net zoals in het jaarverslag, waar je dan verschillende puntjes hebt waar geschreven staat "niet van toepassing" of waar er iets geschreven wordt om maar iets te schrijven omdat het verplicht is). Als je dan toch meer informatie wenst te geven, vind ik dat er een soort van principal based approach moet zijn. Deze zegt: "rond die dingen mag je iets zeggen". Dit gebeurt in een breder kader dan de strikte regels die zeggen: "je moet iets zeggen over de waarderingsregels en je moet iets zeggen over de risico's en onzekerheden in het jaarverslag".

Ik ben meer voorstander van een principal based approach dan een pure rule based 'tick the box' omdat dat de informatieverklaring mijns inziens opnieuw wat gaat aanpassen. Want elk bedrijf is verschillend en bij het ene zal het ene meer doorwegen dan het andere. Er moet wel een kader zijn

met wat algemene richtlijnen en wat voorbeelden bij die richtlijnen, eigenlijk een beetje à la ISA's waar er dan algemene principes zijn met voorbeelden waar dat dan de bedrijfsrevisor een leidraad aan heeft.

En denkt u dat het beter zou zijn als er iets aan het jaarverslag zou veranderen?

Ja eigenlijk in het opzicht van 'ik mag niet in de plaats treden van het management' is een uitbreiding van informatie in het jaarverslag beter. Met de inwerkingtreding in jaar 2006 en 2007 van de nieuwe richtlijn (namelijk in het eerste puntje wordt gezegd dat je meer moet zeggen over de risico's en de onzekerheden over niet financiële knipperlichten in personeelsaangelegenheden) zien we toch wel dat daar ook interessante informatie naar voren komt. Dat zijn dingen die eerder het management moet zeggen dan wel de auditor. De auditor moet er dan controle op uitvoeren. Ik ben inderdaad van die optiek (en vanuit het beroepsgeheim) eerder voorstander van een uitbreiding van het jaarverslag door het management dan wel dat het in het auditverslag zelf moet worden opgenomen. Tenzij dat wat in het jaarverslag staat zelf staat niet correct is, heeft een bedrijfsrevisor een corrigerende en controlerende rol.

En er wordt ook gezegd dat men over duurzaamheid in een jaarverslag moet schrijven, moet een auditor dat dan ook gaan controleren?

Ik stel mij de vraag waar eindigt de informatie die wij op den duur moeten geven? Uiteindelijk gaat het ook over de getrouwheid. De stakeholders willen over alles en nog wat informatie hebben: over duurzaamheid, financiële gegevens over de milieuproblemen. Kortom over alle mogelijke problematieken waar het bedrijf mee te kampen heeft. Een auditor moet in zijn controleverklaring een uitspraak doen over de getrouwheid van de jaarrekening om niet over de duurzaamheid want dat is iets wat eigenlijk meer management gebonden is en daar moet hij een uitspraak doen. Hij doet geen operationele audit, hij doet een financiële audit. Hij moet zich niet echt uitspreken over het operationeel beheer of duurzaamheid of wat dan ook. Dat lijkt mij een brug te ver. Mij lijkt dat de taak van een auditor is om de getrouwheid van de jaarrekening te certificeren. Met als gevolg dat alles wat daar buiten staat (inclusief die toekomstinformatie) daar eigenlijk niet in thuis hoort, want dan is de rol van de auditor helemaal niet meer afgebakend.

Dus het moet voor het financiële gedeelte blijven.

Ja, tenzij dat de taak van een bedrijfsrevisor helemaal anders wordt gedefinieerd maar als je zegt getrouwheid van de jaarrekening, dan is het de getrouwheid van de jaarrekening en niet nog duizend en andere dingen.

U zei net dat het probleem gaat zijn: wat mag een auditor dan vertellen? Denkt u dat er veel discussies gaan ontstaan met het management ?

Ja, absoluut. Want het is nu al een probleem als je een niet-goedkeurende verklaring of een goedkeurende verklaring met toelichtende paragraaf geeft. Er is dan een soort van spanningsveld met het management van: "wat ga je nu eigenlijk aan de buitenwereld vertellen?" Dat is als er een niet-goedkeurende verklaring is. Er zal daarvoor al lobbywerk gebeurd zijn tussen het management en de auditor om dingen al dan niet aan te passen en een wending te vinden om toch maar geen

goedkeurende verklaring te moeten geven. Ik denk als de verklaring (die best goedkeurend kan zijn) met key audit matters aangeeft van: "dat was zeer moeilijk, daar hebben we toch wat meer aandacht moeten aan besteden en daar hebben we bijna geen informatie over gevonden", het management helemaal niet happy en hungry gaat zijn om dat mede te delen. Dus er is nu al zoveel discussie als het gaat om een niet-goedkeurende verklaring waarbij ik dat dan wel terecht vind dat je dan aangeeft waarom het niet goed is. Maar dingen vertellen die tijdens het auditproces aan het licht zijn gekomen, moeilijk zijn geweest, maar die los staan van uw verklaring, gaat enorm veel discussie opleveren intern.

En gaan ze dan die informatie nog willen geven, denkt u?

Ze moeten wel. Dat is bijna de basisdefinitie van auditkwaliteit. De auditor moet de fouten en onregelmatigheden opsporen en moet ze ook melden. En bij dat melden natuurlijk komt ook de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor op de proppen. In welke mate is hij bereid om, tegen het management in, die dingen mee te delen? Hoe onafhankelijker je bent, hoe gemakkelijker dat je dat effectief zal doen. Maar je zit in een constante tweestrijd, wetend dat als je dat doet, het management dat niet apprecieert en aandeelhouders ook niet. Dit is een negatief signaal, waardoor je mogelijk de klant gaat verliezen. Dat is wat wij "opinieshopping" noemen. En er is aangetoond dat na een niet-goedkeurende verklaring er significant meer van auditor veranderd wordt.

We weten dat er op dit moment op de auditmarkt vrij veel concurrentie is, dat er een "prijstdruk" heerst. Dit wil zeggen dat er heel veel druk heerst. De auditor zit in een strijd: "ga ik het maatschappelijk belang dienen en zeggen wat ik moet zeggen met de kans dat ik mijn klanten en mijn opbrengsten verlies?" Dat gaat volgens mij alleen maar groter worden als je naast de verklaring (omdat je verplicht bent om extra informatie te geven) ook nog dingen vanuit de bedrijfswereld of bedrijfsprocessen gaat meegeven. Dit gaat alleen nog maar verergeren, want wat ga ik nu nog extra zeggen? Stel nu dat je nu gekozen hebt voor een goedkeurende verklaring. In principe ga je de klant hierdoor niet verliezen. Als je nu nog extra informatie moet geven bovenop die toch goedkeurende verklaring over wat er toch moeilijk is geweest (wat klanten niet graag zien als je de moeilijkheden ten toon spreidt), gaat dat volgens mij nog een grotere soort van auditer shopping zijn. Men gaat op zoek naar wie er conservatiever gaat omgaan met de informatie, wie er minder gaat zeggen over van wat er in het bedrijf gaande is.

Er gaat een switching zijn. Je zit met een intern onderhandelingsproces tussen de klant en de auditor van wat gaan we eventueel aanpassen in de financiële staten of hoe kunnen we dat in onze verklaring zo min mogelijk negatief voorstellen. Dat is al dat soort onderhandelingsproces: als ik dit negatief zeg dan is mijn klant mogelijk geneigd om weg te gaan. Dit is nu al.

Vond u zelf de oude verklaring voldoende informatief voor de stakeholders?

Nee. Ik denk als je niet weet over wat dat een audit gaat, (en het gross van de stakeholders heeft niet noodzakelijk een auditcursus gehad) de controleverklaring dermate standaard abstract geschreven is.

En vond u de controleverklaring ook te technisch ?

Ik vind toch wel de bewoordingen die gebruikt worden redelijk technisch. Het zou wel minder kunnen.

En hoe zouden ze dat kunnen aanpassen ?

Gewoon uitleggen. Proberen om die dingen (zoals bijvoorbeeld reasonable assurance = redelijke zekerheid) uit te leggen in een wat menselijke taal, zoals je dat ook in een handboek zou uitleggen of hoe je dat aan uw studenten uitlegt. Breng wat extra informatie, in een gewone taal over de verschillende begrippen. (Als het gelezen wordt natuurlijk.)

En zou u dat in de controleverklaring doen of ergens daarbuiten ?

Nee om dezelfde reden als bij die website zou ik het in de verklaring laten staan. Ik ben ervan overtuigd dat mensen naar dat auditrapport gaan kijken vooral om de reden dat ze geïnteresseerd zijn naar de verklaring en eventueel uiteraard de audit matters, maar dat ze niet echt geïnteresseerd zijn in hoe dat de audit nu juist verlopen is qua proces en wie dat de verantwoordelijkheden draagt. Dus ze gaan dat (als ze het niet in het auditrapport hebben) zeker niet op een andere plaats gaan zoeken. Niet op een website, niet op een ander.

Zou u echt de termen gaan uitleggen of vervangen door iets dat begrijpelijker is ?

Dat is moeilijk, zomaar vervangen. Ik zou het kort toelichten. De technische termen zouden mogen blijven, maar ze moeten in een begrijpelijke taal kort toegelicht worden. Op deze manier begrijpt de stakeholder wat er staat.

En wat vindt u zelf dat er eventueel aan de controleverklaring verbeterd zou kunnen worden ?

Je moet maar eens een Belgische controleverklaring nemen. Daar staat onmiddellijk verklaring zonder voorbehoud. Dus in België is dat al. Dat staat vooraan en dat zal ook vooraan blijven staan. Als je zegt het gaat over redelijke zekerheid moet er uitgelegd worden wat redelijke zekerheid juist is. Het is een hoog niveau van zekerheid, maar dit is moeilijk uit te leggen. Eigenlijk zijn dat de inherente beperkingen. De verwachtingskloof zoals ik u daarnet heb aangegeven in mijn opinie is "conform Porter". Dus dat is het verschil tussen wat de stakeholder denkt wat jij binnen de audit doet en moet doen en wat dat jij conform de normen moet doen. En er zijn volgens mij drie inherente beperkingen. We doen niet alles, we kunnen niet alle fraude ontdekken (we moeten dat wel zoveel mogelijk proberen) en we zijn ook geen helderzienden, we weten niet 100% wat de toekomst ons gaat brengen dus we kunnen continuïteit ook niet 100% voorspellen. Onze verklaring is dus ook geen faillissementspredicatie. We geven knipperlichten. Die drie inherente beperkingen die de verwachtingskloof, de reasonable gap uitmaken, is volgens mij wat dat er absoluut in die verklaring moet staan.

Ze denken dat wij alles controleren, maar we kunnen niet alles controleren. Wij gaan op een zeker risicogebaseerde benadering steekproeven uitvoeren, dat moeten ze weten. Er is een steekproefrisico.

Het management kan ons dingen op de mouw spelden. Wij kunnen niet alles verkrijgen. We moeten "professional scepticism" aanhouden, maar er is altijd de mogelijkheid dat er relevante informatie wordt achtergehouden door het management. Vanaf dat je uw professioneel oordeel en alle controlemaatregelen hebt genomen, die noodzakelijk zijn, maar het management u dingen niet meldt en verzwijgt, ben je daar niet voor verantwoordelijk. Daarom is KPMG ook vrijgesproken in het geval van Lernout en Hauspie. Omwille van het feit dat wij niet alles kunnen achterhalen als het management het ons verzwijgt. Zij hebben alles gedaan dat nodig was. Dat is dan niet meer onze verantwoordelijkheid. En derde is dat de mensen moeten weten dat wij geen helderzienden zijn, ook naar de dubieuze debiteuren toe ook heel veel is gebaseerd op voorzieningen. Gaat dat uitkomen of gaat dat niet uitkomen? Je kunt dat maar naar best vermogen inschatten net zoals continuïteit. We moeten wel tot een bepaalde grootorde inschatten wat de toekomst gaat brengen, maar je kunt dat nooit 100% met zekerheid weerspiegelen. Dat zijn drie essentiële dingen waarvan de externe stakeholders vanuit gaan dat wij dat wel doen. Weet je wel dat mij dat niet moeten en ook niet kunnen.

In een eigen onderzoek hebben we twee groepen gevormd die wel een accounting maar geen auditing cursus hebben gehad. De ene krijgt het gewone verslag en de andere krijgt het uitgebreide verslag en we zien toch wel verschillen. Degene die een uitgebreid verslag krijgen, bleken toch beter op de hoogte te zijn van wat een auditproces inhoudt dan degene die het hele standaardverslag maar krijgen.

In Nederland denk ik dat de informatiekloof gedicht zal worden maar niet de verwachtingskloof. Je hebt al in 2005 een wijziging gehad, je hebt al met de clarity een wijziging gehad. Deze wijzigingen waren eerder om de verwachtingskloof te dichten, om mensen uit te leggen over wat een audit nu juist is. Hiermee wil men de onredelijke verwachtingskloof dichten. Nu vergeet men bijna wat men in het verleden heeft willen doen, dat blijft de black box die het was en men probeert nu de informatiekloof te dichten. Gewoon extra informatie geven die je voorheen niet verplicht was om te geven, maar om de meer relevante informatie expliciet in je verslag op te nemen.

Je zit eigenlijk met een serieuze kloof gaande van auditor die zijn werk niet goed doet, normen die niet goed zijn, mensen die denken dat je van alles doet dat je niet verplicht bent te doen en daarbij komt bovenop, informatie die ik wist en vroeger niet moest geven die ook niet echt relevant waren in de zin dat ze mijn verklaring niet beïnvloeden. De ene goedkeurende verklaring is de andere niet. Je hebt ondernemingen waar het heel moeilijk was om de audit te doen maar die uiteindelijk toch een getrouw beeld hebben. En je hebt ondernemingen waar het niet moeilijk was iets te doen. Op zich is dit misschien wel relevante informatie naar de stakeholders toe. Dus ja dat is de informatiekloof dichten.

Maar vindt u dat de stakeholders al de informatie dikwijls nodig hebben?

Dat is moeilijk. Hoeveel informatie heb je nodig om de juiste beslissing te nemen? Tot hoe ver moet je daarin gaan? Kom je niet in de plaats van het management? Moet het niet in het jaarverslag staan? Hoe ver moet je gaan?

Ga je niet een deel van de taken van het auditcomité overnemen?

Dat denk ik eigenlijk ook wel. Ik denk zeker dat die interne key audit matters de rol zijn voor het auditcomité. Die moeten binnen het bedrijf (als onderdeel van de raad van bestuur uiteindelijk), die informatie krijgen, want die moeten ook toezicht uitoefenen op de commissaris. Dus dat is nu al: de key audit matters moeten meegedeeld worden aan het auditcomité. Dat blijft binnen de onderneming, dit gaat niet naar buiten.

Ik denk dat alle regelgevers eens even gaan moeten stilstaan bij de signaalfunctie van zo'n controleverklaring en bij wat je te weeg kan brengen door zo'n informatie in het verslag te zetten. Ik ben zeker voor voldoende informatie, zodat je een beslissing kan nemen. Maar net zoals vandaag moeten auditors afwegen: ga ik een voorbehoud of toelichtende paragraaf geven. Dat is een beetje wat ik zou noemen "self fulfilling prophecy". Als je bijvoorbeeld een going concern opinie geeft gaat de onderneming misschien failliet.

Bijvoorbeeld wanneer je twee dezelfde ondernemingen hebt met dezelfde moeilijkheden, maar de ene gaat ver in de beschrijving ervan en de andere niet. Dan gaat de ene veel meer risicovol gepercipieerd worden dan de andere. Je zit met het maatschappelijk belang, je moet de stakeholders informatie geven, maar het grote probleem (en dan spreek ik mezelf tegen met principle based) is als je te veel vrijheid laat en de bedrijfsrevisoren mogen schrijven wat ze willen, dan krijg je een probleem van vergelijkbaarheid met als gevolg dat ondernemingen met puur wat er over hen geschreven wordt, risicovoller gepercipieerd kunnen worden dan een andere. Daar moet je mee oppassen, met die signaalfunctie.

Gaan de mensen dat aankunnen, al die informatie?

Dat is nog zo iets. Hoe ver gaan we gaan? Gaan we tien bladzijden schrijven? Hoe ver gaat dat nog gelezen worden. Ik denk dat er een goede middenmoot zal moeten bestaan tussen wat mag er meegedeeld worden in een raamwerk principled based maar niet volledig vrij en niet te veel want dan gaat ook niemand het meer lezen?

Één van de verwachtingskloven is fraude. Zou u hier eventueel over schrijven in de controleverklaring?

Op dit moment moet je niets over fraude zeggen indien het niet leidt tot een jaarrekening die geen getrouw beeld geeft. Dit zou eventueel nog kunnen gedaan worden in een toelichtende paragraaf, maar nu ook al heb je dat sommige bedrijfsrevisoren dit misschien zullen opnemen in een toelichtende paragraaf en andere weer niet. Dat hangt af van de persoonlijkheidskenmerken van de auditor. Moet er iets over fraude gezegd worden vanuit de pure filosofie dat het de getrouwheid van de jaarrekening niet aantast (en dat is hetgeen waar je uitspraak moet over doen) dan vind ik dat je daar geen uitspraak moet over doen. Als je natuurlijk verder gaat en (zoals in de gedachtegang van de key audit matters) informatie opneemt over moeilijkheden die ontdekt zijn

(en daar was onder meer een fraudegeval dat al dan niet heeft geleid tot een niet getrouwheid) dan zou het er wel in moeten.

Maar om eventueel de verantwoordelijkheden, wat er gedaan is om fraude te ontdekken, zou het eventueel goed zijn om dit op te nemen?

Ja, dat is weeral één van de inherente beperkingen. Het mag perfect in de controleverklaring opgenomen worden dat de auditor allerlei controlemaatregelen moet uitoefenen om fraude te ontdekken, dat hij zijn professioneel oordeel moet gebruiken, kritisch moet zijn bij alle informatie. Dat mag erin maar dat heeft meer te maken met het proces dan of er fraude is of niet. Eventueel wat ze exact gedaan hebben. Dan ga je uw controleverslag nog meer detailleren. Eigenlijk kan je dan uw controleprogramma bij in uw controleverslag steken. Maar gaan mensen dat lezen? Ik weet het niet. Door te concluderen dat er geen continuïteitsissue is, dicht men eigenlijk meer de verwachtingskloof dan dat men extra informatie geeft.

Vindt u dat een goed idee om informatie op te nemen over die continuïteit?

Vanuit de filosofie dat het opnemen in de controleverklaring of je al dan niet een continuïteitsprobleem hebt, met als doel om één van die inherente beperkingen een beetje naar boven te laten komen (m.a.w. wij moeten wel degelijk kijken of dat er een continuïteitsissue is, maar wij kunnen niet garanderen dat) denk ik dat dit een goede zaak is. Om de stakeholders er bewust van te maken dat een auditor ermee bezig is, maar er ook beperkt toe is. Als natuurlijk de beperking niet voldoende wordt benadrukt, dan kan de verwachtingskloof alleen maar vergroten, ervan uitgaande dat de stakeholders bijna bij voorbaat denken: "aha continuïteit, dit is dus eigenlijk een falingspredictiemodel". Daar moet mee opgepast worden. Het mag er van mij zeker in, maar de twee zijden moeten aan bod komen: ja we hebben er naar gekeken, nee we hebben niets gevonden, maar pas op wij zijn ook geen 100% helderziende die kunnen voorspellen of het faillissement zal voorkomen.

Nu staat er niets over in tenzij er een continuïteitsprobleem is en meestal dan nog zonder de inherente beperking dat we niet zeker zijn dat dit effectief gaat plaats vinden. Dus nu weten mensen eigenlijk niet of er al dan niet naar continuïteit gekeken is en wat de beperkingen zijn. Als de manier waarop zowel fraude als continuïteit in het verslag is opgenomen, de inherente beperking ook mee aan het licht brengt, denk ik dat dit de informatiekloof en de verwachtingskloof kan dichten.

Bestaat er het probleem dat er iets in de key audit matters wordt geschreven dat een probleem is of iets dat later dan een probleem lijkt te worden?

Uiteraard. Dat is de inherente beperking, dat je niet weet wat er in de toekomst zal gebeuren. De stakeholders moeten ervan bewust blijven dat wij niet de toekomst kunnen voorspellen. Dus we mogen ook weer niet denken, dat dit nu exhaustief is. Niets gaat exhaustief zijn, omdat je 1) niet alles hebt kunnen controleren en 2) ook naar de toekomst toe niet alles kan inschatten. Dit is niet exhaustief. Probleem is als je met zo veel informatie naar de stakeholders gaat dat zij wel denken

dat dit exhaustief gaat zijn. En dit is heel gevaarlijk. Misschien moet ik dan terug komen van principle based, maar toch ook weer niet "checkpoint achtig"...

Een Belgische bedrijfsrevisor zei dat alle woorden zullen gewogen moeten worden, de media gaat erop inspelen...

Dit is inderdaad zo. Ik denk dat de druk op de bedrijfsrevisoren alleen nog maar groter zal worden. Men zit altijd in een tweedstrijd, het maatschappelijk belang willen dienen en een rechtspraak vermijden maar ook uw klant willen behouden. Ik blijf erbij, hoe meer je in een verslag gaat opnemen, hoe meer je de woorden gaat moeten wikken en wegen om het maatschappelijk belang te dienen en anderzijds uw klant niet te verliezen en dus een rechtszaak te vermijden.

Zijn er voor de rest nog nadelen aan een uitgebreidere controleverklaring?

Ja, de druk op de auditors zal alleen nog maar groter worden. Het beroep gaat misschien nog minder aantrekkelijk worden dan het al is. Het wikken en wegen van uw bewoordingen wat nu al het geval is. Constant de balans houden tussen uw verklaring en uw klant tevreden houden, die balans gaat nog zwaarder worden om in evenwicht te houden, met als gevolg dat ik voorzie dat switching nog een groter iets gaat worden. Als de druk op het beroep gaat toenemen en er nog meer rechtszaken zullen volgen, wie zal dan nog in het beroep willen stappen? En ook bedrijven zullen erop inspelen. Als jij dat met die bewoordingen in het verslag opneemt, dan is het gedaan voor ons en dan ontslaan wij u en dan nemen we wel iemand aan die dat met minder conservatieve bewoordingen zegt. Dat gaat er volgens mij mogelijk gebeuren. Stakeholders gaan meer informatie hebben, maar het kan naar de andere kant overhellen, dat stakeholders verwachten dat dit het meest exhaustieve zal zijn wat ze kunnen krijgen.

Heeft u zaken die u heel belangrijk vindt dat deze dienen opgenomen te worden in de key audit matters?

Vanuit de filosofie dat wij de getrouwheid van de jaarrekening moeten certificeren, moet je aan een verklaring hangen en die moet je die toelichten indien deze niet getrouw is. De rest vind ik, is internal affairs en vind ik niet de taak van de auditor. Dat is een beetje zoals de management letter, deze blijft ook intern en moet opgespoord worden met het audit comité. Je moet heel voorzichtig zijn met dit naar de buitenwereld te brengen, omwille van de signaalfunctie die je geeft. De ene gaat dat wat conservatiever brengen dan de andere, ook al gaat het misschien om hetzelfde risico. Je gaat dit op een andere manier ervaren. Je moet zorgen dat je niet een te negatief signaal geeft dat bijna gaat leiden tot self fulfilling prophecy. Want als je zegt er was een heel groot probleem in het verzamelen van informatie en je zegt dat met een hele paragraaf of een klein zinnetje en het was dezelfde paragraaf bij beide ondernemingen, dan is het signaal bij de ene wel zwaarder en dan gaan stakeholders daar veel zwaarder aan tillen. En dat is voor de onderneming geen goede zaak.

Er zijn echter wel twee theorieën, je hebt "self fulfilling prophecy" die zegt als je een continuïteitsverklaring geeft dat je een faillissement induceert. Het kan echter ook "self defeating" zijn, dat wil zeggen als je de problematiek naar boven brengt, dat bedrijven er iets aan doen en

dat het dus net niet gebeurt. Dat geldt hier ook, door problemen naar buiten te brengen gaan bedrijven misschien een schok effect hebben, van oei, dat signaal willen wij niet meer hebben, dus daar gaan wij iets aan doen om dit in de toekomst niet meer in ons verslag te hebben staan. Dit is misschien een voordeel. Dat valt nog af te wachten hoe men erop zal reageren. Ik denk misschien op korte termijn, dat bedrijven niet graag gaan hebben dat de informatie naar buiten komt omdat dit een mogelijk verkeerd beeld schept van de onderneming.

Zullen er nog andere voordelen zijn?

De verklaring zal vooral meer informatief zijn naar de stakeholder toe. Maar dat kan ook een nadeel zijn als dit "self fulfilling prophecy" wordt. Voor het beroepsveld is dit echter niet welkom.

Mondeling toelichten is misschien een beter alternatief. Het sluit misschien aan bij wat wij hebben vastgesteld dat het educatieve (het feit dat je meer uitleg geeft) beter de verwachtingskloof dicht dan een gewone standaard. De mogelijkheid tot vragen kan heel wat misvattingen wegwerken. Dit geldt bijvoorbeeld ook als je als student: ja kan vragen om iets uit te leggen wat niet snapt.

Bedankt voor uw tijd en medewerking.

Interview mijnheer Pickeur en mevrouw Vanbeveren

Mijnheer Pickeur: We hopen dat onze normen tegemoet komen aan wat de Europese Commissie wil, maar dat is niet echt zeker. Bijvoorbeeld met ISA 720 denk ik dat we te weinig hebben. Omdat wij spreken over “to consider a material misstatement” en in Europa spreekt men van “to identify a material misstatement”. Dat klinkt allemaal hetzelfde, maar dat is het niet. Consider is veel lager dan to identify. Dat is een soort gecodeerde taal. Wat men in de internationale omgeving probeert te doen is dat de auditor kijkt naar de financiële staten en other information en gaat kijken of daar inconsistenties zijn. En dat is nieuw, hij gaat ook kijken naar de other information en zien of daar dingen in staan die overeenkomen met de kennis die hij verworven heeft tijdens de audit. Als daar inconsistencies zijn, moet je ook iets doen. Dit is nieuw, dit kennen we niet. Maar wat er niet in staat en wat er in Europa wel is, is dat de auditor moet kijken of al de andere informatie vereist door de wet er is. Dat krijg je niet verkocht in Noord Amerika. Ze kennen dat niet. In de VS is het bijvoorbeeld een heel probleem wat je doet met other information die tevoorschijn kwam na het ondertekenen van het controleverslag.

Wat is de PCAOB?

Mijnheer Pickeur: Dit is de toezichthouder, het beroep. De IAASB is de internationale regelgeving, de PCAOB is de Amerikaanse regelgever. Die stelt auditnormen op voor listed entities. (Enkel voor listed entities). En alle andere ondernemingen (als die een audit willen, want dat is niet verplicht) kunnen de normen van de IAASB gebruiken of de normen van de auditing standard board. Je hebt daar dus twee soort normen, de PCAOB en de IAASB. Dan heb je er ook nog in Europa en dat zijn de verordeningen en de richtlijnen. En men probeert die drie min of meer op elkaar af te stemmen. Bijvoorbeeld wij spreken van KAM, zij spreken van CAM en in Europa heeft dat geen naam.

De PCAOB heeft toch ook voorstellen gedaan?

Mijnheer Pickeur: Ja dat zijn de CAM die wij de key audit matters noemen. Er is geen sprake dat ze daar de internationale normen aannemen. Zij kopiëren en wijzigen altijd iets. De IAASB en de PCAOB zijn van elkaars werkzaamheden op de hoogte. Beiden hebben het recht om een waarnemer naar elkaar te sturen. Dit wil echter niet zeggen dat men elkaar kopieert. Zij zijn ermee begonnen omdat de IAASB ermee begonnen is en de IAASB is ermee begonnen omdat de Europese Commissie ermee begonnen is. Dat beïnvloedt elkaar wel.

Zij hebben ook een alternatief voorgesteld...

Mijnheer Pickeur: Wij blijven bij ons voorstel. Ook omdat wij de eerste waren. Dit is een moeilijk verhaal want wij hebben ook Amerikaanse leden, maar globaal gezien denkt deze board dat onze voorstellen beter zijn dan deze van de PCAOB. Of dat deze voorstellen voldoende zijn voor de Europese Unie, dat valt nog af te wachten.

Hoe vond je deze voorstellen?

Mijnheer Pickeur: Daar doen wij niet aan mee. Ons idee is om de auditor te laten rapporteren aan de “charges in governance” en daaruit gaan wij proberen met een filter een aantal KAM’s te halen.

Dat is niet de manier waarop men werkt bij de PCAOB. Daar gaat men min of meer werken met significant matters, iets wat wij niet doen. We proberen uit heel deze populatie (wat geeft de auditor aan het auditcomité) een aantal zaken te destilleren die in de controleverklaring moeten. Nu het grote probleem is de filter. De meeste commentaren die we kregen is dat de filter niet duidelijk genoeg is. Dat is paragraaf 8 van ISA 701 en die paragraaf vond men onvoldoende. Nu is men aan het werken om die filter te verduidelijken. Van wat de externe bedrijfsrevisor aan de auditor vertelt, moeten de belangrijkste dingen in het auditverslag. Maar dit is geen originele informatie of geen informatie die door de instelling zou moeten worden gepubliceerd, omdat de auditor verbonden is aan het beroepsgeheim. Dat is een serieus probleem.

Gaat er nog toegevoegde waarde geleverd worden als de informatie in de controleverklaring dezelfde is, als deze in de jaarrekening en in het jaarverslag?

Mijnheer Pickeur: Ja en neen. Er zijn een aantal field testen geweest. Een aantal grote kantoren hebben voor het jaar 2013 nieuwe verslagen opgesteld en daar lessen uitgetrokken. De filter is te groot. Deze filtert niet genoeg. En wat daar is uit gekomen is het probleem van original information, de betrouwbaarheid. Maar in de mate dat die KAM te maken heeft met audit, is dit geen originele informatie. Dat is originele informatie in de mate dat dit met de jaarrekening te maken heeft. Maar als een auditor zegt ik heb heel veel tijd moeten besteden aan een topic, heeft dit heel weinig te maken met original information. In Engeland moet je daar bijvoorbeeld ook nog je materialiteitsdrempels in zetten. Dat is niet in het model van de IAASB. Dit gaat er waarschijnlijk ook niet in komen. Men wil dit in Europa ook.

Hoe zit dat in Nederland? Daar zijn ze inderdaad deze controleverklaring aan het testen?

Mijnheer Pickeur: Een aantal beursgenoteerde ondernemingen hebben gevraagd in de nieuwe stijl het verslag op te stellen. Dit gebeurt vrijwillig en met toestemming van het instituut (NBA). Je zou dit een publieke field test kunnen noemen. En tot nu toe loopt dit redelijk goed. De meeste voorbeelden van het nieuwe verslag heb je in Engeland. Zij hebben een ander model dan wij. Zij hebben een model dat waarin het auditcomité ook een verslag publiceert. En dat kennen wij niet. Dat hebben wij niet in Europa. Een auditcomité in onze governance structuur is bij ons een onderdeel van de raad van bestuur. En is geen orgaan van de vennootschap. In Engeland is dit wel een orgaan van de vennootschap en die publiceren een eigen verslag. Dit verslag wordt beoordeeld door de commissaris. Dit is een heel ander model dan wat wij hebben.

Denkt u dat het interessant is dat er hier ook zoiets komt?

Mijnheer Pickeur: Wij zitten met het probleem dat dit een typische governance structuur is in Engeland, die weinig elders in de wereld gekend is. Wij zijn een international board dus wij kunnen het Engelse model niet echt kopiëren. Ik vind dit een interessant mode, maar het gaat niet in Europa.

Stakeholders willen heel veel informatie...

Mijnheer Pickeur: We hebben 139 brieven gekregen. Alle opstellers van jaarrekeningen zijn tegen de voorstellen. De beleggers die vinden dit schitterend en die vragen er nog wat bij. Hoe vind je

hier een balans? De regulator in het algemeen is positief, de auditkantoren zijn aarzelend positief (die moeten het werk doen, dus niet voor de te vinden).

Geloof u zelf dat er toegevoegde waarde gaat zijn?

Mevrouw Vanbeveren: Dat is een heel goede vraag. Veel gaat afhangen van wat er precies in de controleverklaring gaat staan. Hoe dat men de informatie gaat verwoorden en of dit terug zal leiden tot een standaard tekst. Als het terug gaat leiden tot een standaard tekst, dan gaan we terug de vraag krijgen naar meer informatie, andere informatie. Als men de bedrijfsrevisor de ruimte gaat geven om hier zelf over te schrijven, dat heeft dit wel toegevoegde waarde, absoluut.

Je gaat moeten evalueren in de praktijk hoe dit gaat worden ingevuld.

Mijnheer Pickeur: Wat altijd terug komt is: gaan we de werkzaamheden van de auditor in de key audit matters en de uitkomsten hiervan opnemen? Een deel van de board en een deel van de investeerders zijn er tegen. Wat de auditor gedaan heeft, willen ze niet lezen. Ze willen wel weten wat het resultaat hiervan is. En de kantoren zeggen: "wij kunnen toch niet elke procedure opnemen die wij gedaan hebben want dat kunnen er tien zijn". Moeten we die dan alle tien geven?

Mevrouw Vanbeveren: Plus je moet ook zien hoe ver je gaat met de conclusie. De bedoeling is niet dat je deelconclusies gaat geven. Je hebt de opinie van de jaarrekening en dat is één stuk. Als je daaronder de KAM gaat zetten (de belangrijke elementen die de auditor heeft overwogen bij het komen tot zijn conclusie) moet je zien dat de stakeholders en de beleggers daar niet naar gaan kijken en dit gaan beschouwen als de opinie van deze KAM.

Mevrouw Vanbeveren: Dus dat komt ook heel dikwijls terug dat we die "piecemeal opinion" niet mogen stimuleren. Maar dat wordt heel moeilijk. Het is inderdaad zo dat wanneer je zegt: "ik heb dit gedaan en dit was het besluit" je min of meer een piecemeal opinion hebt. Dan heb je precies een opinie over dat stuk en dat wil niemand.

Moet er over fraude geschreven worden?

Mijnheer Pickeur: Je kan wel zeggen: "ik vermoed fraude", maar dan gaat iedereen zijn haar recht omhoog staan. Dan gaat iedereen zich afvragen: "is er nu fraude of niet, waarom vermoeden ze dat..."

Vindt u dan dat er best over fraude geschreven dient te worden of is dit te moeilijk?

Mijnheer Pickeur: Dat is een heel moeilijk punt. Wij denken dat dit wel moet, maar we beseffen dat dit heel moeilijk te realiseren valt. Je hebt sectoren waar dat bijna gebruikelijk is (dan bedoel ik niet fiscale fraude, maar fraude in de interne controle van de hotelsector, restaurants, daar heb je dat vaak in de vorm van diefstallen). Je gaat investors hebben die verwachten dat je daar iets over zegt. Die zeggen: "dat is toch een heel gevoelige sector, heb je daar niets over gedaan?"

Gaan mensen dit dan niet totaal verkeerd interpreteren? En hun geld weg halen?

Mijnheer Pickeur: Ik ben altijd bang dat men gaat zeggen: "mensen gaan dat verkeerd interpreteren". Je kan er toch wel vanuit gaan dat de belegger toch enige kennis heeft van deze zaken. Dat is toch geen volledige leek, die zou daar toch iets van moeten verstaan. Als hij de jaarrekening verstaat dan gaat hij toch wel het commissarisverslag verstaan.

Is het nu de bedoeling dat er normen gaan opgesteld worden van dat hoort erin?

Mijnheer Pickeur: Principle based houden. We hebben nu een nieuwe paragraaf acht geschreven die gebaseerd is op wat een firma ons had verteld en dat zou nu de nieuwe filter worden.

Mevrouw Vanbeveren: Heel de ISA's zijn principle based. Er staat slechts heel af en toe wat je moet doen.

De bedrijfsrevisoren vinden het heel moeilijk over wat ze nu zullen moeten schrijven, omdat ze met de professionele oordeelvorming een beetje in de problemen komen. Ze willen een richtlijn hebben over wat ze mogen schrijven of niet. Anderen vinden het juist goed dat ze mogen kiezen waarover we schrijven, dat het niet zo strak is.

Mijnheer Pickeur: Veel hangt af van hoe de filter zal omschreven worden.

Mijnheer Pickeur: Van determining KAM, paragraaf acht en nu hebben we een nieuwe gemaakt. Veel verschil is het niet. We hopen dat dit toch wat meer aangrijpingspunt geeft. Er zijn nu twee filters.

The auditor shall determine, from the matters communicated with those charged with governance, those matters that required significant auditor attention in performing the audit, with consideration given in particular to:

- (a) Areas identified as significant risks in accordance with ISA 315 (Revised) or involving significant auditor judgment.
- (b) Areas in the financial statements that involved the application of significant judgment or estimation by management.
- (c) Significant events or transactions that occurred during the year.

Mijnheer Pickeur: Je gaat dus eerst kijken naar alles wat er tegen het audit comité wordt gezegd en dan ga je naar "the significant risks" kijken, naar "application of significant judgement" en naar "significant events". Maar dat wil niet zeggen dat je geen andere dingen kan doen. Gaat dit werken, dat weet ik niet?

Mijnheer Pickeur: Daar proberen we een onderscheid te maken tussen "original information" en "sensitive information". Sensitive is geweten, maar kan wel zeer gevoelig liggen. Het is echter niet original. We gaan ervan uit dat alles dat door een instelling gepubliceerd wordt waar dan ook geen original information is. Het is namelijk al eens gepubliceerd.

Paragraaf tien gaat dan over hoe moet je dit communiceren? Dat was minder gevoelig.

Hoe komt het dat men in Nederland de verklaring al wel aan het testen is?

Mijnheer Pickeur: Dit was een vraag van de genoteerde ondernemingen. Ze hebben de eerste verslagen bekeken. Ze zijn nu op zoek of er nog andere zaken in opgenomen dienen te worden, zoals bijvoorbeeld hoe ver men dient te gaan met materialiteit. In Nederland haalt men meer rechtstreeks de informatie bij beursgenoteerde ondernemingen. Men luistert, voert uit en evalueert. Ze hebben ook een Angelsaksische traditie. Bovendien is het een beroep met een hele lange traditie. Je hebt er meer discussie rond die dingen dan in ons land. Ze staan voor die dingen meer open. Wij kijken eerder naar wat er in Frankrijk gebeurt. In Frankrijk bestaat het ook: la justification. In Frankrijk moet de commissaris al jaren een justification nemen van zijn opinie. Dit is echter niet goed uitgewerkt. Het is een gemiddeld succes. De norm is vrij vaag. Het zal alleen maar zijn voor de PIES. In wezen moeten zij zeggen waarom ze tot een opinie gekomen zijn.

Gaat dit in Nederland verplicht worden vanaf 2014?

Mijnheer Pickeur: Men zou nu verder gaan met de verordening van de richtlijnen, maar zij laten wel toe dat men een norm vervroegd toepast. Dit is niet vervroegd toepassen want er is nog geen norm. Er is slechts een ontwerp. Dit is zelfs voor Nederland ongewoon. Wat ze zouden kunnen doen is, vanaf dat we een norm hebben en erin staat wanneer die van toepassing is, deze te vervroegen. Bij ons ligt dat heel moeilijk.

Hoe gaan ze in België verder gaan?

Mevrouw Vanbeveren: Voorlopig is het derde deel gestationeerd. Onze huidige bezorgdheid is om eerst alle internationale standaarden van toepassingen te maken in België. We hebben de ISA's die van toepassing gemaakt worden, maar er zijn nog andere standaarden die men wil invoeren.

Mevrouw Vanbeveren: En ten tweede zal er voor de nieuwe ISA's een nieuwe norm ontwikkeld moeten worden, want er komen nog een heel aantal nieuwe standaarden bij. De norm van 2009 is beperkt tot de ISA's zoals ze van toepassing waren op september 2008. Dit komt omdat het een verzoek was om geen "carte blanche" te geven voor alle toekomstige standaarden en men hier nog steeds een zicht wil op hebben.

En het kan nu nog bemoeilijkt worden met Europese dosering. De Commissie krijgt een volmacht om normen goed te keuren. Dat gebeurt bij verordening, dus dat is onmiddellijk van toepassing. Maar hoe Europa dat gaat spelen, weet ik niet. Ze zijn een timeline aan het uitzetten. Men gaat misschien het hele bestaande pakket in één keer doseren.

Mevrouw Vanbeveren: Het 3^{de} deel is niet voorzien door de ISA's. Het is puur Belgisch. Je kan al een verslag over de interne controle van toekomstverwachtingen vragen aan een bedrijfsrevisor om daarover uit te spreken, maar dat staat niet in je publiek commissarisverslag. Nu wij dachten dat ondernemingen en vooral aandeelhouders, misschien verwachtten dat in het commissarisverslag duidelijk wordt gesteld, niet alleen hoe het met de jaarrekening is gesteld, maar ook hoe het met andere zaken zoals interne controle gesteld is. Het is een deel dat

geïntegreerd zou worden op verzoek van de onderneming over een welbepaald onderwerp en dan wordt gezegd wat er verwacht wordt. Maar omdat we in een ontwerpfase zaten en er toch wat vragen rond gekregen hadden, hebben we het terug getrokken en geparkeerd. Het blijven voorlopig twee delen. Het is een andere aanpak. Hier is het voor de onderneming die het vraagt en dus niet zoals de IAASB verplicht voor elke onderneming. Het blijft gelinkt aan de jaarrekening, maar het gaat niet over andere info.

Mijnheer Pickeur: De IAASB heeft duurzaamheid uit de ISA 720 gehaald. Ook integrated reporting is verdwenen.

Vindt u dat er over integrated reporting geschreven dient te worden?

Mijnheer Pickeur: Dat is moeilijk te zeggen. Het is een heel zwaar probleem in de rest van de wereld. Als je het apart publiceert, kijkt de bedrijfsrevisor er niet naar. Er is wel een project dat misschien gaat beginnen over integrated reporting. We weten niet of het de bedoeling is dat de auditor hier ook naar gaat kijken. Het probleem met integrated reporting is dat het niet allemaal aparte verslagen zijn, maar geïntegreerde verslagen zijn en de vraag is wat kan je daar als auditor voor doen? Binnen de integrated reporting council heeft men daar een werkgroep over.

Mijnheer Pickeur: Een voorbeeld van een onderneming met een geïntegreerd rapport is de Port of Rotterdam. Het is een verslag van EY dat bestaat uit drie opinies: other Legal en regulatory requirements, opinion with respect to the port en opinion with respect to the Financial statements.

Dan zou de auditor veel extra moeten kennen...

Mijnheer Pickeur: En de vraag is: wil men dat? Het land dat daar het verste mee staat is Zuid-Afrika. Daar is men begonnen met Integrated Reporting.

Gaat de IAASB dit overwegen?

Mijnheer Pickeur: De vraag is wat gaan we daar mee doen? We zullen wel iets moeten doen, maar wat? De ideeën staan nog in zijn kinderschoenen. De vraag is: is dit een hype of is dit echt?

Mijnheer Pickeur : We hebben ISA 3000 en in principe kan het wel lukken met die norm. De auditor kan onder deze norm al rapporteren over niet-financiële informatie. Het gebeurt ook. Het zal belangrijker en belangrijker worden. Ook daar moeten we zien hoe gaat dit evolueren. We hebben die standaarden, ze worden gebruikt, maar wat kan nog meer?

Mijnheer Pickeur: Het framework van integrated reporting is high level. Het zijn een paar principes. Dit is heel anders dan het accounting framework dat gedetailleerde regels heeft (ondanks ook principle based). Het integrated reporting framework is een paar bladzijden. Dat zijn een paar high level principles. De vraag is: hoe moet je dat auditten?

Mijnheer Pickeur: We hebben bijvoorbeeld een norm over Greenhouse Gas emission. Daar is een norm voor 3410, die zegt hoe je dit moet auditten. Dat is een zeer specifiek domein. Daar moet je deskundigen bijvragen die de berekeningen begrijpen. Maar het kan. In Canada bijvoorbeeld doet men dit. Dit vermelden ze dan in een verslag, maar dit verslag is in principe niet publiek. Het is

een verslag dat bestemd is voor degene die het gevraagd heeft, voor de raad van bestuur... Het wordt niet gepubliceerd. Dan wordt er aan de raad van bestuur gezegd wat jullie hier zeggen klopt of we hebben geen informatie waaruit blijkt dat dit niet klopt. (Bv. In Australië grootste voetafdruk zijn reizen)

Zou men dit in de controleverklaring opnemen?

Mevrouw Vanbeveren: Dat is de vraag die wij ons gesteld hebben bij het derde deel. Moeten we al dan niet, niet-financiële informatie opnemen in het publiek verslag van de auditor, mits dat het verzoek komt van de onderneming om het daarin op te nemen en niet in een apart verslag. Het is nu echter wel geschrapt omdat men er nog niet rijp voor is. Dat heeft ook te maken met integrated reporting dat zegt het is geïntegreerd.

Mijnheer Pickeur: Een ander voorbeeld is de "equal opportunities act van Zuid-Afrika". Deze handelt over de voorzieningen van niet blanken binnen onderneming. Dit zijn vrij gedetailleerde bepalingen. Je kan laten controleren door de auditor of je voldoet aan de eisen van de wet. Je kan alles integreren en vragen dat er een opinie wordt over uitgesproken. Dit is niet evident. Vooral ook niet omdat er geen normen voor zijn.

Mijnheer Pickeur: Bijvoorbeeld de haven van Rotterdam: Wat men zegt is in lijn met wat de onderneming zegt. Het zegt nog niet veel. Het zegt nog niet dat het goed is.

Gaat de onderneming al deze informatie in de controleverklaring willen?

Inge Vanbeveren: Wat men in België heeft proberen te doen is de ondernemingen zo ver te krijgen dat ze het zelf vragen. De norm was vrij high level. Als één onderneming dat vraagt om te doen in zijn publiek verslag en de rest dit niet doet, gaat het publiek zich vragen beginnen te stellen: waarom doet die onderneming het wel en de andere niet? We noemen dat de discipline: wanneer één dit doet, kun je verwachten dat ze het allemaal doen.

Is er met de norm nog iets veranderd in België?

Inge Vanbeveren: De reden van de bijkomende norm is omdat de ISA's van toepassing worden en de controlenormen worden opgeheven. Wat het tweede deel betreft zouden we dan in een vacuüm belanden. De bedoeling van de bijkomende norm was ervoor zorgen dat de belangrijkste zaken terug opgenomen worden in het normatief kader, gebaseerd op wat er internationaal bestaat. En we hebben in België nu ook een voorbeeldverslag opgenomen in de norm. Voorheen waren dat stukjes. Nu hebben we één verslag. Dat we in de titel zeggen welk oordeel het is, nemen we over van de oude verklaring. Dit is niet in de ISA's verplicht. Natuurlijk als Europa met een verordening komt, valt alles weg. Dan is deze verordening rechtstreeks van toepassing. Dat er evoluties zullen komen is zeker.

Moet de going concern opgenomen worden?

Mijnheer Pickeur: Dit lukt niet goed en daar gaan we waarschijnlijk een heel andere kant mee op. Ze hebben een aparte groep gecreëerd om enkel en alleen naar het probleem going concern te kijken.

Mijnheer Pickeur: In de opinie zei men dat de going concern hypothese correct is en dat een onderneming nog in bedrijf is en de normale boekhoudregels nog kan volgen. Dat gaat er altijd in staan, maar dat vindt niemand eigenlijk nuttig. Het tweede deel zijn de material uncertainties over die going concern. Dat is wel nuttig. Er is nu aan de accounting standards board gevraagd dit uit te leggen, maar die willen daar niet veel over zeggen. Via een omweg gaat men uitleggen wat dit is. Dit ligt zeer moeilijk. Vooral voor banken is dat een probleem. Want als je van een bank zegt het zou kunnen dat ze niet meer bestaat, dan bestaat ze niet meer. Zoals iemand zei dit is geen early warning maar dit is een final warning. Als we een earning warning in dit systeem (de nationale bank) hebben dan kunnen we onze deuren sluiten. Dan is het inderdaad een final warning. Binnen de voorstellen van Europa is er ook gesproken om een going concern statement op te nemen in het verslag. Er is vraag naar. Maar het is niet evident. We hebben het er moeilijk mee. Het is niet simpel. Het probleem zijn de close calls. Hoe ga je daarmee om? Heeft het zin om te zeggen dat het afgelopen jaar de onderneming bijna failliet was, maar ze het gered hebben? Het is natuurlijk zeer nuttige info, maar hoe ga je daarmee om? Je moet ervoor zorgen dat het geen self fulfilling prophecy wordt. Nu gaan ze dat proberen een beetje anders te doen.

Mijnheer Pickeur: Het probleem is dat het begrip "material uncertainty" niet duidelijk is. Wat betekent dit?

Het is misschien een goed idee omdat te verduidelijken?

Mijnheer Pickeur: Dat is niet aan ons. Dat is de accounting standaard zetter en die doet het niet.

De standaard moet aangepast worden. Als die verduidelijkt zou worden, kan men misschien wel de continuïteitsverklaring opnemen?

Mijnheer Pickeur: Ja, nu gaan we dat gevoelig afzwakken. Een speciale werkgroep moet daar naar kijken. We hebben wel een norm rond going concern. Ook het Belgisch instituut heeft die. Een bedrijfsrevisor moet inderdaad kijken naar de going concern, maar wat dit inhoudt, weet geen mens.

Mijnheer Pickeur: Men zou nu gaan naar een "exception based report". Er zou alleen maar iets worden gezegd als er iets te zeggen is. Dat is ook gevaarlijk. In de VS staat men ook niet ver. Ook de Europese Commissie vraagt het, maar heeft niet gezegd wat het is.

Mijnheer Pickeur: Bijvoorbeeld in het bankwezen is er de vraag: kijkt men nu naar de liquiditeit of de solvabiliteit? De liquiditeit is op zich niet zo'n probleem, daarvoor hebben ze centrale banken uit gevonden. Als die bank voldoende rendabel en solvabel is, kan een centrale bank altijd geld lenen. Dat is een liquiditeitsprobleem voor een bank die voor de rest rendabel en solvabel is. Solvabiliteit is een heel ander verhaal. Dat is over u eigen vermogen. Als dat er onvoldoende is, dan heb je een serieus probleem. Liquiditeit kan ook een serieus probleem zijn, maar in principe kan een centrale bank dat oplossen omdat zij zo veel geld hebben als ze zelf wil. Men gaat alleen maar geld storten

als men overtuigd is van de levensvatbaarheid. Een liquiditeitsprobleem kan echter zeer ernstig worden, maar ga je dat vermelden of niet? We hebben ratio's hiervoor: liquiditeitsratio's, solvabiliteitsratio's. We hebben ooit aan het IBR gezegd, als je die weg wil opgaan dan zou de bedrijfsrevisor naar die ratio's moeten kijken. Als men aan die ratio's voldoet, zou ik verwachten dat men daar niets over zegt, voldoet men niet aan die ratio's dan wordt het moeilijker. Want als de bedrijfsrevisor er iets over zegt en de bank er niets over zegt, wordt het wel moeilijk. Dat zijn zeer moeilijke onderwerpen.

Mijnheer Pickeur: Bij gewone ondernemingen lijkt me dat veel minder een probleem. Bij banken lijkt me dat meer een probleem. Gewone ondernemingen hebben zich ten gevolge van de crisis moeten herfinancieren. Die hebben bijvoorbeeld leningen afgesloten op vijf jaar, in 2008 moest dat herzien worden. Toen wou men niet veel kredieten geven, of tegen prijzen die veel te hoog waren. Dan kan je als bedrijfsrevisor wel de vraag stellen of deze onderneming in staat zal zijn om die schulden te herfinancieren. Dat is heel moeilijk te zien. Je kan wel zeggen ze zijn ermee bezig, of ze zijn ermee bezig en het gaat niet goed. Maar wat moet je erover zeggen? Je kan er de aandacht wel op richten met een "emphasis of matter paragraaf". Je kan zeggen van kijk de helft van de financiering komt op vervaldag. Het is onduidelijk of de onderneming dit zal kunnen herfinancieren. Dit kan je vandaag al zeggen, dit is een emphasis of matter paragraaf. Dit is belangrijk. Dit kan je zeggen als dit erg is.

Mijnheer Pickeur: Het is niet de bedoeling toelichtende verklaringen te geven om goedkeurende verklaring te ontwijken. Degene die dat zou doen, wordt op de vingers getikt. Want het is heel duidelijk wanneer een toelichtende paragraaf kan gebruikt worden volgens de algemene controlenormen. Het is ook heel duidelijk wanneer dit wel of niet gebruikt mag worden onder de ISA's. Dat wil niet zeggen dat men misschien af en toe een paragraaf vindt die probeert het oordeel af te zwakken zonder het oordeel aan te passen. Maar het mag niet. Het oordeel moet duidelijk blijven en een "emphasis of matter" mag daar geen afbreuk op doen.

Je kunt dus 2 paragrafen hebben:

- Emphasis of matter: dit heeft te maken met accounting problemen
- Other matter: dit heeft te maken met audit problemen

Maar in beide gevallen blijft de opinie. Je kan deze niet kwalificeren

Mijnheer Pickeur: Ik denk dat toelichtende paragrafen minder en minder gaan voorkomen. De relatie tussen "emphasis of matter", "the other matter" en "KAM" is vrij onduidelijk. Want KAM is enkel voor beursgenoteerde ondernemingen en de twee andere paragrafen, voor alle ondernemingen. Schaft men dit af, dan schaft men dit voor iedereen af. Dit is niet de bedoeling. Zou de going concern geen KAM kunnen zijn. Want waarom zou je dat apart zetten in het verslag? Going concern enkel als er iets over te zeggen is, wordt dan een key audit matter.

Bestaat de kans dat er over iets wordt over gekeken bij het opstellen van de key audit matters?

Mijnheer Pickeur: Daar gaan zeker discussies over zijn. Want het gaat over significant matters, maar wat zijn significant matters? Jij kan daar een ander oordeel over hebben als ik. Het kan inderdaad zijn dat je verkeerd filtert.

Gaan ervan rechtszaken komen?

Mijnheer Pickeur: Dat is de grote vrees. Maar zolang je zegt wat juist is...De original information zou wel een probleem kunnen zijn.

Mijnheer Pickeur: Er gaat een dynamiek ontstaan, waar je al discussiërend met het auditcomité waarschijnlijk, de instelling die je controleert, gaat overtuigen om meer disclosures te geven. Er gaat een zekere dynamiek ontstaan. Want het is geen negotiatie. Want de auditor zegt dit zijn de vijf dynamieken en zo ga ik ze verwoorden. Het kan zijn dat het comité zegt, dit heb ik niet graag, ik ga er zelf over schrijven. Wat in wezen gebeurt met het auditcomité in Engeland. Men heeft in Engeland wel gezien dat het auditcomité meer begint te zeggen. Omdat de hele discussie met de auditor moeilijk wordt.

Gaat de externe auditor dan niet het beetje het werk doen van het auditcomité?

Mijnheer Pickeur: Niet noodzakelijk. Hij zegt nu al dit zijn de moeilijke punten en dan moet je daar als auditcomité toch iets aan doen. De bedoeling is dat er een dialoog komt. Dat men in de financiële staten meer disclosures gaat opnemen bijvoorbeeld. In Engeland begin je wel meer te zien dat ondernemingen zeggen als men daarover gaat schrijven, dat is niet plezant, dan gaan we er zelf over schrijven, in woorden die ons beter liggen.

Gaat de verwachtingskloof gedicht worden?

Mijnheer Pickeur: Dat weten we pas als het geëvalueerd wordt. Je gaat waarschijnlijk onderzoek hebben naar de impact van de KAM's. Dit zal wellicht een paar jaar duren, want iedereen moet zijn weg zoeken in de normen.

Mijnheer Pickeur: Als je nu niets hebt, gaat dat? Kan je nul KAM hebben? Dat is gemakkelijk, dan moet je er als auditor niet over schrijven. Dat willen we liever niet hebben. Maar we zitten in een aantal landen met beursgenoteerde ondernemingen die niets hebben (bijvoorbeeld. brievenbusondernemingen). Daar heb je geen KAM. Maar als je een gewone onderneming hebt, laat je dan toe dat er geen KAM is? Kan dat? Je mag niet vergeten dat het over listed entities gaat. En wij zouden willen dat er altijd zeker één punt is. Er zijn effectief ondernemingen waar je niets over kan zeggen.

Mijnheer Pickeur: We willen nu ook niet dat er 100 dingen in staan. Dus het is ook een hele discussie geweest, gaan we daar nu een range zetten (bijvoorbeeld 1 → 5). Dit wordt terug in vraag gesteld. De informatie mag niet zodanig zijn dat je er als lezer begint over te kijken. Het moet te verwerken zijn.

Denkt u dat de mensen de controleverklaring lezen?

Mevrouw Vanbeveren: Ik denk dat de verklaring wel gelezen wordt, maar dat er bepaalde delen gelezen worden. (Zoals de opinie, de toelichtende paragraaf of other matters paragraaf..., m.a.w. alles wat afwijkt van de "boilerplate" tekst). Dat men nu elke keer de paragraaf met verantwoordelijkheden gaat lezen. Dat denk ik niet. Dat is elk jaar hetzelfde.

Hierover bestaat nu het idee om dit te verplaatsen naar een algemene website.

Mevrouw Vanbeveren en Marc Pickeur: Persoonlijk vind ik dit geen slecht idee. Of plaats dit in een annex. De vraag is natuurlijk, wie beheert de website. Iemand serieus, zoals een instituut.

Een ander zeer groot probleem is the name of the engagement partner?

Mijnheer Pickeur: Er zijn landen die dit niet willen geven. Nu willen ze hem identificeren met zijn nummer. Dit wordt in Canada gedaan. In Europa wordt er nu al de naam onder gezet. 'The name of the auditor' is een zeer zwaar probleem. Vooral in Azië wil men dit niet. Dit heeft te maken met aansprakelijkheidsreden. Men heeft schrik dat zowel de firma als de auditor aansprakelijk zullen worden gesteld. Dit voorstel is gekomen naar aanleiding van de vaststelling dat er alleen al in New York bijvoorbeeld meer dan 320 Susan Jones waren.

Wat vindt u van het idee om de opinie naar boven te verplaatsen?

Mijnheer Pickeur: Dit zou zo blijven. Maar Aziatische landen vinden dit onlogisch. Het is logischer eerst te zeggen wat je gedaan hebt en dan de opinie te geven, maar voor de lezer...

Inge Vanbeveren: In België hebben we de vraag ook gekregen, niet om de oordeelsparagraaf naar boven te brengen, maar wel om al het type oordeel aan te geven in de titel van het verslag. En eigenlijk kan je dan meteen de eerste bladzijde overslaan en meteen verder gaan naar de oordeelsparagraaf. Je slaagt de paragrafen met verantwoordelijkheden dan over. En als er staat oordeel met voorbehoud, dan weten ze al wat er gaat volgen.

Is de controleverklaring te technisch? (De gebruikte terminologie?)

Mijnheer Pickeur: Één van de vragen is, is er nood aan een gids bij lezen van het verslag? Je mag er toch vanuit gaan dat de mensen die het commissarisverslag lezen toch wel een beetje kennis hebben van wat is een jaarrekening.

Mijnheer Pickeur: Audit is inderdaad technisch. Voor wie er niet elke dag mee bezig is, is het moeilijk. Het is technisch, maar dit kan moeilijk anders. Ook accounting termen of leasing termen zijn vrij technisch. Eveneens juridische teksten zijn moeilijk te begrijpen. De vraag is terecht maar moeilijk te beantwoorden.

Mijnheer Pickeur: We proberen een tekst te hebben die in alle juridische dicties geldig is. Is dit een goede tekst? Sommige mensen vinden deze vrij defensief. Want we zeggen erin dat het niet noodzakelijk correct is. Het is "reasonable, not absolute". Dus het kan fout zijn. In plaats van te zeggen wat het niet is, zouden wij moeten zeggen wat het wel is, maar dit is vrij moeilijk.

Mijnheer Pickeur: Ook bij going concern: wij zeggen daarin dat we niet kunnen waarborgen dat de onderneming nog een jaar bestaat. Dit is technisch correct, maar moet je dat zeggen? Niemand kan dat eigenlijk. Moet je dat er uitdrukkelijk in zetten, auditors vinden dat wel. Misschien weten mensen dit niet.

Mijnheer Pickeur: Het pedagogisch effect is heel belangrijk. Het leidt ertoe dat de verklaring juist wordt gesitueerd en dat de termen worden uitgelegd. Maar definities geven is heel moeilijk.

Mijnheer Pickeur: Er is ook een vertaalproblematiek. Er worden vertalingen aan Europa gegeven om overeenkomst te kunnen krijgen. Bijvoorbeeld "Appears to be", is dat nu lijken of blijken?

Gaan stakeholders de controleverklaring beter vinden?

Mijnheer Pickeur: Vanaf dat deze in werking gaat moet men twee jaar bijtellen om het tijdstip te bepalen wanneer men kan onderzoeken of dit nu effectief was of niet.

Mijnheer Pickeur: Er kunnen implementatieproblemen en problemen met verstaanbaarheid zijn (dat ze de verklaring in verschillende landen anders lezen), de verklaring kan slecht geschreven zijn, niet leesbaar zijn. Het is mogelijk dat de requirements niet goed zijn. Bv: ISA 320 is geen goede norm, veel mensen hebben hier moeilijkheden mee. Ook over ISA 600 zijn er veel klachten. Dan proberen we te begrijpen wat de oorzaak van de klacht is: verkeerde implementatie of interpretatie? Er gaat te weinig aandacht naar disclosures.

Bedankt voor uw tijd.

Interview Nutreco

Waarom hebben jullie besloten om als eerste deze nieuwe verklaring voor de onderneming te laten opstellen?

Nutreco acht zichzelf voorloper op externe verslaggeving (verleden jaar ook een prestigieuze prijs in NL daarvoor gewonnen) en vanuit een soort "noblesse oblige"-principe vonden we dat we bij de frontrunners op dit onderwerp moesten zitten. Verwachting is dat de uitgebreidere verklaring in 2015 sowieso verplicht wordt gesteld.

Vond u de controleverklaring vroeger voldoende informatief? Vond u de verklaring begrijpbaar genoeg voor de aandeelhouders van Nutreco? Wat vond u er eventueel niet goed aan?

Ik vond deze veel vlakker, veel hing af van de bereidheid tot transparantie van de onderneming. Ik vind dat we met de nieuwe controleverklaring een vooruitgang hebben gemaakt.

Wat staat er in de key audit matters vermeld?

In het jaarverslag van Nutreco worden er vier key audit matters besproken.

Om te beginnen werd de goodwill besproken, aangezien de jaarlijkse waardering van de goodwill een erg complex proces is dat gebaseerd is op assumpties.

Vervolgens werd ook de aandacht gevestigd op de handelsvorderingen aangezien deze 23% van het totaal van de geconsolideerde overzichten vertegenwoordigen. In het bijzonder werd het beleid waarmee de onderneming de waardeverminderingen van de handelsvorderingen van de onderneming bepaalt, gecontroleerd.

Het derde punt dat besproken werd, was de mogelijk verkoop van de activiteiten in Spanje en Portugal met betrekking tot vlees en mengvoeders. Deze activiteiten zijn immers significant voor de onderneming aangezien ze voor 27% van de totale verkopen tellen.

Ten slotte werd ook verwezen naar de overname van Gisis, welke een significante invloed had op de financiële overzichten van Nutreco. Vooral de waardering van immateriële vaste activa, zoals goodwill, is erg complex, aangezien het gebaseerd is op veronderstellingen van toekomstige omstandigheden.

De meest materiële en relevante topics die de meeste aandacht vroegen zijn besproken. De account beslist over welke punten dit gaat, ik ga hiermee akkoord.

Staat er een continuïteitsparagraaf in? Wat vindt u ervan?

Ja, hierover staat er geschreven in de controleverklaring. Ik vind het logisch dat dit opgenomen wordt in de controleverklaring. Een controle is hier immers op gebaseerd. Er was ook geen enkele discussie over het al dan niet opnemen van deze paragraaf. Voor een gezonde onderneming zou

het ook geen problemen mogen opleveren om hierover te schrijven. Voor een minder gezonde onderneming zouden er inderdaad wel discussies kunnen ontstaan.

Vindt u de controleverklaring te technisch?

Ja, die was inderdaad wel technisch. Maar ik vind dat deze nieuwe controleverklaring veel minder technisch is, vooral de key audit matters zijn erg duidelijk. Er zullen nog altijd wel algemene clauses in staan.

Denkt u dat aandeelhouders vroeger de hele verklaring lazen of slechts de opinie? Denkt u dat aandeelhouders de nieuwe verklaring nuttiger gaan vinden? Dat ze beter zullen lezen?

Ja, vroeger denk ik inderdaad dat ze niet heel de controleverklaring bekeken. Maar ik denk nu dat veel meer stakeholders en shareholders deze zullen bekijken aangezien deze nu veel informatiever is.

Wat vindt u zelf van deze meer informatieve controleverklaring? Indien u die beter vindt, wat vindt u hieraan dan goed?

Ik vind deze veel meer informatiever en transparanter. Ik vind het goed dat er minder op de vlakte wordt gebleven en veel meer ingegaan wordt op de risicogebieden.

Één van de commentaren gegeven op de nieuwe controleverklaring is dat er veel discussies zullen ontstaan met de onderneming bij het opstellen van de controleverklaring. Is dat zo? Zijn er bij jullie veel discussies geweest bij het opstellen van de verklaring?

Dat valt heel erg goed mee. We hebben dan ook wel een goede verstandhouding met de registeraccountant. Ik kan me echter wel voorstellen dat dit voor andere ondernemingen wel anders is. Ondernemingen in problemen willen misschien voorkomen dat slapende honden wakker gemaakt worden.

Een andere kritiek op de nieuwe controleverklaring is dat het opstellen hiervan langer zal duren. Heeft het opstellen van deze uitgebreidere verklaring bij uw weten langer geduurd dan het opstellen van de traditionele standaardverklaring? Heeft dit dan een invloed op de prijs van het opstellen van de controleverklaring?

Neen, ik denk niet dat dit een invloed zal hebben. Eigenlijk staat er al veel in de management letters. Wat er in de controleverklaring staat zou niet mogen afwijken van wat er geschreven staat in de management letter. Een beetje discussie tussen het management en de registeraccountant is trouwens ook gezond.

Gaat u akkoord met wat erin geschreven staat? Of vindt u dat er bepaalde dingen nog in vermeld dienen te worden? Heeft u geen schrik dat de auditor zou schrijven over onderwerpen dat uzelf liever niet heeft?

De vanzelfsprekende onderwerpen worden naar voren gebracht door de auditor en Nutreco wil transparant zijn op die onderwerpen. Dus ook al zou de nieuwe verklaring (vanuit meer transparantie) meer vragen bij analisten/pers/investeerders veroorzaken, dan nog voelen we ons comfortabel om dat inzicht te geven.

Zowel onze raad van commissarissen als het auditcomité ondersteunden deze zienswijze. Overigens blijft de audit opinie natuurlijk van toepassing op het geheel en niet op individuele punten.

Vindt u het een goed idee om in de controleverklaring te rapporteren over fraude? Dat er bijvoorbeeld in geschreven wordt dat de registeraccountant dit gezien heeft, maar dat de ondernemingsleiding heeft gedetecteerd en aangepast?

Ik vind dit wel belangrijk en zou het niet slecht vinden wanneer hierover gerapporteerd wordt. Kleine fraudes die niet materieel zijn, hoeven niet gerapporteerd te worden, maar wanneer het boven een bepaalde materialiteit gaat wel. Deze fraudes hebben immers een serieuze impact. Maar dit geldt wel voor alles, dat het materieel dient te zijn. Ik kan me ook hier wel weer voorstellen dat het een bepaalde strijd kan bezorgen voor ondernemingen wanneer het mogelijk is dat het hun performance zal schaden.

Gaat dit volgens u de verwachtingskloof dichten?

Het beroep is volgens mij de laatste jaren erg veel in een negatief daglicht geplaatst en volgens mij kan een verandering aan de controleverklaring hier niet erg veel aan veranderen.

Bedankt voor uw tijd en medewerking.

Interview Neways

Waarom hebben jullie besloten om als eerste deze nieuwe verklaring voor de onderneming te laten opstellen?

Het voorstel kwam van onze registeraccountants (EY). Wij vonden dit een goed idee, omdat het onder meer voortkomt uit de wensen van aandeelhouders. Neways heeft altijd een goede open communicatie naar haar aandeelhouders. Bovendien wordt het binnenkort (ik meen vanaf 2014) toch al verplicht.

Vond u de controleverklaring vroeger voldoende informatief? Vond u de verklaring begrijpbaar genoeg voor de aandeelhouders van Neways? Wat vond u er eventueel niet goed aan?

De controleverklaring was heel algemeen. Wel begrijpbaar, maar niet specifiek.

In de key audit matters wordt er verwezen naar de brand, de gevoeligheid bij de waardering van goodwill, de voorgenomen sluiting van Neways Electronics Kassel, de verplaatsing activiteiten Neways Electronics Echt en transacties met verbonden partijen. Vindt u het terecht dat de auditor over deze topics spreekt in de controleverklaring? Of vindt u dat de auditor eerder aan andere punten meer aandacht moet besteden?

Dit is terecht. Met uitzondering van de gevoeligheid bij de waardering van goodwill (dit komt al enkele jaren terug) zijn de genoemde key audit matters gebaseerd op in het jaar 2013 bijzondere gebeurtenissen voor Neways met grote gevolgen voor de organisatie en vanuit het oogpunt van de accountantscontrole grote risico's op fouten in de administratieve verwerking en/of verwerking in de jaarrekening. Deze topics zijn als bijzondere aandachtspunten voor de controle over 2013 ook voorafgaand aan de controle door EY aangegeven.

Wat vindt u belangrijk om te lezen in de key audit matters?

Dat de registeraccountant deze heeft getoetst en dat hij hierover zijn oordeel geeft omtrent de wijze van verwerking en toelichting in de jaarrekening.

Wat vindt u van de opname van de continuïteitsparagraaf in de controleverklaring? Vindt u dit goed? Heeft de lezer van de verklaring hier iets aan volgens u? Zouden andere ondernemingen dit ook moeten doen?

Deze paragraaf vind ik overbodig voor ondernemingen met een goede, gezonde liquiditeits- en solvabiliteitspositie. Dus in het geval van Neways over het jaar 2013 ben ik van mening dat het niet nodig zou zijn hierover specifiek te rapporteren in de controleverklaring. In het geval er wel een dreigend continuïteitsprobleem bestaat, lijkt het me wel goed om hieraan in de controleverklaring aandacht te besteden.

Heeft u schrik dat de opname van meer informatie de performance van uw onderneming zou kunnen schaden? Of dat er te veel informatie wordt vrij gegeven?

Nee, daar ben ik niet bang voor, want alles waarover in de key audit matters wordt gerapporteerd komt op diverse plaatsen in het jaarverslag en de jaarrekening terug. De onderneming zelf heeft ook al een zeer uitgebreide informatieplicht in de jaarrekening.

Vindt u het beter dat de opinie nu vooraan in de controleverklaring staat?

Dit vind ik goed als een soort top-down-benadering, zodat de snelle/globale lezer meteen kan zien wat het eindoordeel is, zonder eventueel naar de key audit matters en overige specifieke rapportages te kijken.

Vindt u de controleverklaring te technisch?

Het is voor mij moeilijk te beoordelen omdat ik zelf registeraccountant ben, maar ik denk dat het wel meevalt. Een serieuze belegger in aandelen van beursgenoteerde ondernemingen moet er voor zorgen dat hij een goede financiële basiskennis heeft en anders moet hij de beleggingsbeslissingen over laten aan professionele partijen zoals institutionele beleggers, die deze kennis in huis hebben.

Wat vindt u van het idee om de paragraaf met betrekking tot de verantwoordelijkheden van het management en de auditor naar een algemene website te verplaatsen?

Dit lijkt mij goed. Dit is jaarlijks terugkerende informatie, die in principe niet verandert. Het is bovendien voor elke onderneming en elke verantwoordelijke registeraccountant hetzelfde.

Denkt u dat aandeelhouders vroeger de hele verklaring lazen of slechts de opinie? Denkt u dat aandeelhouders de nieuwe verklaring nuttiger gaan vinden? Dat ze deze verklaring beter zullen lezen?

Inderdaad denk ik dat aandeelhouders voorheen de opinie niet lazen, maar in de nieuwe verklaring wel. De aandeelhouders oefenen namelijk ook al enkele jaren druk uit op het rapporteren aan aandeelhouders van bevindingen die in de Management Letter worden gerapporteerd. Er is dus behoefte aan het oordeel van de registeraccountant over meer specifieke zaken.

Wat vindt u in het algemeen zelf van deze meer informatieve controleverklaring? Indien u die beter vindt, wat vindt u hieraan dan goed?

Het noemen en beschrijven van de key audit matters vind ik goed, maar zeker ook het meer gedetailleerd beschrijven van de verantwoordelijkheden van de registeraccountant voor de controle van de jaarrekening.

Vindt u dat de controleverklaring nog verbeterd kan worden? Eventueel hoe?

Ik vind het een goede vooruitgang, maar meer uitgebreid is mijn inziens niet nodig en ook niet gewenst. Het is vooral de onderneming zelf die rapporteert in de vorm van een jaarverslag en jaarrekening.

Een van de commentaren gegeven op de nieuwe controleverklaring is dat er veel discussies zullen ontstaan tussen de onderneming en de auditor bij het opstellen van de

controleverklaring. Is dat zo? Zijn er bij jullie veel discussies geweest bij het opstellen van de verklaring?

Nee, het concept is door ons (mijzelf en de CFO) doorgelezen en wij gingen akkoord. Daarna heeft de registeraccountant een toelichting hierover gegeven op de vergadering met de Raad van Commissarissen.

Een andere kritiek op de nieuwe controleverklaring is dat het opstellen hiervan langer zal duren. Heeft het opstellen van deze uitgebreidere verklaring bij uw weten langer geduurd dan het opstellen van de traditionele standaardverklaring? Heeft dit dan een invloed op de prijs van het opstellen van de controleverklaring?

Nee, want alleen de genoemde en beschreven key audit matters zijn jaarlijks specifiek. En dit zijn de punten waarover (naast enkele andere punten) tevens aan de raad van bestuur en de raad van commissarissen (schriftelijk) wordt gerapporteerd. Het opstellen van de controleverklaring en de rapportage aan het Bestuur van de onderneming loopt dus parallel aan elkaar. Door onze registeraccountant is niet gesproken over een hogere prijs hiervoor.

Vindt u het een goed idee om in de controleverklaring te rapporteren over fraude? Dat er bijvoorbeeld in geschreven wordt dat de registeraccountant dit gezien heeft, maar dat de ondernemingsleiding heeft gedetecteerd en aangepast?

Als een fraude tot een materieel effect heeft geleid en dat de jaarcijfers hier dus in belangrijke mate door zijn beïnvloed, dan dient dit naar mijn mening te worden vermeld in de controleverklaring.

Gaat dit volgens u de verwachtingskloof dichten? Gaat het beeld dat de stakeholder heeft van de auditor hierdoor wijzigen?

Ik denk dat dit er positief toe bijdraagt, maar de aandeelhouders zullen altijd verder blijven gaan in hun eisen en wensen tot meer uitgebreide informatieverschaffing. Hier kan een onderneming niet altijd aan voldoen.

Alvast heel erg bedankt voor uw tijd!

Bijlage 5: Lijst met vragen

Nummer vraag	Omschrijving SPSS	Vragen: enquête 1
Vraag 1	Start	In welk jaar startte uw auditloopbaan?
Vraag 2	Titel	Wat is uw functietitel?
Vraag 3	B4	Werkt u momenteel voor de Big 4?
Vraag 4	Informatief	Vindt u de controleverklaring in haar huidige vorm voldoende informatief voor de gebruiker?
		Geef voor de volgende stellingen aan of U akkoord of niet akkoord bent.
Vraag 5	Stelling1	A. De huidige controleverklaring laat de gebruiker niet toe de ondernemingen van elkaar te onderscheiden.
Vraag 6	Stelling2	B. Een uitgebreide controleverklaring leidt tot overvloedige informatie, waardoor de externe stakeholder juist meer verward raakt. De extra toelichtingen maken alles ingewikkelder.
Vraag 7	Stelling3	C. De kans bestaat dat de controleverklaring "boilerplate*" zal worden, met te veel gestandaardiseerde bewoordingen en teksten. (* Met "boilerplate" wordt bedoeld dat er standaardteksten worden gebruikt, die bij de controle van elke onderneming van toepassing zijn.)
Vraag 8	Technisch	Vindt u de huidige controleverklaring te technisch verwoord?
		Beoordeel de volgende stellingen.
Vraag 9	Stelling4	A. Ja, de controleverklaring is voor een externe stakeholder zonder financiële achtergrond erg ingewikkeld.
Vraag 10	Stelling5	B. Neen, de standaardtermen, goedkeurende verklaring, afkeurende verklaring, met voorbehoud... zijn niet technisch en worden goed begrepen.
Vraag 11	Stelling6	C. Neen, het is voldoende duidelijk. Mensen met financiële achtergrond begrijpen dit. Indien je moet zorgen dat iedereen dit begrijpt, zal je een heel boek moeten schrijven.
Vraag 12	Stelling7	D. Neen, alles staat heel duidelijk in de normen omschreven die je vrij kan raadplegen.
		Wat vindt u van het idee om de controleverklaring te beginnen met het oordeel, zodat de gebruiker direct inzicht heeft in het oordeel?
Vraag 13	Stelling8	A. Goed, bij het lezen van een tekst is men aandachtiger in het begin van de tekst dan op het einde van de tekst.
Vraag 14	Stelling9	B. Slecht, hierdoor gaan de stakeholders zeker geen aandacht meer hebben voor de rest van de verklaring.
Vraag 15	Stelling10	C. Dit gaat niet veel veranderen. Degenen die echt

Nummer vraag	Omschrijving SPSS	Vragen: enquête 1
		geïnteresseerd zijn, zullen de controleverklaring helemaal lezen, degenen die niet geïnteresseerd zijn, zullen enkel de conclusie lezen, of deze nu boven of onder staat.
		Wat vindt u van de toevoeging van een extra paragraaf waarin de auditor de aandacht nog eens kan vestigen op onderwerpen waar hij veel tijd in heeft moeten steken? Beoordeel de volgende stellingen.
Vraag 16	Stelling11	A. Goed, op deze manier kan de auditor wijzen op de meest risicovolle passages in de jaarrekening en communiceren hoe ze met deze risicogebieden zijn omgegaan.
Vraag 17	Stelling12	B. Goed, op deze manier kan de auditor de worstelingen weergeven die hij heeft moeten doorstaan om tot een verklaring te komen en kan hij dit nog eens extra toelichten.
Vraag 18	Stelling13	C. Slecht, het risico bestaat dat deze paragraaf als substituut zal gebruikt worden voor een verklaring met beperkingen.
Vraag 19	Stelling14	D. Slecht, je gaat nogmaals herhalen wat al in de jaarrekening staat. Het is de taak van de raad van bestuur om dit duidelijk te vermelden. De auditor keurt alleen maar de jaarrekening goed of af.
		Vindt u dat de wetgeving en de normen moeten aangepast moeten worden zodat men duidelijk weet wat er in the other matters paragraaf dient geschreven te worden? Beoordeel de volgende stellingen.
Vraag 20	Stelling15	A. Ja, anders gaan er veel problemen en discussies ontstaan over wat er nu mag opgenomen worden of niet.
Vraag 21	Stelling16	B. Neen, het is juist de bedoeling dat de flexibiliteit behouden wordt. Door de auditor zelf te laten bepalen welke informatie relevant is, kunnen "boilerplate" teksten vermeden worden.
	Fraude	Er dient meer geschreven te worden over de verantwoordelijkheden van de auditors, raad van bestuur.... Beoordeel de volgende stellingen.
Vraag 22	Stelling17	A. Ja, veel mensen weten nog steeds niet wat bijvoorbeeld de taken van de auditor juist zijn. Een duidelijkere beschrijving kan dus wel nuttig zijn. Wanneer stakeholders op de hoogte zijn van wat tot het takenpakket van de auditor behoort, begrijpen ze ook waarom een auditor bepaalde dingen wel of niet gezien heeft.
Vraag 23	Stelling18	B. Neen, het wordt dan allemaal heel erg technisch en de gebruiker wil dit allemaal niet begrijpen.
Vraag 24	Stelling19	C. Ja, maar deze informatie kan beter vermeld worden op een algemene website waarnaar verwezen kan worden.

Nummer vraag	Omschrijving SPSS	Vragen: enquête 1
Vraag 25	Stelling20	D. Neen, deze informatie staat al goed genoeg uitgelegd in de ISA's (wetboek vennootschappen...). Indien ze dit wensen, kunnen ze dit op de website nalezen.
Vraag 26	Stelling21	E. Neen, de controleverklaring zal hierdoor onnodig verlengd worden en daardoor nog onduidelijker worden.
Vraag 27	Fraude	Er moet meer over het fraudeaspect gesproken worden in de controleverklaring.
		Beoordeel de volgende stellingen
Vraag 28	Stelling22	A. Er moet duidelijk gerapporteerd worden over de werkzaamheden die verricht zijn met betrekking tot fraude. Dit geeft zekerheid aan de gebruikers dat ook dit risico afgedekt is.
Vraag 29	Stelling23	B. Fraude gaat altijd blijven bestaan. Er bestaan fraudes die je nooit kan opsporen. Dus wanneer je gaat schrijven over alle uitgevoerde werkzaamheden geeft dit misschien een hoger zekerheidsgevoel aan de gebruikers, terwijl je uiteraard nooit 100% zekerheid kan garanderen.
Vraag 30	Stelling24	C. Het is niet zeker of stakeholders goed om kunnen gaan met deze transparantie. Vaak wordt er fraude ontdekt en aan de raad van bestuur gerapporteerd. Wanneer deze dan de gepaste actie onderneemt, is er geen probleem. Externe stakeholders daarentegen zouden onnodig in paniek schieten.
Vraag 31	Stelling25	D. De media gaan deze informatie meteen vergroten, waardoor er paniek kan ontstaan in de markt.
Vraag 32	Kosten	Indien de controleverklaring zou aangepast worden, zal dit extra kosten met zich mee brengen volgens u?
		Zoja, welke?
Vraag 33	Training	Extra trainingen voor het opstellen van de controleverklaring
Vraag 33	Nazicht	Voordat de controleverklaring gepubliceerd zal worden, zal die door veel meer mensen gecontroleerd moeten worden, wat extra kosten met zich mee zal brengen.
Vraag 33	Tijd	Het schrijven van rapporten zal heel wat tijd vragen als het geen standaard rapporten zijn.
Vraag 33	Discussies	Over de topics beschreven in de key audit matters kunnen discussies ontstaan waarover rechtszaken kunnen ontstaan.
Vraag 33	Andere	andere
		Wanneer er gebruik gemaakt wordt van de other matters paragraaf en hierover geschreven zal worden, zal dit heel wat moeilijkheden met zich mee brengen. Beoordeel de volgende stellingen.
Vraag 34	Stelling26	A. Het schrijven van zo'n verklaring zal immers heel wat

Nummer vraag	Omschrijving SPSS	Vragen: enquête 1
		moeilijker zijn, aangezien de informatie in de controleverklaring zo dient te zijn dat deze niet voor meerdere uitleg vatbaar is.
Vraag 35	Stelling27	B. Doordat de auditor zelf beslist over wat hij schrijft, bestaat er het risico dat er verantwoording zal gevraagd worden voor problemen die in de toekomst opduiken maar niet in de controleverklaring werden behandeld.
Vraag 36	Verwachtingskloof	Denkt u dat de uitgebreidere controleverklaring zal leiden tot een verkleinde verwachtingskloof?
Vraag 37	Waarom	Waarom?
Vraag 38	Bedenkingen	Heeft u nog bedenkingen, opmerkingen?
Vraag 39	Mail	Vul hier uw e-mailadres in indien u de resultaten van dit onderzoek wenst te verkrijgen.

Nummer Vraag	Vragen: enquête 2
Vraag 1	Wat is uw beroep?
Vraag 2	Leest u soms een controleverklaring?
Vraag 3	Indien ja, leest u deze helemaal?
Vraag 4	Indien ja, vindt u deze informatief?
Vraag 5	Indien ja, vindt u deze controleverklaring te technisch?
Vraag 6	De huidige controleverklaring bestaat uit: - een paragraaf gewijd aan de verantwoordelijkheden van het management met betrekking tot het opstellen van de jaarrekening - een paragraaf gewijd aan de verantwoordelijkheid van de auditor bij het controleren van de jaarrekening - de opinie over of de jaarrekening al dan niet een getrouw beeld geeft van de werkelijkheid - toelichtende paragrafen - gegevens auditor Deze verklaring wil men uitbreiden met een paragraaf waarin de auditor de nadruk legt op de aangelegenheden die volgens professionele oordeelsvorming het meest

Nummer Vraag	Vragen: enquête 2
	belangrijk waren en het meeste aandacht vroegen bij de controlevorming in die periode. Vindt u dit nodig?
Vraag 7	Indien nee, waarom vindt u dat er niet meer informatie dient opgenomen te worden in de controleverklaring?
Vraag 8	Indien ja, welke informatie vindt u dat er in deze paragraaf opgenomen dient te worden? - bespreking van toekomstige onzekerheden en risico's van een onderneming; - bespreking van de continuïteit van de onderneming. - bespreking van fraude plaatsgevonden in de onderneming; - bespreking van de goodwill; - bespreking van meningsverschillen met het management van de onderneming; - bespreking van de werkzaamheden uitgevoerd door de auditor; - bespreking van de vooropgestelde materialiteit; - andere.
Vraag 9	Vindt u dat er ook niet-financiële indicatoren in de controleverklaring besproken zouden moeten worden? Welke dan?
Vraag 10	Wat vindt u de beste positie van de opinie? - Vooraan - Achteraan - Indifferent, als het duidelijk wordt weergegeven waar deze opinie staat
Vraag 11	Vindt u dat er meer structuur moet aangebracht worden aan de controleverklaring?
Vraag 12	Vindt u dat het nodig is dat in de controleverklaring de verantwoordelijkheden van de auditor en het management besproken worden?
Vraag 13	Denkt u dat een nieuwe controleverklaring de verwachtingskloof kan dichten? (De verwachtingskloof is het verschil tussen de verwachtingen die het publiek heeft van de externe auditors en wat de auditors denken over het werk dat ze leveren.)
Vraag 14	Waarom wel/niet?
Vraag 15	Heeft u nog opmerkingen/ bedenkingen?
Vraag 16	Vul hier uw e-mailadres in indien u de resultaten van dit onderzoek wenst te verkrijgen.

Bijlage 6: SPSS tabellen

Tabel 4: Kruistabel: Big 4/ informatief

			B4		Total
			J	N	
Informatief	J	Count	24	53	77
		% within Informatief	31,2%	68,8%	100,0%
		% within B4	61,5%	71,6%	68,1%
		% of Total	21,2%	46,9%	68,1%
	N	Count	15	21	36
	% within Informatief	41,7%	58,3%	100,0%	
	% within B4	38,5%	28,4%	31,9%	
	% of Total	13,3%	18,6%	31,9%	
Total		Count	39	74	113
		% within Informatief	34,5%	65,5%	100,0%
		% within B4	100,0%	100,0%	100,0%
		% of Total	34,5%	65,5%	100,0%

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	1,196 ^a	1	,274		
Continuity Correction ^b	,777	1	,378		
Likelihood Ratio	1,180	1	,277		
Fisher's Exact Test				,295	,189
N of Valid Cases	113				

a. 0 cells (0,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 12,42.

b. Computed only for a 2x2 table

Tabel 5: Kruistabel: Informatief/start carrière

		KlassenStart		Total	
		0	1		
Informatief	J	Count	34	43	77
		% within Informatief	44,2%	55,8%	100,0%
		% within KlassenStart	72,3%	65,2%	68,1%
	N	Count	13	23	36
		% within Informatief	36,1%	63,9%	100,0%
		% within KlassenStart	27,7%	34,8%	31,9%
Total		Count	47	66	113
		% within Informatief	41,6%	58,4%	100,0%
		% within KlassenStart	100,0%	100,0%	100,0%

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	,654 ^a	1	,419		
Continuity Correction ^b	,364	1	,546		
Likelihood Ratio	,659	1	,417		
Fisher's Exact Test				,539	,274
N of Valid Cases	113				

a. 0 cells (0,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 14,97.

b. Computed only for a 2x2 table

Tabel 6: Kruistabel: Informatief/ stelling 1

Stelling1 ' Informatief Crosstabulation					
		Informatief		Total	
		J	N		
Stelling1	1	Count	19	3	22
		% within Stelling1	86,4%	13,6%	100,0%
		% within Informatief	24,7%	8,3%	19,5%
	2	Count	29	5	34
		% within Stelling1	85,3%	14,7%	100,0%
		% within Informatief	37,7%	13,9%	30,1%
	3	Count	15	6	21
		% within Stelling1	71,4%	28,6%	100,0%
		% within Informatief	19,5%	16,7%	18,6%
	4	Count	12	17	29
		% within Stelling1	41,4%	58,6%	100,0%
		% within Informatief	15,6%	47,2%	25,7%
	5	Count	2	5	7
		% within Stelling1	28,6%	71,4%	100,0%
		% within Informatief	2,6%	13,9%	6,2%
Total	Count	77	36	113	
	% within Stelling1	68,1%	31,9%	100,0%	
	% within Informatief	100,0%	100,0%	100,0%	

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	22,694 ^a	4	,000
Likelihood Ratio	22,671	4	,000
N of Valid Cases	113		

a. 2 cells (20,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 2,23.

Tabel 7: Verschil groepen (informatief) stelling 1

Group Statistics

	Informatief	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Stelling1	J	77	2,34	1,096	,125
	N	36	3,44	1,157	,193

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
Stelling1	Equal variances assumed	,120	,730	-4,914	111	,000	-1,107	,225	-1,553	-,661
	Equal variances not assumed			-4,817	65,195	,000	-1,107	,230	-1,566	-,648

Tabel 8: Verschil groepen (informatief) stelling 2

Group Statistics

	Informatief	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Stelling2	J	77	3,73	1,108	,126
	N	36	2,31	,822	,137

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
Stelling2	Equal variances assumed	6,329	,013	6,861	111	,000	1,422	,207	1,011	1,832
	Equal variances not assumed			7,632	89,862	,000	1,422	,186	1,052	1,792

Tabel 9: Verschil groepen (informatief) stelling 3

Group Statistics

		N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Stelling3	J	77	3,39	1,066	,121
	N	36	3,64	1,073	,179

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
Stelling3	Equal variances assumed	,012	,914	-1,156	111	,250	-,249	,216	-,677	,178
	Equal variances not assumed			-1,153	68,053	,253	-,249	,216	-,681	,182

Tabel 10: Kruistabel: Big 4/ technisch

B4 * Technisch Crosstabulation					
			Technisch		Total
			J	N	
B4	J	Count	8	31	39
		% within B4	20,5%	79,5%	100,0%
		% within Technisch	21,1%	41,3%	34,5%
	N	Count	30	44	74
		% within B4	40,5%	59,5%	100,0%
		% within Technisch	78,9%	58,7%	65,5%
	Total	Count	38	75	113
		% within B4	33,6%	66,4%	100,0%
		% within Technisch	100,0%	100,0%	100,0%

Chi-Square Tests					
	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	4,590 ^a	1	,032	,037	,025
Continuity Correction ^b	3,736	1	,053		
Likelihood Ratio	4,809	1	,028		
Fisher's Exact Test					
N of Valid Cases	113				

a. 0 cells (0,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 13,12.

b. Computed only for a 2x2 table

Tabel 11: Kruistabel: Technisch/ stelling 4

Technisch * Stelling4 Crosstabulation								
			Stelling4					Total
			1	2	3	4	5	
Technisch	J	Count	3	4	6	21	4	38
		% within Technisch	7,9%	10,5%	15,8%	55,3%	10,5%	100,0%
		% within Stelling4	25,0%	13,8%	18,8%	58,3%	100,0%	33,6%
	N	Count	9	25	26	15	0	75
		% within Technisch	12,0%	33,3%	34,7%	20,0%	0,0%	100,0%
		% within Stelling4	75,0%	86,2%	81,3%	41,7%	0,0%	66,4%
Total	Count	12	29	32	36	4	113	
	% within Technisch	10,6%	25,7%	28,3%	31,9%	3,5%	100,0%	
	% within Stelling4	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	26,425 ^a	4	,000
Likelihood Ratio	27,758	4	,000
N of Valid Cases	113		

a. 3 cells (30,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1,35.

Tabel 12: Kruistabel: Technisch/ stelling 5

Technisch * Stelling5 Crosstabulation								
			Stelling5					Total
			1	2	3	4	5	
Technisch	J	Count	2	15	14	6	1	38
		% within Technisch	5,3%	39,5%	36,8%	15,8%	2,6%	100,0%
		% within Stelling5	100,0%	65,2%	46,7%	13,3%	7,7%	33,6%
	N	Count	0	8	16	39	12	75
		% within Technisch	0,0%	10,7%	21,3%	52,0%	16,0%	100,0%
		% within Stelling5	0,0%	34,8%	53,3%	86,7%	92,3%	66,4%
Total	Count	2	23	30	45	13	113	
	% within Technisch	1,8%	20,4%	26,5%	39,8%	11,5%	100,0%	
	% within Stelling5	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	28,737 ^a	4	,000
Likelihood Ratio	30,743	4	,000
N of Valid Cases	113		

a. 3 cells (30,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,67.

Tabel 13: Kruistabel: Technisch/ stelling 6

Crosstab								
			Stelling6					Total
			1	2	3	4	5	
Technisch	J	Count	2	11	10	15	0	38
		% within Technisch	5,3%	28,9%	26,3%	39,5%	0,0%	100,0%
		% within Stelling6	66,7%	52,4%	43,5%	28,3%	0,0%	33,6%
	N	Count	1	10	13	38	13	75
		% within Technisch	1,3%	13,3%	17,3%	50,7%	17,3%	100,0%
		% within Stelling6	33,3%	47,6%	56,5%	71,7%	100,0%	66,4%
Total	Count	3	21	23	53	13	113	
	% within Technisch	2,7%	18,6%	20,4%	46,9%	11,5%	100,0%	
	% within Stelling6	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	13,036 ^a	4	,011
Likelihood Ratio	16,781	4	,002
N of Valid Cases	113		

a. 3 cells (30,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1,01

Tabel 14: Kruistabel: Technisch/ stelling 7

Crosstab								
			Stelling7					Total
			1	2	3	4	5	
Technisch	J	Count	1	18	11	5	3	38
		% within Technisch	2,6%	47,4%	28,9%	13,2%	7,9%	100,0%
		% within Stelling7	16,7%	56,3%	34,4%	15,2%	30,0%	33,6%
	N	Count	5	14	21	28	7	75
		% within Technisch	6,7%	18,7%	28,0%	37,3%	9,3%	100,0%
		% within Stelling7	83,3%	43,8%	65,6%	84,8%	70,0%	66,4%
Total	Count	6	32	32	33	10	113	
	% within Technisch	5,3%	28,3%	28,3%	29,2%	8,8%	100,0%	
	% within Stelling7	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	13,225 ^a	4	,010
Likelihood Ratio	13,571	4	,009
N of Valid Cases	113		

a. 3 cells (30,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 2,02.

Tabel 15: Kruistabel: Big 4/ stelling 7

B4 * Stelling7 Crosstabulation								
			Stelling7					Total
			1	2	3	4	5	
B4	J	Count	2	10	9	17	1	39
		% within B4	5,1%	25,6%	23,1%	43,6%	2,6%	100,0%
		% within Stelling7	33,3%	31,3%	28,1%	51,5%	10,0%	34,5%
	N	Count	4	22	23	16	9	74
		% within B4	5,4%	29,7%	31,1%	21,6%	12,2%	100,0%
		% within Stelling7	66,7%	68,8%	71,9%	48,5%	90,0%	65,5%
	Total	Count	6	32	32	33	10	113
		% within B4	5,3%	28,3%	28,3%	29,2%	8,8%	100,0%
		% within Stelling7	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	7,611 ^a	4	,107
Likelihood Ratio	7,999	4	,092
N of Valid Cases	113		

a. 3 cells (30,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 2,07.

Tabel 16: Kruistabel: Informatief/ stelling 6

Crosstab								
			Stelling6					Total
			1	2	3	4	5	
Informatief	J	Count	3	9	15	38	12	77
		% within Informatief	3,9%	11,7%	19,5%	49,4%	15,6%	100,0%
		% within Stelling6	100,0%	42,9%	65,2%	71,7%	92,3%	68,1%
	N	Count	0	12	8	15	1	36
		% within Informatief	0,0%	33,3%	22,2%	41,7%	2,8%	100,0%
		% within Stelling6	0,0%	57,1%	34,8%	28,3%	7,7%	31,9%
	Total	Count	3	21	23	53	13	113
		% within Informatief	2,7%	18,6%	20,4%	46,9%	11,5%	100,0%
		% within Stelling6	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	11,483 ^a	4	,022
Likelihood Ratio	12,824	4	,012
N of Valid Cases	113		

a. 3 cells (30,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,96.

Tabel 17: Verschil groepen (informatief) stellingen 4,5,6 en 7

Group Statistics				
Informatief	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Stelling4 J	77	2,79	1,017	,116
N	36	3,19	1,142	,190
Stelling5 J	77	3,48	1,008	,115
N	36	3,19	,951	,158
Stelling6 J	77	3,61	1,015	,116
N	36	3,14	,931	,155
Stelling7 J	77	3,19	1,089	,124
N	36	2,83	1,000	,167

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
Stelling4	Equal variances assumed	1,158	,284	-1,883	111	,062	-,402	,214	-,826	,021
	Equal variances not assumed			-1,805	61,878	,076	-,402	,223	-,848	,043
Stelling5	Equal variances assumed	,235	,629	1,431	111	,155	,286	,200	-,110	,682
	Equal variances not assumed			1,462	72,261	,148	,286	,196	-,104	,676
Stelling6	Equal variances assumed	,001	,976	2,361	111	,020	,472	,200	,076	,867
	Equal variances not assumed			2,437	74,203	,017	,472	,193	,086	,857
Stelling7	Equal variances assumed	,197	,658	1,687	111	,094	,361	,214	-,063	,786
	Equal variances not assumed			1,740	74,063	,086	,361	,208	-,053	,775

Tabel 18: Plaats opinie

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Stelling8	113	1	5	3,29	1,230
Stelling9	113	1	5	2,78	1,155
Stelling10	113	1	5	3,65	1,024
Valid N (listwise)	113				

Tabel 19: Kruistabel: Informatief/ stelling 11

Crosstab								
			Stelling11					Total
			1	2	3	4	5	
Informatief	J	Count	13	25	12	19	8	77
		% within Informatief	16,9%	32,5%	15,6%	24,7%	10,4%	100,0%
		% within Stelling11	92,9%	96,2%	75,0%	45,2%	53,3%	68,1%
	N	Count	1	1	4	23	7	36
		% within Informatief	2,8%	2,8%	11,1%	63,9%	19,4%	100,0%
		% within Stelling11	7,1%	3,8%	25,0%	54,8%	46,7%	31,9%
Total	Count	14	26	16	42	15	113	
	% within Informatief	12,4%	23,0%	14,2%	37,2%	13,3%	100,0%	
	% within Stelling11	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	25,348 ^a	4	,000
Likelihood Ratio	29,183	4	,000
N of Valid Cases	113		

a. 2 cells (20,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 4,46.

Tabel 20: Kruistabel: Informatief/ stelling 12

Crosstab								
		Stelling12					Total	
		1	2	3	4	5		
Informatief	J	Count	17	22	12	19	7	77
		% within Informatief	22,1%	28,6%	15,6%	24,7%	9,1%	100,0%
		% within Stelling12	81,0%	88,0%	75,0%	45,2%	77,8%	68,1%
	N	Count	4	3	4	23	2	36
		% within Informatief	11,1%	8,3%	11,1%	63,9%	5,6%	100,0%
		% within Stelling12	19,0%	12,0%	25,0%	54,8%	22,2%	31,9%
Total	Count	21	25	16	42	9	113	
	% within Informatief	18,6%	22,1%	14,2%	37,2%	8,0%	100,0%	
	% within Stelling12	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	17,009 ^a	4	,002
Likelihood Ratio	17,261	4	,002
N of Valid Cases	113		

a. 1 cells (10,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 2,87.

Tabel 21: Verschil groepen (informatief) stellingen 11, 12, 13 en 14

Group Statistics					
	Informatief	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Stelling11	J	77	2,79	1,281	,146
	N	36	3,94	,826	,138
Stelling12	J	77	2,70	1,309	,149
	N	36	3,44	1,107	,184
Stelling13	J	77	3,49	1,108	,126
	N	36	2,53	1,055	,176
Stelling14	J	77	3,70	1,159	,132
	N	36	2,53	1,158	,193

Independent Samples Test										
		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
Stelling11	Equal variances assumed	25,370	,000	-4,933	111	,000	-1,152	,234	-1,615	-,689
	Equal variances not assumed			-5,742	99,812	,000	-1,152	,201	-1,550	-,754
Stelling12	Equal variances assumed	4,614	,034	-2,948	111	,004	-,743	,252	-1,243	-,244
	Equal variances not assumed			-3,133	79,953	,002	-,743	,237	-1,215	-,271
Stelling13	Equal variances assumed	,096	,757	4,383	111	,000	,966	,220	,529	1,402
	Equal variances not assumed			4,461	71,599	,000	,966	,216	,534	1,397
Stelling14	Equal variances assumed	,001	,975	5,015	111	,000	1,174	,234	,710	1,637
	Equal variances not assumed			5,016	68,524	,000	1,174	,234	,707	1,640

Tabel 22: Kruistabel: Informatief/ stelling 13

Crosstab								
			Stelling13					Total
			1	2	3	4	5	
Informatief	J	Count	4	12	16	32	13	77
		% within Informatief	5,2%	15,6%	20,8%	41,6%	16,9%	100,0%
		% within Stelling13	44,4%	42,9%	69,6%	82,1%	92,9%	68,1%
	N	Count	5	16	7	7	1	36
		% within Informatief	13,9%	44,4%	19,4%	19,4%	2,8%	100,0%
		% within Stelling13	55,6%	57,1%	30,4%	17,9%	7,1%	31,9%
Total	Count	9	28	23	39	14	113	
	% within Informatief	8,0%	24,8%	20,4%	34,5%	12,4%	100,0%	
	% within Stelling13	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	

Chi-Square Tests			
	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	18,011 ^a	4	,001
Likelihood Ratio	18,642	4	,001
N of Valid Cases	113		

a. 2 cells (20,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 2,87.

Tabel 23: Kruistabel: Informatief/ stelling 14

Crosstab								
			Stelling14					Total
			1	2	3	4	5	
Informatief	J	Count	3	12	12	28	22	77
		% within Informatief	3,9%	15,6%	15,6%	36,4%	28,6%	100,0%
		% within Stelling14	42,9%	36,4%	85,7%	82,4%	88,0%	68,1%
	N	Count	4	21	2	6	3	36
		% within Informatief	11,1%	58,3%	5,6%	16,7%	8,3%	100,0%
		% within Stelling14	57,1%	63,6%	14,3%	17,6%	12,0%	31,9%
Total	Count	7	33	14	34	25	113	
	% within Informatief	6,2%	29,2%	12,4%	30,1%	22,1%	100,0%	
	% within Stelling14	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	27,108 ^a	4	,000
Likelihood Ratio	27,090	4	,000
N of Valid Cases	113		

a. 3 cells (30,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 2,23.

Tabel 24: Verschil groepen (informatief) stellingen 15 en 16

Group Statistics

	Informatief	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Stelling15	J	77	3,03	1,158	,132
	N	36	3,19	1,191	,198
Stelling16	J	77	3,34	1,071	,122
	N	36	3,25	1,228	,205

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
Stelling15	Equal variances assumed	,239	,626	-,714	111	,477	-,168	,236	-,636	,299
	Equal variances not assumed			-,707	66,784	,482	-,168	,238	-,644	,307
Stelling16	Equal variances assumed	1,917	,169	,387	111	,700	,088	,227	-,362	,537
	Equal variances not assumed			,368	60,808	,714	,088	,238	-,389	,564

Tabel 25: Kruistabel: Fraude/ stelling 22

Crosstab								
			Stelling22					Total
			1	2	3	4	5	
Fraude	J	Count	2	0	3	9	1	15
		% within Fraude	13,3%	0,0%	20,0%	60,0%	6,7%	100,0%
		% within Stelling22	5,4%	0,0%	18,8%	69,2%	100,0%	13,3%
N		Count	35	46	13	4	0	98
		% within Fraude	35,7%	46,9%	13,3%	4,1%	0,0%	100,0%
		% within Stelling22	94,6%	100,0%	81,3%	30,8%	0,0%	86,7%
Total		Count	37	46	16	13	1	113
		% within Fraude	32,7%	40,7%	14,2%	11,5%	0,9%	100,0%
		% within Stelling22	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	51,339 ^a	4	,000
Likelihood Ratio	41,443	4	,000
N of Valid Cases	113		

a. 5 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,13.

Tabel 26: Verschil groepen (fraude) stellingen 22, 23, 24 en 25

Group Statistics

Fraude	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Stelling22 J	15	3,47	1,125	,291
N	98	1,86	,799	,081
Stelling23 J	15	4,07	,704	,182
N	98	4,30	,802	,081
Stelling24 J	15	3,93	,704	,182
N	98	3,98	,861	,087
Stelling25 J	15	3,87	,990	,256
N	98	4,09	,851	,086

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
Stelling22	Equal variances assumed	2,410	,123	6,849	111	,000	1,610	,235	1,144	2,075
	Equal variances not assumed			5,336	16,232	,000	1,610	,302	,971	2,248
Stelling23	Equal variances assumed	,987	,323	-1,046	111	,298	-,229	,219	-,664	,205
	Equal variances not assumed			-1,152	20,008	,263	-,229	,199	-,644	,186
Stelling24	Equal variances assumed	,782	,378	-,198	111	,843	-,046	,234	-,509	,417
	Equal variances not assumed			-,230	20,996	,821	-,046	,201	-,465	,373
Stelling25	Equal variances assumed	,506	,479	-,934	111	,352	-,225	,241	-,703	,252
	Equal variances not assumed			-,835	17,307	,415	-,225	,270	-,794	,343

Tabel 27: Verschil groepen (informatief) stellingen 26 en 27

Group Statistics					
	Informatief	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Stelling26	J	77	4,08	,791	,090
	N	36	3,67	,986	,164
Stelling27	J	77	4,00	,858	,098
	N	36	3,78	,866	,144

Independent Samples Test									
		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means					
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference
									Lower Upper
Stelling26	Equal variances assumed	3,269	,073	2,377	111	,019	,411	,173	,068 ,754
	Equal variances not assumed			2,195	56,869	,032	,411	,187	,036 ,786
Stelling27	Equal variances assumed	,735	,393	1,279	111	,204	,222	,174	-,122 ,567
	Equal variances not assumed			1,275	67,969	,207	,222	,174	-,126 ,570

Tabel 28: Kruistabel: Informatief/ Verwachtingskloof

Informatief * Verwachtingskloof Crosstabulation					
			Verwachtingskloof		Total
			Ja	Neen	
Informatief	Ja	Count	7	19	26
		% within Informatief	26,9%	73,1%	100,0%
		% within Verwachtingskloof	43,8%	47,5%	46,4%
	Neen	Count	9	21	30
		% within Informatief	30,0%	70,0%	100,0%
		% within Verwachtingskloof	56,3%	52,5%	53,6%
Total		Count	16	40	56
		% within Informatief	28,6%	71,4%	100,0%
		% within Verwachtingskloof	100,0%	100,0%	100,0%

Chi-Square Tests					
	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	,065 ^a	1	,799		
Continuity Correction ^b	,000	1	1,000		
Likelihood Ratio	,065	1	,799		
Fisher's Exact Test				1,000	,518
N of Valid Cases	56				

a. 0 cells (0,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 7,43.

b. Computed only for a 2x2 table

Tabel 29: Correlatietabel

Stelling nr:	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27
1	1	-,295**	,112	,131	-,054	-,108	-,158	-,058	-,011	-,036	,164	,129	-,164	-,248**	,155	-,086	,090	-,040	-,034	-,060	-,097	,127	-,016	,044	-,049	-,265**	,106
2	-,295**	1	,147	-,229*	,051	,136	,106	-,108	,075	,055	-,288**	-,182	,182	,320**	,104	-,082	-,099	,148	,184	,030	,096	-,256**	,053	-,054	,093	,265**	,078
3	,112	,147	1	,134	-,274**	-,061	,037	-,024	,128	,116	,155	,099	-,084	-,035	,049	,094	-,005	,277**	,006	,138	,110	,068	,105	,074	,113	,170	,036
4	,131	-,229*	,134	1	-,566**	-,032	-,213*	-,050	,152	-,196*	,068	-,023	-,080	-,046	,062	,028	-,071	,065	-,019	,087	,082	,063	,046	-,022	,025	-,157	,033
5	-,054	,051	-,274**	-,566**	1	,185	,247**	-,079	,006	,098	-,162	-,085	,235*	,081	,112	-,085	-,088	,013	,130	,089	-,006	-,090	-,076	,077	,003	,086	,126
6	-,108	,136	-,061	-,032	,185	1	,081	-,080	,203*	,207*	-,085	-,088	,258**	,201*	,044	,047	-,128	,151	,237*	,188*	,365**	-,050	-,143	-,038	-,114	,018	,099
7	-,158	,106	,037	-,213*	,247**	,081	1	-,120	,101	,229*	,102	,081	,031	,190*	-,019	,106	,000	-,167	,153	-,028	-,075	-,030	-,036	,042	,081	-,015	-,081
8	-,058	-,108	-,024	-,050	-,079	-,080	-,120	1	,721**	,081	,118	,147	-,081	-,107	-,122	-,034	,190*	-,098	-,189*	-,068	-,030	,207*	,048	,008	-,084	-,019	-,098
9	-,011	,075	,128	,152	,006	,203*	,101	,721**	1	-,012	-,134	-,153	,149	,225*	,086	,047	-,179	,175	,192*	,114	,101	-,102	-,033	,114	,218*	,174	,154
10	-,036	,055	,116	-,196*	,098	,207*	,229*	,081	-,012	1	,132	-,003	,039	,005	,046	,032	-,058	,089	,182	-,056	,103	,050	-,117	,020	-,046	,129	-,048
11	,164	-,288**	,155	,068	-,162	-,085	,102	,118	-,134	,132	1	,762**	-,664**	-,670**	-,039	,178	,202*	-,090	-,057	-,083	-,150	,207*	-,042	,037	-,033	-,209*	-,331**
12	,129	-,182	,099	-,023	-,085	-,088	,081	,147	-,153	-,003	,762**	1	-,545**	-,681**	,021	,149	,198*	-,062	-,072	-,042	-,174	,313**	-,001	,048	-,068	-,050	-,244**
13	-,164	,182	-,084	-,080	,235*	,258**	,031	-,081	,149	,039	-,664**	-,545**	1	,606**	,028	-,031	-,046	,183	,083	,031	,149	-,117	,033	,059	,093	,227*	,365**
14	-,248**	,320**	-,035	-,046	,081	,201*	,190*	-,107	,225*	,005	-,670**	-,681**	,606**	1	,012	-,065	-,112	,138	,159	,104	,251**	-,226*	,072	,050	,134	,136	,135
15	,155	,104	,049	,062	,112	,044	-,019	-,122	,086	,046	-,039	,021	,028	,012	1	-,690**	,143	-,081	,127	,128	-,095	-,066	,054	,112	,127	,118	,015
16	-,086	-,082	,094	,028	-,085	,047	,106	-,034	,047	,032	,178	,149	-,031	-,065	-,690**	1	-,092	,096	-,071	-,054	,066	,052	,128	,018	-,011	-,083	-,014
17	,090	-,099	-,005	-,071	-,088	-,128	,000	,190*	-,179	-,058	,202*	,198*	-,046	-,112	,143	-,092	1	-,579**	-,204*	-,273**	-,491**	,208*	,104	,127	,134	,139	,065
18	-,040	,148	,277**	,065	,013	,151	-,167	-,098	,175	,089	-,090	-,062	,183	,138	-,081	,096	-,579**	1	,258**	,340**	,616**	-,128	,121	,128	,063	-,043	-,026
19	-,034	,184	,006	-,019	,130	,237*	,153	-,189*	,192*	,182	-,057	-,072	,083	,159	,127	-,071	-,204*	,258**	1	,158	,228*	,101	-,166	,004	-,067	-,035	,048
20	-,060	,030	,138	,087	,089	,188*	-,028	-,068	,114	-,056	-,083	-,042	,031	,104	,128	-,054	-,273**	,340**	,158	1	,529**	-,086	,054	,161	,145	,156	,028
21	-,097	,096	,110	,082	-,006	,365**	-,075	-,030	,101	,103	-,150	-,174	,149	,251**	-,095	,066	-,491**	,616**	,228*	,529**	1	-,108	,093	,068	,024	-,017	-,014
22	,127	-,256**	,068	,063	-,090	-,050	-,030	,207*	-,102	,050	,207*	,313**	-,117	-,226*	-,066	,052	,208*	-,128	,101	-,086	-,108	1	-,360**	-,262**	,311**	,045	,047
23	-,016	,053	,105	,046	-,076	-,143	-,036	,048	-,033	-,117	-,042	-,001	,033	,072	,054	,128	,104	,121	-,166	,054	,093	-,360**	1	,562**	,626**	,137	-,051
24	,044	-,054	,074	-,022	,077	-,038	,042	,008	,114	,020	,037	,048	,059	,050	,112	,018	,127	,128	,004	,161	,068	-,262**	,562**	1	,737**	,120	-,040
25	-,049	,093	,113	,025	,003	-,114	,081	-,084	,218*	-,046	-,033	-,068	,093	,134	,127	-,011	,134	,063	-,067	,145	,024	-,311**	,626**	,737**	1	,263**	,125
26	-,265**	,265**	,170	-,157	,086	,018	-,015	-,019	,174	,129	-,209*	-,050	,227*	,136	,118	-,083	,139	-,043	-,035	,156	-,017	,045	,137	,120	,263**	1	,456**
27	,106	,078	,036	,033	,126	,099	-,081	-,098	,154	-,048	-,331**	-,244**	,365**	,135	,015	-,014	,065	-,026	,048	,028	-,014	,047	-,051	-,040	,125	,456**	1

Auteursrechtelijke overeenkomst

Ik/wij verlenen het wereldwijde auteursrecht voor de ingediende eindverhandeling:

De auditverwachtingskloof en de formulering van de auditverklaring: impact van voorgestelde wijzigingen

Richting: **master in de toegepaste economische wetenschappen: handelsingenieur-accountancy en financiering**

Jaar: **2014**

in alle mogelijke mediaformaten, - bestaande en in de toekomst te ontwikkelen - , aan de Universiteit Hasselt.

Niet tegenstaand deze toekenning van het auteursrecht aan de Universiteit Hasselt behoud ik als auteur het recht om de eindverhandeling, - in zijn geheel of gedeeltelijk -, vrij te reproduceren, (her)publiceren of distribueren zonder de toelating te moeten verkrijgen van de Universiteit Hasselt.

Ik bevestig dat de eindverhandeling mijn origineel werk is, en dat ik het recht heb om de rechten te verlenen die in deze overeenkomst worden beschreven. Ik verklaar tevens dat de eindverhandeling, naar mijn weten, het auteursrecht van anderen niet overtreedt.

Ik verklaar tevens dat ik voor het materiaal in de eindverhandeling dat beschermd wordt door het auteursrecht, de nodige toelatingen heb verkregen zodat ik deze ook aan de Universiteit Hasselt kan overdragen en dat dit duidelijk in de tekst en inhoud van de eindverhandeling werd genotificeerd.

Universiteit Hasselt zal mij als auteur(s) van de eindverhandeling identificeren en zal geen wijzigingen aanbrengen aan de eindverhandeling, uitgezonderd deze toegelaten door deze overeenkomst.

Voor akkoord,

Hermans, Sarah

Datum: **31/05/2014**