

Hoe kijken interne en externe stakeholders aan tegen de kwaliteit van een accountantskantoor?

Bevindingen uit theorie en praktijkonderzoek
(mei 2018)



HOE KIJKEN INTERNE EN EXTERNE STAKEHOLDERS AAN TEGEN DE KWALITEIT VAN EEN ACCOUNTANTSKANTOOR?

Bevindingen uit theorie en
praktijkonderzoek

Dr. Niels van der Weerd & dr. Antoinette Rijsenbilt

mei '18



Erasmus
Centre for
**Business
Innovation**



Hoe kijken interne en externe stakeholders aan tegen de kwaliteit van een accountantskantoor?

Bevindingen uit theorie en praktijkonderzoek

© Erasmus Centre for Business Innovation

Rotterdam, mei '18

Auteur(s)

Dr. Niels van der Weerd, Erasmus Centre for Business Innovation

Dr. Antoinette Rijsenbilt, Erasmus School of Accounting & Assurance, kenniscentrum Nemacc

Contact

vanderweerd@erasmuscbi.nl

Inhoudsopgave

Samenvatting	1
Verschillende percepties van kwaliteit	2
Relevantie voor de praktijk	3
1. Het belang van kwaliteit in de context van een mkb-accountantskantoor	4
Over dit onderzoek	4
Leeswijzer	5
2. Kwaliteit gedefinieerd	6
Een enge definitie van audit kwaliteit	6
Een brede definitie van kwaliteit	7
Aandacht voor organisatie, processen en uitkomsten	8
Belanghebbenden van mkb-accountantskantoren	8
3. Kwaliteit van mkb-accountantskantoren gedefinieerd vanuit de literatuur	10
Overzicht van resultaten uit de literatuurstudie	10
Behoeften en aandachtsgebieden van accountants	12
Behoeften en aandachtsgebieden van vennoten	13
Nadere duiding van de meest relevante aandachtsgebieden van accountants en vennoten	14
Behoeften en aandachtsgebieden van ondernemers	16
Nadere duiding van betrouwbaarheid, advisering en kennis	17
4. Spontane associaties bij het begrip 'organisatiekwaliteit'	19
Kwaliteit volgens accountants en vennoten: toegevoegde waarde voor de klant en voldoen aan wetgeving	21
Andere aspecten in de definitie van kwaliteit van accountants en vennoten	23
Kwaliteit van accountantskantoren door de ogen van ondernemers	27
5. Conclusies en een model met meerdere stakeholders	32
Organisatiekwaliteit vanuit het perspectief van het accountantskantoor	32
Organisatiekwaliteit vanuit het perspectief van de ondernemer	33
Accentverschillen ten aanzien van het proces en de uitkomsten	33
Een model voor een brede benadering van kwaliteit van mkb-accountantskantoren	34
6. Stakeholders en kwaliteitsmanagement	36

De harde benadering	36
De zachte benadering	37
7. Tot slot	38
Bijlagen	39
Literatuur	39
Vragenlijsten voor accountants, vennoten en ondernemers.....	41
Uitkomsten puntenverdeling in grafieken	44
Accountants	44
Vennoten	44
Ondernemers.....	47
Antwoorden op open vragen en codering in onderwerpen	48
Kwalitatieve antwoorden op open vragen	55

HOE KIJKEN INTERNE EN EXTERNE STAKEHOLDERS AAN TEGEN DE KWALITEIT VAN EEN ACCOUNTANTSKANTOOR?

Niels van der Weerdt & Antoinette Rijsenbilt¹

Samenvatting

De roep om meer aandacht voor kwaliteit binnen de beroepsgroep richt zich vooral op de controle- en samenstelprocessen. Wij betogen dat de kwaliteit van een organisatie als geheel daarbij niet uit het oog mag worden verloren. De kwaliteit van de organisatie is relevant omdat dit de omgeving is waarin kwalitatief hoogstaand accountantswerk moet plaatsvinden.

Veel algemene definities van (organisatie)kwaliteit richten zich vooral op de perceptie van kwaliteit door klanten. Uiteraard is dat bijzonder relevant, maar juist in de context van accountantskantoren past een dergelijke exclusieve focus op klanten maar moeilijk. Er zijn meer stakeholders die een stem hebben in het kwaliteitsoordeel of belang bij hoge kwaliteit van mkb-accountantskantoren. Veel van de definities die specifiek zijn voor de beroepsgroep, richten zich op *audit kwaliteit*. Daarmee beperken zij zich tot de controle- en samenstelprocessen en het voldoen aan wet- en regelgeving. Een bruikbare definitie van organisatiekwaliteit neemt echter een brede groep belanghebbenden in acht en kijkt naar een breed pallet aan onderwerpen. De selectie van belanghebbenden en onderwerpen in dit onderzoek.

Selectie van belanghebbenden en onderwerpen in dit onderzoek:	
Belanghebbenden • Vennoten (eigenaar en accountant) • Accountants (in loondienst) • Ondernemers (opdrachtgevers) • Gebruikers (toezichthouders, kredietverstrekkers, investeerders, etc.)	Onderwerpen • Samenstel- en controle processen • Advisering • Overige organisatieprocessen en -kenmerken • Beloning (in brede zin) • Kwaliteit van output • Etc.

In dit rapport passen wij een open model toe om organisatiekwaliteit in kaart te brengen bij mkb-accountants². Daarbij baseren we ons op bestaande literatuur en gegevens die we verzamelden bij vennoten, accountants en ondernemers³. Dat deden we met behulp van een enquête met gesloten vragen en met open vragen. De eerste vragen gebruikten we om de literatuur te toetsen, de open vragen om de literatuur aan te vullen. De resultaten brengen relevante nuanceverschillen in de perceptie van organisatiekwaliteit aan het licht. Die beschrijven we

¹ Dr. N.P. (Niels) van der Weerdt is managing partner van Erasmus Centre for Business Innovation, een kennisonderneming van de Erasmus Universiteit Rotterdam.

Dr. J.A. (Antoinette) Rijsenbilt is verbonden aan de Erasmus School of Accounting & Assurance en lid DB van het kenniscentrum NEMACC.

Met dank aan de onderzoeksassistenten Fedde van Wegen, student MSc. Finance and Investments, en Thomas van Meerkerk, graduate MSc. Innovation Management.

² We beschrijven dit 'Object-oriented Quality Model' in hoofdstuk 2.

³ Binnen de scope van dit onderzoek bleek het niet mogelijk voldoende gegevens te verzamelen bij de groep gebruikers. De stelling over de behoeften van gebruikers later in deze samenvatting, is uitsluitend gebaseerd op literatuuronderzoek.

eerst, om vervolgens een eerste invulling te geven aan een brede definitie van organisatiekwaliteit voor mkb-accountants.

Verschillende percepties van kwaliteit

Zowel accountants als vennoten stellen het leveren van diensten van hoogwaardige kwaliteit voorop in hun beoordeling van de kwaliteit van het kantoor. De belangrijkste nuanceverschillen zitten hem in de vraag 'wie bepaalt de norm voor hoge kwaliteit?' De één redeneert vanuit een eigen stelsel van normen. De ander gaat juist uit van de normen zoals die door de klant of door de toezichthouder c.q. wetgever worden gesteld.

Een tweede verschil in de definities van organisatiekwaliteit betreft de focus van een specifieke belanghebbende. Deze ligt bij accountants ten opzichte van vennoten iets vaker op de interne processen dan op de output. Voor ondernemers zijn kwaliteitskenmerken die betrekking hebben op het proces van dienstverlening even vaak van belang als de kwaliteit van de diensten zelf (lees: van de output).

Deze verschillen in oriëntatie zal de leiding in acht moeten nemen als een eigen definitie van kwaliteit voor het kantoor wordt ontwikkeld. Op basis van ons onderzoek kunnen we een algemene definitie aanreiken.

De kwaliteit van een mkb-accountantskantoor wordt in de ogen van accountants en vennoten in eerste instantie bepaald door de kwaliteit van het werk (de output), de beloning en de bedrijfscultuur. In de ogen van de cliënten (ondernemers), wordt de kwaliteit juist bepaald door de betrouwbaarheid van de dienstverlening en de scope van het advies en de kennis van de accountants. Voor gebruikers van rapportages van accountants telt de inhoudelijke kwaliteit en de mate waarin de verstrekte informatie bruikbaar is voor de eigen werkzaamheden.

Voor accountants en vennoten (de samenstellers) geldt het volgende:

- De kwaliteit van het werk wordt zowel gezien in termen van **vaktechnische kwaliteit** als in de **meerwaarde voor de opdrachtgever**. Vaktechnische kwaliteit behelst vaak 'het voldoen aan wet- en regelgeving', maar wordt ook regelmatig aan een eigen norm getoetst. Datzelfde geldt voor de resultaten die aan de opdrachtgever worden geleverd: soms laat men het aan de ondernemer om te bepalen wat nodig is voor het predicaat 'hoge kwaliteit' en soms heeft men daar een eigen beeld bij.
- Ten aanzien van de **beloning** stellen zowel accountants als vennoten dat een goed accountantskantoor een beloning biedt die recht doet aan de investering in opleidingen, de complexiteit van opdrachten en de verantwoordelijkheid van de accountant. Zowel materiële als immateriële zaken spelen een rol. Voor vennoten speelt ook mee de opbouw van vermogen in de onderneming.
- Een **cultuur** die past bij een kantoor van hoge kwaliteit kan zich onderscheiden op basis van de onderlinge verhoudingen, onder meer door de 'tone at the top'. Maar niet minder vaak wordt het algemene kwaliteitsbesef genoemd en de mate waarin de fundamentele waarden van de beroepsgroep worden beleefd.

Voor ondernemers geldt het volgende:

- Bij **betrouwbaarheid van de dienstverlening** kijken ondernemers naar de betrouwbaarheid van de organisatie. Het gaat dan over integriteit en discretie. Daarnaast kijken zij naar de voorspelbaarheid van het proces en de mate waarin het kantoor daarin transparant opereert.
- Ook verwachten veel ondernemers **advies** van hun accountant te krijgen, zowel over de financiële en fiscale huishouding als over meer algemene bedrijfskundige zaken. De accountant moet 'meedenken' en 'proactief handelen'. Een goed accountantskantoor wordt daarnaast vaak geacht te beschikken over hoogwaardige en actuele vaktechnische **kennis**, maar ook vaak over kennis van de branche en het bedrijf.

Naast rekenschap van het feit dat verschillende belanghebbenden met verschillende brillen kijken naar de kwaliteit van de organisatie als geheel, is ook inzicht in benaderingen van kwaliteitsmanagement van belang. Twee vragen in het bijzonder komen dan aan de orde: wiens definitie van kwaliteit prevaleert en hoe kunnen tegenstrijdige belangen van stakeholders worden vereenzelvigt? Tot slot zal ook een keuze uit twee benaderingen van kwaliteitsmanagement voor komen te liggen. Past het kantoor de 'harde' benadering van kwaliteitsmanagement toe, die zich richt op het meten van specifieke aspecten van kwaliteit en het analyseren van afwijkingen. Of de mensgerichte, 'zachte' benadering die uitgaat van verbetering van de kwaliteit van een organisatie door middel van het ontwikkelen van het menselijk kapitaal?

Relevantie voor de praktijk

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

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

Het belang van de kwaliteit van de werkzaamheden van accountants is evident voor ieder die zich met het vakgebied bezighoudt. Er wordt gesteld dat er meer aandacht voor kwaliteit nodig is binnen de beroepsgroep. Divers onderzoek geeft een wisselend beeld van het kwaliteitsniveau (Verbeeten, 2015). In een evaluatie van de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) wordt vooral het vertrouwen in accountantsorganisaties expliciet benoemd als pijnpunt (Eijkelenboom en Hijink, 2014). Veelal richten de commentaren en de maatregelen zich op de controle- en samenstelprocessen, zoals de maatregelen uit het rapport “In het publiek belang”⁴. Terecht natuurlijk, want uit deze *kern*processen komen immers de ‘producten’ voort die het werk van accountants zo relevant maken. Zonder een betrouwbaar proces zal er ook geen vertrouwen bestaan in de controleverklaring bij een jaarverslag of audit rapportage. In dit rapport stellen wij echter dat het zaak is om (ook) een breder perspectief op kwaliteit te ontwikkelen. Daarbij richten we ons op de kwaliteit van de organisatie van de mkb-accountant zoals de belangrijkste stakeholders die ervaren.

De kwaliteit van een organisatie als geheel is relevant omdat dit de omgeving is waarin kwalitatief hoogstaand accountantswerk moet plaatsvinden. De werkgroep Toekomst Accountantsberoep stelt niet voor niets de houding van professionals aan de orde in haar rapport. De cultuur van een organisatie geeft (mede) vorm aan de houding van accountants: in een organisatie waarin onvoldoende aandacht is voor de belangen van diverse partijen, kan men moeilijk een op kwaliteit en verantwoordelijkheid gerichte houding verwachten. De werkgroep stelt verder in haar rapport: “Om vertrouwen te kunnen verschaffen moet je allereerst zelf worden vertrouwd”. Daarmee wijzen zij de maatschappij in het algemeen aan als de partij die vertrouwen moet hebben in de beroepsgroep. Wij leggen in dit rapport juist de nadruk op specifieke belanghebbenden: de vennoten, de accountants in dienst van het kantoor, de ondernemers en de gebruikers van de verslagen van accountants. Aan welke kwaliteitseisen moet een organisatie voor hén voldoen om hun vertrouwen te genieten? Wanneer beoordelen zij het accountantskantoor als ‘van hoge kwaliteit’? We hanteren deze brede insteek vanuit de veronderstelling dat een eenzijdige focus op audit kwaliteit en wet- en regelgeving, geen recht doet aan de roep om meer aandacht voor kwaliteit. Meer aandacht voor kwaliteit betekent óók meer aandacht voor de ervaring van kwaliteit door de diverse belanghebbenden van de organisatie. Kortom, meer aandacht voor de kwaliteit van de *organisatie* van het mkb-accountantskantoor.

Over dit onderzoek

Om inzicht te vergaren in de wijze waarop verschillende belanghebbenden ‘kwaliteit’ definiëren, hanteerden we een gemengde aanpak van onderzoek: startend vanuit de praktijk en startend vanuit de literatuur.

- Enerzijds stelden we een open vraag direct aan verschillende groepen belanghebbenden: “wanneer spreekt u van een organisatie van hoge kwaliteit?”. Door de antwoorden te categoriseren, konden we optelsom maken van de verschillende aspecten die de kwaliteit van een mkb-accountantskantoor bepalen in de ogen van die belanghebbenden. Daartoe rekenen we vennoten, accountants in dienst van een kantoor en ondernemers.

⁴ Werkgroep Toekomst Accountantsberoep: “In het publiek belang; maatregelen ter verbetering van de kwaliteit en onafhankelijkheid van de accountantscontrole”. Uitgegeven door Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) in september 2014.

- Anderzijds is in de literatuur gezocht naar een model dat organisatiekwaliteit in kaart brengt. De zeggingskracht van dat model werd getoetst – met gerichte vragen, in plaats van open vragen – bij diezelfde belanghebbenden.

Overigens rekenen we ook de ‘gebruikers’ van de rapportages die door accountants worden opgesteld (zoals kredietverstrekkers) tot de belanghebbenden. Het bleek echter niet mogelijk om die binnen de scope van dit onderzoek ook voldoende gebruikers te ondervragen.

De vragenlijst die werd ontwikkeld voor dit onderzoek, werd verstuurd aan 1.189 accountants en 1.052 vennoten. Van 129 accountants en 93 vennoten ontvingen we een compleet ingevulde vragenlijst retour. Het aantal datapunten biedt voldoende handvatten om voorzichtige conclusies te trekken over de diverse aandachtsgebieden ten aanzien van kwaliteit. Om voldoende respons vanuit de zeer grote en heterogene doelgroep ondernemers te verkrijgen, werd gebruikt gemaakt van een panel. Vanuit dit panel werden 183 bruikbare vragenlijsten aangeleverd, voldoende om redelijk stabiele uitkomsten te verkrijgen.

Leeswijzer

We beginnen dit rapport in hoofdstuk 2 met een nadere duiding van het begrip kwaliteit in de context van een mkb-accountantsorganisatie. In hoofdstuk 3 werken we deze definitie van organisatiekwaliteit uit voor verschillende stakeholders van mkb-accountantskantoren. Daarbij gebruiken we inzichten uit de bestaande literatuur en verrijken die met de inzichten die we ophaalden met behulp van een enquête. Hoofdstuk 4 gaat vervolgens nader in op twee alternatieve benaderingen in kwaliteitsmanagement – de harde en de zachte aanpak – die kunnen helpen bij het oplossen van conflicterende belangen van stakeholders. In het laatste hoofdstuk werken we onze conclusies uit en benoemen relevante vragen voor (praktijk)onderzoek.

2. Kwaliteit gedefinieerd

We kunnen kwaliteit bezien in de enge en de ruime betekenis van het woord. Door kwaliteit in ruime zin te benaderen, zijn we in staat om verder te kijken dan de kwaliteit van de verslaggeving en de controle- en samenstelprocessen. Ook de kwaliteit van de organisatie als geheel – zoals deze wordt gezien door diverse belanghebbenden – komt dan in het vizier. We kunnen dan ook meer zicht ontwikkelen op de diverse manieren waarop de kwaliteit in de ruime betekenis van het woord kan worden verbeterd.

Een enge definitie van audit kwaliteit

De enge definitie van kwaliteit in de context van het werk van accountants richt zich op controle- en samenstelprocessen en de (financiële) rapportages en adviezen die aan wet- en regelgeving zijn gebonden. Met name de “Nadere voorschriften kwaliteitssystemen” van de NBA (NVKS, zoals vastgesteld in november 2016) richten zich op deze definitie van kwaliteit. In dit rapport gebruiken we de term ‘audit kwaliteit’ om naar de kwaliteit van deze werkzaamheden en verslagen te verwijzen, ook al dekt deze term de lading niet volledig. Audit kwaliteit als zodanig en indicatoren van audit kwaliteit (audit quality indicators) zijn door anderen uitvoerig gedefinieerd en onderzocht⁵. Vreemd genoeg is er zelfs in deze enge betekenis geen eenduidig begrip van ‘kwaliteit’. Het is maar wie je het vraagt, zo stelt ook de werkgroep Toekomst Accountantsberoep⁶. De perceptie van audit kwaliteit kan sterk afhangen van de kenmerken van een bepaalde stakeholder (Knechel et al, 2013). We gaan in dit rapport niet verder in op de definitie van audit kwaliteit in het bijzonder, maar het maakt wel duidelijk dat het benoemen van kwaliteit complex en subject-afhankelijk is.

Uit diverse pogingen om kwaliteit – in enge zin – te vatten wordt één ding wel duidelijk: de kwaliteitsambities gaan verder dan de formele kwaliteit van het proces en de output. Zo worden in verschillende publicaties, die zijn gericht op het verbeteren van audit kwaliteit, aspecten genoemd die niet direct tot het primaire proces van controleren of samenstellen behoren. Om enkele te noemen: een sceptische houding, proactief leiderschap, cultuur, strategie, corporate governance en het vermogen om talent aan te trekken en te behouden (IAASB, 2016; NBA, 2014, 2017). Ook het model met indicatoren van audit kwaliteit van Knechel (2013) kijkt verder dan proces en uitkomsten en omvat diverse inputs en contextvariabelen. Bijvoorbeeld in de vorm van beloning, tarieven, motivatie en expertise. Deze zullen wij later als elementen van organisatiekwaliteit benoemen, maar voor nu volstaat de constatering dat deze input en contextvariabelen kennelijk van invloed zijn op audit kwaliteit.

We leiden hieruit af dat er een relatie zal bestaan tussen audit kwaliteit en de kwaliteit van de organisatie. Temeer daar de werkgroep Toekomst Accountantsberoep heeft gesteld dat de cultuur van een organisatie de persoonlijke attitude van de accountants vormgeeft en waardoor een op kwaliteit en verantwoordelijkheid geënte houding te verwachten valt. Met andere woorden: we veronderstellen dat de kwaliteit van de organisatie als geheel van invloed is op de kwaliteit van de controle- en samenstelwerkzaamheden in het bijzonder. Het is dus relevant om de kwaliteit van de organisatie van het mkb-accountantskantoor te betrekken bij de pogingen om de kwaliteit van het accountantswerk te blijven verbeteren. Daar is een bredere definitie voor nodig.

⁵ Voor een review van audit kwaliteit zie Knechel et al. (2012) en van audit kwaliteit indicatoren Center for Audit Quality (2016).

⁶ Zie: “In het publiek belang”, paragraaf 8.1 (Definitie van kwaliteit en kwaliteitsindicatoren).

Een brede definitie van kwaliteit

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

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

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

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

De scope van de definitie van kwaliteit wordt dus bepaald door de selectie van belanghebbenden en de behoeften die zij hebben. De definitie is daardoor niet beperkt tot de producten en diensten die een organisatie voortbrengt. Medewerkers zullen nadruk leggen op de kwaliteit van interne, secundaire processen en klanten op de kwaliteit van de dienstverlening zoals zij die ervaren in hun contact met de organisatie. Het open karakter van het OQM is daarom een belangrijk aspect: de elementen worden niet vooraf benoemd (zoals in het EFQM-model) maar worden voor elke organisatie afzonderlijk ingevuld.

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

De gepresenteerde definitie is in eerste instantie generiek en abstract, maar zal na identificatie van de belangrijkste belanghebbenden en hun voornaamste behoeften, juist zeer specifiek en concreet worden. We werken de definitie later in dit rapport nader uit voor de groep mkb-accountants. Daarbij merken we reeds op dat ook binnen deze groep variaties zullen bestaan. Uiteindelijk is het aan elk kantoor om haar eigen definitie te ontwikkelen.

Aandacht voor organisatie, processen en uitkomsten

Overigens bestrijkt onze brede definitie zowel de kwaliteit van de *processen* die zich afspelen binnen de organisatie als de kwaliteit van de *resultaten* van die processen (de output). En ook daar kunnen belanghebbenden een andere perceptie hebben: voor een accountant is vooral het proces belangrijk, voor een kredietverstrekker gaat het waarschijnlijk vooral om de rapportage met de controleverklaring. In feite is audit kwaliteit in de context van een mkb-accountantskantoor een onderdeel van organisatiekwaliteit. Auditen en samenstellen zijn belangrijke processen binnen een accountantskantoor en de (financiële) verslagen en accountantsverklaringen zijn de uitkomsten van die processen. Er zijn echter meer processen, zowel primaire processen – denk aan risicoanalyse en bedrijfskundige advisering - als secundaire processen zoals algemene management- en human resource managementprocessen. Ook zijn er meer uitkomsten of ‘outputs’ dan de rapportages en verklaringen die worden geleverd door mkb-accountantskantoren, zoals adviezen aan ondernemers en loonadministraties. Daarnaast levert een organisatie ook inkomsten op voor vennoten en medewerkers en kent een organisatie een bepaalde cultuur. Vennoten en medewerkers zullen dergelijke aspecten ook betrekken in een evaluatie van de kwaliteit van een organisatie.

Tot slot kan deze definitie zowel harde, objectief waarneembare zaken omvatten als zachte, subjectieve zaken. Uiteraard is het voor een beoordeling van kwaliteit veelal eenvoudiger om vooral naar de objectief waarneembare zaken te kijken. Die kunnen immers worden gemeten en veelal ook worden vergeleken met een benchmark. Maar dat neemt niet weg dat ook ontastbare zaken, die slechts subjectief of met proxies kunnen worden gemeten, een rol spelen.⁷

Belanghebbenden van mkb-accountantskantoren

Inherent aan onze brede definitie van kwaliteit is de keuze om meerdere belanghebbenden te identificeren, in lijn met de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (zie FEE, 2016). We onderscheiden in dit onderzoek vier typen stakeholders:

- de vennoten (veelal zelf ook accountant),
- de accountants met een dienstverband,
- de ondernemers (directe opdrachtgevers) en
- de gebruikers van accountantsverslagen (indirecte opdrachtgevers).

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

⁷ We komen de notie van harde en zachte elementen ook tegen als we kijken naar verschillende benaderingen van kwaliteitsmanagement in hoofdstuk 6.

Hoe kijken interne en externe stakeholders aan tegen de kwaliteit van een accountantskantoor?

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

3. Kwaliteit van mkb-accountantskantoren gedefinieerd vanuit de literatuur

In het voorgaande beschreven we een benadering om tot een brede en specifieke definitie van organisatiekwaliteit te komen voor mkb-accountantskantoren. Deze benadering gaat er van uit dat verschillende belanghebbenden verschillende behoeftes hebben en dus ook een andere definitie van kwaliteit. In dit hoofdstuk vullen we de behoeftes van vier groepen belanghebbenden in aan de hand van de kennis die we uit de literatuur ophalen. We toetsen het resultaat aan de hand van de antwoorden op een online vragenlijst. Zodoende ontwikkelen we een gewogen oordeel over de diverse kwaliteit-aandachtsgebieden die relevant zijn om de kwaliteit van mkb-accountantskantoren te blijven verbeteren.

Overzicht van resultaten uit de literatuurstudie

Uit onze literatuurstudie kwamen diverse elementen naar voren die soms van toepassing waren op meerdere groepen belanghebbenden en soms ook heel specifiek waren voor een één groep. Daarbij maken we onderscheid enerzijds naar kwaliteit-aandachtsgebieden die betrekking hebben op de organisatie en het proces en anderzijds die betrekking hebben op de output van de organisatie (zie *Tabel 1*). In deze tabel worden deze vaak wat abstracte kwaliteit-aandachtsgebieden opgesomd en voorzien van voorbeelden waarmee ze naar de praktijk van mkb-accountantskantoren worden vertaald (door de auteurs van de betreffende literatuur).

Om te toetsen in hoeverre deze concepten ook daadwerkelijk in de praktijk worden ervaren als relevante aandachtsgebieden, vroegen we respondenten om punten te verdelen over de verschillende kwaliteit-aandachtsgebieden. Eerst op het niveau van algemene aandachtsgebieden en vervolgens een niveau dieper om de onderliggende dimensies te onderzoeken. De meest in het oog springende resultaten van deze onderliggende dimensies presenteren we in de volgende paragrafen. De bijlage 'Uitkomsten puntenverdeling in grafieken' bevat een overzicht van de onderzoeksbevindingen van alle variabelen op het eerste en het tweede niveau.

Doordat we respondenten vroegen om een gegeven aantal punten te verdelen over verschillende aandachtsgebieden, konden we het relatieve belang daarvan achterhalen. Daarnaast konden de verschillende groepen op hoofdlijnen met elkaar worden vergeleken. De percentages die in de hiernavolgende grafieken worden gepresenteerd, geven dus het relatieve belang weer dat diverse doelgroepen geven aan een specifiek kwaliteit-aandachtsgebied.

Zoals eerder aangegeven, bleek het binnen de scope van dit onderzoek niet mogelijk om voldoende respondenten te bereiken uit de groep 'gebruikers'. We presenteren dus wel een overzicht van hun behoeften zoals we die uit de literatuur destilleren, maar kunnen die in het vervolg van dit rapport niet meenemen als we de antwoorden van respondenten analyseren.

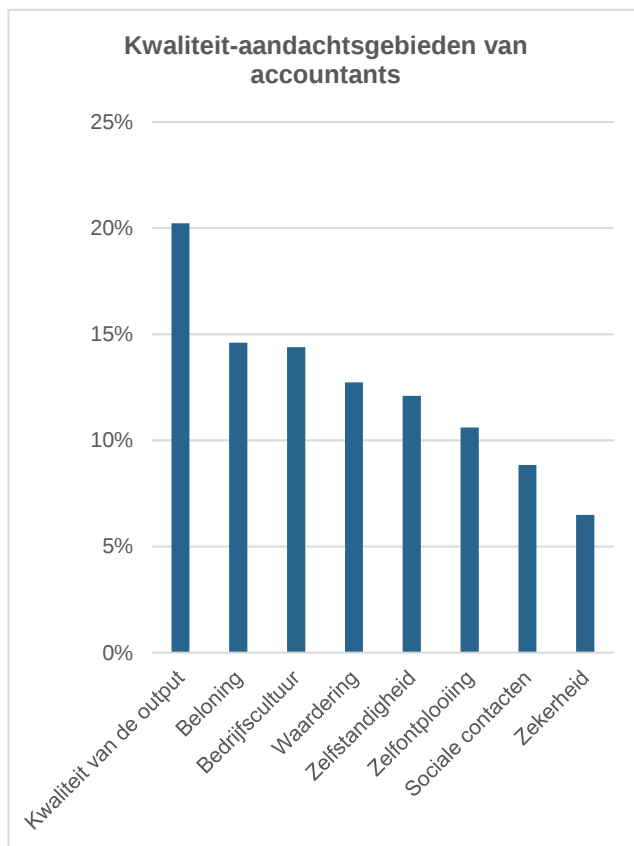
Deze **gebruikers van de rapportages van de accountants** onderscheiden zich met de behoefte om de informatie te gebruiken in hun eigen processen. De commissaris die toezicht moet houden wenst duidelijk gepresenteerde informatie, de kredietverstrekker heeft behoefte aan informatie die direct bruikbaar is voor de besluitvorming en bijvoorbeeld eenvoudig ingelezen kan worden. Investeerders zoeken weer naar benchmarkinformatie die elders niet eenvoudig te verkrijgen is. Deze behoeften reiken verder dan de eisen die de wetgever stelt en worden veelal buiten beschouwing gelaten. Toch is ook hun beoordeling van de kwaliteit van belang gezien hun relatie met de ondernemer.

Tabel 1 Kwaliteit-aandachtsgebieden verschillen per belanghebbende.

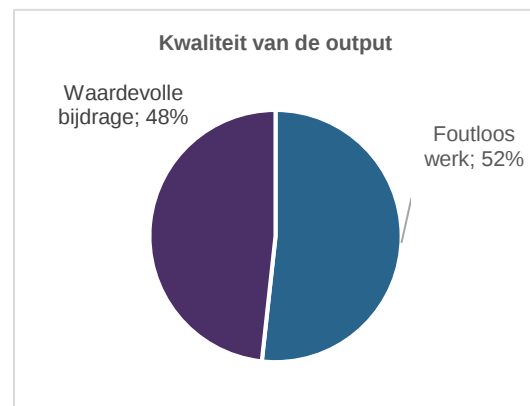
Belanghebbende	Behoeften	Voorbeelden van kwaliteit aandachtsgebieden	Bronnen:
Accountant	Zekerheid (p) Sociale interactie (p) Autonomie (p) Zelfontplooiing (p) Bedrijfscultuur (o) Beloning (o) Waardering (o) Resultaten van het werk (o)	Veilig gevoel in positie Betrokkenheid collega's Inspraak doelen, werk-privé balans Intellectuele uitdaging Toon aan de top Marktconform salaris Van collega's en buitenstaanders Foutloos resultaat	(Adler & Aranya, 1984) (Adler & Aranya, 1984) (Adler & Aranya, 1984 & Nandan, 2010 & FEE, 2015) (Adler & Aranya, 1984, NBA 2017) (FEE, 2015, NBA 2017) (Adler & Aranya, 1984) (idem) (gebaseerd op interviews)
Vennoot	<i>Accentverschillen t.o.v. accountants:</i> Sociale interactie (p) Zelfontplooiing (o) Beloning (o)	Contact met klanten en derden Gewaardeerde nalatenschap Structurele vermogensopbouw	(Adler & Aranya, 1984) (Adler & Aranya, 1984) (Adler & Aranya, 1984, NBA 2017)
Ondernemer (klant)	Betaalbare dienst (p) Betrouwbare dienstverlening (p) Klantvriendelijke dienst (p) Hoogwaardige dienst (o) Rapportages (o) Advies (o)	Marktconforme prijs Consistente kwaliteit Goede bereikbaarheid Specifieke kennis sector Duidelijke performance informatie Onbetwiste inhoud (geen aantijgingen of aanpassingen) Mate van coaching	(Van de Ven, 2014 & Novak, 2015) (Novak, 2015 & Kleyngeld, 2016) (Van de Ven, 2014 & Novak, 2015) (Knechel 2013, Van de Ven, 2014 & FEE, 2015) (Pierce & O'dea, 2003, Novak, 2015) (Knechel et al, 2013) (Commissie Hoek 2013, Van de Ven, 2014, Mckinsey 2014 & Novak, 2015)
Gebruiker	Algemeen: Verwerken rapportage (o) Kredietverstrekker: Verantwoording afleggen (o) Investeerder: Besluitvorming onderbouwen (o)	Bruikbaarheid informatie Gekwalificeerde handtekening en het voldoen aan de standaarden Unieke (benchmark) informatie	(IAASB, 2012) (Knechel et al 2013 & gebaseerd op interviews) (gebaseerd op interviews)
Noot: (p) de focus ligt op het proces, (o) de focus ligt op de output van het accountantskantoor.			

Behoeften en aandachtsgebieden van accountants

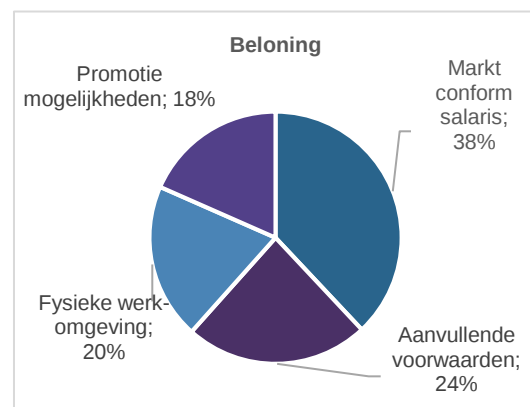
De behoeften van **accountants** kunnen we onderverdelen in een achttal categorieën (zie *Tabel 1*). Binnen elke categorie kunnen vervolgens specifieke kwaliteit-aandachtsgebieden worden benoemd, zoals een veilig gevoel in zijn of haar positie (zekerheid), voldoende afstemmingsruimte (werk/privé-balans) en vergaande inspraak in doelen en werkwijzen (autonomie). Deze zaken betreffen vooral de processen binnen de organisatie en in mindere mate de uitkomsten. Maar ook die zijn van belang. Een professional hecht grote waarde aan het leveren van foutloos werk en de waarde van zijn werk voor de maatschappij, zo veronderstelt de literatuur. En vanzelfsprekend is ook de beloning, als resultaat van zijn werk, van belang.



Figuur 1 Kwaliteit van de output wordt het meest genoemd als aandachtsgebied van accountants.



Figuur 2 Zowel vaktechnische kwaliteit als de meerwaarde voor de opdrachtgever zijn van belang.

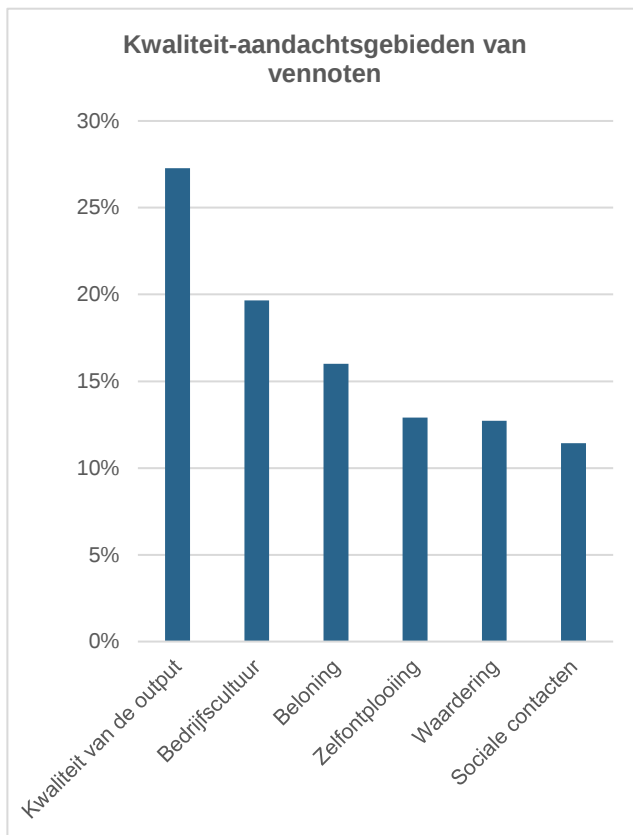


Figuur 3 Naast materiële zaken zijn ook immateriële zaken van belang bij de beloning.

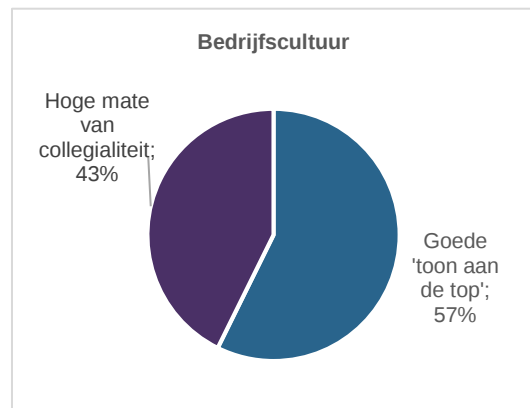
Uit de antwoorden van de accountants komt naar voren dat op de eerste plaats de aan output gerelateerde aandachtsgebieden van belang zijn: de kwaliteit van het geleverde werk, gevolgd door de beloning en de bedrijfscultuur (zie Figuur 1). Kijken we vervolgens naar specifieke zaken die voor accountants bepalend zijn in de kwaliteit van het werk, dan komen zowel de inhoudelijke kwaliteit naar voren (foutloos werk) als de bijdrage die zij leveren voor hun opdrachtgevers (Figuur 2). Bij de beloning speelt vooral een marktconform salaris een grote rol (Figuur 3). Secundaire voorwaarden wegen minder zwaar. De promotiemogelijkheden lijken het minst relevant voor accountants in hun beoordeling van de kwaliteit van hun beloning. Het valt voorts op dat zekerheid – over inkomen en positie binnen de organisatie – het minst relevant wordt geacht door accountants.

Behoeften en aandachtsgebieden van vennoten

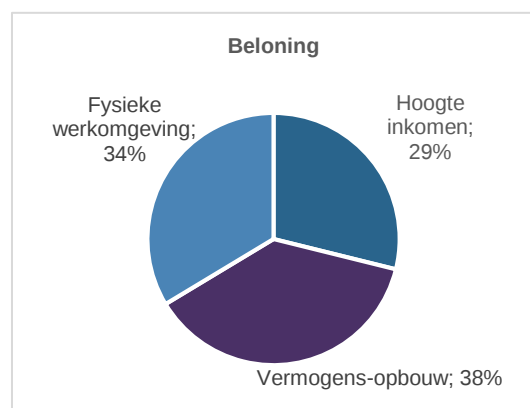
Vennoten van mkb-accountantskantoren zijn vrijwel altijd zelf ook praktiserend accountant. Wat in het voorgaande werd gekoppeld aan de accountant-in-dienst, geldt in theorie dus ook voor de vennoot. Maar de vennoot heeft meer belangen en daarmee ook andere behoeften en een enigszins ander begrip van organisatiekwaliteit.



Figuur 4 De aandachtsgebieden van vennoten verschillen niet veel van die van accountants. Zekerheid en zelfstandigheid zijn - volgens de literatuur - geen aandachtsgebieden.



Figuur 5 De meeste vennoten kijken eerst naar de cultuur in de top van de organisatie.



Figuur 6 Voor vennoten speelt bij de beloning ook mee de opbouw van een vermogen in de onderneming.

Uit het onderzoek komt naar voren dat vennoten, net als accountants-in-dienst, de kwaliteit van het geleverde werk het meest relevante kwaliteit-aandachtsgebied vinden (zie Figuur 4). Ze vinden dat zelfs nóg belangrijker: dit onderwerp krijgt van vennoten 27% van de te verdelen punten, van accountants is dat 20% (de verhouding tussen 'foutloos werk' en 'waardevolle bijdrage' is vergelijkbaar met die bij accountants). En waar accountants de beloning op de tweede plaats laten komen, is dat bij vennoten de bedrijfscultuur. Daarbij kijken zij vaker naar de 'toon aan de top' dan naar collegialiteit in de organisatie als geheel (Figuur 5). In lijn met hetgeen in de literatuur wordt gesteld, is voor vennoten de opbouw van een vermogen in de vennootschap het belangrijkste element in de beloning. De hoogte van het maandelijks inkomen volgt op de derde plaats, na de fysieke werkomgeving (Figuur 6). We kunnen op basis van dit onderzoek niet bepalen of dat betekent dat men minder belang hecht aan het directe inkomen of dat er wellicht een bepaalde drempel is bereikt waarbij een 'nog hoger' maandelijks inkomen niet meer zo relevant wordt geacht.

Nadere duiding van de meest relevante aandachtsgebieden van accountants en vennoten

We vroegen de accountants en vennoten ook om in hun eigen woorden aan te geven wat zij belangrijk vonden ten aanzien van de onderwerpen die uit de literatuur naar voren kwamen. We richten ons in deze paragraaf specifiek op die zaken die er in de voorgaande paragraaf uitsprongen. Die vinden de respondenten immers het meest relevant. Van de accountants-in-dienst bespreken we de nadere duiding van de kwaliteit van het geleverde werk. Voor vennoten een nadere duiding van een gezonde bedrijfscultuur. We bespreken de antwoorden van accountants en vennoten ten aanzien van de beloning gezamenlijk.

Op de open vraag aan accountants naar hetgeen zij belangrijk achten aan de **kwaliteit van het geleverde werk**, kwamen verschillende antwoorden. Daarmee ontstaat een meer genuanceerd beeld van dit kwaliteit-aandachtsgebied dan we in de vorige paragraaf zagen. We zien het onderscheid tussen de vaktechnische kwaliteit en de meerwaarde voor de opdrachtgever opnieuw terugkomen. Maar daarnaast noemen diverse accountants nu ook een persoonlijk aspect en het vermogen van de organisatie om voortdurend te leren en de kwaliteit te verbeteren.

Kwaliteit van de output (accountants)	
Vaktechnische kwaliteit én meerwaarde opdrachtgever.	<i>Zie voorgaande paragrafen.</i>
Persoonlijk aspect	<i>Voldoening 'Achter het werk' willen staan</i>
Lerende organisatie	<i>Collegiale review, onderlinge consultatie Zelfreflectie Ondersteuning vanuit bureau vaktechniek</i>

Gevraagd naar de elementen van een 'gezonde' **bedrijfscultuur** geeft één op de drie vennoten aan het belang van een goede organisatiecultuur te onderkennen, zonder dat nader in te vullen. Degenen die wel invulling geven aan het begrip, noemen op de eerste plaats integriteit.

Bedrijfscultuur (vennoten)	
Integriteit	<i>Handelen volgens normen en waarden Respectvol handelen</i>
Overige 'fundamentele waarden'	<i>Ontzag voor wetgeving Besef van vaktechnische kwaliteit Relaties met directe en indirecte belanghebbenden</i>

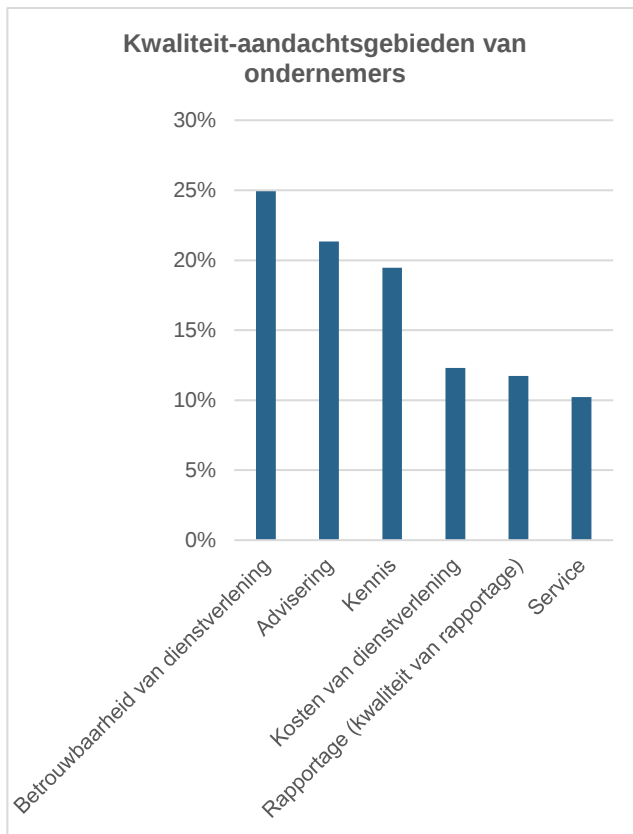
Gevraagd naar aspecten van **beloning** die duiden op een hoge organisatiekwaliteit, noemen de meeste accountants en vennoten een beloning die recht doet aan de geleverde inzet voor opleiding en klantopdrachten. Anders gezegd: 'loon naar werken'.

Hoe kijken interne en externe stakeholders aan tegen de kwaliteit van een accountantskantoor?

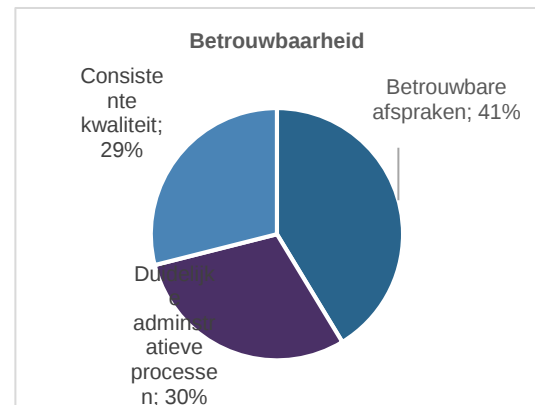
Beloning (accountants en vennoten)	
'Loon naar werken'	<i>Passend bij opleidingsniveau en –inspanningen</i> <i>Passend bij complexiteit van opdrachten</i> <i>Passend bij ondernemersrisico (vennoten)</i>
Voldoende beloning	<i>Voor een goed welzijnsniveau</i> <i>Marktconform (m.n. accountants)</i> <i>Continuïteit van het kantoor (vennoten)</i>
Immaterieel	<i>Goede balans werk/privé (m.n. accountants)</i> <i>Erkenning (m.n. vennoten)</i>

Behoeften en aandachtsgebieden van ondernemers

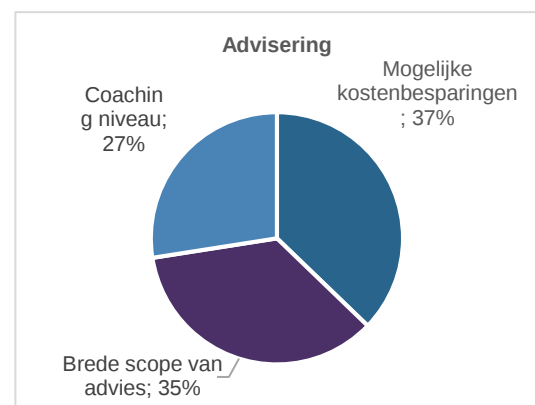
Een derde belanghebbende in ons model van organisatiekwaliteit is de **ondernemer**. Zijn of haar behoeften betreffen zowel het proces als de uitkomsten. De wijze waarop de ondernemer de dienstverlening ervaart, zal voor een groot deel de perceptie van de kwaliteit bepalen.



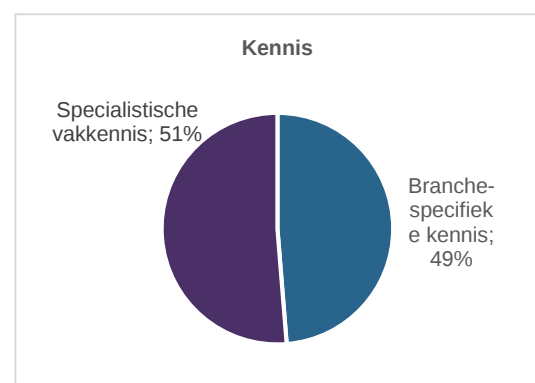
Figuur 7 Ondernemers kijken zowel naar het proces als naar de inhoudelijke kwaliteit.



Figuur 8 Voorspelbaarheid en transparantie in de processen nemen een belangrijke plaats in.



Figuur 9 Inhoud van adviezen gaat voor ondernemers verder dan financiële administratie.



Figuur 10 Goede mkb-accountants combineren volgens ondernemers kennis van het vak met inzichten over hun bedrijfstak.

Het gaat ondernemers in eerste instantie níet om de prijs, maar om de betrouwbaarheid van de dienstverlening (zie Figuur 7). Daarbij kijken ondernemers vooral naar de mate waarin hun accountants afspraken nakomen en duidelijke administratieve processen hebben (41% respectievelijk 30%, zie Figuur 8). De mate waarin de accountant consistente kwaliteit levert, iets wat meer aan het primaire proces van samenstellen, controleren en rapporteren is verwant, staat niet voorop. Naast een hoge mate van betrouwbaarheid, neemt een ondernemer ook de advisering van zijn of haar accountant mee in het kwaliteitsoordeel. Uit het onderzoek komt naar voren dat vooral mogelijkheden tot kostenbesparing en een breed perspectief op de bedrijfsvoering daarbij van belang zijn (Figuur 9). Een derde element betreft de kennis waarover de accountant dient te beschikken: deze dient zowel, en in gelijke mate, vakinhoudelijk te zijn als specifiek voor de branche waarin de onderneming opereert⁸. Dit laatste zou een hoge mate van branchespecialisatie impliceren. Voor mkb-accountantskantoren kan dat een uitdaging zijn gezien de beperkte schaalvoordelen van deze organisaties. Het belang dat men hecht aan de kosten van de dienstverlening, de leesbaarheid van de rapportage en de service rondom de dienstverlening lijkt beperkt in vergelijking tot de eerstgenoemde drie factoren.

Nadere duiding van betrouwbaarheid, advisering en kennis

Ook de ondernemers werden gevraagd om in hun eigen woorden aan te geven wat zij belangrijk vonden ten aanzien van de meest relevante onderwerpen uit de literatuur. We bespreken hun antwoorden ten aanzien van de betrouwbaarheid van de dienstverlening, de focus van advisering en de – in hun ogen - relevante kennis waarover accountants dienen te beschikken.

Uit de antwoorden op de open vraag over de **betrouwbaarheid van de dienstverlening** komen vier onderwerpen naar voren. Enerzijds gaat het dan over de uitvoering van processen, anderzijds over betrouwbaarheid in het handelen van de accountants. Met name dit laatste punt springt er uit en wordt door meer dan de helft van de ondervraagde ondernemers genoemd.

Betrouwbaarheid van dienstverlening (ondernemers)	
Betrouwbare organisatie	<i>Integriteit van personen</i> <i>Discreet met informatie</i>
Betrouwbaar proces	<i>Geen correcties</i> <i>Voorspelbaar in handelen en facturatie</i>
Divers	<i>Bereikbaarheid, transparantie, voldoende kennis</i>

Gevraagd naar de inhoud van het **advies** dat ondernemers van hun accountant verwachten, worden uiteraard fiscale en financiële zaken het meest genoemd. Ruim een derde van alle ondernemers verwacht echter (ook) advies ten aanzien van strategische en algemene bedrijfskundige zaken.

⁸ De verhouding bedraagt 49% vakinhoudelijk en 51% branche specifieke kennis. Zie de grafiek in de bijlage van dit rapport.

Advisering (ondernemers)	
Fiscaal, financieel	<i>Toepassing van relevante fiscale regels Financiële huishouding (o.a. investeringen) en administratie</i>
Algemeen bedrijfskundig	<i>Strategie, benutten van kansen Procesverbetering en kostenbesparing</i>
Overig	<i>Vooraf proactief adviseren</i>

Gevraagd naar de verwachtingen ten aanzien van de **kennis** waarover de accountant dient te beschikken zien we opnieuw een tweedeling ontstaan. Een deel van de ondernemers kijkt vooral naar de kennis van fiscale wetgeving. Een ander deel kijkt vooral naar de kennis over het bedrijf en de branche waarin het bedrijf opereert. Vier op de tien ondernemers noemen overigens expliciet de verwachting dat accountants ook echt over up-to-date kennis beschikken. Het gaat dan vooral om recente fiscale wetgeving.

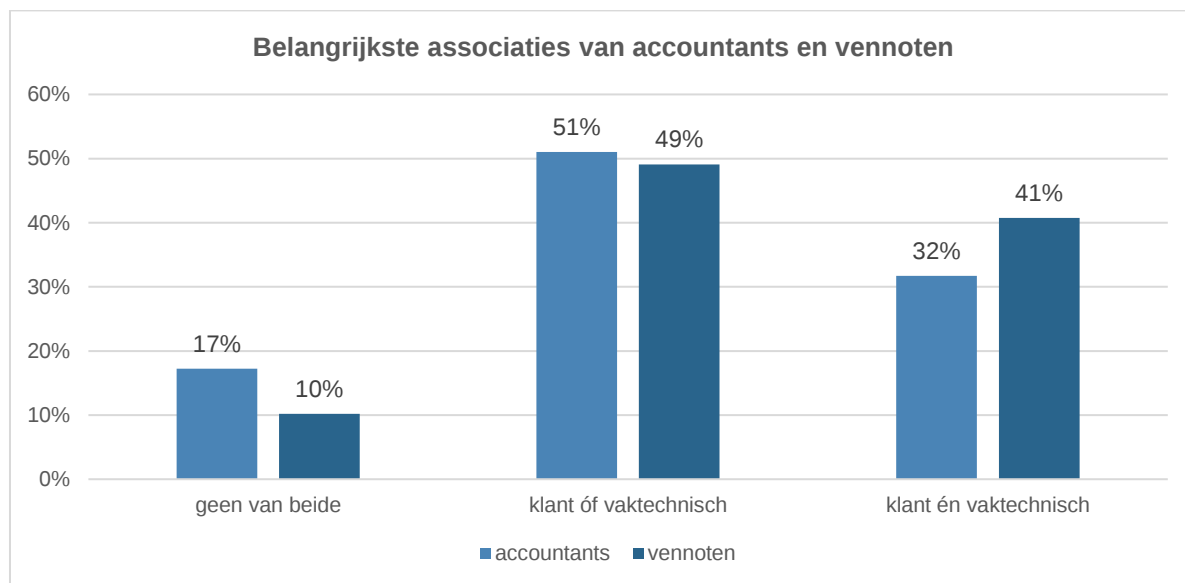
Kennisdomein (ondernemers)	
Accountancy	<i>Fiscale wetgeving Financiële processen</i>
Specifieke kennis	<i>Kennis van bedrijf Kennis van de branche</i>

4. Spontane associaties bij het begrip ‘organisatiekwaliteit’

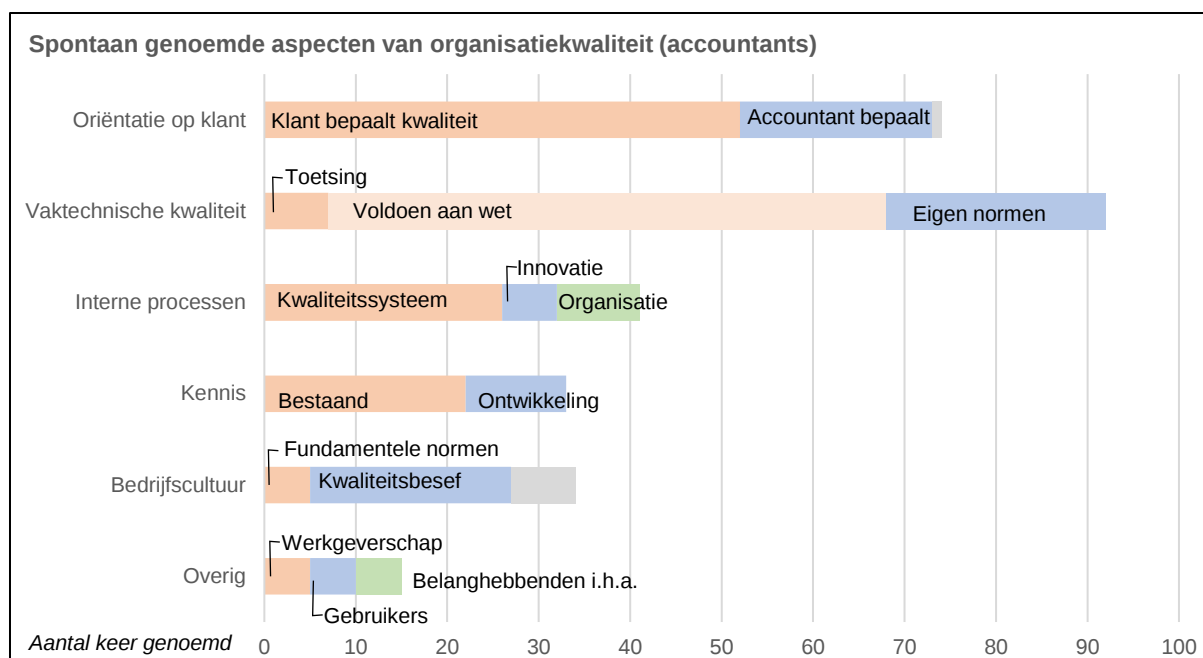
Accountants, vennoten en ondernemers werden ook gevraagd om hun eigen, spontane associaties te geven bij het begrip ‘organisatiekwaliteit’. Op de open vraag “wanneer spreekt u als accountant, vennoot of klant van een accountantskantoor van hoge kwaliteit?” antwoordden veel respondenten uitvoerig. We bespreken de resultaten van een analyse van deze antwoorden in de volgende paragrafen. Daarbij presenteren we telkens een beperkte selectie van sprekende uitspraken, een meer uitvoerige selectie is ondergebracht in de bijlage “Antwoorden op open vragen en codering in onderwerpen”. Merk op, dat we hier niet specifiek vroegen naar de behoeften van de verschillende doelgroepen, maar naar hun definitie van een ‘goed’ mkb-accountantskantoor in het algemeen.

Uit de analyse komt naar voren dat accountants en vennoten veelal over de vaktechnische kwaliteit van de geleverde dienst spreken en over de waarde voor de opdrachtgever (Figuur 11). Ondernemers kijken vooral naar het dienstaanbod en dan met name of hun accountant ook met hen meedenkt en advies geeft.

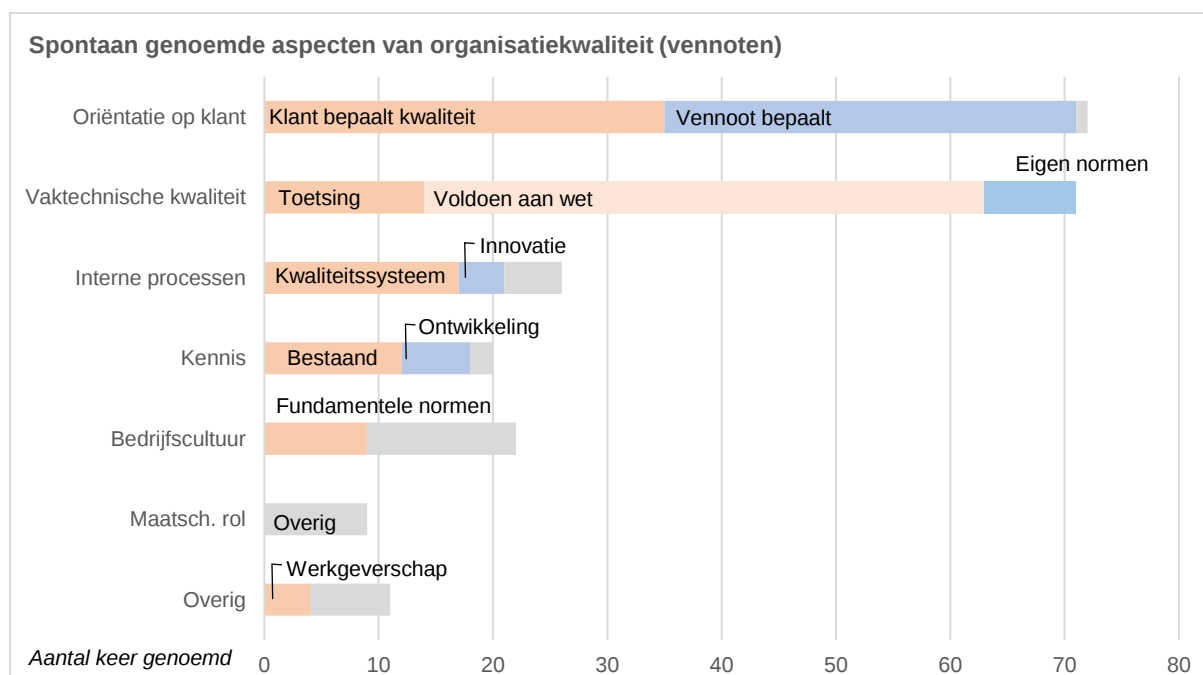
Uiteindelijk destilleerden wij uit de antwoorden van accountants vijf onderwerpen die regelmatig worden genoemd (zie Figuur 12). Uit de antwoorden van de vennoten kwamen zes onderwerpen naar voren (Figuur 13). Zij noemen de ‘maatschappelijke rol’ dermate vaak dat dit in een aparte categorie wordt ondergebracht. De overige onderwerpen komen op hoofdlijnen veel met elkaar overeen. Ook uit de antwoorden van ondernemers haalden we zes onderwerpen (zie Figuur 14 op pagina 28). Deze verschillen wezenlijk van die van accountants en vennoten en bespreken we in een aparte paragraaf.



Figuur 11 Accountants en vennoten kijken in eerste instantie naar de vaktechnische kwaliteit en/of de waarde voor de klant.



Figuur 12 Accountants kijken vooral naar de vaktechnische kwaliteit van het geleverde werk en de meerwaarde voor de klant als zij de kwaliteit van de organisatie als geheel beoordelen.



Figuur 13 Gevraagd naar hun definitie van organisatiekwaliteit oriënteren vennoten zich vaker dan accountants op de meerwaarde voor de klant. Ze redeneren ook iets vaker vanuit het perspectief van de wetgever of toetsende instantie.

Noot: de licht grijze blokjes bevatten 'overige' antwoorden.

Kwaliteit volgens accountants en vennoten: toegevoegde waarde voor de klant en voldoen aan wetgeving

Als accountants en vennoten zich in hun definitie van kwaliteit expliciet oriënteren op de **klant**, zien we telkens een tweedeling ontstaan. Sommigen redeneren primair vanuit het perspectief van de klant. Zij noemen dan het voldoen aan de behoeften of verwachtingen van de klant of klant tevredenheid in meer algemene zin. Deze respondenten kijken als het ware van buiten naar binnen. Ze hanteren een zogenaamde *outside-in* oriëntatie. Kwaliteit wordt uiteindelijk bepaald in de perceptie van de klant. Anderen redeneren vanuit een eigen definitie van wat een klant nodig heeft: een hoog serviceniveau, punctualiteit, tijdigheid, proactieve advisering, een goede verhouding tussen prijs en kwaliteit of 'toegevoegde waarde' in het algemeen. Deze groep start dus met een eigen definitie en redeneert als het ware van binnen naar buiten (*inside-out*). Kwaliteit wordt nu vóór de klant bepaald. We zien dit onderscheid zowel bij accountants als bij vennoten, al zien we dat accountants zich relatief vaker op de perceptie van de klant verlaten. Vennoten hanteren vaker een zelfopgelegde norm. Onderstaande tabel presenteert een selectie van uitspraken van accountants en vennoten bij elk van deze benaderingen.

1: Oriëntatie op klant (accountants en vennoten)	
Klant bepaalt kwaliteit	Accountant 1: “[...] waarbij de belangen van de klant niet over het hoofd worden gezien.” Accountant 2: “[...] hoge cliënten tevredenheid [...]” Vennoot 2: “Als het kantoor voor een redelijke prijs voldoet aan de overeengekomen en vanzelfsprekende behoeften van de klant [...] en daar, zodra mogelijk, iets extra's aan toevoegt [...]” Vennoot 8: “[...] Levert tijdig werk op of communiceert eventuele wijzigingen in opleverdata tijdig. Is duidelijk over werkwijze en tariefstelling.” Vennoot 15: “Hoge klanttevredenheid (weinig opzeggingen, beperkt aantal creditfacturen, tevreden reacties klanten tijdens gesprekken). [...]”
Accountant of vennoot bepaalt kwaliteit	Accountant 6: “[...] De dienstverlening aan de klant is het belangrijkste en stukken die aan de klant worden verstrekt moeten 100% goed zijn. [...]” Accountant 10: “Een kantoor dat ondersteuning biedt aan haar cliënten op administratief, organisatorisch, bedrijfseconomisch, fiscaal en juridisch gebied. [...]”

Ook als accountants en vennoten over de **vaktechnische kwaliteit** van het werk spreken, redeneren zij ofwel vanuit een eigen norm ofwel vanuit een externe norm. Die externe oriëntatie is dan geënt op de wet- en regelgeving in het algemeen of - in vergaande gevallen - heel specifiek op een toetsende instantie. Kwaliteit wordt in dat laatste geval bepaald door een positieve toetsing. Zo brengen sommige vennoten een positieve review door de SRA als een kwaliteitskenmerk naar voren. Minder vergaand, en dus vaker voorkomend, wordt 'voldoen aan wet- en regelgeving' als kenmerk van organisatiekwaliteit geopperd. Nog steeds hanteert men hier een *outside-in* benadering - een derde partij bepaalt de kwaliteitsnorm – maar veel minder expliciet als in de

eerstgenoemde categorie.⁹ Als accountants en vennoten vanuit een eigen norm redeneren (*inside-out*), spreken zij vooral over inhoudelijke kwaliteit zonder specifiek te verwijzen naar wetgeving of richtlijnen. Een enkele vennoot spreekt over de originaliteit van het werk. De belangrijkste aandachtspunten en de kenmerkende uitspraken zijn wederom in de tabel samengevat.

2: Oriëntatie op vaktechnische kwaliteit (accountants en vennoten)	
Positieve toetsing	Accountant 8: <i>“Een accountantskantoor van hoge kwaliteit is een kantoor dat [...] niet betrokken is bij tuchtrechtprocedures.”</i> Vennoot 13: <i>“Voldoendes bij toetsing SRA en NVA en Bureau Financieel toezicht, [...]”</i>
Voldoen aan wet- en regelgeving	Accountant 2: <i>“Vaktechnisch voldoen aan eisen. [...]”</i> Accountant 9: <i>“Een kantoor waarbinnen alle producten voldoen aan de gestelde eisen. [...]”</i> Vennoot 1: <i>“[...] als de output enerzijds voldoen aan wet- en regelgeving [...] en anderzijds de gebruiker relevante output ontvangt.</i> Vennoot 3: <i>“voldoet aan gestelde normen vanuit wet- en regelgeving als ook interne richtlijnen. [...]”</i> Vennoot 7: <i>“Daarnaast moeten het proces en de werkzaamheden om tot het eindproduct te komen, voldoen aan hoge zorgvuldigheidseisen zoals verwoord in de toepasselijke beroepsregels en standaarden. [...]”</i>
Eigen normen	Accountant 1: <i>“Als de rapportages en controles voldoende onderbouwd zijn [...]”</i> Accountant 4: <i>“Betrouwbare uitkomsten met minimale fouten.”</i> Vennoot 5: <i>“[...] Originaliteit is daarbij belangrijk, dus geen standaard teksten van NBA of SRA. [...]”</i>

⁹ In de tekst “Wanneer rijdt u te hard? Een metafoor voor inside-out en outside-in perspectieven” verhelderen we deze scheiding in perspectieven aan de hand van een metafoor over het overtreden van de maximum snelheid in het verkeer.

Wanneer rijdt u te hard? Een metafoor voor inside-out en outside-in perspectieven.

Zoals u een intern perspectief of een extern perspectief op kwaliteit kunt hanteren, kunt u ook een intern of extern perspectief hanteren op snelheid in het verkeer. Kijkt u in eerste instantie naar de maximumsnelheid zoals die door de overheid is vastgesteld? En rijdt u dus *te hard* zodra u deze *externe norm* overschrijdt? Of rijdt u (pas) te hard als u *zelf* vindt dat uw snelheid onverantwoord is, ongeacht de geldende maximumsnelheid. Bijvoorbeeld als u 's nachts - alleen - op een snelweg rijdt? In dit laatste geval redeneert u ten principale vanuit uw eigen normbesef. U hanteert dan een 'inside-out' perspectief. In het eerste geval kijkt u eerst naar buiten, naar de normen die door een derde worden opgelegd. U hanteert dan een 'outside-in' perspectief. Zij die een extreme outside-in benadering ten aanzien van de maximumsnelheid toepassen, zullen zelfs stellen dat zij de norm pas overschrijden op het moment dat zij daarvoor een bekeuring ontvangen.

Dit onderscheid kan men ook loslaten op het besef van kwaliteit zoals accountants en vennoten dat hanteren. Inside-out: zij bepalen in eerste instantie zelf wat kwaliteit inhoudt (de wet wordt als gegeven ervaren, maar is niet leidend). Een outside-in perspectief daarentegen, stelt dat kwaliteit wordt bepaald door de wet- en regelgeving. Door een derde partij dus. Een 'extreem' outside-in perspectief houdt voor accountants in dat de kwaliteit pas wordt bepaald tijdens een toetsing. Men spreekt dan van voldoende of hoge kwaliteit bij een positieve review.

Andere aspecten in de definitie van kwaliteit van accountants en vennoten

Organisatiekwaliteit betreft, volgens de accountants en vennoten in dit onderzoek, soms ook méér dan het leveren van klantwaarde en foutloos werk. Of zelfs iets anders.

Een derde element in de definitie van kwaliteit van accountants en vennoten betreft de interne processen van het kantoor. Vaak wordt een combinatie gelegd met de bedrijfscultuur (bijv. A5). De aandacht voor de interne organisatie komt vooral bij de accountants vandaan (bijv. A9).

3: Interne processen (accountants en vennoten)

Kwaliteit van het systeem
(dossievorming, borging
van processen, efficiënt en
effectief kwaliteitssysteem)

Innovatie, automatisering
(up to date tools)

Interne organisatie

Accountant 5: *"Indien het stelstel van interne kwaliteits-waarborging afdoende is opgezet, bestaat en werkt. [...] En dit stelstel niet wordt ondermijnd bij commerciële afwegingen."*

Accountant 8: *"[...] het nakomen van afspraken, communicatie zowel intern als extern, goede werkplekken."*

Vennoot 8: *"[...] heeft een kwaliteitsbeleid. Workflow gestuurd. Liefst zoveel mogelijk geautomatiseerd."*

Een volgend onderwerp betreft de in het kantoor aanwezige **kennis** en de aandacht voor kennisontwikkeling. Diverse respondenten noemen het beschikken over 'gekwalificeerd personeel', vakmanschap en intelligente medewerkers als kwaliteitskenmerk. Zij kijken in eerste instantie naar de aanwezige kennis om tot een kwaliteitsoordeel te komen. Andere accountants en vennoten kijken meer naar de *ontwikkeling* van kennis. Zij spreken over de ruimte voor scholing en de begeleiding en ontplooiing van medewerkers. Het aantal

respondenten dat primair naar de bestaande kennis kijkt, is ongeveer tweemaal zo groot als het aantal dat naar de ontwikkeling van kennis kijkt.

4: Kennis(ontwikkeling) (accountants en vennoten)	
Bestaande kennis (gekwalficeerd personeel, vakmanschap, intelligente medewerkers)	Accountant 6: <i>“Als vaktechniek op hoog niveau [...]. Opleiding en deskundigheid medewerkers is een belangrijke randvoorwaarde om de kwaliteit te kunnen leveren. [...]”</i> Accountant 7: <i>“[...] als er deskundigheid, professie en vakbekwaamheid aanwezig is. [...]”</i> Vennoot 12: <i>“Het hebben van (intelligente) medewerkers [...].”</i>
Kennisontwikkeling (scholing, ontplooiing)	Accountant 3: <i>“[...] als er voldoende ruimte is voor opleidingen [...]”</i> Accountant 10: <i>“[...] Daarnaast stelt zij haar medewerkers in staat om zich persoonlijk te ontwikkelen.”</i> Vennoot 4: <i>“[...] Als medewerkers middels permanente educatie zich voortdurend blijven aanpassen aan gewijzigde omstandigheden.”</i> Vennoot 10: <i>“Wanneer er tijd en geld wordt vrijgemaakt voor vaktechniek en opleidingen, er alleen mensen werken op HBO/universitair niveau.”</i>

Ook de normen en waarden van het kantoor, of de **bedrijfscultuur**, worden regelmatig aangehaald. Regelmatig spreekt men dan over zaken die we tot de ‘fundamentele waarden’ van de professie rekenen of over het kwaliteitsbesef in het algemeen. Vooral de accountants spreken over kwaliteitsbesef in het algemeen, opvallend vaker dan de vennoten. Ook termen als betrokkenheid, representatief gedrag en oog voor belangentegenstellingen vielen op (zij het niet in kwantitatieve zin).

5: Bedrijfscultuur (accountants en vennoten)	
Fundamentele waarden van de professie	Accountant 7: “[...] waarbij elke collega integer is.” Vennoot 14: “[...] in acht nemen van de fundamentele beginselen: professionaliteit, integriteit, objectiviteit, vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, betrouwbaarheid. [...]”
Kwaliteitsbesef	Accountant 3: “[...] kwaliteit van een dossier voorrang heeft boven het budget.” Accountant 5: “Indien het stelsel van interne kwaliteits-waarborging afdoende is opgezet [...]. En dit stelsel niet wordt ondermijnd bij commerciële afwegingen.” Accountant 6 “[...] de leiding kwaliteit nastreeft en dit ook stimuleert. [...]”
Overig	Accountant 9: “[...] Daarnaast is de cultuur belangrijk waarbinnen professionals een veilige omgeving voelen om elkaar aan te spreken op bijvoorbeeld kwaliteit, gedrag, etc. en kunnen overleggen over vraagstukken in hun werk.” Vennoot 5: “[...] Originaliteit is daarbij belangrijk, dus geen standaard teksten van NBA of SRA. Het kantoor moet naar buitengericht zijn, ook aandacht hebben voor niet cliënten en zorg dragen voor kennisoverdracht, ook aan con-collegae. Belangentegenstellingen moeten worden onderkend. Er moet een hoge mate van bereidheid zijn tot samenwerking met derden. Vennoot 12: “Het hebben van (intelligente) medewerkers welke naast liefde voor het vak de drive hebben om een klant goed te willen bedienen en een optimaal resultaat voor de klant willen halen.”

Minder vaak werd de **maatschappelijke rol** aangehaald en als hier naar werd verwezen, was dat veelal complementair aan andere onderwerpen en waren het vennoten. Soms verwees men dan naar een algemene opdracht zoals het bevorderen van het vertrouwen in financiële markten, of naar het maatschappelijk verkeer in het algemeen. Anderszins verwijst men ook expliciet naar een specifieke belanghebbende, zoals financiers of beroepsgenoten.

6: Maatschappelijke rol (vennoten)	
Algemene opdracht	Vennoot 3: <i>"[...] Het hogere doel is de bevordering van het vertrouwen in de financiële markten, de waarborging van het publieke belang en het toezicht op naleving van de WTA."</i> Vennoot 5: <i>"[...] ook aandacht hebben voor niet cliënten en zorg dragen voor kennisoverdracht, ook aan con-collegae."</i> Vennoot 7: <i>"[...] Als klanten en andere belanghebbenden (maatschappelijk verkeer) er van op aan kunnen dat ons eindproduct goed is."</i> Vennoot 9: <i>"[...] het maatschappelijk verkeer en de klant uiteindelijk het beste van dienst zijn."</i>

In de categorie **'overig'** domineerde de aandacht voor goed werkgeverschap en medewerkerstevredenheid. Sommigen zijn daar heel expliciet in en verwijzen naar het verloop, ziekteverzuim en het functioneren van de ondernemingsraad. Ook wordt gekeken naar de kwaliteit van rapportages voor 'gebruikers'. Een enkeling noemde 'client selectivity' of het deugen van de clientèle als kwaliteitskenmerk.

Een bijzondere opmerking die in de categorie overig is geplaatst, komt van accountant 8. *"Een kwalitatief goed accountantskantoor treedt niet vaak in de openbaarheid, maakt een gestage groei door op basis van reputatie en mond-tot-mondreclame. Van belang is ook een gematigde ontwikkeling in de toe- en uittreding van eigenaren en een zorgvuldige voorbereiding van de opvolging op een portefeuille of een dossier."* Hiermee gaat deze respondent voorbij de voor de hand liggende kwaliteitsdefinities en neemt een positie in ten aanzien van het algemene profiel van de beroepsgroep.

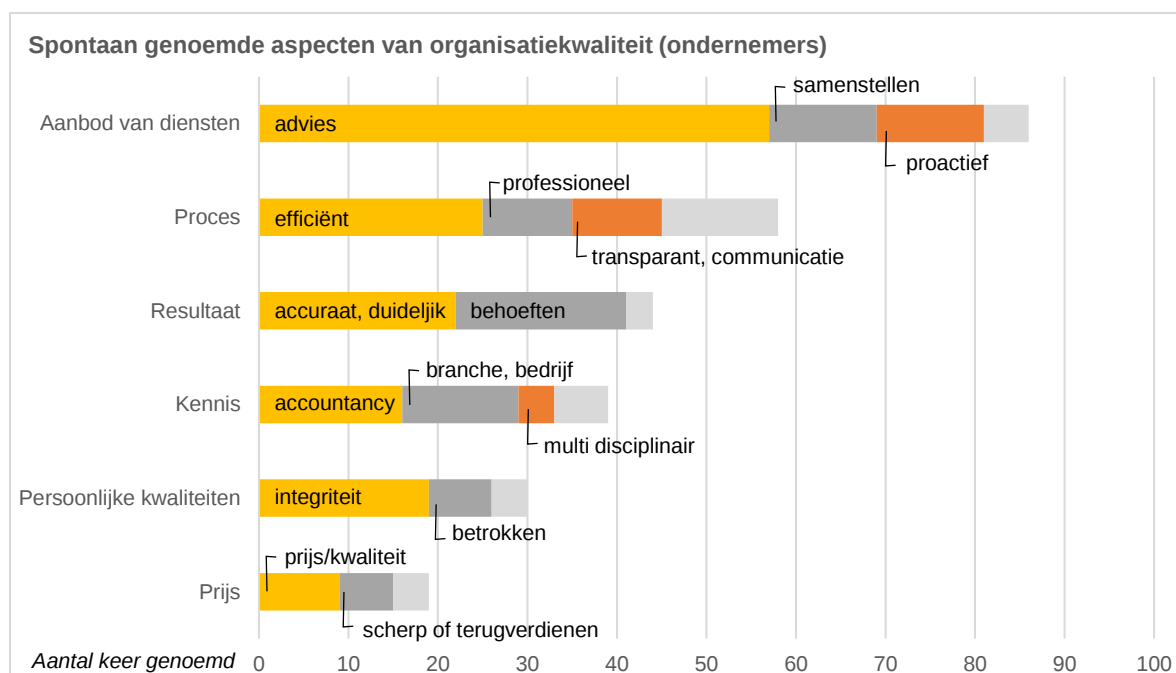
Tot slot van deze paragraaf merken we op dat sommige respondenten, met name vennoten, wijzen op de dilemma's waar zij mee 'worstelen' in het streven naar kwaliteit. Het onderkennen van dergelijke dilemma's is vaak een uitstekend aangrijpingspunt om een interne discussie over de bevordering van organisatiekwaliteit te voeren. Accountants-in-dienst noemen eerder de spanning tussen commercie en kwaliteit, of de afwezigheid daarvan, als een aspect dat de kwaliteit van de organisatie kenmerkt. Accountants A3 en A5 zijn daar twee voorbeelden van.

7: Overig (accountants en vennoten)	
Goed werkgeverschap en medewerkerstevredenheid	Vennoot 15: “[...] hoge medewerker tevredenheid (weinig verloop, laag ziekteverzuim, OR geeft positieve signalen). [...]”
Nut voor gebruikers	Accountant 1: “Als de rapportages en controles voldoende onderbouwd zijn waardoor derden op basis van deze gegevens beslissingen kunnen nemen.[...]” Vennoot 2: “Als het kantoor [...] voldoet aan de overeengekomen en vanzelfsprekende behoeften van de klant en de overige gebruikers van de informatie [...]”
Dilemma’s	Vennoot 7: “[...] De worsteling is of het streven naar 100% aantoonbaarheid van deze zorgvuldigheid, winst of verlies is voor het maatschappelijk verkeer.” Vennoot 1: “Een accountantskantoor levert werkzaamheden van hoge kwaliteit als de output enerzijds voldoen aan wet- en regelgeving (waar de nadruk helaas vaak op ligt) en anderzijds de gebruiker relevante output ontvangt.”

Kwaliteit van accountantskantoren door de ogen van ondernemers

Zoals de respondenten uit de beroepsgroep veelal meerdere onderwerpen aanhalen als zij over organisatiekwaliteit spreken, doen ondernemers dat ook. Over het algemeen minder uitvoerig, maar niet minder breed qua onderwerpen. Uiteindelijk destilleerden we uit de antwoorden van ondernemers zes verschillende categorieën (zie Figuur 14). Elke categorie bevat wederom verschillende onderwerpen. De meeste ondernemers kijken naar 2 zaken tegelijk, in een enkel geval betrekken ze maar liefst vier verschillende onderwerpen bij hun beoordeling. Van de 155 ondernemers die een bruikbaar antwoord gaven op de open vraag over organisatiekwaliteit, verwijst bijna de helft naar het dienstenaanbod.¹⁰ Vooral ten aanzien van het proces waarin die diensten worden verleend kijkt men veelal naar meerdere zaken tegelijk.

¹⁰ In een aantal gevallen bevatte een antwoord meerdere verwijzingen het dienstenaanbod. Het totaal aantal verwijzingen naar het dienstenaanbod (86) is daarom groter dan het aantal respondenten (72) dat een antwoord gaf in deze categorie.



Figuur 14 Ondernemers lijken van een goede accountant te verwachten dat deze naast de reguliere werkzaamheden, zoals het samenstellen van de jaarrekeningen, ook advies geeft. Noot: de licht grijze blokken bevatten de antwoorden uit de categorie 'overig'.

Een belangrijk deel van de ondernemers verwacht dat hun accountant hen van **advies** voorziet. We gaan er van uit dat zij daarmee bedoelen dat de accountant niet 'slechts' de jaarrekening samenstelt en eventueel controles uitvoert, maar op basis van zijn of haar kennis en inzicht ook meedenkt en adviezen verstrekt. Veelal wordt de term 'meedenken' ook letterlijk gebruikt. De mate waarin de reikwijdte van het dienstaanbod de kwaliteit bepaalt is uiteindelijk anders voor elke ondernemer, maar voor velen wel een belangrijk criterium.

1: Dienstenaanbod	
Advies (meedenken)	Ondernemer 1: "Meedenken hoe kosten te besparen en gebruik te maken van subsidies [...]" Ondernemer 2: "[...] Ook het blootleggen van structurele 'vergissingen' en het voorstellen van verbeteringen is prettig." Ondernemer 3: "Denkt mee met mij, geeft fiscaal juridisch advies, helpt me belasting besparen [...]" Ondernemer 4: "Klantvriendelijk, servicegericht, meedenkend zonder meteen hoge rekeningen te sturen."
Kwaliteit van samenstel- en controlewerkzaamheden	Ondernemer 5: "als ze de jaarcijfers goed doen [...]" Ondernemer 6: "[...] op een praktische en efficiënte wijze de controle afwikkelt waarbij er rekening wordt gehouden met alle stakeholders."
Combinatie: samenstellen/controleren en advies	Ondernemer 7: "Goede controle van aangeleverde stukken en opstelling jaarrekening. Goede adviezen m.b.t. belastingheffing en loonbelastingafhandeling."

Een tweede element dat zwaar lijkt te wegen voor ondernemers, is de wijze waarop diensten worden geleverd. Met betrekking tot het **proces** spreken zij vooral over de efficiëntie van het kantoor. Het lijkt er op dat een vlotte en degelijke afhandeling van werkzaamheden door veel ondernemers als een hygiëne factor wordt gezien. Andere aspecten van het proces vatten we samen onder de noemers 'professionaliteit' en 'transparantie'.

2: Proces van dienstverlening	
Efficiëntie (o.a. snelheid)	Ondernemer 1: "[...] Snel een goede aangifte doen (maand - kwartaal - jaar)[...]." Ondernemer 5: "[...] als zij tussendoor vragen snel en goed beantwoorden." Ondernemer 6: "[...] op een praktische en efficiënte wijze de controle afwikkelt [...]"
Professionaliteit	Ondernemer 2: "Snel en efficiënt werk. Vooral professionaliteit met oog voor detail vind ik belangrijk. [...]"
Transparantie	Ondernemer 8: "[...] Duidelijk en transparant is. Redelijk vlotte afhandeling, zonder heel lang te moeten wachten op info." Ondernemer 10: "<u>Transparantie</u>, goede verhouding prijs/kwaliteit, vakmanschap (i.e. kostenbewust) en door en door betrouwbaar."

Pas ná de vraag om uitgebreide dienstverlening - met advies - en efficiënte processen, wordt het **resultaat** genoemd als belangrijke indicator van kwaliteit. Daarbij lijken ondernemers zowel naar heel concrete zaken als accuraatheid en duidelijkheid van rapportages te kijken, als naar de mate waarin zij in hun behoeften worden voorzien. Soms uit zich dat in het besparen van kosten en een lagere belastingdruk.

3: Resultaat voor de ondernemers	
Voorzien in behoefte	Ondernemer 1: "[...] Zoveel mogelijk alle gedoe met bonnetjes, facturen etc. wegnemen. [...]" Ondernemer 3: "Denkt mee met mij, geeft fiscaal juridisch advies, helpt me belasting besparen, geeft inzage in de gekozen strategie, staat me bij tijdens vermogensbeheer overleg. [...]" Ondernemer 8: "Een kantoor dat een assisterende functie heeft, meedenkt met wat ons bedrijf wil, hulp biedt om dat te realiseren. [...]"

Als men kijkt naar de **kennis** waar het accountantskantoor over moet beschikken, zien we een evenwichtige verdeling tussen vaktechnische kennis en branche- of bedrijfsspecifieke kennis. Nu en dan verwacht men multidisciplinaire kennis. Enkele ondernemers blijken ook waarde te hechten aan een keurmerk of goede referenties om de kwaliteit van een accountantskantoor te beoordelen.

4: Kennis van de accountant	
Vaktechnische (accountancy) kennis	Ondernemer 9: <i>“Vaktechnisch heel veel kennis hebben en notie hebben van alle wettelijke regels.”</i> Ondernemer 10: <i>“Transparantie, goede verhouding prijs/kwaliteit, <u>vakmanschap</u> (i.e. kostenbewust) en door en door betrouwbaar.”</i>
Branche- of bedrijfsspecifieke kennis	Ondernemer 6: <i>“Een partij welke gevoel heeft bij de markt van de klant [...]”</i>
Multidisciplinaire kennis	Ondernemer 11: <i>“Als er meerdere kennis disciplines zijn (overnames, IT audit, accountancy). [...]”</i> Ondernemer 3: <i>“Denkt mee met mij, geeft fiscaal juridisch advies, helpt me belasting besparen, geeft inzage in de gekozen strategie, staat me bij tijdens vermogensbeheer overleg. [...]”</i>

De **persoonlijke kwaliteiten** van accountants worden relatief weinig meegenomen in het kwaliteitsoordeel van ondernemers. Als men over deze ‘zachte’ aspecten spreekt, spreekt men vooraleerst over zaken die het integriteit betreffen.

Ondernemer 10 stelt het heel stellig: “[...] door en door betrouwbaar.” Daarnaast spreekt men ook over de betrokkenheid van de accountant of de mate waarin deze mensgericht is. Of, zoals ondernemer 11 het stelt: *“Als relatie als belangrijk word gezien en niet enkel uurtje factuurtje de boventoon voert.”* De aandacht voor de relatie wordt door de ondervraagde ondernemers wel vaker expliciet tegenover een focus op materiële zaken gesteld.

5: Persoonlijke kwaliteiten	
Integriteit	Ondernemer 10: <i>“[...] door en door betrouwbaar.”</i>
Betrokken	Ondernemer 11: <i>“Als relatie als belangrijk word gezien en niet enkel uurtje factuurtje de boventoon voert. [...]”</i>

Tot slot, en dat is op zich verwonderlijk, wordt door slechts 19 ondernemers iets over de **prijs** gezegd. Waar de ene ondernemer dan kijkt naar een redelijke verhouding tussen prijs – of beter: kosten – en kwaliteit, kijkt de andere ondernemer vooral of de accountant zichzelf kan terugverdienen met zijn of haar adviezen. Diverse ondernemers geven dat ‘factureren’ niet voorop zou moeten staan.

6: Prijs	
Verhouding prijs/kwaliteit	Ondernemer 10: <i>"[...] goede verhouding prijs/kwaliteit [...]"</i> Ondernemer 4: <i>"meedenkend zonder meteen hoge rekeningen te sturen."</i> Ondernemer 11: <i>"Als relatie als belangrijk word gezien en niet enkel uurtje factuurtje de boventoon voert. [...]"</i>
Scherpe prijs of Terugverdienen	Ondernemer 1: <i>"[...] en bovendien niet te duur."</i> Ondernemer 12: <i>"Wanneer de adviezen van de accountant zich zelf binnen onze organisatie terugverdienen"</i>

5. Conclusies en een model met meerdere stakeholders

Uit de literatuur destilleerden we diverse zaken die gezamenlijk het pallet aan behoeften van verschillende stakeholders zouden moeten omvatten. Voor accountants onderscheidden we acht zaken. Voor vennoten kwamen we tot eenzelfde rijtje onderwerpen, met dien verstande dat de literatuur veronderstelt dat twee zaken voor hen minder relevant zijn dan voor accountants met een regulier dienstverband. Het betrof de behoefte aan zekerheid en aan zelfstandigheid. Aan de hand van de antwoorden op een vragenlijst konden we het relatieve belang van deze acht c.q. zes onderwerpen vaststellen. Anderzijds konden we ook toetsen of de onderwerpen die uit de literatuur naar voren komen, overeenkomen met de spontane associaties bij het begrip organisatiekwaliteit. Zoals we dit voor accountants en vennoten deden, deden we dat ook voor de opdrachtgevers, de ondernemers. We bespreken deze laatste groep als laatste.

Organisatiekwaliteit vanuit het perspectief van het accountantskantoor

Het blijkt dat zowel accountants als vennoten de **kwaliteit van het geleverde werk** het vaakst als een belangrijk kwaliteit-aandachtsgebied noemen. De literatuur stelt dat kwaliteit in die zin zowel kan betekenen 'foutloos werk afleveren', als 'een waardevolle bijdrage leveren'. Deze tweedeling zien we ook terugkomen in de antwoorden van accountants en vennoten op de open vragen. Uit deze spontane associaties komt een bijzonder onderscheid naar voren. Sommigen stellen de vaktechnische kwaliteit en de meerwaarde voor de ondernemer primair zelf vast. Zij redeneren vanuit een eigen definitie van kwaliteit, of 'inside-out'. Anderen hanteren een 'outside-in' benadering. Zij stellen juist dat het aan de ondernemer is om te bepalen wanneer meerwaarde (en dus kwaliteit) wordt geleverd. Als het gaat om vaktechnische kwaliteit stellen zij dat het aan de wetgevende en toetsende instanties is om deze vast te stellen. Men hanteert in die gevallen dus een externe norm.

Uit de antwoorden op de open vragen komt nog een interessant aspect naar voren, dat niet als zodanig in de literatuur wordt teruggevonden. Aan de kwaliteit van het geleverde werk zit ook een persoonlijke kant. Accountants halen voldoening uit het leveren van foutloos werk en willen achter hun werk kunnen staan. Achter het leveren van (vaktechnische) kwaliteit zit dus ook een intrinsieke motivatie. Daarnaast komt naar voren dat men aandacht voor de kwaliteit van het geleverde werk ook terug wil zien in een continu leerproces, onder andere door collegiale review. Ook hier zien we een intrinsieke 'drive' in.

Naast de kwaliteit van het geleverde werk, blijken de beloning en bedrijfscultuur van belang voor accountants en vennoten. De extrinsieke of materiële **beloningsaspecten** blijken voor beiden ongeveer even belangrijk en belangrijker dan immateriële beloningsaspecten (ten opzichte van niet extrinsieke, immateriële beloning zijn deze materiële aspecten ongeveer twee maal zo vaak genoemd). Voor vennoten geldt dat niet alleen het salaris, maar ook de vermogensopbouw belangrijk is. Op de vraag wat men dan belangrijk vindt aan de beloning, komt opnieuw een interessante nuancering naar voren. Men stelt dat een beloning wordt verwacht die navenant is aan het opleidingsniveau en de complexiteit van het werk. 'Loon naar werken'. Waar de literatuur toch vooral de nadruk lijkt te leggen op marktconform belonen, leggen onze respondenten de nadruk (ook) vaak op een beloning die recht doet aan het werk (of dat nu marktconform is, of niet).

Ten aanzien van de **cultuur** binnen het bedrijf, wordt in de literatuur de nadruk veelal gelegd op de onderlinge verhoudingen. De 'tone at the top' blijkt vooral voor vennoten inderdaad een relevant aandachtspunt te zijn. Maar opnieuw komt uit de spontane antwoorden een genuanceerd, of in dit geval zelfs een ander beeld naar voren. Het gaat vaker over integriteit, over de fundamentele waarden van de beroepsgroep en over het kwaliteitsbesef binnen de organisatie. We concluderen dat onder de noemer cultuur zowel de onderlinge verhoudingen behoren als de normen en waarden die bij de professie horen.

Een onderwerp dat niet als zodanig in de literatuur wordt herkend, maar wel duidelijk naar voren komt in de spontane associaties bij het begrip organisatiekwaliteit, is de **interne organisatie**. Genoemd worden dan onder andere een effectief en efficiënt kwaliteitssysteem, aandacht voor innovatie en kennisontwikkeling. We kunnen een onderscheid maken tussen enerzijds een statische benadering en anderzijds een dynamische benadering in de beoordeling van organisatiekwaliteit. Statisch: het kwaliteitssysteem moet goed functioneren, er moet voldoende kennis in huis zijn, etc. Dynamisch: het kantoor moet innoveren en automatiseren en aandacht besteden aan opleiding en kennisontwikkeling.

We zien tot aldus weinig inhoudelijke verschillen in de antwoorden van accountants en vennoten. Beiden verwijzen naar de klant en de vaktechnische kwaliteiten van het geleverde werk. Relevanter dan het onderscheid tussen accountant-in-dienst of vennoot, blijkt het onderscheid in gehanteerd perspectief: redeneert men van binnen naar buiten of andersom: van buiten naar binnen? Inzicht in deze verschillende benaderingen, die veelal persoonsgebonden zullen zijn of onderdeel van een lokale (bedrijfs-)cultuur, zal tot meer wederzijds begrip kunnen leiden en het sturen op organisatiekwaliteit daarmee bevorderen. We merken overigens wel op dat vennoten ten aanzien van de klantbehoeften vaker 'inside-out' redeneren dan accountants. Vennoten hanteren ook iets vaker de stelling dat kwaliteit van het geleverde werk vooral blijkt uit de toetsing door derden.

Organisatiekwaliteit vanuit het perspectief van de ondernemer

Van de zes behoeften die in de literatuur worden onderkend, steken er drie bovenuit. Ondernemers geven het meest aan dat zij de kwaliteit van een accountantskantoor aflezen aan de betrouwbaarheid van de dienstverlening, aan de adviezen die worden verstrekt en aan de kennis waarover het kantoor beschikt (of kan beschikken). Dit wordt ook grotendeels bevestigd in hun spontane associaties.

Als het gaat over de **betrouwbaarheid van de dienstverlening** kijken ondernemers enerzijds naar de betrouwbaarheid van de organisatie. Achten zij de medewerkers integer en wordt informatie over hun bedrijf discreet behandeld? Anderzijds kijken de ondernemers ook naar de betrouwbaarheid van het proces en dat men name of de processen voorspelbaar zijn. Ook uit de spontane associaties komt de integriteit (van de accountant) naar voren en worden zaken als 'efficiëntie, professionaliteit en transparantie' genoemd. In die zin vinden we dus een bevestiging en aanvulling van de literatuur.

Veel ondernemers stellen daarnaast dat hun accountant hen van **advies** dient te voorzien. Waar accountants zelf al aangeven dat zij graag meerwaarde leveren voor hun klanten, geven de ondernemers daar dus deze invulling aan. Ook hier levert de combinatie van theorie-gedreven vraagstelling en 'open vraagstelling' een interessante aanvulling op. Ondernemers verwachten advies over fiscale zaken en de financiële huishouding, maar ook over meer algemene bedrijfskundige zaken. Twee termen komen daarbij telkens weer voorbij: proactief en meedenken. We koppelen dat aan het begrip 'coaching' zoals dat in de literatuur voorkomt. Het gaat bij advisering dus over inhoud én over (proactief) gedrag.

Een derde onderwerp dat naar voren komt, betreft de **kennis** waar het kantoor over beschikt of over kan beschikken. Uiteraard gaat het dan vaak over de kennis van (fiscale) wet- en regelgeving. Kennis die actueel moet zijn. Maar net zo vaak gaat het over kennis van de branche waarin het bedrijf opereert of over het bedrijf zelf. De literatuur blijkt hier niet af te wijken van de praktijk zoals we die in de antwoorden van de ondernemers terugvinden.

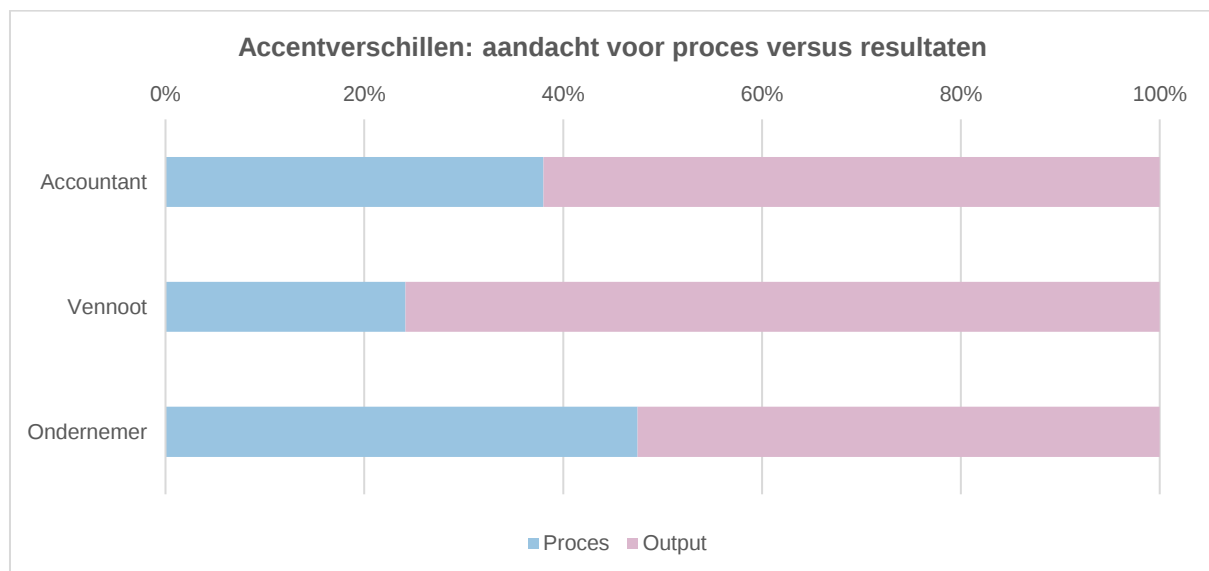
Accentverschillen ten aanzien van het proces en de uitkomsten

Over het algemeen zien we dat naast de inhoud, ook het proces en het tastbare resultaat van belang zijn voor ondernemers. Deze scheiding haalden we reeds aan toen we de brede definitie van organisatiekwaliteit

introduceerden. Uit de analyse van de antwoorden van de verschillende groepen respondenten, komen accentverschillen naar voren.

We zien dat kwaliteit voor accountants relatief vaak in de interne organisatie (het proces) zit. Vennoten hebben veelal vergelijkbare behoeften als de accountants-in-dienst. Maar zij hebben aanvullende belangen en behoeften vanuit hun positie als eigenaar en vertegenwoordiger van het kantoor naar de buitenwereld. Behalve het proces, wordt kwaliteit voor hen vaker bepaald door de resultaten (zie Figuur 15). Ook ondernemers hechten belang aan zowel de uitkomsten van het dienstverleningsproces als aan de kwaliteiten van het proces zelf.

Onder de gebruikers – niet zijnde de ondernemers – scharen we diverse partijen die de verslagen van accountants gebruiken om beslissingen te nemen of toezicht te houden. Denk daarbij aan kredietverstrekkers, overnamekandidaten en commissarissen. Zij zien vooral de verslagen en komen minder in aanraking met de accountants zelf. Het proces *an sich* is voor hen minder relevant, zolang de kwaliteit van de controle- en samenstellingswerkzaamheden wordt gewaarborgd. Dat bepaalt immers de inhoudelijke kwaliteit van het accountantsverslag. Van de gebruikers hebben we echter niet voldoende data om deze veronderstelling te toetsen.



Figuur 15 De behoeften van accountants, vennoten en ondernemers verschillen ten aanzien van het proces en de resultaten.

Een model voor een brede benadering van kwaliteit van mkb-accountantskantoren

Aan de hand van onze studie van de literatuur en het onderzoek onder verschillende belanghebbenden, kunnen we nu een nadere invulling van het Object-oriented Quality Model presenteren. Eerst herhalen we de generieke en abstracte definitie van kwaliteit die dit model ons aanreikt: *onder de kwaliteit van een organisatie verstaan we het geheel van eigenschappen van die organisatie dat van belang is voor het voldoen aan de behoeften van de belanghebbenden van de organisatie.*

Aan de hand van de bevindingen uit het praktijkonderzoek kunnen we deze definitie specifiek en concreet voor mkb-accountantskantoren maken.

De kwaliteit van een mkb-accountantskantoor wordt in de ogen van accountants en vennoten in eerste instantie bepaald door de kwaliteit van het werk (de output), de beloning en de bedrijfscultuur. In de ogen van de cliënten

(ondernemers), wordt de kwaliteit juist bepaald door de betrouwbaarheid van de dienstverlening en de scope van het advies en de kennis van de accountants. Deze definitie is nog steeds generiek, in de zin dat hij is opgesteld zonder onderscheid te maken naar type kantoor. Uiteindelijk zal elk kantoor haar eigen, unieke definitie van kwaliteit moeten opstellen en hanteren om recht te doen aan de uniciteit van de belanghebbenden van het kantoor.

Enkele handvatten om een eigen definitie te ontwikkelen kunnen we aanreiken:

- Geef in de definitie van organisatiekwaliteit ruimte voor verschillende definities van verschillende stakeholders, waaronder die van de opdrachtgevers, die van de gebruikers en die van de samenstellers¹¹.
- Benoem in de definitie zowel audit kwaliteit als advies kwaliteit. De inhoudelijke kwaliteit van jaarrekening en controles zal vooral voor gebruikers van belang zijn en voor de samenstellers. Samenstellers hebben een intrinsieke motivatie om 'foutloos werk' te leveren. Ook ondernemers zullen audit kwaliteit belangrijk vinden, maar waarschijnlijk zullen zij vooral kijken naar het achterwege blijven van correcties.
- De inhoudelijke kwaliteit van adviezen is vanzelfsprekend van belang voor de ondernemer, die zijn bedrijfsvoering daar mee kan verbeteren. Maar ook voor de samenstellers is het leveren van meerwaarde van belang (opnieuw vanuit een kennelijke intrinsieke motivatie). Bezie of en in hoeverre de adviezen voor de doelgroep van het kantoor zich moeten uitstrekken tot voorbij de financiële huishouding en ook op meer algemene bedrijfskundige zaken betrekking moet hebben.
- Neem in de definitie ook de kwaliteit van de organisatie en haar processen mee. Voor interne belanghebbenden gaat het dan onder andere over het systeem van kwaliteitsbeheersing, over innovatie en over kennisontwikkeling. Voor externe belanghebbenden gaat het vooral over de efficiëntie en voorspelbaarheid van processen.
- Neem in de definitie voorts mee de cultuur van de organisatie. Daarbij zullen veelal prevaleren de fundamentele waarden zoals die bij de professie behoren. Maar ook de onderlinge verhoudingen in de organisatie ('tone at the top') en de betrokkenheid bij opdrachtgevers en derden.

Met deze handvatten kan een brede definitie van organisatiekwaliteit voor een accountantskantoor worden ontwikkeld. Een dergelijke definitie zal een enge definitie van audit kwaliteit aanvullen en daarmee de blik verruimen. Zoals we in het eerste hoofdstuk immers al concludeerden: een eenzijdige focus op audit kwaliteit en wet- en regelgeving doet geen recht aan de roep om meer aandacht voor kwaliteit. Meer aandacht voor kwaliteit betekent óók meer aandacht voor de ervaring van kwaliteit door de diverse belanghebbenden van de organisatie. We sluiten dit rapport af met een eerste handreiking om ook actief kwaliteitsbeheer 'in ruime zin' vorm te geven. Want ook daarin zijn keuzes te maken, keuzes die in grote mate specifiek zullen zijn voor elk afzonderlijk kantoor.

¹¹ We spreken nu van samenstellers om zowel de accountants in loondienst als de vennoten aan te duiden. Met de term 'samenstellen' omvatten we het samenstellen van de jaarrekening en het afgeven van een controleverklaring (vanuit de enge definitie) als ook het samenstellen van een advies over financiële en algemene bedrijfskundige zaken.

6. Stakeholders en kwaliteitsmanagement

Door meerdere stakeholders te onderkennen - elk met hun eigen definitie van de kwaliteit van een accountantskantoor - ontstaan diverse vraagstukken voor vennoten en leidinggevenden. Om te beginnen: wiens definitie van kwaliteit prevaleert binnen het kantoor? Zoals we in voorgaande hoofdstukken konden lezen, verschillen accountants in hun oriëntatie. Soms prevaleert het kwaliteitsoordeel van de accountant zelf, soms dat van de ondernemer voor wie de opdracht wordt uitgevoerd. En ook een combinatie is mogelijk. Bijvoorbeeld als het aan de ondernemer wordt gelaten om te oordelen over de kwaliteit van het *resultaat*, maar de accountant zelf de kwaliteit van het *proces* beoordeelt. Voor alle varianten valt wel iets te zeggen. Het is aan de leiding van het kantoor om, voor zover daar speelruimte voor aanwezig is, een keuze te maken en een specifieke definitie te laten domineren in het kwaliteitsbeleid.

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

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

De harde benadering

De *harde* benadering van kwaliteitsmanagement richt zich op het meten van specifieke aspecten van kwaliteit en het analyseren van afwijkingen. Een statistische en op feiten en cijfers gebaseerde benadering dus, gericht op het voorkomen van herhaling van afwijkingen van de norm. Specifiek voor accountancy geeft de werkgroep 'toekomst accountsberoep' enkele maatregelen aan die helpen met het verbeteren van de kwaliteit van de accountantscontrole. Een voorbeeld van een "harde" maatregel betreft het verplichtstellen van duidelijke rapportage van doelen en resultaten aan de hand van verschillende kwaliteitsindicatoren als de investeringen in trainingsuren. Bij een dergelijke 'harde' benadering van kwaliteitsmanagement passen de analytische en de op macht gestoelde stijlen van veranderingsmanagement (zoals beschreven door Thurley, 1997). De *analytische stijl* ziet verandering als een zeer gestructureerd proces. Gestart wordt met een diagnose stellen door middel van eisen. Vervolgens wordt het veranderingsplan opgesteld om daarna de behaalde resultaten te evalueren en nieuwe doelen te kunnen zetten. De op macht gestoelde aanpak is minder gestructureerd, maar beide kenmerken zich door een 'objectieve' afweging van opties en het ondernemen van actie op directieve wijze. De leiding bepaalt welke belangen prevaleren en besluit over de oplossing van een tegengesteld belang.

De zachte benadering

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

7. Tot slot

We eindigen dit rapport met de constatering dat de kwaliteit van een mkb-accountantskantoor een verschillende betekenis zal hebben voor verschillende belanghebbenden. Afhankelijk van de behoefte van elke belanghebbende, zullen specifieke kwaliteitsgebieden om aandacht vragen. Uit de resultaten van het empirisch onderzoek onder accountants, vennoten en ondernemers blijkt dat de kwaliteit van het werk bij alle partijen voorop staat. Er zijn echter accentverschillen. Daarnaast verschilt ook de aandacht die men heeft voor kwaliteitsaspecten die te maken hebben met het proces en aspecten die vooral van doen hebben met de resultaten (de output). Opvallend: ondernemers geven aan dat prijs niet op de eerste plaats komt: betrouwbaarheid (van proces) en advisering acht men kennelijk minstens zo belangrijk. We zien dus dat waar de theorie diverse kwaliteitsaspecten naar voren brengt, deze in de praktijk verschillend gewaardeerd worden.

In dit rapport presenteren we een generieke en abstracte definitie van kwaliteit: *onder de kwaliteit van een organisatie verstaan we het geheel van eigenschappen van die organisatie dat van belang is voor het voldoen aan de behoeften van de belanghebbenden van de organisatie.*

Aan de hand van de bevindingen uit het praktijkonderzoek kunnen we een eerste poging wagen om deze definitie specifiek en concreet te maken voor mkb-accountantskantoren.

De kwaliteit van een mkb-accountantskantoor wordt in de ogen van accountants en vennoten in eerste instantie bepaald door de kwaliteit van het werk (de output), de beloning en de bedrijfscultuur. In de ogen van de cliënten (ondernemers), wordt de kwaliteit juist bepaald door de betrouwbaarheid van de dienstverlening en de scope van het advies en de kennis van de accountants. Deze definitie is nog steeds generiek, in de zin dat hij is opgesteld zonder onderscheid te maken naar type kantoor. Uiteindelijk zal elk kantoor haar eigen, unieke definitie van kwaliteit moeten opstellen en hanteren om recht te doen aan de uniciteit van de belanghebbenden van het kantoor.

Het is voorts aan de leiding van het kantoor om keuzes te maken ten aanzien van de invulling van kwaliteitsmanagement (in brede zin). Wiens belangen prevaleren, welke rol spelen harde en zachte manieren om kwaliteit te beheersen en, vooral, hoe worden tegengestelde belangen vereenzelvigt? De inzichten in dit rapport bieden hun handvatten om doordachte antwoorden op deze vragen te formuleren.

Bijlagen

Literatuur

Adler, S. & Aranya, N. 1984. A comparison of the Work Needs, Attitudes, and Preferences of Professional Accountants at different Career Stages. *Journal of Vocational Behavior*, 25: 45-57 (1984).

Commissie Hoek (2013). *Verkenning MKB-Financiering*. Geraadpleegd op http://metaalunie.nl/Portals/1/Bestanden/Rapport_commissie%20Hoek_MKB_Financiering.pdf.

Cuyvers, G. (2009). Scoren met kwaliteit. Geraadpleegd op: https://www.academia.edu/3496024/Scoren_met_kwaliteit

DeFond, M. & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics* 58. 275-326. Geraadpleegd op: <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0165410114000536>

European Foundation for Quality Management (EFQM) (2016). *An overview of the EFQM Excellence Model*. Geraadpleegd op <http://www.efqm.org/efqm-model/fundamental-concepts> (vertaling door auteurs).

Eijkelenboom, E. & Hijink, J. (2014). Bouwen aan vertrouwen; evaluatie van de Wet toezicht accountantsorganisaties ('WTA'). Ministerie van Financiën.

Federation of European Accountants. (2015). Overview of Audit Quality Indicators Initiatives.

Gadenne, D. & Sharma, B. (2009). An investigation of the hard and soft quality management factors of Australian SMEs and their association with firm performance. *International Journal of Quality & Reliability Management*, 26(9): 865–880.

International Auditing Assurance Standards Board (IAASB). (2012). Improving the auditor's report. Geraadpleegd op: https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Auditor_Reporting_Invitation_to_Comment-final_0.pdf

Kleyngeld, J. (2016). 5 grootste verbeterpunten accountants volgens klanten. Geraadpleegd op <http://financieel-management.nl/artikel/5-grootste-verbeterpunten-accountants-volgens-klanten>

Knechel, W. Krishna, R. Gopal, V. Pevzner, M. Shefchik, L. & Velury, U. (2013). Audit Quality: Insights from the Academic Literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1), Geraadpleegd op: SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2040754> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2040754>

McKinsey & Company (2014). *Het kleinbedrijf Grote Motor van Nederland*. Geraadpleegd op <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2014/06/20/het-kleinbedrijf-grote-motor-van-nederland>

Nandan, R. (2010). Management Accounting Needs of SMEs and the Role of Professional Accounts: A renewed Research Agenda. *Journal of Management Accounting Research* 8 (1) 65 – 77

NBA (Koninklijke Nederlands Beroepsorganisatie van Accountants) (2014). Werkgroep Toekomst Accountantsberoep: *In het publiek belang; maatregelen ter verbetering van de kwaliteit en onafhankelijkheid van de accountantscontrole*. Geraadpleegd op: <https://www.nba.nl/Documents/Nieuws/2014/pdfs/In%20het%20publiek%20belang%20rapport%20WG%20Toekomst%20Acc%2025sep14.pdf>

NBA (Koninklijke Nederlands Beroepsorganisatie van Accountants) (2017). Stuurgroep Publiek Belang: *Naar de kern: een sectoranalyse van drivers van controlekwaliteit*. Geraadpleegd op: <https://www.nba.nl/globalassets/projecten/in->

het-publiek-belang/veranderagenda/sectoranalyse-drivers-controlekwaliteit_oorzakenanalyse-nba-sgpb-13-nov-2017.pdf

Novak (2015). Kwaliteitsbeleid. Geraadpleegd op <https://novak.mijnnovak.nl/Articles/article/45/>, oktober 2016.

Pierce, P. & O'dea, T. (2003). Management accounting information and the needs of managers Perceptions of managers and accountants compared. *The British Accounting Review*, 35: 257-290.

Soltani, E. & Lai, P. (2007). Approaches to quality management in the UK: survey evidence and implications, *Benchmarking: An international Journal*, 14(4): 429-454.

Thurley, K. (1979). *Supervision: A Reappraisal*. London: Heinemann

Ven, N. van de (2014). Promotieonderzoek naar wensen MKB-ondernemer. SRA & Universteit Leiden

Nederpelt, P. van (2009). Object Oriented Quality Management Model (OQM); a management model for quality. Geraadpleegd op <[Http://www.cbs.nl/NR/rdonlyres/B2FAB686-5AFD-4345-84D6-332E46C063B4/0/2009objectorientedqualitymanagementart.pdf](http://www.cbs.nl/NR/rdonlyres/B2FAB686-5AFD-4345-84D6-332E46C063B4/0/2009objectorientedqualitymanagementart.pdf)>.

Nederpelt, P. van (2009). The creation and application of a new quality management model. Statistics Netherlands.

Verbeeten, F. (2015). Kwaliteit van accountants: enige onderzoeksvragen. Tijdschrift voor Toezicht 2015/01, p. 75-80.

Vragenlijsten voor accountants, vennoten en ondernemers

Vragenlijst voor accountants

Kunt u aangeven hoe belangrijk de onderstaande zaken voor u persoonlijk zijn?

U kunt bij deze vraag **100 punten** verdelen. Verdeelt u alle beschikbare punten, alstublieft.

Beloning	Kwaliteit van het geleverde werk	Normen en waarden van het kantoor	Sociale contacten	Waardering	Zelfontplooiing	Zelfstandigheid	Zekerheid
----------	----------------------------------	-----------------------------------	-------------------	------------	-----------------	-----------------	-----------

Kunt u aangeven hoe belangrijk de onderstaande zaken voor u persoonlijk zijn?

Daarvoor kunt u telkens een aantal punten verdelen. Verdeelt u alle beschikbare punten, alstublieft.

Beloning	Kwaliteit van het geleverde werk	Normen en waarden van het kantoor	Sociale contacten	Waardering	Zelfontplooiing	Zelfstandigheid	Zekerheid
Markt conform salaris	Hoge kwaliteit van het resultaat (foutloos werk)	Goede 'toon aan de top'	Voldoende betrokkenheid van collega's	Hoog aanzien van positie binnen de organisatie	Voldoende mogelijkheid tot persoonlijk e groei	Ruime professionele bevoegdheid	Zeker inkomen
Voldoende aanvullende voorwaarden	Waardevolle bijdrage	Hoge mate van collegialiteit	Voldoende betrokkenheid bij de klant	Hoog aanzien van positie buiten de organisatie	Voldoende intellectuele uitdaging	Voldoende intellectuele onafhankelijkheid	Veilig gevoel in mijn positie
Hoge kwaliteit van de (fysieke) werkomgeving						Voldoende inspraak in doelen en werkwijzen	
Voldoende promotie mogelijkheden						Ruimte om werk en privé af te stemmen	
20 punten	10 punten	10 punten	10 punten	10 punten	10 punten	20 punten	10 punten

Vragenlijst voor vennoten

Kunt u aangeven hoe belangrijk de onderstaande zaken voor u persoonlijk zijn?

U kunt bij deze vraag **100 punten** verdelen. Verdeelt u alle beschikbare punten, alstublieft.

Beloning	Kwaliteit van het geleverde werk	Normen en waarden van het kantoor	Sociale contacten	Waardering	Zelf-ontplooiing		
----------	----------------------------------	-----------------------------------	-------------------	------------	------------------	--	--

Kunt u aangeven hoe belangrijk de onderstaande zaken voor u persoonlijk zijn?

Daarvoor kunt u telkens een aantal punten verdelen. Verdeelt u alle beschikbare punten, alstublieft.

Beloning	Kwaliteit van het geleverde werk	Normen en waarden van het kantoor	Sociale contacten	Waardering	Zelf-ontplooiing		
Hoog inkomen	Hoge kwaliteit van het resultaat (foutloos werk)	Goede 'toon aan de top'	Voldoende contacten met vakgenoten	Hoog aanzien van positie binnen de organisatie	Professionele ontwikkeling		
Structurele vermogens opbouw	Waardevolle bijdrage	Hoge mate van collegialiteit	Persoonlijk contact met klanten	Hoog aanzien van positie buiten de organisatie	Intellectuele uitdaging (anders dan professionele ontwikkeling in vakgebied)		
Hoge kwaliteit van de (fysieke) werkomgeving					Onafhankelijkheid		
15	10 punten	10 punten	10 punten	10 punten	15 punten		

Vragenlijst voor ondernemers

Kunt u aangeven hoe belangrijk de onderstaande zaken voor u persoonlijk zijn?

U kunt bij deze vraag **100 punten** verdelen. Verdeelt u alle beschikbare punten, alstublieft.

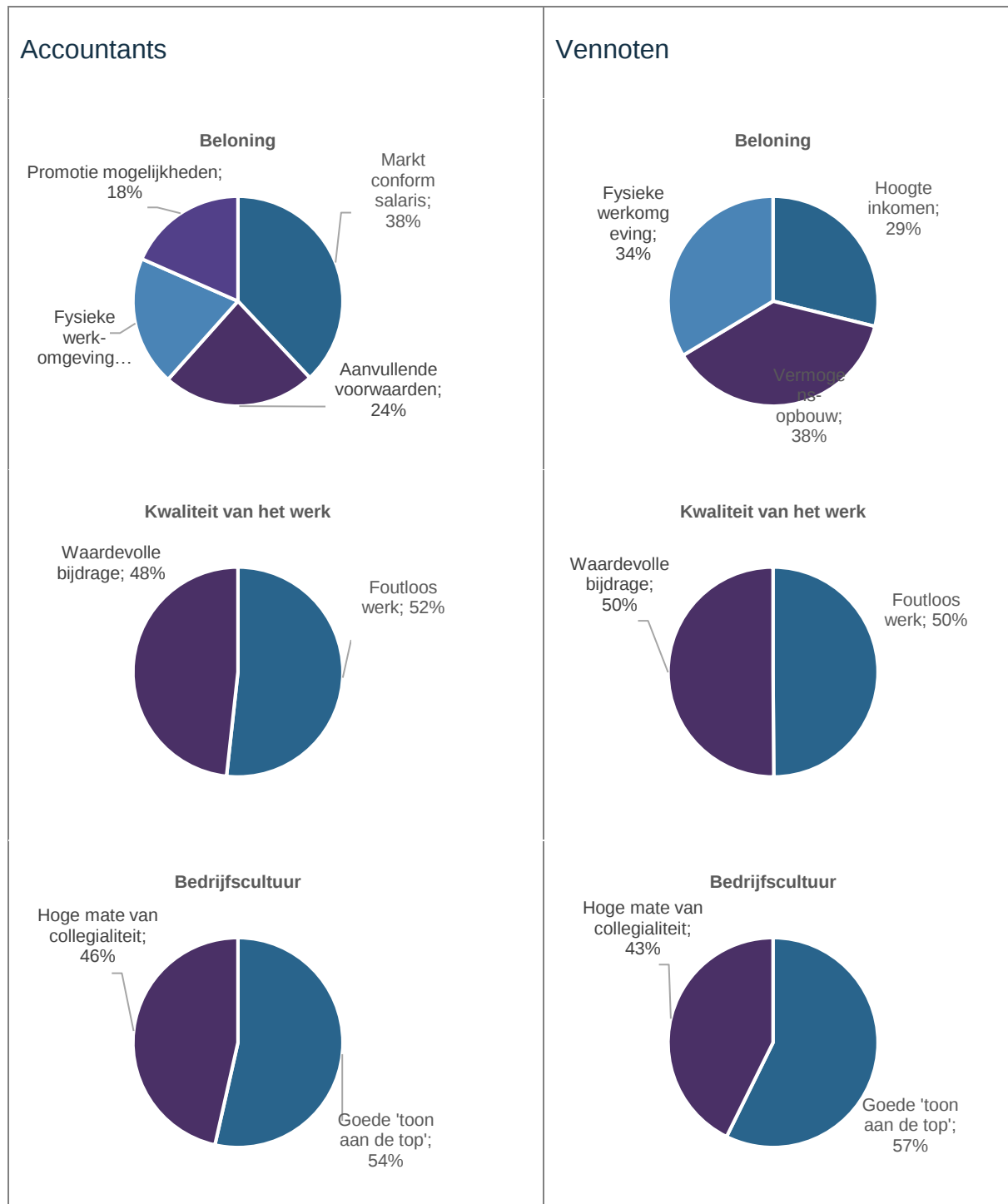
Advisering	Betrouwbaarheid van dienstverlening	Kennis	Kosten van dienstverlening	Rapportage (kwaliteit van rapportage)	Service		
------------	-------------------------------------	--------	----------------------------	---------------------------------------	---------	--	--

Kunt u aangeven hoe belangrijk de onderstaande zaken voor u persoonlijk zijn?

Daarvoor kunt u telkens een aantal punten verdelen. Verdeelt u alle beschikbare punten, alstublieft.

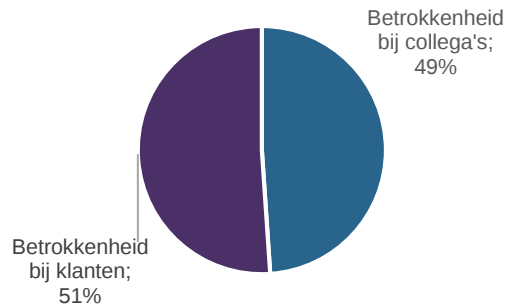
Advisering	Betrouwbaarheid van dienstverlening	Kennis	Kosten van dienstverlening	Rapportage (kwaliteit van rapportage)	Service		
Mogelijkheden ten aanzien van kostenbesparing	Betrouwbare afspraken (stiptheid en volledigheid van de levering van de dienst)	Branche-specifieke kennis	Marktconforme prijs	Accurate informatie	Klantvriendelijke service		
Brede spanwijdte van advies (ICT, financieel, juridisch)	Duidelijke administratieve processen	Specialistische kennis (op specifieke vakgebieden)	Redelijke prijs/kwaliteitsverhouding	Duidelijk gepresenteerde informatie	Goede (telefonische) bereikbaarheid		
Hoog coaching niveau	Consistente kwaliteit		Wijze van afrekenen (uurtarief, vaste prijs, abonnement, etc.)	Relevante informatie Bruikbare informatie	Uitgebreide dienstverlening		
15 punten	15 punten	10 punten	15 punten	20 punten	15 punten		

Uitkomsten puntenverdeling in grafieken

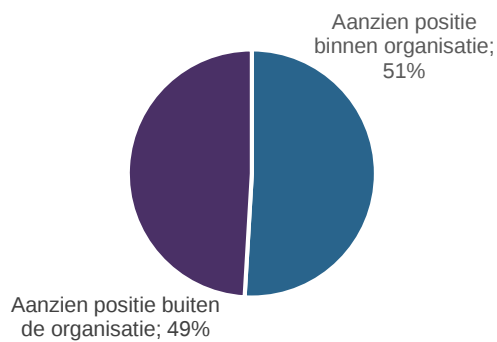


Accountants

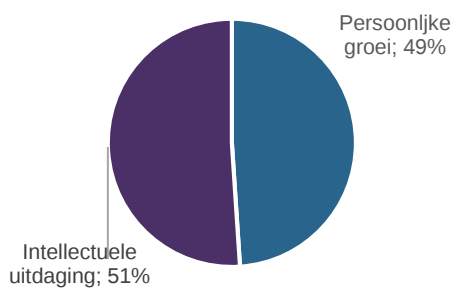
Sociale contacten



Waardering



Zelfontplooiing

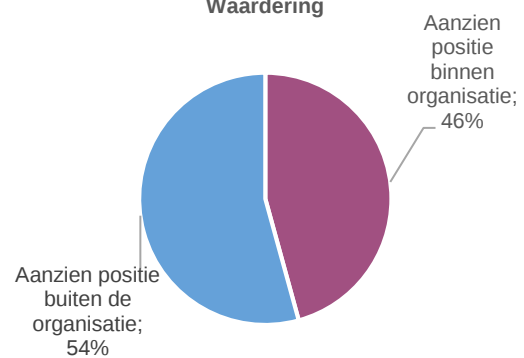


Vennoten

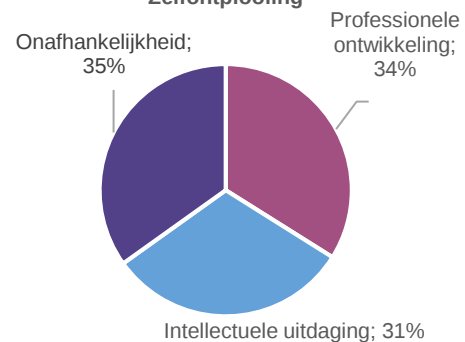
Sociale contacten

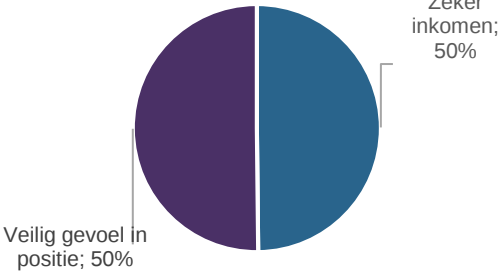
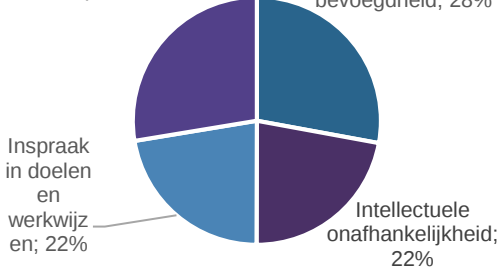


Waardering

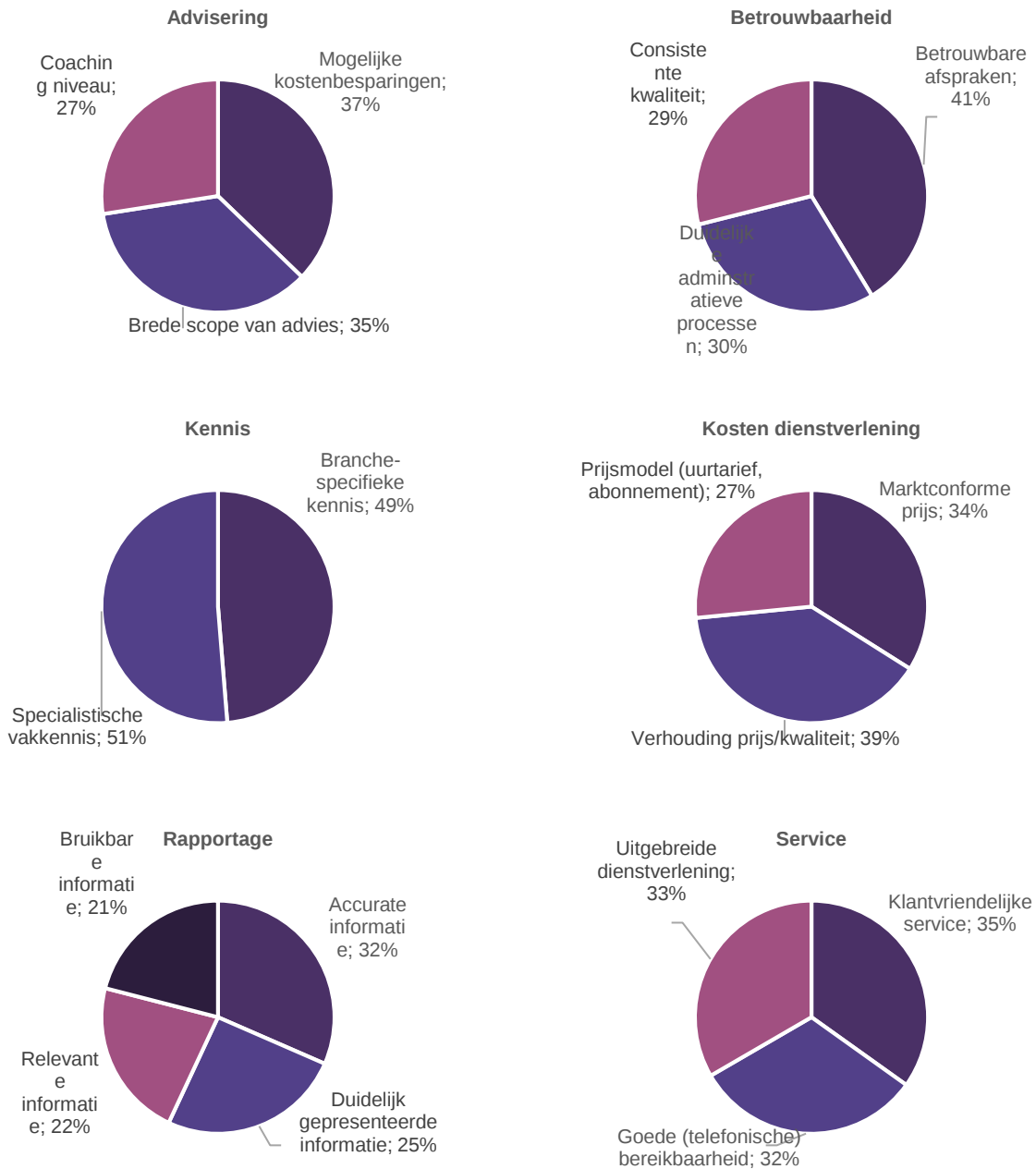


Zelfontplooiing



Accountants	Vennoten
Zekerheid  Zeker inkomen; 50% Veilig gevoel in positie; 50% Zelfstandigheid  Ruime professionele bevoegdheid; 28% Intellectuele onafhankelijkheid; 22% Inspraak in doelen en werkwijzen; 22% Afstemmingsruimte werk/privé; 28%	N.V.T. N.V.T.

Ondernemers



Antwoorden op open vragen en codering in onderwerpen

Tabel 2 Quotes van **accountants** op de open vraag over organisatiekwaliteit van mkb-accountantskantoren

Voorbeelden van antwoorden van accountants		Klant	Vaktechnische kwaliteit	Interne organisatie	Kennis (-ontwikkeling)	Bedrijfscultuur	Overig
A1	Als de rapportages en controles <u>voldoende onderbouwd</u> zijn waardoor derden op basis van deze gegevens beslissingen kunnen nemen. En waarbij de <u>belangen van de klant</u> niet over het hoofd worden gezien.	Outside-in	Inside-out				Gebruikers
A2	Vaktechnisch voldoen aan <u>eisen</u> . Hoge <u>medewerkerstevredenheid</u> , hoge <u>cliënten tevredenheid</u> , hoge <u>innovativiteit</u> .	Outside-in	Outside-in (wet)	Innovatie			Medewerkers
A3	Een accountantskantoor heeft een hoge kwaliteit als er voldoende ruimte is voor <u>opleidingen</u> en de kwaliteit van een dossier voorrang heeft boven het <u>budget</u> .				Ontwikkeling	Kwaliteitsbesef	
A4	<u>Betrouwbare uitkomsten</u> met minimale fouten.		Inside-out				
A5	Indien het stelstel van <u>interne kwaliteitswaarborging</u> afdoende is opgezet, bestaat en werkt. Er wordt voldaan aan geldende wet- en regelgeving. En dit stelsel niet wordt ondermijnd bij commerciële afwegingen.			Systeem		Kwaliteitsbesef	
A6	Als vaktechniek op hoog niveau is, de <u>leiding kwaliteit nastreeft</u> en dit ook stimuleert. Opleiding en <u>deskundigheid medewerkers</u> is een belangrijke randvoorwaarde om de kwaliteit te kunnen leveren. De dienstverlening aan de klant is het belangrijkste en stukken die aan de klant worden verstrekt moeten 100% goed zijn. Daarnaast is <u>dossiervorming</u> een belangrijk instrument voor kwaliteit.	Inside-out		Systeem	Bestaand	Kwaliteitsbesef	

Hoe kijken interne en externe stakeholders aan tegen de kwaliteit van een accountantskantoor?

A7	<i>Ik spreek van een accountantskantoor met hoge kwaliteit als er deskundigheid, professie en vakbekwaamheid aanwezig is, waarbij elke collega integer is.</i>		Bestaand	Funda- menteel
A8	<i>Een accountantskantoor van hoge kwaliteit is een kantoor dat zijn afspraken nakomt, tevreden klanten en werknemers heeft en <u>niet betrokken is bij tuchtrechtprocedures</u>. Een kwalitatief goed accountantskantoor treedt niet vaak in de openbaarheid, maakt een gestage groei door op basis van reputatie en mond-tot-mondreclame. Van belang is ook een gematigde ontwikkeling in de toe- en uitreding van eigenaren en een zorgvuldige voorbereiding van de opvolging op een portefeuille of een dossier.</i>	Outside- in (toets)		Werknemers; Overig
A9	<i>Een kantoor waarbinnen alle producten <u>voldoen aan de gestelde eisen</u>. Binnen het kantoor zijn professionals werkzaam met dezelfde <u>doelstelling kwaliteit te leveren</u>. Naast kwaliteit in producten bestaat kwaliteit van een kantoor ook uit het <u>nakomen van afspraken, communicatie zowel intern als extern, goede werkplekken</u>. Daarnaast is de <u>cultuur</u> belangrijk waarbinnen professionals een veilige omgeving voelen om elkaar aan te spreken op bijvoorbeeld kwaliteit, gedrag, etc. en kunnen overleggen over vraagstukken in hun werk.</i>	Outside- in (wet)	Organisatie	Kwaliteits- besef; Overig
A10	<i>Een kantoor dat ondersteuning biedt aan haar cliënten op administratief, organisatorisch, bedrijfseconomisch, fiscaal en juridisch gebied. Daarnaast stelt zij haar medewerkers in staat om zich persoonlijk te ontwikkelen.</i>	Inside- out	Ontwikkeling	

Hoe kijken interne en externe stakeholders aan tegen de kwaliteit van een accountantskantoor?

Tabel 3 Quotes van **vennoten** op de open vraag over organisatiekwaliteit van mkb-accountantskantoren

Voorbeelden van antwoorden van vennoten		Client	Vaktechnische kwaliteit	Interne organisatie	Kennis (-ontwikkeling)	Bedrijfscultuur	Maatschappelijke rol	Overig
V1	Een accountantskantoor levert werkzaamheden van hoge kwaliteit als de output enerzijds voldoet aan <u>wet- en regelgeving</u> (waar de nadruk helaas vaak op ligt) en anderzijds de <u>gebruiker</u> relevante output ontvangt.		Outside-in (wet)					Gebruikers
V2	Als het kantoor voor een redelijke prijs voldoet aan de overeengekomen en vanzelfsprekende <u>behoeften van de klant</u> en de overige <u>gebruikers</u> van de informatie en daar, zodra mogelijk, iets extra's aan toevoegt en zich daarmee onderscheid van de concurrent.	Outside-in						Gebruikers
V3	Een accountantskantoor van hoge kwaliteit voldoet aan gestelde normen vanuit <u>wet- en regelgeving</u> als ook interne richtlijnen. Dit accountantskantoor heeft een <u>kwaliteitsbeheersingssysteem</u> om kwaliteit te kunnen meten en te kunnen verbeteren. Het hogere doel is de bevordering van het vertrouwen in de financiële markten, de waarborging van het <u>publieke belang</u> en het toezicht op naleving van de WTA.		Outside-in (wet)	Systeem			Overig	
V4	Als tijdig aan de <u>klantbehoeften</u> wordt voldaan. Als relevante <u>wet- en regelgeving</u> juist worden toegepast. Als medewerkers middels <u>permanente educatie</u> zich voortdurend blijven aanpassen aan gewijzigde omstandigheden.	Outside-in	Outside-in (wet)		Ontwikkeling			
V5	Indien er sprake is van een hoge mate van <u>cliëntbetrokkenheid</u> en men in staat is om waarde toe te voegen. <u>Originaliteit</u> is daarbij belangrijk, dus geen standaard teksten van NBA of SRA. Het kantoor moet naar <u>buitengericht</u> zijn, ook aandacht hebben voor niet cliënten en zorg dragen voor kennisoverdracht, ook aan con-collegae. Belangentegenstellingen moeten worden onderkend. Er moet een hoge mate van bereidheid zijn tot <u>samenwerking</u> met derden.		Inside-out			Overig	Overig	

Hoe kijken interne en externe stakeholders aan tegen de kwaliteit van een accountantskantoor?

V6	Een accountants kantoor van hoge kwaliteit voldoet in ieder geval aan de daarvoor gestelde <u>regelgeving</u> . Zorgt en begeleid zijn personeel op een volwaardig niveau. Zorgt voor een goede <u>dossiervorming</u> en zorgt dat de <u>lijnen met de klanten</u> kort zijn. Is pro actief bezig in zijn onderneming om de kwaliteitsnormen te onderhouden te beheersen en uit te dragen.	Inside-out	Outside-in (wet)	Systeem	
V7	Als <u>klanten</u> en andere belanghebbenden (<u>maatschappelijk verkeer</u>) er van op aan kunnen dat ons eindproduct goed is. Of het nu gaat om een controleverklaring of een adviesproduct. Daarnaast moeten het proces en de werkzaamheden om tot het eindproduct te komen, voldoen aan hoge zorgvuldigheidseisen zoals verwoord in de toepasselijke <u>beroepsregels en standaarden</u> . De worsteling is of het streven naar 100% aantoonbaarheid van deze zorgvuldigheid, winst of verlies is voor het maatschappelijk verkeer.	Inside-out	Outside-in (wet)		Overig
V8	Werkt binnen wet- en regelgeving. Is goed <u>getoetst</u> door beroepsorganisatie. Werkt volgens vaste procedures en heeft een <u>kwaliteitsbeleid</u> . Workflow gestuurd. Liefst zoveel mogelijk <u>geautomatiseerd</u> . Houdt zich aan gemaakte afspraken (intern/extern). Levert <u>tijdig</u> werk op of communiceert eventuele wijzigingen in opleverdata <u>tijdig</u> . Is <u>duidelijk</u> over werkwijze en tariefstelling.	Inside-out	Outside-in (toets)	Systeem; Innovatie	
V9	Een accountantskantoor van hoge kwaliteit is een organisatie waarin er voldoende <u>ruimte is om te innoveren</u> en er voldoende mogelijkheden zijn om mensen in te zetten op opdrachten. Op deze wijze kunnen wij het <u>maatschappelijk verkeer</u> en de <u>klant</u> uiteindelijk het beste van dienst zijn.	Inside-out		Innovatie; Overig	Overig
V10	Wanneer er tijd en geld wordt vrijgemaakt voor vaktechniek en <u>opleidingen</u> , er alleen mensen werken op <u>HBO/universitair niveau</u> .				Ontwikkeling; Bestaand
V11	Als afspraken worden na gekomen, als tijdigheid is gewaarborgd en adviezen worden gegeven die in de praktijk van de <u>klant</u> onderneming toepasbaar zijn. De kwaliteit (het <u>systeem</u>) moet waarborgen dat de kennis en daar mee de kans van een goed antwoord/ goed advies op orde is. Het verslag - rapport en aanbevelingen moeten toepasbaar zijn en worden uitgelegd aan de ondernemer op een niveau dat de ondernemer kan plaatsen en gebruiken. Hoge kwaliteit is toepasbaar, inspirerend en correct	Inside-out		Systeem	

Hoe kijken interne en externe stakeholders aan tegen de kwaliteit van een accountantskantoor?

V12	Het hebben van <u>(intelligente) medewerkers</u> welke naast liefde voor het vak de <u>drive</u> hebben om een klant goed te willen bedienen en een optimaal resultaat voor de klant willen halen.			Bestaand	Overig
V13	Voldoendes bij <u>toetsing</u> SRA en NBA en Bureau Financieel toezicht, <u>tevreden klanten</u> , geen claims	Outside- in	Outside- in (toets)		
V14	Het verschaffen tijdig verschaffen van juiste en volledige historische informatie, het kantoor moet betrouwbaar zijn. Het daarbij in acht nemen van de <u>fundamentele beginselen</u> : professionaliteit, integriteit, objectiviteit, vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, vertrouwelijkheid. Het kantoor dient in staat te zijn haar <u>klanten te adviseren</u> op administratief, financieel, bedrijfseconomisch, commercieel en fiscaal gebied, ook met het oog op de toekomst (prognoses, oudedagsvoorzieningen).	Inside- out			Funda- menteel
V15	1. hoge klanttevredenheid (weinig opzeggingen, beperkt aantal creditfacturen, tevreden reacties klanten tijdens gesprekken). 2. hoge medewerker tevredenheid (weinig verloop, laag ziekteverzuim, OR geeft positieve signalen). 3. 90% van de dossierreviews is voldoende of goed.	Outside- in	Outside- in (toets)		Mede- werkers

Hoe kijken interne en externe stakeholders aan tegen de kwaliteit van een accountantskantoor?

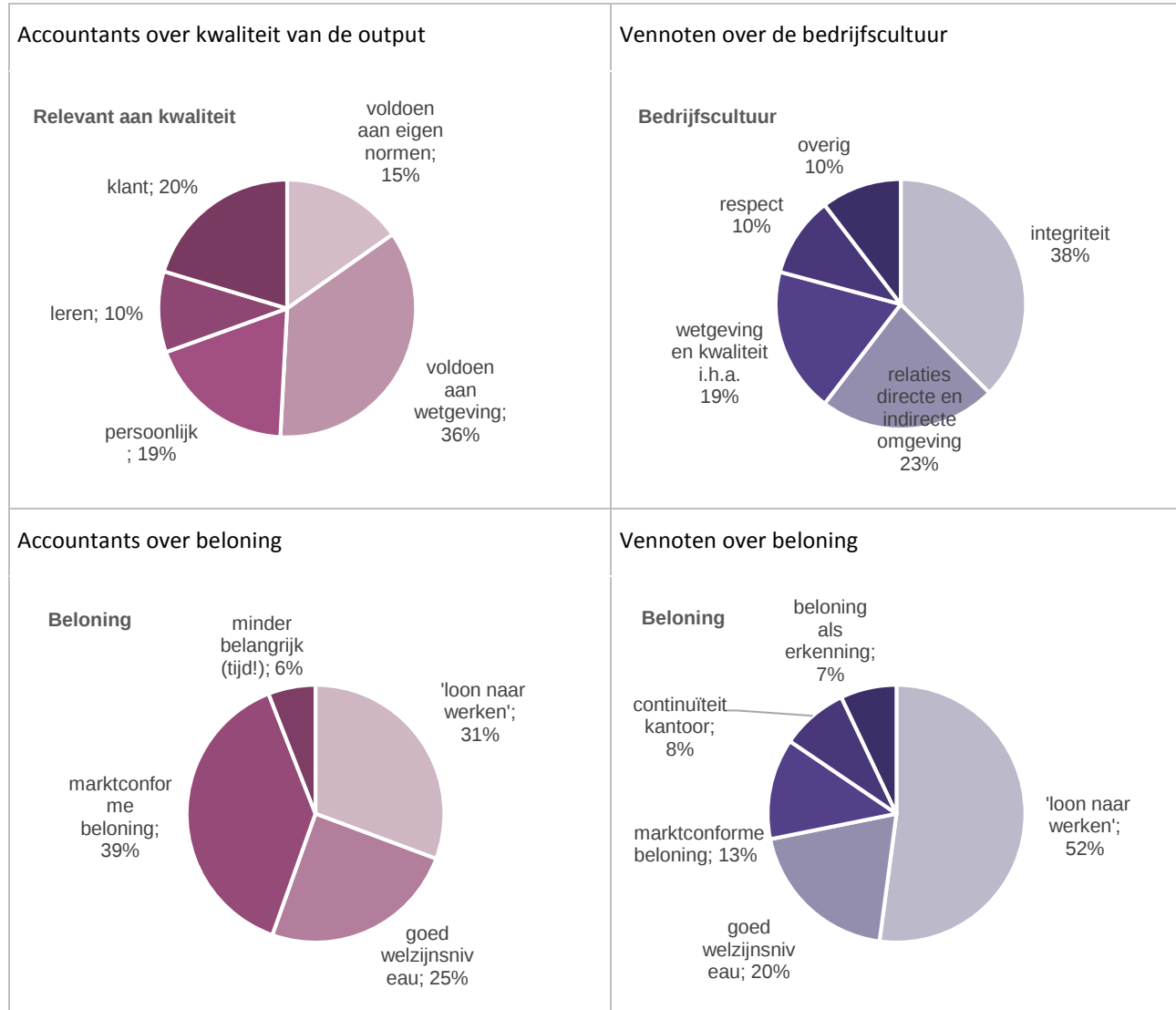
Tabel 4 Quotes van **ondernemers** op de open vraag over organisatiekwaliteit van mkb-accountantskantoren

Voorbeelden van antwoorden van ondernemers		Dienstaanbod	Proces	Resultaat	Kennis	Persoonlijke kwaliteiten	Prijs
O1	Zoveel mogelijk alle gedoe met bonnetjes, facturen etc. wegnemen. Snel een goede aangifte doen (maand - kwartaal - jaar) Meedenken hoe kosten te besparen en gebruik te maken van subsidies en bovendien niet te duur.	Advies (mee-denken)	Efficiënt (snelheid)	Behoefte (ontzorgen)			Scherpe prijs
O2	Snel en efficiënt werk. Vooral professionaliteit met oog voor detail vind ik belangrijk. Ook het blootleggen van structurele 'vergissingen' en het voorstellen van verbeteringen is prettig.	Advies	Snel; efficiënt; professionaliteit				
O3	Denkt mee met mij, geeft fiscaal juridisch advies, helpt me belasting besparen, geeft inzage in de gekozen strategie, staat me bij tijdens vermogensbeheer overleg. Tevens langere termijn planner.	Advies (mee-denken)		Behoefte (ondersteunen); overig (belastingdruk)	Multi-disciplinaire		
O4	Klantvriendelijk, servicegericht, meedenkend zonder meteen hoge rekeningen te sturen.	Advies (mee-denken)	Klant vriendelijk, service i.h.a.				Redelijk
O5	Als ze de jaarcijfers goed doen en als zij tussendoor vragen snel en goed beantwoorden.	Samenstellen	Efficiënt (snelheid)				
O6	Een partij welke gevoel heeft bij de markt van de klant en op een praktische en efficiënte wijze de controle afwikkelt waarbij er rekening wordt gehouden met alle stakeholders.	Samenstellen (controle)	Efficiënt		Branche/bedrijf specifiek		

Hoe kijken interne en externe stakeholders aan tegen de kwaliteit van een accountantskantoor?

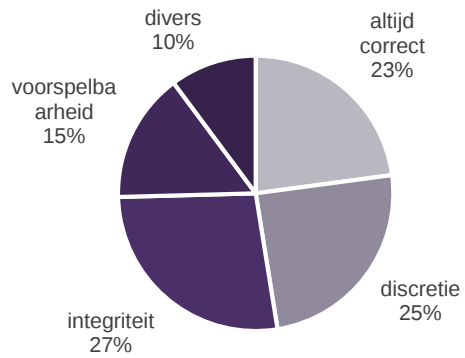
O7	Goede controle van aangeleverde stukken en opstelling jaarrekening. Goede adviezen mbt belastingheffing en loonbelastingafhandeling. Korte lijnen.	Samenstellen; advies	Communicatie			
O8	Een kantoor dat een assisterende functie heeft, meedenkt met wat ons bedrijf wil, hulp biedt om dat te realiseren. Duidelijk en transparant is. Redelijk vlotte afhandeling, zonder heel lang te moeten wachten op info	Advies (mee-denken)	Duidelijk; transparant; snelheid	Behoeft (ondersteunen)		
O9	Vaktechnisch heel veel kennis hebben en notie hebben van alle wettelijke regels.				Accountancy	
O10	Transparantie, goede verhouding prijs/kwaliteit, vakmanschap (i.e. kostenbewust) en door en door betrouwbaar.		Transparant		Accountancy	Integer (betrouwbaar) Prijs/ kwaliteit
O11	Als er meerdere kennis disciplines zijn (overnames, IT audit, accountancy). Als relatie als belangrijk word gezien en niet enkel uurtje factuurtje de boventoon voert.				Multi-disciplinaire	Betrokken
O12	Wanneer de adviezen van de accountant zich zelf binnen onze organisatie terugverdienen					Terug verdienen

Kwalitatieve antwoorden op open vragen



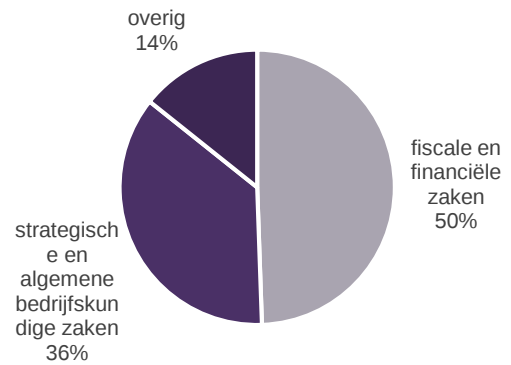
Ondernemers over betrouwbaarheid van dienstverlening

Betrouwbaarheid van dienstverlening



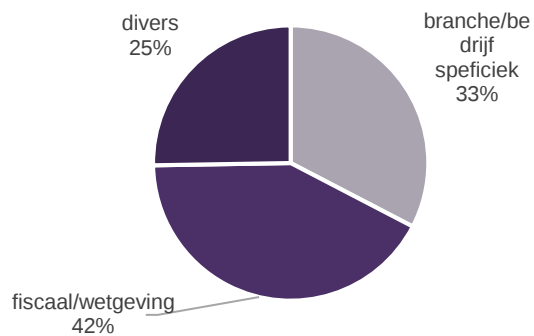
Ondernemers over advisering

Advies



Ondernemers over kennisdomein van accountants

Kennis



Correspondentieadres
NEMACC, Kamer M5-10
Postbus 1738, 3000 DR Rotterdam