

De markt voor de wettelijk verplichte accountantscontrole in Nederland

Prof. Dr. D.W. Feenstra

De markt voor de wettelijk verplichte accountantscontrole in Nederland

H.P.A.J. Langendijk

Delwel Uitgeverij B.V., Den Haag, 1994, 410 blz.

Audit research beleeft in Nederland een bloeiperiode als nooit tevoren. In de periode september 1994 - februari 1995 zijn aan drie Nederlandse universiteiten de volgende vier proefschriften verdedigd:

- H.P.A.J. Langendijk, *De markt voor de wettelijk verplichte accountantscontrole in Nederland*, Rijksuniversiteit Leiden, promotor Prof. Dr. J.G. Kuijl, 1 september 1994 (410 blz.);
- A. Schilder, *Auditor Independence*, Rijksuniversiteit Groningen, promotores Prof. Dr. J.L. Bouma en Prof. Dr. J.H.R. van de Poel, 15 september 1994 (257 blz.);
- E.H.J. Vaassen, *Auditor's decision processes in audit planning stage materiality judgments*, Rijksuniversiteit Limburg, promotores Prof. Dr. J.H.R. van de Poel en Prof. Dr. Th. J. Mock, 21 december 1994 (227 blz.);
- J.A. Emanuels, *Overwegingen van accountants bij beslissingen in conflictsituaties*, Rijksuniversiteit Groningen, promotores Prof. Drs. A. van Manen, Prof. J.H. Blokdijk en Prof. Dr. Ph. Wallage (198 blz.).

Langendijks proefschrift onderscheidt zich van de andere drie door een relatief ruime probleemstelling, te weten (blz. 20): '... het opsporen van bepalende factoren en het geven van verklaringen voor de wijze waarop de markt voor de wettelijk verplichte accountantscontrole functioneert en vooral de wijze waarop de externe accountant c.q. het accountantskantoor op de desbetreffende markt

opereert'. De nadere uitwerking van deze probleemstelling leidt bij Langendijk tot de volgende negen onderzoeksvragen (blz. 20, 21):

- waarom wisselen cliënten van accountantskantoor?;
- in hoeverre is er sprake van een stijging van het aantal civiele aansprakelijkstellingen van registeraccountants in Nederland in de tachtiger jaren van deze eeuw?;
- wat zijn de oorzaken en gevolgen van de toegenomen civiele aansprakelijkstelling van accountants?;
- op welke wijze maken accountantskantoren gebruik van marketinginstrumenten?;
- op welke wijze kan de accountantsverklaring als communicatiedocument tussen externe accountant en het maatschappelijk verkeer worden verbeterd?;
- welke zijn de produktstrategieën respectievelijk de marktstrategieën van accountantskantoren in Nederland en leiden deze produktstrategieën respectievelijk marktstrategieën tot internationalisering alsmede concentratie van Nederlandse accountantskantoren?;
- in hoeverre is de mate van concentratie van aanbieders op de markt voor zakelijke dienstverlening en in het bijzonder de markt voor accountantscontrole in Nederland gewijzigd in de tachtiger jaren van deze eeuw en welke zijn de verklaringen voor deze wijzigingen?;

Prof. Dr. D.W. Feenstra heeft economie gestudeerd aan de Rijksuniversiteit Groningen (RUG) en accountancy aan de Vrije Universiteit. Hij is sinds 1990 als hoogleraar financieel-administratieve bedrijfseconomie verbonden aan de RUG, Faculteit der Economische Wetenschappen, Vakgroep Bedrijfseconomie.

- welke zijn de bepalende factoren voor de hoogte van de accountantsrekening in Nederland?;
- is er sprake van prijsconcurrentie op de markt voor de wettelijk verplichte accountantscontrole in Nederland?

Langendijk heeft het zich hierdoor niet gemakkelijk gemaakt. Ook aan het doorzettingsvermogen van de lezers van zijn boek worden hoge eisen gesteld. Bovenstaande negen vragen zouden gemakkelijk tot drie proefschriften kunnen leiden; zo komt het onderwerp van Schilders proefschrift (Auditor Independence) slechts als onderdeel van Langendijks onderzoeksvragen aan de orde.

Nadere bestudering van het proefschrift leert dat er naast de genoemde negen vragen nog tal van andere vragen aan de orde komen, bijvoorbeeld: hoe kan het ontstaan en de ontwikkeling van het accountantsberoep worden beschreven en verklaard?; kan de onafhankelijkheid van de accountant worden verklaard?; welke redenen en omstandigheden kunnen worden genoemd bij de verklaring van de instelling en de latere opheffing van het reclameverbod voor registeraccountants en welke invloed heeft de opheffing van het reclameverbod gehad voor de opdrachtgevers en de accountantskantoren?; hoe kunnen opdrachtgevers de accountantskosten beheersen?, etc. Een volledige lijst met vraagstellingen die Langendijk heeft beantwoord omvat vele tientallen dergelijke interessante vragen. Het bestek van deze boekbespreking laat een uitputtende opsomming niet toe. De overgrote meerderheid van de gestelde vragen zal ongetwijfeld relevant worden geacht door in de beroepspraktijk werkzame controlerende en adviserende accountants. Een van de aardige aspecten van Langendijks proefschrift is dat de gestelde vragen bijzonder concreet worden beantwoord, waarna de auteur veelal niet schroomt zijn eigen normatieve, soms controversiële, standpunten naar voren te brengen. Vele accountancy-professionals zullen het op tal van punten absoluut niet eens zijn met Langendijk, bijvoorbeeld wanneer hij de beroepsaansprakelijkheid van accountants in de vorm van vele casus analyseert, of wanneer hij het marketingbeleid van accountantskantoren kritisch beschrijft. Een ander voorbeeld van eigen opvattingen van Langendijk die door velen bestreden zullen worden is de door hem voorgestelde tekst van een goedkeurende verklaring. Kortom, over bijna elk in de accountancy-praktijk voorkomend probleem heeft

Langendijk een eigen, soms prikkelende, opvatting. Vanuit die achtergrond beschouwd is de dissertatie voor de beroepsgroep accountants verplichte lectuur. Het boek lijkt met name voor hen geschreven. In dat opzicht is er een duidelijk verschil met de aan het begin van deze boekbespreking genoemde dissertaties van met name Vaassen en Emanuels, die in veel sterkere mate gericht zijn op lezers met een meer wetenschappelijke oriëntatie. Voor de precieze inhoud van vele opvattingen van Langendijk verwijzen we naar de door de auteur zelf geschreven samenvatting van zijn proefschrift in dit nummer.

Vanuit een theoretisch en onderzoektechnisch perspectief beschouwd blijkt Langendijk een aanhanger te zijn van wat in de gedragswetenschappen 'triangulatie' wordt genoemd: waar mogelijk wordt een probleem vanuit verschillende wetenschappelijke perspectieven (paradigmata) bekeken, teneinde zo een meeromvattend en diepergaand inzicht te verkrijgen dan door middel van een eenzijdige visie mogelijk is. Langendijk gaat erg ver in het doorvoeren van de triangulatiefilosofie bij de door hem gezochte verklaringen. Bij de beschrijving en de analyse van de maatschappelijke rol van de externe accountant bijvoorbeeld maakt hij achtereenvolgens gebruik van de professionaliserings- en institutionaliseringsgedachte, de leer van het gewekte vertrouwen en de agency-theorie. Bij andere vraagstellingen hanteert hij historische dan wel juridische of marketingtheoretische concepties; ook voor het toepassen van theorieën uit het vakgebied externe organisatie (industriële economie) schrikt hij niet terug. Langendijk past al naar het hem uitkomt deze theorieën toe; hij ontwerpt of ontwikkelt geen eigen theorieën. Een kritische noot kan geplaatst worden bij de door hem geselecteerde theorieën; zo is zijn weergave van de theorie van de marketing van diensten zonder meer gedateerd. Dit deelvakgebied heeft echt meer te bieden dan de 'theorie' van de vijf P's. Ook de volledigheid van Langendijks selectie van marketingtheorieën is voor kritiek vatbaar: consumentengedragstheorieën komen in het boek niet voor.

Onderzoektechnisch valt opnieuw op dat de onderzoeker Langendijk de triangulatie-visie hanteert. De volgende technieken zijn onder meer door hem toegepast: literatuuronderzoek; bronnenonderzoek tuchtrechtspraken annex (juridische) casus-analyses; inhoudsanalyses advertentiekosten

en jaarrapporten accountantskantoren; taalkundige analyse van de accountantsverklaring; interviews met marketingfunctionarissen van accountantskantoren; enquêtering van ondernemingen betreffende de hoogte van de nota van de accountant; berekeningen van concentratie-indices voor de bedrijfstak accountancy; hypothesetoetsing inzake de prijsvorming van de diensten van accountants; de uitvoering van regressie-analyses met betrekking tot de prijsvorming van accountantsdiensten. Een indrukwekkend geheel! Ook hier geldt: de onderzoeker Langendijk past bestaande technieken toe, hij ontwikkelt geen nieuwe technieken. Op de kwaliteit van zijn toepassingen lijkt weinig af te

dingen. Men zou kunnen opmerken dat hij geen gebruik maakt van meer geavanceerde technieken, zoals bijvoorbeeld conjunct meten. Langendijk is in dit opzicht bijzonder conventioneel!

Samenvattend kan worden gesteld dat Langendijk een imposante hoeveelheid werk heeft verzet. Zijn studie heeft geresulteerd in een proefschrift met soms encyclopedische kenmerken. De dissertatie roept op vele plaatsen op tot discussies tussen en met beroepsbeoefenaren. Daar ligt de kracht van de studie, meer dan in de geavanceerdheid van de theoretische opzet en de onderzoektechnische uitvoering.