

Dringend Nederlands accountancysectoronderzoek: een lijst met suggesties als geschenk

Willem Buijink

Received 24 May 2022 | Accepted 13 July 2022 | Published 28 July 2022

Waarom is accountantscontroleonderzoek met Nederlandse gegevens belangrijk? Welke accountantscontrolefenomenen in Nederland kunnen gemakkelijk worden onderzocht? Deze twee vragen worden in deze column beantwoord. De tweede vraag wordt bovendien beantwoord met een lijst van vragen die in accountantscontroleonderzoek – en in het bijzonder het onderzoek naar de kwaliteit van accountantscontrole (AcK) – in Nederland nog niet aan de orde kwamen. Het is dus een lijst met suggesties voor Nederlands accountantscontroleonderzoek, waarmee het ook een geschenk is aan de MAB-lezers.

In de lijst ligt de nadruk op vragen die verband houden met de golven van nieuwe regels die de accountancysector sinds de jaren negentig van de vorige eeuw overspoelen. Een deel van de regels komt van de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) en haar voorlopers. Een ander deel komt van de Nederlandse overheid (Ministerie van Financiën (MinFin), vaak via de Europese Commissie. De overkoepelende vraag in de lijst is: *wat is nu het causale effect van al die ingevoerde regels op de AcK in Nederland?* Ik grijp in het kader van deze vraag even terug op een presentatie tijdens de Foundation for Accounting Research (FAR) online Conferentie in 2021. Tijdens deze conferentie vroeg een deelnemer aan de presenterende onderzoekster (parafraserend): “Dus u gebruikt Nederlandse gegevens in uw studie: onderzoekers elders hebben hetzelfde onderwerp bestudeerd als u. Wat voegen uw bevindingen toe aan wat we al weten?” Daarop antwoordde de onderzoekster (correct zoals ik verderop uitleg) dat de kwestie die zij onderzocht nog niet in Nederland was onderzocht. En precies dát droeg bij aan de waarde van het onderzoek. De vraagsteller stelde zich met zijn vraag op als ‘universalist’: onderzoeksresultaten in één jurisdictie gelden in andere gelijkaardige jurisdicties. (Bijvoorbeeld) Canadese resultaten gelden ook voor Nederland. Waarom was het gepresenteerde onderzoek dan nog nuttig?

De betreffende vraagsteller reageerde – ook door de online setting – niet op het antwoord. Wellicht zou zijn reactie instemmend zijn geweest. Jurisdicties lijken wellicht gelijkaardig, maar ook kleinere verschillen leveren nood

aan verificatie van onderzoeksresultaten uit andere jurisdicties op. In het eindrapport van de Commissie Toekomst Accountancysector (CTA 2020) wordt ook ingegaan op de kwestie. Als belangrijke ondersteunende studie gebruikte de CTA een overzicht van buitenlands onderzoek naar determinanten van de AcK. Maar de CTA vraagt tegelijkertijd ook om veel meer accountancysectoronderzoek met Nederlandse gegevens (zie paragraaf 24 en 25 van het eindrapport). In het tweede rapport van de Monitoring Commissie Accountancy (MCA) uit 2018 (p. 64) wordt dit ook gevraagd. Als het gaat om onderzoek naar het effect van verbeterende maatregelen voor de accountancysector in Nederland wordt opgemerkt: “... dat de verwijzingen naar dergelijk onderzoek regelmatig ... gebaseerd ... zijn ... op ... buitenlands onderzoek, dat bovendien niet altijd aansluit op de huidige context en feitelijke situatie in Nederland.”

AcK-effecten regelgeving

Replicatieonderzoek naar Nederlandse accountancysectorfenomenen is dus nuttig, om de reden die de genoemde onderzoekster en de CTA en MCA geven. Daarnaast biedt replicatieonderzoek vaak ook de mogelijkheid van belangwekkende uitbreidingen. Daarom: hoe is het gesteld met onderzoek (ook met replicatieonderzoek) naar de AcK-effecten van regulering in Nederland van de accountancysector? Het antwoord op die vraag luidt: helaas niet zo goed, op een aantal uitzonderingen na. In het buitenland is vaak al wel onderzoek gedaan naar de effecten van gelijke of gelijkaardige regulering. Maar aan replicaties van dat causale onderzoek, op een aantal uitzonderingen na, zijn Nederlandse onderzoekers nog niet begonnen.

Het gevolg hiervan is dat de ‘golven’ van steeds weer nieuwe accountancyregels van de regelgever en de toezichthouder *in Nederland* nog helemaal niet onderzocht werden op AcK-effecten. Dat is zelfs zo voor onderzoek naar regels in Nederland die elders niet bestaan. Beschrijvend onderzoek is wel geregeld, maar causaal onderzoek

naar de AcK-effecten van alle regels en vernieuwingen is er bijna niet. Om dit soort onderzoek tot leven te wekken, volgt een lijst van (bijna) alle niet op AcK-effecten onderzochte nieuwe regels voor de accountancysector sinds 1990 in Nederland (zie hierna).

Ik schenk deze interessante lijst met onderwerpen! Waarom? Ach, ik kan er zelf niet meer aan beginnen. Ook houd ik een paar gelijkaardige onderzoeksvragen voor mezelf. De lijst beperkt zich tot onderzoek dat mogelijk is met externe gegevens. Precies omdat al deze interventies voor- en nafasen ‘creëren’, is er de mogelijkheid van goed causaal onderzoek. Dat is nog meer zo als er contrasterende groepen zijn van door de nieuwe regels niet geraakte (‘tegenfeitelijke’) bedrijven. Dit onderzoek heeft als achtergrond de algemene vraag “Waarom zijn regels in de accountancysector nodig?” Economische theorie suggereert dat er in de sector genoeg prikkels zijn om de AcK op een adequaat niveau te houden. Het testen van het effect van nieuwe regels op de AcK is een test van die theorie. Dus ook ‘geen effect’-uitkomsten zijn interessant. In Nederland zijn er nu circa 260 (zes) accountantsorganisaties die wettelijke (OOB-)controles (WeCo’s) mogen doen. Er zijn rond de 1700 externe accountants. Het totaal aantal WeCo’s bedraagt ongeveer 20000. Ongeveer 17000 daarvan betreffen op winst gerichte bedrijven, waaronder 850 OOB’s en 85 beurs-nv’s. Er zijn goede databases, Company.info en REACH, en daarnaast zijn er de AFM-accountantsorganisatie- en externe-accountantsregisters. Gegevensverzameling en onderzoek vormen hier dus een overzichtelijke opgave.

Bevordert nieuwe regelgeving de AcK?

De lijst met regelgeving begint rond 1990. Het nieuwe ‘gebouw’ van regelgeving rond accountantscontrole in Nederland wordt vanaf dan opgetrokken, culminerend in de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) en een bijbehorend Besluit (Bta) in 2006. Maar ook daarna gaat regelgeving gewoon verder. Alle regels hebben als helder doel de AcK in Nederland te verhogen. Is de AcK te meten? In het wereldwijde onderzoek naar accountantscontrole vond men allerlei manieren uit om dat te doen. Inspiratie is er dus te over. De hierna volgende lijst van nieuwe regelgeving is gericht op het bevorderen van AcK in Nederland. Is dat gelukt? Dat is de heldere onderzoeksvraag. Wellicht zijn een aantal jaartallen niet helemaal exact, ook is de lijst bijna zeker niet volledig. Het is aan de gebruikers om de lijst vollediger te maken en te corrigeren waar nodig:

- 1995: de vrije rechtsvormkeuze voor een accountantskantoor wordt ingevoerd (niet meer alleen in maatschapsverband)
- 1994: het advertentieverbod voor accountantskantoren verdwijnt

- 1996: de Richtlijnen voor de Accountantscontrole (RAC) op basis van de International Standards of Auditing worden ingevoerd
- 1997: invoering van de collegiale toetsing
- 1999: invoering van de 3-jarige praktijkstage
- 2005: Roulatie externe accountant binnen accountantskantoren van start; naamsvermelding van de externe accountant voor grote en middelgrote cliënten ingevoerd
- 2006: AFM-registratie (toetsing/regels) van accountantsorganisaties ingevoerd; extra verscherpte registratie (toets/regels) voor OOB-accountantsorganisaties; AFM-toezicht op OOB-accountantsorganisaties (ook op hun niet-OOB-controles) start; OOB-accountantsorganisatie transparantieverslaggeving van start; openbaarmaking ‘audit fee’ (en de samenstelling ervan) door grote ondernemingen (cliënten) van start
- 2009: 3-jaarlijkse inspecties van Nederlandse Big Four-kantoren (AFM) en 6-jaarlijkse inspecties Nederlandse niet-OOB-kantoren (NBA en SRA) van start
- 2013: PCAOB-inspecties van Nederlandse accountantsorganisaties van start; NIVRA en NOvAA fuseren; uitgebreide accountantsverklaring OOB’s met Key Audit Matters (KAM’s)
- 2016: OOB-accountantsorganisaties hebben verplicht een RvC; leden van de Raad van Bestuur (RvB) van OOB-accountantsorganisaties mogen geen praktiserend extern accountant zijn; de RvB moet ook leden hebben die geen accountant zijn; een ‘claw back’-regeling voor externe accountants van OOB-accountantsorganisaties; Non-Audit Services-bepalingen voor OOB-accountantskantoren ingevoerd; dit alles gaat van start
- 2017: Accountantseed ingevoerd; minder wettelijke controles voor Nederlandse vennootschappen door verhoging van de drempels voor de omvang van middelgrote ondernemingen (ongeveer 2500 WeCo’s minder); roulatie van OOB-accountantskantoren verplicht; verantwoordelijkheden voor auditcomités van cliënten bij de selectie van auditors
- 2018: Geschiktheidstoetsing van leden van de RvC en RvB van OOB-accountantsorganisaties door de AFM
- 2019: Invoering van verplichte aandacht van accountantsorganisaties voor mogelijke NOCLAR (‘Non-Compliance with Laws and Regulations’) bij cliënten en de wijze waarop zij moeten handelen bij niet-naleving

Bijna al deze maatregelen hebben internationaal pendanten, en daar bestaat al onderzoek naar. Ik geef als uitdaging mee om dat onderzoek te vinden.

Nader onderzoek wenselijk

Hebben al deze sinds 1990 ingevoerde regels tezamen de AcK niet verhoogd in Nederland? Gelukkig weten we daar al iets meer over. Zo hebben Bouwens et al. (2011) voor het MinFin onderzoek gedaan naar de ontwikkeling van de kwaliteit van jaarverslaggeving in Nederland, gemeten

door een aantal AcK-indicatoren, van 1990 tot 2009. Ook is er de recente publicatie van Peters (2021); hij onderzocht hetzelfde voor de periode 2000 tot 2018. De onderzoekers zijn van mening dat de AcK in de periode tussen 1990 en 2018 in Nederland verbeterde. Maar welke van de ‘nieuwe’ regels in die periode de geconstateerde verbetering precies verklaren, moet nog verder worden onderzocht. Bovendien beperken beide onderzoeken zich tot beursgenoteerde ondernemingen. Suggesties voor nieuwe regels, zoals het voorstel voor een ‘minimaal aantal te verrichten controles’, als basis voor een AFM-vergunning

voor accountantsorganisaties, kunnen nu ook al worden onderzocht op mogelijke AcK-effecten. Ondertussen komt er opnieuw een golf van maatregelen voor de accountancysector aan. Lees hiertoe maar de ‘Ontwerp Memorie van Toelichting’ bij het Wetsvoorstel toekomst accountancysector (naar aanleiding van het CTA-rapport). Dat levert evenzoveel onderzoeksmogelijkheden op.

Lezers die dit geschenk aannemen: de resulterende papers kunnen zeker ook naar het MAB gestuurd worden. Dat kan bovendien in het Engels, wat de internationale zichtbaarheid verhoogt.

-
- **Willem Buijink** is Senior Research Fellow Accounting aan de Open Universiteit in Heerlen. Hij is daarnaast emeritus Hoogleraar aan Tilburg Universiteit en aan de Open Universiteit.
-

Literatuur

- Asare SK, Van Buuren JP, Majoor B (2019) The joint role of auditors’ and auditees’ incentives and disincentives in the resolution of detected misstatements. In *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 38(1): 29–50. <https://doi.org/10.2308/ajpt-52153>
- Bouwens J, Leung E, Verriest A (2011) Rapport over de evaluatie van de Wet toezicht financiële verslaggeving, Tilburg University, Department Accountancy.
- CTA [Commissie toekomst accountancysector] (2020) Vertrouwen op controle. Rapport van de Commissie toekomst accountancysector. <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2020/01/30/vertrouwen-op-controle-eindrapport-van-de-commissie-toekomst-accountancysector>
- MCA [Monitoring Commissie Accountancy] (2018) Doorpakken! <http://www.monitoringaccountancy.nl/wp-content/uploads/2018/05/Tweede-verslag-Monitoring-Commissie-Accountancy-Doorpakken.pdf>
- MCA [Monitoring Commissie Accountancy] (2020) Eindrapport ‘Spiegel voor de accountancysector’. <https://www.monitoringaccountancy.nl/nieuws-en-publicaties/>
- Peters C (2021) Is de kwaliteit van de accountantscontrole gestegen? *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* 95(5/6): 169–178. <https://doi.org/10.5117/mab.95.66859>