



**Wetenschapstoets van voorgenomen beleid**

## Wijzigingswet accountancysector (36484)

**Wetenschappers** (rechterkolom): [prof. dr. Anna Gold](#), Vrije Universiteit Amsterdam; [dr. Dennis Veltrop](#), Rijksuniversiteit Groningen


**Rapporteur Tweede Kamer:** Tom van der Lee, GroenLinks-PvdA

**Kenniscoördinator** Vaste commissie voor Financiën (linkerkolom)

**Beoordeelde documenten:** [Wijzigingswet accountancysector](#); [Zesde voortgangsrapportage kwartiermakers toekomst accountancysector](#), [Kaderwetevaluatie van de CEA over de periode 2018 – 2022](#)

## Wetenschapstoets van voorgenomen beleid

Legenda:  Voldoende  Verdient aandacht  Verbeterpunt

Nr. Onderdeel	Oordeel	3.1 CW-informatie in het voorstel	Verbetersuggesties o.b.v. wetenschappelijke kennis
<b>1. Vindbaarheid</b> In hoeverre is de benodigde 3.1 CW-informatie te vinden in het voorstel?		<ul style="list-style-type: none"> <li>Het wetsvoorstel bevat geen tabel 'beleidskeuzes uitgelegd'.</li> <li>De memorie van toelichting bevat weliswaar 3.1 CW-informatie, maar onvolledig, moeilijk vindbaar (zo staan de Audit Quality Indicators – AQI's - in de Slotrapportage Kwartiermakers<sup>1</sup>) of impliciet.</li> <li>De kopjes zijn niet altijd herkenbaar.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>n.v.t.</li> </ul>
<b>2. Doelen</b> Welke beleidsdoelen worden nagestreefd met het voorstel?		<ul style="list-style-type: none"> <li>Hoofdstuk 1 'Inleiding' (p.6) en Hoofdstuk 3 (p.7 e.v.) beschrijven het bovenliggende doel: verbetering van de kwaliteit van de wettelijke controle [van de financiële verantwoording] om zekerheid te krijgen over de deugdelijkheid van de verantwoording.</li> <li>De doelen zijn niet SMART. Zo is onduidelijk hoe nagestreefde kwaliteitsverbetering van wettelijke controles wordt gemeten en wanneer kwaliteitsverbetering bereikt zou moeten zijn.</li> <li>Mogelijk worden nog SMART-streefcijfers gekoppeld aan de AQI's, die per aparte ministeriële regeling worden vastgesteld.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>We constateren dat (1) het wetsvoorstel meerdere doelen heeft, die (2) niet altijd duidelijk zijn, en (3) voor een deel onderling tegenstrijdig.</li> <li>Het primaire doel is de verhoging van de kwaliteit van de wettelijke controle (hierna: 'controlekwaliteit'). De wetenschappelijke literatuur onderkent de noodzaak van verhoging van de controlekwaliteit.<sup>2</sup> Het maatschappelijk verkeer heeft goed functionerende accountants nodig voor efficiëntie en effectiviteit.<sup>3</sup> Het doel dient dus een belangrijke maatschappelijke opgave.</li> <li>Een duidelijke definitie van controlekwaliteit ontbreekt. Verschillende stakeholders kunnen verschillende interpretaties hebben (Bijlage A). Wij gaan uit van de meest gebruikte definitie: de waarschijnlijkheid dat een accountant een fout van de cliënt ontdekt én rapporteert. Dit raakt aan de 'ketenverantwoordelijkheid', waarbij de cliënt de controlekwaliteit mede bepaalt (integriteit van het management, kwaliteit van verstrekte informatie).<sup>4</sup></li> <li><b>Aanbeveling 1: definieer controlekwaliteit.</b></li> <li>Daarnaast worden (impliciet) secundaire doelen benoemd: (1) vergroten van het aanbod van controlecapaciteit en (2) efficiënter maken van toezicht- en sanctieprocessen.<sup>5</sup> Dit zijn belangrijke en relevante doelen en veel van de instrumenten hebben hierop betrekking. Tegelijkertijd kunnen deze instrumenten het primaire doel – kwaliteitsverhoging – tegenwerken.</li> </ul>
<b>3. Ingezette beleidsinstrumenten</b> Welke beleidsinstrumenten worden ingezet om de beleidsdoelen te realiseren?		<ul style="list-style-type: none"> <li>Hoofdstuk 2 van de MvT, 'Doel en Hoofdlijnen', beschrijft waaruit het wetsvoorstel bestaat:                         <ul style="list-style-type: none"> <li>Juridische grondslag voor de rapportage op basis van zogenaamde AQI's (p.7 e.v.);</li> <li>Verplichting aan de grootste accountantsorganisaties om een intern toezichtsgaan in te stellen met bevoegdheden ten aanzien van investeringen en winstuitkering (p.9 e.v.);</li> <li>Aanwijsbevoegdheid publiekrechtelijke beroepsorganisatie voor accountants (NBA) indien organisatie van openbaar belang</li> </ul> </li> </ul>	Wij onderscheiden acht instrumenten: <ol style="list-style-type: none"> <li><b>Verplichte rapportage van AQI's.</b> Het verplicht rapporteren van <i>Audit Quality Indicators</i> (AQI's) door accountantsorganisaties kan zinvol zijn. In bredere zin worden rapportageverplichtingen veel gebruikt. Denk aan de jaarrekening, die bijdraagt aan het verminderen van informatie-asymmetrie.<sup>6</sup> Vergelijkbare AQI-verplichtingen zijn in veel landen te zien.<sup>7</sup> In EU-verband bestaat sinds 2006 voor accountantsorganisaties met een OOB<sup>8</sup>-vergunning de verplichting om jaarlijks een transparantieverslag te publiceren waarvan AQI's een onderdeel zijn.<sup>9,10</sup></li> <li><b>Concluderend:</b> dit instrument is redelijk en uitvoerbaar.</li> </ol>


		<p>(OOB) geen accountant bereid vindt om de wettelijke controle te verrichten (p.12 e.v.);</p> <p>Onderbrenging toezichtuitvoering van OOB-accountantsorganisaties bij de AFM (p.17);</p> <p>Drempelverlaging voor accountantsorganisaties voor melding bij de AFM van geconstateerde gebreken in een wettelijke controle (p.17);</p> <p>Verruiming van mogelijkheden voor buitenlandse accountants om eenzelfde niveau van vakbekwaamheid te behalen (p.18);</p> <p>Modernisering van de interne governance van de NBA (p.18);</p> <p>Wijziging van de bevoegdheden en procedure van de accountantskamer (p.19).</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• De MvT beschrijft niet expliciet welke andere beleidsinstrumenten overwogen zijn en waarom deze niet zijn gekozen.</li> <li>• De uitvoerbaarheid is getoetst en wordt toegelicht (p.28 e.v.).</li> </ul>	<ol style="list-style-type: none"> <li>2. <u>Uitbreiding van bevoegdheden intern toezichtsorgaan (RvC).</u><sup>11</sup> Dit instrument, vaak toegepast om belangenconflicten tegen te gaan, ligt voor de hand.<sup>12,13</sup> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Concluderend:</b> dit instrument is redelijk en uitvoerbaar.</li> </ul> </li> <li>3. <u>Aanwijzingsbevoegdheid accountant voor OOB's door de NBA.</u><sup>14</sup> Dit instrument richt zich op organisaties die moeite hebben een accountant te vinden. Dit komt deels door capaciteitsgebrek bij accountantsorganisaties en deels door hun bewuste keuze om een hoog-risico- of onbetrouwbare onderneming niet te aanvaarden.<sup>15</sup> Dit instrument lost het onderliggende schaarste-probleem niet op; is strijdig met de standaarden voor cliëntacceptatie, en daarmee met het primaire doel: controlekwaliteitsverhoging. Bovendien vermindert het de noodzaak van de onderneming om een ordentelijke administratie te voeren. Ten slotte vermindert het de signaalwerking richting de markt door het niet kunnen vinden van een accountant. We voorzien grote problemen voor de uitvoerbaarheid. <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Concluderend:</b> dit is geen bruikbaar instrument.</li> </ul> </li> <li>4. <u>Toezichtuitvoering door de AFM.</u> Uitbreiding van het toezicht naar niet-OOB- accountantsorganisaties ligt voor de hand, mits de capaciteit en expertise van de AFM navenant worden vergroot. <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Concluderend:</b> dit is, onder voorwaarden, een bruikbaar instrument.</li> </ul> </li> <li>5. <u>Verlaging drempel voor melding bij AFM.</u> Deze geringe aanpassing van een bestaand instrument is uitvoerbaar. Over de werking van meldpunten en andere prikkels om onregelmatigheden te melden is veel bekend.<sup>16</sup> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Concluderend:</b> dit instrument is redelijk en uitvoerbaar.</li> </ul> </li> <li>6. <u>Verruiming mogelijkheden voor buitenlandse accountants.</u> Wetenschappelijk onderzoek naar dit instrument is ons niet bekend, maar wij verwachten dat dit instrument de schaarste kan verminderen. <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Concluderend:</b> dit instrument lijkt redelijk en uitvoerbaar</li> </ul> </li> <li>7. <u>Modernisering governance NBA.</u> 'modernisering' suggereert een substantiële aanpassing, maar het gaat om een lichte wijziging van de organisatiestructuur, waarbij ledenbetrokkenheid gebaseerd wordt op hun werkzaamheden i.p.v. op het dienstverband. Het beoogde doel lijkt te zijn: betere kennisontwikkeling en kennisdeling tussen de diverse werkvelden. <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Concluderend:</b> dit instrument is redelijk en uitvoerbaar</li> </ul> </li> <li>8. <u>Wijziging bevoegdheden en procedure accountantskamer.</u> NB: dit instrument heeft een juridisch karakter en ligt daarmee buiten onze expertise. Het instrument is succesvol toegepast in andere sectoren, zoals de gezondheidszorg. Dit instrument is nuttig mits het de efficiëntie verhoogt. <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Concluderend:</b> dit instrument is redelijk en uitvoerbaar</li> </ul> </li> </ol>
4. Doeltreffendheid		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Beschreven wordt hoe de voorgestelde wetswijzigingen <i>ondersteunend</i> kunnen zijn</li> </ul>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. <u>Verplichte rapportage van AQL's</u></li> </ol>

<p>Op welke wijze en in welke mate wordt verwacht dat het beleidsinstrumentarium met zo min mogelijk ongewenste neveneffecten gaat bijdragen aan de beoogde prestaties en effecten?</p>	<p>aan het bereiken van de doelen (pp. 5, 7, 51).</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• De doeltreffendheid van instrumenten is moeilijk te beoordelen, door de samenhang met en afhankelijkheid van bestaand beleid en van uitvoering door derden ('samenspel', p.5).</li> <li>• Doeltreffendheid is bovendien lastig te beoordelen door de afwezigheid van SMART-geformuleerde doelstellingen.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De doeltreffendheid stoelt op twee cruciale aannames: (1) de betreffende AQI's hebben een link met auditkwaliteit en (2) rapportage van AQI's heeft een kwaliteitverhogend effect.</li> <li>• Voor zes van de elf AQI's geldt dat er een duidelijk relatie met auditkwaliteit is. Voor vijf is dit niet het geval, bij twee daarvan kan het verband zelfs negatief zijn (Bijlage B). Onderzoek laat zien dat accountantsorganisaties AQI's verschillend invullen.<sup>17</sup> Daarnaast houdt de AFM geen toezicht op de <i>juistheid</i> van de gerapporteerde AQI's.</li> <li>• Het risico is dat beleggers de gerapporteerde AQI's onjuist interpreteren. Uit onderzoek blijkt dat AQI's van verschillende accountantsorganisaties moeilijk te vergelijken zijn.<sup>18</sup> Ook als AQI's geen aantoonbare relatie met controlekwaliteit hebben<sup>19</sup>, kan rapportage de beslissingen van beleggers beïnvloeden,<sup>20</sup> wat onwenselijke gevolgen kan hebben.</li> <li>• <b>Concluderend:</b> de elf AQI's zijn onduidelijk gedefinieerd. Hun doeltreffendheid is beperkt door (1) een beperkte link met controlekwaliteit, (2) doordat ze niet op juistheid worden gecontroleerd, (3) moeilijk onderling te vergelijken zijn, en (4) onjuiste verwachtingen wekken. De term "audit quality indicator" is misleidend.</li> <li>• <b>Aanbeveling 2:</b> onderbouw per AQI de relatie met controlekwaliteit.</li> <li>• <b>Aanbeveling 3:</b> werk processen uit voor (1) rapportage, inclusief duidelijke normen; (2) verificatie op juistheid, en (3) periodieke evaluatie van afzonderlijke AQI's, om betrouwbaarheid en juistheid te waarborgen.</li> <li>• <b>Aanbeveling 4:</b> verschaft duidelijke informatie over de doelen én beperkingen van AQI's aan stakeholders van accountantsorganisaties, om misverstanden te voorkomen. Vermijd de term 'AQI' in geval van significante beperkingen.</li> </ul> <p>2. <u>Uitbreiding bevoegdheden intern toezichtsorgaan (RvC)</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• De rol van de RvC moet niet worden overschat, omdat hij doorgaans een informatieachterstand heeft ten opzichte van het bestuur. Hoewel een RvC een positief effect kan hebben op de governance van organisaties, is het geen <i>silver bullet</i> die alle uitdagingen oplost.<sup>21</sup></li> <li>• Daarbij komt dat een RvC doorgaans wordt ingesteld om toe te zien op de relatie (en belangenverschillen) tussen bestuur en aandeelhouders. Voor veel accountantsorganisaties geldt echter dat de partners zowel eigenaar zijn als werkzaam in de organisatie. In de kern gaat het hier om het belangenconflict tussen aandeelhouders (partners-eigenaren) en het maatschappelijk verkeer.<sup>22</sup> Dat maakt onafhankelijkheid van de RvC t.o.v. de Algemene Vergadering van Aandeelhouders (AVA, de partners-eigenaren) cruciaal.<sup>23</sup> Het is hierbij van belang te onderkennen dat een formeel onafhankelijke RvC in de praktijk kan worden beknot door een AVA.<sup>24</sup></li> <li>• <b>Concluderend:</b> aanvullende bevoegdheden van de RvC kunnen door versterking van de interne governance de</li> </ul>
---	--	---

controlekwaliteit versterken, maar onafhankelijkheid van de RvC ten opzichte van de AVA is hierbij een belangrijke voorwaarde.

- **Aanbeveling 5:** vereis dat onafhankelijkheid van de RvC ten opzichte van de AVA statutair wordt vastgelegd.
3. Aanwijzingsbevoegdheid accountant voor OOB's door de NBA
- Zoals hierboven sub 3 toegelicht twijfelen we sterk over de doeltreffendheid van dit instrument. Als accountantsorganisaties verplicht worden klanten met een te hoog risico te aanvaarden kan het zelfs in strijd zijn met het primaire doel: controlekwaliteit verhogen.
  - **Aanbeveling 6:** zie af van invoering van dit instrument.
  - **Aanbeveling 7:** overweeg om organisaties die geen accountant kunnen vinden onder te brengen bij een gespecialiseerde accountantsorganisatie.<sup>25</sup>
  - **Aanbeveling 8:** onderzoek andere mogelijkheden om het schaarsteprobleem op te lossen. Bijvoorbeeld: (1) stimuleer verhoging van het aantal OOB-vergunningen, bijvoorbeeld door de regeldruk voor die vergunning te verlagen; (2) verruim de mogelijkheden voor buitenlandse accountantsorganisaties om een OOB-vergunning te krijgen.<sup>26</sup>
4. Toezichtsuitvoering door AFM
- Deze maatregel beschouwen wij als doeltreffend. Internationaal onderzoek toont positieve effecten van toezicht door één grote toezichthouder (zoals de PCAOB).<sup>27,28</sup> Hieraan kan worden toegevoegd dat het onderbrengen van toezicht bij één toezichthouder tot meer consistentie in de aanpak kan leiden.
5. Verlaging drempel voor melding bij AFM
- Dit beleidsinstrument richt zich voornamelijk op overtredingen door de voorgaande accountantsorganisatie bij de wettelijke controle. Hoewel de huidige beroepsregels open communicatie voorschrijven is de geheimhoudingsplicht een mogelijke oorzaak voor het lage aantal meldingen tot nu toe.
  - **Concluderend:** er geldt al een meldingsplicht; geringe uitbreiding hiervan kan de meldingsbereidheid enigszins verhogen. Wel vereist de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants dat de accountant waarover de melding gaat, eerst wordt geïnformeerd.
6. Verruiming mogelijkheden buitenlandse accountants
- Terwijl deze maatregel beoogt het schaarsteprobleem op te lossen kan hij op termijn ook indirecte positieve gevolgen hebben voor controlekwaliteit: meer capaciteit biedt meer mogelijkheden om grotere teams te vormen en continuïteit van teams te waarborgen.<sup>29</sup> Een belangrijk aandachtspunt hierbij is het waarborgen van de kwaliteit van buitenlandse accountants.
  - **Aanbeveling 9:** stel duidelijke en uitvoerbare richtlijnen op voor vrijstellingen van buitenlandse accountants waar het gaat om de vereiste eindtermen.
7. Modernisering governance NBA

			<ul style="list-style-type: none"> <li>Dit instrument is primair een middel om organisatiestructuren binnen de NBA anders in te richten. Enig effect op de kwaliteit van het werk van de NBA-leden zal hooguit indirect zijn.</li> </ul>
<p><b>5. Doelmatigheid</b></p> <p>In welke mate worden de prestaties en effecten van beleid tegen de laagst mogelijke inzet van (financiële) middelen en ongewenste neveneffecten bewerkstelligd?</p> <p>Of, in welke mate wordt met de inzet van een bepaalde hoeveelheid (financiële) middelen de maximale prestaties en effecten van beleid gerealiseerd tegen zo min mogelijk ongewenste neveneffecten?</p>		<ul style="list-style-type: none"> <li>De term 'doelmatig' of 'doelmatigheid' komt drie keer voor in de MvT (pp.39, 40).</li> <li>De kosten voor de accountantsorganisaties van de verplichte rapportage en de versterking van de governance zijn gekwantificeerd (pp.23-27). Van de overige zes onderdelen van het wetsvoorstel zijn de kosten niet gekwantificeerd.</li> <li>De baten zijn niet gekwantificeerd.</li> <li>De doelmatigheid van de instrumenten is moeilijk te beoordelen doordat de relatie tussen doel en instrumenten (attributie) moeilijk kan worden bepaald; door de afwezigheid van SMART-geformuleerde doelstellingen, en doordat geen baten en ook niet alle kosten zijn gekwantificeerd.</li> </ul>	<p>8. <u>Wijziging bevoegdheden en procedure accountantskamer</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Dit instrument valt buiten onze expertise (zie sub 3). We schatten in dat het doeltreffend is.</li> <li>De verschillende beleidsinstrumenten moeten nog nader worden uitgewerkt. Kosten en baten zijn daarom moeilijk te voorspellen. Kosten komen voornamelijk terecht bij accountantsorganisaties zelf (en worden dus doorberekend aan cliënten).</li> <li>De uitvoerbaarheid schatten wij positief in – zie hierboven sub 3. Zo worden AQI's door de grootste accountantsorganisaties al gerapporteerd, en vergen de meeste andere instrumenten beperkte wijzigingen in bestaande structuren en instrumenten. Het instellen van een RvC lijkt ook doelmatig, zeker omdat de grote accountantsorganisaties al een RvC hebben. Het is dan met name een kwestie van uitbreiding van bestaande structuren en het overnemen van structuren van andere sectoren. Wel verwijzen we nogmaals naar het risico van gebrek aan onafhankelijkheid van de RvC richting de AVA (zie sub 4). Daarnaast zal de grootste uitdaging liggen in het organiseren van de verplichte aanwijzing, met name omdat dit niet het onderliggende schaarsteprobleem adresseert en strijdig is met richtlijnen omtrent cliëntacceptatie (zie sub 4).</li> </ul>
<p><b>6. Financiële gevolgen voor het Rijk</b></p> <p>Welke (positieve en negatieve) financiële gevolgen heeft het voorstel voor de rijksbegroting op korte en langere termijn?</p>		<ul style="list-style-type: none"> <li>Niet het Rijk, maar de onder toezicht gestelde financiële instellingen betalen voor het toezicht door AFM.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>n.v.t.</li> </ul>
<p><b>7. Financiële gevolgen voor maatschappelijke sectoren en derden</b></p> <p>Welke financiële gevolgen heeft het voorstel voor maatschappelijke sectoren en derden (publiek/privaat, inclusief individuele burgers)?</p>		<ul style="list-style-type: none"> <li>Per maatregel worden de incidentele en structurele kosten toegelicht en onderbouwd (p.23).</li> <li>Risico's en onzekerheden worden niet benoemd.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>De hierboven (sub 3 en 4) besproken uitbreiding van het toezicht door de AFM met niet-OOB-accountantsorganisaties vergt een aanmerkelijke uitbreiding van de capaciteit en expertise van de AFM. Hierdoor kunnen aanzienlijke kosten ontstaan voor de onder toezicht gestelde instellingen, inclusief accountantsorganisaties.</li> <li>De directe financiële gevolgen zoals benoemd en gespecificeerd lijken ons duidelijk, maar niet compleet. Zo zal een aanwijzingsverplichting ook indirecte financiële gevolgen met zich meebrengen, zoals de inrichting binnen accountantsorganisaties van gespecialiseerde (forensische) afdelingen die zich toeleggen op de controle van cliënten die normaliter dienen te worden geweigerd. Een ander voorbeeld is de controle van en/of toezicht op de betrouwbaarheid van gerapporteerde AQI's, waaruit additionele kosten</li> </ul>

<p><b>8. Evaluatieparagraaf: leren, bijsturen, verantwoorden</b></p> <p>Hoe wordt het voorstel gemonitord (doelmatigheid, doeltreffendheid) en ingezet voor leren, bijsturen en verantwoorden?</p>		<ul style="list-style-type: none"> <li>• De MvT bevat geen evaluatieparagraaf.</li> <li>• Beschreven is wie (ongeveer) wanneer de evaluatie gaat uitvoeren (pp.8, 9, 25).</li> <li>• Per ministeriële regeling <i>kan</i> de evaluatietermijn worden vastgesteld (p.54).</li> <li>• De evaluatiemethode is niet uitgewerkt.</li> <li>• De uitkomsten kunnen leiden tot aanpassing van de AQI's en tot uitbreiding van de groep accountantskantoren die AQI's moeten bijhouden en rapporteren (p.9).</li> <li>• De onafhankelijke uitvoering van de evaluatie is geborgd in de vorm van een onafhankelijke commissie die in meerderheid bestaat uit niet-accountants (p.32).</li> </ul>	<p>ontstaan. De kosten die hierdoor ontstaan zullen leiden tot een lastenverzwaring voor het bedrijfsleven.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Het wetsvoorstel bevat acht verschillende instrumenten, deels gericht op verschillende doelen. Dit maakt het moeilijk om het voorstel als geheel te evalueren.</li> <li>• <b>Aanbeveling 10:</b> maak per beleidsinstrument duidelijk op welke wijze er een (periodieke) evaluatie plaats vindt, inclusief een zorgvuldige kosten-batenanalyse. Evalueer de AQI's afzonderlijk.</li> <li>• Het primaire doel van het wetsvoorstel is het verhogen van de controlekwaliteit. Meerdere instrumenten dienen dit doel echter niet direct. Met name de aanwijsplichting, ingevoerd vanwege schaarste aan accountants, lijkt daarmee zelfs strijdig. De verplichting zal ook niet leiden tot een structurele oplossing van het schaarsteprobleem.</li> <li>• We benadrukken dat dat de huidige regel- en lastendruk niet alleen kosten met zich meebrengt voor het bedrijfsleven, maar ook het accountantsberoep minder aantrekkelijk maakt. Er is al jaren sprake van een grote uitstroom en beperkte instroom van accountants.<sup>30</sup> We benadrukken dat, terwijl de regeldruk in het beroep relatief hoog is, geen van de beleidsinstrumenten zich primair richt op het verlagen van regeldruk. Toch is dat een voor de hand liggend instrument om de schaarste tegen te gaan, en op termijn zelfs de controlekwaliteit te verhogen.</li> <li>• <b>Aanbeveling 11:</b> minimaliseer de regeldruk.</li> </ul>
--	---	--	--

*Disclaimer: De Jonge Akademie, KNAW, NFU, NWO, TNO en UNL bemiddelen tussen parlementaire kennisvraag en wetenschappelijk kennisaanbod. De informatie in het kader van Parlement en Wetenschap is afkomstig van vooraanstaande wetenschappers, maar niet onderworpen aan peer review en niet door de wetenschapsorganisaties geverifieerd.*



## Bijlage A: Waarom een definitie van controlekwaliteit zo ingewikkeld is

Het verhogen van controlekwaliteit vereist een duidelijke afbakening van wat controlekwaliteit nu precies is. Een bekende uitdaging is het duidelijk definiëren van dit begrip.<sup>31</sup> Controlekwaliteit heeft een multidimensioneel karakter, deels doordat het werk van de accountant complex is, maar ook omdat het voor een groot deel afhankelijk is van de (kwaliteit van de) cliënt zelf; dit laatste is onderdeel van de zogeheten 'ketenverantwoordelijkheid'. Daarnaast hebben verschillende stakeholders (cliënt, belegger, externe toezichthouder, accountant, auditcommissie) een ander beeld van de controlekwaliteit.<sup>32</sup> In het wetsvoorstel wordt impliciet uitgegaan van een nogal brede interpretatie van controlekwaliteit, door in te zetten op zeer diverse maatregelen die in potentie verschillende elementen van controlekwaliteit raken. Hoewel begrijpelijk, maakt deze brede benadering het betrouwbaar meten van controlekwaliteit moeilijk, zo niet onmogelijk. De interpretatie van controlekwaliteit door de cliënt kan bijvoorbeeld haaks staan op de interpretatie door de accountant of de externe toezichthouder. Daarom is het van belang allereerst tot een duidelijke definitie te komen. Een gangbare en bruikbare definitie is: de waarschijnlijkheid dat een accountant een fout van de cliënt zowel ontdekt als ook rapporteert. Dit raakt de ketenverantwoordelijkheid, waarbij de cliënt zelf (bijv. integriteit van het management, kwaliteit van verstrekte inlichtingen) de controlekwaliteit mede bepaalt.

## Bijlage B: Samenhang individuele AQI's met controlekwaliteit

De AQI's zijn onder te verdelen in drie niveaus: (1) de uitkomst van het controleproces, (2) het kwaliteitsbeheersingssysteem en (3) de context binnen de accountantsorganisatie (zoals cultuur). We onderkennen de relevantie van deze niveaus voor de controlekwaliteit,<sup>33</sup> tegelijkertijd hangt de doelmatigheid in grote mate af van de keuze van de afzonderlijke AQI's. Hieronder geven we per AQI aan of uit de wetenschappelijke literatuur blijkt dat er een link is met controlekwaliteit is (🟢) of dat deze link onduidelijk is (🔴).

### Uitkomst controleproces

1. *Betrokkenheid externe accountant*: de mate van betrokkenheid van en tijd die aan de wettelijke controles wordt besteed door, verantwoordelijke accountants. 🟢
2. *Tekortkomingen in controles en jaarrekeningen*: het aantal wettelijke controles met geïdentificeerde tekortkomingen in controlewerkzaamheden of verslaggeving. Dit is een directe proxy van controlekwaliteit en heeft daarmee een duidelijke link. 🟢
3. *Actuele onderwerpen – fraude en continuïteit*: geeft inzicht in de frequentie van vermoede of geïdentificeerde materiële fraudes en twijfels over continuïteit in controleverklaringen. Het rapporteren van deze gegevens geeft niet noodzakelijk een indicatie van de (effectiviteit van de) manier waarop de accountant met deze waarnemingen omgaat, maar zegt meer over het aantal cliënten dat met deze zaken te maken krijgt. De link met controlekwaliteit is onduidelijk. 🔴

### Kwaliteitsbeheersingssysteem

4. *Kwaliteitverhogende maatregelen*: laat zien bij hoeveel procent van de controleopdrachten specifieke kwaliteitverhogende maatregelen zijn toegepast. 🟢
5. *Kwaliteitsbeheersingssysteem*: rapporteert de uitkomsten van interne en externe reviews van het kwaliteitsbeheersingssysteem, inclusief bevindingen en tekortkomingen. 🟢

### Context

6. *Cultuur*: cultuur omvat veel verschillende onderwerpen. Alhoewel sommige cultuurelementen, zoals focus op kwaliteit, waarschijnlijk zullen bijdragen aan controlekwaliteit, is deze link onduidelijk voor het cultuurelement 'verbondenheid met de organisatie' en kan dit juist tot ongewenst gedrag leiden.<sup>34</sup> Het is dus van belang de cultuurdimensies en de verwachte effecten te concretiseren. 🔴
7. *Verloop in controleteam*: geeft inzicht in team continuïteit en eventuele capaciteit- en planningsproblemen.<sup>35</sup> 🟢
8. *Investerings in innovatieve technologie*: reflecteert het percentage van de totale omzet besteed aan innovaties die zijn gerelateerd aan de controlewerkzaamheden.<sup>36</sup> 🟢
9. *Budgetoverschrijding*: toont het percentage van controleopdrachten waarbij het overeengekomen budget met meer dan 25% is overschreden. Deze link is onduidelijk. Enerzijds geeft een budgetoverschrijding aan dat de aanvankelijke inschatting van de benodigde uren onjuist was, anderzijds betekent het ook dat de controlerend accountant meer werkzaamheden heeft verricht om tot een oordeel te komen. Onderzoek laat ook zien dat budgetdruk juist een negatief effect kan hebben.<sup>37</sup> 🔴
10. *Opleidingsuren ESG-onderwerpen*: geeft het percentage van totaal beschikbare uren besteed aan opleiding over *Environmental*, *Social*, en *Governance*-onderwerpen (ESG). Er is naar ons weten geen onderzoek dat een link legt tussen ESG-opleidingsuren en controlekwaliteit, en de link is ook vanuit logische redenering moeilijk te begrijpen. 🔴
11. *Opdrachtgeverstevredenheid*: dit betreft de score van de tevredenheid van opdrachtgevers over de uitgevoerde controlewerkzaamheden. Een tevreden opdrachtgever staat niet gelijk aan controlekwaliteit. Een afkeurende verklaring of aanvullende werkzaamheden kunnen een negatieve invloed hebben op de tevredenheid van de opdrachtgever.<sup>38</sup> 🔴



- 
- <sup>1</sup> Druk en tegendruk: [Slotrapportage kwartiermakers toekomst accountancy, 30-10-2023, p.26 e.v.](#)
- <sup>2</sup> Bijvoorbeeld: <https://tax.thomsonreuters.com/news/with-audit-deficiency-rates-rising-sec-chief-accountant-calls-on-auditors-to-step-up-2/>
- <sup>3</sup> Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1983). Agency problems, auditing, and the theory of the firm: Some evidence. *The Journal of Law and Economics*, 26(3), 613-633.
- <sup>4</sup> DeAngelo, Linda Elizabeth. "Auditor size and audit quality." *Journal of Accounting and Economics* 3, no. 3 (1981): 183-199.
- <sup>5</sup> Vooral het schaarsteprobleem is een actueel en breed onderkend onderwerp, ook internationaal, bijvoorbeeld: <https://www.cpajournal.com/2023/12/01/the-accounting-profession-is-in-crisis/>
- <sup>6</sup> Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3, 305-360.
- <sup>7</sup> Accountancy Europe (2022). Audit Quality Indicators: A global overview of initiatives - Factsheet. <https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/2022/12/220401-Factsheet-Audit-Quality-Indicators.pdf>
- <sup>8</sup> OOB: Organisatie van Openbaar Belang
- <sup>9</sup> EU-verordening 537/2014 [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/?uri=uriserv:OJ.L\\_.2014.158.01.0077.01.NLD](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2014.158.01.0077.01.NLD)
- <sup>10</sup> De Waard, D., & Brouwer, P. (2021). Vier jaar transparantie geanalyseerd: Exploratief onderzoek naar transparantieverlagen van accountantsorganisaties. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 95(1/2), 47-55.
- <sup>11</sup> Nederlandse organisaties hebben doorgaans een 'two-tier' structuur waarbij de RvC formeel gescheiden is van het bestuur. Veel andere landen hebben een 'one-tier' structuur, waarbij de non-executives (commissarissen) en executives (bestuurders) zitting hebben in een 'board of directors' (de meerderheid bestaat daarbij uit non-executives). De taken en verantwoordelijkheden van commissarissen zijn grotendeels vergelijkbaar met die van non-executives.
- <sup>12</sup> Monitoring Commissie Corporate Governance Code (2016). De Nederlandse Corporate Governance Code. <https://www.mccg.nl/de-code/publicaties/codes/2016/12/8/corporate-governance-code-2016>
- <sup>13</sup> Fama, E. F., & Jensen, M. C. 1983. Separation of ownership and control. *Journal of Law & Economics*, 26(2): 301–325.
- <sup>14</sup> NBA: De Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants
- <sup>15</sup> <https://www.nba.nl/tools/hra-2022/?folder=128340>
- <sup>16</sup> Lee, G., & Xiao, X. (2018). Whistleblowing on accounting-related misconduct: A synthesis of the literature. *Journal of Accounting Literature*, 41(1), 22-46.
- <sup>17</sup> De Waard, D., & Brouwer, P. (2021). Vier jaar transparantie geanalyseerd: Exploratief onderzoek naar transparantieverlagen van accountantsorganisaties. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 95(1/2), 47-55.
- <sup>18</sup> Harris, M. K., & Williams, L. T. (2020). Audit quality indicators: Perspectives from Non-Big Four audit firms and small company audit committees. *Advances in Accounting*, 50, 100485.
- <sup>19</sup> Deumes, R., Schelleman, C., Vander Bauwhede, H., & Vanstraelen, A. (2012). Audit firm governance: Do transparency reports reveal audit quality?. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(4), 193-214.
- <sup>20</sup> Brown, J. O., and Popova, V. 2019. How do investors respond to disclosure of audit quality indicators? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 38(4): 31– 53. <https://doi.org/10.2308/ajpt-52417>
- <sup>21</sup> Boivie, S., Bednar, M. K., Aguilera, R. V., & Andrus, J. L. 2016. Are Boards Designed to Fail? The Implausibility of Effective Board Monitoring. *The Academy of Management Annals*, 10(1): 319–407.
- <sup>22</sup> Ashbaugh-Skaife, H., Collins, D.W., & LaFond, R. 2006. The effects of corporate governance on firms' credit ratings. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 42 No. 1-2, 203-243.
- <sup>23</sup> Onderzoek naar de impact en de werkwijze van de raden van commissarissen van de OOB accountantsorganisaties Autoriteit Financiële Markten, Autoriteit Financiële Markten (AFM), 13 oktober 2021
- <sup>24</sup> Dit wordt ook wel aangeduid als symbolic management, waarbij er een verschil is in onafhankelijkheid in wezen en in schijn. Westphal, J. D., & Park, S. H. 2020. *Symbolic Management: Governance, Strategy, and Institutions* (1st ed.). Oxford: Oxford University Press.
- <sup>25</sup> Van Manen, J. (1989). Column Accountantskantoor Terminus? Het controleproces. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 63(7/8), 264-265.
- <sup>26</sup> Zie bijvoorbeeld <https://www.accountant.nl/nieuws/2024/2/achtste-oob-accountantskantoor-in-nederland-komt-uit-cyprus/>
- <sup>27</sup> PCAOB: Public Company Accounting Oversight Board.
- <sup>28</sup> Krishnan, J., Krishnan, J., & Song, H. (2017). PCAOB international inspections and audit quality. *The Accounting Review*, 92(5), 143-166.
- Fung, S. Y. K., Raman, K. K., & Zhu, X. K. (2017). Does the PCAOB international inspection program improve audit quality for non-US-listed foreign clients?. *Journal of Accounting and Economics*, 64(1), 15-36.
- <sup>29</sup> Christensen, B. E., Newton, N. J., & Wilkins, M. S. (2021). How do team workloads and team staffing affect the audit? Archival evidence from US audits. *Accounting, Organizations and Society*, 92, 1-20. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2021.101225>
- <sup>30</sup> Zie bijvoorbeeld <https://www.afm.nl/~/profmedia/files/rapporten/2022/sector-in-beeld-accountancy.pdf>
- <sup>31</sup> Detzen, D., & Gold, A. (2021). The different shades of audit quality: A review of the academic literature. *Maandblad Voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 95(1/2), 5-15.
- <sup>32</sup> Daarnaast hebben verschillende stakeholders (controlecliënt, belegger, externe toezichthouder, accountant, audit commissie) een ander beeld van de auditkwaliteit. Zie Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B., & Velury, U. K. (2013). Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(Supplement 1), 385-421.
- <sup>33</sup> Zie ook Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B., & Velury, U. K. (2013). Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(Supplement 1), 385-421.
- <sup>34</sup> Umphress, E. E., Bingham, J. B., & Mitchell, M. S. 2010. Unethical behavior in the name of the company: The moderating effect of organizational identification and positive reciprocity beliefs on unethical pro-organizational behavior. *Journal of Applied Psychology*, 95, 769–780.
- <sup>35</sup> Knechel, W. R., Mao, J., Qi, B., & Zhuang, Z. 2021. Is There a Brain Drain in Auditing? The Determinants and Consequences of Auditors Leaving Public Accounting. *Contemporary Accounting Research*, 38(4): 2461–2495.
- <sup>36</sup> Eulerich, M., Masli, A., Pickerd, J., & Wood, D. A. (2023). The Impact of Audit Technology on Audit Task Outcomes: Evidence for Technology-Based Audit Techniques. *Contemporary Accounting Research*, 40(2), 981-1012.
- <sup>37</sup> Otley, D. T., & Pierce, B. J. (1996). Auditor time budget pressure: consequences and antecedents. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 9(1), 31-58.
- <sup>38</sup> Bijvoorbeeld Ettredge, M., Heintz, J., Li, C., & Scholz, S. (2011). Auditor realignments accompanying implementation of SOX 404 ICFR reporting requirements. *Accounting Horizons*, 25(1), 17-39.