

See discussions, stats, and author profiles for this publication at: <https://www.researchgate.net/publication/306347351>

Draagt nieuwe wetgeving voor accountants(organisaties) bij aan het dichten van de verwachtingskloof?

Article · January 2016

CITATIONS

0

READS

25

1 author:



Lars in 't Veld

Erasmus University Rotterdam

9 PUBLICATIONS 0 CITATIONS

SEE PROFILE

Some of the authors of this publication are also working on these related projects:



Draagt nieuwe wetgeving voor accountants(organisaties) bij aan het dichten van de verwachtingskloof? [View project](#)

Draagt nieuwe wetgeving voor accountants(organisaties) bij aan het dichten van de verwachtingskloof?

Ondernemingsrecht 2016/56

De accountantsberoepsgroep is de afgelopen jaren overspoeld met nieuwe wet- en regelgeving waaraan accountants(organisaties) moeten voldoen. Een belangrijk oogmerk van deze wet- en regelgeving is een gerechtvaardigd herstel van vertrouwen in de accountant(sverklaring). Het dichten van de verwachtingskloof vormt daartoe een essentiële schakel. De verwachtingskloof wordt gevormd door het verschil tussen enerzijds de mate van zekerheid die het publiek aan de accountantsverklaring verwacht te kunnen ontlelen en anderzijds de mate van zekerheid die het publiek aan de accountantsverklaring daadwerkelijk kan ontlelen op basis van de door de accountant uitgevoerde controlewerkzaamheden. Het bestaan van de verwachtingskloof schaadt het vertrouwen(herstel) in de accountant(sverklaring). Nieuwe wet- en regelgeving voor accountants(organisaties) moet een bijdrage leveren aan het dichten van de verwachtingskloof. Beoogd wordt om enerzijds de accountant (meer) aan de met wet- en regelgeving corresponderende verwachtingen van het publiek te laten voldoen en anderzijds de verwachtingen van het publiek terug te brengen naar een niveau dat (meer) strookt met hetgeen op grond van wet- en regelgeving van de accountant zou mogen worden verwacht. Dat is echter geen gemakkelijke opgave. Het risico bestaat dat door het invoeren van nieuwe standaarden de kans toeneemt dat accountants(organisaties) wet- en regelgeving schenden of de publieke verwachtingen omtrent de accountantscontrole zullen toemen. Volgens auteurs is van belang dat de wetgever nauwkeurig(er) in kaart brengt wat de publieke verwachtingen omtrent de accountantsverklaring zijn en het beleid mede moet richten op het terugdringen van verwachtingen van het publiek voor zover deze onredelijk zijn.

“The accounting profession is being questioned for and about its function in today's society. This questioning process is buffeted by many misconceptions of what the profession does and what it is capable of doing. There even may be questions in the minds of accountants about their own functions and responsibilities. In addition, the profession not only is under attack now, but it has been since the late 1960s relative to the quality of its profession performance.

1 Karel Boonzaaijer, Eva Eijkelenboom en Lars in 't Veld zijn werkzaam bij Erasmus School of Law en verbonden aan het Instituut voor Ondernemingsrecht ('IvO') en het IvO Center for Financial Law & Governance ('ICFG'). De auteurs hebben in gelijke mate bijgedragen aan de totstandkoming van dit artikel. Dit artikel is afgesloten per 4 mei 2016.

This attack has come from all fronts – from the courts, the media, and the regulatory agencies.”²

1. Inleiding

Op 17 maart 2015 gaf de controlerend accountant van Royal Imtech NV ('Imtech') een goedkeurende accountantsverklaring af bij de jaarrekening over boekjaar 2014. Daarin nam hij op: “Although a level of uncertainty remains, we concur with management's conclusion (...) that there remain no material uncertainties with respect to going concern.” Enkele maanden later, op 13 augustus 2015, verklaarde de Rechtbank Rotterdam Imtech failliet. In reactie daarop heeft de Vereniging Effectenbezitters ('VEB') – niet geheel verrassend³ – aangekondigd in de loop van 2016 bij de Accountantskamer een tuchtklacht tegen de betrokken accountant te zullen indienen.⁴ De VEB noemt de korte tijdsspanne tussen het afgeven van de continuïteitsverklaring en het faillissement van de vennootschap als voornaamste reden voor het zullen indienen van een tuchtklacht.

Doel van de accountantsverklaring is een redelijke mate van zekerheid over de door de gecontroleerde organisatie verstrekte financiële informatie toe te voegen in het maatschappelijk verkeer.⁵ Daarmee dient de accountant, als opsteller van de verklaring, een wezenlijk publiek belang. In het maatschappelijk verkeer bestaan bepaalde verwachtingen ten aanzien van de wijze waarop de accountant dat belang zou moeten dienen. De verwachtingen omtrent de aard en strekking van de accountantsverklaring sluiten echter niet altijd aan bij de controlewerkzaamheden die de accountant daadwerkelijk uitvoert of op grond van de geldende wet- en regelgeving en accountantsstandaarden behoort uit te voeren. Er is sprake van een zogenoemde 'verwachtingskloof'.

2 C.D. Liggio, 'The Expectation Gap', *The CPA Journal* 1975, 45, 7, p. 23. Dit artikel is een herdruk van het artikel dat is verschenen in *Journal of Contemporary Business* 1974, 3, p. 27-44. In deze bijdrage verwijzen wij naar de herdruk uit 1975.

3 De accountant blijkt bij faillissementen een geliefd doelwit voor schadeclaims. Daarbij wordt een oordeel van de Accountantskamer vaak gebruikt als opmaat naar een civiele procedure. Zie over de accountant als geliefd doelwit voor schadeclaims o.a.: *FD* 11 december 2015 ('Accountant geliefd doelwit voor claim'). Zie over het gebruik van de tuchtprocedure als opmaat naar een civiele procedure o.a.: M.F. Mooibroek, 'De 'redelijk handelend en redelijk bekwaam beroepsbeoefenaar' in het tuchtrecht', *NJB* 2015, afl. 1, p. 16-20; H. Uhlenbroek & M.F. Mooibroek, 'De betekenis van een tuchtrechtelijk oordeel voor de beroepsaansprakelijkheid overschat?', *AV&S* 2013/24; W.F. Hendriksen & L.H. Rammeloo, 'Tuchtrecht en civiel recht: gescheiden systemen', *WPNR* 2008/6778, p. 952-957.

4 Zie www.veb.net/artikel/05806/veb-naar-accountantskamer-in-loop-2016.

5 Zie Standaard 200 van de NV COS.

Een deel van de wet- en regelgeving die ziet op accountants(organisaties), waaronder de Wet toezicht accountantsorganisaties ('Wta')⁶, beoogt een gerechtvaardigd herstel van het vertrouwen in de accountant en de door hem afgegeven accountantsverklaring.⁷ Als onderdeel daarvan heeft de wetgever – onder meer – als doel gesteld de verwachtingskloof te dichten dan wel te verkleinen.⁸ De verwachtingskloof is namelijk schadelijk voor het publieke vertrouwen in de accountant(sverklaring) en het dichten van de verwachtingskloof is daarom essentieel voor een gerechtvaardigd herstel van dit vertrouwen. De Werkgroep Toekomst Accountantsberoep, ingesteld door de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants ('NBA') naar aanleiding van een motie van het Tweede Kamerlid Nijboer⁹, concludeerde dan ook onder meer dat de verwachtingen van stakeholders beter moeten worden waargemaakt.¹⁰ Daarnaast is (het duidelijker in kaart brengen van) de verwachtingskloof een van de vier aandachtsgebieden van de Monitoring Commissie Accountancy.¹¹

In deze bijdrage staat de vraag centraal of recent geïntroduceerde wet- en regelgeving voor accountants(organisaties) een bijdrage levert aan het dichten van de verwachtingskloof. Daartoe bespreken wij in paragraaf 2 het concept 'verwachtingskloof' en gaan wij in paragraaf 3 in op de (on)mogelijkheden tot het dichten ervan. Vervolgens behandelen wij in paragraaf 4 recente wet- en regelgeving en delen wij de maatregelen in naar de wijze waarop zij een bijdrage kunnen leveren aan het dichten van de verwachtingskloof. In paragraaf 5 besluiten wij dit artikel met onze conclusies en aanbevelingen. Wij bevelen beleidsmakers onder meer aan om nadrukkelijker in te zetten op het nauwkeurig in kaart brengen van de publieke verwachtingen. In deze bijdrage beperken wij ons tot wet- en regelgeving die de verwachtingskloof rondom de wettelijke accountantscontrole ex artikel 2:393 BW beoogt te dichten¹² en bieden wij geen uitputtend overzicht van alle nieuw in te voeren wet- en regelgeving voor accountants(organisaties).¹³

2. De verwachtingskloof

De accountantsverklaring beoogt zekerheid toe te voegen aan de door de gecontroleerde organisatie verstrekte financiële informatie ten behoeve van het maatschappelijk verkeer. De Hoge Raad overwoog in *Vie d'Or* daaromtrent het volgende: "In het maatschappelijk verkeer mogen derden verwachten dat de informatie zoals deze door, veelal wettelijk verplichte, openbaarmaking van de jaarrekening en een goedkeurende verklaring naar buiten komt, naar het onafhankelijk en objectief inzicht van de accountant een getrouw beeld geeft van het vermogen, het resultaat en de solvabiliteit en liquiditeit van de onderneming en dat de jaarrekening voldoet aan de vereisten die wet en (Europese) regelgeving stellen en in overeenstemming is met de normen en standaarden die te dier zake in deze beroepsgroep algemeen worden aanvaard."¹⁴ De Hoge Raad concludeert vervolgens dat de accountant met het afgeven van accountantsverklaringen een wezenlijk publiek belang dient.

In het maatschappelijk verkeer bestaan uiteenlopende verwachtingen over de wijze waarop de accountant dat belang zou moeten dienen. Daarbij geldt over het algemeen dat de verwachtingen meer hooggespannen zijn naarmate partijen verder afstaan van de daadwerkelijke controlewerkzaamheden van de accountant.¹⁵ Gedeeltelijk zullen die verwachtingen overeenkomen met hetgeen redelijkerwijs op grond van wet- en regelgeving van de accountant mag worden verwacht, zeker bij partijen die nauwer betrokken zijn bij de werkzaamheden van de accountant zoals bestuurders en commissarissen. Zo behoort de accountantsverklaring in ieder geval een redelijke mate van zekerheid te verschaffen omtrent de getrouwheid van de financiële verantwoording.¹⁶ Daarvoor moet de accountant onder meer onderzoeken of de jaarrekening het vereiste inzicht verschaft als omschreven in artikel 2:362 lid 1 BW.¹⁷

Een redelijke mate van zekerheid staat niet gelijk aan volledige zekerheid. Dat is in veel gevallen ook niet reëel.¹⁸ Aan een accountantscontrole kleven beperkingen die ertoe leiden dat de accountantsverklaring, ook indien aan alle wet- en regelgeving is voldaan, geen absolute zekerheid kan

6 Wet van 19 januari 2006, houdende het toezicht op accountantsorganisaties (*Stb.* 2006, 404).

7 Zie onder meer de MvT bij de Wta (*Kamerstukken II* 2003/04, 29658, 3, p. 11).

8 Zie: *Kamerstukken II* 2003/04, 29658, 3, p. 11.

9 *Kamerstukken II* 2013/14, 32681, 9.

10 Werkgroep Toekomst Accountantsberoep, *In het publiek belang. Maatregelen ter verbetering van de kwaliteit en onafhankelijkheid van de accountant-scontrole*, 2014, p. 12, te raadplegen via nba.nl.

11 Eerste werkprogramma Monitoring Commissie Accountancy, 20 januari 2016, p. 7. Te downloaden op: www.monitoringaccountancy.nl/werkprogramma/.

12 Deze bijdrage neemt het artikel van Reimers en Tillema in een van de eerdere afleveringen van dit tijdschrift als startpunt voor de bespreking van de recente ontwikkelingen in de wet- en regelgeving met betrekking tot accountants(organisaties). Zie: H.K.O. Reimers en A.J.P. Tillema, 'Nieuwe Europese en nationale regelgeving voor accountancy', *Ondernemingsrecht* 2014/97.

13 Zie voor een volledig(er) overzicht van de recent ingevoerde wet- en regelgeving met betrekking tot accountants(organisaties): E.V.A. Eijkelenboom, 'Hoe vrij is de accountant als vrije beroepsbeoefenaar nog', *Maandblad voor Ondernemingsrecht* 2015/4. Zie voorts: J.B.S. Hijink, 'Freaky Thursday' voor accountants – veranderingen in de wet- en regelgeving voor de accountantssector aangekondigd', *Ondernemingsrecht* 2014/139.

14 HR 13 oktober 2006, ECLI:NL:HR:2006:AW2080, NJ 2008/528 (*Vie d'Or*), r.o. 5.4.1.

15 Werkgroep Toekomst Accountantsberoep 2014, p. 54.

16 De accountantsstandaarden schrijven – meer specifiek – voor dat de accountant, als basis voor zijn oordeel dat vervolgens uitmond in de al dan niet af te geven accountantsverklaring, een redelijke mate van zekerheid moet verkrijgen over de vraag of de financiële overzichten als geheel vrij zijn van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten. Zie NV COS 200.

17 Vgl., indien op de jaarrekening de door de EC goedgekeurde internationale jaarrekeningvoorschriften (EU IFRS) van toepassing zijn, ook International Accounting Standards ('IAS') 1 onder 7. Daarin wordt gesproken over 'true and fair view'.

18 De redelijke mate van zekerheid die de accountant met zijn controlewerkzaamheden moet verschaffen, is de mate van zekerheid die redelijkerwijs van de accountant mag worden verwacht, rekening houdend met zijn maatschappelijke rol en een goed kosten-batenevenwicht. Zie: B.A. Porter, *The audit expectation-performance gap and the role of external auditors in society* (diss. Massey University), 1990, p. 14.

bieden. Enkele van de inherent aan een accountantscontrole verbonden beperkingen zijn het gevolg van de door de accountant gehanteerde materialiteitsgrens¹⁹ en de door hem gemaakte risico-inschatting²⁰. Tevens garandeert de accountantscontrole niet dat een toekomstig faillissement is uitgesloten, dat geen fraude heeft plaatsgevonden of dat de onderneming alle risico's beheerst.

Deze beperkingen lijken niet door iedereen te worden verdisconteerd in de verwachtingen van de mate waarin de accountantsverklaring zekerheid verschaft. Het publiek, waaronder beleggers en andere jaarrekeninggebruikers, lijkt de specifieke taak van de accountant ruimer op te vatten dan diens taakstelling op grond van wet- en regelgeving is. Dat heeft tot gevolg dat er een verschil bestaat tussen enerzijds de mate van zekerheid die het publiek aan de accountantsverklaring verwacht (of wenst) te kunnen ontleen en anderzijds de mate van zekerheid die het maatschappelijk verkeer daadwerkelijk aan de accountantsverklaring kan ontleen op basis van de door de accountant uitgevoerde controlewerkzaamheden.²¹ Dat verschil wordt in de literatuur aangeduid als de verwachtingskloof.²²

Het concept van de verwachtingskloof is niet nieuw.²³ Het citaat van Liggio uit 1974, waarmee dit artikel opent, laat zien dat de verwachtingskloof gezien wordt als een van de oorzaken waarom de accountantsberoepsgroep – destijds reeds – onder vuur lag.²⁴ Het eigenlijke ontstaan van de verwachtingskloof ligt echter nog verder terug in de tijd. Limperg waarschuwde de accountant al voor iets dat wij nu zouden kunnen aanduiden als de verwachtingskloof. Hij schreef: “De accountant is verplicht om zijn arbeid zoo te verrichten, dat hij de verwachtingen, welke hij bij den verstandigen leek opwekt, niet beschaamt; en, omgekeerd, de accountant mag geen grootere verwachting opwekken dan door den verrichten arbeid gerechtvaardigd wordt. Deze eenvoudige stelling geldt onafhankelijk van den inhoud der verwachtingen; of die omvangrijk dan wel bescheiden zijn, in geen geval mag het verkeer in die verwachtingen worden

teleurgesteld.”²⁵ Het is onduidelijk of de voornaamste oorzaak van de verwachtingskloof ligt bij de accountant die er niet in slaagt zijn controlewerkzaamheden zo uit te voeren dat hij de publieke verwachtingen waarmaakt of bij de accountant die hogere verwachtingen wekt dan daadwerkelijk gerechtvaardigd is. Wel is duidelijk dat sprake is van een verwachtingskloof tussen de verwachtingen van het publiek en de daadwerkelijk door de accountant uitgevoerde accountantscontrole.²⁶

De verwachtingskloof kan conceptueel worden onderverdeeld in twee delen, de prestatiekloof en de communicatiekloof.²⁷ De prestatiekloof bestaat uit het verschil tussen enerzijds de mate van zekerheid die het publiek op grond van wet- en regelgeving aan de accountantsverklaring moet kunnen ontleen en anderzijds de mate van zekerheid die op grond van de door de accountant uitgevoerde controlewerkzaamheden daadwerkelijk aan de accountantsverklaring kan worden ontleend. De communicatiekloof bestaat uit het verschil tussen enerzijds de verwachtingen in het maatschappelijk verkeer omtrent de mate van zekerheid die het publiek aan de accountantsverklaring verwacht (of wenst) te kunnen ontleen en anderzijds de mate van zekerheid die het publiek op grond van wet- en regelgeving aan de accountantsverklaring moet kunnen ontleen. De prestatiekloof betreft het ‘prestatieve’ deel van de verwachtingskloof, dat ontstaat wanneer de accountant, ten opzichte van op wet- en regelgeving gebaseerde verwachtingen van het publiek, tekortschiet in zijn presteren. De oorzaken, en zo ook de maatregelen ter dichting, van dat gedeelte van de verwachtingskloof hebben daarom een min of meer intern karakter.²⁸ De communicatiekloof ontstaat daarentegen door onduidelijkheid bij het publiek omtrent de aard en strekking van de accountantscontrole en de mate van zekerheid die de accountantsverklaring daadwerkelijk zou moeten verschaffen.²⁹ De communicatiekloof heeft daarmee een meer extern karakter.³⁰ Dit gedeelte van de verwachtingskloof kan worden gedicht door duidelijker te communiceren

19 Ontbrekende of foutief weergegeven informatie is van materieel belang wanneer deze invloed heeft op beslissingen die gebruikers van de jaarrekening op basis van de jaarrekening nemen. Zie voor een verdere toelichting op het begrip materialiteit ook standaard 320 en 450 NV COS.

20 De door de accountant te maken risico-inschatting beoogt de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving. Zie NV COS 315.

21 Zie p. 4 van Consultatieversie MvT bij Wetsvoorstel Implementatiewet richtlijn en verordening wettelijke controles (hierna: Wetsvoorstel Implementatiewet), te raadplegen op www.internetconsultatie.nl/wettelijke-controles/document/1634.

22 Liggio 1975, p. 23.

23 Zie voor gelijklopende conclusies: R.J.M. Dassen, ‘Is een verwachtingskloof onverantwoord?’, *Ondernemingsrecht* 2006/104, p. 347; Ph. Wallage, ‘Corporate Governance en de rol en functie van de accountant’, *De NV* 1995/12.

24 Liggio 1975, p. 23: “This leads me to my second contributing factor – the ‘expectation gap’, a factor of the levels of expected performance as envisioned both by the independent accountant and by the user of financial statements. The difference between these levels of expected performance is the expectation gap.”

25 Th. Limperg, ‘De functie van de accountant en de leer van het gewekte vertrouwen III’, *MAB* 1933, p. 173.

26 Zie o.a.: Porter 1990. Het bestaan van de verwachtingskloof is ook gebleken uit empirisch onderzoek, zie: H.F.D. Hassink *et al.*, ‘Corporate fraud and the audit expectations gap: A study among business managers’, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 2009, 18, p. 85-100.

27 Zie o.a. Porter 1990, p. 13. Porter deelde de verwachtingskloof op in (i) de ‘reasonableness gap’ (vgl. de communicatiekloof) en (ii) de ‘performance gap’ (vgl. de prestatiekloof). Ook de wetgever kiest voor die tweedeling. Zie o.a. de MvT bij de Wta (*Kamerstukken II* 2003/04, 29658, 3, p. 10-11). De prestatiekloof wordt in de literatuur nader onderverdeeld in de ‘deficient performance’ (de eigenlijke prestatiekloof) en de ‘deficient standards’ (de standaardenkloof: tekortschietende regelgeving). Zie o.a.: Porter 1990, p. 14; Dassen 2006, p. 347; A. de Bos & H. Strating, ‘Nieuwe controleverklaring bezig aan snelle opmars’, *MAB* 2014, p. 430-431.

28 Met een intern karakter wordt bedoeld op de invloed die de accountant(organisatie) zelf heeft op de kwaliteit van de te leveren controlewerkzaamheden. Zie: J.C.E. van Kollenburg, *De deugd in het midden* (oratie Tilburg), 1991, p. 15.

29 De Bos & Strating 2014, p. 430; Werkgroep Toekomst Accountantsberoep 2014, p. 63-64.

30 Met een extern karakter wordt bedoeld op hetgeen buiten de directe invloedssfeer van de accountantsorganisatie valt. Zie: Van Kollenburg 1991, p. 15.

over de wettelijke taak, bevoegdheden en daadwerkelijke controlewerkzaamheden van de accountant.

3. Dichten van de verwachtingskloof

De zogenoemde 'boekhoudschandalen' aan het begin van deze eeuw en het uitbreken van de financiële crisis hebben er (mede) toe geleid dat het publiek – al dan niet op redelijke gronden – teleurgesteld is geraakt in het functioneren van de accountant. Het publieke vertrouwen in de accountant is daardoor geschaad. Dat geschaad vertrouwen leidde echter niet tot bijstelling naar een (meer) redelijk niveau van de publieke verwachtingen over de mate van zekerheid die de accountantsverklaring verschaft. Dit in tegenstelling tot de naar onze mening logische dynamiek dat verwachtingen neerwaarts worden bijgesteld wanneer de accountant het publieke vertrouwen schaadt. De publieke verwachtingen bewegen dan uiteindelijk naar een (evenwichts)niveau waarop de verwachtingen van het publiek corresponderen met de daadwerkelijke mate van zekerheid die de accountant met zijn controlewerkzaamheden biedt. Dat publiek verwachtingsniveau is dan gebaseerd op realistische gronden en de verwachtingskloof daarmee gedicht.

In de praktijk (b)lijkt dat echter niet het geval. Er blijft sprake van een verwachtingskloof, wat duidelijk maakt dat, ondanks vertrouwensschendingen, de verwachtingen van het publiek niet in alle gevallen door de accountant (kunnen) worden waargemaakt. Een reden daarvoor kan zijn dat zowel het publiek als de accountantsberoepsgroep belang kan hebben bij het in stand houden van de verwachtingskloof. Wat het publiek betreft bestaat een maatschappelijke tendens om 'schuldigen' te kunnen aanwijzen indien iets fout (b)lijkt te zijn gegaan.³¹ De beroepsgroep heeft mogelijk (financieel) belang bij het uitbreiden van de eigen rol om zo aan de verwachtingen van het maatschappelijke verkeer te kunnen voldoen.

Het dichten of in ieder geval verkleinen van de verwachtingskloof vormt echter een essentiële schakel om een beoogd gerechtvaardigd herstel van vertrouwen in de accountant en de door hem afgegeven accountantsverklaring te bereiken. Vertrouwen ziet namelijk enerzijds op een inschatting van toekomstige ontwikkelingen en anderzijds op de betrouwbaarheid van de andere partij, waarbij de betrouwbaarheid van die partij wordt afgeleid uit onder meer de reputatie en de in het verleden geleverde prestaties.³² De verwachtingskloof verdwijnt wanneer de accountant voldoet aan de verwachtingen die in het maatschappelijk verkeer leven omtrent de mate van zekerheid die de accountantsverklaring daadwerkelijk verschaft. Het verkleinen van de verwachtingskloof kan alleen door zowel

de prestatiekloof als de communicatiekloof te dichten. Dit kan volgens ons worden bewerkstelligd door enerzijds de accountant (meer) aan de met wet- en regelgeving corresponderende verwachtingen van het publiek te laten voldoen (ter dichtung van de prestatiekloof) en door anderzijds de verwachtingen van het publiek terug te brengen naar een niveau dat (meer) strookt met hetgeen op grond van wet- en regelgeving van de accountant mag worden verwacht (ter dichtung van de communicatiekloof).³³ Bij het herstellen van het vertrouwen in de accountantssector is daarom van belang op de hoogte te zijn van de publieke verwachtingen ten aanzien van de accountant en diens controlewerkzaamheden. Het niet voldoen aan verwachtingen, ook wanneer deze zijn gebaseerd op onredelijke gronden, schaadt immers het vertrouwensherstel.

Het dichten van de verwachtingskloof is geen gemakkelijke opgave. Een eerste hindernis die hierbij optreedt, ontstaat door de aard van de accountantscontrole. De accountantscontrole en de daaruit voortvloeiende accountantsverklaring kunnen namelijk worden beschouwd als 'credence good': een product of dienst waarvan de gebruiker, zelfs na het gebruik ervan, niet exact kan verifiëren of de kwaliteit van het geleverde product of de dienst gelijk is aan de kwaliteit die de gebruiker ervan mag verwachten.³⁴ Het is daarom lastig, zo niet onmogelijk, om op basis van de accountantsverklaring het functioneren van de accountant te bepalen. Gebruikers van de financiële verantwoording moeten erop vertrouwen dat de accountantsverklaring de redelijke mate van zekerheid verschaft die wet- en regelgeving voorschrijft. Of de accountantsverklaring daar daadwerkelijk aan voldoet, blijft in de meeste gevallen onduidelijk. De verwachtingskloof ontstaat grotendeels door de wijze waarop het presteren van de accountant in de media naar voren komt en de sterke mate waarin dit het publiek beïnvloedt in de wijze waarop zij het presteren van de accountant in het algemeen ervaart. Hoewel het tekortschieten van die accountantscontroles met name casuïstisch van aard is, bepalen deze gevallen het beeld dat er sprake is van een prestatiekloof.³⁵ Slechts in die gevallen dat de Autoriteit Financiële Markten ('AFM') of de (tucht)rechter oordeelt dat de accountant(sorganisatie) tekortschoot in de controlewerkzaamheden, is onzes inziens daadwerkelijk

31 Zie o.a.: J.B.S. Hijink & L. in 't Veld, 'Accountants onder vuur – enige ontbrekende schakels om te komen tot doortastende, kritische en vasthoudende accountants', *De veranderende rol van toezichhouders in de financiële sector*, ZIFO-reeks deel 11, Deventer: Kluwer 2014, p. 27; Liggio 1975, p. 23.

32 P.M. Voortman, *Vertrouwen werkt. Over werken aan vertrouwen in organisaties* (diss. Rotterdam), Amsterdam: Trustworks 2012, p. 24.

33 Vgl. Werkgroep Toekomst Accountantsberoep 2014, p. 24: "Sommige partijen menen dat de oplossing gezocht moet worden in maatregelen die kwaliteit verhogen, anderen zien de oplossing in het verschaffen van duidelijkheid over onze rol en verantwoordelijkheden. De werkgroep is van mening dat beide belangrijk zijn om het gewenste doel te bereiken: vertrouwen in ons functioneren." Zie voorts o.a.: Hijink & In 't Veld 2014, p. 33; J.C. Coffee Jr., *Gatekeepers: The Professions and Corporate Governance*, Oxford: Oxford University Press 2006, p. 141; C. Humprey, P. Moizer en S. Turley, 'The Audit Expectations Gap – Plus ça change, plus c'est la meme chose?', *Critical Perspectives on Auditing* 1992, 3, p. 131-161.

34 Zie over 'credence goods' o.a.: U. Dulleck & R. Kerschbamer, 'On Doctors, Mechanics, and Computer Specialists: The Economics of Credence Goods', *Journal of Economic Literature* 2006, Vol. XLIV, p. 5-42; M. Causholli & R. Knechel, 'An Examination of the Credence Attributes of an Audit', *Accounting Horizons* 2012, Vol. 26, No. 4, p. 631-656.

35 Vgl. Werkgroep Toekomst Accountantsberoep 2014, p. 75: "Over het algemeen zijn zowel negatieve als positieve claims over het werk van accountants anekdotisch van aard."

een prestatiekloof vastgesteld.³⁶ Bij een groot gedeelte van de afgegeven accountantsverklaringen bestaat echter geen aanleiding om een prestatiekloof te vermoeden en zal deze ook niet worden vastgesteld.

Een tweede hindernis wordt gevormd door het diffuse karakter van de verwachtingen die in het maatschappelijk verkeer leven omtrent de aard en strekking van de accountantsverklaring en de mate van zekerheid die daaraan valt te ontleen.³⁷ Daarmee lijkt het voor de accountant onmogelijk (en waarschijnlijk tevens onwenselijk) om aan alle verwachtingen van het publiek te voldoen. De enige wijze om de communicatiekloof te dichten, lijkt daarom het publiek geen, of in ieder geval minder, aanleiding te geven om meer van de accountant te verwachten dan hij in staat is te bieden.³⁸ Het tegemoetkomen aan de publieke verwachtingen door de reikwijdte van de accountantscontrole uit te breiden, ligt daarentegen veel minder voor de hand, omdat het risico op een vergroting van de verwachtingskloof in dat geval juist zal toenemen.³⁹

4. Wet- en regelgeving ter dichting van de verwachtingskloof

In de zomer van 2014 is in dit tijdschrift aandacht besteed aan de door het Europees Parlement goedgekeurde voorstellen voor nieuwe Europese en nationale regelgeving met betrekking tot accountants en accountantsorganisaties.⁴⁰ EU Verordening 537/2014 voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang ('OOB's') ('Verordening wettelijke controles jaarrekeningen') treedt op 17 juni 2016 in werking. Op die datum moet ook Richtlijn 2014/56/EU ('Richtlijn wettelijke controles jaarrekeningen'), van toepassing op de wettelijke controles van jaarrekeningen, in de Nederlandse wetgeving zijn geïmplementeerd.⁴¹ Hoewel de Nederlandse wetgever aanvankelijk had beoogd om aanvullende maatregelen met

betrekking tot accountantsorganisaties gelijktijdig met de implementatie en inwerkingtreding van de Europese regelgeving in te voeren, heeft de Minister van Financiën in een brief aan de Tweede Kamer laten weten dat de twee wetsvoorstellen separaat worden ingediend.⁴²

De aangekondigde nationale wijzigingen in wet- en regelgeving met betrekking tot accountantsorganisaties zijn inmiddels vervat in het conceptwetsvoorstel 'Wet aanvullende maatregelen' dat afgelopen zomer tegelijk met het ontwerp van de implementatiewet 'Wet Richtlijn en Verordening wettelijke controles jaarrekeningen' geconsulteerd is en naar verwachting in het najaar van 2016 door de Tweede Kamer zal worden besproken. Naast de Europese en nationale wetgever zorgt ook het beroep zelf voor de nodige aanpassingen in de regelgeving. Een van de recente aanpassingen is de invoering van een uitgebreide accountantsverklaring⁴³ waarin de accountant zijn oordeel uitgebreider toelicht dan voorheen.⁴⁴

4.1 Maatregelen ter dichting van de prestatiekloof

Met onder meer de verplichte permanente educatie ('PE') voor accountants⁴⁵, het door de AFM uitgeoefende publiekrechtelijke toezicht op accountantsorganisaties en het instellen van de Accountantskamer als tuchtrechtelijke instantie is getracht het functioneren van de accountant(sorganisatie) te borgen, te monitoren en, indien nodig, te sanctioneren. Daarmee is beoogd de accountant beter te laten voldoen aan de verwachtingen die het publiek op grond van wet- en regelgeving heeft en aldus de prestatiekloof te dichten.⁴⁶ In lijn met eerdere wet- en regelgeving wordt ook met de nieuw in te voeren wet- en regelgeving getracht de controlewerkzaamheden van de accountant te ondersteunen, onder meer door het stellen van verdergaande eisen aan de bedrijfsvoering van de accountantsorganisatie, het versterken van de bevoegdheden van de toezichthouder en het verstevigen van de onafhankelijkheid van de accountant en de accountantsorganisatie.⁴⁷ Een voorbeeld van een nieuw vereiste aan de bedrijfsvoering van de OOB-accountantsorganisatie is de verplichting tot het instellen van een stelsel van intern toezicht.⁴⁸ Dit stelsel helpt bij het borgen van het langeter-

36 Vgl. Werkgroep Toekomst Accountantsberoep 2014, p. 75: "Aan uitingen over prestaties van accountants zal het meeste waarde worden gehecht als deze worden gedaan door partijen anders dan accountants zelf. Een belangrijke partij in dat kader is de AFM, als onafhankelijke toezichthouder. Maar naar de aard van haar rol zal de AFM eerder zijn gericht op het wijzen op tekortkomingen in het werk van accountants dan op de positieve bijdragen van accountants binnen het systeem van rapportage en governance." Zie, als voorbeeld van een beslissing van de Accountantskamer, nr. 15/151 en 15/714 Wtra AK van 18 december 2015 (ECLI:NL:TACAKN:2015:154) waarin in r.o. 4.30 wordt geoordeeld dat "betrokkene de controle van de jaarrekeningen 2008 en 2009 met onvoldoende diepgang en met een onvoldoende professioneel-kritische instelling heeft gepland en uitgevoerd."

37 Zie Werkgroep Toekomst Accountantsberoep 2014, p. 54. Zie reeds in vergelijkbare zin: Limperg 1933, p. 15.

38 Zie in vergelijkbare zin: Limperg 1933, p. 15.

39 Hijink & In 't Veld 2014, p. 33. Zie voorts: P.M. van der Zanden, 'Een nieuwe controle(accountants)verklaring?', *Ondernemingsrecht* 2014/69, p. 343; Wallage 1995.

40 Reimers & Tillema 2014.

41 Richtlijn 2014/56/EU van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, *PbEU* 2014, L 158/196 en Verordening 537/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang, *PbEU* 2014, L 158/77.

42 *Kamerstukken II* 2015/16, 33977, 14.

43 Door de accountantsberoepsgroep zelf aangeduid als nieuwe of uitgebreide controleverklaring.

44 Zie hiervoor 702N NV COS. Zie daarover o.a.: Van der Zanden 2014.

45 De verplichting tot het behalen van de PE-punten is uitgewerkt door de beroepsorganisatie in de Nadere Voorschriften Permanente Educatie en de Beleidsregel permanente educatie.

46 Vgl. de MvT bij de Wta (*Kamerstukken II* 2003/04, 29658, 3, p. 11): "Het toezicht zoals voorgesteld in dit wetsvoorstel, ziet eerst en vooral op het dichten van de prestatiekloof."

47 Zie voor een nieuwe sanctiebevoegdheid de implementatie van art. 30bis lid 1 sub e Richtlijn wettelijke controles jaarrekeningen. Zie voor voorbeelden van nieuw in te voeren regelgeving die ziet op onafhankelijkheid (i) p. 3-4 onder I Voorstel van wet Implementatiewet Richtlijn en Verordening wettelijke controles jaarrekeningen en (ii) art. 5 Verordening wettelijke controles jaarrekeningen (*PbEU* L 158/86). Zie voor een uitgebreidere toelichting op deze nieuw in te voeren regelingen: Eijkelenboom 2015.

48 Zie het in de Wta beoogd in te voegen art. 22a lid 1 zoals weergegeven in Consultatieversie Wetsvoorstel Wet aanvullende maatregelen accountantsorganisaties, te raadplegen op www.internetconsultatie.nl/aanvullendemaatregelen/document/1741.

mijnbeleid van de accountantsorganisatie, waardoor naar verwachting ook de kwaliteit van de controlewerkzaamheden zal verbeteren.⁴⁹ Het instellen van een orgaan van intern toezicht bij een OOB-accountantsorganisatie beïnvloedt de prestatie van de accountant op afgeleide wijze en richt zich niet direct op het dichtn van de prestatiekloof. Dat de wetgever zich richt op maatregelen die de accountantsprestatie op afgeleide wijze positief beïnvloeden, achten wij een logische keuze omdat het aantal incidenten daardoor zal verminderen en de prestatiekloof verkleinen. Een nadere bespreking van de overige artikelen uit de beoogd nieuw in te voeren wet- en regelgeving in het kader van de prestatiekloof valt buiten de reikwijdte van dit artikel doordat er onzes inziens geen direct effect is (te verwachten) op het dichtn van de prestatiekloof.

4.2 *Maatregelen ter dichting van de communicatiekloof*

De memorie van toelichting bij het Wetsvoorstel Implementatiewet gaat nadrukkelijk in op de verwachtingskloof aan de hand van het aan Richtlijn 2006/43 toegevoegde artikel 25bis. Dit artikel bepaalt expliciet dat de “wettelijke controle geen zekerheid [biedt] omtrent de toekomstige levensvatbaarheid van de gecontroleerde entiteit noch van de efficiëntie of de doeltreffendheid waarmee het bestuurs- of leidinggevende orgaan de bedrijfsvoering van de entiteit ter hand heeft genomen of zal nemen.”⁵⁰ Hoewel dit artikel nieuw is in de Richtlijn, is implementatie in de Nederlandse wetgeving volgens de memorie van toelichting niet nodig, omdat de Nederlandse controlestandaarden al voorschrijven dat de accountantsverklaring een redelijke mate van zekerheid verschaft, doch niet uitsluit dat er onregelmatigheden van enigerlei aard zijn.⁵¹ Hoewel wordt verondersteld dat dit artikel in de Nederlandse praktijk bekend is, beschouwen wij het niet implementeren in de Nederlandse wetgeving als een gemiste kans om te verduidelijken dat de wettelijke controle geen absolute zekerheid biedt.

De formele vereisten aan de inhoud van de accountantsverklaring volgen uit artikel 2:393 lid 5 BW. Voorgesteld wordt om deze uit te breiden met een tweetal onderdelen.⁵² Het eerste nieuwe onderdeel bepaalt dat de accountant informatie moet verschaffen over mogelijke materiële onzekerheden die “verband houden met gebeurtenissen of omstandigheden die mogelijk aanzienlijke twijfel doen rijzen over het vermogen van de entiteit om haar bedrijfsactiviteiten

voort te zetten.”⁵³ Deze bepaling voegt weinig toe. Indien er twijfel bestaat over het vermogen van de controlecliënt tot continuering van bedrijfsactiviteiten, dient dit op grond van artikel 2:384 lid 3 BW reeds tot uiting te komen in het bestuursverslag van die entiteit, waarna de accountant conform artikel 2:393 lid 6 sub a BW een goedkeurende verklaring kan afgeven. Indien er geen toelichting wordt gegeven op de onzekerheden rondom de continuïteit, dient de accountant een verklaring met beperking of een afkeurende verklaring af te geven.⁵⁴ Het tweede nieuwe onderdeel is het verplicht vermelden in de accountantsverklaring van de vestigingsplaats van de accountantsorganisatie.⁵⁵ Beide nieuwe onderdelen van artikel 2:393 lid 5 BW lijken door hun geringe (aanvullende) informatiewaarde geen invloed te hebben op de communicatiekloof.

De accountantssector tracht ook zelf tegemoet te komen aan de vraag vanuit onder andere de politiek, het beroep en jaarrekeninggebruikers door met behulp van een uitgebreide accountantsverklaring meer helderheid te verschaffen over de uitgevoerde controlewerkzaamheden van de accountant. In de beroepsregelgeving is sinds 1 januari 2015 standaard 702N NV COS in werking getreden. In deze standaard staan aanvullende vereisten voor de accountantsverklaring bij OOB's. Zo moet de accountant onder andere ingaan op de gehanteerde materialiteit⁵⁶, communiceren over de kernpunten uit de controle en vermelden wat de verantwoordelijkheden van de accountant zijn.⁵⁷ De uitgebreide accountantsverklaring moet de accountant bij OOB's afgeven bij boekjaren die afsluiten op of na 15 december 2014.

Ook met de door de sector opgestelde verander- en verbetermaatregelen uit het rapport ‘In het publiek belang’ wil de sector tegemoetkomen aan de verwachtingen van het publiek.⁵⁸ De voortgang van de implementatie van de maatregelen door de OOB-accountantsorganisatie is inzichtelijk gemaakt door de AFM en wordt bijgehouden door de NBA, waarbij van OOB-accountantsorganisaties wordt verwacht dat zij aangeven of, en zo ja in welke mate, de in het rapport opgenomen maatregelen zijn geïmplementeerd.⁵⁹

49 Zie p. 4 van Consultatieversie MvT bij Wetsvoorstel Wet aanvullende maatregelen accountantsorganisaties, te raadplegen op www.internetconsultatie.nl/aanvullendemaatregelen/document/1742. Vgl. ook de invloed van de inrichting van human resource management bij accountantsorganisaties op de kwaliteit van de oordeelsvorming van accountants. Zie: G.H. Klüth, *Stilte voor de storm* (diss. VU Amsterdam), 2010.

50 Zie p. 4 van Consultatieversie MvT bij Wetsvoorstel Implementatiewet.

51 Zie Consultatieversie MvT bij Wetsvoorstel Implementatiewet, p. 4 en p. 21 en Standaard 200 paragraaf 5 van de NV COS voor een toelichting op de ‘redelijke mate van zekerheid’ die de accountant moet verkrijgen als basis voor zijn oordeel.

52 Zie p. 4-5 van Consultatieversie MvT bij Wetsvoorstel Implementatiewet.

53 Zie p. 38-39 van Consultatieversie MvT bij Wetsvoorstel Implementatiewet.

54 Zie voor de beroepsregelgeving rondom continuïteit: Standaard 570 NV COS. Zie ook: College van Beroep voor het bedrijfsleven 18 november 2015, ECLI:NL:CBB:2015:362, r.o. 2.10.

55 Zie p. 6 van Consultatieversie MvT bij Wetsvoorstel Implementatiewet.

56 Ontbrekende of foutief weergegeven informatie is van materieel belang wanneer deze invloed heeft op beslissingen die gebruikers van de jaarrekening op basis van de jaarrekening nemen.

57 Zie respectievelijk paragraaf 16, 18 t/m 24 en 27 van Standaard 702N NV COS.

58 Zie Werkgroep Toekomst Accountantsberoep 2014, p. 15: “Bij het ontwikkelen van deze visie hebben wij allereerst vooral geluisterd. We hebben getracht te begrijpen hoe anderen naar ons kijken. Dat deden wij door middel van analyses van publieke uitingen van stakeholders, digitale en fysieke debatsessies en individuele gesprekken met een brede groep betrokkenen.”

59 *Kamerstukken II 2014/15, 33977, 2, p. 3*. Zie voor de bevindingen van de AFM het AFM-rapport: ‘Dashboard 2015. Verandering en Verbetermaatregelen OOB-accountantsorganisaties’, 15 oktober 2015, te raadplegen op afm.nl. Zie voor de NBA Monitor ‘In het publiek belang’: toekomst.nba.nl.

De uitgebreide accountantsverklaring bij OOB's of het implementeren van verander- en verbetermaatregelen kan bijdragen aan het dichtn van de communicatiekloof.⁶⁰ Door middel van de uitgebreide accountantsverklaring communiceert de accountant duidelijk over zijn controlewerkzaamheden. Deze aanvullende informatie kan ertoe leiden dat het publiek realistische(r) verwachtingen van de accountantscontrole krijgt. Tegelijk zou de uitgebreide accountantsverklaring kunnen bijdragen aan het in stand houden of zelfs vergroten van de communicatiekloof.⁶¹ De uitgebreide accountantsverklaring is een uitbreiding van de wettelijke verplichting van de accountant de accountantsverklaring conform artikel 2:393 lid 5 BW op te stellen. Ook de verander- en verbetermaatregelen van, en voor, de sector lijken een uitbreiding te zijn van de prestatie- en communicatieverplichtingen voor de accountantsorganisatie. Wanneer de taak van de accountant(sorganisatie) wordt vergroot, kunnen de verwachtingen ten aanzien van de (communicatie over de) accountantswerkzaamheden in het maatschappelijk verkeer toenemen, waardoor het beoogde doel – het dichtn van de communicatiekloof – niet wordt bereikt.

5. Conclusie

De afgelopen vijftien jaar is zowel op nationaal als op internationaal niveau veel nieuwe wet- en regelgeving voor accountants(organisaties) uitgevaardigd. Een van de belangrijkste oogmerken van deze wet- en regelgeving is een gerechtvaardigd herstel van het vertrouwen in de accountant en de door hem afgegeven accountantsverklaring. Naar onze mening vormt het dichtn van de verwachtingskloof daartoe een essentiële schakel. Dit kan door zowel de communicatiekloof als de prestatiekloof te dichtn. Slechts in dat geval zullen publieke verwachtingen overeenkomen met een (evenwichts)niveau dat correspondeert met de daadwerkelijk door de accountant uitgevoerde controlewerkzaamheden.

Nieuwe wet- en regelgeving waaraan accountants(organisaties) moeten voldoen, draagt het risico met zich dat de verwachtingskloof zal vergroten in plaats van dichtn. Enerzijds kan door wet- en regelgeving de kans toenemen dat de accountant deze wet- en regelgeving schendt en daardoor in zijn controlewerkzaamheden tekortschiet, waardoor de prestatiekloof zal vergroten. Anderzijds kunnen de publieke verwachtingen in de accountantscontrole toenemen, waardoor de communicatiekloof zal vergroten. Ten slotte bestaat het risico dat nieuwe wet- en regelgeving de prestatiekloof kleiner maakt, maar de communicatiekloof vergroot, of vice

versa. De maatregelen zullen dan evenmin het gewenste effect sorteren, omdat dan enkel de grens tussen het gedeelte van de prestatiekloof en het gedeelte van de communicatiekloof verschuift zonder dat de verwachtingskloof als geheel kleiner wordt. Sommige onderdelen van de nieuw geïntroduceerde wet- en regelgeving zullen een bijdrage (kunnen) leveren aan het dichtn van de prestatiekloof of de communicatiekloof. Tegelijkertijd verwachten wij in veel gevallen geen duidelijk, of zelfs een negatief, effect. De wetgever levert daarmee onzes inziens geen bijdrage aan het beoogde herstel, maar veeleer aan een (verdere) afname van het gerechtvaardigd vertrouwen in de accountant(sverklaring).

Liggio schreef reeds in 1974: *“The expectation gap is at the heart of the criticism of the profession.”*⁶² Dit citaat heeft ruim veertig jaar later nog steeds actualiteitswaarde. Indien de wetgever het gerechtvaardigd vertrouwen in accountants daadwerkelijk wil herstellen, zal hij de verwachtingen van het maatschappelijk verkeer nauwkeurig(er) in kaart moeten (laten) brengen om vervolgens – op de onderdelen waar de verwachtingen onredelijk zijn – het beleid te richten op het terugdringen van de (onredelijke) verwachtingen van het publiek. Dat is wat ons betreft de enige route naar een gerechtvaardigd herstel van het vertrouwen in de accountant(sverklaring).

60 Overigens wordt nagedacht over uitbreiding van het OOB-begrip met bijvoorbeeld zorg- en onderwijsinstellingen en woningcorporaties (*Kamerstukken II 2014/15, 33977, 2, p. 5*). Ook een toename van het aantal OOB's zou kunnen bijdragen aan het verkleinen van de communicatiekloof doordat er via de nieuwe accountantsverklaring meer informatie beschikbaar komt voor het publiek.

61 Zie Van der Zanden 2014, p. 343: “Wat feitelijk aan de orde is, is dat de functie van de accountant wordt uitgebreid zonder dat dit in wetgeving is vastgelegd.”

62 Liggio 1975, p. 23.