

Mensenwerk*

Wout Schiphorst

17 september 2025

Inleiding

Hoe gaan accountants met controleverschillen om en wat gebeurt er als ze die met controleklanten bespreken? Accountants zelf en direct betrokkenen zullen een goed beeld hebben wat er allemaal tijdens een jaarrekeningcontrole kan gebeuren. Voor wetenschappers is dat echter grotendeels een *black box*. Dit artikel gaat over de manier waarop wetenschappers die doos geopend hebben en wat ze hebben gevonden.

Wetenschappers en de vertrouwelijkheid van accountants

Accountants zijn gehouden aan vertrouwelijkheid (IESBA, 2024): alles wat ze tijdens een jaarrekeningcontrole vernemen, mogen ze in principe niet delen met buitenstaanders. Daarom is het lastig voor wetenschappers om onderzoek te doen naar de wijze waarop jaarrekeningcontroles in de praktijk verlopen. Een van die manieren is door direct betrokkenen te interviewen. Toch zijn weinig onderzoeken op die manier verricht, niet alleen omdat toegang tot 'het veld' in het algemeen lastig is, maar ook omdat het afnemen van interviews relatief veel tijd kost ten opzichte van andere onderzoeksmethoden.

In de jaarrekeningcontrole kunnen drie partijen worden onderscheiden: (1) de controleklant, (2) het accountantskantoor en (3) de auditcommissie. Om onderzoek te doen naar wat er precies tijdens een controle gebeurt, hebben wetenschappers interviews afgenomen met de belangrijkste vertegenwoordigers van iedere partij, namelijk de financieel directeur (of de controller), de vennoot (of de auditmanager) en de voorzitter van de auditcommissie (of een andere commissaris). Vervolgens hebben ze transcripties van de interviews met kwalitatieve data-analyse geanalyseerd, om patronen in de data te ontdekken (Miles, Huberman en Saldaña, 2013). In dit artikel worden de resultaten toegelicht van vier onderzoeken die op deze wijze zijn uitgevoerd, namelijk die van Beattie, Fearnley en Brandt (2001), Beattie, Fearnley en Hines (2011), McCracken, Salterio en Gibbins (2008) en Salleh en Stewart (2012).

*De inhoud van dit artikel wordt ter beschikking gesteld onder de Creative Commons licentie Naamsvermelding-NietCommercieel-GelijkDelen 4.0 Internationaal (CC BY-NC-SA 4.0). De volledige tekst van de licentie is te lezen op: <https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/legalcode.nl>

Interacties over kwesties

Object van onderzoek zijn de interacties tussen de drie partijen en hun vertegenwoordigers tijdens de jaarrekeningcontrole. Die interacties gaan over kwesties: verschillen die tijdens de controle zijn ontdekt en die moeten worden afgehandeld, voordat de accountant zijn verklaring kan afgeven.

Een kwestie kan worden gedefinieerd als een meningsverschil tussen de controleklant en de accountant over een controleverschil. Naar Beattie, Fearnley en Hines (2015) kunnen verschillende soorten kwesties worden onderscheiden, namelijk over identificatie, waardering, classificatie, het al dan niet opnemen van een toelichting en fundamentele boekhoudprincipes (zoals materialiteit en het bestendighedsbeginsel).

Interacties volgen geen lineair proces, waarin stappen vastomlijnd zijn en in een vaste volgorde worden uitgevoerd. In tegendeel: ze zijn iteratief, met een voortdurende herdefinitie van de kwestie en de manier hoe daarmee om te gaan (McCracken, Salterio en Gibbins, 2008). Vaak zijn meerdere ronden nodig en wordt bestaande informatie opnieuw geïnterpreteerd. Interacties worden doorgaans gemodelleerd als onderhandelingen. Volgens McCracken, Salterio en Gibbins (2008) is de financieel directeur in interacties leidend; vennoten proberen volgens hen de relatie goed te houden, stellen zich proactief op en willen liever niet de rol van 'politieagent' op zich nemen. Auditcommissies mengen zich meestal niet direct in kwesties tussen het bedrijf en de accountant, maar willen wel geïnformeerd worden (Beattie, Fearnley en Hines, 2011, 2015). In een collectivistische cultuur met een grote machtsafstand, zoals in Maleisië, nemen Salleh en Stewart (2012) een meer actieve rol van de auditcommissie waar dan in het Verenigd Koninkrijk en Canada, waar de andere onderzoeken plaatsvonden.

De uitkomst van interacties is vaak een compromis (Salleh en Stewart, 2012). Volgens Beattie, Fearnley en Brandt (2001) kenmerken slechte uitkomsten in termen van auditkwaliteit zich door situaties waarin financieel directeurs scherp aan de wind zeilen in combinatie met vage verslaggevingsstandaarden. Vennoten kunnen daarentegen goede uitkomsten bereiken als ze assertief zijn, de ander met logische argumenten proberen te overtuigen, medestanders voor hun standpunt vinden of dreigen met het afgeven van een niet-schone verklaring. Interacties verlopen moeilijk als een kwestie laat aan het licht komt en er tijdsdruk ontstaat, als het accountantskantoor chaotisch werkt of als de onderlinge verhoudingen slecht zijn (Beattie, Fearnley en Brandt, 2001). In dat laatste geval kunnen accountantskantoren de vennoot vervangen (McCracken, Salterio en Gibbins, 2008), in de hoop om de controleklant te behouden.

Interacties vinden in een rijke context plaats, waarin veel actoren een rol spelen, zoals andere directieleden van de controleklant, toezichthouders, ingehuurde deskundigen en bureau vaktechniek (Beattie, Fearnley en Brandt, 2001). Beattie, Fearnley en Hines (2011) constateren dat sinds hun eerste interviewstudie wet- en regelgeving dermate dominant is geworden, dat die het verloop van interacties in belangrijke mate bepaalt, waardoor slechte uitkomsten minder vaak voorkomen. Salleh en Stewart (2012) stellen dat wanneer duidelijke regels ontbreken of als de kwestie zelf subjectief is, de kans op moeilijke interacties en onderhandelingen daarover groot is.

Conclusie

Interviewstudies leveren veel meer informatie op dan wat in een beknopt artikel als dit kan worden samengevat. De rode draad uit de interviewstudies is het iteratieve karakter waarmee kwesties tussen controleklanten en accountants worden afgehandeld en de rijke context waarbinnen interacties plaatsvinden. Er is geen recept voor accountants om kwesties altijd in hun voordeel te beslechten, hoewel een goede verstandhouding met controleklanten, een portie assertiviteit, goede argumenten en tijdige signalering niet schaden.

Dankwoord

Met dank aan Frank Nillesen die een eerdere versie van dit artikel heeft gelezen en van commentaar heeft voorzien.

Referenties

- Beattie, V. A., S. Fearnley en R. Brandt (2001). *Behind Closed Doors: What Company Audit is Really About*. Basingstoke: Palgrave Publisher.
- Beattie, V. A., S. Fearnley en T. Hines (2011). *Reaching Key Financial Reporting Decisions: How Directors and Auditors Interact*. Chichester: Wiley.
- (2015). „Auditor-Client Interactions in the Changed UK Regulatory Environment—A Revised Grounded Theory Model”. In: *International Journal of Auditing* 19.1, p. 15–36.
- IESBA (2024). *Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants. including International Independence Standards*. 2024 Edition. Tech. rap. 529 Fifth Avenue, New York, New York 10017 USA: International Federation of Accountants.
- McCracken, S. A., S. E. Salterio en M. Gibbins (2008). „Auditor-client management relationships and roles in negotiating financial reporting”. In: *Accounting, Organizations and Society* 33.4-5, p. 362–383.
- Miles, M., A. Huberman en J. Saldaña (2013). *Qualitative Data Analysis: A Methods Sourcebook*. 3rd. Thousand Oaks, California: SAGE Publications Inc.
- Salleh, Z. en J. Stewart (2012). „The role of the audit committee in resolving auditor-client disagreements: A Malaysian study”. In: *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 25.8, p. 1340–1372.