

# Regels en uitgangspunten\*

Wout Schiphorst

25 maart 2023

## Inleiding

Accountants toetsen aan normen. Daarover zal weinig discussie bestaan. Maar de ene norm is niet de andere: regelgeving kan strikt of juist soepel zijn. Welk type regelgeving is beter voor het bereiken van een hoge auditkwaliteit? Op die vraag wordt in dit artikel geprobeerd antwoord te geven.

## Rules-based versus Principles-based

Met de introductie van de *International Financial Reporting Standards (IFRS)* aan het begin van deze eeuw is de aandacht gevestigd op het onderscheid tussen regelgeving die is gebaseerd op precieze regels (*'rules-based'*) of op algemene uitgangspunten (*'principles-based'*) (Cohen en anderen, 2013). Waar in de Verenigde Staten veelal voor nauwkeurige regels wordt gekozen, bestaat in Europa een voorkeur voor een benadering die meer op principes is gebaseerd. Beide soorten regelgeving hebben ieder hun voor- en nadelen. Hoewel precieze regelgeving voor duidelijkheid zorgt, biedt ze controleklanten ook de gelegenheid om de regels alleen formeel na te leven, terwijl het uiteindelijke doel van de wetgever niet behaald wordt (*'check-the-box'* benadering). Omgekeerd dwingen algemene uitgangspunten controleklanten en accountants na te denken over het onderliggende idee van de regel, maar zijn ze tevens voor meerdere uitleg vatbaar en kunnen controleklanten ze in hun voordeel uitleggen. Op voorhand is dus niet duidelijk welk type regels het beste is voor het bereiken van een hoge auditkwaliteit.

## Onderzoekresultaten

Onderzoeken naar het effect van regels op het werk van accountants kunnen in drie groepen worden ingedeeld: (1) de machtsverhouding met de controleklant, (2) de oordeels-

---

\*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>

vorming van accountants en (3) de interacties tijdens de jaarrekeningcontrole. Ten eerste hebben verschillende onderzoekers gewezen op de machtsverhouding tussen accountants en controleklanten. Volgens Goldman en Barlev (1974) versterken meer strikte regels de positie van de accountant, bijvoorbeeld omdat overtreding ervan gepaard gaat met hogere kosten of meer schuldgevoelens (Nichols en Price, 1976). Binnen die machtsverhouding beïnvloedt de nauwkeurigheid van de regels de prikkels en motieven van controleklanten om op hun resultaten te sturen en omgekeerd die van accountants om resultaatsturing tegen te gaan (DeFond en Zhang, 2014).

Ten tweede heeft onderzoek zich gericht op de oordeelsvorming van accountants. Uit een literatuurstudie blijkt dat minder strikte regels het lastiger voor accountants maken om tot een goed oordeel te komen (Knechel en anderen, 2013). Bazerman en anderen (2002) betogen dat zulke regels een accountant de gelegenheid bieden om vooringenomen te zijn ten gunste van de controleklant. In lijn hiermee laat een experiment van Trompeter (1994) zien dat bij meer strikte regels accountants eerder van oordeel zijn dat een winstverlagende aanpassing aan de jaarrekening moet worden doorgevoerd dan bij minder strikte regels. De uitkomsten van een experiment door Cohen en anderen (2013) wijzen echter op een tegenovergesteld effect: accountants zijn conservatiever in hun oordeelsvorming als de boekhoudstandaarden op principes in plaats van op regels zijn gebaseerd.

Tot slot verwachten financieel adviseurs dat accountants in interacties met controleklanten minder hun standpunt kunnen doorzetten als de regels niet precies voorschrijven hoe een post verwerkt moet worden (Knapp, 1985). Leden van auditcommissies zijn bovendien meer genegen om de accountant in hun interacties met controleklanten te steunen bij meer objectieve regels (Knapp, 1987). Interviews met direct betrokkenen wijzen uit dat kwesties over controleverschillen zich vooral voordoen als de regels onduidelijk zijn (Salleh en Stewart, 2012) en dat strikte regels een positief effect hebben op het gemak waarmee accountants en controleklanten tot overeenstemming komen en op de kwaliteit van de uitkomst (Beattie en anderen, 2001).

## **Conclusie**

De aard van de regelgeving doet ertoe voor het werk van de accountant, maar het effect op auditkwaliteit is niet eenduidig. Over het algemeen lijkt het erop dat de positie van de controleklant sterker is als de regels soepel in plaats van strikt zijn. Het kan dan lastiger voor accountants zijn om tot een goed oordeel te komen. Tegelijkertijd kunnen accountants wel degelijk oordelen dat niet aan het onderliggende idee van de regelgeving wordt voldaan en komen dan mogelijk in conflict met controleklanten. Daarop wijzen ook de veldonderzoeken naar werkelijke interacties tussen accountants en controleklanten.

## **Dankwoord**

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

## Referenties

- Bazerman, M. H., Loewenstein, G. en Moore, D. A. (2002), “Why good accountants do bad audits”, *Harvard Business Review*, vol. 80, nr. 11, pag. 96–104.
- Beattie, V. A., Fearnley, S. en Brandt, R. (2001), *Behind closed doors: what company audit is really about*, Palgrave Publisher, Basingstoke.
- Cohen, J. R., Krishnamoorthy, G., Peytcheva, M. en Wright, A. M. (2013), “How does the strength of the financial regulatory regime influence auditors’ judgments to constrain aggressive reporting in a principles-based versus rules-based accounting environment?”, *Accounting Horizons*, vol. 27, nr. 3, pag. 579–601.
- DeFond, M. en Zhang, J. (2014), “A review of archival auditing research”, *Journal of Accounting and Economics*, vol. 58, nr. 2-3, pag. 275–326.
- Goldman, A. en Barlev, B. (1974), “The auditor-firm conflict of interests: Its implications for independence”, *The Accounting Review*, vol. 49, nr. 4, pag. 707–718.
- Knapp, M. C. (1985), “Audit conflict: An empirical study of the perceived ability of auditors to resist management pressure”, *The Accounting Review*, vol. 60, nr. 2, pag. 202–211.
- Knapp, M. C. (1987), “An empirical study of audit committee support for auditors involved in technical disputes with client management”, *The Accounting Review*, vol. 62, nr. 3, pag. 578–588.
- Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B. en Velury, U. K. (2013), “Audit quality: Insights from the academic literature”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 32, nr. Supplement 1, pag. 385–421.
- Nichols, D. R. en Price, K. (1976), “The auditor-firm conflict: An analysis using concepts of exchange theory”, *The Accounting Review*, vol. 51, nr. 2, pag. 335–346.
- Salleh, Z. en Stewart, J. (2012), “The role of the audit committee in resolving auditor-client disagreements: a Malaysian study”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 25, nr. 8, pag. 1340–1372.
- Trompeter, G. (1994), “The effect of partner compensation schemes and generally accepted accounting principles on audit partner judgment”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 13, nr. 2, pag. 56–68.