Universiteit Utrecht

USBO
advies

Aanwezig, maar niet allesbepalend

Acties en invloed van *big four* accountants bij de ontwikkeling van accountancystandaarden

Eindrapport

September 2019

Aanwezig, maar niet allesbepalend

Acties en invloed van *big four* accountants bij de ontwikkeling van accountancystandaarden

Eindrapport, in opdracht van de Commissie Toekomst Accountancysector (CTA)

USBO advies
Departement Bestuurs- en Organisatiewetenschap (USBO)
Universiteit Utrecht

Dr. Tom Overmans (projectleider)
Prof. dr. Mirko Noordegraaf

M.m.v. Marije Huiting MSc

Inleiding 3

Hoofdstuk 1
Achtergrond van *financial accounting* en *auditing* 6

Hoofdstuk 2
Spinnen in het web? 14

Hoofdstuk 3
Het spel en de knikkers 33

Hoofdstuk 4
Conclusies en aanbevelingen 53

Bijlage 1
Netwerkkaart 59

Bijlage 2
Respondenten 60

Bijlage 3
Referenties 61

Inleiding

De druk op accountants om te veranderen is groot. Een opeenstapeling van gebeurtenissen in binnen- en buitenland (zoals de jaarrekeningfraude bij Ahold en het faillissement van het Britse Carillion) heeft ertoe geleid dat de sector zich opnieuw moet uitvinden. In eerste instantie – vanaf 2014 – hebben accountants dit veranderproces naar zich toegetrokken: de sector zou van binnenuit en op eigen initiatief worden hervormd. Eind 2018 concludeerde de minister van Financiën, gevoed door kritische rapporten van onder andere de Autoriteit Financiële Markten (AFM) en de Monitoring Commissie Accountancy (MCA), dat accountantsorganisaties weliswaar werken aan verbetering van de kwaliteit, maar dat het zelfstandig vormgegeven verbeterproces van de sector te langzaam gaat.

Commissie toekomst accountancysector

Mede om die reden heeft de minister van Financiën begin 2019 de Commissie Toekomst Accountancysector (CTA) ingesteld. De CTA heeft als opdracht om *"onderzoek te doen naar en te adviseren over de vraag hoe de kwaliteit van wettelijke controles duurzaam verbeterd kan worden, welke beleids- of wetswijzigingen daarvoor wenselijk zijn en of die wijzigingen juridisch haalbaar zijn"* (Instellingsregeling CTA, 2019). De CTA heeft tot eind 2019 om haar advies aan de minister van Financiën uit te brengen.

Om te komen tot een advies voert de CTA verschillende activiteiten uit, zoals het bestuderen van professionele en wetenschappelijke documentatie, het voeren van gesprekken met stakeholders en het organiseren van rondetafelgesprekken (Plan van aanpak Onderzoek CTA, 2019). Daarnaast laat de CTA op onderdelen verdiepende onderzoeken uitvoeren door externe experts. Dit rapport doet verslag van een dergelijk onderzoek en is gericht op *het in kaart brengen van het standaardisatienetwerk van accountancy standaarden en de invloed van big four (B4) accountants op de totstandkoming van daarvan*. Met accountants bedoelen we in dit onderzoek zowel experts die werken in de *advisory* tak van de auditpraktijk van accountantskantoren als de experts die betrokken zijn bij de *audit* zelf; dat wil zeggen accountants die de wettelijke controle uitvoeren. In lijn met de behoefte van de CTA focussen we ons in dit onderzoek vooral op accountants van de zogenaamde *big four*: Deloitte, EY, KPMG en PWC.

Doelstelling en onderzoeksopzet

Het doel van dit onderzoek is het inzichtelijk maken waar accountants zich bevinden in de *internationale standaardisatiepraktijk*, alsmede het inzichtelijk maken wat hun invloed is op het beleid (de standaarden) ten aanzien van met name de wettelijke controle. Het inzicht resulteert in een aantal concrete aanbevelingen aan de CTA voor het versterken van het proces dat aan de basis staat van financial accounting en auditing. Om te komen tot het gewenste inzicht in hoe accountants zich bewegen in het beleidsvormende netwerk en wat hun invloed is op de standaarden hebben we twee deelonderzoeken uitgevoerd.

Het doel van het eerste deelonderzoek (Zie hoofdstuk 2: '*Spinnen in het web?*') is het blootleggen van de feitelijke aanwezigheid c.q. participatie van actoren in de belangrijkste *normstellende gremia* in de sector. Gezien de opdracht van de CTA *("onderzoek doen naar en adviseren over het duurzaam verbeteren van wettelijke controles")* focussen we op het netwerk rond de 'standaardisatie van de professionele audit standaarden die aan de basis staan van de wettelijke controle', de zogenaamde *International Standards on Auditing* ofwel ISA-standaarden. Om een beter begrip te krijgen van *ISA-standard setting*, bestuderen daarnaast de totstandkoming van andere internationale standaarden, in het bijzonder de *International Financial Reporting Standards* (IFRS-standaarden) die voorschrijven hoe beursgenoteerde organisaties (o.a. in de EU) hun geconsolideerde jaarrekening moet inrichten en presenteren. We achterhalen de feitelijke aanwezigheid van internationale normstellers op basis van openbare, verifieerbare gegevens over de samenstelling van relevante gremia. Het eerste deelonderzoek resulteert in een *netwerkkaart* (bijlage 1) die een helder overzicht biedt van de stakeholders in en rond de ontwikkeling en aanpassing van accountancystandaarden.

Het doel van het tweede deelonderzoek (Zie hoofdstuk 3: *'Het spel en de knikkers'*) is het verhelderen van de dynamiek van het standaardisatieproces, en het verkennen en duiden van de invloed van B4 accountants op de totstandkoming van internationale accountancystandaarden, zoals de audit-standaarden. We achterhalen hoe zij zichtbaar (*front stage*) en minder zichtbaar (*back stage* en *under the stage*) betrokken zijn bij de totstandkoming van deze standaarden. Door betrokkenen te interviewen rond specifieke cases willen we beter begrip krijgen van hun beweegredenen en belangen, en de impact die zij hebben op de inhoud van de uiteindelijke standaarden.

In het laatste deel (Zie hoofdstuk 4 van dit rapport *'Conclusies en aanbevelingen'*) brengen we beide deelonderzoeken bij elkaar en beschrijven we de belangrijkste conclusies. Het rapport eindigt met een aantal concrete

aanbevelingen aan de CTA. In het eerste hoofdstuk presenteren voor alles een korte introductie van het professionele domein van financial accounting en auditing.

Hoofdstuk 1
Achtergrond van *financial accounting* en *auditing*

1.1 Betekenis van financial accounting en auditing

Financial accounting gaat niet zozeer over de boekhouding die organisaties voeren, maar over de manier waarop zij informatie over financiële prestaties rapporteren aan de buitenwereld. Financial accounting is erop gericht om via de juiste *externe verslaggeving* (in bijvoorbeeld een jaarrekening of balans) een getrouw beeld te geven van het resultaat en vermogen van een organisatie om tegemoet te komen aan de behoeften van investeerders, werknemers en andere belanghebbenden. Omdat transparantie en getrouwheid cruciaal zijn hebben thema's als sociale rechtvaardigheid en ethisch bewustzijn een centrale plek in de accountancydiscipline (King & De Beer, 2018).

Audit komt van het Latijnse woord 'audire' dat *horen* betekent, maar ook *gelijk geven*. De meeste basale taak van de oorspronkelijke auditor was het uitzoeken of mensen met een overkoepelende verantwoordelijkheid geen fraude, diefstal of belastingontwijking pleegden (King & De Beer, 2018). De noodzaak tot het controleren van financiële resultaten van organisaties steeg met de industriële revolutie. Op dat moment ontstonden er nieuwe zakelijke relaties en was het niet meer vanzelfsprekend dat degene die het kapitaal beschikbaar stelde ook daadwerkelijk de organisatie aanstuurde. Door de afwezigheid van regulering (o.a. op geldverstrekking en controle) waren investeringen sterk speculatief, wat resulteerde in een groot aantal financiële schandalen. Omdat de auditpraktijk niet gereguleerd was, konden auditors niet aansprakelijk worden gesteld. Investeerders waren in die gevallen hun geld kwijt. Regulering van zowel de accounting- als de auditpraktijk werd cruciaal geacht voor een goedwerkende kapitaalmarkt.

De wettelijke controle (audit) van *financial statements* is in de meeste landen verplicht; in het Verenigd Koninkrijk al sinds 1862. Hoewel de externe controle van beursgenoteerde organisaties in Nederland pas later verplicht werd gesteld maken Zeff, Van der Wel & Camfferman (2016/1992) duidelijk dat grote organisaties al sinds het begin van de 20e eeuw vrijwillig kozen voor een onafhankelijke controle, ter aanvulling op de interne audits. De externe auditor werd destijds gekozen door de aandeelhouders en voerde een complete

controle van transacties uit om de juistheid en volledigheid van de boekhouding te contoleren (King & De Beer, 2018). In de loop van tijd is de focus van de auditor verschoven. Het opsporen van incidentele fraude is de verantwoordelijkheid geworden van het management. In plaats daarvan focust de auditor zich op het beoordelen van de *getrouwheid* van de *financial statements* (King & De Beer, 2018). Daarnaast beweegt auditing zich steeds meer af van het beoordelen van *alle* transacties, wat gezien het volume aan transacties en de veelheid aan locaties bij de meeste bedrijven onmogelijk wordt. Dit betekent dat er meer aandacht komt voor concepten van materialiteit, oordeelsvorming, *sampling* technieken en analytische procedures (King & De Beer, 2018). Tot slot vertrouwen auditors steeds meer op de interne controles binnen een organisatie. Dit zorgt voor een beweging van controle op transactiebasis naar controle op *risicobasis*. De wettelijke rol van auditors is ontwikkeld van comfort geven dat er geen fraude werd gepleegd naar comfort geven dat jaarrekeningen betrouwbaar zijn.

De auditor legt de jaarrekening naast de lat van de externe verslaggeving-standaarden, en in sommige gevallen naast aanvullende eisen van een beurs, toezichthouder en/of interne regel. De zekerheid die een audit biedt gaat primair over de juistheid en betrouwbaarheid van de jaarrekening en veel minder over de levensvatbaarheid van de organisatie of kwaliteit van het bestuur. De zekerheid van de audit gaat niet over de afwezigheid van niet-materiele fraude.

1.2 Werken met standaarden

1.2.1 De aard van standaarden

Overal in de wereld, in vrijwel elk vakgebied, proberen (zogenaamde) experts landen, organisaties en individuen ervan te overtuigen dat zij hun succes kunnen vergroten door het volgen van specifieke normen en standaarden (Brunsson & Jacobsson, 2000). In tegenstelling tot voorgeschreven *regels* die voortkomen uit wetgeving, zijn *standaarden* in de basis gebaseerd op vrijwilligheid (denk aan de organisaties die wel of niet opereren volgens ISO-standaarden of DIN-normen). Het is tegelijkertijd belangrijk om te beseffen dat deze vrijwilligheid slechts deels bestaat in het gebied van accountancy en audit (en ook in andere gebieden, zoals de medische zorg). Standaarden kunnen moreel, beroepsmatig, professioneel en/of sociaal in hoge mate dwingend zijn. Sterker, in allerlei gevallen zijn standaarden – opgesteld door experts – de *aangewezen en daarmee verplichte en enige standaard* voor specifieke beroepsuitoefening, en het toezicht daarop. Zo zijn Europese beursgenoteerde organisaties (met een aandelen/obligatienotering aan een EU-beurs in de Europese Unie) verplicht om IFRS-standaarden te gebruiken voor hun

geconsolideerde jaarrekening. Standaarden gaan over het algemeen niet zozeer over specifieke producten en hun effecten, maar wel over procedures en presentatievormen (Brunsson & Jacobsson, 2000). In dit onderzoek gaan standaarden bijvoorbeeld over hoe organisaties verslag moeten doen via hun jaarrekening en/of via welke procedures en richtlijnen auditors hun controle moeten uitvoeren.

1.2.2 Externe verslaggeving standaarden

Tot aan de jaren '80 van de vorige eeuw hadden de meeste landen hun eigen accountancystandaarden. Vaak was er sprake van zelfregulering en waren de normstellers onderdeel van de nationale beroepsorganisatie (King & De Beer, 2018; zie ook: Zeff, Van der Well & Camfferman, 2016). Vanaf 1973 begonnen normstellers uit verschillende landen met het opstellen van internationale verslaggevingsstandaarden. Hoewel het aantal deelnemers in de zogenaamde *International Auditing Practices Committee* (IAPC) gestaag toenam, bleven de meeste landen in eerste instantie vasthouden aan hun eigen standaarden.

Pas vanaf 2001, met de instelling van de *International Accounting Standard Board* (IASB), kwam daar verandering in. De IASB was het eerste onafhankelijke, fulltime bestuur van experts die als taak had 'het ontwikkelen, in het publieke belang, van hoogwaardige, begrijpelijke en uitvoerbare mondiale accountancy-standaarden die uitgaan van kwalitatieve, transparante en vergelijkbare informatie in de jaarrekening en andere financiële documenten om deelnemers in de wereldwijde kapitaalmarkt te ondersteunen bij het maken van economische keuzes' (IASB, 2017). De standaarden werden bekend als de *International Financial Reporting Standards* (IFRS). Vanaf 2005 zijn Europese beursgenoteerde instellingen verplicht om IFRS-standaarden die de Europese Commissie (EC) heeft aangewezen te gebruiken voor hun geconsolideerde jaarrekening. Overige organisaties mogen de standaarden vrijwillig gebruiken. De wet (BW Boek 2 Titel 9, art. 362) stelt namelijk dat elke rechtspersoon een geconsolideerde jaarrekening kan opstellen volgens de IFRS-standaarden, mits die zijn goedgekeurd door de EC. Verschillende niet ter beurze genoteerde (oob) organisaties doen dit om tegemoet te komen aan de wensen van analisten en investeerders.

Naast de IASB zijn er nog andere normstellers op het gebied van verslaggeving. Internationaal is er de *Financial Accounting Standards Board* (FASB), die de aangewezen standaarden opstelt voor beursgenoteerde organisaties in (met name) de Verenigde Staten. Nationaal is de *Raad voor de Jaarverslaggeving* (RJ) meest in het oog springend. Sinds de jaren zeventig (formele oprichting 1981) is de RJ betrokken bij de ontwikkeling van 'aanvaardbare normen ten behoeve van jaarverslaggeving door ondernemingen' en de interpretatie van wettelijke

regelingen (Van der Kuij-Groenberg & De Munnik, 2011). Hoewel de introductie van IFRS heeft geleid tot het wegvallen van een belangrijke doelgroep, is de RJ nog steeds gezaghebbend; hun standaarden zijn sterk normstellend voor vele duizenden kleine en middelgrote controleplichtige Nederlandse organisaties. RJ-standaarden zijn in sommige sectoren verplicht voorgeschreven, al is er van absolute verplichting geen sprake.

Tot slot zijn er ook nog specifieke standaarden voor deelsectoren (bijvoorbeeld voor fondsen, ZBO's en RWT's in de zorg en onderwijs) en bestaan commissies die belast zijn met standaarden voor publieke organisaties (denk aan de specifieke richtlijnen voor agentschappen of aan de commissie BBV die standaarden opstelt voor gemeenten en provincies (en die weer afwijken van de standaarden die de Rijksoverheid gebruikt). Om deze versnippering in de publieke sector tegen te gaan en verslaggevingsregels voor publieke organisaties in lijn te brengen met private organisaties, werkt de *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) sinds een aantal jaren eenduidige standaarden voor de publieke sector. Deze worden in steeds meer landen aangewezen als de verplichte standaard voor verslaggeving. Hoewel er in ons land enige discussie over IPSAS gevoerd wordt, is de regering niet voornemens IPSAS-standaarden (of de alternatieve *European Public Sector Accounting Standards* (EPSAS) die specifieker gelden voor de EU) verplicht te stellen voor Nederlandse publieke organisaties.

1.2.3 Audit standaarden

De ontwikkeling van internationale auditstandaarden kwam later van de grond. De eerste ISA-standaarden (*International Standards on Auditing)* werden gepubliceerd in 1991 (King & De Beer, 2018). Tot die tijd hadden de meeste landen hun eigen, 'lokale' standaarden. De *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB, niet te verwarren met de IASB) werd in 1977 opgericht door de auditnormstellers uit meerdere landen die wilden bijdragen aan het versterken van de rol van de auditor, de relevantie van audits en de kwaliteit van de 'zekerheid' (assurance) (King & De Beer, 2018).

Als gevolg van grote boekhoudschandalen – in vooral de VS, het VK, India en Nederland; denk bijvoorbeeld aan de gevallen bij Enron, WorldCom, Parmalat en Ahold – kwamen de rol en de toegevoegde waarde van de auditor meer nadrukkelijk in het daglicht te staan. Dat leidde tot grotere aandacht voor het verbeteren, verhelderen en standaardiseren van (de procedure van) de wettelijke controle om die te laten voldoen aan aanvaardbare eisen van kwaliteit.

In tegenstelling tot de onafhankelijke, (semi)private IASB, ressorteert de IAASB onder de auspiciën van de *International Federation of Accountants* (IFAC). In de afgelopen jaren zijn de processen en structuur van de IAASB enigszins gewijzigd om de onafhankelijkheid en robuustheid van standaarden te garanderen (King & De Beer 2018). Vergelijkbare acties werden ondernomen op het gebied van ethiek (waarvoor een eigen gremium is, *IESBA*) en accountancy onderwijs (*IAESB*). Sinds 2002 kunnen bijvoorbeeld ook niet auditors gekozen worden in het bestuur van de IAASB. Met betrekking tot het bestuur zijn verschillende veranderingen doorgevoerd om op grotere afstand te komen van de accountancyprofessie: denk aan het toelaten van toezichthouders in vergaderingen. Daarnaast heeft de *Public Interest Oversight Board (*PIOB) een expliciete taak om ervoor te zorgen dat standaarden worden ontwikkeld die het publieke belang dienen.

1.3 Het standaardisatieproces

1.3.1 Standaardiseren als regulering en wetgevingspraktijk

Het opstellen van standaarden – *standaardiseren* – zien we niet zozeer als een afgebakend technisch proces, maar veel eerder als een specifieke vorm van regulering en wetgeving. Gezien de grote (wettelijke en professionele) druk op organisaties om specifieke standaarden te gebruiken, is standaardisatie een kernonderdeel van de maatschappij dat zich in alle openheid in de publieke sfeer dient af te spelen (zie ook Brunsson & Jacobsson, 2000). Wanneer organisaties het inzicht in hun financiële waarde verplicht op een bepaalde manier moeten rapporteren, dan is het cruciaal dat de regels aansluiten bij de behoefte die gebruikers van die informatie hebben.

Standaarden zijn veelal technisch van aard. Desalniettemin worden zij opgesteld in een proces dat allesbehalve technisch is (vgl. Botzem, 2012). Het standaardisatieproces, waarop we in hoofdstuk 3 nader inzoomen, wordt beïnvloed door de aanwezigheid van specifieke actoren en de manier waarop besluiten worden genomen (Brunsson & Jacobsson, 2000). Zeker wanneer de impact van de standaarden groot is (bijvoorbeeld als standaarden verplicht voorgeschreven zijn, of als fouten of fraude grote impact hebben op de maatschappij) is het belangrijk dat er een transparant proces is, dat zich in de openbaarheid afspeelt. Het is belangrijk dat naast de experts, ook andere belangengroepen (verschaffers, gebruikers, representanten van het publieke belang) kunnen participeren in het agenderen van thema's en vormgeven van aangewezen standaarden.

1.3.2 De totstandkoming van een verslaggevingstandaard (door IASB)
Op mondiaal niveau worden verslaggevingstandaarden ontwikkeld door de *International Accounting Standards Board* (IASB). De IASB is een onafhankelijke, private stichting, ingeschreven in de Amerikaanse staat Delaware. Het proces om te komen tot een nieuwe *verslaggevingstandaard* begint in het algemeen met een onderzoek waarbij de IASB bestudeert welke problemen er precies zijn, wat mogelijke oplossingen zijn en of een nieuwe standaard bijdraagt aan het wegnemen van het probleem. Dit onderzoek resulteert in een *Discussion Paper* (DP), waarop iedereen feedback kan geven. Als uit de consultatie naar voren komt dat er in accountingtermen een probleem is dat vraagt om een nieuwe of gewijzigde standaard, dan besluit het bestuur van de IASB om door te gaan naar een volgende fase.

In deze fase doet een projectteam van de IASB een eerste voorstel van hoe de standaard eruit komt te zien, de zogenaamde *Exposure Draft* (ED). Deze ED komt tot stand op basis van de DP, de feedback daarop en gesprekken die het projectteam van de IASB verder voert met bijvoorbeeld verschaffers (de organisaties die de *financial statements* opstellen), gebruikers en accountants. Het ontwikkelen van de ED gebeurt in alle openheid (iedereen kan bijvoorbeeld live meekijken met de bestuursvergaderingen, notulen van vergaderingen zijn openbaar). Vervolgens wordt de ED voorgelegd aan het publiek ter consultatie. Iedereen kan reageren, in de praktijk gebeurt dit via zogenaamde *Comment Letters* (CL). In veel gevallen worden deze geschreven door experts (werkzaam bij accountantskantoren of grote organisaties). Daarnaast consulteert de IASB proactief enkele overkoepelende gremia (zie hoofdstuk 3) en *stakeholders* van over de hele wereld. Een van de belangrijkste *checks* (voor Nederland en de EU) is bij de *European Financial Reporting Advisory Group* (EFRAG). De EFRAG adviseert de EC over het al dan niet voorschrijven van een nieuwe standaard in de landen van de EU. Op basis van deze consultatie wordt de ED al dan niet aangepast. Uiteindelijk kiest het bestuur van de IASB of wijzigingen wel of niet worden doorgevoerd. Het bestuur bepaalt hoe een definitieve standaard eruitziet, en vanaf welk moment deze gaat gelden. De Europese Commissie besluit vervolgens in hoeverre en per wanneer de standaard in de EU van toepassing wordt verklaard.

Ook na de invoering blijft de IASB betrokken door toe te zien op de implementatie en te kijken of de standaard de gewenste uitkomsten heeft. Mochten er toch problemen zijn, dan kan de *IFRS Interpretation Committee* (IFRIC) besluiten om interpretaties te expliciteren. Verder volgt er altijd een *'Post-implementation Review'*, ongeveer twee jaar na de invoering van de standaard, om te kijken of beoogde doelstellingen worden behaald en zo niet, of amendementen overwogen moeten worden.

1.3.3 De totstandkoming van een audit standaard (door IAASB)
Auditstandaarden worden ontwikkeld door de *International Audit and Assurance Board* (IAASB). De IAASB benadrukt haar onafhankelijkheid en opereert onder de auspiciën van de internationale beroepsorganisatie van accountants (*International Federation of Accountants*, IFAC). Het ontwikkelen van een audit-standaard begint met een projectvoorstel. Deze voorstellen ontlenen prioriteit aan de strategie/het werkplan van de IAASB. Een voorstel wordt voorgelegd aan de *Steering Committee* (SC) die adviseert over strategische en operationele vraagstukken. In het voorstel zit ook de aanstelling van een *Project Task Force* die aan de hand van het projectvoorstel een *paper* schrijft waarin de belangrijkste thema's en problemen worden geïdentificeerd en waarin aanbevelingen voor oplossingen worden gegeven. Als het voorstel verder is uitgewerkt wordt het meermaals besproken in de *Standard Setting Board Coordination* (SSB) en de *Consultative Advisory Group* (CAG). De feedback van de SSB en de CAG wordt meegenomen en gezamenlijk vormt dit de basis voor de *Exposure Draft* (ED). De initiële ED wordt voorgelegd aan en goedgekeurd door de board, voordat ze op de IFAC-website wordt gepubliceerd. Het publiek krijgt vervolgens drie a vier maanden de tijd om te reageren en om *Comment Letters* in te sturen.

Na de consultatie gaat de *Project Task Force* aan de slag met de ontvangen *feedback* en worden aanpassingen gedaan. Wederom wordt dit meerdere keren besproken met de SSB en CAG. Na de consultatie wordt overgegaan tot het goedkeuren van de standaard. Deze goedkeuring wordt gegeven door de SSB (met een tweederde meerderheid). Bij goedkeuring wordt een apart document gepubliceerd (*Basis for Conclusions*) waarin wordt uitgelegd hoe de commentaren van het publiek zijn meegenomen, welke keuzes uiteindelijk gemaakt zijn en waarom deze keuzes gemaakt zijn. Een standaard kan alleen in werking treden als de *Public Interest Oversight Board* (PIOB) heeft geconcludeerd dat het proces goed is verlopen en dat er rekening is gehouden met het publiek belang.

De *SSB* neemt tijdens het proces de leiding, door het projectvoorstel, de ED en de uiteindelijke standard goed te keuren, maar het proces staat onder toezicht van de PIOB. De PIOB bestaat sinds 2005 en is opgericht om erop toe te zien dat standaarden op een transparante manier tot stand komen en dat het publiek belang wordt gediend. De PIOB is een gezamenlijke inspanning van IFAC, IAASB, IAESB, IESBA en IFAC's Compliance Advisory Panel.

In dit hoofdstuk hebben we de relevante begrippen en thema's beschreven die nodig zijn om context van accountingstandaardisatie te begrijpen. In hoofdstuk 2 ontwikkelen we een netwerkkaart waarin we de feitelijke participatie van

actoren (inclusief B4 accountants) weergeven. In hoofdstuk 3 gaan we in op de dynamiek van het standaardisatieproces, en de mate waarin B4 accountants daarop invloed (kunnen) uitoefenen.

Hoofdstuk 2
Spinnen in het web?

Het doel van ons onderzoek is het inzichtelijk maken waar accountants zich bevinden in het standaardisatieproces, alsmede het inzichtelijk maken wat hun invloed is op de totstandkoming van standaarden. In het vorige hoofdstuk hebben we de domeinen *financial accounting* en *auditing* verkend en hebben we verduidelijkt wat we verstaan onder (accountancy) standaardisatie. In dit hoofdstuk leggen we de *aanwezigheid* bloot van betrokken stakeholders waaronder B4 accountants. In het volgende hoofdstuk kijken we specifiek naar de *invloed* van die actoren.

2.1 Uitgangspunten netwerkkaart

Dit hoofdstuk gaat over de feitelijke aanwezigheid van B4 accountants in het standaardisatienetwerk. Om te komen tot het gewenste inzicht maken we een zogenaamde netwerkkaart. Deze netwerkkaart focust op de belangrijkste gremia die een rol spelen bij het opstellen van *internationale accountancy-standaarden*. We kijken naar de feitelijke normstellers, maar ook naar andere gremia die daarbij een rol spelen. Deels vinden regelgeving en standaardisatie in Nederland plaats, vooral op het gebied van externe verslaggeving. *Titel 9 van het Burgerlijk Wetboek* (BW Boek 2 Titel 9, art 360 – 455) stelt bijvoorbeeld regels en eisen aan de inrichting en omvang van de jaarrekening. Daarnaast zijn RJ-standaarden sterk normstellend voor niet-beursgenoteerde controleplichtige Nederlandse organisaties.

Dit is anders voor auditstandaarden, waar het ontwerpen van standaarden een internationale aangelegenheid is die zich grotendeels buiten ons land afspeelt. De netwerkkaart focust daarom niet alleen op Nederlandse gremia, maar ook op internationale normstellers, besturen en andere organen. Sterker, omdat de opdracht van de CTA gaat over de wettelijke controle, hebben we met name gefocust op de internationale netwerken van accountancystandaardisatie. Desalniettemin nemen we enkele belangrijke Nederlandse gremia en actoren wel mee in de analyse. Daarnaast presenteren we de Nederlandse gremia en actoren zo goed mogelijk in de netwerkkaart (ook als zij slechts in beperkte mate direct gerelateerd zijn aan de internationale normstelling).

Gremia in de netwerkkaart zijn geselecteerd op basis van hun zichtbaarheid en formele betrokkenheid in het internationale standaardisatieproces. Feitelijk zijn we begonnen met de IAASB (audit) en de IASB (externe verslaggeving), van waaruit we zijn gaan *snow ballen* totdat we de belangrijkste gremia in beeld

hadden. De uiteindelijke selectie is tot stand gekomen op basis van gesprekken met experts (normstellers, accountants, hoogleraren en toezichthouders).

In lijn met de behoefte van de CTA kijken we vooral naar de aanwezigheid van de B4 accountants in het standaardisatienetwerk. We brengen weliswaar alle actoren op een vergelijkbare (en verifieerbare) wijze in beeld, in de analyse gaan we nadrukkelijker in op de aanwezigheid van accountants van Deloitte, EY, KPMG en PWC. De actoren zijn achterhaald door gebruik te maken van openbare bronnen, vaak boden websites, *LinkedIn*-profielen, etc. accurate informatie. Waar nodig zijn hebben we via andere kanalen meer informatie gekregen, zoals via notulen, projectvoorstellen of door de betreffende instanties te verzoeken om de benodigde informatie te delen.

2.2 Belangrijkste gremia in de netwerkkaart

In paragraaf 2.4 presenteren we de netwerkkaart waarin de 18 belangrijkste gremia van het internationale standaardisatienetwerk zijn opgenomen. Hieronder lichten we de gremia toe (in alfabetische volgorde) die een plek hebben in onze netwerkkaart. De netwerkkaart bestaat uit gremia op het gebied van externe verslaggeving en audit. Sommige gremia hebben een rol in beide standaardisatiepraktijken.

Tabel 2.1 Toelichting gremia

Gremium	Toelichting
AE	*Accountancy Europe*. Accountancy Europe is de Europese koepel-organisatie van beroepsorganisaties van accountants. Accountancy Europe telt 51 leden uit 36 landen, waaronder alle lidstaten van de EU. Accountancy Europe gebruikt de dagelijkse ervaringen van accountants vanuit heel Europa bijvoorbeeld om het politieke debat te voeden, punten te agenderen of belangen te vertegenwoordigen.
CJV	*Commissie Jaarverslaggeving (onderdeel van NBA).* De CJV adviseert het bestuur van de NBA over vaktechnische vraagstukken op het terrein van externe verslaggeving. Dit houdt onder andere in dat de CJV nieuwe ontwikkelingen binnen dit terrein signaleert en ook reageert op discussie papers van gezaghebbende instanties. Tevens bevordert de CJV een goede beroepsuitoefening door de registeraccountant.
EFRAG	*European Financial Reporting Advisory Group*. De EFRAG adviseert de Europese Commissie over goedkeuring van internationale verslaggevingsstandaarden (IFRS) voor gebruik binnen Europa. De missie van EFRAG is om het Europese publiek belang te dienen door een standpunt in te nemen over financiële verslaggeving en door er voor te zorgen dat deze standpunten goed worden overwogen in het standaard setting proces van de IASB.
ESMA	*Europese Autoriteit voor effecten en markten (ESMA)*. De ESMA is de koepelorganisaties van alle financiële autoriteiten van de lidstaten van de EU. Deze onafhankelijke instantie streeft naar het beschermen van de belegger en orde en stabiliteit op de financiële markten
IAASB	*International Auditing and Assurance Standards Board*. De IAASB is een onafhankelijke normbepalende instantie die het algemeen belang

	dient door internationale normen van hoge kwaliteit vast te stellen voor auditing, kwaliteitscontrole, beoordeling, andere assurance en aanverwante diensten, en door de convergentie van internationale en nationale normen
IAESB	*International Accounting Education Standards Board*. De IAESB is een onafhankelijke normbepalende instantie die het algemeen belang dient door normen vast te stellen op het gebied van professionele boekhoudkundige opleidingen die technische competentie en professionele vaardigheden, waarden, ethiek en attitudes voorschrijven
IASB	*International Accounting Standards Board*. De IASB is verantwoordelijk voor het opstellen en beheren van de volgende internationale standaarden voor financiële verslaggeving: International Accounting Standards (IAS) en International Financial Reporting Standards (IFRS)
IESBA	*International Ethics Standards Board voor Accountants*. De IESBA is een onafhankelijke normbepalende instantie die het algemeen belang dient door voor professionele accountants wereldwijd robuuste, internationaal geëigende ethische normen vast te stellen, met inbegrip van onafhankelijkheidsvereisten voor accountants. Deze zijn opgesteld in de Code of Ethics voor accountants
IFIAR/SC	*International Forum of Independent Audit Regulators*. Samenwerkingsverband van 55 internationale onafhankelijke audit-toezichthouders die opkomt voor de belangen van het publiek in het algemeen en investeerders in het bijzonder. We kijken binnen IFIAR specifiek naar de Standards Coordinating Working Group (SC) die het forum gebruikt om inzichten en zorgen te delen over standaarden van de IAASB en IESBA.
IFAC	*International Federation of Accountants*. IFAC is de internationale organisatie voor de audit professie gericht op het dienen van het publiek belang door het versterken van de professie en bij te dragen aan het ontwikkelen van sterke economieën. Daarbij ondersteunt de IFAC het ontwikkelen en implementeren van standaarden
IOSCO/MG	*International Organisation of Securities Commissions*. IOSCO is het orgaan dat de toezichthouders op het gebied van effecten van de wereld samenbrengt en normen stelt voor effectenregulering. We kijken binnen IOSCO specifiek naar de Monitoring Group (MG) die vanuit het publieke belang bijdraagt aan de ontwikkeling van zinnige en kwalitatieve auditstandaarden.
IPSASB	*International Public Sector Standards Board*. De IPSASB werkt aan verbetering van de financiële rapportage over de hele wereld door de ontwikkeling van internationale standaarden voor jaarrekeningen voor gebruik door overheden en andere publieke entiteiten over de hele wereld.
FASB	*Financial Accounting Standards Board*. De FASB is een onafhankelijke non-profitorganisatie die financiële accounting- en rapportage-standaarden (GAAP) vaststelt voor publieke en private organisaties en not-for-profits
MCA	*Monitoring Commissie Accountancy*. De MCA is in 2015 ingesteld en is aan het werk om de geloofwaardigheid en het gezag van de accountancysector te helpen herstellen. De commissie monitort de invoering, werking en gevolgen van voorgestelde maatregelen om de sector te verbeteren.
NBA	*Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants*. De NBA is de bij wet ingestelde organisatie die de belangen van de maatschappij

	en het accountantsberoep dient. De NBA ondersteunt accountants hun cruciale rol in de maatschappij te vervullen.
PIOB	*Public Interest Oversight Board (onderdeel van IFAC)*. De PIOB treedt op als onafhankelijke toezichthouder bij de totstandkoming van standaarden. Hierbij kijkt de PIOB met name naar de kwaliteit van standaarden en houdt het publiek belang in het oog, om zo de transparantie en integriteit van de professie te vergroten
RJ	*Raad voor de Jaarverslaggeving*. De Nederlandse RJ heeft als doel de kwaliteit van de externe verslaggeving van organisaties en bedrijven in Nederland te bevorderen. De Raad geeft invulling aan de doelstelling door het publiceren van 'Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving' en 'RJ-Uitingen' en brengt advies uit aan de overheid en regelgevende instanties zoals de IASB en EFRAG
SPB	*Stuurgroep Publiek Belang (onderdeel van NBA)*. De SPB moet een verdere impuls te geven aan de duurzame kwaliteitsverbetering van de accountantscontrole. Dit doet zij door het opstellen van en meerjarige prioriteitsagenda, het uitvoeren van een probleem-oorzaak analyse en het toezien op en sturing geven aan de uitvoering van een veranderagenda

2.3 Legenda netwerkkaart

De netwerkkaart die we in figuur 2.4 presenteren bestaat uit een aantal vormen, lijnen en kleuren. In deze paragraaf verklaren we de verschillende onderdelen. Ten eerste is de netwerkkaart opgebouwd uit een aantal ringen. De binnenste ring bestaat uit internationale gremia die concrete standaarden ontwikkelen en vaststellen op het gebied van externe verslaggeving, audit, ethiek en (accounting) onderwijs. Deze gremia – met name de IASB en de IAASB – vormen het hart van het internationale standaardisatienetwerk. De tweede ring bestaat uit gremia die daarbij nauw betrokken zijn en die de ontwikkeling van standaarden op specifieke manieren kunnen bijsturen. De kans bijvoorbeeld, dat de IASB een standaard vaststelt zonder dat de EFRAG hiermee instemt is uiterst klein; dit zou immers betekenen dat die standaard niet omarmd zou worden door de EC. In de derde ring staan gremia die zowel internationaal als nationaal een bijdrage leveren aan de ontwikkeling van standaarden. De standaarden van de Amerikaanse FASB zijn in ons land weliswaar niet van toepassing, toch stuurt de FASB via afstemmingsoverleg met de IASB mee bij de ontwikkeling van specifieke standaarden. Anderzijds heeft de Nederlandse NBA een cruciale rol bij het vertalen en van toepassing verklaren van auditstandaarden voor gebruik in Nederland. Buiten deze drie ringen bevindt zich nog een groot aantal gremia dat meer op afstand betrokken is bij de ontwikkeling van internationale standaarden. We maken deze partijen wel zichtbaar maar gaan er niet uitgebreider op in.

Binnen de drie ringen zijn verschillende gremia opgenomen. Gremia worden weergegeven door blokken (☐) en verwijzen zoals gezegd naar organisaties (of specifieke onderdelen daarvan, denk aan het bestuur van de IASB of een

specifieke commissie van IOSCO) in de standaardisatiepraktijk. De vierkanten hebben een verschillende kleur: rood voor de eerste ring, geel voor de tweede ring, grijs voor de derde ring. Hoe groter een vierkant, des te belangrijker het gremium (afgezet tegen de impact van de standaard).

Bolletjes (•) vertegenwoordigen de actoren die een rol spelen in het opstellen van standaarden. Een actor komt één keer voor in de netwerkkaart; ook als die lid is van meerdere gremia (dit wordt verduidelijkt met lijnen, zie hieronder). Rode bolletjes verwijzen naar een B4 kantoor.

De lijnen (–) vertegenwoordigen een relatie tussen een actor (een persoon van een organisatie) en een gremium. Er zijn drie type lijnen: (1) Een regulier lidmaatschap wordt weergegeven met een dunne, doorgetrokken lijn. (2) Wanneer één organisatie meerdere vertegenwoordigers in hetzelfde gremium heeft, dan maken we dat duidelijk met een dikkere, doorgetrokken lijn. (3) Het lidmaatschap van sommige gremia betreft een fulltime positie (bijvoorbeeld van de IASB). In die gevallen hebben we de laatste werkgever van de betreffende actor gebruikt. We maken dit duidelijk met een dunne stippellijn. Een dikkere stippellijn betekent dat er meerdere leden voorheen verbonden waren aan de specifieke actor. Rode lijnen verwijzen naar een relatie met een B4 kantoor.

2.4. Drie ringen van de netwerkkaart

Aan het eind van dit hoofdstuk presenteren we (in figuur 2.4) de volledige netwerkkaart en visualiseren we de aanwezigheid van de B4 accountants. Hieronder werken we in verschillende paragrafen toe naar die volledige kaart. We laten per ring de belangrijkste gremia zien en maken duidelijk welke actoren lid zijn van een specifiek gremium. Ook beschrijven we de onderlinge relaties tussen de gremia en de actoren. Voor de leesbaarheid is de volledige netwerkkaart in groter formaat bijgevoegd in bijlage 1.

2.4.1 Ring 1: Internationale normstellende gremia

De binnenste ring is de kern van het internationale standaardisatienetwerk. In deze ‘eerste ring’ zijn de gremia opgenomen die de taak/mogelijkheid hebben om bepaalde standaarden vast te stellen. Dit zijn de kerngremia in het standaardisatienetwerk. In de eerste ring onderscheiden we vijf internationale normstellers: IASB (die standaarden opstelt voor externe verslaggeving), IAASB (audit), IPSASB (publieke sector), IESBA (ethiek), en IAESB (accounting onderwijs). Zie figuur 2.1 voor een visueel overzicht. Onderstaande figuren zijn in betere kwaliteit als aparte bijlage opgenomen bij dit onderzoeksrapport.

Het bestuur van de **IAASB** heeft 18 leden. Hoewel het bestuur uit verschillende bloedgroepen bestaat, is er een grote aanwezigheid van accountants/auditors. 12 leden zijn te duiden als accountant, waarvan het merendeel werkt bij een privaat accountantskantoor (8 actoren, werkzaam bij EY, Deloitte, RSM, Grant Thornton, KPMG en PWC). De overige accountants werken bijvoorbeeld bij de globale (ACCA) of nationale beroepsorganisatie (Noorwegen, Japan). De overige leden hebben een verschillende en uiteenlopende achtergrond in de wetenschap (universiteiten van Ulm en NSW) of anderszins (als gebruiker, toezichthouder of nationale normsteller).

Het bestuur van de **IASB** heeft 14 leden. Deze leden hebben verschillende achtergronden. Het sterkst vertegenwoordigd zijn nationale normstellers (uit Duitsland, China en het Verenigd Koninkrijk), accountants (KMPG, PWC en Mazars) en wetenschappers (Universiteiten van Kookmin, UWA en Waterloo). Andere leden hebben een achtergrond als opsteller (Xerox, Sumitomo), gebruiker (bank) of zijn anderszins verbonden aan het domein (politicus, IFRS-stichting).

Figuur 2.1 Gremia in de eerste ring

Het bestuur van de **IPSASB** heeft 18 leden. In dit bestuur hebben eveneens veel leden (11) een achtergrond als accountant. In tegenstelling tot de IAASB zijn de leden echter niet zozeer verbonden aan accountantskantoren (drie leden zijn gerelateerd aan EY, PWC en Deloitte) maar aan nationale auditorganen, meest in het oog springend de nationale kantoren van de Auditor General in Canada, Nieuw-Zeeland, Zuid-Afrika, Frankrijk, Nigeria en Oostenrijk). De overige leden

zijn bijvoorbeeld afkomstig van nationale normstellers (Canada, Panama of Brazilië) en de wetenschap (universiteiten van Molise en Colorado).

Het bestuur van de **IESBA** heeft op dit moment 17 leden. Een groot aantal leden is werkzaam als accountant bij een privaat kantoor (11 actoren, werkzaam bij grote kantoren als EY, KPMG, PWC, Deloitte, Grant Thornton of kleinere gemengde kantoren zoals Juenemann LLP, Hemming Morse LLP of BSR Auditing). Vier leden hebben een wetenschappelijke positie (bij de universiteiten van Athene, Makarere, ANU en Hitotsubashi) en één lid is werkzaam bij een gebruiker (Barclays).

Het bestuur van de **IAESB** tot slot heeft 18 leden. Er zijn duidelijk twee groepen te onderscheiden in dit bestuur. Aan de ene kant is er een groep accountants (9) die werkt bij private kantoren (PWC, Deloitte, KPMG, EY, BDO) of nationale beroepsorganisatie (Sri Lanka, Kenia). Aan de andere kant is er een grote wetenschappers werkzaam bij de universiteiten van Tennessee, Monterrey, Robert Gordon, Waseda, Beiroet, South Indiana en Indonesia. Een lid werkt bij een nationale examinator in Kenia.

2.4.2 Ring 2: Gremia dicht op de normstellers

De tweede ring is ook een cruciaal onderdeel van het standaardisatienetwerk. In tegenstelling tot de gremia in de eerste ring, kunnen gremia in de tweede ring zelfstandig geen internationale standaarden vaststellen. Desalniettemin leveren zij een belangrijke bijdrage, bijvoorbeeld omdat hun 'instemming' nodig is voor het gebruik van een standaard. De gremia in de 'tweede ring' duiden we daarom als meesturende gremia. In de tweede ring onderscheiden we vijf gremia: EFRAG (die de Europese Commissie adviseert over adoptie van IFRS standaarden binnen de EU), PIOB (die moet instemmen met de inhoud van standaarden die onder de IFAC vlag worden ontwikkeld), IFIAR/SC (die inzichten en zorgen van toezichthouders over audit en ethische normen inbrengt), IOSCO/MG (die onder andere gericht is op het duurzaam versterken van de ontwikkeling van audit standaarden en het toezicht daarop) en ESMA (die controleert of oob-organisaties en auditors standaarden goed toepassen). Zie figuur 2.2 voor een visueel overzicht van de tweede ring.

Het bestuur van de **EFRAG** bestaat uit 17 leden. De leden hebben verschillende achtergronden. Een deel van het bestuur bestaat uit accountants (7 actoren werken bij private kantoren, zoals Deloitte, KPMG, PWC en DCA accountants). Daarnaast zijn gebruikers vertegenwoordigd door actoren (4) die bijvoorbeeld werken bij banken (Caixa, Deutsche) of investeringsmaatschappijen. Overige leden zijn nationale normstellers (Frankrijk, Zweden), opstellers (Eni) of academicus (Universiteit Maastricht, die vanuit de Nederlandse RJ zitting heeft).

Het bestuur van de **PIOB** bestaat uit negen leden. De meeste leden hebben een achtergrond als toezichthouder (4 actoren, uit Duitsland, Singapore, Canada en de Europese Commissie) of wetenschapper (4 actoren, van de universiteiten van Gent, Leuven, Dublin en Keio). Eén lid heeft een achtergrond in de accountancy en werkte tot enige tijd geleden bij EY.

Het bestuur van de Standards Coordination Working Group van de IFIAR (**IFIAR SC**) bestaat uit twaalf leden, allen toezichthouders op de audit professie. De voorzitter van IFIAR/SC werkt bij het *Haut conseil du commissariat aux comptes* in Frankrijk. De overige leden komen vertegenwoordigen de audit toezichthouders uit Australië, Brazilië, Canada, Duitsland, Italië, Japan, Nederland, Zuid-Afrika, Spanje, het Verenigd Konikrijk en de VS.

Figuur 2.2 Gremia in de tweede ring

Het bestuur van de Monitoring Group van IOSCO (**IOSCO/MG**) bestaat uit acht leden. Zes leden duiden we als toezichthouder en zijn afkomstig van het Basel Committee on Banking Supervision, Financial Stability Board, International Association of Insurance Supervisors, International Forum of Independent Audit Regulators, International Organization of Securities Commissions, en de Securities & Exchange Committee (voorzitter). Daarnaast hebben de Europese Commissie en de Wereldbank een plek in de Monitoring Group.

De management board van de **ESMA** bestaat uit tien leden. Zes leden zijn werkzaam bij een toezichthouder (in Duitsland, Spanje, Frankrijk, Ierland, Portugal of Zweden). Drie leden zijn fulltime werkzaam bij de ESMA (en komen uit Nederland, Engeland/Duitsland en Finland). De EC is *non-voting member* van de ESMA management board.

2.4.3 Ring 3: Gremia op enige afstand van de normstellers

De derde ring is de buitenschil van het standaardisatienetwerk. Gremia in deze ring hebben geen mogelijkheid om internationale standaarden op te stellen en evenmin zijn zij in staat om normstellende gremia echt bij te sturen. Toch dragen gremia in de 'derde ring' zeker bij aan de ontwikkeling van standaarden, bijvoorbeeld door het mobiliseren van accountants of opstellers om via het *due process* inspraak te leveren op concept standaarden (*exposure drafts*) of door specifieke thema's aan te dragen voor agendering en bespreking door de normstellers.

In de derde ring onderscheiden we acht gremia. Deels zijn deze internationaal, maar hier bevinden zich ook de Nederlandse gremia. De internationale gremia in de derde ring zijn: FASB (die standaarden vaststelt voor Amerikaanse organisaties), AE (die 51 beroepsorganisaties uit 36 landen vertegenwoordigt) en IFAC (die als beroepsgroep de belangen van accountants vertegenwoordigt). De nationale gremia zijn: RJ (die de kwaliteit van de externe verslaggeving wil bevorderen en nationale normen stelt), NBA (die opkomt voor de belangen van de beroepsgroep in Nederland, maar die ook de auditstandaarden van toepassing kan verklaren voor gebruik binnen Nederland), MCA (die de geloofwaardigheid en het gezag van de accountancysector helpt te herstellen), CJV (die het bestuur van de NBA adviseert over vaktechnische vraagstukken rond externe verslaggeving) en SPB (die de kwaliteit van de wettelijke controle wil verbeteren). Zie figuur 2.3 voor een visueel overzicht van de derde ring.

Het bestuur van de **FASB** bestaat uit zes leden. Verschillende groepen zijn in het bestuur te onderscheiden. Twee leden hebben een achtergrond als gebruiker: zij kwamen van investeringsmaatschappijen (Lazard, Calson). Twee andere leden zijn accountant, opmerkelijk werkten ze eerder beiden bij Deloitte. De overige twee leden komen uit de wetenschap (Universiteit van Utah) en het bedrijfsleven (opsteller, Cummins).

Het bestuur van **AE** bestaat uit 12 leden, vrijwel allemaal geregistreerd als accountant. Vijf leden werken als accountant bij een groot kantoor (KPMG, PWC, EY, Deloitte). Vier leden werken als accountant/expert bij een kleiner kantoor (JPA, Solidoro) of een nationale beroepsorganisatie of organisatie (ACCA, CFE). Een lid werkt als wetenschapper (Universiteit Ulm). Voor zover wij

kunnen beoordelen zijn twee leden fulltime bestuurder en hebben zij daarnaast geen verwante aanstelling.

Het bestuur van de **IFAC** bestaat uit 22 leden. De meeste leden (15) zijn werkzaam als accountant. Zeven leden werken bij de grote kantoren (EY, KPMG, Deloitte), acht leden werken bij een middelgroot/kleiner kantoor (BDO, Mauldin & Jenkins, Postlethwaithe & Netterville, Moore Stephens, McEvoy Craig, Akdan) of de beroepsorganisatie (China, ACCA). Drie leden zijn wetenschapper (Yonsei, Barilum, Macquarie) en twee leden zijn te duiden als opsteller (Asia Petroleum, Anglogold Ashanti).

Het bestuur van de **RJ** bestaat uit negen leden. Drie leden werken als accountant bij een privaat kantoor (Deloitte, PWC, JAN) en evenveel leden zijn te duiden als gebruiker (PGGM, Eumedion, freelancer). De overige leden zijn wetenschappers (Universiteit Maastricht, Radboud) of opsteller (NN).

Het bestuur van de **NBA** bestaat uit zeven leden. Alle leden zijn geregistreerd accountant (RA/AA). Drie leden zijn verbonden aan een accountantskantoor (Deloitte, EY en Borrie), vier leden zijn (al dan niet als accountant) werkzaam bij een (semi)publieke organisatie (UW, SVB) of private organisatie (Farijs, MKB Kredietcoach).

Figuur 2.3 Gremia in de derde ring

De **MCA** bestaat uit vijf leden. Deze zijn ofwel werkzaam als bestuurder/commissaris (3), ofwel verbonden als wetenschapper aan een universiteit (Tilburg, Nyenrode). In het bestuur zitten geen accountants die verbonden zijn aan een (groot) kantoor.

De **CJV** bestaat uit negen leden. Met uitzondering van één lid – een wetenschapper aan de Universiteit van Tilburg – zijn alle leden als accountant werkzaam bij een privaat kantoor. Dit zijn overwegend grote kantoren (EY, PWC, KPMG en Deloitte) maar ook middelgrote en kleinere kantoren (Grant Thornton, JAN).

De **SPG** bestaat uit 13 leden. Met uitzondering van één lid – een medewerker van de beroepsorganisatie – zijn alle leden als accountant werkzaam bij een privaat kantoor. Vijf leden werken bij de big four kantoren, zeven leden werken bij een middelgroot of kleiner kantoor (Mazars, Grant Thornton, BDO, BTB, De Jong & Laan, JAN, AcconAVM).

2.5 Volledige netwerkkaart

Als we de drie ringen in samenhang presenteren, ontstaat er een complex netwerk waarin achttien gremia hun eigen bijdrage leveren aan de totstandkoming van accountancystandaarden (zie figuur 2.4). Naast de kern-gremia zijn er op grotere afstand nog andere organen en personen betrokken bij de ontwikkeling van standaarden. Om een compleet beeld te geven, noemen we die partijen wel in de onderstaande netwerkkaart; we gaan op die actoren echter niet nader in.

In lijn met de behoefte van de CTA (om inzicht te krijgen in de aanwezigheid van B4 accountants in het netwerk hebben we naast de kerngremia expliciet die accountantskantoren opgenomen. De andere actoren – die wel zichtbaar zijn in de ‘deelnetwerkkaarten’ – zijn niet opgenomen in het totaaloverzicht om de leesbaarheid van de netwerkkaart te vergroten.

Figuur 2.4 Aanwezigheid big four accountants in het standaardisatienetwerk (zie bijlage 1 voor een overzicht in groot formaat)

2.5 Duiden van het standaardisatienetwerk

In het eerste deel van dit hoofdstuk hebben we een feitelijke beschrijving van het standaardisatienetwerk gepresenteerd. In deze paragraaf analyseren we de gegevens tegen de achtergrond van de vraag van de CTA (om inzicht te krijgen in de *aanwezigheid* van B4 accountants in het netwerk). De analyse gaat eerst in op de generieke kenmerken van stakeholders in het netwerk (2.5.1) en presenteert daarna de belangrijkste bevindingen ten aanzien van de B4 accountants in paragraaf 2.5.2. In paragraaf 2.5.3 presenteren we nog enkele andere opvallende punten.

2.5.1 Actoren in het netwerk

De netwerkkaart laat zien dat het standaardisatienetwerk van internationale accountancystandaarden bestaat uit 18 gremia. In totaal zijn er 224 actoren actief in het netwerk. Zij werken bij 149 verschillende organisaties (meerdere mensen van eenzelfde organisatie kunnen lid zijn van een gremium, bijvoorbeeld: drie actoren in het netwerk werken bij BDO). Bijna tweederde (61%) van alle actoren in het netwerk is man, 30% is vrouw (9% is wisselend,

bijvoorbeeld als gevolg van een zogenaamd 'q.q.-lidmaatschap' dat gerelateerd is aan een organisatie).

Figuur 2.5 Geografische spreiding van actoren in het netwerk

Het grootste deel van de actoren is afkomstig uit Europa, gevolgd door Azië/Oceanië en Noord-Amerika (zie figuur 2.5). Dit beeld wordt natuurlijk beïnvloed door het grote aantal Nederlandse gremia dat is opgenomen in het kader van dit specifieke onderzoek. Als we echter de Nederlandse gremia buiten beschouwing laten, zien we nog steeds een dominantie van dezelfde regio's. Afrika en Zuid-Amerika zijn het minst vertegenwoordigd.

De actoren in het netwerk hebben verschillende achtergronden en expertises. In de literatuur (Botzem, 2012) is eerder een onderscheid gemaakt tussen vier verschillende 'bloedgroepen' in het IFRS-standaardisatienetwerk: *verschaffers* (bedrijven die de standaarden gebruiken om rapportages op te stellen), *accountants* (experts die adviseren bij het opstellen van rapportages of de wettelijke controle uitvoeren), *gebruikers* (bijvoorbeeld investeerders die werken bij banken of investeringsmaatschappijen) en *academici* (hoogleraren met een specifieke expertise). We voegen daar voor dit onderzoek *nationale normstellers* (personen die met hun organisatie verantwoordelijk zijn voor de lokale doorvertaling van standaarden) en *toezichthouders* (personen die toezien op het naleven van de standaarden) aan toe.

Figuur 2.6 laat zien dat de meeste actoren in het standaardisatienetwerk werken als *accountant*. De helft van alle actoren (49%) is als zodanig te duiden. Op enige afstand volgt de groep *toezichthouders* (16%) en *wetenschappers* (15%). *Verschaffers* (4%) en *gebruikers* (7%) zijn grotendeels afwezig in het netwerk. Dat is opvallend omdat nieuwe standaarden op hen de grootste impact hebben (verschaffers moeten op een andere manier rapporteren, gebruikers baseren

hun oordelen om wel of niet te investeren voor een deel op de informatie die zij vinden in rapporten die op een bepaalde manier zijn opgebouwd). De categorie *anders* (4%) bevat actoren die werken in aanpalende vakgebieden. Denk aan oud-politici of medewerkers van statistiekbureaus, opleidings-instituten of projectmanagers.

Figuur 2.6 Verschillende bloedgroepen in het netwerk

Figuur 2.7 Aanwezigheid van de bloedgroepen in elke ring

Als we dieper ingaan op de samenstelling van de actoren per ring (zie paragraaf 2.4) dan valt op dat de accountants met name in de eerste en derde ring sterk aanwezig zijn (zie figuur 2.7). Net iets meer dan de helft van de posities bij de internationale normstellers wordt ingevuld door *accountants* (54%). In de derde

ring is dat zelfs tweederde 67%). Opvallend is dat accountants in de tweede ring veel minder zichtbaar zijn, daar zijn vooral *toezichthouders* aan het aanwezig.

De 110 accountants in het netwerk werken overigens niet allemaal bij een commercieel accountantskantoor. Dit betreft wel veruit het grootste deel: 90 accountants werken bij een accountantskantoor. De overige accountants werken bijvoorbeeld bij beroepsorganisaties als de NBA, het Britse CIPFA of Accountancy Europe.

2.5.2 B4 accountants in het netwerk

Zoals gezegd bevinden er zich veel accountants in het standaardisatienetwerk. Bijna de helft (49%) van alle actoren is accountant. In totaal werken 90 van de 110 accountants bij een accountantskantoor. Figuur 2.8 laat zien dat ongeveer de helft (51%) van deze accountants werkzaam is bij Deloitte, EY KPMG of PWC. Andere accountants werken bij verschillende kleinere accountantskantoren. Enkele middelgrote accountantskantoren die duidelijker zichtbaar zijn in het netwerk zijn Grant Thornton, BDO en Mazars. Van de accountants die we hieronder niet geduid hebben als B4 accountant heeft een relatief klein aantal personen (14 in aantal) in 'een ver verleden' (meer dan tien jaar geleden) bij een B4 kantoor gewerkt.

Figuur 2.8 Accountants wel of niet werkzaam bij B4?

Ons onderzoek laat zien dat er 56 accountants namens Deloitte, EY, KMPG en PWC in het standaardisatienetwerk actief zijn. Dat is 25% van het totale aantal actoren in het netwerk (224 personen). B4 accountants hebben in *totaal 57*

connecties met de 18 gremia. We zien dat met name partners (85%) zitting nemen in de gremia. In tabel 2.2 laten we zien hoeveel connecties elk B4 kantoor heeft. We onderscheiden de connecties per ring.

Tabel 2.2 Connecties B4 kantoren en gremia per ring

	Ring 1	Ring 2	Ring 3	Totaal
EY	7	1	8	16
Deloitte	4	3	9	16
KPMG	4	2	8	14
PWC	4	1	6	11

Het onderscheid in ringen hebben we gemaakt omdat er verschil is in de rol en het belang van de verschillende gremia. Gremia in de eerste ring hebben een andere bevoegdheid dan de gremia in de derde ring. Als we meer duiding willen geven aan de partij die in potentie het meest in het hart van het netwerk is doorgedrongen (die de meeste 'waardevolle' connecties heeft), dan moeten we gewicht meegeven aan de connecties in de verschillende ringen. In tabel 2.3 laten we zo'n gewogen beeld zien. We kennen daarbij 3 punten toe aan gremia in ring 1, 2 punten aan gremia in ring 2 en 1 punt aan gremia in ring 3. De tabel laat zien dat EY in potentie het dichtst in het hart van het netwerk zit.

Tabel 2.3 B4 kantoren met de 'sterkste' connecties

	3 pt	2 pt	1 pt	Totaal
EY	21	2	8	31
Deloitte	12	6	9	27
KPMG	12	2	8	24
PWC	12	2	6	20

2.5.3 Slotanalyse

De gegevens laten overtuigend zien dat *accountants* nadrukkelijk aanwezig zijn in het standaardisatienetwerk, vooral in de eerste en derde ring. In de tweede ring zijn met name de *toezichthouders* sterk aanwezig. Een derde categorie stakeholders in het netwerk is de groep van *academici*. Zij zijn op twee actorgroepen na het meest aanwezig (15%). In lijn met eerdere discussies in de Tweede Kamer (zie brief 2016Z10402) over vermeende belangenverstrengeling van hoogleraren belastingrecht en fiscale economie (die vaak verbonden zijn aan de B4 kantoren) hebben we een specifieke analyse uitgevoerd ten aanzien van de achtergrond van de academici die zich in dit netwerk bevinden (zie figuur 2.9).

Van de 33 actoren die wij als *academicus* duiden, is slechts 1 persoon naast zijn baan bij een universiteit werkzaam als accountant bij een B4 kantoor. Van één

andere wetenschapper is een onderzoek deels gefinancierd door een ander B4 kantoor. Twee wetenschappers hebben eerder gewerkt bij een B4 kantoor. Op basis van onze data concluderen we dat de *academici in het internationale standaardisatienetwerk* op afstand opereren van de B4 kantoren.

Figuur 2.9 Connectie hoogleraren en B4 kantoren

Een thema dat wij niet onderzocht hebben in deze studie is de manier waarop de achttien gremia zijn georganiseerd en vooral de manier waarop zij worden gefinancierd. We zien een verschil in de organisatorische onafhankelijkheid van het normstellende gremium voor *verslaggeving* (IASB) en de *overige* normstellers (IAASB, IESBA, IAESB, IPSASB). De IASB is nadrukkelijk op afstand georganiseerd van de beroepsgroep terwijl de overige normstellers werken onder de auspiciën van de IFAC. Eerder onderzoek (o.a. Botzem, 2012; King & De Beer, 2018) laat zien dat gremia niet alleen bogen op de expertise van B4 accountants, maar dat de accountantskantoren ook een deel van de kosten voor hun rekening nemen. Informatie hierover is slechts summier beschikbaar. De onafhankelijkheid en financiering van deze gremia is al geruime tijd aandacht van debat, ook in Nederland (zie ook de rapporten van de *IOSCO Monitoring Group*).

2.6 Deelconclusies

In deze paragraaf presenteren wij de belangrijkste conclusies van het eerste deelonderzoek. De netwerkkaart laat de dominantie van *accountants* in het standaardisatienetwerk overtuigend zien, met name in de eerste en derde ring. Ongeveer de helft (49%) van alle actoren is accountant. Binnen de groep van accountants zijn de B4 kantoren het meest zichtbaar. Deze zichtbaarheid hangt samen met verschillende factoren (zie ook hoofdstuk 3). Bijvoorbeeld met de

technische expertise die noodzakelijk is om in aanmerking te komen voor een lidmaatschap van de genoemde gremia. Daarnaast speelt ook de grote internationale aanwezigheid van de B4 kantoren een rol.

De bijdrage van B4 kantoren is in veel gevallen direct: partners (en in mindere mate medewerkers) van deze kantoren zitten naast hun reguliere werk in een of meerdere gremia. Met hun kennis en aanwezigheid kunnen zij invloed uitoefenen op de totstandkoming van standaarden. Daarnaast is hun bijdrage indirect: de accountantskantoren financieren een groot deel van de gremia en meerdere personen in het netwerk hebben (in een ver verleden) gewerkt bij een van de B4 kantoren. De aanwezigheid van B4 accountants in het netwerk is potentieel risicovol. Zolang zoveel leden van (normstellende) gremia verbonden zijn aan de B4 kantoren, zullen zij nooit een al te kritische houding aannemen ten opzichte van hun eigen heerschappij.

Naast de sterke aanwezigheid van accountants laten de data ook een sterke afwezigheid zien van bepaalde actoren. Ten eerste de afwezigheid van *verschaffers*. Hierbij valt enerzijds te denken aan beursgenoteerde organisaties. Maar weinig organisaties nemen deel aan de gremia, terwijl ze die standaarden later zelf moeten gaan toepassen (externe verslaggeving) of er anderszins mee te maken krijgen (audit). Onduidelijk is waarom deze organisaties een passieve rol aannemen. Aan de andere kant zijn ook de interne auditors van de verschaffers onzichtbaar. Bedrijven vertrouwen minder dan voorheen uitsluitend op externe auditors om zekerheden te bieden (King & De Beer, 2018). Bedrijven hebben de afgelopen jaren veel geïnvesteerd in internal audit om bijvoorbeeld reputatieschade of financiële verliezen te voorkomen. Er zit een overlap tussen deze procedures (IIA-standaarden) en de procedures van de wettelijke controle (ISA-standaarden). Het is op zijn minst opmerkelijk dat interne auditors en accountants (werkzaam bij de opstellers) en hun kennis niet aan tafel zitten.

De gegevens tonen ook de grote afwezigheid aan van *gebruikers* van externe verslaggeving en controle daarvan – denk aan investeerders, banken of analisten. Hun afwezigheid is risicovol omdat hiermee minder gegarandeerd kan worden dat de informatie die resulteert uit gecontroleerde externe verslaggeving bruikbaar is voor de professionele gebruikers (en daarmee wellicht ook indirect voor het bredere publiek).

Hiermee komen we bij onze laatste deelconclusie, namelijk de focus op het publieke belang en de aanwezigheid van vertegenwoordigers hiervan in het netwerk. Er ontstaat steeds meer overeenstemming dat beursgenoteerde instellingen – en ook oob-organisaties in bredere zin – een significante impact

op de maatschappij hebben. Aandacht voor het publieke belang is dan ook zeker te herkennen in het netwerk. Zo staat in de missie van verschillende gremia (o.a. IASB, EFRAG) dat zij 'handelen in het publieke belang'. Meest zichtbaar is de aanwezigheid van verschillende gremia (zoals PIOB en SPB) die de expliciete taak hebben om te handelen vanuit het publieke belang. In tegenstelling tot de PIOB – die bestaat academici en toezichthouders – bestaat de SPB vrijwel volledig uit accountants die geacht worden te redeneren vanuit het publieke belang, dat in sommige gevallen wellicht strijdig is met de technische en commerciële motieven die zij als professional en partner hebben.

Enkele laatste punten die voor dit onderzoek wellicht minder relevant zijn, maar die wel uit de analyse naar voren komen, hebben betrekking op de geografische spreiding, de internationale dynamiek, en de stakeholders. De dominantie van accountants uit vooral kapitalistische landen (zie figuur 2.5) maakt dat standaarden erg gericht zijn op de kapitaalmarkt. Daarnaast lijkt er een spanning te bestaan tussen het opstellen van standaarden (dat vooral internationaal gebeurt) en het toezicht op de verslaggeving- en auditpraktijk (dat nationaal vorm krijgt). De toezichthouders proberen dit te ondervangen door nadrukkelijker op te treden in internationale koepelnetwerken (zoals ESMA, IOSCO, IFIAR) en in sommige gevallen 'lokaal' aanvullende voorwaarden te stellen. Voor wat betreft de stakeholders is het nu zo dat de gremia zelf bepalen wie hun belangrijkste stakeholders zijn. Alleen deze stakeholders krijgen een plek in het bestuur. Er is enige beweging (bijvoorbeeld bij de IASB) om specifieke groepen, zoals gebruikers meer te betrekken. De vraag wie moet bepalen welke actoren en welke gremia moet plaatsnemen kan leiden tot nadere reflectie (om tegen te gaan dat de slager zijn eigen vlees keurt).

Hoofdstuk 3
Het spel en de knikkers

In de vorige hoofdstukken hebben we het werkveld verkend (hoofdstuk 1) en hebben we laten zien dat accountants zeer nadrukkelijk *aanwezig* zijn in het accountancystandaardisatienetwerk, met name in de eerste en derde ring (hoofdstuk 2). In dit hoofdstuk maken we inzichtelijk of de aanwezigheid van accountants ook daadwerkelijk resulteert in een zekere dan wel hoge mate van *invloed* op de inhoud en de totstandkoming van de standaarden die ten grondslag liggen aan de verslaggeving- en auditpraktijk.

Om te komen tot het gewenste inzicht beschrijven we eerst de opzet van het verdiepende onderzoek (paragraaf 3.1). Vanaf paragraaf 3.2 gaan we in op de bevindingen van ons onderzoek. We gaan in op de beweegredenen en belangen van de betrokken actoren en laten we zien via welke tactieken zij de totstandkoming van standaarden beïnvloeden. In paragraaf 3.3 zoomen we in op de invloed van B4 accountants en staan we expliciet stil bij de vraag of zij te invloedrijk zijn in het proces. De laatste paragraaf (3.4) bevat de deelconclusies van het verdiepende onderzoek.

3.1 Opzet van het verdiepende onderzoek

Het doel van het tweede deelonderzoek is het analyseren van de *invloed* van B4 accountants op de internationale standaardisatiepraktijk van accountancy-standaarden. Enerzijds vindt beïnvloeding door accountants plaats in de openbaarheid. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer accountants *comment letters* schrijven waarin zij formeel hun mening geven over conceptstandaarden of wanneer zij deelnemen aan rondetafelbijeenkomsten. Anderzijds verwachten we dat zij ook buiten het zicht van het publiek de standaarden proberen te beïnvloeden. Dat zij in plaats van op de bühne (*front stage*) ook achter de schermen (*back stage*) of onder de bühne (*under the stage*, souffleren) opereren. Hoewel het bestaan van zulke *black boxes* eerder is aangetoond (o.a. Cortese & Irvine, 2010) is het onderzoeken ervan niet eenvoudig. In dit onderzoek proberen we de 'binnenkant van de black box' te onderzoeken door te spreken met experts die langdurig in het internationale standaardisatie-proces hebben meegedraaid en nog steeds meedraaien. Zij zijn vrijwel allemaal betrokken geweest bij vergaande en actuele wijzigingen van standaarden. In totaal hebben we 15 gesprekken gevoerd met vertegenwoordigers van *normstellers* (IASB, IAASB, RJ), *toezichthouders* (AFM), *accountantskantoren* (o.a. EY, Deloitte, PWC), de *beroepsgroep* (NBA), *academici* (o.a. Maastricht,

Nyenrode, Leuven) en *internationale samenwerkingsverbanden* (PIOB, EFRAG, IFIAR). Zie bijlage 2 voor een lijst met respondenten.

De gesprekken zijn opgenomen en er zijn aantekeningen gemaakt. De opbrengst van de gesprekken is geanonimiseerd verwerkt in een dataverwerkingsprogramma (NVivo12). In een eerste ronde van *open coderen* hebben we labels toegevoegd aan de verzamelde data. Deze labels komen grofweg overeen met de thema's van de *topic list* en specifieke aspecten omtrent 'beweegreden, belang en tactiek' en 'de invloed van B4 accountants'. Vervolgens hebben we via *axiale codering* de inzichten per code vergeleken op verschillen en overeenkomsten.

We hebben in overleg met de CTA gekozen voor een iets bredere insteek voor de interviews. In plaats van uitsluitend te focussen op de 'invloed van B4 accountants', spreken we met de respondenten over de 'dynamiek van het standaardisatieproces'. Dit is een bewuste keuze, met als doel om een meer genuanceerd beeld te verkrijgen van de standaardisatiepraktijk en de invloed van de verschillende actoren in die praktijk, waaronder de B4 accountants. Daarnaast proberen we op deze manier de kans te reduceren op sociaal wenselijke antwoorden omtrent de (beperkte of juist te grote) rol en/of invloed van B4 accountants.

Daarnaast hebben in dit deelonderzoek vooral gefocust op de internationale ontwikkeling van accountancystandaarden. In lijn met de opdracht van de CTA zijn we vooral geïnteresseerd in de ontwikkeling van *audit-standaarden* (ISA). Voor het vergaren van bredere inzichten kijken we ook naar de ontwikkeling van andere internationale standaarden, in het bijzonder voor externe verslaggeving (IFRS). De gerichtheid op de *internationale ontwikkeling* van standaarden maakt ook dat we minder hebben ingezoomd op de ontwikkeling van nationale accountancystandaarden (zoals de RJ-richtlijnen).

Met de respondenten spreken we over zeven centrale thema's. De topic list bevat de volgende onderwerpen:

- *Agendering*, waarmee we proberen te achterhalen waar de noodzaak vandaan komt om bepaalde standaarden te wijzigen;
- *Uitvoering*, waarmee we proberen te achterhalen wie betrokken is bij het schrijven van daadwerkelijke standaarden, het consultatieproces en de voorbereiding van *board meetings*;
- *Consultatie*, waarmee we proberen te achterhalen of en welke lobby's er bestaan in het *due process* en in welke mate niet-experts kunnen deelnemen in de consultatie;

- *Doorvertaling*, waarmee we proberen te achterhalen hoe internationale standaarden worden vertaald naar de Nederlandse context;
- *Invloed van specifieke actoren*, waarmee we proberen te achterhalen in hoeverre specifieke actoren (zoals B4 accountants) invloedrijker zijn dan andere stakeholders, welke beweegredenen actoren hebben om standaarden te beïnvloeden en of het erg is dat specifieke groepen (accountants) zo duidelijk aanwezig zijn in het netwerk;
- *Wijzigingen van de standaard*; waarmee we proberen te achterhalen vanuit welke motieven stakeholders handelen;
- *Publieke belang*, waarmee we proberen te achterhalen in hoeverre er in het standaardisatieproces aandacht is voor het bredere publiek.

Om te voorkomen dat de gesprekken gevoerd worden in abstracte, ambigue termen, kiezen we ervoor om concrete casuïstiek te gebruiken. De gesprekken over IFRS-standaarden voeren we met name rond de recentelijk gewijzigde standaard IFRS16, de gesprekken over ISA-standaarden hebben we met name gevoerd rond de gewijzigde standaard ISA720. Desalniettemin kwamen ook andere standaarden, zoals IFRS17 en ISA540, veelvuldig in de gesprekken aan bod. In tabel 3.1 geven wij een korte beschrijving van de standaarden IFRS16 en ISA720 die helpt om de essentie te begrijpen.

Tabel 3.1 Essentie van recent gewijzigde standaarden, leidraad van de gesprekken

Standaard	Essentie
IFRS16	*Verslaggevingstandaard*. IFRS16 gaat over het activeren van leases op de balans door leasenemers. Dit betekent dat alle verbintenissen (leasecontracten) die een onderneming aangaat, op een vergelijkbare manier verantwoord moeten worden in de boekhouding en op een vergelijkbare manier moeten verschijnen op de balans. Vóór de invoering van IFRS16 op 1 januari 2019 hoefden ondernemingen de activa en passiva uit zogenaamde 'operational leases' niet te activeren omdat het geleasede goed niet als economisch eigendom van de onderneming werd beschouwd. Dit in tegenstelling tot de activa en passiva uit 'financial leases', die wel op de balans stonden, omdat het geleasede goed in die gevallen vergelijkbaar werd gesteld met het aankopen van zulke bezittingen (assets) door de onderneming. Daarnaast heeft IFRS16 betrekking op de boekhouding van leasemaatschappijen. In IFRS16 zijn de regels voor leasemaatschappijen hetzelfde gebleven qua onderscheid in operationele en financiële lease contracten. Wel zijn de toelichtingsvereisten voor leasemaatschappijen (lessoors) uitgebreid.
ISA720	*Auditstandaard*. ISA720 gaat over de verantwoordelijkheden van een auditor met betrekking tot andere informatie. De standaard schrijft voor dat auditors 'andere informatie' meenemen in hun oordeel en hierover rapporteren. Andere informatie gaat over financiële en niet-financiële informatie die op voorheen ongebruikelijke plekken te vinden zijn (lees: niet in de financiële overzichten) en informatie die tijdens de controle verkregen is. Het gebruik van andere informatie in de controle kan leiden tot materiele inconsistentie tussen strikte

	accounting informatie (in de financiële overzichten) en overige uitingen door het management in het bestuursverslag. Dergelijke afwijkingen kunnen op onjuiste wijze de economische beslissingen van gebruikers waarvoor de controleverklaring is opgesteld, beïnvloeden.

3.2 Beweegredenen, belangen en tactieken

Accountancystandaarden zijn veelal gedetailleerd en technisch van aard. Het proces waarin zij worden opgesteld is echter allesbehalve technisch (vgl. Botzem, 2012). In het proces komen vele partijen samen, die elk hun eigen motieven hebben om bij te dragen aan de ontwikkeling. Zij proberen er op verschillende manieren voor te zorgen dat hun belangen (of de belangen voor de groepen die zij vertegenwoordigen) veiliggesteld worden. Het eerste punt dat we hieronder adresseren gaat daarom over drie kernelementen van zulke beleidsvormende processen:

- *Beweegredenen*: Welke motieven hebben stakeholders om accounting-standaarden een bepaalde richting op te duwen?
- *Belangen*: Wat is de aard van de belangen? Zijn stakeholderbelangen voor iedereen helder? Worden ze gedeeld? Komen belangen van verschillende groepen overeen?
- *Tactieken*: Via welke (zichtbare en minder zichtbare) interventies proberen stakeholders de totstandkoming van standaarden te beïnvloeden?

3.2.1 Beweegredenen/motieven

Stakeholders kunnen meerdere redenen hebben om wijzigingen na te streven. Als professional wil een actor wellicht regels die technisch adequaat zijn. Maar als partner van een accountantskantoor is hij of zij eveneens gebaat bij het vasthouden of vergroten van de omzet. Eerder onderzoek van standaardisatie-praktijken (Mattli & Büthe, 2003:40) laat zien dat het niet het één of het ander is. Om grip te krijgen op het standaardisatieproces, hebben we daarom verder gekeken naar de motieven waarvan stakeholders aangeven dat die voor hen van belang zijn.

De gesprekken laten overtuigend zien dat stakeholders verschillende en veelal uiteenlopende motieven hebben om deel te nemen aan het standaardisatie-proces. Beweegredenen die we expliciet of impliciet het meest tegenkomen:

- *Macro-economische beweegredenen*, zoals zorgen dat standaarden de samenstelling van de economie in een gebied niet onnodig beïnvloeden, er voldoende oog is voor de belangen van beleggers, de kapitaalmarkt op de juiste manier wordt geïnformeerd en dat standaarden bijdragen aan stabiele en concurrerende markten. Macro-economische motieven komen vooral, maar niet uitsluitend, terug in de gesprekken met toezichthouders en normstellers.

- *Sociaal-maatschappelijke beweegredenen*, zoals zorgen dat standaarden ingaan op wensen en kernbehoeften van het bredere publiek, of op een afgewogen en transparante manier tot stand komen. Sociaal-maatschappelijke motieven komen vooral terug in de gesprekken met toezichthouders.
- *Commerciële beweegredenen*, zoals zorgen dat standaarden niet leiden tot onnodig administratieve lasten voor verschaffers, niet té veel transparantie van verschaffers inhouden waardoor deze hun ruimte om te managen verliezen en/of het beperken van (onoverzichtelijke en ongelimiteerde) aansprakelijkheidsrisico's. Los van de *inhoud* participeren B4 kantoren ook omdat deelname hun reputatie versterkt als betrouwbare partner met kennis van zaken en goede dienstverlening, of omdat wijzigingen indirect zorgen voor nieuwe adviesklussen. Commerciële motieven komen – niet vreemd – vooral terug in de gesprekken met verschaffers en accountants.
- *Professionele beweegredenen*, zoals zorgen dat standaarden worden ontwikkeld die accountants kunnen waarmaken, internationaal vergelijkbaar zijn en overal op eenzelfde manier moeten worden toegepast, bruikbaar zijn in de praktijk, onderling consistent zijn (vergelijkbare termen en definities in verschillende standaarden) en te handhaven zijn in uiteenlopende contexten. Professionele motieven komen vooral, maar niet uitsluitend, terug in gesprekken met accountants en toezichthouders.

Het is belangrijk om op te merken dat stakeholders *meerdere beweegredenen tegelijkertijd* kunnen hebben voor bepaalde handelingen. Het streven van B4 accountants naar internationaal geldende standaarden kan worden uitgelegd als een professionele beweegreden (internationaal geldende standaarden zijn nodig omdat investeerders overal vandaan komen en omdat grote bedrijven gelijktijdig in meerdere landen opereren), maar ook als een commerciële beweegreden (met internationale standaarden is het gemakkelijker voor B4 kantoren om hun globale positie te versterken en overal 'hun' winstgevende standaardaanpak aan te bieden).

3.2.2 Aard van de belangen

Nu we beter begrijpen wat de beweegredenen zijn van stakeholders om te participeren in het standaardisatieproces, is het goed om stil te staan bij de aard van de verschillende belangen. Uit de gesprekken herleiden we drie eigenschappen van belangen:

- *Belangen zijn soms helder en transparant, maar vaak ook dubbelzinnig en ondoorzichtig*: van sommige actoren is het eenvoudig in te schatten voor welke belangen zij opkomen. Dit is bijvoorbeeld het geval bij leden van de *Public Interest Oversight Board* (PIOB) die participeren met een specifieke

verantwoordelijkheid ten dienste van het publiek belang. Zulke duidelijkheid is echter niet vanzelfsprekend. Over de rol van toezichthouders bestaat bijvoorbeeld veel minder duidelijkheid. Veel respondenten denken dat zij opkomen voor het publieke belang, maar de toezichthouders zelf benadrukken dat zij ook (vooral?) oog hebben voor de mate waarin standaarden handhaafbaar zijn. Vaak wordt niet expliciet gemaakt welk belang stakeholders hebben en vertegenwoordigen in het proces. Deze onduidelijkheid treedt ook specifiek op bij accountants. Hoewel vrijwel niemand twijfelt aan de goede professionele bedoeling van de accountants in het proces (ze benadrukken eerder dat hun expertise en ervaring een welkome en noodzakelijke toevoeging zijn) zien zij allemaal dat er uiteindelijk ook een commercieel voordeel aan zit. Over deze ambiguïteit wordt echter niet expliciet gecommuniceerd;

- *Belangen binnen een groep zijn soms gedeeld, maar vaak ook niet*: in het proces zijn verschillende 'bloedgroepen' te onderscheiden (zie hoofdstuk 2). De mate waarin de belangen van die groepen gelijk is, loopt sterk uiteen. Uit de gesprekken ontstaat een beeld van meer gelijke belangen in de groepen van verschaffers en accountants, en minder gelijke belangen in de groepen van gebruikers en het bredere publiek. De mate waarin belangen overeenkomen is belangrijk: wanneer belangen samen komen is het makkelijker voor een groep om zich te verenigingen en zodoende kunnen groepen veel invloed uitoefenen op de koers en het tempo van de ontwikkeling. Dit was bijvoorbeeld het geval bij verzekeraars die 'niet echt zaten te wachten' op de veranderingen van standaard IFRS17 (deze standaard legt bijvoorbeeld het schuiven met winsten en verliezen tussen jaren aan banden). Op het moment dat hun belangen sterk overeenkomen, kunnen zij een machtige lobby starten richting de IASB, het Europees Parlement (EP), etc. Wanneer belangen uiteenlopen, is de kans echter veel minder groot dat er ruimte voor invloed ontstaat. Niet alleen omdat reacties van individuen en kleinere partijen minder zwaar wegen, maar ook omdat uiteenlopende reacties elkaar vaak 'in het midden' opheffen. Het gebrek aan eenduidige, overeenkomende belangen lijkt een van de redenen te zijn dat gebruikers (analisten, investeerders) weinig gepercipieerde invloed hebben op het proces. Als we dit inzicht verbinden aan de veelheid van *belangen die voorkomen in de publieke sfeer*, wordt duidelijk dat het opkomen voor/het integreren van het publieke belang in nieuwe standaarden een ingewikkelde klus is. Gerichte en duidelijke invloed uitoefenen blijkt mogelijk, maar is alleen al door de aard van de belangen moeilijk. De belangen van accountants zijn daarentegen sterk overeenkomstig. In de basis willen zij allemaal internationaal vergelijkbare standaarden, die goed en winstgevend toepasbaar zijn, en weinig risico's

zich meebrengen. In combinatie met hun aanwezigheid in een groot aantal gremia lijkt dit de perfecte combinatie om invloed uit te oefenen;

- *Belangen zijn gericht op het behouden van de status quo, terwijl het publieke debat wellicht vraagt om iets heel anders*: stakeholders hebben belang bij heldere en hanteerbare internationale standaarden. Het beeld dat ontstaat uit de gesprekken is dat de meeste partijen gericht zijn op de vervolmaking van bestaande standaarden, maar dat die verbetering zich afspeelt binnen bepaalde grenzen. Internationale standaarden zijn weliswaar bruikbaar voor mondiaal opererende organisaties, het lijkt niet de bedoeling dat regels te vergaand worden aangepast. Dit kost verschaffers immers geld, en nieuwe regels brengen wellicht verandering en andere vormen van transparantie met zich mee. Anderzijds is het verbreden van de audit vanuit commercieel oogpunt wellicht aantrekkelijk voor accountants (het levert mogelijk nieuwe diensten op), er moet voorkomen worden dat zij aansprakelijk gesteld worden voor risico's die zij niet kunnen waarmaken (huidige accountants zijn nog niet opgeleid om niet-financiële informatie op een adequate manier te verwerken). Uit de gesprekken ontstaat het beeld van een groep technici die vol overgave werken aan het verbeteren en *finetunen* van de machine, zonder ècht stil te staan bij de levensduur en relevantie van de machine zelf. De werkwijze van optimaliseren heeft de afgelopen decennia duidelijk bijgedragen aan de totstandkoming van hoogwaardige regels die de kwaliteit van externe verslaggeving en de audit zichtbaar vergroten. Maar het blijft nog onduidelijk in hoeverre de focus op de status quo ruimte biedt om veranderingen door te voeren die de kernvragen van het publiek ten aanzien van de audit beantwoorden (wat nauw samenhangt met de opdracht van de CTA). Denk bijvoorbeeld aan vragen over de *going concern* of niet-financiële informatie waaraan het publiek waarde hecht: bestaat de organisatie volgend jaar nog wel? Hoe doet het management het? Hoe valt het oordeel van het management te evalueren? In hoeverre is er sprake van risico's op afwijking van het materieel belang? Hoeveel belasting betaalt de organisatie? Is de organisatie betrokken bij omkoping? Hoeveel CO_2 heeft de organisatie uitgestoten? Zolang er geen andere specialisten – lees: geen *accountants* – betrokken zijn bij het standaardiseren van regels, zal de *expectation gap* niet snel worden gedicht. Dan blijft het gat bestaan tussen wat het publiek verwacht en wat auditors kunnen en willen leveren.

3.2.3 Tactieken

Stakeholders kunnen op verschillende manieren participeren in het proces. Zoals gezegd speelt een deel van de interventies zich af in het publieke domein, terwijl een ander deel meer achter de schermen plaatsvindt. De analyse van de standaardisatiepraktijk laat echter zien dat normstellers actief proberen om de

interventies die zich achter de schermen afspelen (bestuursvergaderingen, bijeenkomsten, etc.) zoveel mogelijk in de openbaarheid te brengen. Dit doen zij bijvoorbeeld door het openstellen van vergaderingen (die bijvoorbeeld via internet te volgen zijn of fysiek aanwezig te zijn), het voorschrijven van specifieke richtlijnen ('nooit meer dan vijf bestuursleden toegestaan in een informele meeting') of het openbaar maken van verslagen van rondetafels.

De gesprekken schetsen een beeld van een groot aantal interventies waarmee stakeholders invloed kunnen uitoefenen op de aard van de te ontwikkelen standaarden:

- *Besturen*: Alle posities van normstellende gremia (zoals IASB, IAASB, IESBA) zijn in principe toegankelijk voor iedereen die denkt een bijdrage te kunnen leveren. Zowel accountants als niet accountants kunnen zich melden voor een vrijgekomen positie. Daarnaast dragen specifieke groepen kandidaten voor, zoals beroepsorganisaties of de *forum of firms* (een internationaal netwerk van accountantskantoren die transnationale audits uitvoeren). Een benoemingscommissie (in het geval van IASB de *IFRS Foundation*, en bij de IAASB/IESBA een vertegenwoordiging van de IFAC en de PIOB) stelt vervolgens de juiste persoon/personen aan op basis van merites. De laatste jaren zijn niet meer uitsluitend expertise en ervaring op het gebied van accountancy doorslaggevend. Er wordt ook meer nadrukkelijk gekeken naar de geografische achtergrond van een kandidaat en de inbedding in specifieke bloedgroepen als gebruikers of publiek belang;
- *Waarnemen*: In veel gevallen (zeker bij de normstellende boards) zijn vergaderingen openbaar. Daarnaast zijn er *observers* die de vergaderingen waarnemen. Hoewel dit niet altijd het geval is, hebben deze waarnemers actief spreekrecht tijdens de vergaderingen waarmee ze bepaalde punten of inzichten onder de aandacht kunnen brengen;
- *Participeren in de consultatie van het werkprogramma*: Periodiek (ongeveer om de vijf jaar) stelt een board een werkprogramma op van de thema's en standaarden die in de volgende periode specifiek onder de loep genomen worden. Iedereen kan bijdragen (bijvoorbeeld via een online survey of via comment letters) aan de inhoud van dat werkprogramma. De gesprekken laten bijvoorbeeld zien dat toezichthouders via deze manier geprioriteerde thema's agenderen die voortkomen uit de toezichtpraktijk of dat accountants zaken benoemen waar zij tijdens een audit tegenaan lopen;
- *Participeren in het 'due process' van een standaard*: Voor elke standaard wordt een uitgebreid consultatieproces georganiseerd. Dit hele proces neemt enkele maanden maar vaker nog enkele jaren in beslag. Een van de belangrijkste manieren waarop stakeholders invloed kunnen uitoefenen op de uiteindelijke aard van een specifieke standaard, is door mee te doen in dit consultatieproces (ook wel: due proces genoemd). Uit ons onderzoek

blijkt dat actoren hier volop gebruik van maken. Zeker in het geval van IFRS-standaarden wordt hier veelvuldig gebruikt van gemaakt (op grote wijzigingen ontvangt de IASB vele honderden, zo niet duizenden formele reacties, die gepubliceerd worden op hun website), maar ook de IAASB ontvangt enkele tientallen tot soms een honderdtal zogenaamde comment letters. De comment letters bevatten de formele reactie van allerlei actoren (zie de bloedgroepen in hoofdstuk 2). Deze comment letters bevatten bijvoorbeeld de zorgen van accountants over de werking van een concept standaard in de praktijk, de consequenties voor de *work load* van verschaffers omtrent het opstellen van externe verslaggeving of de mate waarin gebruikers echt voordeel hebben bij de voorgestelde wijzigingen. De gesprekken schetsen laten overtuigend zien dat iedereen kan deelnemen aan dit proces, en dat de kwaliteit van argumenten het belangrijkste criteria van impact is. Toch blijkt dat geïnstitutionaliseerde partijen (zoals EC, Bazel Committee en Wereldbank, of internationale samenwerkingsverbanden van toezichthouders of verschaffers en de B4 kantoren) meer gewicht in de schaal leggen dan nationale actoren of individuele stakeholders tijdens het consultatieproces. In het geval *boards* vinden dat bepaalde groepen/geluiden te weinig voorkomen in het *due process* dan worden de vertegenwoordigers van de afwezige groepen (meestal gebruikers, soms opstellers) actief benaderd voor een gesprek waarin ze alsnog input kunnen leveren. Verslagen hiervan worden bijgevoegd bij de archieven met de reguliere *comment letters*;

- *Financieren*: Het ontwikkelen van accountancystandaarden kost (veel) geld. De miljoenenbegroting van de *boards* worden van oudsher gefinancierd door de verschillende groepen die in het proces deelnemen. Duidelijk wordt dat er verschil bestaat tussen de manier waarop de IASB gefinancierd is, en de manier waarop de overige *boards* (die vallen onder IFAC) gefinancierd zijn. Het merendeel van de IASB wordt gefinancierd uit bijdragen van overheden (in 2018: 54%). Ongeveer een derde van de middelen (29%) is zelf gegenereerd met de bijvoorbeeld het verstrekken van licenties voor gebruik van de IFRS-standaarden. Een steeds kleiner deel van de middelen tot slot wordt bijgedragen door de accountantskantoren (17%). Zoals eerder gezegd worden de 'IFAC-normstellers' (IAASB, IESBA, IPSASB, IAESB) op een andere manier gefinancierd. Hoewel enige informatie te vinden is in de financiële stukken, is het niet helemaal duidelijk hoe de begroting van bijvoorbeeld de IAASB is opgebouwd. Uit de gesprekken wordt wel duidelijk dat het merendeel van de kosten gedragen worden door de B4 kantoren/contributiebijdragen van de leden van de IFAC. De ontwikkeling van auditstandaarden – die een groot publiek belang dragen – worden daarmee feitelijk betaald door accountants zelf. Hoewel dit niet per definitie erg hoeft te zijn, legt deze financiering wel een claim

op de onafhankelijkheid van het proces. Hoewel dit in het verleden meermaals is benoemd, zijn er nog geen (publieke) instanties die de financiering willen overnemen, ook al plukt ook het bredere publiek vruchten van de auditregels;

- *Personele capaciteit beschikbaar stellen*: Een specifieke vorm van financieren is het *in kind* bijdragen aan de ontwikkeling van standaarden. Vooral de B4 kantoren en toezichthouders dragen op deze manier bij. Zij stellen bijvoorbeeld één of meerdere personen in staat om (een deel van hun tijd) plaats te nemen in een bestuur als bestuurslid of als *technical advisor* om zodoende hun expertise in te brengen;
- *Interpreteren van standaarden*: Pas op het moment dat een vastgestelde standaard daadwerkelijk in de praktijk wordt toegepast, wordt de volledige werking duidelijk. Soms laat een standaard ruimte voor interpretatie. De manier waarop stakeholders een standaard interpreteren kan de aard van een standaard (achteraf) beïnvloeden. Het zijn vooral de grote accountantskantoren, met hun mondiale expertisecentra voor IFRS- en ISA-standaarden, die op deze manier invloed kunnen uitoefenen. Als zij binnen hun praktijk een standaard op een bepaalde manier uitleggen (bijvoorbeeld omtrent het beoordelen van transacties), is dat hun invulling van de standaard. Die kan afwijken van de originele gedachte van de standaard, of van de manier waarop een andere accountant of toezichthouder de standaard interpreteert. Significante verschillen worden voorgelegd aan de desbetreffende board of een subcommissie daarvan.

Uit de gesprekken blijkt overigens dat de normstellende gremia veel waarde hechten aan de bijdragen van alle stakeholders. Dit komt niet alleen tot uiting in de zorgvuldigheid waarmee ze inspraak organiseren op bijvoorbeeld hun werkprogramma of de concept standaarden, maar ook in de *outreach* die zij organiseren. Sommige groepen (vooral gebruikers) zijn minder aanwezig in het consultatieproces. Om toch hun geluiden een plek te geven in het proces wordt er actief contact gezocht met deze groepen om hun kant van het verhaal te horen. Dat gebeurt bijvoorbeeld in de vorm van specifieke bijeenkomsten voor deze doelgroep op diverse plekken in de wereld of door het technische gehalte van papers te reduceren waardoor zij de inhoud beter tot zich kunnen nemen. Ook de aanwezigheid van verschillende beweegredenen en belangen wordt door de respondenten niet als nadelig ervaren. Sterker, het is in hun ogen belangrijk om alle motieven en belangen op tafel te krijgen en op basis daarvan te komen tot een afgewogen oordeel over de te varen koers en de aard van de standaarden.

3.3 De invloed van big four accountants

3.3.1 De big four is een belangrijke speler

Het eerste deelonderzoek (hoofdstuk 2) laat zien dat accountants nadrukkelijk aanwezig zijn. Bijna de helft (49%) van alle actoren in het standaardisatieproces is accountant. Daarvan werkt de helft bij een B4 accountantskantoor. Dit betekent dat 25% van alle stakeholders in het standaardisatienetwerk een B4 accountant is.

De respondenten bevestigen het beeld dat B4 kantoren prominent aanwezig zijn in het netwerk. B4 accountants zitten in veel besturen (of hebben daar als accountantskantoor een vaste plek in), leveren *technical advisors*, sturen *comment letters*, nemen deel aan rondetafels en/of organiseren zelf bijeenkomsten. Desalniettemin beschouwen respondenten de aanwezigheid van de B4 niet als nadelig of erg. Sterker, veel respondenten benadrukken het belang van hun aanwezigheid. B4 accountants stonden mede aan de basis voor het ontwikkelen van standaarden (zeker bij de auditstandaarden, die feitelijk voortkwamen uit het delen van best practices door B4 kantoren), ze leveren de noodzakelijke kennis en expertise, financieren een groot deel van het proces, delen hun gedetailleerde praktijkervaringen met de standaarden in de meest uiteenlopende praktijken en dragen bij aan de interpretatie van standaarden.

Het gaat te ver om te zeggen dat zonder de B4 de ontwikkeling van standaarden ineen valt, maar we constateren dat het hele proces sterk leunt op de financiële en vooral inhoudelijke bijdrage van B4 accountants. Omdat accountancystandaarden gedetailleerd voorschrijven hoe een organisatie de jaarrekening moet opmaken of hoe een auditor de wettelijke controle moet uitvoeren, is het cruciaal dat mensen met expertise en ervaring bijdragen aan de totstandkoming ervan.

3.3.2 De big four is niet te dominant of te invloedrijk

Los van hun aangetoonde en gepercipieerde aanwezigheid – en het belang dat veel respondenten daaraan hechten – stellen wij op basis van de gevoerde expertgesprekken vast dat B4 accountants niet dominant aanwezig zijn, of dat zij teveel invloed hebben op de totstandkoming of de aard van standaarden.

Ten eerste is naast het geluid van B4 accountants, het geluid van een aantal andere groepen sterk en nadrukkelijk aanwezig. Hoewel de aanwezigheid van *verschaffers* niet duidelijk naar voren komt in de netwerkkaart, benadrukken de respondenten dat zij een erg belangrijke stem hebben in het proces – zeker als hun belangen gedeeld zijn. In plaats van zelf zitting te nemen in boards, oefenen *verschaffers* invloed uit via (internationale) samenwerkingsverbanden

of vertegenwoordigers. Denk voor Nederland aan een organisatie als *VNO-NCW* of voor het buitenland aan *Business Europe* of *EFRAG*. Hun invloed is evident: kijk bijvoorbeeld maar eens naar de manier waarop gezamenlijk optredende *verschaffers* de totstandkoming van IFRS17 (verzekeringen) hebben beïnvloed en nog steeds beïnvloeden.

Naast de verschaffers is ook de *politiek* nadrukkelijk aangehaakt, met name op EU-niveau. Het EP laat zich informeren (en wordt belobbyd) door stakeholders en bespreekt lopende zaken in een IFRS-commissie. De EC beslist niet alleen of IFRS van toepassing worden verklaard voor gebruik in de EU, maar financiert ook een deel van de kosten voor het standaardisatieproces. Hoewel dreigingen om de geldkraan dicht te draaien vrijwel nooit voorkomen, komen die geluiden – indien geuit – uit de publieke hoek. Van een dominantie van de specifieke groep van B4 accountants is aantoonbaar geen sprake. Sterker, wanneer een *board* concludeert dat bepaalde groepen afwezig zijn, of wanneer bepaalde geluiden missen, wordt er zoals gezegd actief ingezet om die groepen te betrekken, of op zijn minst om hun geluiden te horen. Dit is bijvoorbeeld het geval bij het activeren van de groep van *gebruikers*.

Ten tweede zorgen de *uitgangspunten en de inrichting* van het standaardisatieproces ervoor dat de input van B4 accountants op een vergelijkbare manier wordt meegenomen als de input van de andere groepen. Uit de gesprekken ontstaat een beeld van een transparant proces waarin de kwaliteit van de argumenten telt, en waarin een veelheid aan belangen in het openbaar wordt afgewogen. Besluitvorming over standaarden vindt plaats in een groot bestuur (14 tot 18 leden). De statuten van de boards schrijven over het algemeen regels voor ten aanzien van de samenstelling van het bestuur. Verschillende groepen moeten vertegenwoordigd zijn, mensen moeten uit verschillende geografische regio's komen, er is een maximum gesteld aan het aantal accountants, etc. Hoewel bestuursleden op persoonlijke titel zitting nemen in een bestuur, betekent de verplichte gemengde samenstelling dat de verschillende belangen en perspectieven tot op het hoogste niveau zijn terug te vinden, wat helpt bij afgewogen besluitvorming. Om te voorkomen dat bepaalde motieven te veel gewicht krijgen (en andere motieven dus te weinig) wordt ernaar gestreefd om te besluiten in consensus. De gedachte is dat er achter elke tegenstem een specifieke groep stakeholders zit, die om welke reden ook moeite heeft met een specifieke regel. Meer in detail hebben verschillende boards aanvullende regels gesteld over wie in welke hoedanigheid mag deelnemen in wat voor soort bijeenkomst. Zo mogen er bijvoorbeeld nooit meer dan vijf IASB-bestuursleden in één ruimte zijn, los van de formele bestuursvergadering.

Daarnaast is de inrichting van het proces zodanig ingericht om transparantie en laagdrempelige toegang maximaal te faciliteren. Vrijwel iedereen (met enige affiniteit met het thema) kan online vergaderingen bijwonen, deelnemen in het *due process*, of op zijn minst volgen wat er waarom gebeurt. De gesprekken schetsen een beeld van een 'professionele, sterk geprocedureerde achterkant'. De stafleden van de *boards* hebben kennis van zaken (alleen al omdat zij soms jaren aan één specifieke standaard werken) en zijn erop gericht om het publiek mee te nemen in hun werk en de keuzes die voorliggen. Omgeving en proces zijn duidelijk ingericht om zorgvuldigheid en controleerbaarheid in de hand te werken. Zo wordt specifieke software (NVivo) gebruikt om reacties van stakeholders (bijvoorbeeld in het *due process*) te labelen en te ordenen. Bevindingen worden regelmatig besproken met collega's en elke stap wordt uitgebreid gedocumenteerd. Verslagen van elke stap komen op de website (net als alle inhoudelijke reacties van stakeholders). Dit stelt iedereen in staat om te beoordelen welke keuzes zijn gemaakt en in welke mate ze verklaarbaar zijn op basis van de stakeholderreacties. Soms maakt de *PIOB* een eigen analyse van de reacties; die leidt tot vergelijkbare interpretatie. De gesprekken maken duidelijk dat de kwaliteit van de argumentatie leidend is bij het bepalen van de koers. Er wordt niet zozeer gekeken naar de aantallen voor- en tegenstemmers, maar vooral naar de redenering van een reactie. Stafleden geven aan geen enkele druk te ervaren van buitenaf om naar bepaalde conclusies toe te werken.

Ten derde is er altijd een uitlaatklep om 'onwelgevallige standaarden' tegen te houden. Het ontwikkelen van accountancystandaarden kan worden beschouwd als een specifieke vorm van wetgeving. Toch hebben standaarden een andere status dan reguliere wetgeving; pas na acceptatie van de autoriteiten hebben zij een afdwingbare status. Voor het voorschrijven van accountancystandaarden was er tot zeer recent (juli 2019) altijd een *publieke autoriteit* nodig. Als deze autoriteit van mening is dat de inhoud van een specifieke standaard teveel leunt naar één bepaalde kant – bijvoorbeeld die van accountants – kan zij ervoor kiezen om de standaard niet, of in beperkte mate, dwingend voor te schrijven. Voor wat betreft de externe verslaggeving-standaarden geldt dit principe nog steeds. Het gebruik van IFRS-standaarden is wettelijk verankerd (BW Boek 2, Titel 9) en borduurt voort op goedkeuring door de Europese Commissie die bepaalt of, hoe en per wanneer specifieke IFRS-standaarden gelden voor beursgenoteerde organisaties binnen de EU.

Dit is anders voor de goedkeuring van auditstandaarden (ISA) voor gebruik in Nederland. Dit is nationaal georganiseerd en minder verankerd in wetgeving. De verantwoordelijkheid om verordeningen en voorschriften ten aanzien van de wettelijke controle (audit) vast te stellen is neergelegd bij de Nederlandse

Beroepsorganisatie van Accountants (NBA, Wab, art.19). De autorisatie betreft geen wetgeving in de zin van geschreven rechtsregels; de NBA-verordeningen ten aanzien van de audit leiden tot (aanpassingen van de) zogenaamde '*nadere voorschriften controle- en overige standaarden'* (NV COS). Tot juli 2019 moesten deze verordeningen goedgekeurd en ondertekend worden door de Minister van Financiën (Wab, art. 34). Deze expliciete goedkeuring is komen te vervallen met de introductie van de Wijzigingswet financiële markten 2019 (Wfm, Staatsblad 2019, 265). Wat nog wel rest is de (meer rigoureuze) Koninklijk Bevoegdheid om NBA-verordeningen achteraf te vernietigen (Wab, art. 35).

Op basis van de gevoerde gesprekken concluderen wij dat de standaardisatie van accountancystandaarden een genuanceerd proces is, met duidelijke *checks and balances*, waarin geen enkele actorgroep domineert. B4 accountants zijn weliswaar nadrukkelijk aanwezig in het netwerk, hun stem wordt systematisch en transparant afgewogen tegen de inbreng van de andere groepen. Hun invloed is niet dominanter dan de invloed van andere grote groepen zoals *verschaffers* en *toezichthouders*. Het beeld van sommigen dat B4 accountants eigenhandig verslaggeving- en auditstandaarden schrijven is onjuist.

3.3.3 De big four staat vooraan mede omdat andere partijen ruimte laten

De netwerkkaart laat de sterke aanwezigheid van B4 accountants zien. Voor een deel is die zichtbaarheid te verklaren vanuit met name professionele en commerciële beweegredenen (zie paragraaf 3.2). Accountants willen meedoen omdat dit leidt tot werkbare standaarden, waarmee ze geld kunnen verdienen en risico's kunnen beperken. Maar de zichtbaarheid van accountants ontstaat ook doordat andere partijen ruimte laten, die vervolgens (gewild of ongewild) opgevuld wordt door accountants.

Een veelgehoord probleem (zie ook de bevindingen van de *IOSCO Monitoring Group*) is de mate waarin normstellers financieel afhankelijk zijn van de B4 kantoren. Dit probleem is echter al meerdere keren, gedurende vele jaren, aangekaart. Toch is er tot op heden geen publieke organisatie (of consortium van autoriteiten) opgestaan die heeft aangeboden om de kosten voor de standaardisatie van accountancystandaarden – die een onmiskenbaar publiek belang dient – over te nemen van de sector. Gesteld kan worden dat de sterke (financiële) *aanwezigheid* van de sector (lees: van B4 accountantskantoren) wordt gestimuleerd door de sterke *afwezigheid* van andere stakeholders zoals *gebruikers* (investeerders, analisten) en het bredere publiek. Kernvraag blijft natuurlijk wie de *kosten* dan wel voor zijn rekening neemt. Sommige publieke organisaties, zoals de EC, zien wel dat er iets moet gebeuren (zij financiert bijvoorbeeld de *public members* van de PIOB), maar van overtuigende initiatieven op dit vlak is nog geen sprake. Zolang er geen alternatief is, zijn de

B4 kantoren en de IFAC-contributies hard nodig om de normstellende gremia te organiseren.

Een tweede zorg die soms geuit wordt, is de invloed die B4 accountants leveren in en om de bestuursvergaderingen, bijvoorbeeld in hun hoedanigheid van *technical advisor* van een bestuurslid, of als aanwezige met spreekrecht tijdens vergaderingen. Het is duidelijk dat B4 accountants er waarde aan hechten om aanwezig te zijn tijdens vergaderingen en het standaardisatieproces actiever te volgen. Dit vergroot niet alleen de kans om mee te doen, het eigen maken van de overwegingen helpt ook om een uiteindelijke standaard beter te begrijpen en te kunnen toepassen. Het bijwonen van en meedoen aan vergaderingen (veelal in New York of Londen) en het anderszins volgen van het proces kost echter tijd en geld die andere stakeholders (*gebruikers, verschaffers, academici, toezichthouders*) er niet altijd voor over hebben. Zeker in het geval van actoren die (deels) opkomen voor het publieke belang (toezichthouders, academici) is het lastig om hiervoor middelen te organiseren. Zolang er geen structurele middelen vrijgemaakt om 'publieke stakeholders' in staat te stellen dichter op de bijeenkomsten te zitten, zal de invloed van de B4 hierop groot blijven.

Op basis van de gesprekken stellen we vast dat B4 accountants niet uitsluitend vanwege directe motieven participeren in het netwerk. We zien ook dat zij zo zichtbaar zijn omdat andere partijen terughoudend (te terughoudend wellicht) zijn in het actief deelnemen aan het standaardisatieproces.

3.4 Overige bevindingen

Hierboven maken we duidelijk dat de ontwikkeling van accountancy-standaarden plaatsvindt in een genuanceerd en transparant proces. Uit de gesprekken leiden we echter ook af dat er een *spanning* bestaat tussen de *complexiteit* van standaardisatie en de *gewenste eenvoud*. Standaarden zijn bedoeld om duidelijk te maken hoe verschaffers hun jaarrekening moeten opstellen of hoe auditors een wettelijke controle moeten uitvoeren. Een zekere mate van complexiteit is nodig om voldoende richting te geven, de kans op fouten of fraude te verkleinen, etc. Maar die complexiteit leidt ertoe dat steeds minder actoren in staat zijn om aan te haken. Het algemene publiek haakt het eerst af, want het is al snel lastig te begrijpen waar het echt over gaat. Uit de gesprekken blijkt echter ook dat cruciale actoren in het huidige proces ook afhaken (of dreigen af te haken) omdat zij door de bomen het bos niet meer zien. *Gebruikers* (om wie het uiteindelijk te doen is) zijn grotendeels afgehaakt, maar ook *bestuursleden* van de normstellende gremia vinden het steeds moeilijker om inhoudelijk mee te blijven doen. Dit zet druk op de *legitimiteit* van het proces. De nadrukkelijke focus op technische details – meer dan eens verwezen de respondenten naar de vijf dagen durende bestuursvergaderingen

waarin men spreekt over de kleinste details van standaarden – maakt dat er steeds meer behoefte is aan expertise, die veelal komt van de grote kantoren. Ook leidt het ertoe dat accountants grote moeite hebben om los te komen van die *techniek* en (op een hoger of breder) niveau na te denken over de grotere vragen, zoals de wenselijkheid of noodzaak van standaarden voor niet-financiële informatie.

Ten tweede constateren we dat het *publieke belang* duidelijk op het netvlies van de actoren staat. Het is een term die veel gebezigd wordt in de gesprekken en die we ook breder vaak tegenkomen in het onderzoek. De manier waarop respondenten het publieke belang interpreteren loopt echter nogal uiteen. Het begrip wordt veelal in abstracte termen geduid (denk aan 'transparantie', 'gebalanceerde afweging' of 'financiële stabiliteit') die qua insteek sterk uiteenlopen. Waar sommige stakeholders het publieke belang beschouwen als een resultaatgericht concept dat gekoppeld is aan de werking van de kapitaalmarkt ('publieke belang is het zo goed mogelijk weergeven van de economische realiteit van een organisatie' of 'publieke belang gaat over het efficiënter maken van de kapitaalmarkt'), beschouwen andere actoren het als een procesmatig concept ('publieke belang is het afwegen van verschillende *opvattingen* om vandaaruit te komen tot een oplossing die werkt'). Hoewel sommige actoren (met name de PIOB) proberen het concept te concretiseren – de PIOB heeft op haar website bijvoorbeeld een aantal concrete componenten van *public interest* geformuleerd zoals focus op gebruikers, betrouwbare informatie en naleving van standaarden – lukt het tot op heden niet om de verschillende interpretaties bijeen te brengen. Hiermee wordt het publieke belang, waar eigenlijk iedereen veel waarde aan hecht, tot een hol begrip dat weinig om het lijf heeft. Iedereen kan spreken over het belang ervan maar ondertussen doorgaan met waar ze altijd al mee bezig waren, omdat het makkelijk is het concept een zelfgekozen definitie mee te geven.

Een derde bevinding betreft de keuze om auditstandaarden (ISA) te laten *autoriseren* door de beroeporganisatie NBA. De NBA is bij wet (Wab, art.19) gemachtigd om verschillende verordeningen, waaronder de standaarden voor het uitvoeren van de wettelijke controle, vast te stellen. Feitelijk komt dit erop neer dat de NBA (in overleg met hun Vlaamse collega's) de internationale ISA-standaarden een-op-een vertaald naar verordeningen ('nadere voorschriften') in het Nederlands. Na publieke consultatie wordt de zo getrouw mogelijk vertaalde ISA-standaard door het NBA-bestuur vastgesteld. Volgens de huidige wet (zie Wfm 2019, art. 3, lid B) gaat de standaard nu niet meer ter goedkeuring naar de minister van Financiën (gebruikelijk onder de oorspronkelijke Wab, art. 34) maar wordt deze slechts meegedeeld aan de minister en gepubliceerd in de Staatscourant. Vanuit het oogpunt van legitimiteit en *accountability* vinden

wij deze wetswijziging ongelukkig. De autorisatie van auditstandaarden wijkt hiermee ook sterk af van de manier waarop verslaggevingstandaarden (IFRS) worden geautoriseerd. Nieuwe IFRS-standaarden zijn niet dwingend voordat een publieke autoriteit zich formeel uitspreekt over of, in hoeverre en per wanneer een standaard verplicht geldt voor een bepaald gebied. De EC bepaalt uiteindelijk of nieuwe IFRS-standaarden wettelijk worden voorgeschreven voor beursgenoteerde organisaties in de EU. De EC legt vervolgens via de reguliere kanalen verantwoording af aan (vertegenwoordigers van) het publiek. Bij de nieuwe autorisatie van auditstandaarden ontbreekt dit verantwoordings-mechanisme. De Minister van Financiën hoeft de NBA-verordeningen niet meer vooraf goed te keuren. Onwelgevallig standaarden kunnen niet vooraf tegengehouden worden; er rest slechts de mogelijkheid om bestaande standaarden te herroepen via Koninklijk Besluit (Wab, art. 35). Wat ons betreft is dit onderdeel van de Wfm – tegen de achtergrond van legitimiteit en het publiek belang – een stap terug.

Wij zouden eerder pleiten voor een sterker 'publiek autorisatieproces' naar analogie van de IFRS-goedkeuring. In een minimale variant ligt het voor de hand om deze autorisatie te beleggen bij een Nederlandse publieke autoriteit, in casu de minister van Financiën. Omdat er nu in beperkte mate specifieke kennis over audit aanwezig is bij het ministerie (dit werd ook wel genoemd als reden om de goedkeuring te schrappen van de minister over audit-standaarden), vraagt dit om nieuwe adviescapaciteit voor de minister. Zulke capaciteit kan intern georganiseerd worden, of er kan extern (naar analogie van de EFRAG) een *Nederlandse Audit Advisory Group* ingesteld worden. Omdat steeds meer EU-landen de ISA-standaarden vrijwel volledig volgen, valt er echter meer te zeggen voor een EU-georganiseerde autorisatie, eventueel met inbedding in Nederlandse wetgeving (naar analogie van het gebruik van IFRS-standaarden in BW Boek 2, Titel 9, art. 362). In plaats van de autorisatie te beleggen binnen het Ministerie van Financiën, zou de minister zich ervoor kunnen inzetten om de autorisatie (weer) op de agenda van de EC te krijgen. Het verplaatsen van de autorisatie van auditstandaarden van de NBA naar een publieke autoriteit versterkt de legitimiteit van de standaarden en stelt (een vertegenwoordiging van) het publiek in staat om actoren hierop aan te spreken.

Een laatste inzicht dat we onder de aandacht willen brengen gaat over de grote invloed van Nederlanders in het standaardisatieproces. In hoofdstuk 2 zagen we al dat een groot aantal actoren uit Nederland kwam. De invloed van deze actoren wordt bevestigd in de gesprekken. De IASB heeft een Nederlandse voorzitter; tot 1 juli 2019 gold dit ook voor de IAASB. Hetzelfde geldt voor andere internationale gremia die een Nederlandse voorzitter hebben (ESMA,

ISOCO/MG) of waarin een of meerdere Nederlanders een plek in het bestuur hebben (EFRAG, PIOB, IFIAR/SC, AE). Volgens de respondenten wordt dit deels verklaard door het niveau van het accountantsberoep in Nederland, waarvoor in het buitenland veel respect bestaat. Daarnaast benadrukken respondenten de oplossingsgerichtheid van Nederlanders. Omdat we in dit land open staan voor verschillende standpunten en gewend zijn om de veelheid aan inzichten bijeen te brengen en toe te werken naar een oplossing (poldermodel), hebben Nederlanders relatief weinig moeite om (zichtbaar) effectief te opereren in het standaardisatieproces. Hoewel we niet zeker weten wat de redenen zijn, laten de bevindingen overtuigend zien dat Nederlanders een belangrijke rol hebben.

3.5 Deelconclusies

In deze paragraaf presenteren wij de belangrijkste conclusies van het tweede deelonderzoek. Dit verdiepende onderzoek laat zien dat actoren verschillende beweegredenen hebben, die elkaar niet uitsluiten. Meest zichtbaar zijn *macro-economische motieven* (o.a. bijdragen aan stabiele en concurrerende markten), *sociaal-maatschappelijke motieven* (opkomen voor belangen van gebruikers en publiek), *commerciële motieven* (reduceren administratieve lasten, voorkomen aansprakelijkheidsrisico's) en *professionele motieven* (ontwikkelen van bruikbare en consistente standaarden). Uit de gesprekken leiden we af dat de belangen van de verschillende stakeholders niet altijd helder en transparant zijn en dat het niet altijd duidelijk is voor welk belang een actor of gremium op komt. Ook zien we dat de belangen van de verschillende actorgroepen niet altijd gedeeld zijn en dat groepen meer invloed kunnen uitoefenen als ze vanuit een gedeeld belang opereren. We constateren tot slot dat de belangen van actoren sterk gericht zijn op het behoud van de status quo, waardoor reflectie op de essentie van het accountantsberoep (en bijbehorende standaarden) minder aandacht krijgt en de *expectation gap* blijft bestaan.

Kijkend naar de tactieken die actoren gebruiken om invloed uit te oefenen op de standaarden zien we zeven verschillende manieren. Actoren kunnen lid worden van een *bestuur* (hiervoor moeten zij wel benoemd worden, wat vaak gebeurt op basis van verdienste) of als *toehoorder/inspreker* deelnemen aan vergaderingen van normstellende gremia. Daarnaast kan iedereen (experts en niet experts) via een uitgebreide consultatie reageren op de inhoud van het *werkprogramma* en de *standaard* die wordt ontwikkeld. Andere manieren van invloed zijn het beschikbaar stellen van *middelen* (de normstellende gremia worden in meer of mindere mate betaald door accountantskantoren) of *personen*. Tot slot vindt invloed achteraf plaats via de *interpretatie* van standaarden.

Het tweede deelonderzoek was ingericht om te achterhalen of B4 accountants te veel invloed hebben op de totstandkoming van accountancystandaarden. Wij concluderen dat B4 accountants belangrijk zijn, maar dat *zij niet te dominant of te invloedrijk zijn in het standaardisatieproces*. Het belang van de participatie van B4 accountants is met name gelegen in het leveren van de noodzakelijke kennis en expertise, het financieren van een groot deel van de kosten en het delen van hun uitgebreide ervaring in de meest uiteenlopende praktijken. We denken niet dat de ontwikkeling van standaarden ineen valt als B4 accountants zich volledig terugtrekken, maar we constateren wel dat het netwerk zwaar leunt op hun bijdrage.

Op basis van de gesprekken concluderen wij dat B4 accountants niet dominant zijn en dat zij niet buitensporig veel invloed uitoefenen op de standaarden. Het standaardisatieproces is zodanig georganiseerd met *checks and balances* dat het vrijwel niet mogelijk is dat een specifieke groep een standaard in een bepaalde richting drukt. De ontwikkeling van IFRS- en ISA-standaarden betreft een genuanceerd proces waarin geen partij dominant is en waarin alle keuzes in de openbaarheid worden gemaakt en/of gedeeld.

De zichtbare aanwezigheid invloed van B4 accountants kan overigens niet alleen worden verklaard door hun eigen motieven. Accountants kunnen in de schijnwerpers staan mede omdat andere actoren en groepen daartoe de *ruimte* laten. Vragen over een beroepsgroep die de ontwikkeling van hun eigen standaarden financiert zijn weliswaar legitiem, zolang er geen (publieke) partij opstaat om de financiering over te nemen, is de bijdrage van de B4 hard nodig. De grote aanwezigheid van B4 accountants kan gecompenseerd worden als andere stakeholders zelf een grotere rol nemen.

Meer overkoepelend constateren we een spanning tussen de standaardisatie-complexiteit en de gewenste eenvoud van standaarden. De focus op techniek en details heeft een ‘zuigende’ werking die maakt dat accountants meer en meer de diepte ingezogen worden. Voor niet-experts wordt het hierdoor moeilijker om bij te dragen aan het proces, en zelfs bestuursleden van normstellende boards hebben steeds meer moeite om aangehaakt te blijven. Dit bemoeilijkt accountants om afstand te nemen van de techniek en na te denken over de grotere vragen omtrent het beroep en bijvoorbeeld nut en noodzaak, en inhoud en opzet van de wettelijke controle.

De analyse maakt duidelijk dat de actoren in het netwerk veel waarde hechten aan het publieke belang. De betekenis die zij geven aan het concept loopt echter sterk uiteen. Vrijwel iedereen heeft een eigen interpretatie, die dan wel inhoudelijk is (‘publiek belang is het zo goed mogelijk weergeven van de

economische realiteit van een organisatie') dan wel procesmatig ('publiek belang is het afwegen van verschillende *viewpoints* om vandaaruit te komen tot een oplossing die werkt'). Omdat de verschillende beelden niet gedeeld worden en in veel gevallen ook niet geconcretiseerd, dreigt het publieke belang een nogal leeg begrip te worden.

Het deelonderzoek brengt een opmerkelijke keuze aan het licht omtrent de autorisatie van auditstandaarden. In tegenstelling tot de IFRS, worden ISA-standaarden niet door een publieke autoriteit 'goedgekeurd' (dwingend voorgeschreven voor gebruik in een bepaald land of regio), maar door de beroepsorganisatie NBA. Dit heeft duidelijke consequenties voor de legitimiteit van de standaarden en de *accountability* van het netwerk. We constateren ook dat de invloed van de Nederlandse minister van Financiën kleiner is geworden met de Wet financiële markten (Wfm, 2019). We denken dat de gemaakte keuzes om de goedkeuring van standaarden door de minister te schrappen niet de juiste richting is. Sterker, het lijkt passender om de autorisatie van audit-standaarden omwille van legitimiteit en *accountability* expliciet bij een publiek orgaan zou moeten liggen. De Minister van Financiën of de EC liggen het meest voor de hand.

Een laatste bevinding betreft de relatief grote rol die Nederlanders hebben in het standaardisatienetwerk. De afgelopen jaren kwamen de voorzitters van de belangrijke normstellers (IASB en IAASB) uit Nederland. Daarnaast hebben verschillende Nederlanders belangrijke posities als voorzitter (ESMA, IOSCO/MG) of lid (EFRAG, PIOB, IFIAR/SC, AE) van invloedrijke gremia.

Hoofdstuk 4
Conclusies en aanbevelingen

4.1 Inleiding

Het doel van deze studie is het inzichtelijk maken waar *big four* (B4) accountants zich bevinden in het standaardisatieproces, alsmede het inzichtelijk maken wat hun invloed is op het beleid ten aanzien van de verslaggeving en de wettelijke controle. We hebben twee deelonderzoeken uitgevoerd. Het eerste onderzoek is gericht op het blootleggen van de *feitelijke aanwezigheid* c.q. participatie van de specifieke actoren in de belangrijkste internationale gremia. In hoofdstuk 2 hebben we een netwerkkaart ontwikkeld waarin we laten zien welke actoren een bijdrage leveren aan de 18 kerngremia van accountancystandaardisatie. De conclusies van dit onderzoek zijn uitgewerkt in paragraaf 2.6. Het tweede deelonderzoek is gericht op het verhelderen van de dynamiek van het standaardisatieproces en het verkennen en duiden van de *invloed van B4 accountants* op de totstandkoming van accountancystandaarden. De conclusies van dit onderzoek zijn uitgewerkt in paragraaf 3.5.

Dit laatste hoofdstuk bevat drie onderdelen. In paragraaf 4.2 verbinden we de deelconclusies en presenteren we de kernbevindingen van ons onderzoek. In 4.3 geven we enkele bredere reflecties naar aanleiding van de bevindingen. In 4.4 formuleren we tot slot enkele aanbevelingen aan de Commissie Toekomst Accountancysector (CTA).

4.2 Kernconclusies van het onderzoek

De kernbevinding van dit onderzoek is dat *B4 accountants zeer aanwezig, maar niet allesbepalend zijn*. B4 accountants zijn nadrukkelijk aanwezig in het standaardisatienetwerk. Maar liefst 25% van alle actoren (56 van 226 actoren) is afkomstig van Deloitte, EY, KPMG of PWC. Deze actoren hebben expliciete connecties met relevante normstellende gremia, vooral in de eerste en derde ring. De verdiepende analyse maakt duidelijk dat B4 accountants een belangrijke bijdrage leveren aan het netwerk. Ze leveren kennis en expertise, financieren een groot deel van de kosten, en delen hun uitgebreide ervaring in de meest uiteenlopende praktijken. Dit onderzoek laat echter ook overtuigend zien dat B4 accountants niet allesbepalend, laat staan doorslaggevend zijn in de ontwikkeling van standaarden. Het standaardisatieproces betreft een

genuanceerd proces waarin geen partij dominant is, waarin (deel-) perspectieven strijdig kunnen zijn, en waarin keuzes in de openbaarheid worden gemaakt en/of gedeeld.

Op basis van dit onderzoek zien wij *geen reden om radicale wijzigingen door te voeren die gericht zijn op het beperken van de invloed van B4 accountants in het standaardisatieproces*. De uitkomsten van dit onderzoek zijn belangrijk omdat het de gepercipieerde vergaande invloed van B4 accountants nadrukkelijk ontkracht. Het beeld van sommigen dat (B4) accountants zelfstandig regels opstellen is onjuist. Dat dit beeld bestaat, is wel een belangrijk gegeven waar accountants vanuit de optiek van legitimering iets mee zouden kunnen c.q. moeten. Daarnaast constateren we dat de huidige wijze van standaardiseren ondanks (of dankzij?) alle zorgvuldigheid en *checks and balances* een complex proces is en de nodige conserverende krachten kent. Ondanks de praktische en maatschappelijke roep om eenvoud blijken standaardisatieprocessen buitengewoon complex en worden deelnemers – voor zover ze aangehaakt blijven – naar technische (detail)uitwerkingen gezogen. Tevens constateren we dat het lastig blijkt om verandering en vernieuwing door te voeren. Ook dit is een vraagstuk dat om nieuwe legitimering vraagt. Naast de maatschappelijke roep om eenvoud kunnen accountants de roep om verandering niet veronachtzamen.

4.2 Bredere reflecties op de professionele (standaardisatie)praktijk

Dit laatste brengt ons bij enkele bredere reflecties, naar aanleiding van de kernbevindingen. Accountants worstelen met dezelfde thema's als andere professionals, zoals medisch specialisten of advocaten. Voor al deze klassieke professionele domeinen geldt dat ze zich moeten aanpassen aan de veranderende buitenwereld. Economische, sociaal-maatschappelijke, culturele en technologische veranderingen maken dat het voor professionele domeinen zelf lastiger is om te bepalen wat 'goed' en 'effectief' is, wat 'kwaliteit' is, en hoe professionals het beste te werk kunnen gaan. Casuïstiek wordt steeds complexer. De omgeving houdt de beroepsuitoefening goed in de gaten. Tot slot worden professionele domeinen afhankelijker van maatschappelijke actoren en factoren, die die professionals niet zomaar vertrouwen. In dit onderzoek zien we dat op enkele cruciale fronten terugkomen:

- *Expertise*: Verslaggeving en auditing zijn zo complex geworden dat gedeelde expertise om dat 'goed' te doen lastig te bepalen is. Bedrijven en dossiers zijn complexer dan ooit. Omdat (beursgenoteerde/oob) organisaties veel vaker op internationaal en transnationaal niveau opereren en de meest uiteenlopende activiteiten met oneindig veel transacties uitvoeren, wordt het steeds moeilijker om standaarden voor 'goed werk' eenduidig vast te stellen. Dit vergroot de relevantie van het standaardisatieproces en het

belang om in dat proces de verschillende perspectieven een evenwichtige plek te geven, zodanig dat standaarden herijkt kunnen worden. We zien dat accountants zich bewust zijn van de noodzaak om niet-accountants te betrekken bij de ontwikkeling van accountancy standaarden. Tegelijkertijd constateren we dat het niet helemaal duidelijk is wat accountants van de 'anderen' verwachten en kunnen verwachten. Pas wanneer duidelijk wordt dat accountants 'het technische deel' inbrengen en niet-accountants 'andere perspectieven' toevoegen zal de waarde van niet-accountants op 'de totstandkoming' en 'de aard' van de regels tot volle bloei komen.

- *Publieke belang*: De toegevoegde waarde van accountants wordt niet meer vanzelfsprekend door iedereen gevoeld. De accountancy moet zich herpositioneren ten opzichte van maatschappelijke verwachtingen en vragen, uitgaande van de idee dat professies nooit alleen 'de zaak' maar ook 'de samenleving' dienen. Dat vraagt op zaaksniveau om ethisch besef en op overstijgend niveau om een publieke waardeoriëntatie. Accountants moeten cruciale vragen – *Waarvoor staan we als accountant als we zaken behandelen? Wat is onze maatschappelijke waardepropositie? In hoeverre komen we tegemoet aan de maatschappelijke behoefte?* – blijven beantwoorden om als professioneel domein relevant en gewaardeerd te blijven. Hoewel we constateren dat accountants waarde hechten aan en nadruk leggen op het publieke belang, zien we ook dat ze moeite hebben om los te komen van de details. Pas wanneer zij een manier vinden om te ontsnappen aan de zuigende werking van techniek en technische details, zal er ruimte ontstaan om over de grote vragen na te denken die nodig zijn om het vertrouwen van de samenleving te herwinnen.
- *Legitimiteit*: De kernopgave van standaardisatie (en van de accountancy-professie) verandert. Het gaat niet alleen om goede standaarden en het in overeenstemming daarmee handelen. Het gaat ook (en wellicht meer) om de maatschappelijke acceptatie van professionele standaarden en interventies. Dat vraagt om 'opener' professies, die uitleggen wat ze waarom doen, die goed communiceren, die veranderen voor zover gewenst en mogelijk, en die rekenschap afleggen waar nodig. De gesprekken schetsen een beeld van een sector die heel veel moeite doet om mensen de kans te geven om bij te dragen aan de inhoud van standaarden en het proces te volgen. We zien ook dat een deel van de actoren 'de wereld overvliegt' om uit te leggen wat ze doen, met welk effect. Toch lukt het tot op heden niet om het vertrouwen van het bredere publiek terug te winnen. Dit zal volgens ons pas lukken wanneer de sector erin slaagt om op een goede manier uit te leggen wat er waarom gebeurt in het proces. Wij denken dat hiervoor niet alleen accountants nodig zijn, maar dat andere professionals (zoals bestuurskundigen of communicatie-deskundigen) waardevol kunnen zijn bij het 'verkopen' van dit verhaal.

4.3 Aanbevelingen aan de CTA

Dit onderzoek laat zien dat B4 accountants *zeer aanwezig, maar niet allesbepal*end zijn bij het ontwikkelen van accountancystandaarden. We hebben duidelijk gemaakt dat er volgens ons geen vergaande wijzigingen nodig zijn om hun invloed te reduceren. Desalniettemin komen we tot de volgende vier aanbevelingen voor de CTA:

1. *Stimuleer de publieke financiering van het standaardisatienetwerk.* Een groot en terugkerend thema betreft de financiering van het standaardisatienetwerk. Op dit moment worden (vooral de IFAC) normstellers gefinancierd door B4 kantoren. Dit legt een claim op de onafhankelijkheid van de besturen. Hoewel het probleem al meerdere malen is aangehaald, lukt het tot op heden niet om concrete stappen te zetten in het bouwen van een publiek (internationaal) consortium dat de kosten voor standaardisatie – die een groot publiek belang dient – over te nemen. De eerste aanbeveling aan de CTA heeft daarom betrekking op het stimuleren van publieke financiering voor de standaardisatie van accountancyregels. In lijn met het internationale karakter van de auditstandaarden, ligt het voor de hand dit te beleggen bij een supranationale autoriteit. Verkend moet worden welke autoriteit hiervoor het meest geschikt is, maar te denken valt aan de EC (al dan niet in samenwerking met Amerikaanse en Aziatische autoriteiten);
2. *Adviseer de Minister van Financiën om de goedkeuring van auditstandaarden (opnieuw) te beleggen bij een publieke autoriteit*. Accountancystandaarden zijn vrijwillig totdat zij worden geautoriseerd en van toepassing worden verklaard. De manier waarop dat gebeurt, verschilt voor de verschillende standaarden. De EC autoriseert IFRS-standaarden voor gebruik in de EU, de NBA autoriseert ISA-standaarden voor gebruik in Nederland. Tot juli 2019 moest de minister van Financiën 'meetekenen' bij het geldig verklaren van auditstandaarden. De autorisatie door de minister is met de komst van de Wfm (2019, art. 3 lid B) verdwenen. Om redenen van legitimiteit en accountability vinden wij dit geen heilzame weg. Sterker, wij adviseren de autorisatie weg te halen bij de beroepsorganisatie en te beleggen bij een publieke autoriteit. Als tweede raden wij de CTA aan om de minister van Financiën te adviseren de autorisatie van auditstandaarden binnen zijn ministerie te beleggen (inclusief het organiseren van specifieke audit adviescapaciteit om hem te ondersteunen bij het uitvoeren van deze taak) of deze (weer) op de agenda van de Europese Commissie te krijgen;
3. *Stimuleer de totstandkoming van een publiek gesprek over standaardisatie ten dienste van het maatschappelijk draagvlak*. Het ontwikkelen van standaarden gebeurt in een genuanceerd en transparant proces. Ondanks de manier waarop het proces is georganiseerd, vindt accountancystandaardisatie plaats op afstand van de maatschappij. Doordat (nationale vertegenwoordigers van) het publiek weinig inzicht hebben in die praktijk, blijft soms

onterechte beeldvorming bestaan. Wij denken dat meer duidelijkheid over standaardisatie, alsmede over de uitkomsten en achtergronden van standaarden, kan bijdragen aan een groter maatschappelijk draagvlak van de accountancyprofessie in het algemeen en de accountancystandaarden in het bijzonder. We benadrukken bij de CTA daarom het belang van een terugkerend 'publiek gesprek' over standaarden. De manier waarop dit gesprek georganiseerd wordt dient nader uitgewerkt te worden. Gedacht kan worden aan vergelijkbare gesprekken zoals die nu gevoerd worden op Europees niveau, waar bijvoorbeeld de voorzitter van de IASB door de *Committee on Economic and Monetary Affairs* (ECON) wordt uitgenodigd om van gedachte te wisselen over recente projecten en ontwikkelingen die vanuit publieke optiek wenselijk zijn;

4. *Zorg dat beelden over de waarde van audits en de capaciteiten van auditors samenkomen.* Er is een groot verschil tussen wat het publiek verwacht van een audit en wat een audit momenteel oplevert. In het publieke debat wordt er vaak gewezen op de gebrekkige kwaliteit van audits. Er wordt gepraat over wat King & De Beer (2018) de *deficient performance gap* noemen. In deze gap komt de auditor – in de ogen van de maatschappij – zijn verantwoordelijkheden niet na omdat hij zijn taken niet naar behoren uitvoert. Dit onderzoek benadrukt echter dat het probleem (ook en) vooral op een ander niveau plaatsvindt, in wat de *deficient standards gap* wordt genoemd. In deze gap staat de spanning centraal tussen wat het publiek verwacht van accountants, en wat accountants volgens wetten en standaarden moeten doen. Dit onderscheid is belangrijk omdat het van invloed is op de manier waarop nagedacht kan worden over een oplossing. Hoewel we benadrukken dat er ook oog moet zijn voor het verhelpen van de *deficient performance gap* – auditors moeten de druk van CEO's met een niet accountancyachtergrond kunnen weerstaan en moeten audits op een adequate en zorgvuldige manier blijven uitvoeren – adviseren we de CTA om aandacht te hebben voor het verkleinen van de *deficient standard gap*. Het verkleinen van deze gap vraagt enerzijds om het voorlichten van gebruikers en het bredere publiek over de rol van de auditor. Aan de andere kant valt te stellen dat als gebruikers en het publiek meer of andere informatie nodig hebben, standaarden ontwikkeld kunnen worden die tegemoetkomen aan deze wensen. Indien passend, dan zijn verandering en vernieuwing geëigend. Wij zijn van mening dat auditors, met hun diepgaande kennis van (financiële) waarden van een organisatie bij uitstek geschikt zijn om ook een oordeel te geven over de niet-financiële waarde van een organisatie. Uit de interviews blijkt dat dit niet meteen kan. Nieuwe standaarden moeten ontwikkeld worden, auditors moeten getraind worden om te groeien in hun nieuwe rol en verantwoordelijkheid. De respondenten wijzen er ook op dat het belangrijk is om te beseffen dat

wanneer het publiek andere verwachtingen heeft van auditors, dit automatisch betekent dat wettelijke controles uitgebreider (waarschijnlijk duurder) worden en dat het voor organisaties meer tijd kost om (financiële en niet-financiële) informatie te produceren. Omdat we constateren dat de veranderingen in de verwachting van het publiek ten aanzien van audits en de beweging van accountants als reactie hierop niet in hetzelfde tempo gaan, adviseren we de CTA een gesprek tussen accountants en (vertegenwoordigers van) het bredere publiek te faciliteren waarin de *maatschappelijke waarde* van audits centraal staat.

De auteurs danken *Marije Huiting MSc* voor haar ondersteuning tijdens de uitvoering van dit onderzoek. Daarnaast danken zij *emeritus professor dr. Henk Langendijk* voor het delen van zijn accountancyexpertise en zijn ideeën over relevante *boards* en respondenten. De resultaten, conclusies en eventuele onjuistheden blijven de volledige verantwoordelijkheid van de auteurs.

Bijlage 1
Netwerkkaart

De netwerkkaart is bijgevoegd als separaat bestand.

Bijlage 2
Respondenten

#	Naam	Gremium
1	Anoniem	IASB *Staflid*
2	Boersma, Stefan	AFM *Beleidsmedewerker wetgeving en standaarden*
3	Dieleman, Anton	NBA *Voorzitter Adviescollege Beroepsreglementering* Tevens Directeur vaktechniek Mazars
4	Doblado, Marjolein	IFIAR *Voorzitter Standards Coordination Working Group*
5	Drupsteen, Jan-Thijs	NBA *Hoofd Vaktechniek*
6	Duffels, Martijn	AFM *Hoofd Audit*
7	Hillier , Diana	PricewaterhouseCoopers *Global leader ISA* IAASB *Lid (2006-2011) en vicevoorzitter (2010-2011)*
8	Hoogervorst, Hans	IASB *President*
9	Hout, Jasper van den	IAASB *Staflid (principle)*
10	Hulle, Karel van	PIOB *Lid*
11	Meershoek, Ton	AFM *Hoofd Verslaggeving*
12	Sampers, Peter	Raad voor de Jaarverslaggeving *Voorzitter* EFRAG *Lid* Tevens Hoogleraar OU/Universiteit Maastricht
13	Schilder, Arnold	IAASB *President (tot 1 juli 2019)*
14	Tas, Leo van der	EY *Global leader IFRS* Tevens Hoogleraar Universiteit Tilburg
15	Vaessen, Mark	KPMG *Global leader IFRS (t/m 2017)* EFRAG *Lid* Accountancy Europe *Lid van het bestuur*

Bijlage 3
Referenties

Botzem, S. (2012). *The politics of accounting regulation: Organizing transnational standard setting in financial reporting*. Edward Elgar Publishing.

Brunsson, N., & B. Jacobsson. (2000). *A world of standards*. Oxford University Press.

Cortese, C., & H. Irvine. (2010). Investigating international accounting standard setting: The black box of IFRS 6. *Research in Accounting Regulation*, 22(2), 87-95.

CTA Instellingsregeling (2019). Beschikbaar via: https://wetten.overheid.nl/BWBR0041797/2019-01-03

CTA Plan van aanpak Onderzoek (2019). Beschikbaar via: https://www.internetconsultatie.nl/commissietoekomstaccountancysector/document/4354

King, M. & L. de Beer (2018). *The Auditor: Quo Vadis?* New York: Routledge

Mattli, W., & T. Büthe. (2003). Setting international standards: technological rationality or primacy of power?. *World Politics,* 56(1), 1-42.

Van der Kuij-Groenberg & De Munnik (2011). RJ: Quo vadis? in: *Tijdschrift voor Jaarrekeningenrecht*. Nummer 2. Deventer: Den Hollander

Zeff, S. A., Van der Wel, F., & Camfferman, C. (2016/1992). *Company financial reporting: A historical and comparative study of the Dutch regulatory process*. New York: Routledge.