

Begrip van de accountantscontrole bij stakeholders, volgens de accountant

Auke de Bos, Luc Quadackers

Received 31 January 2022 | Accepted 4 July 2022 | Published 28 July 2022

Samenvatting

Dit artikel beschrijft een onderzoek naar het door de accountant gepercipieerde begrip van de accountantscontrole bij acht verschillende stakeholdergroepen: bestuurders, commissarissen, aandeelhouders, externe toezichhouders, politici, journalisten, de ‘verstandige leek’ en de ‘gemiddelde’ Nederlander. Onderzoek naar begrip van de accountantscontrole heeft al vaker plaatsgevonden, maar in dit onderzoek is gekozen voor een nieuwe invalshoek, namelijk: hoe percipieert *de accountant* het begrip van accountantscontrole bij verschillende stakeholders? Dat is belangrijk, want de perceptie van de accountant stuurt zijn gedrag en beslissingen. De perceptie heeft dus invloed op het bepalen van de responsstrategie voor het dichten van de verwachting-prestatiekloof en vormt belangrijke input voor de stakeholderdialoog. Op alle onderzochte gebieden is het gepercipieerde begrip het grootst bij de stakeholders die nauw betrokken zijn bij de externe accountant. Politici en journalisten scoren volgens accountants laag op begrip, terwijl zij volgens accountants wel de grootste invloed hebben op de publieke opinie.

Relevantie voor de praktijk

Het is belangrijk dat accountants zich bewust zijn van hun eigen percepties, aangezien dit mogelijk invloed heeft op hun veranderbereidheid en de wijze waarop zij de verwachtingskloof willen dichten. Wij zijn van mening dat accountants enerzijds (nog) beter kunnen uitleggen aan stakeholders wat zij doen. Anderzijds mogen de percepties geen belemmering vormen voor het goed uitvoeren van de controlewerkzaamheden en het aangaan van de discussie met stakeholders over het uitbreiden van de reikwijdte van hun werkzaamheden.

Trefwoorden

Accountantscontrole, perceptie, accountants, verwachtingskloof, kenniskloof, prestatiekloof

1. Inleiding

Het begrip van de accountantscontrole bij stakeholders hangt samen met de perceptie van de prestaties van de accountant: een stakeholder die meer begrijpt van de accountantscontrole kan immers de prestaties van accountants beter beoordelen dan een stakeholder die daarvan minder begrijpt. Begrip van de accountantscontrole bij stakeholders vormt daarmee een belangrijk ingrediënt van de zogenaamde ‘verwachting-prestatiekloof’. Als stakeholders het werk van de controlerend accountant niet op waarde kunnen schatten, dan impli-

ceert dat een kenniskloof: het verschil tussen wat het maatschappelijk verkeer denkt dat accountants doen en hetgeen accountants daadwerkelijk doen (Porter 1993; ACCA 2019).

Begrip van de accountantscontrole geeft inzicht in de grenzen tussen redelijke en onredelijke verwachtingen met betrekking tot de controle. Minder begrip van de accountantscontrole zal eerder leiden tot misverstanden over de controle. Begrip van de controle bij stakeholders heeft daardoor ook een belangrijke relatie met de reputatie van

accountants. Een stakeholder die minder begrijpt van de accountantscontrole, en daardoor bijvoorbeeld meer verwacht dan redelijk is, krijgt mogelijk een negatiever beeld van de accountant. Dat raakt dan de reputatie van de accountant (Quick 2020, pp. 5–6), met alle gevolgen van dien.

Er is al eerder onderzoek gedaan naar het begrip van de accountantscontrole bij stakeholders (zie bijvoorbeeld Limperg Instituut 1987; Klijnsmit et al. 1998; Klijnsmit et al. 1999; Ruhnke and Schmidt 2014; en voor een samenvattend overzicht Quick 2020). In dit artikel is echter gekozen voor een andere invalshoek, namelijk: hoe percipieert *de accountant* het begrip over de accountantscontrole dat aanwezig is bij stakeholders? Die accountantsperceptie van het begrip bij stakeholders stuurt immers het gedrag en de beslissingen van de accountant. Het heeft invloed op het bepalen van de responsstrategie van de accountant voor het dichten van de verwachting-prestatiekloof en vormt een belangrijk onderdeel van de dialoog met de stakeholders.

Het doel van het onderzoek is dus *niet* om een vergelijking te maken tussen het door de accountant gepercipieerde begrip bij stakeholders en het daadwerkelijke begrip bij stakeholders. Het doel van dit onderzoek is om te peilen hoe openbare accountants het begrip over de accountantscontrole inschatten bij stakeholdergroepen.

2. Hoe schat de accountant de stakeholderkennis in?

Limperg beschreef al bijna 100 jaar geleden dat de accountant een functie vervult voor het maatschappelijk verkeer (1932a, 1932b, 1933), dat hij ook aanduidt als ‘onpersoonlijke maatschappij’. Limperg vermeldt voornamelijk aandeelhouders/spaarders als stakeholders in het maatschappelijk verkeer (1932a, 1933). In de loop der jaren groeit het aantal stakeholders van de accountantscontrole verder richting onder anderen werknemers, financiers, cliënten en leveranciers. Rekening houden met stakeholders (waaronder ook de aandeelhouders) bij de accountantscontrole wordt als zeer belangrijk beschouwd. Ter illustratie: in het rapport ‘In het publiek belang’ uit 2014 komt het woord ‘stakeholder’ maar liefst 155 keer voor. Accountantsorganisaties besteden de afgelopen jaren steeds meer aandacht aan stakeholderengagement en stakeholderdialoog, met als doel het analyseren van de meningen en verwachtingen van stakeholders op het gebied van de accountantscontrole (bijvoorbeeld EY Annual Review 2020/2021). Bovendien wordt er in veel rapporten van toezichthouders, experts en beroepsverenigingen aandacht aan besteed.

De verwachtingen, meningen en wensen van stakeholders vormen ook een belangrijk onderdeel van eerder onderzoek naar de verwachting-prestatiekloof (voor overzichten, zie bijvoorbeeld Quick 2020; Deepal et al. 2022). Echter, voor zover ons bekend wordt in eerder onderzoek geen aandacht besteed aan *de perceptie van de accountant* met betrekking tot kennis van de stake-

holders. Met andere woorden: hoe kijkt de accountant naar het begrip van de stakeholders over de accountantscontrole en naar misverstanden die stakeholders kunnen hebben over de controle? De perceptie van mensen – in dit geval accountants – bepaalt hun gedrag en beslissingen. Robbins and Judge (2022, p. 111) stellen: ‘*People’s behavior and decisions are based on their perception of what reality is, not on reality itself. In other words, our perception becomes the reality from which we act.*’ De perceptie van accountants over het begrip bij stakeholders vormt daarmee basale input voor accountants voor het terugdringen van de verwachting-prestatiekloof (zie ook paragraaf 3).

Stel, hypothetisch, dat we de kennis over de accountantscontrole van een stakeholder kunnen inschatten op een schaal van 0 tot 100. Laten we aannemen dat een accountant een kennis van 90 veronderstelt bij een stakeholder van de accountantscontrole. Wat nu als de stakeholder zelf vindt slechts een kennis van 60 te bezitten? Dan bevindt zich blijkbaar een forse discrepantie tussen hoe de accountant de kennis van de stakeholder inschat en hoe de stakeholder dat zelf ervaart. De accountant gaat dan (waarschijnlijk) uit van te veel kennis bij de stakeholder. Als stakeholders bijvoorbeeld denken dat een accountant op het gebied van fraude of continuïteit meer waarde toevoegt dan de accountant percipieert dat stakeholders verwachten, dan zit daar ruimte tussen. En als een accountant de stakeholderkennis onterecht laag inschat, dan houdt hij wellicht minder rekening met die stakeholdergroep. Nu zou het tegenargument kunnen zijn: “Ja, maar de stakeholders kunnen toch duidelijk aangeven wat ze denken en verwachten?” Dat is uiteraard belangrijke input voor de accountant. Maar dat neemt niet weg dat de accountant die input misschien niet goed begrijpt en die bijvoorbeeld minder belangrijk vindt, omdat hij twijfelt aan het kennisniveau van de stakeholder. Perceptieproblemen zijn alomtegenwoordig (Duffy 2018; Robbins and Judge 2022). Daarbij spelen onder andere allerlei *judgment biases* een rol, zoals *overconfidence* (Messier et al. 2008; Han et al. 2010). Zoals betoogd, bepaalt de perceptie van de accountant zijn gedrag en beslissingen en daarmee ook de bereidheid om tegemoet te komen aan in zijn ogen (on)redelijke verwachtingen, al dan niet terecht.

3. De verwachtingskloof

Er bestaat al enkele decennia uitvoerig aandacht voor de verwachtingskloof in de accountantscontrole, ook wel de verwachting-prestatiekloof genoemd (zie bijvoorbeeld Liggio 1974; Porter 1993). Zowel het veelgebruikte model ‘Structure of the Audit Expectation-Performance Gap’ van Porter (1993) als het meer recente ‘Audit Expectation Gap’-model van ACCA (2019) betreffen het territorium tussen enerzijds de verwachtingen van het publiek over wat de accountant zou moeten doen (‘*society’s expectations of auditors*’ (Porter)/‘*what the public wants*

auditors to do' (ACCA)) en anderzijds wat het publiek denkt dat de accountant daadwerkelijk doet ('perceived performance of auditors' (Porter)/'what the public thinks auditors do' (ACCA)).¹ Het publiek wordt hier gezien als de verzameling van alle *stakeholders* (belanghebbenden) van de accountantscontrole.

De verwachting-prestatiekloof is in te delen in meerdere 'deelkloven'.² De meeste aandacht in de nieuwsmidia lijkt daarbij uit te gaan naar het ondermaats presteren van de externe accountant. Dat wordt de prestatiekloof genoemd, of in het Engels: de 'performance gap'. Daarbij gaat het met name om het deel dat betrekking heeft op het ineffectief handelen ('deficient performance') van de externe accountant. De accountant doet dan niet wat hij zou moeten doen op basis van de standaarden.³ Bijvoorbeeld, uit een interne of externe toetsing van een dossier komt naar voren dat deze niet voldoet aan NV COS. Het tweede onderdeel van de prestatiekloof bestaat uit 'deficient standards'. Dat onderdeel heeft betrekking op het werk dat de accountant redelijkerwijs zou kunnen verrichten ('duties reasonably expected of auditors'), maar waarvoor (nog) geen (duidelijke) standaarden bestaan. Dit raakt bijvoorbeeld aan de discussie over de reikwijdte van de accountantscontrole ten aanzien van fraude.

Naast de prestatiekloof onderscheidt Porter een redelijkheidskloof ('reasonableness gap', het gat tussen redelijke en onredelijke verwachtingen, ofwel: hoeveel ruimte zit er tussen wat de accountant wel en niet kan)⁴, terwijl het ACCA-model – naast de prestatiekloof – nog twee kloven onderkent: een kenniskloof ('knowledge gap': welke kennis ontbeert het publiek over de controle? (hetgeen mogelijk tot te hoge verwachtingen leidt)) en een evolutiekloof ('evolution gap': wat ligt binnen de mogelijkheden van de accountant, maar hoeft hij (nog) niet te doen?).

In dit artikel staan we vooral stil bij het beter in kaart brengen van de kenniskloof. Het bezitten van kennis over accountantscontrole impliceert *begrip* van het werk van de externe accountant. Afdoende begrip leidt tevens tot het vermijden van *misverstanden* over het werk van de externe accountant, zoals de onrealistische opvatting dat bij een goedkeurende verklaring nooit sprake kan zijn van fraude of van een aanstaand faillissement (voor een overzicht van de misverstanden, zie Quick 2020, pp. 6–7).

4. De onderzochte deelgebieden

Uit eerder onderzoek blijkt dat de verwachtingskloof zich voor een belangrijk deel bevindt op de volgende gebieden (Quick 2020):

- Gebruikers verwachten (vaak) volledige zekerheid. Bovendien denken gebruikers dat controlerend accountants onder andere ook de boekhouding doen.
- Gebruikers verwachten dat de controlerend accountant fraude tegengaat.
- Gebruikers verwachten een *going concern* als een goedkeurende verklaring is verstrekt bij de jaarrekening.

Parallel aan deze eerdere bevindingen vragen wij accountants naar het begrip bij de stakeholders van – en mogelijke misverstanden over – vier belangrijke gebieden van de werkzaamheden van de externe accountant. Wij richten ons onderzoek op het begrip van de reguliere jaarrekeningcontrole. Daarnaast zijn drie actuele en maatschappelijk relevante thema's onder de loep genomen: fraude en non-compliance; continuïteit; en het bestuursverslag inclusief niet-financiële informatie. Deze drie onderwerpen worden genoemd in de aanbevelingen van de Commissie toekomst accountancysector (2020) en de eerste twee thema's staan ook op de agenda van de kwartiermakers en zijn onderdeel van het programma van de Stuurgroep Publiek Belang (2021). Centraal bij deze thema's staat telkens het vergroten van de relevantie van het accountantsberoep.

5. De onderzochte stakeholders

Bestaande modellen op het gebied van de verwachtingskloof (bijvoorbeeld Porter 1993; ACCA 2019) schrijven niet voor met welke stakeholderbril de prestaties van de accountant moeten worden bekeken. Verschillende stakeholders kunnen een verschillende perceptie hebben van de prestaties van de accountant.⁵ Om de verwachtingskloof en de mogelijke gevolgen daarvan goed te kunnen beoordelen is inzicht in het begrip van de accountantscontrole bij alle belangrijke stakeholders dus van wezenlijk belang. Iedere stakeholder kent immers eigen kloven.⁶

Als we denken aan stakeholders met betrekking tot de accountantscontrole zijn de *usual suspects* bestuurders, commissarissen, aandeelhouders, externe toezichthouders, politici en journalisten. Voor de beeldvorming rondom het accountantsberoep zijn echter ook de meningen van de 'verstandige leek' en de 'gemiddelde Nederlander' van belang, maar die zijn amper onderzocht. De laatste theoretische groep is moeilijk tastbaar, maar vormt (per definitie) het grootste deel van de Nederlandse bevolking.⁷

In ons onderzoek kunnen we onderscheid maken in een groep die dicht bij de accountantscontrole is betrokken (bestuurders, commissarissen, aandeelhouders, externe toezichthouders) en een groep die meer op afstand staat (politici, journalisten, de 'verstandige leek' en de 'gemiddelde Nederlander').⁸

6. Aanpak van het onderzoek

Het onderzoek is uitgevoerd aan de hand van een vragenlijst en was specifiek gericht op accountants met ervaring in de controlepraktijk.⁹ De vragenlijst bevatte stellingen over het begrip bij stakeholders van: (1) de reguliere jaarrekeningcontrole (de controle van historische overzichten); (2) fraude en non-compliance; (3) continuïteit; en (4) het bestuursverslag inclusief niet-financiële informatie. De stelling die daarbij telkens werd voorgelegd is:

‘[STAKEHOLDERS] begrijpen wat de accountant doet op het gebied van [AANDACHTSGEBIED].¹⁰ Daarnaast is per aandachtsgebied de aanwezigheid van een veelvoorkomend misverstand bestudeerd, waarbij een groter geloof in een misverstand duidt op een kenniskloof. Deze misverstanden zijn:

- bij de reguliere jaarrekeningcontrole: ‘De controlerend accountant verschaft absolute zekerheid dat de jaarrekening geen enkele fout bevat’. Deze stelling is onjuist, aangezien een goedkeurende verklaring betekent dat er sprake is van een *redelijke mate van zekerheid* dat de jaarrekening geen materiële afwijking bevat als gevolg van fouten of fraude;
- bij fraude en non-compliance: ‘Bij een goedkeurende verklaring mag geen sprake zijn van fraude’. Deze stelling is niet juist. Het doel van de controle is het identificeren en inschatten van de risico’s op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude. Bij identificatie van fraude of het vermoeden van fraude moet de accountant hier op passende wijze op inspelen (NV COS 240.10). Toch is het op basis van de standaarden mogelijk dat er sprake is van een fraude als de accountant een goedkeurende verklaring heeft afgegeven. Dit heeft te maken met het feit dat de accountant geen absolute zekerheid geeft, fraudes geraffineerd worden opgezet en soms niet te ontdekken zijn met de huidige controlemiddelen;¹¹
- bij continuïteit: ‘Een onderneming zal niet failliet gaan bij een afgegeven goedkeurende verklaring zonder verplicht toelichtende paragraaf inzake een materiële onzekerheid omtrent continuïteit’. Deze stelling is niet juist. Hoewel het doel van de controle is een conclusie te vormen over de geschiktheid van de continuïteitsveronderstelling (NV COS 570.9), is het op basis van de standaarden mogelijk dat een onderneming toch failliet gaat bij een goedkeurende verklaring. Dit heeft te maken met het feit dat de accountant geen absolute zekerheid geeft, en ook niet in de toekomst kan kijken;¹²
- bij het bestuursverslag inclusief niet-financiële informatie: ‘De controlerend accountant controleert ook het bestuursverslag in detail’. Deze stelling is onjuist. Op basis van de standaarden stelt de accountant vast dat het bestuursverslag voldoet aan de formele vereisten en geen tegenstrijdige informatie bevat ten opzichte van de jaarrekening en dat hij geen materiële onjuistheden signaleert op basis van zijn kennis van de gecontroleerde organisatie en opgedaan in de controle.

De antwoorden op de stellingen zijn telkens gemeten op een Likert-schaal van 1–5, waarbij 1 stond voor ‘volledig oneens’ en 5 voor ‘volledig eens’.

De vragenlijst is voorgelegd aan zes expert-accountants en wetenschappelijk onderzoekers. Op basis van hun commentaren zijn de vragen aangescherpt. Voor het onderzoek is gebruikgemaakt van een survey in het online enquête-platform Qualtrics. In juli 2021 is via Accountant.nl een verzoek om deelname geplaatst.

7. Beschrijving van de steekproef

De vragenlijst is geheel ingevuld door 161 accountants met controle-ervaring (in heden of verleden): 122 mannen en 38 vrouwen (1 persoon heeft geen geslacht aangegeven).¹³ De gemiddelde leeftijd van de invullers is 43 jaar met een gemiddelde werkervaring van 17,5 jaar. De verdeling over verschillende functieniveaus is redelijk gespreid (zie tabel 1). Er zijn echter weinig assistent-accountants (3) en relatief veel partners (45). De meeste deelnemers controleren (of controleerden) vooral grote ondernemingen.

Tabel 1. Functieniveau.

	Frequentie	Percentage
Assistent-accountant:	3	1,9
Controleleider/supervisor:	18	11,2
Manager:	22	13,7
Senior manager:	22	13,7
Director:	21	13,0
Partner:	45	28,0
Anders, namelijk:	30	18,6
Totalen	161	100

Tabel 2. Klantenportefeuille bestaat (qua omzet) hoofdzakelijk uit...

	Frequentie	Percentage
Kleine ondernemingen	5	3,1
Middelgrote ondernemingen	35	21,9
Grote ondernemingen	63	39,4
OOB's	21	13,1
Anders/niet van toepassing, namelijk:	36	22,5
Totalen	160	100

8. Resultaten

Om een idee te krijgen van het begrip bij stakeholders van de essentie van het werk van de controlerend accountant is aan de deelnemers gevraagd om een rapportcijfer te geven aan de stakeholders voor hun begrip van de essentie van het werk van de controlerend accountant (zie tabel 3). Met deze vraag werd de volle breedte van de werkzaamheden van de accountant beoogd.

Externe toezichthouders krijgen van accountants het hoogste rapportcijfer (gemeten van 0-10) voor hun begrip van de essentie van het werk van de controlerend accountant, en wel een 7,9, op de voet gevolgd door commissarissen (7,7) en bestuurders (7,5). Iets lager, maar nog steeds voldoende, scoren aandeelhouders (6,6). Een marginale voldoende haalt de verstandige leek (5,8). Onvoldoendes krijgen politici en journalisten. Zij scoren beiden een 5. De gemiddelde Nederlander scoort slechts een 3,6.

De stakeholders die dicht bij de accountantscontrole zijn betrokken (bestuurders, commissarissen, aandeelhouders, externe toezichthouders en iets mindere mate de verstandige leek) scoren een voldoende. Dat ligt in lijn met eerdere onderzoeksbevindingen (zie bijvoorbeeld Brouwer and Ummels 2020). De

Tabel 3. Rapportcijfer stakeholders voor hun begrip van de essentie van het werk van de controlerend accountant.

Stakeholders	Rapportcijfer <i>Gem. (st.dev.)</i> <i>(Steekpr.omv.)</i>	Rang
Bestuurders	7,51 (1,02) (N=159)	3
Commissarissen	7,65 (1,12) (N=152)	2
Aandeelhouders	6,57 (1,40) (N=144)	4
Externe toezichthouders	7,92 (1,43) (N=148)	1
Politici	5,03 (1,70) (N=150)	6
Journalisten	4,96 (1,75) (N=148)	7
Verstandige leek	5,76 (1,41) (N=152)	5
Gemiddelde Nederlander	3,64 (1,49) (N=156)	8

partijen die minder directe betrokkenheid hebben bij de accountantscontrole scoren volgens accountants een onvoldoende voor het begrijpen van het werk van de controlerend accountant: politici, journalisten en de gemiddelde Nederlander.

Vooraf bij politici en journalisten verdient dat aandacht. Volgens de onderzochte accountants hebben juist deze twee groepen namelijk de grootste invloed op de publieke opinie (zie tabel 4).¹⁴ Accountants werd hierbij gevraagd om drie stakeholdergroepen met de grootste invloed te noemen.

Het is positief dat accountants melden dat externe toezichthouders – die zoals blijkt uit Tabel 3 in de ogen van de accountant een zeer goed begrip hebben van de werkzaamheden van de externe accountant – ook een grote invloed hebben op de publieke opinie (derde plek in de rangorde in tabel 4). Voor journalisten en politici geldt dat zij de grootste invloed hebben, maar hiervan schatten de accountants de mate van begrip van de werkzaamheden van de externe accountant laag in.

Tabel 5. Begrip en misverstand bij stakeholders op het gebied van de jaarrekeningcontrole (de controle van historische financiële overzichten).

Stakeholders	Begrip van de jaarrekeningcontrole <i>Gem. (st.dev.)</i> <i>(Steekpr.omv.)</i>	Rang	Jaarrekening geeft absolute zekerheid <i>Gem. (st.dev.)</i> <i>(Steekpr.omv.)</i>	Rang	Correlatie Spearman <i>(Sign.)</i>
Bestuurders	4,17 (0,65) (N=161)	3	2,39 (1,00) (N=161)	7	-0,221 (p=0,002)
Commissarissen	4,28 (0,62) (N=155)	1	2,37 (0,98) (N=155)	8	-0,246 (p=0,001)
Aandeelhouders	3,56 (0,78) (N=152)	4	3,01 (1,00) (N=151)	5	-0,271 (p=0,000)
Externe toezichthouders	4,24 (0,84) (N=152)	2	2,61 (1,22) (N=153)	6	-0,381 (p=0,000)
Politici	2,58 (0,84) (N=156)	7	3,82 (0,98) (N=156)	3	-0,287 (p=0,000)
Journalisten	2,60 (0,84) (N=153)	6	3,88 (0,96) (N=153)	2	-0,336 (p=0,000)
Verstandige leek	3,02 (0,84) (N=159)	5	3,35 (1,03) (N=157)	4	-0,484 (p=0,000)
Gemiddelde Nederlander	1,91 (0,65) (N=161)	8	4,14 (0,93) (N=156)	1	-0,219 (p=0,003)

Tabel 4. Stakeholders met de grootste invloed op de publieke opinie.

Stakeholders	Aantal keren genoemd	Percentage	Rang
Bestuurders	3	1,9	7/8
Commissarissen	3	1,9	7/8
Aandeelhouders	13	8,1	5
Externe toezichthouders	130	80,7	3
Politici	150	93,2	2
Journalisten	155	96,3	1
Verstandige leek	2	1,2	9
Gemiddelde Nederlander	21	13	4
Anders	6	3,7	6

8.1. Vier belangrijke aandachtsgebieden van de werkzaamheden van de externe accountant

Vervolgens is gekeken naar het begrip en mogelijke misverstanden op vier belangrijke aandachtsgebieden van de werkzaamheden van de externe accountant: de reguliere jaarrekeningcontrole; fraude en non-compliance; continuïteit; en het bestuursverslag inclusief niet-financiële informatie. Per gebied is steeds gevraagd naar: (a) het begrip bij de stakeholders met betrekking tot dat aandachtsgebied; en (b) in welke mate zij het eens zijn met een stelling op dat gebied die een veelvoorkomend misverstand bevat. De bevindingen voor begrip en misverstand zijn per aandachtsgebied weergegeven in tabel 5 tot en met tabel 8. In de tabellen zijn tevens Spearman-correlaties opgenomen tussen begrip en misverstand. Het ontbreken van een statistisch verband zou immers kunnen betekenen dat begrip en misverstand niet met elkaar samenhangen.

Aandachtsgebied 1: reguliere jaarrekeningcontrole

Allereerst is het begrip van de reguliere controle bij stakeholders onderzocht. Voor het *begrip* gaven de deelnemende accountants hun mening over de volgende stelling (op een Likert-schaal van 1–5): '[STAKEHOLDERS] begrijpen wat de accountant doet op het gebied van de jaarrekeningcontrole (de controle van historische financiële

overzichten)¹⁵. Voor wat betreft een van de vaak genoemde *misverstanden* op dit gebied werd de volgende stelling onderzocht: ‘De controlerend accountant verschafft volgens [STAKEHOLDERS] absolute zekerheid dat de jaarrekening geen enkele fout bevat’. De resultaten zijn opgenomen in tabel 5.

Het begrip bij de stakeholders van de jaarrekeningcontrole laat hetzelfde patroon zien als de rapportcijfers die zij ontvingen voor hun begrip van de werkzaamheden van de accountant. De commissarissen wordt het grootste begrip van de materie toegedicht. Zij wisselen hiermee van

Aandachtsgebied 2: fraude en non-compliance

Het tweede onderzochte aandachtsgebied is fraude en non-compliance. Voor het *begrip* op dit gebied gaven de deelnemers hun mening over de volgende stelling (op een Likert-schaal van 1–5): ‘[STAKEHOLDERS] begrijpen wat de accountant doet op het gebied van fraude en non-compliance.’ Voor wat betreft een van de vaak voorkomende *misverstanden* op dit gebied werd de volgende stelling onderzocht: ‘Volgens [STAKEHOLDERS] mag er bij een goedkeurende verklaring geen sprake zijn van

Tabel 6. Begrip en misverstand bij stakeholders op het gebied van fraude en non-compliance.

Stakeholders	Begrip van werkzaamheden fraude & non-compliance	Rang	Bij goedkeurende verklaring geen fraude	Rang	Correlatie Spearman (Sign.)
	Gem. (st.dev.) (Steekpr.omv.)		Gem. (st.dev.) (Steekpr.omv.)		
Bestuurders	3,21 (0,84) (N=161)	3	3,28 (1,04) (N=159)	8	-0,109 (p=0,086)
Commissarissen	3,36 (0,88) (N=156)	2	3,32 (1,10) (N=155)	7	-0,177 (p=0,014)
Aandeelhouders	2,71 (0,85) (N=154)	4	3,80 (1,01) (N=154)	5	-0,266 (p=0,000)
Externe toezichthouders	3,57 (1,00) (N=154)	1	3,47 (1,12) (N=152)	6	-0,150 (p=0,032)
Politici	2,03 (0,86) (N=160)	7	4,28 (0,87) (N=158)	2	-0,407 (p=0,000)
Journalisten	2,08 (0,85) (N=156)	6	4,27 (0,93) (N=156)	3	-0,366 (p=0,000)
Verstandige leek	2,45 (0,88) (N=159)	5	3,81 (0,99) (N=155)	4	-0,466 (p=0,000)
Gemiddelde Nederlander	1,63 (0,73) (N=161)	8	4,38 (0,98) (N=157)	1	-0,426 (p=0,000)

plek met de externe toezichthouders (vergeleken met de rapportcijfers in tabel 3). De derde en vierde plek worden door bestuurders en aandeelhouders ingenomen. Deze partijen die relatief dicht bij de onderneming staan scoren allemaal aanzienlijk boven het middelpunt van de schaal (3). Van de partijen die meer op afstand staan scoort de verstandige leek het hoogst, maar ze scoren allemaal een 3 of lager.

Commissarissen en bestuurders scoren het laagst op het onderzochte misverstand (de deelnemende accountants zijn het hier het minst eens met de stelling). Volgens accountants weten zij dus het beste wat de accountant doet. Opvallend is wellicht dat de score van de aandeelhouders zich op het middelpunt bevindt (zij scoren gemiddeld een 3) bij het misverstand. De bevindingen voor het onderzochte misverstand sluiten aan op het begrip: de stakeholders die hoog scoren op begrip, scoren laag op het misverstand en vice versa. De correlaties tussen begrip en misverstand zijn niet perfect, maar wel allemaal negatief en significant. Dit suggereert dat een groter begrip van de controle samenhangt met een kleinere kans op het misverstand dat een externe accountant absolute zekerheid verschafft dat een jaarrekening geen enkele fout bevat. En een lager begrip van de controle hangt samen met een grotere kans op het voornoemde misverstand.

De gemiddelde score van alle stakeholders voor begrip is 3,30 en voor het onderzochte misverstand 3,20.

<https://mab-online.nl>

fraude’. De resultaten zijn opgenomen in tabel 6.

Het begrip op het gebied van fraude en non-compliance wordt voor alle stakeholders lager ingeschat dan hun begrip van de jaarrekeningcontrole. Vrijwel alle stakeholders scoren gemiddeld onder de 3,5 op begrip op het gebied van fraude en non-compliance. Alleen externe toezichthouders scoren iets hoger (3,57) en daarmee het hoogst. Aandeelhouders scoren zelfs onder de 3 (het schaalmiddelpunt), namelijk een 2,7.

Net als bij de eerdere resultaten scoren de vier groepen stakeholders die dicht bij de onderneming staan hoger op begrip (zij nemen de eerste vier plekken in de rangorde in) dan de groepen die minder direct betrokken zijn.

Dezelfde tendens is zichtbaar voor het onderzochte misverstand. De scores liggen daar gemiddeld allemaal hoger dan 3. De gemiddelden liggen bovendien redelijk dicht bij elkaar (dichter dan bij het begrip). Dit betekent dat stakeholders hoog scoren op de stelling dat er geen sprake is van fraude bij een goedkeurende verklaring. Met andere woorden: zij hebben volgens accountants geen volledig juist beeld van de rol van de accountant bij fraude. Dat is een indicatie voor een kenniskloof.

De correlaties zijn significant en negatief, zoals verwacht. Alleen de correlatie bij bestuurders is slechts marginaal significant.

De gemiddelde score over alle stakeholders voor begrip is 2,63 en voor het onderzochte misverstand 3,82.

Aandachtsgebied 3: continuïteit

Het derde aandachtsgebied dat is bekeken, is continuïteit. Voor het *begrip* gaven de deelnemers hun mening over de volgende stelling (op een Likert-schaal van 1–5): '[STAKEHOLDERS] begrijpen wat de accountant doet op het gebied van continuïteit'. De volgende stelling werd onderzocht om een indicatie te krijgen van het *misverstand* rondom continuïteit: 'Volgens [STAKEHOLDERS] zal de onderneming niet failliet gaan bij een goedkeurende verklaring zonder verplicht toelichtende paragraaf inzake een materiële onzekerheid omtrent continuïteit'. De resultaten zijn opgenomen in tabel 7.

Tabel 7. Begrip en misverstand bij stakeholders op het gebied van continuïteit.

Stakeholders	Begrip werkzaamheden continuïteit	Rang	Bij goedkeurende verklaring niet failliet	Rang	Correlatie Spearman (Sign.)
	Gem. (st.dev.) (Steekpr.omv.)		Gem. (st.dev.) (Steekpr.omv.)		
Bestuurders	3,64 (0,90) (N=159)	3	3,48 (1,01) (N=153)	6/7	-0,038 (p=0,319)
Commissarissen	3,70 (0,90) (N=155)	2	3,47 (1,06) (N=147)	8	-0,030 (p=0,360)
Aandeelhouders	3,07 (0,97) (N=153)	4	3,80 (0,95) (N=146)	4	-0,238 (p=0,002)
Externe toezichthouders	3,78 (1,04) (N=152)	1	3,48 (1,10) (N=144)	6/7	-0,160 (p=0,028)
Politici	2,29 (0,87) (N=155)	7	4,18 (0,87) (N=147)	3	-0,320 (p=0,000)
Journalisten	2,32 (0,89) (N=154)	6	4,21 (0,91) (N=146)	2	-0,192 (p=0,011)
Verstandige leek	2,66 (0,99) (N=158)	5	3,77 (1,09) (N=149)	5	-0,302 (p=0,000)
Gemiddelde Nederlander	1,81 (0,80) (N=160)	8	4,27 (0,96) (N=150)	1	-0,236 (p=0,002)

Evenals bij fraude/non-compliance liggen de scores op het gebied van continuïteit lager dan bij het begrip van de jaarrekeningcontrole. Het begrip van continuïteit ligt bij alle stakeholders wel hoger dan bij fraude/non-compliance. Alle gemiddelden liggen onder de 3,8. De rangorde voor begrip is identiek aan die voor fraude en non-compliance. Externe toezichthouders scoren dus weer het hoogst op begrip. Parallel hieraan liggen de gemiddelde scores voor het misverstand ('bij goedkeurende verklaring niet failliet') zeer dicht rond de 3,5 of daarboven. De gemiddelde scores op de misverstand-stelling liggen bovendien (relatief) dicht bij elkaar. Er bestaat dus geen volledig juist beeld van de rol van de accountant bij continuïteit. De correlaties tussen de scores op begrip en misverstand zijn allemaal negatief, maar ze zijn niet significant voor bestuurders en commissarissen.

De gemiddelde score over alle stakeholders voor begrip is 2,91 en voor het onderzochte misverstand 3,38.

Aandachtsgebied 4: het bestuursverslag inclusief niet-financiële informatie

Het vierde aandachtsgebied is het bestuursverslag inclusief niet-financiële informatie. Voor het *begrip* gaven de deelnemers hun mening over de volgende stelling (op een

Likert-schaal van 1–5): '[STAKEHOLDERS] begrijpen wat de accountant doet op het gebied van het bestuursverslag (inclusief niet-financiële informatie)'. Bij stakeholders komt het *misverstand* voor dat de controlerend account ook het bestuursverslag in detail controleert. Dat leidt tot de volgende stelling: 'Volgens [STAKEHOLDERS] controleert de controlerend accountant ook het bestuursverslag in detail (en geeft daarbij dezelfde zekerheid af als bij de jaarrekening)'. De resultaten zijn opgenomen in tabel 8.

De scores van stakeholders op het begrip van het bestuursverslag lijken op de scores op het gebied van het begrip van fraude/non-compliance. Vrijwel alle stakeholders

scoren matig: gemiddeld onder de 3,5. Ook hier is weer een duidelijk verschil zichtbaar tussen de stakeholders die direct bij de onderneming zijn betrokken en de stakeholders die wat verder op afstand staan (de laatste scoren lager op begrip). De rangorde van de mate van begrip wijzigt enigszins, maar externe toezichthouders scoren ook hier het hoogst op begrip (3,54). De scores op het onderzochte misverstand zijn grotendeels gespiegeld aan de begripsscores. Ook voor niet-financiële informatie geven accountants dus aan dat er geen volledig juist beeld bestaat van de rol van de accountant. Alle correlaties zijn negatief en significant.

De gemiddelde score over alle stakeholders voor begrip is 2,69 en voor het onderzochte misverstand 3,43.

8.2. Additionele bevindingen: oplossingen voor onduidelijkheden en misverstanden over de accountantscontrole?

Er worden in de literatuur twee basale responsstrategieën genoemd voor het dichten van de verwachting-prestatiekloof. De eerste wordt 'defensief' genoemd en gaat over het beter voorlichten van het publiek. De tweede wordt aangeduid als 'constructief' en betreft het aanpassen van de werkzaamheden en verantwoordelijkheden van de accountant aan de wensen en verwachtingen van

Tabel 8. Begrip en misverstand bij stakeholders op het gebied van het bestuursverslag (inclusief niet-financiële informatie).

Stakeholders	Begrip werzk. best.verslag incl. niet-fin. info	Rang	Acc. controleert best.versl. in detail	Rang	Correlatie Spearman (Sign.)
	Gem. (st.dev.) (Steekpr.omv.)		Gem. (st.dev.) (Steekpr.omv.)		
Bestuurders	3,27 (0,95) (N=159)	2	3,04 (0,96) (N=155)	6	-0,192 (p=0,009)
Commissarissen	3,20 (1,00) (N=153)	3	3,03 (0,99) (N=152)	7	-0,321 (p=0,000)
Aandeelhouders	2,78 (0,93) (N=150)	4	3,49 (0,91) (N=147)	4	-0,275 (p=0,000)
Externe toezichhouders	3,54 (1,06) (N=151)	1	2,94 (1,13) (N=149)	8	-0,445 (p=0,000)
Politici	2,24 (0,92) (N=151)	6	3,83 (0,96) (N=147)	2	-0,329 (p=0,000)
Journalisten	2,19 (0,90) (N=149)	7	3,80 (0,98) (N=143)	3	-0,398 (p=0,000)
Verstandige leek	2,53 (1,00) (N=154)	5	3,43 (0,99) (N=149)	5	-0,322 (p=0,000)
Gemiddelde Nederlander	1,75 (0,80) (N=154)	8	3,92 (1,08) (N=143)	1	-0,326 (p=0,000)

het publiek. Het *verbeteren* van de controlewerkzaamheden zelf wordt niet expliciet als responsstrategie genoemd, althans niet in het samenvattende artikel van Quick (2020), terwijl die aanpak wel expliciet wordt genoemd in het Nederlandse debat (Van der Vegte 2020; Schweppe 2021).¹⁶

In het derde onderdeel van de vragenlijst is aan de deelnemende accountants gevraagd om aan te geven hoe zij denken de misverstanden en problemen bij stakeholders te kunnen verminderen, door het verdelen van 100 punten over de volgende drie gebieden (naar rato van belangrijkheid:

- Betere communicatie over relevante thema's: gemiddeld 55,7 punten (st.dev. 24,2).
- De scope van de werkzaamheden uitbreiden: gemiddeld 17,9 punten (st.dev. 16,6).
- Werkzaamheden verbeteren, binnen de scope van de controle: gemiddeld 26,4 procent (st.dev. 21,4).

Hier is dus duidelijk terug te zien dat de accountant aan alle deelkloven aandacht toebedeelt, maar de belangrijkste rol ziet weggelegd voor communicatie. Een mogelijke oorzaak hiervoor kan zijn dat accountants het begrip bij stakeholders te laag inschatten en zij daarom kiezen voor betere communicatie. De resultaten passen bij uitkomsten van academisch surveyonderzoek, waaruit blijkt dat onterechte verwachtingen van de accountantscontrole (*lees*: stakeholders verwachten meer dan is vereist volgens de standaarden) misschien wel een groter onderdeel uitmaken van de verwachting-prestatiekloof dan het ineffectief handelen van de accountant (zie verwijzingen in Quick 2020).

9. Samenvatting en conclusie

In deze studie zijn de opvattingen van accountants onderzocht over het begrip van de accountantscontrole bij stakeholders. Deze 'perceptieve' invalshoek is onderbelicht, maar wezenlijk voor het gedrag en beslissingen van accoun-

tants (Robbins and Judge 2022), bijvoorbeeld bij het voeren van de stakeholderdialoog en het zoeken van oplossingen richting uitbreiding van de reikwijdte van de controle of in het verbeteren van de werkzaamheden van de accountant.

Uit de onderzoeksresultaten blijkt dat accountants vinden dat externe toezichhouders bij de meeste onderzochte gebieden het grootste begrip hebben van de accountantscontrole. Van de (relatief) nauw betrokkenen (bestuurders, commissarissen, externe toezichhouders en aandeelhouders) kennen de accountants aan de aandeelhouders het minste begrip toe. Van de stakeholders op afstand (politici, journalisten, de verstandige leek en de 'gemiddelde Nederlander') heeft de verstandige leek de beste kijk op de accountantscontrole. Politici, journalisten en de 'gemiddelde' Nederlander scoren het laagst. Dit beeld geldt voor alle onderzochte gebieden: jaarrekeningcontrole, fraude en non-compliance, continuïteit en bestuursverslag. Op alle gebieden ligt het begrip het hoogst en zijn de misverstanden het kleinst voor de stakeholders die dicht bij de externe accountant zijn betrokken.

In termen van rapportcijfers voor begrip van de essentie van het werk van de accountant scoren politici, journalisten en de 'gemiddelde Nederlander' onvoldoendes. Indien dit terecht is en de realiteit weerspiegelt dan is dat reden tot zorg, want politici en journalisten hebben volgens de ondervraagde accountants de grootste invloed op de publieke opinie.

Gemiddeld genomen over alle stakeholders is het begrip van rol van de accountant bij de jaarrekeningcontrole het grootst, gevolgd door het begrip van de rol van de accountant bij continuïteit, het bestuursverslag en fraude. Gemiddeld genomen over alle stakeholders ligt het beeld met betrekking tot de onderzochte misverstanden precies in lijn met het begrip. Op het gebied van fraude bestaat het grootste misverstand, gevolgd door misverstanden op het gebied van het bestuursverslag, continuïteit en de jaarrekeningcontrole. Deze samenhang tussen begrip en misverstanden komt ook tot uitdrukking in de statistische correlaties per stakeholdergroep. De meeste correlaties

tussen het begrip van de onderzochte gebieden en bijbehorende misverstanden zijn significant. Dit wil zeggen dat de perceptie van de accountant van het begrip van de stakeholders voor deze onderwerpen samenhangt met de gepercipieerde aan- of afwezigheid van misverstanden.

Het is dus belangrijk dat accountants enerzijds (nog) beter uitleggen aan stakeholders wat zij doen. Anderzijds mogen de percepties geen belemmering vormen voor het

goed uitvoeren van de controlewerkzaamheden en het aangaan van de discussie met stakeholders over het uitbreiden van de reikwijdte van hun werkzaamheden. De voornaamste invalshoek van deze studie was de kennis-kloof, maar uit de bevindingen blijkt dat de accountant naast betere communicatie zeker ook oplossingen zoekt in het uitbreiden van de scope van de werkzaamheden en het verbeteren van het controlewerk.

■ **Prof. dr. Auke de Bos RA** is hoogleraar Bedrijfseconomie aan de Erasmus Universiteit waar hij verbonden is aan de Master Financieel Recht en Erasmus School of Accounting & Assurance (ESAA). Daarnaast is hij partner en bestuurder bij EY Accountants.

■ **Luc Quadackers** is eigenaar van Margila en werkte als freelance onderzoeker mee aan dit onderzoek van Erasmus School of Accounting & Assurance (ESAA).

Dankwoord

Wij bedanken de twee anonieme reviewers en iedereen die aan het onderzoek heeft bijgedragen.

Noten

1. Voor meer achtergronden bij de definities zie Quick (2020, p. 6).
2. De eerste verwijzingen naar de kloven stammen al van meer dan 100 jaar geleden (Humphrey et al. 1992), zoals aangehaald door Brouwer and Ummels (2020). Ook wordt al vroeg erkend dat de kloven aan veranderingen onderhevig zijn (zie bijvoorbeeld Limperg 1933).
3. Gerapporteerde bevindingen over controledossiers in onderzoeksrapporten van toezichhouders (AFM, PCAOB) zijn veelal voorbeelden van het niet volledig volgens de standaarden uitvoeren van de controle. Uiteraard dient de accountant primair zijn werk naar behoren uit te voeren. De prestatiekloof is immers een essentieel onderdeel van de verwachting-prestatiekloof. Er wordt zelfs betoogd dat de prestatiekloof de enige kloof is die er echt toe doet (Pheijffer 2020), hetgeen tegelijkertijd wordt betwist (bijvoorbeeld ACCA 2019; Brouwer en Ummels 2020).
4. Een onredelijke verwachting is bijvoorbeeld dat een goedkeurende verklaring impliceert dat de betreffende onderneming niet failliet kan gaan.
5. Dit is expliciet zichtbaar in het Porter-model, maar (vreemd genoeg) niet in het ACCA-model. Het ACCA-model toont als grens van de prestatiekloof wat de accountant daadwerkelijk doet, in plaats van de interpretatie daarvan. Wat ons betreft is dat een manco in het ACCA-model. Het Porter-model is overigens ook onvolledig. Hierin is niet opgenomen wat de accountant daadwerkelijk doet.
6. Quick (2020, p. 21) stelt bovendien: ‘Moreover, what stakeholders expect auditors to achieve varies by subject group... Consequently, this causes a grave problem for regulators, who have to decide to which stakeholder group they should align legislative action.’
7. Onze pilot-interviews tonen aan dat deze groep het vaakst wordt genoemd als we vragen naar wat men vindt van accountants. Zij hebben daarmee (waarschijnlijk) een belangrijke invloed op de publieke opinie.
8. Zie Brouwer and Ummels (2020) voor een beschrijving van enkele onderzoeken die dit onderscheid hanteren.
9. De vragenlijst bestond uit vier delen: (A) het gemiddelde beeld dat van de accountant bestaat in de maatschappij; (B) het begrip van de accountant(scontrole) bij specifieke stakeholders; (C) oplossingen voor onduidelijkheden en misverstanden; en (D) demografische informatie over de invuller.
10. Hierbij werden voor [STAKEHOLDERS] en [AANDACHTSGEBIED] de vragen specifiek gemaakt.
11. Dat wordt ook aangeduid als ‘inherente beperkingen’ in NV COS 240.4–8.
12. Ook hier spelen inherente beperkingen als gevolg van toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden (NV COS 570.6–7).
13. Functieniveau en geslacht hebben geen invloed op de oordelen. Voorzover er verschillen aanwezig zijn, is de invloed niet eenduidig. Deze bevindingen zijn niet gerapporteerd.
14. Ook Ruhnke and Schmidt (2014, p. 574) signaleren: ‘... prior evidence suggests that they [*external groups, LQ*] tend to obtain their knowledge of the auditing profession from the media rather than from consulting audit standards.’
15. Voor [STAKEHOLDERS] werden steeds de 8 stakeholders ingevuld (dus 8 varianten van deze specifieke stelling).
16. Het kan misschien wel als onderdeel van de constructieve strategie worden gezien.

Literatuur

- ACCA [The Association of Chartered Certified Accountants] (2019) Closing the expectation gap in audit. https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/professional-insights/Expectation-gap/pi-closing-expectation-gap-audit.pdf
- Brouwer A, Ummels L (2020) Onbekend maakt onbemind? Onderzoek naar de mogelijke invloed van informatieverstrooming over en uitbreiding van de reikwijdte van de accountantscontrole op het oordeel van stakeholders. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* 94(1/2): 27–35. <https://doi.org/10.5117/mab.94.47826>
- Commissie toekomst accountancysector (2020) Vertrouwen op controle: Eindrapport van de Commissie toekomst accountancysector.
- Deepal AG, Jayamaha A (2022) Audit expectation gap: a comprehensive literature review. *Asian Journal of Accounting Research* (in press). <https://doi.org/10.1108/AJAR-10-2021-0202>
- De Vries M, Fonteijn CA, Mellink D [secretaris], Boontjes JJ [secretaris] (2020) Plan van aanpak kwartiermakers toekomst accountancysector. Ministerie van Financiën.
- Duffy B (2018) *The perils of perception: why we're wrong about nearly everything*. Atlantic books London.
- EY Annual Review (2020/2021) Ernst & Young Nederland LLP.
- Han J, Jamal K, Tan H (2011) Auditors' overconfidence in predicting the technical knowledge of superiors and subordinates. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 30: 101–119. <https://doi.org/10.2308/aud.2011.30.1.101>
- Humphrey C, Moizer P, Turley S (1992) The audit expectations gap – plus ça change, plus c'est la même chose. *Critical Perspectives on Accounting* 3(2): 137–161. [https://doi.org/10.1016/1045-2354\(92\)90008-F](https://doi.org/10.1016/1045-2354(92)90008-F)
- Klijnsmit P, Van Praag B, Wallage Ph, Drieënhuizen F (1998) Opvattingen over accountants: Een studie naar de verwachtingen van gebruikers van financiële informatie ten aanzien van de accountant en het verklaringstelsel. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* 72(6): 290–305. <https://doi.org/10.5117/mab.72.17458>
- Klijnsmit P, Van Praag B, Wallage Ph (1999) Opvattingen over accountants: Een studie naar de perceptie van gebruikers van de jaarrekening ten aanzien van de rol van de accountant bij fraude. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* 73(6): 298–308. <https://doi.org/10.5117/mab.73.17468>
- Liggio C (1974) The expectation gap: The accountant's Waterloo. *Journal of Contemporary Business* 3(3): 27–44.
- Limperg Jr Th (1932a) De functie van den accountant en de leer van het gewekte vertrouwen. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* 9(2): 17–20. <https://doi.org/10.5117/mab.9.14573>
- Limperg Jr Th (1932b) De functie van den accountant en de leer van het gewekte vertrouwen (II). *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* 9(10): 151–154. <https://doi.org/10.5117/mab.9.11005>
- Limperg Jr Th (1933) De functie van den accountant en de leer van het gewekte vertrouwen (III). *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* 10(10): 173–177. <https://doi.org/10.5117/mab.10.11015>
- Limperg Instituut (1987) *Opvattingen over Accountants*. NIVRA (Amsterdam).
- Messier W, Owhoso V, Rakovski C (2008) Can audit partners predict subordinates' ability to detect errors?. *Journal of Accounting Research* 46(5): 1241–1264. <https://doi.org/10.1111/j.1475-679X.2008.00307.x>
- NV COS (2021) Nadere voorschriften Controle- en Overige Standaarden, Standaard 240 en 570, NBA (Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants). Handleiding Regelgeving Accountancy (HRA). <https://www.nba.nl/tools/hra-2021/>
- Pheijffer M (2020) Accountants: hou op met dat verwijzen naar het v-woord. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* 94(1/2): 37–45. <https://doi.org/10.5117/mab.94.50275>
- Porter B (1993) An empirical study of the audit expectation-performance gap. *Accounting and Business Research* 24(93): 49–68. <https://doi.org/10.1080/00014788.1993.9729463>
- Quick R (2020) The audit expectation gap: A review of the academic literature. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* 94(1/2): 5–25. <https://doi.org/10.5117/mab.94.47895>
- Robbins SP, Judge TA (2022) *Essentials of Organizational Behavior*. 15th Edn. Pearson. The Ohio State University.
- Ruhne K, Schmidt M (2014) The audit expectation gap: existence, causes, and the impact of changes. *Accounting and Business Research* 44(5): 572–601. <https://doi.org/10.1080/00014788.2014.929519>
- Schweppe M (2021) Fraude en continuïteit: Accountant moet ook over bevindingen rapporteren. <https://www.accountant.nl/discussie/debat/2021/12/fraude-en-continuïteit-accountant-moet-ook-over-bevindingen-rapporteren/>
- Stuurgroep Publiek Belang (2021) Relevantie en kwaliteit. Programma stuurgroep publiek belang 2021–2023 Prioriteiten en werkwijze. <https://www.nba.nl/globalassets/projecten/in-het-publiek-belang/nba-sgpb-verbeterprogramma-audit-2021-2023.pdf>
- Van der Vegte (2020) Van der Vegte doet oproep tot meer transparantie in accountancy. [cmweb.nl] <https://cmweb.nl/2019/01/van-der-vegte-doet-oproep-tot-meer-transparantie-in-accountancy/>
- Werkgroep toekomst accountantsberoep (2014) In het publiek belang: Maatregelen ter verbetering van de kwaliteit en onafhankelijkheid van de accountantscontrole, NBA. https://www.nba.nl/globalassets/projecten/in-het-publiek-belang/in_het_publiek_belang_rapport_25_september_2014.pdf