

Nevenschade of nieuwe kansen? De impact van accountancywetgeving op de professie van fiscalist

Yvette Taminiau, Stefan Heusinkveld en Jasper Both

SAMENVATTING De gewijzigde accountancywetgeving (aanpassingen Wet toezicht accountantsorganisaties en de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten) is recentelijk ingevoerd (2013, 2014). De invloed van deze wetgeving op de strategische positie van fiscalisten is nog niet uitgebreid onderzocht. In dit artikel wordt geanalyseerd op welke manier fiscalisten binnen grote accountantsorganisaties reageren op de nieuwe wet- en regelgeving. Uit ons onderzoek blijkt dat de gewijzigde wetgeving belangrijke implicaties heeft voor deze fiscalisten. Tevens toont deze exploratieve studie aan dat de strategische reacties van fiscalisten werkzaam bij de Big 4- anders zijn dan die van de Mid 4-accountantsorganisaties; dit is vooral het gevolg van een andere positie in de markt.

RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK De aanpassingen van de Wta (Wet toezicht accountantsorganisaties) en de invoering van de ViO (Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten) zijn weliswaar niet direct gericht op fiscalisten, maar zij ondervinden wel belangrijke gevolgen hiervan in hun dagelijkse werkzaamheden, onder andere doordat fiscalisten vaak samenwerken met accountants binnen de accountantsorganisaties. De invoering van de accountancywetgeving zorgt er enerzijds voor dat vormen van samenwerking tussen de twee professies worden beperkt, maar anderzijds ook dat beide beroepsgroepen actief nieuwe vormen van strategische samenwerking ontwikkelen binnen hetgeen wettelijk mogelijk is. Tevens zien wij een duidelijk onderscheid ontstaan tussen de strategische reacties van fiscalisten die werkzaam zijn bij de Big 4- en van diegenen die werkzaam zijn bij de Mid 4-accountantsorganisaties, vooral doordat deze twee groepen zich grotendeels op een andere markt richten. Dit artikel poogt bij te dragen aan de bewustwording van mogelijke strategische kansen van fiscalisten en van de samenwerkingsmogelijkheden die er zijn tussen fiscalisten en accountants.

1 Inleiding

Sinds de financiële crisis in 2008 is de onafhankelijkheid en kwaliteit van de financiële verslaggeving door accountants meer en meer in opspraak geraakt. Mede naar aanleiding van deze discussie beoogt de Wta aanpassingen en de ViO een verbetering van de onafhan-

kelijkheid van de wettelijke accountantscontrole (Piersma, 2013).

In de aanpassingen van de Wta is onder meer geregeld dat een accountantsorganisatie niet langer dan acht jaar een wettelijke controle mag verrichten bij een OOB (Organisatie van Openbaar Belang) (Wta, Overheid.nl, 2016; AFM, 2013) en dat alle grote OOB's voor 1 januari 2016 gewisseld moeten zijn van controlerend accountant (AFM 2013). Met de aanpassingen van de Wta is ook een verbod geïntroduceerd om naast controlediensten andere werkzaamheden te verrichten voor OOB's (AFM, 2013). Dit betekent dat er een wettelijke scheiding tussen controlediensten (channel 1) en adviesdiensten (channel 2) is ontstaan (Veerman & Van der Weijden, 2013). De Wta heeft voornamelijk betrekking op de Big 4 (Deloitte, EY, KPMG, PWC), want zij nemen 98% van de totale omzet uit wettelijke OOB-controles voor hun rekening en 91% van het totale aantal wettelijke OOB-controles (AFM, 2013).¹

De verordening ViO voorziet vooral in een aanscherping van de onafhankelijkheidsregels van accountants werkzaam in het niet-OOB-segment. Wanneer de accountant (of een ander onderdeel van zijn organisatie of netwerk) een non-assurance-dienst verleent die van materiële invloed is op het assurance-object, stelt de ViO dat er sprake is van bedreiging van de onafhankelijkheid (Veerman & Van der Weijden, 2013). Deze nieuwe wet- en regelgeving, die deze combinatie verbiedt, heeft belangrijke gevolgen voor de werkwijzen van Big 4-accountantsorganisaties maar vooral voor de Mid 4 (Mazars, BDO, Grant Thornton, Baker Tilly Berk)², aangezien deze accountantsorganisaties zich vooral richten op het MKB en de grootzakelijke markt (niet-OOB) en daar een groot marktaandeel hebben (Rabobank, 2015).

Het conformeren aan de Wta en ViO is voor de grote accountantsorganisaties een belangrijke manier om legitimiteit te behouden of weer op te bouwen, maar brengt ook belangrijke additionele complexiteiten met zich mee, vooral in de samenwerking tussen verschillende professies binnen een grote accountantsorganisatie. De beoogde scheiding van controle en advies kan

immers deze samenwerking sterk bemoeilijken of zelfs interne spanningen oproepen (Taminiau, Heusinkveld & Van Riel, 2015). Zo zal de nieuwe wetgeving onvermijdelijk tot verlies van klanten en onderlinge verschuiving van klanten leiden. Echter wanneer fiscalisten langdurige en stabiele relaties met klanten hebben opgebouwd zullen zij deze klanten waarschijnlijk liever zelf behouden. Verder blijkt uit wereldwijde jaarcijfers dat ondanks de ogenschijnlijke versterking van de positie van accountants het groeipercentage van de auditpraktijk tussen 2008 en 2014 is afgenomen (Consultancy.nl, 2014; Economist, 2012; Dassen, 2015). Met gegevens van Consultancy.nl (2014) kunnen wij uitrekenen dat in 2008 non-audit (advisory en tax) 52,75% van de omzet van de Big 4 genereerde. In 2013 is deze omzet toegenomen tot 57%. Daarnaast staat de prijs van accountancyproducten het afgelopen jaar onder druk en wensen klanten vaker de rol van de accountant te beperken (scope reductie) doordat de accountant voor een beperkte tijd accountant blijft (Rabobank, 2015).

Tegelijkertijd, en mede door bovengenoemde ontwikkelingen, lijken de verschillende professies binnen de Big 4 meer en meer tot elkaar “veroordeeld” te zijn, en ervaart men de noodzaak van samenwerking vanuit de “one-firm”-gedachte. Fiscalisten werken bijvoorbeeld steeds meer samen met accountants om auditeurs te winnen en delen daarbij onder meer hun klantrelaties (Taminiau et al., 2015). De verplichte roulatie biedt fiscalisten bovendien de kans om klantrelaties voor nieuwe adviesprojecten op te bouwen. Kortom, de accountancywetgeving compliceert het werk van de fiscalisten, maar lijkt ook openingen te bieden voor nieuwe activiteiten, samenwerkingsvormen en klanten.

De impact van accountancywetgeving, de Wta en de ViO, op het beroep fiscalist is cruciaal, niet in het minst omdat de manier waarop organisaties strategisch reageren op externe krachten voor een belangrijk deel bepaald wordt door de organisatie-interne verhoudingen, en een belangrijke factor is bij het behalen van concurrentievoordeel (Greenwood & Hinings, 1996; Pache & Santos, 2010). In dit artikel proberen we in het verlengde hiervan de volgende twee vragen te beantwoorden: 1) wat zijn de mogelijke strategische reacties van fiscalisten op de toegenomen institutionele druk door accountancywetgeving (Wta en ViO); 2) op welke wijze verschillen de Big 4 en Mid 4 in hun strategische reacties? In de volgende paragraaf bespreken we een aantal belangrijke inzichten uit de institutionele theorie om de strategische reacties van de verschillende accountantsorganisaties beter te kunnen duiden. Vervolgens wordt het onderzoeksmateriaal en de gehanteerde onderzoeksmethode beschreven. Daaropvolgend presenteren we de bevindingen van het onderzoek, en

tot slot de analyse van de bevindingen in de conclusie en discussie van het onderzoek.

2 Een institutioneel perspectief: regulatieve druk en strategische reacties

Institutionele benaderingen richten zich vooral op het bestuderen van de manier waarop organisaties zich laten leiden door heersende wetgeving, professionele gedragscodes en culturele normen die afkomstig zijn van externe instituties (DiMaggio & Powell, 1983; Scott, 2008; Meyer & Rowan, 1977). Door te conformeren aan deze institutionele normen, verkrijgen of bevorderen organisaties hun legitimiteit, ofwel hun sociale acceptatie in de maatschappij (Suchman, 1995). Echter wordt in de institutionele literatuur ook benadrukt dat deze legitimiteitslogica op gespannen voet staat met een marktlogica en efficiencylogica (Deephouse, 1999).

Op de eerste plaats gaat het conformeren aan institutionele druk vaak lastig samen met de noodzaak voor organisaties om zich te onderscheiden in de markt. Greenwood en Hinings (1996) leggen bijvoorbeeld uit hoe juist de *combinatie* van druk van de institutionele context en van de markt bepalend is voor verandering van een organisatie. Het onderzoek van Heusinkveld, Benders en Hillebrand (2013) laat zien dat organisaties typisch door middel van verschillende positioneringstactieken een midden proberen te vinden tussen legitiem lid zijn van een sector en zich van elkaar proberen te onderscheiden. Immers, een sterkere en meer gedifferentieerde positie in de markt wordt gezien als een belangrijke basis voor concurrentievoordeel (Deephouse, 1999). Op de tweede plaats, staat institutionele druk vaak haaks op de noodzaak voor ontwikkeling of behoud van efficiëntie in de dagelijkse manieren van werken binnen een organisatie. Bijvoorbeeld Edelman (1992) laat zien dat organisaties zich proberen aan te passen aan de regelgeving op een manier die hun legitimiteit versterkt maar tegelijkertijd hun belangen het beste dient en de bestaande efficiënte manieren van werken zoveel mogelijk intact laat.

In het geval van dwingende druk, zoals regulatieve druk, is het echter waarschijnlijker dat een organisatie zich zal conformeren dan in het geval van andere soorten druk, bijvoorbeeld normatieve druk. Oliver (1991, 1992) stelt dat hoe hoger de wettelijke/regulatieve druk is, hoe lager de kans op weerstand. Maar organisaties hoeven institutionele druk niet passief te ondergaan (Delmas & Toffel, 2008; Heusinkveld et al., 2013; Pache & Santos, 2010; Oliver, 1991). Bijvoorbeeld Oliver (1991), Edelman (1992) en Edelman en Talesh (2011) schrijven in hun onderzoek dat de interpretatie van de regelgeving vaak voldoende speelruimte biedt om strategisch te reageren. Organisaties interpreteren regelge-

vingen doorgaans zodanig dat de gevolgen voor hun interne strategieën en gedragingen zo veel mogelijk beperkt blijven (Edelman, 1992; Edelman & Talesh 2011). Mede hierdoor is de meest voorkomende strategische reactie op grote institutionele druk niet zozeer louter conformeren aan de druk maar juist *compromissen sluiten*. Deze strategie kan volgens Oliver (1991, pp. 153-154) weer onderverdeeld worden in drie soorten tactiek: balanceren (van de verwachtingen van verschillende belanghebbenden), verzachten/tot rust brengen (tegenoetkomen en het accommoderen van institutionele elementen door toelichten) en onderhandelen (onderhandelen en afstemmen met verschillende institutionele belanghebbenden) (Oliver, 1991).

Omgaan met institutionele druk is bijzonder ingewikkeld in het geval van grote, hybride, multidisciplinaire accountantsorganisaties. Binnen de grenzen van hun organisaties worden immers verschillende professionele beroepsgroepen geconfronteerd met verschillende belangen, normen, waarden en machtskwesies (Greenwood & Hinings, 1996). Er is veel onderzoek gedaan naar het succes en de invloed van grote multidisciplinaire conglomeraten zoals de Big 4-accountantsorganisaties (Suddaby & Greenwood, 2001; Greenwood & Suddaby, 2002; 2006), maar we weten nog weinig over de implicaties van externe druk op de interne dynamiek van deze hybride organisatievormen. Pache & Santos (2010) stellen zelf dat spanning tussen verschillende professionele beroepsgroepen zou kunnen leiden tot het afsplitsen van de verschillende entiteiten. Dit lijkt goed mogelijk gezien de verschillende visies en belangen vanuit de verschillende professies binnen een professional partnership (Greenwood et al., 1990). De eerder beschreven legitimeitslogica kan nog meer op gespannen voet staan met een marktlogica en efficiencylogica in het geval dat sterke dwingende regulatieve druk wordt uitgeoefend op hybride organisaties waar verschillende belangen door verschillende professies worden vertegenwoordigd. Met andere woorden de strategische keuzes van de verschillende typen organisaties worden deels bepaald door de interne dynamiek, bijvoorbeeld door de (on)mogelijkheden van samenwerking tussen professies en de ruimte die professies hierbij innemen.

Wij zijn daarom vooral geïnteresseerd in de interne dynamiek binnen grote accountantsorganisaties, die wordt veroorzaakt door druk van buiten waardoor deze organisaties te maken hebben met twee soorten, conflicterende logica's. Dit vraagstuk zullen we nader onderzoeken vanuit het perspectief van één van de beroepsgroepen, de fiscalisten, aan de hand van conflicterende logica's en de indeling van *compromissen sluiten* van Oliver (1991).

Bij de analyse van de strategische reacties van de fiscalisten maken we onderscheid tussen verschillende typen organisaties. Uit eerder onderzoek blijkt dat de strategische reacties van complexe accountantsorganisaties worden vormgegeven door de externe institutionele context en de markt waarin zij zich bevinden (Delmas & Toffel, 2008) en de interpretatie van de wetgeving wordt deels beïnvloed door de positie in het institutionele veld en de markt (Lelebici et al., 1991; Greenwood et al., 2011; Porter, 1985). Bijvoorbeeld, de Big 4-organisaties zijn centraler geïntegreerd dan de Mid 4 en krijgen meer media-aandacht, waardoor zij onder een vergrootglas opereren (Greening & Gray, 1994; King, 2008) en Mid 4-accountantsorganisaties minder zichtbaar zijn. Daarom zullen we een onderscheid maken tussen twee strategische groepen: de Big 4 versus de Mid 4, en zo onderzoeken of er verschillen zijn in de manier waarop deze twee groepen reageren op de toegenomen complexiteit van de omgeving. Daarnaast kan variatie in strategische reacties tussen verschillende strategische groepen te maken hebben met het feit dat wetten (Wta en ViO) verschillende invloed hebben op de twee groepen.

3 Methode van onderzoek

3.1. Dataverzameling

Om meer inzicht te krijgen in de wijze waarop fiscalisten binnen grote accountantsorganisaties strategisch reageren en in hun onderliggende beweegredenen, hebben we gekozen voor een kwalitatieve exploratieve benadering (Ritchie et al., 2014; Verschuren & Doorewaard, 2007). Op deze wijze kon er nauwkeurig worden doorgevraagd naar onderwerpen en aspecten die met een andere onderzoeksmethode wellicht niet aan het licht zouden zijn gekomen.

Daarvoor zijn semigestructureerde interviews afgenomen met vijftien fiscalisten. Deze respondenten zijn theoretisch relevant omdat zij allen werken bij één van de grote accountantsorganisaties op (managing) partners- en senior-managementniveau, en in hun dagelijkse werkzaamheden direct te maken hebben (gehad) met de nieuwe wet- en regelgeving. In verband met anonimiteit hebben we de titel chairman of the board en managing partner achterwege gelaten. Via het netwerk van onderzoekers en processen van 'snowballing' (Ritchie et al., 2014) zijn de respondenten benaderd. De uiteindelijke keuze voor vijftien interviews komt voort uit de gelijkmatige verdeling van de respondenten over de accountantsorganisaties. Er zijn in totaal acht respondenten geïnterviewd bij de vier grootste accountantsorganisaties; steeds twee per organisatie. Daarnaast zijn zeven respondenten geïnterviewd bij de twee Mid 4 (drie en vier respondenten per organisatie). Alle zes organisaties hebben verschillende professies in huis

en hanteren een partnerstructuur (Greenwood et al., 1990). De interviews duurden gemiddeld tussen de 40 en 60 minuten. De getranscribeerde interviews zijn voorgelegd aan de respondenten zodat zij waar nodig aanpassingen konden verrichten bij feitelijke onjuistheden. Tabel 1 geeft een overzicht van de respondenten naar accountantsorganisatie, strategische groep, functie en specialisme.

De transcripties zijn vervolgens eerst handmatig gecodeerd. Het coderen van transcripties biedt volgens Babbie (2007) de mogelijkheid om het materiaal te categoriseren, waardoor gegevens met elkaar vergeleken kunnen worden (Verschuren & Doorewaard, 2007). Na een aantal rondes van coderen (handmatig, open en axiaal coderen) van de transcripties, was het mogelijk om de minder impliciete meningen over relevante handlungsstrategieën, en hun onderliggende mechanismen en logica's te ontdekken (Langley, 1999). Tijdens dit proces zijn wij op zoek gegaan naar teksten die de volgende onderwerpen bespreken: externe druk, interne druk, tenderproces en samenwerken. Tot slot hebben we de strategische verschillen tussen Big 4 en Mid 4 met betrekking tot de volgende onderwerpen onderzocht: kansen Big 4, kansen Mid 4, samenwerking Big 4 en samenwerking Mid 4. Dit met als doel dieper inzicht te krijgen in de strategische reacties van de verschillende spelers.

4 Resultaten

De resultatensectie heeft de volgende opbouw. Eerst wordt het belang en de impact van de accountancywetgeving voor de fiscalisten beschreven. Vervolgens worden de verschillende strategische reacties van fiscalisten op de centrale conflicterende logica's uiteengezet. Ingegeven door de eerder beschreven theoretische inzichten komen wij tot een raamwerk dat de verschillende strategieën en tactieken van Big 4 en Mid 4 ordent aan de hand van de twee soorten conflicterende logica's (zie tabel 2).

Tabel 1 Overzicht respondenten

Respondent #	Accountants-organisatie	Strategische groep	Functie	Specialisme
1	A	Big 4	Senior Manager	Belasting
2	A	Big 4	Senior Director	Belasting
3	B	Big 4	Partner	Belasting
4	B	Big 4	Partner	Belasting/accountancy
5	C	Big 4	Partner	Belasting
6	C	Big 4	Partner	Belasting
7	D	Big 4	Partner	Belasting
8	D	Big 4	Partner	Belasting
9	I	Mid 4	Partner	Belasting
10	I	Mid 4	Partner	Belasting
11	I	Mid 4	Partner	Belasting
12	II	Mid 4	Partner	Belasting
13	II	Mid 4	Partner	Belasting
14	II	Mid 4	Partner	Belasting
15	II	Mid 4	Director	Belasting

4.1. Context: impact accountancywet- en regelgeving op fiscalisten

De aangescherpte accountancywet- en regelgeving heeft niet alleen implicaties voor accountants. Volgens fiscalisten is daar te weinig rekening mee gehouden bij het opstellen van de wet- en regelgeving zoals ontwikkeld door de NBA (Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants) onder druk van de AFM:

“De regelgeving is aangescherpt. In onze optiek is het een accountants-issue, maar het werd ook ons probleem.” (respondent 11).

Volgens respondenten is er onvoldoende rekening gehouden met de invloed van accountancywetgeving op het *level playing field* van fiscalisten. Degenen die in een netwerk met accountants werkzaam zijn, worden benadeeld ten opzichte van fiscalisten die dat niet zijn:

Tabel 2 Overzicht strategieën en tactieken op conflicterende logica's

Strategieën en tactieken	Conflicterende logica's	
	Legitimiteit vs. efficiency	Legitimiteit vs. differentiatie
Big 4 fiscalisten	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Balanceren</i>: coördinatie met andere professies zoals accounting 	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Netwerken</i> <ul style="list-style-type: none"> – Elkaar opdrachten toespelen en – Accounting betrekken bij opdrachten
Mid 4 fiscalisten	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Balanceren</i>: coördinatie met andere professies zoals accounting • <i>Verzachten</i>: Beperken tot enkel 'uitleggen' en toelichten van de wet • <i>Onderhandelen</i>: In gesprek zijn, afstemmen en overeenkomsten sluiten met uitvoerder wetgeving 	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Marktontwikkeling</i>, toegang verkrijgen tot OOB markt: <ul style="list-style-type: none"> – Vergroten naamsbekendheid via events – Verkrijgen nieuwe relaties via tenders – Binnenhalen mensen van Big 4

“Bij het opstellen van de regels is onvoldoende besef voor de intense samenwerkingsverbanden die er bestaan voor het grootste deel van hun leden, dat is het ondoordachte deel van de NBA.” (respondent 6).

De deadline van 1 januari 2016 (waarvoor de roulatie moet worden voltooid) zorgde voor urgentie en spanning op de grote accountantsorganisaties, waarin de verschillende professies zich opnieuw tot elkaar moeten verhouden.

“In beginsel was de mening: accountancy gaat altijd voor. Dat zie je ook heel mooi in de wijze hoe de corporate markt benaderd is. Men is sec vanuit accountancy de markt gaan benaderen. Wij hebben in dat voortraject meegemaakt dat we fiscaal aan tafel zaten en dat we zijn teruggefloten, want accountancy gaat voor. De behoefte bij de klant zou centraal moeten staan. Niet wat wij willen. Maar goed, binnen een organisatie gaat dan de trots spelen... je ziet dat er toch veelal gestuurd wordt. Dat de ene of andere voor gaat, vanuit de organisatie zelf. Dat is op zich kwalijk.” (respondent 11).

4.2 Legitimiteit versus efficiency

De data laat verschillende manieren zien waarop de fiscalisten omgaan met spanningen die voortkomen uit de conflicterende logica tussen legitimiteit en efficiëntie.

4.2.1 Big 4

De fiscalisten voelen zich verplicht om door de toegenomen complexiteit en de roulatiedeadline meer samen te werken binnen het kader van de wet. Een tenderproces voor een grote OOB-klant is immers typisch erg kostbaar, en de financiële consequenties zijn groot wanneer het niet lukt om OOB-klanten binnen te halen. Spanning kan binnen de Big 4 tevens ontstaan door botsing van het individuele belang van (groepen) partners (afdelingen/teams) en het collectieve belang van de organisatie, waarbij de 1-firm-gedachte moet prevaleren. Enerzijds mogen fiscalist en accountant steeds minder samenwerken, anderzijds wordt meer en meer samengewerkt tussen de twee professies om nieuwe klanten te behouden of binnen te halen.

Balanceren: coördinatie met andere professies zoals accounting
Het balanceren en het coördineren van dit proces wordt als cruciaal gezien voor de Big 4-accountantsorganisaties. Onder de raad van bestuur van de Big 4 zijn daarom vaak commissies ingesteld die op het gebied van uitvoerende opdrachten de interne afstemming tussen de professionals moeten bewaken. Wanneer een Request for Proposal (RFP) voor een belangrijke tender binnenkomt, neemt een proposal team de verantwoordelijkheid over. De gezamenlijke aanpak wordt meestal begeleid door een werkgroep of taskforce waar-

in zowel accountants, fiscalisten en mensen van advisory zitten. De uiteindelijke strategie wordt bepaald door de raad van bestuur en senior partners, vooral als het gaat over een zogenaamde “flagship client”. Een andere benadering is dat eerst interdisciplinaire teams met specialisten uit de verschillende professies de leiding nemen, daarbij ondersteund vanuit de proposal unit die let op prijsbepaling, vorm en boodschap naar de klant toe. Bij beide benaderingen zoekt men naar een balans tussen de professies waarbij moet voorkomen worden dat men sec vanuit de accountancy reageert op wet- en regelgeving.

“Het is zo een groot proces waarbij je hele markt verandert. Het kan niet anders dan dit aansturen vanuit een 1-firm-gedachte, en dat moet vanuit een plan.” (respondent 6).

“Wij als fiscalisten moeten gezamenlijk optrekken met accountants en de adviseurs bij elk tenderproces wat zich voordoet. Wij als fiscalisten hebben gezegd waar klanten van ons, of klanten van de adviespraktijk een tender uitschrijven met betrekking tot de audit daar moet je in mee. Dat is de vraag van de klant en die bepaalt het.” (respondent 3).

De fiscalisten kunnen verschillende rollen aannemen afhankelijk van klant, context en inzet. Deze rol varieert van wegbereider en netwerker tot onderaannemer voor auditklant of adviseur. Het benaderen van nieuwe klanten heeft volgens de respondenten voornamelijk te maken met het benutten van de relaties die er binnen de organisaties zijn.

“Het heeft alles te maken met relaties. Heb je je netwerk op orde. Je moet weten wie in de RvB en RvC zitten en wie de CFO's zijn.” (respondent 5).

De fiscalist kan de klanten proactief benaderen. Door de klanten voor te lichten ontstaat bij hen het bewustzijn dat zij strategisch moeten kiezen in de diensten die zij afnemen bij de grote accountantsorganisaties. De fiscalist kan tevens een collega-accountant voorstellen en kan het proposal team ondersteunen in het tenderproces bij het leveren van vakinhoudelijke kennis. Mochten de collega-accountants niet winnen dan kan de fiscalist de klant behouden. Wanneer collega-accountants een OOB-klant verlaten (afroteren), kunnen zij de fiscalisten voorstellen aan de klant. En tot slot, wanneer de klant nog geen klant is (noch bij advies noch bij audit) kan worden gekeken waarop men gaat inzetten, afhankelijk van de vraag en reputatie van de klant.

4.2.2 Mid 4

Vanwege het kleinere marktaandeel van de Mid 4 in het OOB-segment maken zij gebruik van een andere

strategie. Zij richten zich meer op de (groot) MKB-markt met een geïntegreerde dienstverlening.

“Heel veel klanten onder het OOB-niveau zien een accountant en belastingadviseur ook als één financiële dienstverlener. Die verwachten bijna een geïntegreerde dienstverlening.” (respondent 4).

De urgentie om te veranderen is bij de Mid 4 minder groot, aangezien zij zich minder op de OOB-markt richten waar Wta van toepassing is. Er is echter wel angst onder Mid 4-respondenten, dat zij steeds meer te maken zullen krijgen met strengere wetgeving; ViO wordt gezien als een voorloper op strengere wetgeving voor de (groot) MKB-markt. Met de ViO lijkt evenwel de trend richting een audit only-cultuur te zijn ingezet, waarbij ook in het niet-OOB-segment een striktere scheiding tussen advies en controle wordt getrokken. De impact is in dat geval goed voelbaar, omdat Mid 4 een relatief groot aandeel heeft in het (groot) MKB-segment waarin juist met een geïntegreerde aanpak wordt gewerkt. De Mid 4 is evenals de Big 4 geïmmerseerd met het uitzoeken en balanceren van belangen van de verschillende professies waarbij men vooral binnen het wettelijk kader zoekt naar mogelijkheden om de reeds bestaande samenwerking te behouden. Daarnaast hanteert de Mid 4 de zogenaamde “verzachten/tot rust brengen”-strategie door middel van toelichten en uitleggen van de wet zowel intern als naar de klant. Tot slot volgen de Mid 4-fiscalisten als strategie afstemming en overleg met de belastingdienst om twijfel weg te nemen over interpretaties van de wetgeving.

Balanceren: coördinatie met andere professies zoals accounting
De Mid 4-fiscalisten proberen de samenwerking met accountants zoveel mogelijk te behouden. Dat betekent dat fiscalisten contact zoeken met accountants om gezamenlijk uit te zoeken wat wel of niet mogelijk is binnen de wetgeving. Veel werkzaamheden van de fiscalist zijn goed te combineren met auditwerk in het groot MKB-segment. De accountant lijkt echter risicoavers te handelen vanwege de druk op het accountantsberoep.

“Ten eerste wordt er gekeken of we niet toch de dienstverlening kunnen blijven verrichten. Vaak is het wel mogelijk om nog heel veel te doen. Dat proberen we dan ook zo veel als mogelijk te doen. Het kan dus best zijn dat we de audit doen en fiscaal advies.” (respondent 10). Verzachten/tot rust brengen: beperken tot enkel ‘uitleggen’ van de wet

Fiscalisten hebben daarnaast methoden gevonden om de mogelijke “subjectiviteit” in hun advisering weg te nemen, zodat een samenwerking met de accountant wel mogelijk is. De analyse laat zien dat fiscalisten kunnen verwijzen naar wetgeving en jurisprudentie. Daarbij is de focus voornamelijk gericht op het feite-

lijk beschrijven en uitleggen van wetgeving en jurisprudentie.

“Mijn stelling is dat we bijna nooit adviseren. De klant vraagt vaak hoe zit dit, hoe zit dat? Als ik dit wil doen wat is dan het effect? Wij gaan vervolgens feitelijk beschrijven wat in wetgeving, regelgeving en jurisprudentie wordt gezegd en dat op een logische manier uitleggen. Dan heb je al het grootste gedeelte ondervangen.” (respondent 10).

“Je moet meer uitleggen hoe dingen werken dan daadwerkelijk adviseren. Meer tax assurance, transfer pricing documentatie en tax accounting. Het is werk dat veel makkelijker te combineren is met auditwerk. Alleen moet de accountant dat ook in zijn mindset krijgen. Dat is wel een cultuurverandering en daar is nog wel wat te doen. De buitenwereld, de AFM, de politiek. Die druk die is er ook. [...] Bij de accountant moet je oppassen dat er geen angstcultuur ontstaat dat niks meer mag. Je moet je uiteraard aan de Wta en ViO houden.” (respondent 13).

Wanneer een samenwerking niet is toegestaan, worden maatregelen getroffen door de fiscalisten. Zij vervullen zelf een belangrijke rol in het waarborgen van de onafhankelijkheid van de accountant.

“Alleen bij bepaalde elementen mogen we niet meer samenwerken of moeten we maatregelen treffen. Dat doen we dus ook. Voor de bestaande groep klanten hebben we interne constructies opgesteld waarbij we een tax compliance office hebben ingesteld. Deze office moet bewaken dat de regels van de ViO goed nageleefd worden vanuit de fiscaliteit richting de accountant. Die spreekt er ook over met de accountant en moet de accountant het comfort geven dat de scheiding voldoende gewaarborgd is.” (respondent 10).

Onderhandelen en afstemmen: in gesprek zijn en overeenkomsten sluiten met uitvoerder wetgeving

Daarnaast kunnen fiscalisten de advisering voorleggen aan de belastingdienst en, in geval van twijfel, testen of de voorgestelde adviezen samengaan met assurance-werkzaamheden van de accountant.

“We proberen in nagenoeg alle gevallen een open relatie te houden met de belastingdienst, ook wel horizontaal toezicht genoemd. Wij proberen die status altijd te bereiken voor het merendeel van onze klanten. En dat betekent dat wij in een permanente overlegpositie zitten met de belastingdienst. En als wij constateren dat er onzekerheden zijn over fiscale posities dan zullen wij die altijd proactief met de belastingdienst in een vooroverleg bespreken” (respondent 9).

4.3 Legitimiteit versus differentiatie

De spanning van de conflicterende logica tussen legitimiteit en differentiatie kan op verschillende wijzen worden verminderd.

4.3.1 Big 4

Netwerken: balanceren van channel 1 en 2

Binnen de Big 4 wordt gestreefd naar differentiatie door meer samenwerking en kennisdeling tussen de professies. De analyse liet zien dat zij elkaar opdrachten toespelen, en in het geval van de fiscalisten, de accountants betrekken bij (eerdere) opdrachten, en relaties delen. De wetgeving heeft ertoe geleid dat een gezamenlijke aanpak waarbij de Big 4-organisaties als 1 firm optreden richting OOB-klienten meer gezien wordt als essentieel in tenderprocessen.

“Om heel eerlijk te zijn, zijn er maar vier spelers die voor de top van de markt hun diensten kunnen aanbieden. Als je een multinational bent en je bent beursgenoteerd dan wil je wel een wereldwijde dekking hebben. Je wilt kwaliteit.” (respondent 5).

“Het is in wezen een herordening van de bestaande markt. De markt als zodanig wordt er niet groter door.” (respondent 5).

Afstemming is van belang voor de gehele organisatie omdat de verplichte roulatie zorgt voor een herverdeling van de markt.

“Het gaat erom dat je marktaandeel na deze operatie zowel qua channel 1 (controlediensten) als qua channel 2 (adviesdiensten) gelijk is gebleven, achteruit is gegaan of vooruit is gegaan en dat is iets waar je heel strategisch mee moet omgaan...daar is de lijn van boven belangrijk. Die dicteert niet, dat is in een partnership, een samenspel. Die luisteren natuurlijk ook goed naar het leidershipteam hier. Maar het is niet zo dat dat in eigenheid hier besloten wordt. (...) Dat wat je kwijtraakt als channel 1, daar komen weer kansen voor channel 2. Dat betekent dat je business kan kwijtraken als controlerend accountant, maar dat betekent ook dat je business kan terugkrijgen als channel 2. Overall kan je zeggen, is fiscaliteit hier slechter van geworden? Ik denk het niet. Er zitten bedreigingen, maar ook keiharde kansen.” (respondent 5).

De respondenten geven aan dat er nog steeds veel wordt samengewerkt. De fiscalist kan ook in channel 1 werk verrichten. De belastingadviseur heeft dan een zogenoemde accountantspet op.

“Het is een kwestie van blijven opzoeken. We doen nog genoeg klanten samen, omdat dat nog kan. Je ziet wel dat er een tendens is waarbij we een groep krijgen die alleen fiscale posities beoordeelt en die het tax-accountingwerk doet wat daarbij komt kijken. Die zit dicht bij de accountant.” (respondent 10).

Andersom geldt dat de accountant werkzaamheden kan verrichten voor channel 2. De accountant richt

zich dan niet op assurance-opdrachten maar meer op advieswerkzaamheden:

“Als accountant kan je ook in channel 2 heel mooie dingen doen.” (respondent 5).

4.3.2 Mid 4

Marktontwikkeling: penetratie in de OOB-markt

Hoewel de Mid 4 zich sterk richten op het (groot) MKB-segment, proberen zij evengoed voet aan de grond te krijgen op de OOB-markt door middel van marktontwikkeling en zich te differentiëren door het vergroten van hun naamsbekendheid via events en de nieuwe relaties die ze opdoen tijdens het tenderproces, en door mensen binnen te halen die veelal afkomstig zijn van de Big 4 en kennis, ervaring en hun netwerk meebrengen. Tijdens de afgelopen roulatieronde heeft de Mid 4 nauwelijks toegang gekregen tot de auditmarkt van de OOB's. De controle wordt over het algemeen gedaan door een van de Big 4-organisaties.

“In de OOB-sector is degene die de accountant benoemt de RvC. Dat zijn mensen die alleen maar ervaring hebben met Big 4-kantoren of zelf van een Big 4-kantoor komen. Die komen op een gegeven moment in een RvC of het bedrijfsleven terecht en dan zie je dat de CFO contacten heeft. Dat is een levendige uitwisseling tussen die kantoren en de markt. Daar zie je dat het voor een jonge speler moeilijk is. Dat het energie vergt om daar binnen te komen. Je ziet dat het voor de audit best lastig is.” (respondent 9).

Door de verplichte roulatie zijn er echter wel belastingadvieskansen ontstaan voor de Mid 4. Omdat zij een klein marktaandeel hebben op channel 1 kunnen zij, zonder de onafhankelijkheid in het geding te brengen, diensten verlenen op channel 2. Dat biedt Mid 4 alle ruimte om bij dergelijke organisaties fiscaal advieswerk te doen.

“Wij denken dat wij, door het feit dat de Big 4 steeds meer conflicted worden, met name grote kansen maken bij de wetgeving op het gebied van OOB's. Zo werken we voor een aantal grote beursfondsen, waarbij de audit veelal door de Big 4 wordt gedaan en wij dus het fiscaal werk doen.” (respondent 13).

“In de recente roulatie hebben wij de slag verloren op het gebied van accountancy. Keerzijde is dat we veel meer kansen hebben voor advisory, dat biedt heel veel mogelijkheden. [...] bijvoorbeeld de controle van lokale dochtervennootschappen. Daar merk je dat ze graag ons inschakelen. Wij kunnen in een zekere continuïteit diensten verlenen.” (respondent 9).

De Mid 4 gebruiken verschillende benaderingen voor het vergroten van hun marktaandeel in het OOB-segment (zoals AEX-fondsen en daaronder). Ten eerste proberen de fiscalisten hun naamsbekendheid te vergroten: de grote klanten zijn in kaart gebracht en ac-

tief benaderd. Op deze manier kan de naamsbekendheid worden vergroot en kan men nieuwe relaties aanknopen.

“Van tevoren hebben we alle bedrijven uit de targetgroep in kaart gebracht. Dat zijn er zo’n 1200. Vervolgens hebben we die aan een lijst toegevoegd. We benaderen ze op een aantal manieren om de naamsbekendheid te vergroten. Een andere manier is dat we specifiek CFO-events bezoeken. Je hebt de CFO-600 en de CFO-dag. Daar komen alle CFO’s van de grote bedrijven. Wij investeren daar ook in door op zulke beurzen een podium te krijgen. Door letterlijk zelf op het podium te staan, maar ook door middel van een stand. Zo kan je aan relaties werken en proberen de contacten te leggen voor vervolgspraken en uiteindelijk uitgenodigd worden in tenderrondes.” (respondent 10).

Ten tweede hebben fiscalisten gedurende auditteunders in het OOB-segment nieuwe relaties opgedaan.

“Destijds is er dus veel nadruk gelegd op het binnenhalen van audit. Dat is weinig succesvol geweest. Je ziet dat het wel heeft geholpen qua naamsbekendheid. Je komt overal binnen en dan vragen ze ons misschien niet voor de audit maar voor channel 2-werk, zoals compliance en consultancy, vinden ze ons wel interessant en daar maken we veel meer kans.” (respondent 10).

Tot slot probeert de Mid 4 mensen van buiten de organisatie binnen te halen. Het gaat hierbij voornamelijk om mensen die afkomstig zijn van de Big 4 en een groot netwerk hebben. De Mid 4 biedt hen mogelijkheden om toe te treden tot het OOB-segment.

“Wij proberen mensen uit de markt te halen als we ze intern niet hebben. Bijvoorbeeld mensen die bij de Big 4 dat soort ervaringen hebben opgedaan. Zo zijn een aantal mensen recent bij ons partner geworden. Zij zijn bijvoorbeeld aan het promoveren, hebben veel publicaties en een groot netwerk. Op die manier halen wij mensen uit de markt met veel kennis en relaties en hopen zo tot het OOB-segment toe te treden.” (respondent 13).

Voor de Mid 4 ontstaan als gevolg van de wet- en regelgeving dus nieuwe kansen voor de fiscalisten. De strategieën die de Mid 4 gebruiken om beter toegang te krijgen tot de OOB-adviesmarkt zijn: hun naamsbekendheid vergroten op events, nieuwe relaties opdoen via tendering processes en professionals binnenhalen die eerder werkzaam waren bij de Big 4.

5 Discussie en conclusie

Ons onderzoek laat zien dat de invoering van accountancywetgeving belangrijke implicaties heeft voor fiscalisten. Vooral door de implicaties voor meerdere professies is de invoering van deze wetgeving voor

grote accountantsorganisaties een bijzonder complex vraagstuk. Uit dit onderzoek blijkt dat de verplichte roulatie enige wrijving gaf bij de beroepsorganisatie van fiscalisten en bij fiscalisten zelf doordat zij klanten kwijtraakten (“van oudsher is de auditteunder echt een auditteestje”, Taminau et al. 2015, p. 213). Tegelijkertijd ontwikkelen de fiscalisten strategische reacties om hun klantenbestand en invloed te vergroten. Men wil gezamenlijk uitzoeken hoe de wet moet worden geïnterpreteerd en de samenwerkingen die nog mogelijk en wettelijk geoorloofd zijn zo goed mogelijk benutten. De totstandkoming van een strategische reactie is voor een groot deel afhankelijk van de interne dynamiek van een organisatie (Greenwood & Hinings, 1996). De onderzochte organisaties kunnen worden gezien als arena’s waarin professionals met verschillende specialisaties en belangen strijden om invloed en dominantie (Greenwood et al., 2011; Palmer, Jennings & Zhou, 1993).

De resultaten laten zien dat fiscalisten worden geconfronteerd met twee soorten conflicterende logica’s. De vanuit de institutionele theorie veelvuldig beschreven spanning tussen legitimiteit versus efficiency bevestigt (Oliver, 1991; Edelman, 1992) dat naast conformeren aan juridische dwang, organisaties de ruimte zullen nemen om de wet zodanig te interpreteren, dat deze zo min mogelijk verstorend werkt voor de bestaande routines en de marktverhoudingen in grote mate intact laat. Dit zien wij terug bij de behoeften van de fiscalisten om de nodige interne aanpassingen zo efficiënt mogelijk te doen. Verschillende strategische reacties worden daarbij ontwikkeld, die goed te categoriseren vallen onder de strategische respons: *compromissen sluiten*: 1) balanceren, 2) verzachten/tot rust brengen door toelichting, en 3) onderhandelen en afstemmen. Daarnaast worden fiscalisten geconfronteerd met een meer marktgedreven spanning: legitimiteit versus differentiatie. Deze wordt veroorzaakt door de wens van fiscalisten zich te differentiëren en zo meer klanten te winnen en hun marktaandeel te vergroten. Tegelijkertijd kunnen de fiscalisten niet te veel differentiëren omdat ze dan buiten de wettelijke kaders zouden kunnen treden en daardoor legitimiteit verliezen. Aangejaagd door de accountantsroulatie en de nieuwe contacten die dat oplevert, blijken fiscalisten niet alleen in staat hun specialisme via channel 2 te verkopen, maar ook zich beschikbaar te kunnen stellen als specialistische onderaannemer binnen accountancyteams, waardoor die zich kunnen onderscheiden tijdens het tenderproces. Eerder onderzoek liet al zien dat het onderscheidend vermogen van Big 4-organisaties bij een auditteunder vaak zit in de inbreng van specialistische kennis van gelieerde professionals (Taminau et al., 2015).

Het onderzoek laat ook zien dat er belangrijke ver-

schillen zijn vooral in de manier waarop Big 4 en Mid 4 richting de markt bewegen. Voor de Big 4 is een evenredige verdeling tussen channel 1 en 2 en voldoende werk voor de verschillende professies een complexe aangelegenheid. Voor de Big 4-fiscalisten is een goede herverdeling van de OOB-markt na de verplichte roulatie belangrijk. Commissies waarin de professies zijn vertegenwoordigd, spelen een belangrijke rol. De uitkomst van een roulatie kan niet goed worden voorspeld, want het zijn uiteindelijk de klanten die beslissen welke accountants en adviseurs zij inhuren. Het inschatten van de potenties en kansen vraagt om leiderschap, vooral omdat de OOB-markt tijdens de roulatie van grote OOB-klanten niet groter wordt maar onder druk wordt herverdeeld. Dit is ook goed terug te zien bij de Mid 4, maar zij ontwikkelen meer strategische reacties op het gebied van efficiëntie (behoud van samenwerking met accountants) en op het gebied van differentiatie. Het is de onderliggende ambitie van de Mid 4-fiscalisten om toe te treden tot het OOB-segment die lijkt te zorgen voor de grote variatie in strategische reacties. De fiscalisten bij de Mid 4 hebben daarom een andere benadering dan de fiscalisten bij de Big 4. De strategie van de Mid 4 is gericht op een groter marktaandeel verkrijgen in het OOB-segment wat betreft channel 2-werkzaamheden (naamsbekendheid vergroten, nieuwe relaties opdoen, professionals uit de markt halen). Op deze wijze ontwikkelen de Mid 4 op de lange termijn toegang tot het OOB-klantenbestand. Het is immers goed mogelijk dat via nieuwe adviesopdrachten relaties ontstaan waardoor Mid 4-accountants bij de volgende roulatieronde auditteers winnen. Daarnaast willen zij de samenwerking met de accountant in het niet-OOB-segment behouden. De Mid 4-fiscalisten zien kansen op verschillende markten. De positie van de Mid 4-fiscalist lijkt daarmee sterker te worden.

Een belangrijke verklaring voor deze verschillen zou besloten kunnen liggen in het werk van Greenwood et al. (2011). Zij geven immers aan dat centrale en meer perifere organisaties kunnen verschillen in de mate waarin zij institutionele complexiteit ervaren. In lijn hiermee schrijven Delmas en Toffel (2008) de variaties in strategische reacties op institutionele druk toe aan de context waarin men opereert. De vier grootste accountantsorganisaties bevinden zich door onder meer hun grootte en status centraler in het organisatieveld. Uit eerder onderzoek blijkt dat centrale organisaties meer media-aandacht krijgen dan perifere organisaties en dat zij mede daardoor een voorbeeldfunctie hebben (Greening & Gray, 1994; Greenwood et al., 2011; King, 2008). De Mid 4-organisaties kunnen vanuit de relatieve luwte meer experimenteren door bijvoorbeeld actief te zijn op diverse markten. Anders gezegd, organisaties uit verschillende strategische groepen kunnen

vanwege de variatie in de normatieve en culturele instituties, de regulatieve druk door Wta en Vio anders ervaren (Lounsbury, 2007). Interessant hierbij is dat Mid 4-organisaties vanuit hun perifere positie een grotere handelingsruimte hebben. De Mid 4-fiscalisten zien kansen op verschillende markten. De positie van de Mid 4-fiscalist lijkt daarmee sterker te worden. Vooral in het (groot) MKB-segment hebben de Mid 4-fiscalisten veel meer speelruimte en volgen zij diverse strategieën om de samenwerking met accountants op dat terrein te behouden.

Eén van de doelstellingen van de aanpassingen van de Wta was het openbreken van de OOB-markt, zodat meer accountantsorganisaties met OOB-vergunningen (zoals de Mid 4) deze markt zouden kunnen betreden. De uitkomst van het onderzoek laat zien, dat na de eerste roulatieronde de Mid 4 nauwelijks toegang hebben gekregen tot de grote OOB-auditklanten en dat strategieën in de eerste plaats gericht zijn op herverdeling onder de Big 4 (Tros, 2015). Strategieën van de Mid 4 betreffen toegang tot de OOB-markt op de lange termijn. Dit doen zij met name door channel 2-diensten aan te bieden zonder conflicten te veroorzaken met de accountant die meestal afkomstig is van een Big 4-organisatie. Bij de tweede roulatieronde hebben zij mogelijk meer kans om OOB-auditklanten te winnen. Als dat daadwerkelijk het geval is, heeft de wetgeving uiteindelijk inderdaad een ontwrichtende werking op bestaande marktverhoudingen.

Suggesties voor vervolgonderzoek

Voor vervolgonderzoek zou het interessant zijn om nader te bestuderen of en wanneer door wet- en regelgeving het belang van een partnerschap voor fiscalisten binnen multidisciplinaire organisaties afneemt. Het is niet ondenkbaar dat fiscalisten over tien jaar afsplitsen omdat samenwerking te weinig voordeel oplevert, bijvoorbeeld als er een audit only-cultuur ontstaat. Daarnaast zou de samenwerking tussen fiscalisten en accountants verder theoretisch onderbouwd kunnen worden. In ons onderzoek laten we zien dat die samenwerking nog steeds wordt gezocht. Uit eerder onderzoek blijkt dat de meeste productinnovaties ontstaan op het snijvlak van verschillende disciplines, waar kennis wordt gedeeld (Von Krogh et al, 2001). Interessant is dan de vraag: in hoeverre worden nieuwe producten ontwikkeld in de steeds beperktere ruimte waarin de hier besproken disciplines nog mogen samenwerken? ■

Dr. Y. Taminiau is universitair docent Strategie aan de VU, afdeling Organisationswetenschappen (Ph-D RSM). Haar onderzoek richt zich op de impact van institutionele druk op de accountancyprofession en gelieerde professies. Daarnaast gaat haar onderzoekinteresse uit naar de ontwikkeling van klantrelaties van accountants en consultants.

Dr. H.S. Heusinkveld is universitair hoofddocent aan de VU, afdeling Management en Organisatie (Ph-D Radboud Universiteit). Zijn huidige onderzoek concentreert zich op de diffusie van management ideeën en praktijken.

J. Both MSc. is afgestudeerd aan de VU. Zijn masterthesis aan de opleiding Beleid Organisatie en Communicatie bestond uit een kwalitatief onderzoek naar de interne dynamiek binnen Big 4- en de Mid 4-accountantsorganisaties onder druk vanuit de accountancywetgeving, vanuit het perspectief van de fiscalisten.

De auteurs bedanken de respondenten heel hartelijk voor hun medewerking aan dit onderzoek.

Noten

1 Als aanvulling, in april 2014 is een nieuwe EU-accountancywetgeving (European Union Audit Legislation) in werking getreden, waarmee EU-breed de OOB's te maken krijgen: vanaf zomer

2016 is er een strikte scheiding tussen advies en controle en een roulatieperiode van tien jaar. Het ziet er naar uit dat de Nederlandse wetgeving wordt aangepast zodat zij in lijn loopt met de

Europese wetgeving (Tapestry Network/EY, 2014).

2 Ook wel mid tier firms of middensegment auditkantoren genoemd.

Literatuur

- Autoriteit Financiële Markten (2013). *Advies-contracten bij controleklant bedreigen onafhankelijkheid accountant*. Geraadpleegd op <http://www.afm.nl/nl/nieuws/2013/mrt/be dreiging-onafhankelijkheid.aspx>.
- Babbie, E.R. (2007). *The practice of social research* (10th ed.). Belmont, CA: Wadsworth
- Consultancy.nl (2014). *Consulting sleutel tot succes voor Big Four kantoren*. 10 februari. Geraadpleegd op <http://www.consultancy.nl/nieuws/7792/consulting-sleutel-tot-succes-voor-big-4-kantoren>.
- Deephouse, D.L. (1999). To be different, or to be the same? It's a question (and theory) of strategic balance. *Strategic Management Journal*, 20(2): 147-166.
- Dassen, R. (2015). De echte vragen voor het accountantsberoep. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 89(9): 310-311.
- Delmas, M.A., & Toffel, M.W. (2008). Organizational responses to environmental demands: Opening the black box. *Strategic Management Journal*, 29(10): 1027-1055.
- DiMaggio, P.J. & Powell, W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48, 147-160.
- Economist, The (2012). *Shape shifters. With the audit market maturing, accounting firms become consultancies*, 29 september, New York. Geraadpleegd op <http://www.economist.com/node/21563726>.
- Edelman, L.B. (1992). Legal ambiguity and symbolic structures: Organizational mediation of civil rights law. *American Journal of Sociology*, 97(6): 1531-1576.
- Edelman, L.B. & Tatesh, S. (2011). To comply or not to comply—that isn't the question: how organizations construct the meaning of compliance, Parker, C. & Lehmann Nielsen, V. (eds.): *Explaining compliance, business responses to regulation* (pp. 103-122). Northampton, MA: Edward Elgar.
- Greening, D.W., & Gray, B. (1994). Testing a model of organizational response to social and political issues. *Academy of Management Journal*, 37, 467-498.
- Greenwood, R., Hinings, C. R., & Brown, J. (1990). P2-form of strategic management: Corporate practices in professional partnerships. *Academy of Management Journal*, 33(4): 725-756.
- Greenwood, R. & Hinings, C.R. (1996). Understanding radical organizational change: Bringing together the old and the new institutionalism. *Academy of Management Review*, 21(4): 1022-1054.
- Greenwood R. and Suddaby, R. (2002). The role of professional associations in the transformation of institutionalized fields. *Academy of Management Journal*, 45: 58-80.
- Greenwood, R. and Suddaby, R. (2006). Institutional entrepreneurship in mature fields: The big five accounting firms. *Academy of Management Journal*, 49: 27-48.
- Greenwood, R. Raynard, M., Kodeih, F. Micellotta, E. R. & Lounsbury, M (2011) Institutional Complexity and Organizational Responses. *Academy of Management Annals*, 5(1): 317-371.
- Heusinkveld, S., Benders, J. & Hillebrand, B. (2013). Stretching concepts: the role of competing pressures and decoupling in the evolution of organization concepts. *Organization Studies*, 34(7): 7-34.
- King, B.G. (2008). A political mediation model of corporate response to social movement activism. *Administrative Science Quarterly*, 53(3): 395-421.
- Krogh, G. von, Nonaka, I., & Aben, M. (2001). Making the Most of Your Company's Knowledge: A Strategic Framework, *Long Range Planning*, 34, 421-439.
- Langley, A. (1999). Strategies for theorizing from process data. *Academy of Management Review*, 24(4): 691-710.
- Leblebici, H., Salancik, G. R., Copay, A., & King, T. (1991). Institutional change and the transformation of interorganizational fields: An organizational history of the US radio broadcasting industry. *Administrative Science Quarterly*, 36(3): 333-363.

- Lounsbury, M. (2007). A tale of two cities: Competing logics and practice variation in the professionalizing of mutual funds. *Academy of Management Journal*, 50(2): 289-307.
- Meyer, J.W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2): 340-363.
- Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) (29104). ViO Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten. Geraadpleegd op <https://www.nba.nl/Documents/Wet-%20en%20Regelgeving/GedraVerordening%20inzake%20de%20onafhankelijkheid%20van%20accountants%20bij%20assurance-opdrachtengs-%20en%20beroepsregels/Vastgestelde-VGBA-ViO/Verordening-inzake-de-onafhankelijkheid-van-accountants-bij-assurance-opdrachten-ViO-16dec13.pdf>.
- Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) (december 2012). Scheiding controlediensten & andere werkzaamheden en verplichte kantoorrotatie, naar aanleiding van de inwerkingtreding van de Wet op het Accountantsberoep. NBA alert 27.
- Oliver, C. (1991). Strategic responses to institutional processes. *Academy of Management Review*, 16(1): 145-179.
- Oliver, C. (1992). The antecedents of deinstitutionalization. *Organization Studies*, 13(4): 563-588.
- Overheid.nl. Geraadpleegd op http://wetten.overheid.nl/BWBR0019468/geldigheidsdatum_18-01-2016/informatie.
- Pache, A., & Santos, F. (2010). When worlds collide: The internal dynamics of organizational responses to conflicting institutional demands. *Academy of Management Review*, 35(3): 455-476.
- Palmer, D., Jennings, D., & Zhou, X. (1993). Late adoption of the multidivisional form by large U.S. corporations: Institutional, political and economic accounts. *Administrative Science Quarterly*, 38(1): 100-131.
- Piersma, J. (2013). Adviespraktijk maakt comeback bij grote accountantskantoren. *Het Financieele Dagblad*, 19 juli.
- Porter, M.E. (1985). The competitive advantage: creating and sustaining superior performance. NY: Free Press.
- Rabobank (2015). *Accountancy: toekomstige investeringen drukken resultaat*. Geraadpleegd op 20 september 2015 van: https://www.rabobank.nl/images/sectorupdate_accountancy_toekomstige_investeringen_drukken_resultaat_29737748.pdf
- Ritchie, J., Lewis, J., Nicholls, C. M., & Ormston, R. (Eds.). (2014). *Qualitative research practice: A guide for social science students and researchers*. Sage.
- Scott, W.R. (2008). Lords of the dance: Professionals as institutional agents. *Organization Studies*, 29(2): 219-238.
- Suchman, M. (1995). Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches. *Academy of Management Review*, 20(3): 571-610.
- Suddaby, R., & Greenwood, R. (2001). Colonizing knowledge: Commodification as a dynamic of jurisdictional expansion in professional service firms. *Human Relations*, 54, 933-953.
- Taminiou, Y., Heusinkveld, H.S. & van Riel, E. (2015). Veranderende interne dynamiek binnen Big 4-accountantsorganisaties: De impact van de Wta op de relaties tussen accountants, consultants en fiscalisten. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 89(6): 208-217.
- Tapestry Network/EY (2014) Viewpoint, for the Audit Committee Leadership Summit, Mandatory audit rotation: the Dutch experience, 1-7. Geraadpleegd op [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-viewpoints-mandatory-audit-firm-rotation-the-dutch-experience/\\$FILE/EY-viewpoints-mandatory-audit-firm-rotation-the-dutch-experience.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-viewpoints-mandatory-audit-firm-rotation-the-dutch-experience/$FILE/EY-viewpoints-mandatory-audit-firm-rotation-the-dutch-experience.pdf).
- Tros, J. (2015) Proces van selectie van nieuwe accountant leidt tot lagere kwaliteit accountantscontrole. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 89(9): 312-325.
- Veerman, P., & Weijden, L. van der (2013). Wet op het accountantsberoep: beperking andere dan controle diensten en verplichte kantoorrotatie. *Spotlight*, 20(1): 6-9.
- Verschuren, P. & Doorewaard, H. (2007). *Het ontwerpen van een onderzoek*. Den Haag: LEMMA.