

De toelichting omtrent het accountantsshonorarium in de jaarrekening

Kwaliteit van de toelichting en omzetaanalyse met betrekking tot het accountantsshonorarium

Henk Langendijk

SAMENVATTING In dit artikel wordt een aantal praktische problemen gesignaleerd met betrekking tot de toepassing van art. 2:382a BW. Voorts is een empirisch onderzoek verricht naar de kwaliteit van de toelichting omtrent het accountantsshonorarium van 360 ondernemingen voor het boekjaar 2009. Deze kwaliteit laat nogal te wensen over. Dit wordt deels veroorzaakt door de onduidelijkheden in artikel 2:382a BW. Vergelijkende cijfers worden nogal eens gemist en ook worden er vele combinaties van de vier componenten van het accountantsshonorarium aangetroffen. Ook wordt in een aantal gevallen volstaan met een totaalbedrag van het accountantsshonorarium wat dan betrekking heeft op de kosten van de controle van de jaarrekening. Tevens is een omzetaanalyse ten aanzien van het accountantsshonorarium verricht voor de boekjaren 2008 en 2009. Hieruit komt naar voren dat het accountantsshonorarium bij *big four*-klanten aanzienlijk is gedaald. Deze daling is veel minder groot bij non-*big four*-klanten. Bij een vergelijking van de kosten van de controle van de jaarrekening tussen *big four*-klanten en non-*big four*-klanten voor de boekjaren 2008 en 2009 is dezelfde tendens waarneembaar. Opvallend is dat de omzet met betrekking tot de controle van de jaarrekening tussen boekjaar 2007 en boekjaar 2008 nog licht steeg en dat deze omzet tussen boekjaar 2008 en boekjaar 2009 is gaan dalen. Mogelijke oorzaken voor deze omzetedaling zijn prijsdruk door de economische crisis, verminderde grootte (en complexiteit) van de ondernemingen, het onderbrengen van bepaalde controlevoorbereidende werkzaamheden bij klanten en wellicht efficiënter werken op accountantskantoren. Ook kan als mogelijke verklaringsgrond gelden dat medio 2008 openbaarmaking van het accountantsshonorarium en zijn vier componenten in de toelichting in Nederland wettelijk verplicht is gesteld.

RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK Dit artikel geeft inzicht in de kwaliteit van de verstrekte toelichting omtrent het accountantsshonorarium ex artikel 2:382a BW. Voorts wordt een omzetaanalyse gegeven van het accountantsshonorarium en de vier componenten daarvan voor een populatie van 70 beursondernemingen en 290 grote niet-beursondernemingen voor de boekjaren 2009 en 2008.

1 Inleiding

Als gevolg van de introductie van artikel 2:382a Burgerlijk Wetboek (BW) zijn grote Nederlandse rechtspersonen sinds medio 2008 verplicht om het accountantsshonorarium in de toelichting (als onderdeel) van de jaarrekening te vermelden. Deze verplichting is voor Nederland een nieuw verschijnsel. In een aantal andere landen, zoals de Verenigde Staten, het Verenigd Koninkrijk en Australië, bestaat dit fenomeen al langer.

Met de introductie van dit wetsartikel heeft de wetgever een duidelijke focus. De toelichting van het accountantsshonorarium moet de gebruiker van de jaarrekening informeren over de onafhankelijkheid van de externe accountant. Hierbij wordt verondersteld dat de onafhankelijkheid van de externe accountant onder druk kan komen te staan wanneer hij overige dienstverlening aan een controlecliënt heeft verleend waarvoor hem een vergoeding is betaald die hoog is in verhouding tot de vergoeding die hij heeft ontvangen voor de wettelijke controle (Dieleman, 2008). Een norm voor deze verhouding geeft de wetgever overigens niet en het blijft derhalve gissen wanneer er een grens wordt overschreden. Zo blijkt volgens Breij (2009; 2010) dat bij beursfonds Wavin in zowel boekjaar 2008 als boekjaar 2009 de advieskosten meer bedragen dan de helft van het totale accountantsshonorarium. Is er dan een grens overschreden? De vraag stellen is gemakkelijker dan de vraag beantwoorden.

De wettekst van artikel 2:382a BW roept veel vragen op bij bestuurders, accountants, regelgevers en gebruikers (NIVRA, 2009; Molenbrugge, 2008; Dieleman, 2008; De Munnik, 2009; Böhmer en Van Beurden, 2008). Over de reikwijdte – welke delen van een accountantsorganisatie vallen onder het wetsartikel – zijn de meeste discussies ontstaan. Ook zal deze openbare informatie naar verwachting de (prijs)concurrentie verscherpen tussen accountantskan-

toren op de markt voor grote rechtspersonen in Nederland en hun nut bewijzen voor accountantskantoren en ondernemingen bij offerte procedures. Dit kan bij de controle van de jaarrekening leiden tot een druk op de kwaliteit van de dienstverlening, een mogelijk onbedoeld gevolg van deze transparantie.

Het doel van dit artikel is om de kwaliteit van de verschaft informatie omtrent het accountantshonorarium te onderzoeken, alsmede een analyse te verrichten ten aanzien van de verschillen in accountantsshonoraria tussen het (gebroken) boekjaar 2008 en het (gebroken) boekjaar 2009. Gebroken boekjaren tot 1 juni zijn als voorgaand kalenderjaar gerekend en 1 juni en erna als huidig kalenderjaar gerekend (bijvoorbeeld gebroken boekjaar 1 april 2008 tot 31 maart 2009 is als 2008-jaar gerekend). In dit artikel wordt in het vervolg gesproken over boekjaren en er wordt dan ook gedoeld op gebroken boekjaren. De toelichting omtrent accountantsshonoraria in de jaarrekening van 360 beursgenoteerde en niet-beursgenoteerde grote ondernemingen wordt aan een onderzoek onderworpen.

In paragraaf 2 wordt de wet- en regelgeving omtrent het toelichten van het accountantshonorarium behandeld. Paragraaf 3 geeft een overzicht van de problemen met de toepassing van artikel 2:382a BW en de Memorie van Toelichting (MvT) en een suggestie om via vrijwillige informatieverstrekking het accountantshonorarium van de externe accountant beter in beeld te brengen. Tevens bevat deze paragraaf de recente voorgestane wijzigingen in de strekking van artikel 2:382a BW. Paragraaf 4 bevat als eerste de weerslag van het empirisch onderzoek naar de kwaliteit van de toelichting van het accountantshonorarium in het boekjaar 2009. Voorts wordt in deze paragraaf het empirisch onderzoek weergegeven naar de verschillen in accountantsshonoraria tussen de boekjaren 2009 en 2008 en specifiek voor de kosten van de controle van de jaarrekening ook een vergelijking met het boekjaar 2007. Deze analyse geeft een beeld van de mate van omzetdruk ten aanzien van het accountantsshonorarium in deze jaren. In tegenstelling tot Breij (2009: 2010), Van Offeren et al. (2010) en Van Wijnen (2010a en b) heeft dit artikel betrekking op een populatie van zowel beursfondsen als grote niet-beursfondsen in Nederland. Het artikel wordt afgesloten met een samenvatting en conclusie.

2 Wet- en regelgeving omtrent het accountantshonorarium

In deze paragraaf wordt ingegaan op de wet- en regelgeving op dit terrein, zoals de onafhankelijkheidsvoorschriften van het Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants (NIVRA) en de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten (NOvAA), de Europese Unie (EU)-Richtlijn 2006/43/EG en artikel 2:382a BW met de bijhorende Memorie van Toelichting (MvT).

In 2002 is in de onafhankelijkheidsvoorschriften van het NIVRA en NOvAA (2002) een aanbeveling opgenomen om vergoedingen voor de accountant, de accountantsorganisatie en organisaties binnen haar netwerk openbaar te maken. Deze aanbeveling is bedoeld als waarborg voor de bedreiging van de onafhankelijkheid van de accountant. Eigenbelang als bedreiging van de onafhankelijkheid van de accountant is het onafhankelijkheidsvoorschrift dat hier specifiek speelt.

NIVRA en NOvAA (2002) bevelen aan de openbaar te maken vergoedingen in te delen naar de categorieën:

1. wettelijke controle;
2. andere assuranceopdrachten;
3. belastingadviesdiensten;
4. overige dienstverlening met een specificatie van de laatste categorie naar:
 - a. financiële informatietechnologie;
 - b. interne controle;
 - c. waardebeoordeling;
 - d. rechtsbijstand; en
 - e. werving van personeel.

Deze informatie moet volgens deze aanbeveling in de enkelvoudige jaarrekening of in de geconsolideerde jaarrekening van klanten van accountants(kantoren) worden opgenomen. Het is derhalve geen plicht, wat op zich logisch is omdat alleen de wetgever en de Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ) respectievelijk wetten en richtlijnen kunnen uitvaardigen inzake de in de jaarrekening op te nemen gegevens. Bovendien is er geen verplichting voor ondernemingen die de vergoedingen openbaar maken om dat te doen volgens de indeling die wordt aanbevolen door het NIVRA en de NOvAA (Van Schaik, 2003). Deze aanbeveling heeft dan ook in de verslaggevingspraktijk niet of nauwelijks tot een dergelijke toelichting geleid.

Op 26 juni 2006 is EU-Richtlijn 2006/43/EG (hierna EU-Richtlijn) uitgebracht. In deze EU-Richtlijn wordt onder meer gesteld dat de verrichting van bijkomende niet-controlediensten een bedreiging kan zijn voor de onafhankelijkheid van een wettelijke controleur of accountantskantoor. Openbaarmaking van de accountantsshonorarium kan deze bedreiging verminderen of wegnemen (Europees Parlement en De Raad, 2006, p. L 157/88).

Volgens deze EU-Richtlijn, artikel 49 lid 1a en lid 2, moet in de toelichting van de enkelvoudige jaarrekening ten minste afzonderlijk worden opgenomen: de tijdens het boekjaar door de wettelijke controleur of het accountantskantoor aangerekende totale honoraria voor de wettelijke controle van jaarrekeningen, de totale honoraria voor andere assuranceopdrachten, de totale honoraria voor belastingadviesdiensten en de totale honoraria voor andere

niet-controlediensten. De lidstaten kunnen bepalen dat deze vereiste niet van toepassing is indien de vennootschap is opgenomen in de geconsolideerde jaarrekeningen, mits voornoemde informatie in de toelichting bij de geconsolideerde jaarrekening wordt vermeld (Europees Parlement en De Raad, 2006, p. L 157/106-107).

Met ingang van 27 juni 2008 is artikel 2:382a BW in Nederland van kracht geworden. Dit wetsartikel bevat de verplichting om in de jaarrekening een opgave te verstrekken van de honoraria die aan de controlecliënt in rekening zijn gebracht. Deze verplichting vloeit voort uit deze EU-Richtlijn artikel 49.

Artikel 2:382a BW luidt als volgt:

- 1 Opgegeven worden de in het boekjaar ten laste van de rechtspersoon gebrachte totale honoraria voor het onderzoek van de jaarrekening, totale honoraria voor andere controleopdrachten, totale honoraria voor adviesdiensten op fiscaal terrein en totale honoraria voor andere niet-controlediensten, uitgevoerd door de externe accountant en de accountantsorganisatie, genoemd in artikel 1, eerste lid, onder a en e, van de Wet toezicht accountantsorganisaties.
- 2 Indien de rechtspersoon dochtermaatschappijen heeft of de financiële gegevens van andere maatschappijen consolideert, worden de honoraria die in het boekjaar te hunnen laste zijn gebracht, in de opgave begrepen.
- 3 De honoraria hoeven niet opgegeven te worden door een rechtspersoon waarvan de financiële gegevens zijn geconsolideerd in een geconsolideerde jaarrekening waarop krachtens het toepasselijke recht de verordening van het Europees Parlement en de Raad betreffende de toepassing van internationale standaarden voor jaarrekeningen of de zevende richtlijn van de Raad van de Europese Gemeenschappen inzake het vennootschapsrecht van toepassing is.

De MvT van artikel 2:382a BW luidt als volgt (gedeeltelijk): 'Na artikel 2:382 BW wordt een nieuw artikel 382a toegevoegd waarin artikel 49, eerste lid, onder a, van de richtlijn wordt geïmplementeerd. Het gaat om het in de toelichting bij de jaarrekening verstrekken van informatie over de totale honoraria die de accountant en de accountantsorganisatie met betrekking tot het desbetreffende boekjaar ten laste van de onderneming hebben gebracht voor de diverse controle- en adviesdiensten. Hoewel in de Nederlandse tekst van de richtlijn sprake is van «tijdens het boekjaar» in rekening gebrachte honoraria, blijkt uit andere taalversies dat bedoeld is dat de honoraria betrekking dienen te hebben op de diensten die ten behoeve van het boekjaar zijn verricht. Aangezien bij het afsluiten van het boekjaar nog niet alle diensten van de accountant in rekening zullen zijn gebracht, zal het bedrag een schatting betreffen. (...)

De optie in de tweede alinea van artikel 49, eerste lid, onder a, van de richtlijn stelt lidstaten in de gelegenheid om de opgave van de accountants honoraria niet te vragen indien de financiële informatie van de vennootschap is opgenomen in een geconsolideerde jaarrekening, mits daarin ook de informatie over de honoraria is vermeld. Hiervan is gebruikgemaakt door in artikel 2:382a lid 3 BW te bepalen dat de honoraria van rechtspersonen waarvan de financiële informatie is meegenomen in een consolidatie, niet opgenomen hoeven te worden in de enkelvoudige jaarrekening van die rechtspersoon. Dat de honoraria in de geconsolideerde jaarrekening worden opgenomen, vloeit voort uit het tweede lid. In de geconsolideerde jaarrekening kan voor alle groepsmaatschappijen per categorie van de honoraria (voor onderzoek van de jaarrekening, voor andere controleopdrachten, voor fiscale adviesdiensten en voor andere niet-controlediensten) telkens met één totaalbedrag volstaan worden.'

3 Problemen met de toepassing van artikel 2:382a BW en de Memorie van Toelichting en suggesties om het accountants honorarium beter in beeld te krijgen

3.1 Vergelijkende cijfers accountants honorarium verplicht

Artikel 2:363 lid 5 BW stelt dat zo veel mogelijk bij elke post van de jaarrekening vergelijkende cijfers moeten worden vermeld. Indien de jaarrekening 2007 na 27 juni 2008 nog moet worden opgesteld, moet het accountants honorarium in de jaarrekening 2007 worden opgenomen met daarbij de vergelijkende cijfers over 2006 (Böhmer en Van Beurden, 2008).

3.2 Toelichting accountants honorarium netwerkorganisatie niet verplicht

Door de definiëring van de begrippen 'externe accountant' en 'accountantsorganisatie' schiet de huidige wettekst van artikel 2:382a BW aan haar doel voorbij. De gebruiker is bij de beoordeling van de onafhankelijkheid immers ook gebaat bij de vermelding van de honoraria van het netwerk van de accountantsorganisatie (NIVRA, 2009; De Munnik, 2009; Dieleman, 2008; Speijcken, 2010). De externe accountant en de accountantsorganisatie worden beperkt tot diegenen die onder de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) vallen. Door deze begrenzing gaat het alleen om de honoraria voor diensten die zijn uitgevoerd door de Wta-accountantsorganisatie. Honoraria voor bijvoorbeeld adviesdiensten op fiscaal terrein uitgevoerd door gelieerde onderdelen behoeven niet te worden toegelicht, omdat deze onderdelen niet vallen binnen de definitie van een Wta-accountantsorganisatie. Het moge duidelijk zijn dat de onafhankelijkheid niet alleen kan worden bedreigd door aanvullende diensten vanuit de accountantsorgani-

satie, maar eveneens door dienstverlening door netwerkorganisaties.

Ook honoraria voor diensten die zijn uitgevoerd door buitenlandse accountants van hetzelfde netwerk voor de moedermaatschappij of haar groepsmaatschappijen, vallen niet onder de reikwijdte van artikel 2:382a BW. Deze buitenlandse accountants vallen namelijk ook niet onder de definitie van een Wta-accountantsorganisatie.

Voorts is het mogelijk dat de accountantsshonoraria van ondergeschikte accountantsorganisaties onder de korensmaat blijven. Ondergeschikte accountantsorganisaties zijn organisaties die een deel van de controle verrichten van een concern, waarbij de accountantsorganisatie die de groep controleert de eindverantwoordelijkheid heeft voor de controle van de groepsjaarrekening. Ook voor deze accountantsorganisaties kan de onafhankelijkheid problematisch zijn indien veel overige dienstverlening aan een controleklant wordt geleverd. Dit punt is niet expliciet geadresseerd door de EU-Richtlijn en de Nederlandse wetgever. Deze EU-Richtlijn en wetgeving lijken te zijn toegeschreven naar het accountantskantoor dat verantwoordelijk is voor de *groepsaudit*. Parmalat heeft ons geleerd dat een ondergeschikte accountant 49% van de totale wettelijke controle van een groep voor zijn rekening neemt en uiteraard tal van niet-auditdiensten kan verlenen (Langendijk, 2004). Gebleken is dat er in een dergelijk geval ook onafhankelijkheidsissues kunnen spelen bij de ondergeschikte accountant die via de toelichting in beeld moeten worden gebracht.

Het is toegestaan om meer informatie te verschaffen dan de wet vereist, door bijvoorbeeld informatie over het totale netwerk van de accountantsorganisatie te verschaffen alsook de ondergeschikte accountantsorganisaties, mits de informatie zoals door de wet vereist (dus alleen inzake de Wta-accountantsorganisatie) ook separaat wordt verstrekt.

3.3 Toerekening van het accountantsshonorarium aan het boekjaar

Volgens artikel 2:382a lid 1 BW is sprake van ‘de in het boekjaar ten laste van de rechtspersoon gebrachte totale honoraria’. Hieruit volgt dat het honorarium dat in de winst- en verliesrekening van het desbetreffende boekjaar is verwerkt, moet worden vermeld. Hiervoor kunnen twee benaderingen worden gehanteerd (Molenbrugge, 2008; Böhmer en Van Beurden, 2008):

- *Activiteit in boekjaar verricht*: alleen de honoraria voor dienstverlening uitgevoerd in het boekjaar worden in de winst-en-verliesrekening verantwoord. Indien een (groot) deel van de werkzaamheden na balansdatum wordt uitgevoerd, wordt dit deel van de honoraria niet verantwoord. Dit betekent dat er geen verplichting wordt opgenomen voor diensten die na afloop van het

boekjaar worden verricht betrekking hebbende op het afgelopen boekjaar. In de praktijk betekent dit dat niet kan worden uitgegaan van het totale controlebudget voor het boekjaar. Het startpunt moeten de door de onderneming daadwerkelijk in het boekjaar ontvangen diensten zijn, hetgeen gebaseerd kan worden op de daadwerkelijk gefactureerde honoraria, aangevuld met een reservering (schatting) voor nog niet door de accountantsorganisatie gefactureerde (maar wel verrichte) dienstverlening tot balansdatum, dan wel een correctie voor vooruit gefactureerde honoraria.

- *Jaarrekening boekjaar gericht*: verwerking van het honorarium dat betrekking heeft op de jaarrekening van het boekjaar. Deze benadering sluit aan bij het toerekeningsbeginsel. Bij deze systematiek wordt in de balans een verplichting opgenomen met een schatting van het honorarium voor de controle van de jaarrekening van het desbetreffende boekjaar die wordt uitgevoerd na afloop van het boekjaar.

De vraag is wat het uitgangspunt van de wetgever is geweest. In artikel 2:382a BW en de EU-Richtlijn worden termen gebruikt als ‘in het boekjaar’ en ‘tijdens het boekjaar’. Dit impliceert dat het gericht is op de activiteiten in het boekjaar (eerste benadering: *activiteit in boekjaar gericht*). Echter, de Engelstalige versie van de EU-Richtlijn spreekt over ‘the total fees for the financial year charged by the statutory auditor or audit firm’. Dit wekt de indruk dat de tweede benadering (*jaarrekening boekjaar gericht*) ook gevolgd kan worden. Dit verschil in vertaling wordt ook in de MvT aangehaald (zie par. 2), alleen blijkt niet duidelijk of de wetgever dit laatste standpunt heeft willen volgen of niet. Ergo, er is onduidelijkheid over de vraag of beide benaderingen zijn toegestaan, of dat één van beide benaderingen toegepast dient te worden (Molenbrugge, 2008). Teneinde deze onduidelijkheid te ondervangen, zou een onderneming kunnen toelichten welke benadering zij heeft gekozen.

3.4 Vrijstelling van artikel 2:382a BW op grond van de omvang van de rechtspersoon

Middelgrote rechtspersonen zijn op basis van artikel 2:397 lid 4 BW vrijgesteld van het toelichten van het accountantsshonorarium in de jaarrekening, met dien verstande dat aan deze vrijstelling de voorwaarde is verbonden dat de accountantsshonoraria moeten worden verstrekt aan de Autoriteit Financiële Markten (AFM) indien deze daar om vraagt. Een dergelijke vrijstelling is formeel niet van toepassing voor kleine rechtspersonen, aangezien deze vrijstelling niet is opgenomen in artikel 2:396 BW. De RJ (2009) heeft via een brief de minister van Justitie gewezen op deze tekortkoming in de wettekst. Hoewel in formele zin de vrijstelling voor kleine rechtspersonen niet van toepassing is, lijkt het dat

hiervan wel gebruikgemaakt zou mogen worden. Immers, indien kleine rechtspersonen geen gebruik van de vrijstelling kunnen maken en in de toelichting van de jaarrekening een opgave van de accountantsshonoraria moeten opnemen, ontstaat de bijzondere situatie dat kleine rechtspersonen een toelichting moeten opnemen, terwijl middelgrote rechtspersonen daarvan zijn vrijgesteld. Voorts wordt dan een toelichting omtrent het accountantsshonorarium verstrekt als waarborg voor het onafhankelijk optreden van de controlerend accountant, terwijl de accountant bij dergelijke kleine rechtspersonen in de meeste gevallen geen controleopdracht uitvoert (Dieleman, 2008; Speijcken, 2010).

3.5 Vrijstelling van artikel 2:382a BW bij toepassing van IFRS

Artikel 2:362 BW lid 9, waarin de bepalingen uit BW Titel 9 worden vermeld die moeten worden toegepast indien een jaarrekening op basis van IFRS wordt opgesteld, vermeldt niet artikel 2:382a BW. De RJ (2009) verzoekt de minister van Justitie dan ook om artikel 2:362 lid 9 BW op dit punt aan te passen. Deze vrijstelling van artikel 2:382a BW is op basis van de letterlijke tekst van artikel 2:362 lid 9 BW in ieder geval van toepassing indien zowel enkelvoudig als geconsolideerd IFRS wordt toegepast. Wanneer geconsolideerd IFRS wordt toegepast en enkelvoudig BW 2 Titel 9 met toepassing van de geconsolideerde waarderingsgrondslagen is deze vrijstelling betwistbaar. Volgens Molenbrugge (2008) moeten de accountantsshonoraria dan wel toegelicht worden op basis van het huidige artikel 2:362 lid 9 BW. Artikel 2:362 lid 9 BW kan echter ook worden geïnterpreteerd dat bij de combinatie 'geconsolideerd IFRS en enkelvoudig de toepassing van de geconsolideerde waarderingsgrondslagen' de accountantsshonoraria niet behoeven te worden toegelicht. Alleen bij de combinaties 'geconsolideerd BW Titel 9' en enkelvoudig 'BW Titel 9' respectievelijk 'geconsolideerd IFRS' en enkelvoudig 'BW Titel 9 zonder de waarderingsgrondslagen die geconsolideerd worden toegepast' moet volgens de letterlijke tekst van artikel 2:362 lid 9 BW een opgave worden verstrekt van het accountantsshonorarium in de toelichting ex artikel 2:382a BW.

Schematisch kan dit als volgt worden weergegeven (zie tabel 1).

3.6 Artikel 2:382a BW van toepassing op de enkelvoudige jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening

De verplichting tot het vermelden van het accountantsshonorarium geldt voor de enkelvoudige jaarrekening. Voor de geconsolideerde jaarrekening is er geen wettelijke plicht tot vermelding van het accountantsshonorarium. In artikel 2:410 lid 1 BW wordt de toepassing van artikel 2:382a BW expliciet uitgezonderd. Ook dit lijkt een vergissing van de wetgever aangezien de MvT van artikel 2:382a BW stelt dat de honoraria in de geconsolideerde jaarrekening moeten worden opgenomen en dat dit voortvloeit uit het tweede lid. Op grond van de wet is er geen plicht tot vermelding van het accountantsshonorarium in de geconsolideerde jaarrekening, maar uit de MvT van artikel 2:382a BW (zie par. 2) blijkt duidelijk dat het wel de bedoeling van de wetgever is om een vermelding in de geconsolideerde jaarrekening voor te schrijven (Böhmer en Van Beurden, 2008).

3.7 Oplossingen voor gesignaleerde problemen omtrent artikel 2:382a BW

NIVRA-Wijzer 1 Vermelding accountantsshonorarium in de jaarrekening

Het NIVRA is van mening dat de tekst van artikel 2:382a BW evenals de EU-Richtlijn voor meerdere uitleg vatbaar is. Het is de visie van het NIVRA dat een beoordeling van de onafhankelijkheid van de externe accountant en de accountantsorganisatie die een (geconsolideerde) jaarrekening heeft gecontroleerd, is gebaat met het vermelden van de informatie over de honoraria van het netwerk van de accountantsorganisatie die ten laste van het boekjaar zijn gebracht. Echter, het NIVRA erkent dat de wettekst alleen informatie vraagt over de honoraria van de externe accountant en de Wta-accountantsorganisatie. Op grond hiervan is het de voorkeur van het NIVRA om in de jaar-

Tabel 1 Wel of geen vrijstelling van de verstrekking van informatie omtrent het accountantsshonorarium in de toelichting bij verschillende combinaties van IFRS en BW Titel 9 bij de opstelling van de geconsolideerde jaarrekening en de enkelvoudige jaarrekening op basis van de letterlijke tekst van artikel 2:362 lid 9 BW

Geconsolideerde jaarrekening	Enkelvoudige jaarrekening	Wel of geen vrijstelling verstrekking toelichting omtrent het accountantsshonorarium
IFRS	IFRS	Vrijstelling
IFRS	BW Titel 9 met waarderingsgrondslagen geconsolideerde jaarrekening	Twijfelachtig wel of geen vrijstelling
IFRS	BW Titel 9 zonder waarderingsgrondslagen geconsolideerde jaarrekening	Geen vrijstelling
BW Titel 9	BW Titel 9	Geen vrijstelling

Tabel 2 Model voor de toelichting van het accountantsshonorarium

	X Accountants	Overig X netwerk	Totaal X netwerk
Onderzoek van de jaarrekening			
Andere controleopdrachten			
Adviesdiensten op fiscaal terrein			
Andere niet-controlediensten			
Totaal			

rekening uitgesplitst en voorzien van vergelijkende cijfers te vermelden de in rekening gebrachte honoraria van:

- de externe accountant en de Wta-accountantsorganisatie; én
- het gehele netwerk waartoe de Wta-accountantsorganisatie behoort.

Hierdoor wordt in de visie van het NIVRA enerzijds voldaan aan artikel 2:382a BW en anderzijds informatie verstrekt die de belanghebbenden bij de jaarrekening kunnen gebruiken om zich een beeld te vormen van het totale pakket aan dienstverlening door de Wta-accountantsorganisatie en het daaraan verbonden netwerk.

In de NIVRA-Wijzer 1 (2009, p. 3) is het model zoals in tabel 2 opgenomen.

Dit model is een aanbeveling. Het is opvallend dat het NIVRA middels de publicatie van dit model richting wil geven aan de wijze waarop accountantsshonoraria moeten worden toegelicht in de jaarrekening van ondernemingen, zeker gezien het feit dat het NIVRA voor zichzelf geen rol ziet weggelegd als *standard setter* en evenmin verslaggevingsregels wil interpreteren (2007, p. 1). Normaliter is het de RJ die richtlijnen op dit terrein uitvaardigt. Tot op heden heeft de RJ echter geen richtlijn uitgevaardigd voor de toelichting van het accountantsshonorarium.

Overigens zou eenzelfde model naar mijn mening moeten gelden voor de toelichting van de accountantsshonoraria van de ondergeschikte accountantsorganisaties alsmede het onder-

geschikte netwerk van deze accountantsorganisaties. Dit is de combinatie van wat het NIVRA (2009) de 'audit firm plus'-benadering en de 'netwerk-plus'-benadering noemt. Schematisch kan dit als volgt worden weergegeven (zie tabel 3).

Op deze wijze wordt inzicht verschaft in de opbouw van het accountantsshonorarium van de groepsaccountant alsook van de ondergeschikte accountant die bij de controle van de desbetreffende onderneming is betrokken.

Recente wijzigingsvoorstellen BW Titel 9 aangaande de toelichting omtrent het accountantsshonorarium

In het (consultatie)wetsvoorstel (juni 2010) wordt voorgesteld om artikel 2:382a BW aan te passen. Geregeld wordt dat dit wetsartikel niet van toepassing is op kleine rechtspersonen (wijzigingsvoorstel artikel 2:396 lid 5 BW) en dat de vermelding van de accountantsshonoraria in de enkelvoudige jaarrekening achterwege kan blijven mits deze zijn opgenomen in de geconsolideerde jaarrekening (wijzigingsvoorstel artikel 2:382a BW). Tevens wordt verduidelijkt dat de vermelding van de accountantsshonoraria ook verplicht is voor een rechtspersoon die vrijwillig IFRS-EU toepast in de enkelvoudige jaarrekening (wijzigingsvoorstel artikel 362 lid 9 BW; zie Van Geffen, 2010).

Op deze wijze wordt aan een aantal maar niet alle bezwaren van de huidige strekking van artikel 2:382a BW tegemoet gekomen. Een gemiste kans is dat de wetgever niet de netwerkinformatie in de herziene versie van artikel 2:382a BW verplicht heeft gesteld. Uit onderzoek van Speijcken (2010) (boekjaar 2008) blijkt dat de *non-audit fees* (andere controleopdrachten, adviesdiensten op fiscaal terrein en andere niet-controlediensten) op basis van netwerkinformatie 20% van het totale accountantsshonorarium zijn en op basis van de Wta-accountantsorganisatie conform artikel 2:382a BW 10% van het totale accountantsshonorarium.

Dit blijft ook bij de voorgestelde herziene versie van artikel 2:382a BW uit het zicht van gebruikers, waardoor mogelijk-

Tabel 3 Model voor de toelichting van het accountantsshonorarium met zowel afzonderlijk de bedragen voor de groepsaccountant (Wta-accountantsorganisatie en haar netwerkorganisaties) en de ondergeschikte accountant en haar netwerkorganisaties

	X Accountants	Overig X netwerk	Totaal X netwerk	Y Accountants	Overig Y netwerk	Totaal Y netwerk	Totaal
Onderzoek van de jaarrekening							
Andere controleopdrachten							
Adviesdiensten op fiscaal terrein							
Andere niet-controlediensten							
Totaal							

Legenda: X Accountants is de groepsaccountant en Y Accountants is de ondergeschikte accountant.

kerwijs de onafhankelijkheid van het accountantskantoor niet correct in beeld komt.

4 Empirisch onderzoek met betrekking tot de toelichting omtrent het accountantsshonorarium

4.1 Populatie

Het onderzoek richt zich op gepubliceerde jaarrekeningen van grote Nederlandse bv's en nv's over de boekjaren 2008 en 2009. De populatie voor het jaarrekeningonderzoek is bepaald met behulp van de websites 'company.info' en 'jaarverslag.info'. De totstandkoming van de populatie is weergegeven in tabel 4.

De populatie bestaat uit 360 ondernemingen waarvan 70 (19%) beursgenoteerde ondernemingen (hierna: beursondernemingen) en 290 (81%) grote ondernemingen zonder beursnotering (hierna: niet-beursondernemingen). Deze 360 ondernemingen verstrekken een toelichting omtrent het accountantsshonorarium in zowel de jaarrekening over het boekjaar 2008 als in de jaarrekening over het boekjaar 2009. Middelgrote en kleine rechtspersonen zijn uitgesloten van het empirisch onderzoek.

76 (21%) ondernemingen passen (vrijwillig) IFRS toe. Bij deze 76 ondernemingen (inclusief 70 beursondernemingen) is gebleken dat zij (met afwijkingen) artikel 2:382a BW toepassen. Zowel de geconsolideerde jaarrekening als de

enkelvoudige jaarrekening van de moedermaatschappij is onderzocht op het aanwezig zijn van een toelichting op het accountantsshonorarium. Bij 348 (97%) ondernemingen is informatie omtrent het accountantsshonorarium aangetroffen in de geconsolideerde jaarrekening en bij 12 (3%) is informatie omtrent het accountantsshonorarium aangetroffen in de enkelvoudige jaarrekening.

Het empirisch onderzoek naar de kwaliteit van de toelichting omtrent het accountantsshonorarium is gericht op de volgende specifieke punten en wordt verder behandeld in par. 4.2:

- Wel of niet verstrekken van vergelijkende cijfers met betrekking tot het accountantsshonorarium conform artikel 2:363 lid 5 BW;
- Informatieverstrekking overeenkomstig de aanbeveling van het NIVRA (NIVRA-Wijzer 1);
- Informatie omtrent ondergeschikte accountantskantoren die controlewerkzaamheden verrichten bij de desbetreffende onderneming;
- Informatieverstrekking niet overeenkomstig artikel 2:382a BW;
- Informatie omtrent toerekening accountantsshonorarium aan het boekjaar.

Voorts wordt in par. 4.3 het empirisch onderzoek weergegeven naar de bedragen van het accountantsshonorarium en de vier componenten, en in het bijzonder of er sprake is

Tabel 4 Opbouw populatie empirisch onderzoek toelichting accountantsshonorarium boekjaar 2008 en 2009

	Aantal
Gepubliceerde jaarrapporten 2008 (export company.info 12-10-2009)	8986
Jaarrapporten van niet-Nederlandse organisaties	- 4318
Non-profitsectoren (overheid, onderwijs etc.)	- 1594
Jaarrapporten van niet-grote rechtspersonen (boekjaar 2008)	- 703
Jaarrapporten van beursgenoteerde rechtspersonen (inclusief buitenlandse beursnoteringen)	- 228
Populatie niet-beursgenoteerde rechtspersonen	2143
Jaarrapporten van Nederlandse beursondernemingen (export jaarverslag.info 3-12-2009)	+ 116
Overige rechtsvormen (stichting, waterschap, coöperatie, commanditaire vennootschap etc.)	- 95
Geen jaarrekening 2008 beschikbaar	- 116
Populatie onderzoek 2008	2048
Jaarrekening zonder toelichting accountantsshonorarium 2008	- 942
Jaarrekening met toelichting accountantsshonorarium 2008	1106
Jaarrekening 2009 zonder toelichting omtrent het accountantsshonorarium (in jaarrekening 2008 wel toegelicht)	- 32
Nog niet gepubliceerde jaarrekeningen 2009 van de populatie 2008 (1106) op 1 juni 2010	- 714
Gepubliceerde jaarrekeningen 2009 (export company.info en jaarverslag.info 1 juni 2010)	360

Tabel 5 Vermelding vergelijkende cijfers omtrent het accountantshonorarium in aantal en in hele percentages tussen haakjes

n = 360	Wel melding vergelijkende cijfers	Geen melding vergelijkende cijfers	Totaal
Beursondernemingen (n=70)	68 (97%)	2 (3%)	70 (100%)
Niet-beursondernemingen (n=290)	227 (78%)	63 (22%)	290 (100%)
Totaal	295 (82%)	65 (18%)	360 (100%)

van omzetdruk door de vergelijking van voornoemde bedragen ten aanzien van de boekjaren 2008 en 2009. De omzetdruk ten aanzien van de kosten van de controle van jaarrekening wordt over de drie boekjaren 2007, 2008 en 2009 onderzocht.

4.2 De kwaliteit van de toelichting omtrent het accountantshonorarium

Vermelding vergelijkende cijfers omtrent het accountantshonorarium

In tabel 5 wordt een weergave verschaft van de melding van vergelijkende cijfers omtrent het accountantshonorarium.

295 (82%) ondernemingen vermelden vergelijkende cijfers conform artikel 2:363 lid 5 BW. 65 (18%) ondernemingen melden geen vergelijkende cijfers, terwijl zij dat wel op andere plaatsen in de toelichting doen. Blijkbaar leven zij in de veronderstelling dat deze informatie zonder vergelijkende cijfers moet worden gemeld in de jaarrekening.

Van Offeren et al. (2010, p. 294) constateren bij zeven (8%) ondernemingen van de 89 beursondernemingen geen vergelijkende cijfers (boekjaar 2008).

Geen vergelijkende cijfers blijkt relatief meer bij niet-beursondernemingen dan bij beursondernemingen voor te komen. Het niet-vermelden van vergelijkende cijfers bij beursondernemingen lijkt af te nemen (8%: boekjaar 2008 versus 3%: boekjaar 2009).

Voorts zijn het bedrag c.q. de bedragen en de opstellingen van het accountantshonorarium per onderneming vergeleken tussen boekjaar 2009 en boekjaar 2008.

Bij 21 (6%) ondernemingen corresponderen de vergelijkende cijfers c.q. de opstelling van het accountantshonorarium in de toelichting van de jaarrekening van boekjaar 2009 niet met de bedragen c.q. de opstelling van het accountantshonorarium in de toelichting van boekjaar 2008.

Een vergelijking in de tijd wordt dan bemoeilijkt. In geen enkel geval worden deze wijzigingen in vergelijking met de voorgaande jaarrekening toegelicht.

Informatieverstrekking overeenkomstig aanbeveling van het NIVRA (NIVRA-Wijzer 1)

99 (49 + 50) (28%) ondernemingen (zie tabel 6) geven netwerkinformatie omtrent het accountantshonorarium waarvan 49 (14%) ondernemingen een uitsplitsing geven van het accountantshonorarium conform NIVRA-Wijzer 1. In deze subpopulatie van 49 ondernemingen zijn de beursondernemingen relatief oververtegenwoordigd; 23 beursondernemingen verschaffen deze informatie. 261 (72%) ondernemingen (360 -/- 99) geven geen netwerkinformatie met betrekking tot het accountantshonorarium.

Figuur 1 Heineken-jaarrekening 2009 – Toelichting omtrent het accountantshonorarium

41. Accountantshonorarium

Onder overige kosten in de geconsolideerde jaarrekening is in 2009 een bedrag van 11,7 miljoen euro (2008: 14,5 miljoen euro) opgenomen als honoraria voor diensten verleend door KPMG Accountants N.V. en hierbij aangesloten firma's en/of zustermaatschappijen. De honoraria voor accountantsdiensten hebben betrekking op de accountantscontrole van de jaarrekening van Heineken en haar dochterondernemingen. De honoraria voor overige accountantsdiensten betreffen onderzoeken inzake duurzaamheid, subsidies en andere onderwerpen. De honoraria voor fiscale diensten hebben betrekking op het voldoen aan belastingvoorschriften en op fiscale adviezen. De honoraria voor overige diensten betreffen due diligence inzake fusies en acquisities, controle van tussentijdse financiële verslagen, overeengekomen procedures en adviesdiensten.

	KPMG Accountants N.V.		Bij KPMG aangesloten firma's en zustermaatschappijen		Totaal	
In miljoenen euro	2009	2008	2009	2008	2009	2008
Accountantscontrole van Heineken en haar dochtermaatschappijen	2,0	2,7	5,5	6,9	7,5	9,6
Overige accountantsdiensten	0,4	0,1	0,4	0,5	0,8	0,6
Fiscale diensten	–	–	1,6	1,4	1,6	1,4
Overige diensten	0,8	0,7	1,0	2,2	1,8	2,9
Totaal	3,2	3,5	8,5	11,0	11,7	14,5

In figuur 1 is als illustratie van de toepassing van NIVRA-Wijzer 1 de toelichting opgenomen omtrent het accountants-honorarium van de Heineken-jaarrekening 2009 pag. 154.

Heineken geeft tevens een nuttige toelichting met betrekking tot de posten die onderdeel zijn van het accountants-honorarium. De informatieverstrekking door Heineken kan dan ook als *best practice* gelden.

50 (14%) ondernemingen waarvan acht beursondernemingen geven wel de netwerkinformatie, maar niet conform NIVRA-Wijzer 1. 31 (23 + 8) (44%) beursondernemingen geven derhalve netwerkinformatie omtrent het accountants-honorarium.

Geconcludeerd kan worden dat informatieverstrekking conform de NIVRA-Wijzer 1 nog niet breed ingang heeft gevonden in het bedrijfsleven (zie ook Breij, 2010). Bij beursondernemingen vindt relatief gezien wel meer toepassing plaats.

Informatie omtrent het accountants-honorarium van de ondergeschikte accountantskantoren

3 (3%) van de 99 ondernemingen die netwerkinformatie verschaffen, geven tevens de bedragen van het accountantskantoor weer dat diensten heeft verricht bij een bepaalde onderneming buiten het netwerk van het accountantskantoor dat de controle verricht (zogenoemde ondergeschikte accountants).

Deze lage frequentie kan verklaard worden door het feit dat de wet en de NIVRA-Wijzer 1 deze informatie niet eisen en door het feit dat veelal bij ondernemingen geen ondergeschikt accountantskantoor bij de controle van de jaarrekening betrokken is.

Ook is het mogelijk dat de accountants-honoraria zijn vermeld in de jaarrekening van de dochtermaatschappij(en) waar het ondergeschikte accountantskantoor zijn controle (en overige werkzaamheden) verricht. Laat onverlet dat deze informatie ook in de geconsolideerde jaarrekening van de groep zou moeten worden vermeld om gebruikers inzicht te verschaffen in de onafhankelijkheid van de ondergeschikte accountant.

Figuur 2 Business Lease Group B.V. (p. 47): Toelichting omtrent het accountants-honorarium van het ondergeschikte accountantskantoor

Audit fees

Total indirect expenses in the consolidated financial statements include €204 for fees which have been charged by audit firms to Business Lease Group and its Dutch subsidiaries and other fully consolidated companies, as required under section 2:382(a) of the Netherlands Civil Code.

These expenses are detailed in the table below.

Audit fees consist of the fees related to the audit of the statutory and consolidated financial statements and to other financial reporting requirements. The fees for other activities consist of tax-related advice and support.

	2009	2008
Audit (Ernst & Young Accountants LLP)	116	97
Audit Masterlease N.V. (Deloitte Accountants B.V.)	20	0
Other non-audit services (Ernst & Young Transaction Advisory Services B.V.)	60	0
Other (Ernst & Young Belastingadviseurs LLP)	8	7
	204	104

In figuur 2 volgt de toelichting omtrent het accountants-honorarium uit de jaarrekening 2009 van de Business Lease Group B.V., waarbij tevens de honoraria van het ondergeschikte accountantskantoor zijn vermeld.

Op deze wijze wordt in de toelichting als onderdeel van de geconsolideerde jaarrekening inzichtelijk gemaakt welke kosten van de controle van de jaarrekening van dochtermaatschappij Masterlease N.V. door het ondergeschikte accountantskantoor in rekening worden gebracht.

Informatieverstrekking niet overeenkomstig artikel 2:382a BW, artikel 2:363 lid 5 BW en NIVRA-Wijzer 1

Bij 241 (67%) ondernemingen zijn er afwijkingen van verschillende aard van artikel 2:382a BW en/of artikel 2:363 BW en NIVRA-Wijzer 1 aangetroffen. Deze 241 ondernemingen zijn inclusief 50 ondernemingen die geen netwerkinformatie conform NIVRA-Wijzer 1 verstrekken.

De afwijkingen van deze 241 ondernemingen worden hierna behandeld.

Tabel 6 Verstrekking netwerkinformatie omtrent het accountants-honorarium in aantal en in hele percentages tussen haakjes

n = 360	Netwerkinformatie conform NIVRA-Wijzer 1	Netwerkinformatie niet conform NIVRA-Wijzer 1	Geen netwerkinformatie	Totaal
Beursondernemingen (n=70)	23 (33%)	8 (11%)	39 (56%)	70 (100%)
Niet-beursondernemingen (n=290)	26 (9%)	42 (14%)	222 (77%)	290 (100%)
Totaal aantal ondernemingen	49 (14%)	50 (14%)	261 (72%)	360 (100%)

Tabel 7 Verschillende combinaties van posten in de uitsplitsing van het accountants honorarium in de toelichting (n=171)

Omschrijving combinatie van posten	Aantal	Percentage
Controle jaarrekening en Adviesdiensten op fiscaal terrein	15	9
Controle jaarrekening, Adviesdiensten op fiscaal terrein en Overig	9	5
Controle jaarrekening, Andere controleopdrachten en Adviesdiensten op fiscaal terrein	15	9
Controle jaarrekening, Adviesdiensten op fiscaal terrein en Overig advies	4	2
Controle jaarrekening, Adviesdiensten op fiscaal terrein en Samenstellen jaarrekening	1	0
Controle jaarrekening, Adviesdiensten op fiscaal terrein en Andere niet-controlediensten	12	7
Controle jaarrekening en Andere controleopdrachten	29	17
Controle jaarrekening, Andere controleopdrachten en Andere niet-controlediensten	31	18
Controle jaarrekening en Andere niet-controlediensten	13	8
Controle jaarrekening en Overig	20	12
Matrixinformatie kosten controle van de jaarrekening en boekjaar	4	2
Overige toelichtingen	18	11
Totaal	171	100

Bij 62 (17%) ondernemingen is er sprake van het alleen melden in een totaalbedrag van het accountants honorarium zonder uitsplitsing, waarbij dit bedrag duidt op de controle van de jaarrekening.

Acht (2%) ondernemingen, waaronder vier beursondernemingen die netwerkinformatie verschaffen, geven niet tevens informatie conform artikel 2:382a BW, zoals door de NIVRA-Wijzer 1 wordt aanbevolen.

De afwijkingen door verschillende combinaties van posten van de overige ondernemingen (241 -/- 70 = 171) zijn in tabel 7 nader gespecificeerd.

Het moge duidelijk zijn dat in de praktijk talloze verschillende combinaties voorkomen en dat de gebruiker van de jaarrekening in bepaalde gevallen met onvolkomen informatie op dit terrein wordt geconfronteerd.

Zo is een categorie Overig onvoldoende duidelijk om als gebruiker te weten welke kosten daaronder ressorteren. Ook is bij de empirisch geconstateerde combinaties in onvoldoende mate duidelijk voor een gebruiker of deze volledig zijn. Er kunnen bedragen niet zijn opgenomen. Er kan niet worden geconstateerd door een gebruiker of er is voldaan aan artikel 2:382a BW, dat vermelding van de vier componenten van het accountants honorarium eist. Ook als er met betrekking tot een bepaalde component van het accountants honorarium geen kosten door de externe accountant in rekening zijn gebracht, moet dat worden gemeld (met bijvoorbeeld een liggend streepje of nihil).

Informatieverstrekking overeenkomstig artikel 2:382a BW en artikel 2:363 lid 5

119 (33%) ondernemingen (waaronder 49 ondernemingen inclusief netwerkinformatie) geven het accountants honorarium uitsplitsend naar de vier in artikel 2:382a BW

Figuur 3 Holland Casino-jaarrekening 2009 – Toelichting accountants honorarium conform artikel 2:382a BW en artikel 2:363 lid 5 BW

In de bedrijfskosten is het honorarium van Deloitte Accountants B.V. begrepen voor een bedrag van € 289 duizend (2008: € 280 duizend), waarvan € 268 duizend voor de controle van de jaarrekening (2008: € 257 duizend) en € 21 duizend voor andere controlegerelateerde opdrachten (2008: € 23 duizend). Het honorarium voor andere niet-controleopdrachten van Deloitte is zowel in 2009 als 2008 nihil.

genoemde componenten met de vergelijkende cijfers conform artikel 2:363 lid 5 BW correct weer. Deze vergelijkende cijfers zijn tevens – blijkens ons onderzoek – in overeenstemming met de cijfers uit de voorgaande jaarrekening van de desbetreffende ondernemingen.

Een voorbeeld van deze opstelling van het accountants honorarium conform artikel 2:382a BW en artikel 2:363 lid 5 BW is de jaarrekening 2009 van Holland Casino (pag. 47), zie figuur 3.

Op deze wijze worden het totaal en alle onderdelen van het accountants honorarium met vergelijkende cijfers duidelijk weergegeven, ook als deze nihil zijn met ook nog een verwijzing naar de post in de winst- en verliesrekening waar deze kosten zijn verwerkt (bedrijfskosten).

Informatie omtrent toerekening van het accountants honorarium aan het boekjaar

Vier (1%) ondernemingen verstrekken extra informatie omtrent de toerekening van het accountants honorarium aan het boekjaar. De overige 356 (99%) ondernemingen verstrekken deze extra informatie niet en lichten ook niet

Tabel 8 Het totaalbedrag, het gemiddelde bedrag en de standaarddeviatie van het accountantsshonorarium, kosten van de controle van de jaarrekening, andere controleopdrachten, adviesdiensten op fiscaal terrein en andere niet-controlediensten voor boekjaar 2009 en boekjaar 2008 (x 1000 euro) met tussen haakjes af-/toename afgerond in hele percentages

Categorie n = 360	2009			2008		
	Totaalbedrag	Gemiddeld Bedrag	Standaard-deviatie	Totaalbedrag	Gemiddeld bedrag	Standaard-deviatie
Accountantsshonorarium	287.347 (-19%)	798	3129 (-25%)	353.263	981	4183
Controle van de jaarrekening	215.441 (-15%)	598	2467 (-22%)	253.297	704	3151
Andere controle-opdrachten	28.753 (-24%)	80	390 (-22%)	37.620	105	501
Adviesdiensten op fiscaal terrein	22.392 (-17%)	62	219 (-27%)	26.814	74	301
Andere niet-controlediensten	20.761 (-42%)	58	218 (-57%)	35.532	98	510

toe welke benadering zij hebben gekozen (activiteit in boekjaar gericht of jaarrekening boekjaar gericht, zie par. 3.3). Een voorbeeld van de extra informatie omtrent de toerekening van het accountantsshonorarium, in het bijzonder de kosten van de controle van de jaarrekening, is de jaarrekening 2008/2009 van HZPC Holland N.V.. Deze onderneming heeft een gebroken boekjaar (respectievelijk 2008/09 en 2007/08), zie figuur 4.

Op deze wijze wordt tot uitdrukking gebracht welke controlekosten die in boekjaar 2008/2009 betrekking hebben op respectievelijk 2008/2009 en het voorgaand boekjaar (2007/2008) tot uitdrukking worden gebracht in de winst- en verliesrekening van boekjaar 2008/2009.

Figuur 4 HZPC Holland N.V.-jaarrekening 2008/2009 (p. 44). Extra informatie omtrent toerekening controlekosten aan verschillende boekjaren en verwerking in de verschillende jaarrekeningen van deze posten

Accountancy fee	2008/09	2007/08
Audit of the annual accounts 2008/09	129.000	100.250
Audit of the annual accounts 2007/08	26.250	7.150
	155.250	107.400
Fiscal activities	8.500	5.000
Other activities	21.023	8.821
Total	184.773	121.221

Deze wijze van informatieverstrekking geeft meer inzicht in de compositie van de kosten van de controle van de jaarrekening qua boekjaar waarop deze kosten betrekking hebben en in welke jaarrekening deze kosten zijn verwerkt (zie par. 3.3).

4.3 Analyse van de bedragen van het accountantsshonorarium; omzetanalyse

In deze paragraaf wordt een analyse gegeven van de verschillen in accountantsshonorarium en de vier componenten tussen boekjaar 2009 en boekjaar 2008. Ten aanzien van de specifieke categorie *de controle van de jaarrekening* is tevens een verschillenanalyse gemaakt met boekjaar 2007. Door de geconstateerde problemen met artikel 2:382a BW (zie par. 3) en de verschillen in kwaliteit van de toelichting omtrent het accountantsshonorarium (zie par. 4.2) moeten de hiernavolgende empirische bevindingen met een zekere voorzichtigheid worden geïnterpreteerd.

In tabel 8 worden het totaalbedrag en de gemiddelde bedragen van het accountantsshonorarium en de vier verschillende componenten, alsmede de standaarddeviaties weergegeven voor de boekjaren 2009 en 2008.

De kosten van de controle van de jaarrekening zijn in 2009 75% van het totale accountantsshonorarium (in 2008 72%). Van Offeren et al. (2010, p. 295) komen bij beursondernemingen tot een vergelijkbaar percentage (73%). De totaalbedragen en de gemiddelde bedragen van het accountantsshonorarium en de verschillende componenten van het accountantsshonorarium zijn fors gedaald tussen 2008 en 2009. Ook de standaarddeviaties zijn gedaald.

Tabel 9 Het totaalbedrag, het gemiddelde bedrag en de standaarddeviaties van de kosten van de controle van de jaarrekening uitgesplitst naar beursondernemingen en niet-beursondernemingen respectievelijk big four-klanten en non-big four-klanten voor boekjaar 2009 en boekjaar 2008 (x 1000 euro) en tussen haakjes de af-/toename afgerond in hele percentages

n = 360	Kosten van de controle van de jaarrekening	
	2009	2008
Beursondernemingen:	n = 70	n = 70
Totaal bedrag	154.889 (-15%)	182.194
Gemiddeld bedrag	2213 (-15%)	2603
Standaarddeviatie	5257 (-21%)	6639
Niet-beursondernemingen:	n = 290	n = 290
Totaal bedrag	60.552 (-15%)	71.103
Gemiddeld bedrag	209 (-15%)	245
Standaarddeviatie	418 (-51%)	848
n = 353		
Big four-klanten	n = 310	n = 310
Totaal bedrag	210.856 (-15%)	248.322
Gemiddeld bedrag	680 (-15%)	801
Standaarddeviatie	2650 (-22%)	3386
Non-big four-klanten	n = 43	n = 43
Totaal bedrag	3469 (-5%)	3641
Gemiddeld bedrag	81 (-5%)	85
Standaarddeviatie	53 (-9%)	58

De economische crisis kan als verklaring gelden voor de grote omzetzaling bij de componenten andere controleopdrachten, adviesdiensten op fiscaal terrein en andere niet-controlediensten tussen boekjaar 2008 en 2009. Ook is het mogelijk dat deze diensten van andere organisaties dan accountantskantoren worden afgenomen. Er is geen juridische plicht om deze diensten van accountantskantoren (met een vergunning) af te nemen.

Voor de component kosten van de controle van de jaarrekening, een product dat jaarlijks om juridische redenen moet worden afgenomen van een accountantskantoor (met een vergunning), is nog een nadere analyse gemaakt naar respectievelijk het onderscheid beursonderneming/niet-beursonderneming en big four-klanten/non-big four-klanten (zie tabel 9). Bij de interpretatie van de verschillen tussen big four-klanten en non-big four-klanten moet nota worden genomen van het feit dat er een grote discrepantie is tussen het aantal cases (n = 310 versus n = 43).

Teneinde tot een zuivere vergelijking te komen bij big four-klanten/non-big four-klanten zijn de accountants-

wisselingen tussen big four-accountantskantoren en non-big four-accountantskantoren uit de populatie verwijderd. Er hebben tussen boekjaar 2008 en boekjaar 2009 zeven accountantswisselingen plaatsgevonden tussen big four-accountantskantoren en non-big four-accountantskantoren.

De populatie in tabel 9 is derhalve 360 minus 7 is 353 ondernemingen voor het onderscheid tussen big four-klanten en non-big four-klanten.

De omzetzaling in het beurssegment en het niet-beurssegment is nagenoeg gelijk (beide +/- 15%). De gemiddelde kosten van de controle van de jaarrekening zijn in het beurssegment aanzienlijk hoger dan in het niet-beurssegment.

Deze omzetzaling kan zijn veroorzaakt door prijsdruk, het efficiënter uitvoeren van de controle van de jaarrekening, maar ook door verminderde grootte (en complexiteit) van ondernemingen alsook doordat klanten meer voorbereidende werkzaamheden ten behoeve van de controle zelf verrichten. Dit laatste lijkt gezien de economische crisis een logische verklaring. Ook kan de introductie van de openbaarmaking van het accountantsshonorarium in de jaarrekening medio 2008 (en in het bijzonder de kosten van de controle van de jaarrekening) mogelijk tot omzetzaling hebben geleid.

Een vergelijking van big four-klanten en non-big four-klanten levert een totaal afwijkend beeld op. Bij de big four-klanten is de omzetzaling aanzienlijk groter dan bij de non-big four-klanten (-/-15% versus +/- 5%).

Blijkbaar zijn voornoemde redenen of een combinatie daarvan bij non-big four-klanten van minder belang.

Voor de component kosten van de controle van de jaarrekening zijn tevens de bedragen verzameld voor boekjaar 2007 en de verschillen met boekjaar 2008 en boekjaar 2009 geanalyseerd. De populatie is minder groot omdat een aantal ondernemingen geen vergelijkende cijfers voor boekjaar 2007 heeft opgenomen in de toelichting van de jaarrekening 2008. De kosten van de controle van de jaarrekening van deze populatie (n = 252) is voor boekjaar 2007 € 228.842.000, voor boekjaar 2008 € 230.103.000 en voor boekjaar 2009 € 192.571.000. Frappant is dat het verschil tussen boekjaar 2007 en 2008 per saldo nog positief was (+ € 1.261.000: + 1%) en dat het verschil tussen boekjaar 2008 en 2009 stevig negatief is (-/- € 37.532.000: -/- 16%). De omzetzaling lijkt zich vooral met betrekking tot boekjaar 2009 te hebben gemanifesteerd en niet ten aanzien van boekjaar 2008 met betrekking tot de controle van de jaarrekening.

Opvallend is het aantal wisselingen van accountantskantoor (21 maal) tussen boekjaar 2008 en 2009, waarvan zeven tussen een big four-accountantskantoor en een non-big four-accountantskantoor en 14 tussen big four-accountants-

Tabel 10 De bedragen van het totale accountantsshonorarium, de kosten van de controle van de jaarrekening, andere controleopdrachten, adviesdiensten op fiscaal terrein en andere niet-controlediensten voor boekjaar 2009 en 2008 (x 1000 euro) en de toe-/afname afgerond in hele percentages tussen haakjes

n = 353	Big four-kanten 2009	Big four-kanten 2008	non-big four-kanten 2009	non-big four-kanten 2008
Totale accountantsshonorarium	280.935 (-18%)	344.008	5712 (-16%)	6798
Controle van de jaarrekening	210.856 (-15%)	248.322	3469 (-5%)	3641
Andere controleopdrachten	28.481 (-20%)	35.714	191 (-90%)	1852
Adviesdiensten op fiscaal terrein	21.690 (-17%)	26.137	688 (+5%)	658
Andere niet-controlediensten	19.908 (-43%)	34.835	824 (+27%)	647

tantskantoren onderling en geen enkele wisseling tussen non-big four-accountantskantoren onderling.

Deze zeven wisselingen bestaan uit vier wisselingen van big four-accountantskantoor naar non-big four-accountantskantoor en drie wisselingen van non-big four-accountantskantoor naar big four-accountantskantoor. In de eerstgenoemde categorie van vier wisselingen daalden driemaal de kosten van de controle van de jaarrekening fors en stegen eenmaal fors. In de tweede genoemde categorie van drie wisselingen stegen de kosten van de controle van de jaarrekening tweemaal enigszins en daalden eenmaal fors.

18 wisselingen van accountantskantoor hebben betrekking op niet-beursondernemingen en drie wisselingen op beursondernemingen.

Daar een wisseling van accountantskantoor een impact kan hebben op de hoogte van de kosten van de controle van de jaarrekening, is dit nader onderzocht.

In 12 van de 21 wisselingen gaan de kosten van de controle van de jaarrekening omlaag (€ 709.000 in totaliteit) en bij negen wisselingen omhoog (€ 634.000 in totaliteit).

Dit lijkt niet sterk te duiden op 'inbraaktarieven' om een klant van een ander accountantskantoor over te nemen.

Op basis van tabel 9 en de grote dominantie van big four-accountantskantoren in het segment beursgenoteerde ondernemingen zou kunnen worden geïndiceerd dat big four-accountantskantoren hun hogere uurtarieven voor de controle van de jaarrekening niet hebben kunnen handhaven in het segment niet-beursgenoteerde ondernemingen, waar zij meer in competitie zijn met non-big four-accountantskantoren.

In tabel 10 is een analyse gemaakt van de verschillen in bedragen van het accountantsshonorarium en de vier

componenten toegespitst op big four-kanten versus non-big four-kanten voor de boekjaren 2009 en 2008.

Het leeuwendeel van het totale accountantsshonorarium en zijn componenten wordt voor rekening genomen van big four-accountantskantoren.

De omzetsdaling is op niveau van totale accountantsshonorarium redelijk vergelijkbaar tussen de big four-accountantskantoren en non-big four-accountantskantoren (respectievelijk -18% en -16%). Bij de kernfunctie de controle van de jaarrekening is het verschil in omzetsdaling tussen big four-accountantskantoren en non-big four-accountantskantoren echter zeer groot (-15% versus -5%).

Opvallend is dat de adviesdiensten op fiscaal terrein alsook de andere niet-controlediensten bij big four-accountantskantoren een behoorlijke neergang vertonen en bij non-big four-kantoren een stijging vertonen. Andere controleopdrachten zijn bij non-big four-accountantskantoren gedecimeerd.

De teruggang in omzet bij de andere niet-controlediensten bij big four-accountantskantoren is wellicht (deels) te verklaren door de 'rustige' markt voor fusies en overnames in 2009.

De bedragen van de andere controleopdrachten, adviesdiensten op fiscaal terrein en andere niet-controlediensten zijn in totaliteit uitgedrukt in een percentage van het bedrag van de controle van de jaarrekening bij big four-kanten, in 2009 33% (2008, 39%); een lichte teruggang. Dezelfde percentages zijn voor non-big four-kanten in 2009 49% (2008: 87%); een grote teruggang.

5 Samenvatting en conclusie

Als gevolg van de introductie van artikel 2:382a BW zijn grote Nederlandse rechtspersonen sinds 27 juni 2008 verplicht om het accountantsshonorarium in de toelichting van de jaarrekening te vermelden. Deze toelichting is

bedoeld als waarborg voor de bedreiging van de onafhankelijkheid van de externe accountant.

De tekst van artikel 2:382a BW roept veel vragen op bij bestuurders, accountants, regelgevers en gebruikers (NIVRA, 2009; Molenbrugge, 2008; Dieleman, 2008; De Munnik, 2009; Böhrmer en Van Beurden, 2008). Over de reikwijdte van de wettelijke bepaling zijn de meeste discussies ontstaan. De letterlijke wettekst vraagt alleen informatie over het accountantsshonorarium van de Wta-accountantsorganisatie. Honoraria die in rekening zijn gebracht door andere onderdelen van de organisatie, zoals gelieerde belastingadviseurs, adviesorganisaties en buitenlandse accountantsorganisaties die deel uitmaken van het totale netwerk, maken dan geen deel uit van de te vermelden honoraria. De huidige wettekst schiet daarmee aan haar doel voorbij. De gebruiker is bij de beoordeling van de onafhankelijkheid immers ook gebaat bij de vermelding van de honoraria van het netwerk van de accountantsorganisatie (NIVRA, 2009; De Munnik, 2009; Dieleman, 2008; Speijcken, 2010) alsook de eventuele ondergeschikte accountantsorganisaties.

De NIVRA-Wijzer 1 (netwerkinformatie) heeft nog niet breed ingang gevonden in het bedrijfsleven blijkens het onderzoek. Dit geldt ook voor informatie omtrent het accountantsshonorarium met betrekking tot ondergeschikte accountantsorganisaties. Hierbij kan natuurlijk als reden gelden dat er nauwelijks van de diensten van ondergeschikte accountantskantoren gebruik wordt gemaakt. De voorgenomen wijzigingen van artikel 2:382a BW voorzien in de oplossing van een aantal gesignaleerde bezwaren omtrent de toepassing van dit wetsartikel (Van Geffen, 2010).

In zijn algemeenheid laat de informatieverstrekking omtrent het accountantsshonorarium nogal te wensen over. Tal van combinaties van componenten van het totale accountantsshonorarium zijn aangetroffen, waarbij de gebruiker maar moet raden of de ontbrekende componenten wel of niet tot kosten hebben geleid. Het meten van onafhankelijkheid van het desbetreffende accountantskantoor (c.q. het netwerk) wordt dan bemoeilijkt. Ook ontbreken de vergelijkende cijfers van het accountantsshonorarium en de vier componenten met enige regelmaat. Voorts is er nog een behoorlijk aantal ondernemingen dat alleen volstaat met het bedrag van de kosten van de controle van de jaarrekening en de overige componenten niet vermeldt.

Uit de omzetaanalyse komt naar voren dat het accountantsshonorarium is gedaald tussen boekjaar 2008 en boekjaar 2009 (zie ook Maassen, 2010). De omzetzaling van big four-accountantskantoren is fors hoger dan van non-big four-accountantskantoren ten aanzien van de kosten van de controle van de jaarrekening. Deze omzetzaling is ingetreden

in boekjaar 2008, want voor boekjaar 2007 is deze omzetzaling niet geconstateerd.

Deze omzetzaling van de kosten van de controle van de jaarrekening tussen boekjaren 2008 en 2009 is voor beursondernemingen en niet-beursondernemingen in gelijke mate.

Wisseling van accountantskantoor heeft geen grote impact gehad op de omzetzaling.

Op basis van het empirisch onderzoek en de dominantie van de big four-accountantskantoren in het segment beursgenoteerde ondernemingen is er een indicatie dat de uurtarieven van big four-accountantskantoren onder druk staan in het segment niet-beursgenoteerde ondernemingen, waar zij in competitie zijn met non-big four-accountantskantoren.

Interessant zou kunnen zijn om te onderzoeken of de omzetzaling bij de component 'controle van de jaarrekening' gevolgen heeft voor de kwaliteit van deze controle.

Ook is er een forse daling geconstateerd met betrekking tot de andere componenten van het totale accountantsshonorarium bij big four-accountantskantoren bij vergelijking tussen de boekjaren 2008 en 2009.

Bij non-big four-accountantskantoren is de omzet ten aanzien van de component andere controleopdrachten fors gedaald. De adviesdiensten op fiscaal terrein alsmede de andere niet-controlediensten zijn bij vergelijking van boekjaar 2008 en 2009 nog enige mate gestegen bij non-big four-accountantskantoren.

Prijsdruk door de economische crisis, verminderde grootte (en complexiteit) van de ondernemingen, het wegvallen van advisering bij fusies en overnames, het onderbrengen van bepaalde voorbereidende werkzaamheden ten aanzien van de controle bij klanten en wellicht efficiënter werken op accountantskantoren zijn mogelijke verklaringen voor de geconstateerde omzetzaling van het totale accountantsshonorarium (en zijn onderliggende componenten). Ook kan de introductie medio 2008 van de verplichte openbaarmaking van het accountantsshonorarium en de vier componenten mogelijk hebben geleid tot omzetzaling bij accountantskantoren.

Deze verklaringen zijn echter veel minder of niet van kracht bij non-big four-accountantskantoren. ■

Prof. dr. H.P.A. J. Langendijk is als hoogleraar externe verslaggeving zowel verbonden aan de Nyenrode Business Universiteit als aan de Universiteit van Amsterdam. De auteur dankt ir. R.M. Langendijk voor zijn bijdrage aan het empirisch onderzoek.

Literatuur

- Böhmer, S. en B. van Beurden (2008), Vermelding accountantskosten in de jaarrekening, *Inform. Vaktechnisch bulletin*, Ernst & Young Accountants, december, p. 4-7.
- Breij, E. (2009), Accountantsshonoraria in de jaarrekening, *De Accountant*, oktober, p. 30-33.
- Breij, E. (2010), Accountantsshonoraria in de jaarrekening: 2009, *De Accountant*, oktober, p. 32-35.
- Dieleman, A. (2008), Regelgeving mist doel door formulering wettekst, *Accountancynieuws*, 19, oktober, p. 42-43.
- Europees Parlement en De Raad (2006), *Richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006*, betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad, Publicatieblad van de Europese Unie: Straatsburg; zie: <http://eur-lex.europa.eu>.
- Geffen, C. van (2010), Actualiteiten jaarrekeningenrecht onder de loep, *Accountancynieuws*, nr. 15, september, pp. 17-18.
- Langendijk, H.P.A.J. (2004), *Parmalat Finanziaria S.p.A. A case of manipulating financial statements through fraud*, Breukelen: NIVRA-Nyenrode Press.
- *Memorie van Toelichting Wijziging van de Wet toezicht accountantsorganisaties en Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, ter implementatie van richtlijn nr. 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie van 17 mei 2006*, Tweede Kamer, vergaderjaar 2007-2008, 31 270, nr. 3.
- Maassen, M. (2010), Omzetverlies Big Four, middelgrote kantoren op peil, *Accountancynieuws*, nr. 17, 1 oktober, pp. 12-13.
- Molenbrugge, T. (2008), Accountantskosten in de jaarrekening, *PricewaterhouseCoopers Spotlight*, vol. 15, no. 4, pp. 21-23.
- Munnik, H. de (2009), *Vermelding van accountantsshonoraria ex artikel 2:382a BW*, Raad voor de Jaarverslaggeving, Amsterdam, februari.
- NIVRA en NOvAA (2002), *Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de accountant*, Amsterdam en Den Haag: NIVRA en NOvAA.
- NIVRA. (2007), *Visie op externe verslaggeving*, 14 maart, Amsterdam: NIVRA.
- NIVRA. (2009), *Vermelding accountantsshonorarium in de jaarrekening*, NIVRA-Wijzer 1, Amsterdam: NIVRA.
- Offeren, D.H. van, T.L.M. Verdoes en J.P.J. Witjes (2010), Accountantskosten in de jaarrekening van beursgenoteerde ondernemingen, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 84, no. 6 (juni), pp. 291-302.
- Schaik, F.D.J. van (2003), Openbaar maken van accountantsshonoraria, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 77, no. 7/8 (juli/augustus), pp. 306-312.
- Speijcken, J. (2010), *De toegevoegde waarde van artikel 2:382a BW. Een onderzoek naar de kwaliteit van de toelichting van het accountantsshonorarium van grote Nederlandse BVs en NVs*, Masterscriptie Nyenrode Business Universiteit, Breukelen.
- Wijnen, J.F. van (2010a), Beursfonds drukt rekening accountant, *Het Financieele Dagblad*, 21 mei, p. 1.
- Wijnen, J.F. van (2010b), Klant accountant voert 'robuuste dialoog', *Het Financieele Dagblad*, 21 mei, p. 15.