

De tevredenheid omtrent de beheersing van de accountantskosten

Marc Groenen, Martin van den Kerkhof en Henk Langendijk

SAMENVATTING Beheersing van kosten van accountantscontrole is van belang voor klanten van accountantskantoren. In dit artikel wordt verslag gedaan van een uitgebreid empirisch onderzoek (via een enquête onder ondernemingen betrekking hebbend op 1998) naar de tevredenheid van klanten van accountantskantoren ten aanzien van de beheersing van de kosten van accountantscontrole. Hierbij is een vergelijking getrokken met een soortgelijk onderzoek van Langendijk (1994a), dat betrekking had op 1990. Uit het onderzoek komt onder andere naar voren dat de meerderheid van de respondenten in ons onderzoek tevreden is over het functioneren van de accountant en dat het aantal ondernemingen dat tevreden is over de beheersing van de accountantskosten sterk is gestegen ten opzichte van voorgaand onderzoek. Opvallend is echter dat de meerderheid van de ondernemingen onvoldoende detailinformatie ter beschikking heeft voor een goede beheersing van de kosten van de accountantscontrole.

1 Inleiding

In dit artikel wordt verslag gedaan van een onderzoek naar de tevredenheid van ondernemingsleidingen omtrent de beheersing van accountantskosten door accountantskantoren in Nederland. In dit artikel wordt een vergelijking gemaakt met de resultaten van

Drs. M.A. Groenen is werkzaam in de accountantspraktijk van Ernst & Young.

Drs. M.G. J. van den Kerkhof is werkzaam in de accountantspraktijk van Deloitte & Touche.

Prof. Dr. H.P.A. J. Langendijk is als hoogleraar Externe verslaggeving verbonden aan Universiteit Nyenrode en de Universiteit van Amsterdam.

het onderzoek van Langendijk (1994a en b), betrekking hebbende op het jaar 1990. Bij deze vergelijking moet rekening worden gehouden met de wijzigingen die hebben plaatsgevonden op de Nederlandse markt voor accountantsdiensten in de jaren negentig van de vorige eeuw. Deze wijzigingen worden in paragraaf 2 kort behandeld. In paragraaf 3 wordt een overzicht gegeven van studies ten aanzien van de markt voor accountantsdiensten in Nederland. Paragraaf 4 bevat de probleemstelling, onderzoeksvragen en de respons. Paragraaf 5 geeft de resultaten van het empirisch onderzoek. Het artikel wordt in paragraaf 6 afgerond met een samenvatting en conclusies

2 Wijzigingen in de markt voor accountantsdiensten in Nederland

In 1990 was er nog sprake van een Big Five van grote accountantskantoren in Nederland (KPMG, Moret Ernst & Young, Coopers & Lybrand, TRN Groep en VB Accountantskantoor). Onder de noemer Big Five zijn Arthur Andersen en Price Waterhouse niet opgenomen, aangezien hun marktaandeel in Nederland beperkt was in 1990. Naast de fusie tussen Price Waterhouse en Coopers & Lybrand hebben zich onder andere de volgende twee fusies voorgedaan. BDO Camps Obers is gefuseerd met Walgemoed tot BDO Walgemoed CampsObers. Daarnaast zijn Deloitte & Touche en VB Accountantskantoor samengegaan. De laatste fusie heeft tot gevolg gehad dat de Big Five tot Big Four is geworden. Big Four is KPMG, Ernst & Young, PricewaterhouseCoopers en Deloitte & Touche. Het aantal grote en middelgrote spelers op deze markt is kleiner geworden in Nederland.

Naar onze mening zijn verschillende accountantskantoren voor wat betreft de opzet van de jaarrekeningcontrole steeds meer van een gegevensgerichte controleaanpak overgegaan naar een systeemgerichte of organisatiegerichte controleaanpak. Het belangrijkste

doel hiervan is geweest: het verhogen van de effectiviteit en de efficiency van de accountantscontrole.

Voorts hebben accountantskantoren in het laatste decennium meer de nadruk gelegd op de wensen van de klant voor wat betreft de eindproducten van de controle, zoals bijvoorbeeld de managementletter. Met name in de managementletter of adviesbrief hebben de verschillende accountantskantoren meer de nadruk gelegd op het realiseren van toegevoegde waarde.

De regelgeving ten aanzien van de externe verslaggeving is sterk in ontwikkeling geweest, waarbij steeds meer de internationale standaarden van het IASC (thans IASB) worden gevolgd, doordat deze worden opgenomen in de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving. Het aantal verschillen tussen de standaarden van het IASB en de richtlijnen van de Raad voor de Jaarverslaggeving neemt gestaag af (zie Deloitte & Touche VNO NCW, 2002).

Vanaf ongeveer 1997 wordt Corporate Governance in Nederland actueel onder invloed van de commissie Peters. In het kader van dit artikel is met name van belang dat de commissie Peters de aanbeveling doet om een audit committee in te stellen. Een audit committee kan als een waardevol middel worden beschouwd om accountantskosten en -werkzaamheden te beheersen.

Met tussenpozen wordt de discussie gevoerd of de onafhankelijkheid van de accountant nog voldoende is gewaarborgd. Drie grote accountantskantoren (PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young en KPMG) hebben in de loop van 2000 aangekondigd in internationaal verband de consultancydiensten te zullen afscheiden van de bedrijfsonderdelen die zich richten op accountantscontrole en aanverwante dienstverlening. Het doel hiervan is de onafhankelijkheid van de accountants beter te kunnen waarborgen. Ernst & Young en recentelijk PricewaterhouseCoopers en KPMG hebben deze doelstelling gerealiseerd.

Deze opsomming is niet uitputtend, maar geeft een indruk van de veranderingen in de markt voor de accountantscontrole. Wij hebben deze veranderingen in de markt voor de accountantscontrole als aanleiding gezien voor het uitvoeren van een vervolgonderzoek op het onderzoek van Langendijk (1994a en b). Ook thans zijn tal van wijzigingen op til, mede door de Enron case, zoals bijvoorbeeld het verplichte rouleren van vennoten op controle-opdrachten en het feit dat de Autoriteit Financiële Markten de bevoegdheid heeft gekregen om gepubliceerde jaarrekeningen aan een onderzoek te onderwerpen; deze waren echter ten tijde van het uitvoeren van ons onderzoek nog niet opportuun.

3 Voorgaand onderzoek met betrekking tot de markt voor accountantsdiensten in Nederland

De markt voor accountantsdiensten in Nederland is het laatste decennium object van studie van meerdere onderzoekers. Hierbij worden verschillende invalshoeken gehanteerd. Zo gaat Meuwissen (1999) in zijn proefschrift in op het verloop van carrières van personeel op accountantskantoren, de mobiliteit van accountants tussen organisaties en de concurrentie op de markt voor accountantsdiensten. Langendijk (1994a) analyseert in zijn proefschrift de communicatie van accountantskantoren met de maatschappij, de aansprakelijkheid van accountants(kantoren), de concurrentie op de markt voor accountantsdiensten en de prijsvorming op de markt voor de wettelijk verplichte accountantscontrole. In het kader van het laatste onderwerp van studie is aan cliënten gevraagd naar hun tevredenheid over de geleverde controlewerkzaamheden in relatie met de beheersing van deze werkzaamheden en de hoogte van de accountantskosten.

Laatstgenoemde casuïstiek staat centraal in dit artikel. Voorts is een aantal artikelen verschenen waarin bepaalde facetten van de markt voor accountantsdiensten worden onderzocht. Als eerste kan hierbij worden gedacht aan een drieluik met als hoofdtitel De markt voor accountantsdiensten in Nederland (Leeflang, Boxem en van Dijk, 1992; Leeflang, Alkema, Rosbergen en Vriens, 1992 en Vriens, Leeflang, Rosbergen en Wilms, 1992). Het eerste artikel bevat een aantal analyses van de markt voor accountantsdiensten op basis van secundaire gegevens. Enkele algemene ontwikkelingen worden in kaart gebracht met betrekking tot verloop van omzet van accountantskantoren in de tijd, fusiebewegingen in de markt en de wisseling van accountantskantoor in de markt. Het tweede artikel brengt de aanbodzijde van de markt voor accountantsdiensten in kaart. Op basis van een enquête en interviews van RA-kantoren is informatie over de aanbodzijde verkregen. Hierbij is getracht om zicht te krijgen op de mening van deze accountantskantoren omtrent de (niet-)belangrijke diensten die zij aanbieden, en in welke mate deze diensten onderscheidend zijn ten opzichte van concurrente kantoren. Uit het onderzoek komt naar voren dat RA-kantoren zich onderscheiden op het terrein van belastingvraagstukken en administratieve dienstverlening en -organisatie. Belangrijke diensten vinden zij belastingen, controle en administratieve dienstverlening. Andere onderscheidende punten zijn volgens het onderzoek het geven van advies op eigen initiatief, meedenken met de cliënt, prijs per

opdracht, kwaliteit deskundigheid op bepaalde branches, snelheid, nabijheid kantoor en prijs per uur. Overigens komen de onderzoekers tot de conclusie dat van bewuste positionering van het aanbod op de markt voor accountantsdiensten in Nederland nauwelijks sprake is.

In het derde artikel wordt ingegaan op de vraagzijde van de markt voor accountantsdiensten. Via een enquête zijn organisaties die gebruikmaken van de diensten van accountantskantoren naar hun mening gevraagd omtrent de dienstverlening door accountantskantoren. Dit artikel heeft de meeste raakvlakken met het onderwerp van deze studie. Specifiek is gevraagd naar de belangrijkste diensten die van een accountantskantoor worden afgenomen, type functionaris dat contacten onderhoudt met accountant, criteria bij keuze van accountantskantoor en redenen van wisseling van kantoor en in hoeverre een cliënt in staat is om accountantskantoren te kunnen vergelijken. De belangrijkste diensten zijn het verzorgen van de belastingaangifte, de behandeling van belastingvraagstukken en controlerende diensten. De contactpersoon is primair de boekhouder, de algemeen directeur, de controller of de financieel directeur. Een accountantskantoor wordt vooral gekozen op basis van deskundigheid, kosten, breedte assortiment, persoonlijke binding, betrouwbaarheid, kwaliteit en snelheid. Redenen om van accountant te wisselen zijn ontevredenheid met accountant, overname van de onderneming, kleinschaligheid accountant en ingegeven door het groepsbeleid van het concern. Als belangwekkende conclusie komt uit dit onderzoek naar voren dat cliënten wel duidelijke criteria hebben voor de beoordeling van accountantskantoren. Cliënten vinden het echter moeilijk om accountantskantoren op basis van deze criteria te beoordelen. In totaliteit komt een beeld naar voren dat niet alleen aanbieders, maar ook vragers moeite hebben met de positionering en profilering van accountantskantoren (Vriens e.a., 1992, p. 232).

Dassen (1997) geeft in een artikel een samenvatting van zijn promotieonderzoek naar de beleving omtrent kwaliteit op de accountantsmarkt. Hij maakt daarbij een onderscheid tussen technische en functionele kwaliteit. Technische kwaliteit staat voor de kwaliteit van de uitkomst van het proces en functionele kwaliteit heeft betrekking op kwaliteit van het proces zelf. Dassen heeft onderzoek gedaan naar de percepties van het management van cliënten en van bankiers met betrekking tot de kwaliteit van bestaande controleopdrachten. Hij heeft dertien technische variabelen onderscheiden en dertig functionele variabelen. In het kader van ons artikel zijn de resultaten van

Dassen van belang ten aanzien van de functionele variabelen met betrekking tot een toereikende notafspecificatie. Exacte planningsafspraken, tijdige levering en bevindingen worden regelmatig besproken met het management. Opvallend is dat de specificatie van de nota ver achterblijft bij de verwachtingen van cliënten. Dit is in mindere mate ook het geval met tijdige levering, exacte planningsafspraken en besprekingen van de bevindingen met het management. Dit zou ons inziens kunnen duiden op een situatie dat de beheersing van de controlewerkzaamheden en controlekosten door cliënten als moeilijk wordt ervaren. Dassen (1997, p. 31) komt tot de algemene conclusie dat de kwaliteitsbeleving van cliënten met name wordt bepaald door de professionele en communicatieve vaardigheden van de accountant. Voor bankiers zijn deze vaardigheden ook van groot belang. In hun beleving speelt echter ook onafhankelijkheid een grote rol. Dit laatste is niet relevant voor de kwaliteitsbeleving van cliënten. Bankiers blijken met name te vrezen voor de technische kwaliteit bij grote cliënten en cliënten in financiële moeilijkheden. Omvang van het accountantskantoor, duur van de relatie tussen accountantskantoor en cliënt en de hoeveelheid adviesdiensten die het accountantskantoor aan de cliënt levert, blijken niet of nauwelijks van invloed op de technische kwaliteitsperceptie.

De Ruyter e.a. (1997) hebben een empirisch onderzoek verricht naar de rol van commitment in relaties tussen accountants en cliënten. Dit onderzoek heeft zich gericht op cliënten en is gebaseerd op een vragenlijst. Een relatief groot aantal respondenten geeft aan dat de meeste accountantskantoren niet erg veel verschillen vanuit het oogpunt van servicekwaliteit. Ook vinden klanten dat elk kantoor dezelfde diensten kan aanbieden. Het verbeteren van de servicekwaliteit creëert niet de indruk van een duidelijk (kostenbaten) voordeel in de relatie met de cliënt. Integendeel, sommigen zijn van mening dat investeringen in servicekwaliteit en portfolio tot tariefsverhoging kunnen leiden. Ook verwachten klanten niet dat er meer of beter wordt samengewerkt als het dienstenpakket wordt uitgebreid.

Klijnsmit, van Praag, Wallage en Drieënhuizen (1998) respectievelijk Klijnsmit, van Praag en Wallage (1999) hebben in een tweeluik de opvattingen over accountants onderzocht. Het eerste artikel had betrekking op de verwachtingen van gebruikers van financiële informatie ten aanzien van de accountant en het verklaringstelsel. Het tweede artikel had betrekking op de perceptie van gebruikers van de jaarrekening ten aanzien van de rol van accountants bij fraude. Beide onderzoeken zijn gebaseerd op een enquête onder

gebruikers. Voorts wordt telkenmale een vergelijking getroffen met het onderzoek van het Limperg Instituut uit 1987 over de opvattingen over accountants.

De algemene conclusie uit het eerste deel van het tweeluik is dat de discrepantie tussen verwachtingen van gebruikers van financiële informatie en de prestaties die door de accountant op basis van de regelgeving moeten worden geleverd, beperkt lijkt. De verwachtingen van gebruikers lijken echter wel aan de lage kant te zijn ten aanzien van de accountantsverklaring. Het tweede onderzoek heeft geleid tot de conclusie dat gebruikers van de jaarrekening meer van de accountant verlangen dan dat de accountant in hun ogen biedt met betrekking tot de verantwoordelijkheid voor fraude bij cliënten. Voorts vinden gebruikers dat accountants ontdekte fraude moeten melden.

Het onderzoek van Van Dijk (1999) is een inventarisatie van verricht empirisch onderzoek naar kwaliteits-, prijs- en overige verschillen tussen grote en kleine accountantskantoren. Uit de meeste studies blijkt dat gebruikers veelal de mening zijn toegedaan dat de controlekwaliteit van grote kantoren hoger is dan van kleine kantoren. Ten aanzien van de empirische studies naar prijsverschillen tussen grote en kleine kantoren zijn de resultaten gemengd. De meeste studies vonden dat grote kantoren hogere prijzen rekenen dan kleine kantoren. Een aantal studies vonden geen significante verschillen in prijzen van grote en kleine kantoren. Enkele studies hadden als resultaat dat grote kantoren lagere prijzen zetten dan kleine kantoren. Een interessant overig verschil in het licht van dit artikel was dat accountants van grote kantoren significant vaker worden gesteund door leden van audit committees, hetgeen als een positief element kan worden gezien in de beheersing van controlewerkzaamheden en accountantskosten.

4 Probleemstelling, onderzoeksvragen en de respons

Probleemstelling:

Hoe heeft de markt voor accountantscontrole voor wat betreft de beheersing van de accountantskosten zich ontwikkeld?

Onderzoeksvragen:

- Is de prijs van de accountantsdiensten de belangrijkste factor om te kiezen voor een accountantskantoor?
- Zijn de controleplichtige ondernemingen tevreden over het functioneren van de accountant en de beheersing van de accountantskosten?

- Hebben de veranderingen in de markt gevolgen gehad voor de perceptie met betrekking tot de beheersing van de accountantskosten?
- Heeft de implementatie van corporate governance (instelling audit committee) geleid tot een betere beheersing van de accountantskosten?

4.1 Onderzoeksopzet

Om een antwoord te geven op de probleemstelling en de onderzoeksvragen hebben wij een enquête verstuurd naar de ondernemingsleiding van 1.175 grote ondernemingen in Nederland.

Met betrekking tot de omvang van de rechtspersonen wordt in Nederland in de wet een onderscheid gemaakt tussen kleine, middelgrote en grote ondernemingen, waarvoor bepaalde indelingscriteria worden gehanteerd (artikelen 2:396 BW en 2:397 BW). De indeling van de rechtspersoon in een bepaalde categorie bepaalt of een onderneming bepaalde gegevens openbaar dient te maken door deponering bij het Handelsregister van de Kamer van Koophandel (KvK) en of accountantscontrole verplicht is. Voor grote ondernemingen geldt een volledige deponeringsplicht en verplichte accountantscontrole.

Voor het onderzoek van Langendijk (1994a) zijn alle ondernemingen in het toenmalige Financieel Economisch Lexicon 1990 geselecteerd. De onderzochte populatie in 1990 bestond uit 211 beursgenoteerde ondernemingen en 618 niet-beursgenoteerde ondernemingen. Aangezien het Financieel Economisch Lexicon niet meer bestaat, hebben wij gebruik gemaakt van het softwarepakket Reach van Bureau Van Dijk. De gegevens in Reach zijn ontleend aan de publicatiestukken die door de desbetreffende KvK zijn geregistreerd. Om een vergelijking te kunnen maken met de in 1990 onderzochte populatie hebben wij alle beursgenoteerde ondernemingen geselecteerd. Daarnaast hebben wij uit de populatie van niet-beursgenoteerde ondernemingen een selectie gemaakt van grote ondernemingen.

Het aantal beursgenoteerde ondernemingen bedroeg op het moment van het selecteren van de benodigde onderzoeksgegevens uit Reach 208 ondernemingen. Financiële holdings zonder werkzame personen (zoals bijvoorbeeld Dordtsche Petroleum N.V.) hebben we echter niet in de selectie opgenomen. Daarnaast is in de selectie een aantal ondernemingen opgenomen die gaande het onderzoek (vóór het versturen van de reminder) zijn overgenomen, of waarvan de beursnotering is doorgehaald of die surséance van betaling hebben aangevraagd. Uiteindelijk blijven

er 189 beursgenoteerde ondernemingen over. Vervolgens hebben wij door gebruik te maken van de omvangscriteria van grote ondernemingen, 1.902 ondernemingen geselecteerd uit Reach, middels aslecte trekking. Na een uitgebreide analyse bleef hiervan een populatie over van 986 grote ondernemingen.

Bij het onderzoek in 1990 is een bruikbare respons behaald van 51% (Langendijk, 1994a). Deze hoge respons in 1990 werd veroorzaakt doordat het onderwerp 'beheersing van de accountantskosten' destijds een 'hot-item' was, aangezien diverse onderzochte ondernemingen toentertijd te kennen gaven niet tevreden te zijn met het beheersingsproces.

Tegenwoordig worden ondernemingen veelvuldig geconfronteerd met enquêtes, waardoor de respons naar verwachting lager zal zijn dan in 1990. Teneinde toch geldige conclusies te kunnen trekken, hebben wij ruim 40% meer ondernemingen geselecteerd dan in het onderzoek van 1990. De onderzoekspopulatie bestaat derhalve uit 189 beursgenoteerde ondernemingen en 986 grote ondernemingen, tezamen 1.175 ondernemingen.

De vragenlijst uit 1990 is de leidraad geweest voor het opstellen van de enquête¹. Hier zijn enkele vragen aan toegevoegd. Zo zijn in de huidige enquête vragen toegevoegd die betrekking hebben op aanvullende dienstverlening, de onafhankelijkheid van de accountant, tevredenheid omtrent het functioneren van de accountant en corporate governance.

De enquête is verstuurd medio november 2000, gevolgd door een reminder aan de non-respondenten. De bruikbare respons op de eerste mailingronde was 15%; de bruikbare respons op de reminder was 8%. De totale respons is derhalve 23%.

4.2 Bespreking van de respons

Tabel 1. Overzicht van de respons

	Enquêtes	Bruto respons	%
Beursgenoteerde ondernemingen	189	60	32
Niet-beursgenoteerde ondernemingen	986	207	21
Totaal	1.175	267	23

De respons in de groep beursgenoteerde ondernemingen is 32%, terwijl de respons bij de niet-beursge-

noteerde ondernemingen 21% is. Dit verschil is in belangrijke mate te verklaren, doordat we bij de beursgenoteerde ondernemingen veelal de naam van de CFO in de raad van bestuur of de financieel manager juist daaronder konden achterhalen. Bij de niet-beursgenoteerde ondernemingen was het niet altijd mogelijk om de naam van de financieel directeur of de financieel manager te traceren. Hierdoor hebben we in deze gevallen veelal de CEO aangeschreven. Verwacht mag echter worden dat de financieel directeur meer affiniteit met het onderwerp zal hebben.

In vergelijking met de respons van 51% in 1990 van Langendijk is de respons van dit onderzoek (23%) relatief laag en onder de verwachting.

De volgende punten moeten echter in overweging worden genomen:

- vele ondernemingen geven aan te worden overspoeld door enquêtes, zij weigeren mee te werken;
- het aantal wisselingen in de top van de ondernemingen is talrijk, waardoor post veelal ongeopend wordt geretourneerd aangezien de persoon niet meer werkzaam is bij het bedrijf. Naar verwachting was hiervan in veel mindere mate sprake in de beginjaren negentig van de vorige eeuw.

Bij een nadere analyse per bedrijfstak blijkt dat de respons redelijk evenwichtig verdeeld is over de zeven onderscheiden bedrijfstakken, met als hoogste de Bouwnijverheid (31%) en als laagste Transport en logistiek (19%). De andere vijf onderscheiden bedrijfstakken zijn Chemie en Farmacie, Industrie, Detail- en groothandel, Financiële instellingen en Overige dienstverlening.

5 Resultaten van het onderzoek naar de tevredenheid omtrent de beheersing van de accountantskosten

Wij zullen de resultaten samengevat bespreken en de uitkomsten vergelijken met het onderzoek van Langendijk (1994a).

5.1 Benoeming en functioneren van de externe accountant

Zoals uit tabel 2 (zie pag. 498) blijkt, heeft 66% van de respondenten voor hun accountant gekozen vanwege de goede relatie met de accountant, de goede naam en faam van het desbetreffende kantoor of een combinatie van beide.

Tabel 2. Redenen voor het kiezen voor een bepaald accountantskantoor

Omschrijving	Aantal	%
Kantoor van goede naam en faam	72	27
Goede relatie met de accountant	70	26
Kantoor van goede naam én goede relatie	34	13
Instructie hoofdkantoor	54	20
Historisch gegroeide, langdurige relatie	18	7
Goede prijs/kwaliteitverhouding	6	2
Overige	13	5
Totaal	267	100

De spreiding over cliënten van Big4- en niet-Big4-kantoren is ongeveer gelijk, maar bij cliënten van niet-Big4-kantoren wordt vaker aangegeven dat er sprake is van een goede relatie (33%) dan bij cliënten van Big4-kantoren (26%). In ongeveer 20% van de gevallen is de beslissing om de accountant te benoemen, voorbehouden aan het hoofdkantoor van de onderneming. Uit tabel 2 blijkt dat de prijs/kwaliteitverhouding maar voor een klein deel van de ondernemingen van belang is. Hier dient wel de kanttekening te worden geplaatst dat het goed mogelijk is dat de instructies van het hoofdkantoor gebaseerd zijn op een goede prijs/kwaliteitverhouding. De vraag of de prijs de belangrijkste reden is voor een onderneming om een accountantskantoor te kiezen, moet negatief worden beantwoord.

Volgens Vriens e.a. (1992, p. 231) was prijs (kosten) na deskundigheid het belangrijkste keuzecriterium. Voorts valt op dat naam en faam in 2001 van groter belang wordt geacht dan in 1992. In het onderzoek van Vriens e.a. was naamsbekendheid kantoor laag genoteerd als criterium voor keuze accountantskantoor. Er lijkt een verschuiving te hebben plaatsgevonden van deskundigheid en kosten naar naam en faam van een accountantskantoor als belangrijkste criterium om een accountantskantoor te kiezen. Goede relatie met de accountant (persoonlijke binding) is in beide onderzoeken hoog genoteerd als criterium.

Specifiek hebben wij in onze vragenlijst gevraagd of een ondernemingsleiding een bepaald accountantskantoor kiest vanwege de mogelijkheid om aanvullende diensten te kunnen leveren.

43% van de ondernemingen kiest mede voor het desbetreffende accountantskantoor, omdat deze op diverse terreinen aanvullende diensten kan verrichten. De resterende 57% van de respondenten geeft

aan dat zij hun accountantskantoor niet hebben verkozen vanwege het full-service-concept. In tabel 3 wordt weergegeven welke specifieke aanvullende dienstverlening voornoemde 43% van de populatie van hun accountantskantoor afneemt.

Tabel 3. Aanvullende dienstverlening door het accountantskantoor

Omschrijving	Aantal	%
Belastingadvies	123	29
EDP-audit	85	20
Administratieve ondersteuning	57	13
Strategie, organisatiestructuur, processen	42	10
HRM-diensten	31	7
Corporate finance, fusies en overnames	30	7
(Interim-)Management	20	5
Implementatie van informatiesystemen	19	4
Juridische dienstverlening	12	3
Overige	9	2
Totaal	428	100

Met name belastingadvies en EDP-audit worden bij het desbetreffende accountantskantoor afgenomen. Dit strookt ook met de resultaten van Vriens e.a. (1992, pp. 229 en 231), waaruit ook blijkt dat belastingadvies een belangrijk product is van accountantskantoren. Opvallend laag is administratieve ondersteuning met 13%. Gezien de omvang van de ondernemingen (grote ondernemingen in termen van publicatievoorschriften) is het lage aandeel van administratieve ondersteuning echter begrijpelijk. In het onderzoek van Vriens e.a. (1992, p. 229) is administratieve dienstverlening 24%. Dit hogere percentage is te verklaren, doordat de populatie van cliënten middelgrote ondernemingen bevat, die in ons onderzoek niet zijn opgenomen.

Tevredenheid omtrent het functioneren

De respons wordt geanalyseerd in samenhang met de volgende kenmerken: beursnotering en Big4-kantoor. De resultaten zijn opgenomen in tabel 4.

Voor de populatie als geheel ($n = 240$) geldt dat 83% van de respondenten tevreden is over de fungerende accountant. Dit resultaat is in lijn met de gegevens uit tabel 2, waar blijkt dat relatief hoge scores worden behaald op de goede relatie met de accountant.

Wanneer wij de gegevens indelen naar subgroepen, wordt de respons afgekapt op 240 in plaats van 267,

Tabel 4. Tevredenheid omtrent het functioneren van de externe accountant

Subgroep	Tevreden	%	Ontevreden	%	Geen mening	%	Totaal
Beursgenoteerd	49	89	3	5	3	6	55
Niet-beursgenoteerd	150	81	29	16	6	3	185
Totale populatie	199	83	32	13	9	4	240
Big4	165	82	29	14	8	4	202
Niet-Big4	34	89	3	8	1	3	38
Totale populatie	199	83	32	13	9	4	240

Tabel 5. Beheersing van de kosten van de accountantscontrole

Beheersing	Populatie	%	Big4	%	Niet-Big4	%
Slecht	3	1	3	1	-	-
Matig	50	21	42	21	8	21
Neutraal	63	26	51	25	12	32
Goed	111	46	98	49	13	34
Zeer Goed	13	6	8	4	5	13
Totaal	240	100	202	100	38	100

aangezien wij van deze respondenten alle gegevens beschikbaar hebben.

Opvallend is de hoge mate van tevredenheid bij ondernemingen over niet-Big4-accountantskantoren.

Duur relatie met accountant en mate van tevredenheid

Wanneer de duur van de relatie met de accountant wordt beoordeeld, valt op dat bij respondenten die een kantoor van *goede naam en faam* wensen, hetzelfde accountantskantoor bij 50% niet langer dan tien jaar fungeert. Ongeveer 35% van de ondernemingen geeft echter aan dat sprake is van een relatie van langer dan 15 jaar. Ook Vriens e.a. (1992, p. 228) en De Ruyter e.a. (1997, p. 536) komen tot soortgelijke empirische bevindingen met betrekking tot de duur van de relatie met de accountant. Voor cliënten die *een goede relatie met de accountant* van belang vinden, blijkt uit ons onderzoek dat de accountant in 71% van de gevallen langer dan tien jaar fungeert. Hierbij geldt voor ongeveer 49% een relatie langer dan 15 jaar. Hieruit kan worden geconcludeerd dat cliënten die een *goede relatie* belangrijk vinden, blijktbaar de relatie met hun accountant als beter ervaren dan de cliënten die door een kantoor van *goede naam en faam* bediend willen worden, aangezien de relatie duidelijk langer stand houdt.

5.2 Beheersing van de accountantskosten

In deze paragraaf wordt het oordeel van ondernemingen over de beheersing van de accountantskosten behandeld. In tabel 5 wordt dit onderwerp weergegeven in totalen en opgesplitst naar Big4- en niet-Big4-kantoren.

Ten aanzien van de beheersing van de controlekosten blijkt dat 52% van de ondernemingen de kosten naar eigen zeggen goed tot zeer goed beheerst.

Tevredenheid en beheersing

Zoals in paragraaf 3 al naar voren is gekomen, blijkt uit het onderzoek van Dassen (1997) dat klanten nog wensen hebben ten aanzien van exacte planningsafspraken met betrekking tot de controle. Dit geldt ook voor het regelmatig bespreken van de controlebevindingen met het management. Beide zijn elementen in het proces van beheersing van accountantswerkzaamheden en -kosten.

De respondenten in ons onderzoek zijn meer tevreden omtrent het functioneren van de externe accountant, indien de beheersing van de accountantscontrole beter is. Dit komt tot uitdrukking in een significante uitkomst van de Chi-Kwadraattoets (14.456). Hierbij zijn de gegevens van tabel 4 en 5 met elkaar in verband gebracht.

Specificatie van het budget

Uit tabel 6 blijkt dat in de groep Big4-cliënten de budgetten in meerdere mate worden gespecificeerd dan bij de niet-Big4-cliënten. Dit draagt bij aan een betere beheersing van de accountantskosten. Wanneer immers geen inzicht bestaat in de opbouw van de kosten, wordt de beheersing hiervan een lastige zaak. Het mag opmerkelijk worden genoemd dat het bij 72% (100% +/- 28%) van de respondenten ontbreekt aan inzicht in de aard van de door de accountant volgens afspraak te verrichten werkzaamheden. Voor een goede beheersing van de kwaliteit en de kosten van de dienstverlening zijn afspraken omtrent de aard van de te verrichten werkzaamheden essentieel.

Wanneer wij de inhoud van tabel 6 analyseren in samenhang met het oordeel omtrent beheersing, valt op dat dit oordeel statistisch significant positiever is naarmate het budget uitgebreider wordt gespecificeerd. Vooral de specificatie van de gebudgetteerde tarieven, maar ook de gebudgetteerde uren en in mindere mate de gebudgetteerde aard van de werkzaamheden zijn statistisch significant voor de mate van beheersing van de kosten van accountantscontrole. De Z-scores met tussen haakjes de p-waarden, gebaseerd op de Mann-Whitney U scores, zijn voor de tarieven -4,107 (0,00000), voor de uren -3,995 (0,00006) en voor de aard van de werkzaamheden -2,078 (0,03775).

Specificatie van de factuur

Hier blijkt een ander beeld ten aanzien van de groepen Big4 en niet-Big4. Voor 47% van de facturen van de accountant geldt dat zichtbaar is gemaakt op welke werkzaamheden de kosten betrekking hebben. Voor de groep niet-Big4-kantoren gaat het zelfs om 58%, voor Big4-cliënten is dit een stuk lager met 46%.

Een specificatie van de bestede uren per teamlid en de uurtarieven komt op de factuur nog weinig voor bij de niet-Big4-cliënten, respectievelijk 15% en 13%. Aan de Big4-opdrachtgevers wordt deze informatie verstrekt in 28% en 23% van de gevallen.

Uit een analyse van de samenhang tussen het oordeel omtrent het beheersingsproces en de inhoud van tabel 7 blijkt dat het oordeel omtrent de beheersing statistisch significant positiever is naarmate de factuur uitgebreider wordt gespecificeerd. Vooral de specificatie van de factuur met betrekking tot de uren, maar ook de tarieven en in mindere mate de aard van de werkzaamheden zijn statistisch significant voor de mate van beheersing van de kosten van accountantscontrole. De Z-scores met tussen haakjes de p-waarden, gebaseerd op de Mann-Whitney U scores, zijn voor de uren -3,630 (0,00028), voor de tarieven -3,111 (0,00187) en voor de aard van de werkzaamheden -2,865 (0,00417).

Het zou de beheersing van de accountantskosten ten goede komen en waarschijnlijk de klanttevredenheid verhogen wanneer ook bij de declaratie de nodige aandacht wordt besteed aan een specificatie naar werkzaamheden, uren van teamleden en uurtarieven. Het is overigens opvallend te noemen dat de factuur blijkbaar minder gedetailleerd is dan het budget. Dit bemoeilijkt de beheersing doordat een confrontatie van het budget met de werkelijke kosten niet mogelijk is. Wellicht wordt in deze gevallen met name in totalen 'beheerst'.

Bij de Big4-cliënten geeft 84% aan dat de factuur wordt uitgesplitst naar kosten van accountantscontrole respectievelijk de kosten van adviesverlening. Voor niet-Big4-cliënten is dit 72%.

Tabel 6. Specificatie van de gebudgetteerde kosten van de accountantscontrole

Specificatie van de gebudgetteerde kosten	Big4		Niet-Big4		Totaal	
	N	%	N	%	N	%
Aard van de werkzaamheden	64	29	8	20	72	28
Te besteden uren per lid controleteam	89	41	10	25	99	39
Tarieven per lid controleteam	80	37	10	25	90	35

Tabel 7. Specificatie van de gefactureerde kosten van de accountantscontrole

Specificatie van de gefactureerde kosten	Big4		Niet-Big4		Totaal	
	N	%	N	%	N	%
Aard van de werkzaamheden	99	46	23	58	122	47
Bestede uren per lid controleteam	61	28	6	15	67	26
Tarieven per lid controleteam	49	23	5	13	54	21

Tabel 8. Aantal ondernemingen met een audit committee

Subgroep	Audit Committee	%	Geen Audit Committee	%	Totaal
Beursgenoteerd	20	36	35	64	55
Niet-beursgenoteerd	26	14	159	86	185
Totale populatie	46	19	194	81	240
Big4	38	19	164	81	202
Niet-Big4	8	21	30	79	38
Totale populatie	46	19	194	81	240

Gemeld moet worden dat ook uit het empirisch onderzoek van Dassen (1997) blijkt dat een toereikende specificatie van de factuur zeer sterk onder de verwachtingen is van de klanten. Dit resultaat lijkt in lijn met de detailresultaten van ons onderzoek.

Audit committee

Het feit dat bepaalde ondernemingen een audit committee hebben ingesteld, heeft effect op het oordeel omtrent de beheersing van de accountantskosten. Voor de populatie als geheel zagen we dat 52% van de respondenten de beheersing beoordeelt als goed tot zeer goed. Voor de ondernemingen met een audit committee bedraagt dit percentage 63% en voor ondernemingen zonder audit committee 49%. Een van de redenen voor dit verschil zou kunnen zijn dat een audit committee een bijdrage kan leveren aan de beheersing van de kosten van de accountantscontrole.

Uit tabel 8 komt naar voren dat van de beursgenoteerde ondernemingen in onze populatie 36% een audit committee heeft tegenover 14% voor de niet-beursgenoteerde ondernemingen. Daarnaast blijkt dat 19% van de cliënten van Big4-kantoren een audit committee heeft tegenover 21% voor cliënten van niet-Big4-kantoren.

Onafhankelijkheid in relatie met het verzorgen van adviesdiensten door accountantskantoren

De grotere kantoren hebben of gaan hun consultancy-onderdelen afstoten aan derden. Als reactie op deze discussie hebben wij in onze enquête de vraag opgenomen of er naar aanleiding van deze afstoting van adviesdiensten een stijging in de controlekosten wordt verwacht. Slechts 21% van de respondenten verwacht dat er een stijging van de controlekosten resulteert uit een dergelijke afstoting. Deze uitkomst sluit aan op de resultaten van onderzoek van Groenen en Van den Kerkhof (2001), die aangeven dat er *geen* negatief verband bestaat tussen de controle en de consultancy-

werkzaamheden (door hetzelfde accountantskantoor).

5.3 Vergelijking met eerder onderzoek

In deze paragraaf worden de uitkomsten van ons onderzoek vergeleken met de resultaten van het onderzoek Langendijk (1994a en b). Wij maken hierbij gebruik van de gehele populatie ($n = 267$), waardoor percentages in een aantal gevallen licht afwijken van hetgeen reeds eerder is besproken.

De onderzoeken zijn redelijk vergelijkbaar qua aangeschreven populatie in termen van alle beursgenoteerde ondernemingen en een selectie van grote ondernemingen. De respons kent een vrijwel gelijke verdeling over Big4- en niet-Big4-kantoren (1990: 88% respectievelijk 12%, 1998: 86% respectievelijk 14%). De respons is wel enigszins afwijkend verdeeld over beursgenoteerde versus niet-beursgenoteerde ondernemingen (1990: 46% respectievelijk 54%, 1998: 22% respectievelijk 78%). Dit dient bij de resultaten van de vergelijking in consideratie te worden genomen.

In tabel 9 (zie p. 502) is de wijze waarop het kostenbudget voor de accountantscontrole is gespecificeerd, samengevat voor de jaren 1998 en 1990.

Bij de vergelijking van de onderzoeksresultaten voor de gebudgetteerde kosten valt direct op dat het inzicht in de budgettering naar werkzaamheden, uren van teamleden en uurtarieven in 1998 veel groter is dan in 1990. De verschillen tussen 1990 en 1998 zijn statistisch significant voor de uren en de tarieven (z -waarden 9,5488, respectievelijk 8,3934).

Ook op de factuur wordt in 1998 meer informatie verstrekt dan in 1990 (zie tabel 10, p. 502). Hierbij wordt in bijna 50% van de gevallen aangegeven wat de aard van de verrichte werkzaamheden is geweest. De mate waarin de kosten op de factuur zijn uitgesplitst in aard van het werk, uren van teamleden en uurtarieven, is behoorlijk verbeterd.

Tabel 9. Specificatie van de gebudgetteerde kosten van de accountantscontrole

Specificatie van de gebudgetteerde kosten	Onderzoek				Verschil in %
	1998		1990		
	N	%	N	%	
Aard van de controlewerkzaamheden	72	28	78	18	+10
Te besteden uren per lid controleteam	99	39	73	17	+22
Tarieven per lid controleteam	90	35	69	16	+19

Tabel 10. Specificatie van de gefactureerde kosten van de accountantscontrole

Specificatie van de gefactureerde kosten	Onderzoek				Verschil in %
	1998		1990		
	N	%	N	%	
Aard van de controlewerkzaamheden	122	47	138	32	+15
Te besteden uren per lid controleteam	67	26	52	12	+14
Tarieven per lid controleteam	54	21	39	9	+12

De verschillen tussen 1990 en 1998 zijn statistisch significant voor de aard, de uren en de tarieven (z-waarden 5,1900, 6,5839 en 6,1951).

Beheersing controlekosten

De verschillen tussen 1990 en 1998 (zie tabel 11) zijn statistisch significant (gecorrigeerde Chi-kwadraattoets 24,542 met p waarde 0.0001).

Er is een duidelijke verschuiving van het oordeel van slecht tot neutraal, naar goed tot zeer goed. Zoals besproken hangt deze verschuiving waarschijnlijk samen met de hiervoor geschetste ontwikkelingen met betrekking tot het specificeren van de budgetten en de facturen. Het oordeel over de beheersing wordt positiever naarmate het budget en de factuur meer worden gespecificeerd. Hier behoort echter wel de kanttekening te worden geplaatst dat 48% van de ondernemingen de controlekosten niet beheerst en dat er zowel vanuit de ondernemingen als de accoun-

tantskantoren nog veel te verbeteren valt in dit traject. Ook dient rekenschap te worden gegeven van het feit dat de populaties niet geheel gelijk verdeeld zijn over beursgenoteerd en niet-beursgenoteerd.

6 Samenvatting en conclusies

Uit het onderzoek naar de beheersing van de kosten van de accountantscontrole blijkt dat de meerderheid van de respondenten tevreden is over het functioneren van de accountant. Tevens komt naar voren dat het aantal ondernemingen dat tevreden is over de beheersing van de accountantskosten sterk is gestegen ten opzichte van voorgaand onderzoek door Langendijk (1994a). Deze toename wordt met name veroorzaakt doordat meer gedetailleerde informatie beschikbaar is omtrent het budget en de factuur met betrekking tot de accountantskosten. Het is echter opvallend te noemen dat de meerderheid van de ondernemingen

Tabel 11. Beheersing van de kosten van de accountantscontrole

Beheersing	Onderzoek				Verschil in %
	1998		1990		
	N	%	N	%	
Slecht	3	1	22	5	-4
Matig	56	21	116	27	-6
Neutraal	69	26	138	32	-6
Goed	123	46	146	34	+12
Zeer Goed	16	6	9	2	+4
Totaal	267	100	431	100	

onvoldoende detailinformatie ter beschikking heeft voor een goede beheersing van de kosten van de accountantscontrole. De accountant dient in ieder geval duidelijke afspraken te maken omtrent de aard van de te verrichten werkzaamheden die binnen het budget vallen. Een ruime meerderheid van de respondenten heeft voor hun accountant gekozen vanwege de goede relatie met de accountant, de goede naam en faam van het desbetreffende kantoor of een combinatie van beide. De vraag of de prijs de belangrijkste reden is voor een onderneming om een accountantskantoor te kiezen, moet negatief worden beantwoord. Ten aanzien van de beheersing van de controlekosten geeft een meerderheid van de ondernemingen aan dat zij de accountantskosten goed tot zeer goed beheersen. De respondenten zijn meer tevreden over het functioneren van de accountant indien de beheersing van de kosten van de accountantscontrole beter is. Voorts is uit ons onderzoek gebleken dat indien het *budget* als ook de *factuur* zijn gespecificeerd naar tarief, uren en aard van de werkzaamheden de klanten van accountantskantoren vinden dat zij de kosten van accountantscontrole beter kunnen beheersen.

Voor de ondernemingen met een audit committee beoordeelt een ruime meerderheid de beheersing van de accountantskosten als goed tot zeer goed. Voor ondernemingen zonder audit committee geldt dit voor bijna de helft van de respondenten. Naar verwachting hangt dit verschil samen met het feit dat een audit committee een bijdrage levert aan de beheersing van de kosten van de accountantscontrole.

Wij hebben de onderzoeksresultaten vergeleken met de resultaten van het onderzoek van Langendijk (1994a). Hierbij valt op dat het inzicht in de budgettering naar aard van de werkzaamheden, uren van teamleden en uurtarieven veel groter is dan in 1990. Dit heeft bijgedragen aan de verbetering van de beheersing van de controlekosten. Ook op de factuur wordt meer genoemde informatie verstrekt dan in 1990. Voorts is er een duidelijke verschuiving van het oordeel omtrent de beheersing van de accountantskosten van slecht tot neutraal, naar goed tot zeer goed zichtbaar. Dit is een belangrijke ontwikkeling. Deze verschuiving hangt waarschijnlijk samen met de geschetste ontwikkelingen met betrekking tot het specificeren van de budgetten en de facturen. Het oordeel over de beheersing wordt positiever naarmate het budget en de facturen meer worden gespecificeerd. Hier behoort de kanttekening te worden geplaatst dat 48% van de ondernemingen de controlekosten niet beheerst en dat er zowel vanuit de ondernemingen als de accountantskantoren nog veel te verbeteren valt in dit traject. ■

Literatuur

- Dassen, R.J.M., (1997), Kwaliteit van accountantsdiensten: de markt aan het woord, in: *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, januari/februari, pp. 19-32.
- Deloitte & Touche VNO NCW, (2002), *Financiële verslaggevingsregels vergeleken IAS, Nederlandse wet- en regelgeving en US-GAAP*, Deloitte & Touche, VNO NCW, Den Haag.
- Dijk, M. van, (1999), Kwaliteits-, prijs- en overige verschillen tussen grote en kleine accountantskantoren, in: *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, pp. 133-147.
- Groenen, M.A. en M.G.J.J. van den Kerkhof, (2001), *Onbeheerst tevreden, Een onderzoek naar de beheersing van de kosten van de accountantscontrole voor controleplichtige ondernemingen in Nederland*, NIVRA-Nyenrode doctoraalscriptie.
- Klijnsmit, P., B. van Praag, Ph. Wallage en F. Drieënhuizen, (1998), Opvattingen over accountants, Een studie naar de verwachtingen van gebruikers van financiële informatie ten aanzien van de accountant en het verklaringstelsel, in: *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, juni, pp. 290-305.
- Klijnsmit, P., B. van Praag en Ph. Wallage, (1999), Opvattingen over accountants deel 2, Een studie naar de perceptie van gebruikers van de jaarrekening ten aanzien van de rol van de accountant bij fraude, in: *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, juni, pp. 298-308.
- Langendijk, H.P.A.J., (1994a), *De markt voor de wettelijk verplichte accountantscontrole in Nederland*, Enkele kwantitatieve en kwalitatieve aspecten, Delwel, Den Haag.
- Langendijk, H.P.A.J., (1994b), Verschaffen inzicht in declaratie kan tevredenheid verbeteren, in: *Accountant-Adviseur*, december, pp. 29-35.
- Leefflang, P.S.H., G. Boxem en J.A. van Dijk, (1992), De markt voor accountantsdiensten in Nederland (deel 1), Enkele aspecten nader belicht aan de hand van secundaire gegevens, in: *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, maart, pp. 102-107.
- Leefflang, P.S.H., S. Alkema, E. Rosbergen en M. Vriens, (1992), De markt voor accountantsdiensten in Nederland (deel 2), De aanbodzijde van de markt voor accountantsdiensten, in: *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, april, pp. 153-161.
- Limperg Instituut, (1987), *Opvattingen over accountants*, Limperg Instituut, Amsterdam.
- Meuwissen, R.H.G., (1999), *The economics of auditor careers and audit markets*, Universitaire Pers, Maastricht.
- Reach-Financiële bedrijfsinformatie van Nederlandse ondernemingen, Bureau van Dijk/Delwel Uitgeverij, (juni 2001).
- Ruyter, K. de, M. Wetzels en M. Thijssen, (1997), Van accountant naar accountmanager - Een onderzoek naar de rol van commitment in relaties tussen accountants en cliënten, in: *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, oktober, pp. 531-541.
- Vriens, M., P.S.H. Leefflang, E. Rosbergen en T.J.M. Wilms, (1992), De markt voor accountantsdiensten in Nederland (deel 3), De vraagzijde van de markt voor accountantsdiensten, in: *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, mei, pp. 224-238.

Noot

- 1 De enquête is bij de auteurs verkrijgbaar.