

Het aanvaarden van controleopdrachten bij accountantsorganisaties:

De rol van de controlevergoeding en overige opdrachten

Theo van der Zee, Dirk Swagerman en Peter Mühlau

SAMENVATTING In dit artikel wordt gekeken welke maatschappelijke risico's zijn verbonden aan het aanvaarden van controleopdrachten tegen een niet toereikende controlevergoeding en de invloed van overige opdrachten op de aanvaardingsbeslissing. Tevens wordt aan de hand van data uit een eerder onderzoek (Van der Zee et al., 2005) gekeken in hoeverre in de praktijk controleopdrachten tegen een niet toereikende vergoeding worden aanvaard en te verkrijgen overige opdrachten invloed uitoefenen op de aanvaardingsbeslissing. Het blijkt dat de wijze waarop binnen accountantsorganisaties wordt omgegaan met het aanvaarden van controleopdrachten maatschappelijke risico's met zich mee brengt.

1 Inleiding

De wijze waarop het verwezenlijken van het publieke doel van de accountantscontrole is georganiseerd brengt met zich mee dat accountantsorganisaties die accountantscontroles uitvoeren winst (mogen) nastreven. De

Drs. T.G. van der Zee is werkzaam als onderzoeker bij de Noordelijke Rekenkamer en schrijft dit artikel op persoonlijke titel; Prof. dr. D.M. Swagerman is hoogleraar controlling aan de economische faculteit en hoogleraar-directeur van de postdoctorale controllersopleiding (PDCO) aan de faculteit Bedrijfskunde aan de Rijksuniversiteit Groningen; Dr. P. Mühlau is als onderzoeker verbonden aan het Interuniversitair Centrum voor Sociaal-Wetenschappelijk Onderzoek (ICS) en de Rijksuniversiteit Groningen. De auteurs willen Prof. H.J. Blokdijk RA bedanken voor zijn nuttige opmerkingen en aanvullingen op eerdere concepten van dit artikel.

commerciële doelen wringen echter soms met de professionele normen waar controlerend accountants in de uitoefening van hun beroep mee te maken hebben. De maatschappelijke discussie rond het accountantsberoep heeft dan ook betrekking op dit spanningsveld. Belangrijk onderwerp hierbij is de rol van overige opdrachten en, de volgens sommigen hiermee gepaard gaande, concessie ten aanzien van de vergoeding die wordt gevraagd voor het uitvoeren van de controle.

Een van de bevindingen in een recent onderzoek (Van der Zee et al., 2005)¹ is dat overige opdrachten invloed uitoefenen op het aanvaarden van een controleopdracht waarvan de vergoeding te krap is, dat wil zeggen lager dan de naar geld om te rekenen tijd (uren x tarief) die noodzakelijk is om de controleopdracht geheel volgens de professionele normen uit te voeren (hierna: een niet toereikende controlevergoeding). In de onafhankelijkheidsvoorschriften van het NIVRA (2002a, 2005) valt echter te lezen dat een accountant dient aan te kunnen tonen dat een in zijn offerte vermelde controlevergoeding niet afhankelijk is van de verwachte levering van vormen van overige dienstverlening (onafhankelijke prijsstelling). Tevens zeggen deze voorschriften dat de vergoeding voor een controleopdracht voldoende hoog dient te zijn om voldoende tijd en gekwalificeerd personeel vrij te maken voor de uit te voeren taak en om vaktechnische richtlijnen en kwaliteitswaarborgen in acht te nemen². Het aanvaarden van controleopdrachten tegen een niet toereikende vergoeding en de invloed van overige opdrachten op deze beslissing, roept dan ook de vraag op in hoeverre hier maatschappelijke risico's aan zijn verbonden.

Het onderzoek van Van der Zee et al. (2005) richtte zich met name op de invloed van door de accountantsorganisatie 'uitgezonden prikkels' vanuit de beheersstructuur op het aanvaarden van controleop-

drachten (zoals de wijze waarop partners worden beloond, de mate waarin eventuele professionele misstappen van hen worden gesanctioneerd en de organisatiecultuur). Reeds zijn delen van de wetenschappelijke/theoretische resultaten van dit onderzoek elders beschreven (Van der Zee et al., 2005). De vraag welke maatschappelijke implicaties de bovengenoemde bevinding heeft, wordt niet gesteld en beantwoord. In dit artikel willen we, gebruikmakend van de data uit het onderzoek van Van der Zee et al. (2005), nader ingaan op de rol van overige opdrachten en de toereikendheid van de controlevergoeding bij de aanvaardingsbeslissing en de bevindingen plaatsen in een maatschappelijk perspectief. De volgende (deels normatieve) vraag wordt gesteld:

In welke mate aanvaarden accountantsorganisaties controleopdrachten tegen een niet toereikende controlevergoeding, in welke mate beïnvloeden te verkrijgen overige opdrachten deze beslissing en in hoeverre is het aanvaarden van zo een controleopdracht en de invloed van overige opdrachten hierop maatschappelijk gezien schadelijk?

In paragraaf 2 zal aan de hand van literatuur en professionele normen worden gekeken welke maatschappelijke risico's zijn verbonden aan het aanvaarden van een controleopdracht tegen een niet toereikende controlevergoeding en de invloed van overige opdrachten op deze beslissing. In paragraaf 3 wordt ingegaan op de dataverzameling. Vervolgens worden in paragraaf 4 de data geanalyseerd. Tenslotte volgen in paragraaf 5 de conclusies en worden aanbevelingen gedaan.

2 Controlevergoeding en overige opdrachten

Het geven van kortingen om klanten binnen te halen is een veel voorkomend verschijnsel. Denk bijvoorbeeld aan supermarkten die artikelen beneden de kostprijs verkopen om zo klanten binnen te halen die veel andere inkopen doen. Ook de markt voor de accountantscontrole kent commerciële prikkels. Het binnenhalen van opdrachten is van groot belang voor de continuïteit van de accountantsorganisatie. Bij accountantsorganisaties speelt echter dat het product 'accountantscontrole' een publiek belang dient. Het publiek moet kunnen vertrouwen op het oordeel van de accountant ten aanzien van de getrouwheid van financiële informatie. Commerciële prikkels mogen dit vertrouwen dan ook niet onder druk zetten. Dit is een belangrijk argument voor het instellen van de hiervoor genoemde onafhankelijkheidsvoorschriften die een voldoende hoge controlevergoeding en een onafhankelijke prijsstelling voorschrijven.

2.1 Controlevergoeding

In het onafhankelijkheidsvoorschrift dat een voldoende hoge controlevergoeding voorschrijft, wordt niet nader ingevuld welke omvang de controlevergoeding precies dient te hebben om voldoende hoog te zijn. Van Schaik (2003) gaat in op de vraag hoe dit onafhankelijkheidsvoorschrift kan worden geïnterpreteerd. Volgens hem dient de controlevergoeding volgens dit voorschrift minstens zo hoog te zijn als de kosten die de accountantsorganisatie maakt bij het uitvoeren van de opdracht minus de kosten die door de accountantsorganisatie zouden worden gemaakt als de opdracht niet zou worden uitgevoerd (differentiële kosten). Volgens de zienswijze van Van Schaik (2003) zijn niet toereikende vergoedingen derhalve niet per definitie in strijd met de onafhankelijkheidsvoorschriften. Van Schaik (2003) merkt echter tevens het volgende op: 'Het voorschrift tegen lowballing zal slechts dan het beoogde doel bereiken als het door accountants meer naar de geest dan naar de letter wordt toegepast'. Belangrijke vraag is daarom in hoeverre een niet toereikende controlevergoeding de kwaliteit van de controle en het vertrouwen van het publiek in de getrouwheid van financiële informatie onder druk zet.

Probleem is echter dat het meten van de kwaliteit van de uitgevoerde controlewerkzaamheden lastig is. Het is mogelijk dat, ondanks een controle van 'slechte kwaliteit', financiële informatie vrij is van materiële onjuistheden of dat een door een 'slecht' uitgevoerde controle onopgemerkte onjuistheid nooit aan het licht komt (Wooten 2003). Wanneer de vergoeding voor een controleopdracht niet toereikend is, zal een accountantsorganisatie echter hoe dan ook een professionele dan wel commerciële concessie moeten doen.

Ten eerste kan ervoor worden gekozen om minder dan de professioneel gezien noodzakelijke tijd aan de controle te besteden. Er vanuit gaande dat de factor tijd van belang is voor het professioneel gezien goed uitoefenen van de werkzaamheden, heeft het besteden van minder tijd dan professioneel gezien noodzakelijk tot gevolg dat er een verhoogde kans is dat de controle niet voldoet aan professionele standaarden. Gesteld mag worden dat dit niet ten goede komt aan de eer en stand van het beroep en het vertrouwen van het publiek in de getrouwheid van financiële informatie. Er kan uiteraard niet worden gesteld dat bij het aanvaarden van een controleopdracht met een niet toereikende controlevergoeding 'per definitie' te weinig tijd aan een opdracht zal worden besteed. Niet in de laatste plaats omdat een hoger risico op professionele misstappen leidt tot een hogere kans dat de accoun-

tantsorganisatie wordt geconfronteerd met schadeclaims en reputatieschade. Ten tweede is er daarom de keuze voor een 'efficiencyconcessie': het besteden van de professioneel gezien noodzakelijke tijd met als gevolg dat niet alle bestede uren kunnen worden gedeclareerd. Er is dan geen verhoogde kans op 'professionele fouten' als gevolg van het besteden van te weinig tijd. In lijn met deze 'efficiencyconcessie' stelt Schelleman (2003) vast, op basis van een analyse van gegevens verkregen van partners van één groot accountantskantoor in Nederland, dat wanneer het risico bestaat op winststuring door de controlecliënt, accountants meer tijd in de controle steken zonder de extra uren door te berekenen. Tevens stelt Schelleman echter vast dat controleopdrachten vrijwel niet met minder arbeidsuren en/of tegen lagere kosten kunnen worden uitgevoerd en dat controleopdrachten doorgaans met verlies worden uitgevoerd. Ook blijkt uit een recente enquête van het NIVRA dat 65% van de ondervraagde openbaar accountants aangeeft het oneens te zijn met de stelling dat het controlebudget altijd toereikend is voor het uitvoeren van een vaktechnisch volkomen controle (NIVRA, 2004). Er kan daarom niet worden verondersteld dat bij een niet toereikende controlevergoeding altijd de noodzakelijke tijd aan de opdracht zal worden besteed.

Het publiek kent echter niet alle feiten. Het is niet direct zichtbaar in hoeverre een controlevergoeding toereikend is en hoeveel tijd aan een controleopdracht wordt besteed. Tevens kan het publiek er niet zonder meer vanuit gaan dat bij een niet toereikende controlevergoeding altijd voldoende tijd aan de controleopdracht wordt besteed. Door de onzekerheid over het besteden van voldoende tijd kan het toestaan van lowballing tot gevolg hebben dat bij het publiek de twijfel toeneemt of accountants wel voldoende tijd aan controles besteden. Het aanvaarden van controleopdrachten tegen een niet toereikende controlevergoeding ondermijnt daarom het publieke vertrouwen in het oordeel van de accountant.

2.2 Overige opdrachten

De stelling kan worden opgeworpen dat juist door het uitvoeren van overige opdrachten bij een controleopdracht er in sommige gevallen een overlap aan kennis van de te controleren huishouding kan ontstaan en dat zodoende meer tijd beschikbaar is voor het uitvoeren van de controle (Simunic 1984). Ook kan deze overlap voordeel opleveren voor een controlecliënt omdat diensten tegen een lagere prijs kunnen worden aangeboden. Echter, een invloed van de levering van overige diensten op de prijs voor de controle is zoals gezegd niet toegestaan. Belangrijk argument voor dit

verbod is dat door het uitvoeren van overige opdrachten er bedreigingen voor de onafhankelijkheid van de accountant kunnen ontstaan. Met name de gevaren van belangenverstrengeling (naast de controleopdracht andere financiële belangen bij een controlecliënt) en zelftoetsing komen om de hoek kijken (NIVRA, 2002a, 2005). Deze bedreigingen zouden binnen een accountantsorganisatie het hoofd kunnen worden geboden door bijvoorbeeld een strikte scheiding van controle en overige dienstverlening binnen de accountantsorganisatie. Naast de vraag of de bedreigingen voor onafhankelijkheid inderdaad volledig kunnen worden ondervangen door maatregelen binnen accountantsorganisaties is het vooral de vraag in hoeverre het voor het publiek volledig duidelijk is dat door deze interne maatregelen de onafhankelijkheid is gewaarborgd en derhalve iedere schijn van afhankelijkheid kan worden weggenomen.

Aangezien zelfs de schijn van afhankelijkheid verstrekkende gevolgen kan hebben voor het vertrouwen in het accountantsberoep en desgevolg het vertrouwen in de getrouwheid van financiële informatie, dient zo veel mogelijk te worden voorkomen dat vraagtekens worden gezet bij de onafhankelijkheid van accountants. Betwijfeld kan worden of, maatschappelijk gezien, (schaal)voordelen voortvloeiend uit het verrichten van overige diensten voor controlecliënten opwegen tegen bedreigingen voor het fundament van het accountantsberoep. Het mede op basis van te verkrijgen overige opdrachten beslissen of een controleopdracht wordt aanvaard, lijkt daarom niet aan te bevelen.

3 Onderzoeksbenadering

Om te kunnen bekijken in welke mate controleopdrachten tegen een niet toereikende controlevergoeding worden aanvaard en overige opdrachten 'in de praktijk' de aanvaardingsbeslissing beïnvloeden, wordt gebruikgemaakt van informatie die is verkregen middels een in mei 2003 schriftelijk afgenomen vragenlijst. In deze vragenlijst zijn onder andere realistische schetsen (vignettes) opgenomen van situaties waarin dient te worden besloten over het aanvaarden van een controleopdracht. Voordat de inhoud van de vragenlijst wordt besproken zal eerst worden ingegaan op de selectie van respondenten.

3.1 Selectie respondenten

Getracht is de vragenlijst voor te leggen aan controlerend accountants van zoveel mogelijk *verschillende* accountantsorganisaties die binnen hun accountantsorganisatie in belangrijke mate zijn betrokken bij de

beslissing tot het aanvaarden van controleopdrachten. Gezien de problemen die het verzamelen van data binnen deze populatie met zich mee kan brengen, is gekozen voor een efficiënte en effectieve methode. In het laatste gedeelte van de RA-gids (NIVRA, 2002b) is een overzicht opgenomen van accountantsorganisaties. Bij de meeste accountantsorganisaties worden de namen van zowel RA's als AA's genoemd die de functie bekleden van 'partner', 'vennoot', 'directeur', 'vestigingsdirecteur', 'vestigingsmanager' et cetera. (hierna: partners). Er wordt van uitgegaan dat deze personen in belangrijke mate eindverantwoordelijkheid dragen voor de uitvoering van de controle en een belangrijke rol hebben bij het aanvaarden van controleopdrachten. Veel van de in de RA-gids (NIVRA, 2002b) vermelde accountantsorganisaties hebben echter slechts één of enkele medewerkers. Deze 'kleine' accountantsorganisaties richten zich specifiek op cliënten uit het midden- en kleinbedrijf (Veldhoen, 1991). Veel van deze cliënten zijn vanwege hun omvang niet wettelijk verplicht tot een jaarlijkse accountantscontrole. Om de kans te verhogen dat de te benaderen respondenten ook daadwerkelijk betrokken zijn bij controleactiviteiten, zijn daarom aan de hand van een aantal selectiecriteria kleine accountantsorganisaties niet betrokken in het onderzoek. Tevens zijn accountantsorganisaties waar ten opzichte van het totale aantal medewerkers weinig partners worden vermeld, uitgesloten. De kans is groot dat de vermelde partners zich vrij 'hoog' in de organisatie bevinden en zich voornamelijk bezig houden met managementzaken. Zodoende zijn zij niet frequent betrokken bij de uitvoering van accountantscontroles. Ook accountantsorganisaties die zich in een (blijvend) organisatorisch veranderingsproces bevinden (bijvoorbeeld fusie) zijn niet benaderd³.

Uiteindelijk bleven 117 accountantsorganisaties over. Om van iedere accountantsorganisatie één partner als respondent te verkrijgen zijn van al deze accountantsorganisaties telefonisch willekeurig in de RA-gids (NIVRA, 2002b) vermelde partners benaderd. Hen is gevraagd om schriftelijk een vragenlijst in te vullen. In de vragenlijst is de respondenten gevraagd in hoeverre zij verantwoordelijk zijn voor de uitvoering van de controle en betrokken zijn bij de aanvaarding van controleopdrachten. Indien een respondent zowel in belangrijke mate eindverantwoordelijk is voor de uitvoering van de controle als in belangrijke mate betrokken is bij de aanvaarding van controleopdrachten (op beide vragen een score 2 op een schaal van 0 tot en met 3) is deze betrokken in het onderzoek (slechts twee respondenten zijn door deze selectiemethode

niet in het onderzoek betrokken). Uiteindelijk leverde dit 67 bruikbare respondenten van 67 verschillende accountantsorganisaties op. Dit betekent een respons van 57% op 'organisatieniveau' ($67/117 \times 100$).

3.2 Vragenlijst

Middels de vragenlijst is van de respondenten informatie verkregen over de accountantsorganisaties waar zij werkzaam zijn. Ten aanzien van het aanvaarden van controleopdrachten betekent dit dat is getracht om van de respondent informatie te verkrijgen over de wijze waarop over het algemeen binnen hun accountantsorganisatie controleopdrachten worden aanvaard. De informatie over de aanvaardingsbeslissing is verkregen door de respondenten negen situatiebeschrijvingen (vignetten) voor te leggen, welke met de hulp van vier (anonieme) experts (allen controlerend accountants) tot stand zijn gekomen. Volgens deze experts geven de situatieschetsen een goed beeld van een werkelijke beslissituatie.

In de schetsen worden situaties beschreven waarin een aantal (denkbeeldige) daartoe bevoegde collega's van de respondent moeten beslissen tot het wel of niet aanvaarden van een controleopdracht. Vervolgens is de respondent gevraagd aan te geven wat de kans (in procenten) is dat de collega's beslissen dat de controleopdracht door de accountantsorganisatie wordt aanvaard. In de situatieschetsen wordt informatie over veel elementen gegeven die tijdens de aanvaardingsbeslissing van belang zijn. Vrijwel al deze elementen zijn constant gehouden, behalve 'de toereikendheid van de controlevergoeding' en de door de collega's ingeschatte hoeveelheid 'te verkrijgen overige opdrachten indien de controleopdracht wordt aanvaard' (hierna: 'te verkrijgen overige opdrachten').

Belangrijke constant gehouden elementen zijn de periode dat de (jaarlijks uit te voeren) controleopdracht kan worden verkregen (drie jaar) en de naar geld omgerekende tijd (uren x tarief) die gemiddeld jaarlijks moet worden besteed om de controle geheel volgens de professionele normen uit te kunnen voeren. In de schetsen wordt vermeld dat de tijd die gemiddeld aan de opdracht moet worden besteed een inschatting van de collega's is⁴. Deze tijd bedraagt naar de inschatting van de collega's gemiddeld € 25.000 per jaar. Er is gekozen voor dit bedrag omdat verondersteld wordt dat een controleopdracht van deze omvang voor alle in het onderzoek betrokken accountantsorganisaties vrij gangbaar en dus herkenbaar is.

In de situatieschetsen wordt verder duidelijk gemaakt dat bij de berekening van de gemiddeld benodigde

tijd rekening is gehouden met het feit dat in het eerste jaar meer tijd moet worden besteed dan in het tweede en derde jaar⁵. Als overige constant gehouden elementen zijn onder andere te noemen: het betreft een voor de accountantsorganisatie nieuwe cliënt; de accountantsorganisaties van de respondent is bekend met de branche waarin deze cliënt opereert; inherente risico en het controlerisico kunnen worden aangemerkt als gemiddeld voor de branche; financiële indicatoren (zoals rentabiliteit, solvabiliteit en liquiditeit) zijn gemiddeld voor de branche; van de vorige accountant is bekend dat er geen noemenswaardige risico's zijn die van belang zijn voor de uitvoering van de controle. Kortom: Er is getracht aan te duiden dat het gaat om een voor de accountantsorganisatie 'gemiddelde cliënt'.

De toereikendheid van de controlevergoeding (eerste gevarieerde element) is aangegeven door een maximaal te declareren bedrag te noemen. In de verschillende situatieschetsen wordt een van de volgende maximaal te declareren bedragen vermeld: € 25.000, € 22.500 en € 20.000. Door het maximaal te declareren bedrag te vergelijken met de naar geld omgerekende tijd die nodig is om de controle geheel volgens de professionele normen uit te voeren (in iedere situatie € 25.000, zie hiervoor), kan de 'toereikendheid van de controlevergoeding' worden bepaald (resp. 100%, 90% en 80%). Indien het 'maximaal te declareren bedrag' lager is dan de naar geld omgerekende benodigde tijd, is de controlevergoeding niet geheel toereikend. Indien beide bedragen gelijk aan elkaar zijn, is de controlevergoeding geheel toereikend.

De door de collega's gemaakte inschatting van de hoeveelheid te verkrijgen overige opdrachten die kunnen worden verkregen (tweede gevarieerde element) betreft een inschatting voor de komende drie jaar. Er wordt opgemerkt dat het opdrachten betreft die gezien de kennis van zaken die de accountantsorganisatie van de respondent heeft, goed door zijn/haar accountantsorganisatie kunnen worden uitgevoerd. Over de aard van de overige opdrachten wordt enkel vermeld dat deze niet leidt tot een van de expliciet verboden combinaties van controle en overige opdrachten⁶. De hoeveelheid te verkrijgen overige opdrachten is aangegeven door in de situatieschets een bedrag op te nemen dat (naar de inschatting van de collega's) gemiddeld jaarlijks kan worden gedeclareerd voor overige opdrachten indien de controleopdracht wordt verkregen. Het betreffen opdrachten waarvan alle tijd die nodig is om de opdrachten op een goede en algemeen aanvaarde wijze uit te voeren, kan worden gedeclareerd (de vergoedingen voor deze

opdrachten zijn geheel toereikend). Er zijn drie verschillende bedragen opgenomen in de situatieschetsen: € 0, € 14.000 en € 28.000.

In totaal zijn alle mogelijke combinaties van toereikendheid van de controlevergoeding en hoeveelheid te verkrijgen overige opdrachten aan de respondenten voorgelegd. Iedere respondent diende zodoende negen situaties te beoordelen. In totaal zijn 573 situatieschetsen beoordeeld. Naast deze situatieschetsen zijn in de vragenlijst onder andere vragen gesteld over de wijze waarop binnen de accountantsorganisatie wordt beloond, de mate waarin het maken van winst van belang wordt geacht binnen de accountantsorganisatie en de mate waarin de publieke functie van het accountantsberoep en professionele normen centraal staan binnen de accountantsorganisatie. In het kader is een volledige beschrijving van de situatieschetsen opgenomen.

4 Resultaten

De resultaten laten zien dat bij een 'gemiddelde cliënt (zie vorige paragraaf)' een controleopdracht met een volledig toereikende controlevergoeding vrijwel altijd zal worden aanvaard (zie tabel 1, situaties 1 t/m 3). Naarmate de toereikendheid van de controlevergoeding afneemt, wordt de aanvaardingskans kleiner. Accountantsorganisaties zijn echter nog steeds bereid deze opdrachten te aanvaarden (zie tabel 1, situaties 4 t/m 9). In het 'commercieel gezien slechtste scenario' (situatie 7: controlevergoeding 80% toereikend en geen mogelijkheden tot het uitvoeren van overige opdrachten) aanvaardt nog steeds bijna een kwart (23,7%) van de accountantsorganisaties de controleopdracht. Aangezien de onafhankelijkheidsvoorschriften niet exact voorschrijven hoe hoog de controlevergoeding dient te zijn (zie Van Schaik 2003), is deze bevinding moeilijk langs de meetlat van de onafhankelijkheidsvoorschriften te leggen. Het aanvaarden van een controleopdracht brengt echter zoals gezegd wel maatschappelijke risico's met zich mee. Door controleopdrachten tegen een niet toereikende controlevergoeding te aanvaarden wordt dan ook niet zelden het vertrouwen van het publiek in het oordeel van accountants onder druk gezet.

Ook is duidelijk te zien dat naarmate er meer mogelijkheden zijn tot het verrichten van overige werkzaamheden voor een controlecliënt men eerder genoegen neemt met een niet toereikende controlevergoeding⁷. Zo neemt bij een 90% toereikende controlevergoeding de aanvaardingskans gemiddeld met 19% toe wanneer in plaats van géén (situatie 4), voor een bedrag van € 28.000 aan overige opdrachten kan worden verkregen

Tabel 1: Aanvaardingskans in situaties (deel 1)

Situatie- schets-nr.	Naar geld omgerekende (uren x tarief) benodigde tijd	Te declareren bedrag voor de controleopdracht	Hoeveelheid te verkrijgen overige opdrachten	Totaal aantal cases (ontbrekende waarden)	Gemiddelde aanvaardingskans
1	EUR 25.000	EUR 25.000	EUR 0	64 (3)	94.8%
2	EUR 25.000	EUR 25.000	EUR 14.000	64 (3)	95.1%
3	EUR 25.000	EUR 25.000	EUR 28.000	64 (3)	95.4%
4	EUR 25.000	EUR 22.500	EUR 0	64 (3)	55.0%
5	EUR 25.000	EUR 22.500	EUR 14.000	64 (3)	67.2%
6	EUR 25.000	EUR 22.500	EUR 28.000	64 (3)	73.8%
7	EUR 25.000	EUR 20.000	EUR 0	63 (4)	23.7%
8	EUR 25.000	EUR 20.000	EUR 14.000	63 (4)	35.4%
9	EUR 25.000	EUR 20.000	EUR 28.000	63 (4)	46.3%

Tabel 1: Aanvaardingskans in situaties (deel 2)

Situatie- schets-nr.	Aantal respondenten dat aangeeft dat aanvaardingskans onderstaande percentages bedraagt										
	0-9	10-19	20-29	30-39	40-49	50-59	60-69	70-79	80-89	90-99	100
1	-	-	-	1	-	2	-	2	3	5	51
2	-	-	-	1	-	1	1	3	2	5	51
3	-	-	1	1	-	-	1	2	2	3	54
4	11	3	4	-	2	10	2	9	10	6	7
5	9	-	1	-	3	8	4	7	7	10	15
6	7	1	2	-	1	6	2	7	-	16	22
7	28	6	9	1	4	5	1	5	1	2	1
8	23	3	6	3	1	8	4	4	4	4	3
9	16	4	5	1	4	5	4	6	6	4	8

(situatie 6). Het aantal accountantsorganisaties dat 100% zeker deze opdracht aanvaardt, stijgt dan van 7 naar 22 (van de in totaal 64). Het blijkt derhalve dat het onafhankelijkheidsvoorschrift dat een invloed van overige opdrachten op de prijs voor de controleopdracht verbiedt, niet altijd even nauw wordt genomen.

5 Conclusies, beperkingen van het onderzoek en aanbevelingen

In dit onderzoek is geconstateerd dat de wijze waarop binnen accountantsorganisaties wordt omgegaan met het aanvaarden van controleopdrachten, maatschappelijke risico's met zich meebrengt. Door het aanvaarden van een controleopdracht tegen een niet toereikende controlevergoeding en een niet onafhankelijke prijsstelling, wordt het vertrouwen van het publiek in het (onafhankelijke) oordeel van de accountant op het spel gezet. Een belangrijke vraag die in dit onderzoek niet beantwoord kan worden is welke gevolgen het keuzegedrag bij het aanvaarden van een controleopdracht heeft voor het handelen tijdens de uitvoering van de controleopdracht.

In vervolgonderzoek kan hierop in worden gegaan.

Opgemerkt kan worden dat in dit onderzoek gebruik is gemaakt van data die verkregen zijn door middel van het aan accountants voorleggen van denkbeeldige beslissituaties. Hoewel het verkrijgen van toegang tot 'gevoelige' informatie erg lastig kan zijn (zie bijvoorbeeld Gendron, 2000), verdient het de voorkeur bij vervolgonderzoek gebruik te maken van 'echte praktijkdata' (bijvoorbeeld door het bestuderen van controledossiers).

De gebruikte data in dit onderzoek zijn verzameld in mei 2003. De onafhankelijkheidsregels die een onafhankelijke prijsstelling voorschrijven zijn ingevoerd per 1 januari 2003 (zie NIVRA, 2002a). Dit onderzoek kan daarom worden opgevat als een soort 'nulmeting'. Onder andere door de maatschappelijke discussie rondom het accountantsberoep, de toenemende belangstelling voor het professionele handelen van accountants, de (aanstaande) invoering van nieuwe wet- en regelgeving (bijvoorbeeld Wet Toezicht Accountantsorganisaties, ISQC1, ISA220 van de IFAC) en de aan-

staande invoering van onafhankelijk toezicht op accountantsorganisaties, kan het keuzegedrag binnen accountantsorganisaties zijn veranderd. In 2003 was geen sprake van onafhankelijk toezicht door bijvoorbeeld de AFM. Dit neemt niet weg dat de resultaten van dit onderzoek door de (aanstaande) toezichthouder als een signaal kunnen worden opgevat om alert te zijn op de mate waarin accountantsorganisaties onafhankelijk van mogelijk te leveren overige opdrachten hun prijs voor de controle bepalen.

Indien er de (maatschappelijk, politieke en/of professionele) wens is dat accountants geen controleopdrachten meer aanvaarden tegen een niet toereikende controlevergoeding, zou ervoor kunnen worden gekozen om nadere regels te stellen ten aanzien van de hoogte van de controlevergoeding. Echter, zowel voor het aanvaarden van controleopdrachten tegen een niet toereikende controlevergoeding als voor een niet onafhankelijke prijsstelling, geldt dat ook kan worden gekeken naar mogelijke 'prikkel' die leiden tot dit keuzegedrag. Zo kan in de eerste plaats worden nagedacht over de vraag of het gewenst is dat er een financiële band bestaat tussen de accountantsorganisatie en de gecontroleerde huishouding (zie Bindenga, 2002 en 2005). Ten tweede kunnen beloningssystemen tegen het licht worden gehouden. Van der Zee et al. (2005) tonen aan dat beloningsprikkel het aanvaarden van controleopdrachten beïnvloeden. Tevens geeft ruim 36% van de ondervraagde openbaar accountants in de eerder genoemde NIVRA-enquête (NIVRA, 2004) aan het niet eens te zijn met de stelling dat de kwaliteit van de controle wordt gestimuleerd door het beloningssysteem van het accountantskantoor waar zij werkzaam zijn. Kortom, een kritische blik op de wijze waarop het verwezenlijken van het publieke doel van de accountantscontrole is georganiseerd, blijft altijd wenselijk. ■

Literatuur

- Almelo, A. van (2005), prestatiebeloning en controleprijzen, in *De Accountant*, jg. 112, oktober, pp. 18-21.
- Bindenga, A (2005), Geen herstel zonder aanpak kernprobleem, in *De Accountant*, jg. 112, september, pp. 30-35.
- Bindenga, A (2002), Onafhankelijkheid in financiële zin, in *De Accountant*, jg. 109, oktober, pp. 38-41.
- Gendron, Y. (2000), Openness to context-based research: the gulf between the claims and actions of Big Six firms in the USA, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 13, no. 2, pp. 175-196.
- IFAC (2005), International Federation of Accountants, International Standard on Quality Control 1: "Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Historical Financial Information, and Other Assurance and Related Services Engagements", zie: www.ifac.org.
- IFAC (2005), International Federation of Accountants, International Standard on Auditing (ISA) 220, "Quality Control for Audits of Historical Financial Information", zie www.ifac.org.
- NIVRA (2002a), *Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de accountant*, Nederlands Instituut voor Registeraccountants en Nederlandse Orde van Accountant-administratieconsulenten, Amsterdam.
- NIVRA (2002b), *RA-gids 2002/2003*, Koninklijk NIVRA en Elsevier Bedrijfsinformatie, Amsterdam.
- NIVRA (2004), *Trends in accountancy*, Koninklijk NIVRA, Amsterdam.
- NIVRA (2005), *Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de accountant*, Nederlands Instituut voor Registeraccountants en Nederlandse Orde van Accountant-administratieconsulenten, Amsterdam.
- Schaik, F. van (2003), Een toereikende vergoeding voor de jaarrekeningcontrole, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, jg. 77, no. 6, juni, pp. 254-260.
- Schelleman, C. (2003), *The pricing and production of audit services*, Maastricht.
- Simunic, D.A. (1984), Auditing, consulting, and auditor independence, *Journal of Accounting Research*, vol. 22, no. 2 (Autumn), pp. 679-702.
- Veldhoen, M. (1991), *Een goed imago is het halve werk - internationalisering van de Nederlandse accountantsbranche*, Doctoraalscriptie, Instituut voor Ruimtelijke Organisatie TNO/Rijksuniversiteit Utrecht, Utrecht.
- Wooten, T.C. (2003), Research about audit quality, *The CPA Journal*, vol. 73, no. 1, pp. 48-51.
- Zee, T.G. van der, P. Mühlau en R.P.M. Wittek (2005), The effect of formal and informal governance structures on professional risk-taking: explaining client acceptance decisions of Dutch auditing firms, paper presented at the Annual Meeting of the American Sociological Association (ASA), Philadelphia, August 2005.

Noten

- 1 Zie ook het interview met Van der Zee in Van Almelo (2005).
- 2 In de onafhankelijkheidsvoorschriften staat om precies te zijn dat een accountant moet kunnen aantonen dat de vergoeding voor controleopdracht 'toereikend is om voldoende tijd en gekwalificeerd personeel vrij te maken voor de uit te voeren taak en om vaktechnische richtlijnen en kwaliteitswaarborgen in acht te nemen' (NIVRA 2002a, 2005). Ook in dit voorschrift wordt derhalve net als in dit onderzoek het begrip 'toereikend' gehanteerd. Dit begrip wordt echter in het voorschrift niet nader gedefinieerd (zie ook Van Schaik, 2003). Er kan dan ook niet worden gesteld dat het begrip in dit onderzoek en in de onafhankelijkheidsvoorschriften dezelfde inhoud kent. Om begripsverwarring te voorkomen wordt in de tekst gesteld dat volgens de onafhankelijkheidsvoorschriften de vergoeding voor de controle voldoende hoog moet zijn om voldoende tijd en gekwalificeerd personeel vrij te maken et cetera... Er wordt vanuit gegaan dat met 'voldoende hoog' de inhoud van het onafhankelijkheidsvoorschrift duidelijk genoeg naar voren komt.
- 3 De exacte selectiecriteria kunnen worden opgevraagd bij de auteurs.
- 4 Opgemerkt kan worden dat zo'n inschatting in de praktijk soms lastig kan zijn.
- 5 Het is gebruikelijk dat in het eerste jaar meer tijd wordt besteed. De controlerend accountant dient in het eerste jaar veel kennis van de te controleren huishouding te verzamelen.
- 6 Zie de paragrafen 5.2 tot en met 5.7 van 'Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de accountant' (NIVRA, 2002a).

-
- 7 Ook uit statistische analyses in het onderzoek van Van der Zee et al. (2005) (waarbij gebruik is gemaakt van de in dit artikel gehanteerde data) blijkt dat de toereikendheid van de vergoeding en overige opdrachten een significant verlagend c.q. verhogend effect hebben op de aanvaardingskans. Bij deze statistische (multilevel) analyses zijn tevens (controle)variabelen met betrekking tot de wijze van belonen, sanctioneren, organisatiecultuur, organisatieomvang en productiviteit binnen de organisatie in het model opgenomen.

Bijlage: Situatiebeschrijvingen

Hieronder wordt een situatie beschreven waarin Huishouding A centraal staat. Huishouding A overweegt, na vele jaren gebruik te hebben gemaakt van de diensten van een collega-accountant, van accountant te wisselen. Om deze reden heeft de huishouding een aantal accountantsorganisaties, waaronder de organisatie waar u werkzaam bent, benaderd. Huishouding A vraagt of uw organisatie bereid is jaarlijks de wettelijk verplichte accountantscontrole uit te voeren. De contacten met de huishouding lopen via daartoe bevoegde collega's van u.

Naar aanleiding van de beschreven situatie zullen u vragen worden gesteld. Hierin zal u worden verzocht aan te geven hoe groot, onder steeds verschillende condities, de kans is dat uw collega's besluiten dat de controleopdracht bij Huishouding A zal worden uitgevoerd door uw organisatie. Voordat de situatie wordt beschreven, volgen hierna eerst een aantal algemene aspecten die in de beschreven situatie van toepassing zijn en een tweetal algemene en inleidende vragen.

Algemene aspecten

- Uw organisatie onderhoudt op dit moment geen relatie met Huishouding A.
- Huishouding A opereert in een branche waar uw organisatie ervaring en meer cliënten heeft.
- De factoren die bij Huishouding A het interne controlerisico en inherente risico bepalen, worden door uw collega's ingeschat als gemiddeld voor de branche.
- Financiële indicatoren zoals rentabiliteit, liquiditeit en solvabiliteit kunnen bij Huishouding A worden aangemerkt als gemiddeld voor de branche.
- Van de vorige accountant van Huishouding A is bekend dat er geen (noemenswaardige) bijzonderheden zijn die van belang zijn voor de uitvoering van de controle.
- Op basis van de informatie die uw organisatie hiervoor noodzakelijk acht, maken uw collega's een begroting van de tijd die nodig zal zijn om de controle bij Huishouding A geheel volgens de algemeen aanvaarde richtlijnen voor de accountantscontrole uit te voeren.
- De benodigde tijd voor het uitvoeren van de controle kan worden omgerekend naar een geldbedrag. Hiervoor dient men het aantal te besteden uren te vermenigvuldigen met de uurtarieven die uw organisatie voor de dienstverlening aan cliënten rekent.
- Aangezien de controleopdracht in principe voor een periode van drie jaren kan worden verkregen wordt de begroting gemaakt voor de komende drie jaren.

Vragen

- Vult u s.v.p. een branche in waarmee u, in de uitvoering van uw werkzaamheden als accountant voor uw organisatie, bekend bent:

Beantwoord s.v.p. onderstaande vragen. Deels door het aankruisen van het juiste antwoord.

- In welke van de onderstaande categorieën is de door u hierboven ingevulde branche het beste in te delen?

- ☐ Profit
- ☐ Non-profit
- ☐ Semi-overheid
- ☐ Overheid

Ga er hierna vanuit dat de hierna beschreven Huishouding A opereert in de door u hierboven aangegeven branche.Situatiebeschrijving: Huishouding A

Uitgaande van de uurtarieven die uw organisatie voor de dienstverlening aan cliënten rekent, begroten uw collega's voor de komende drie jaren de tijd die zal moeten worden besteed om de controle bij Huishouding A geheel volgens de algemeen aanvaarde richtlijnen voor de accountantscontrole uit te voeren. Omgerekend naar een geldbedrag staat de begrote tijd binnen uw organisatie gelijk aan gemiddeld EUR 25.000 per jaar (aantal uren x uurtarief). Hierbij is rekening gehouden met het feit dat in het eerste jaar meer tijd zal moeten worden besteed dan in het tweede en derde jaar.

In de begroting hebben uw collega's de omstandigheden en voorwaarden aangegeven waaronder de controle kan worden uitgevoerd binnen de begrote tijd. Deze voorwaarden en omstandigheden zijn onder andere in overleg met de leiding van Huishouding A en op basis van informatie die uw organisatie hiervoor noodzakelijk acht vastgesteld.

Op basis van besprekingen met de leiding van Huishouding A en de concurrentie van andere accountants (waaronder de vorige accountant van Huishouding A) concluderen uw collega's dat er een maximaal te declareren bedrag is voor de controleopdracht, wil uw organisatie het komende jaar de controleopdracht toegewezen krijgen. Bij dit maximaal te declareren bedrag is rekening gehouden met de omstandigheden en voorwaarden die uw collega's hebben meegenomen in hun begroting. Indien uw organisatie aangeeft dat zij de opdracht uit wil voeren tegen dit maximaal te declareren bedrag zal uw organisatie, volgens uw collega's, zeker de controleopdracht toegewezen krijgen. Indien uw organisatie aan zal geven dat voor de accountantscontrole een hoger bedrag dan dit maximaal te declareren bedrag wordt gerekend, gaat de controleopdracht naar de inschatting van uw collega's zeker naar een andere accountant.

Huishouding A wil de komende drie jaren gebruikmaken van de diensten van dezelfde accountant. Huishouding A zal daarom voor de twee jaren die volgen op het komende jaar de accountant die het komende jaar de controleopdracht krijgt toegewezen, jaarlijks vragen om een kostenindicatie. Indien deze indicatie niet hoger is dan het gedeclareerde bedrag in het eerste jaar zal de controleopdracht doorlopen. Indien deze indicatie echter hoger is dan het gedeclareerde bedrag in het eerste jaar zal Huishouding A naar de inschatting van uw collega's opnieuw van accountant willen wisselen.

Samenvattend: Uw collega's concluderen dat uw organisatie de komende drie jaren de controleopdracht bij Huishouding A toegewezen krijgt indien deze jaarlijks wordt uitgevoerd tegen een bepaald maximaal te declareren bedrag. Om de controleopdracht geheel volgens de algemeen aanvaarde richtlijnen voor de accountantscontrole uit te voeren, zal de komende drie jaren (uitgaande van de uurtarieven die uw organisatie voor de dienstverlening aan cliënten rekent) gemiddeld EUR 25.000 (uren x tarief) aan tijd moeten worden besteed.

Vragen

Beantwoord s.v.p. onderstaande vragen door op de stippellijn een kans (in procenten) aan te geven.

Stel dat Huishouding A uw organisatie, naast de controleopdracht, geen overige opdrachten zal verlenen. Hoe hoog schat u de kans in dat onder de hiervoor beschreven condities uw collega's besluiten dat uw organisatie de komende drie jaren de accountantscontrole bij Huishouding A uit wil voeren indien het jaarlijks maximaal te declareren bedrag voor de controle...

- ...EUR 22.500 bedraagt?% (Vul s.v.p. een percentage in. Min. 0% en max. 100%)
- ...EUR 25.000 bedraagt?% (Vul s.v.p. een percentage in. Min. 0% en max. 100%)
- ...EUR 20.000 bedraagt?% (Vul s.v.p. een percentage in. Min. 0% en max. 100%)

Vervolg situatiebeschrijving Huishouding A

Uit de besprekingen met de leiding van Huishouding A blijkt volgens uw collega's dat de accountantsorganisatie die de accountantscontrole uitvoert wel overige opdrachten zullen worden verleend door Huishouding A. Het betreft opdrachten die gezien de kennis van zaken die uw organisatie voor handen heeft goed kunnen worden uitgevoerd door uw organisatie. De opdrachten zijn ongeveer gelijk verdeeld over alle disciplines en specialismen die binnen uw organisatie verenigd zijn. Gezien de aard van de overige opdrachten zal in geen geval sprake zijn van een niet toegestane combinatie van controle en overige werkzaamheden zoals besproken in de nieuwe regelgeving met betrekking tot de onafhankelijkheid van accountants die per 1 januari 2003 van kracht is (paragraaf 5.2 tot en met 5.7 van 'Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de accountant').

Volgens uw collega's kan, uitgaande van de uurtarieven die binnen uw organisatie worden gehanteerd, alle tijd die wordt besteed om de overige opdrachten op een goede en algemeen aanvaarde wijze uit te voeren, ruimschoots worden gedeclareerd.

Door het uitvoeren van verschillende opdrachten voor dezelfde huishouding kan er een overlapping zijn van voor de uitvoering van de opdrachten benodigde kennis van de huishouding. Bij de begroting van tijd van zowel de controleopdracht als de overige opdrachten is geen rekening gehouden met een eventuele overlapping van kennis van de huishouding tussen enerzijds de controleopdracht en anderzijds de overige opdrachten.

Vragen

Beantwoord s.v.p. onderstaande vragen door op de stippellijn een kans (in procenten) aan te geven.

Stel dat gemiddeld EUR 14.000 per jaar kan worden gedeclareerd voor de overige opdrachten. Hoe hoog schat u de kans in dat onder de hiervoor beschreven condities uw collega's besluiten dat uw organisatie de komende drie jaren de accountantscontrole bij Huishouding A uit wil voeren indien het jaarlijks maximaal te declareren bedrag voor de controle...

- ...EUR 22.500 bedraagt?% (Vul s.v.p. een percentage in. Min. 0% en max. 100%)
- ...EUR 25.000 bedraagt?% (Vul s.v.p. een percentage in. Min. 0% en max. 100%)
- ...EUR 20.000 bedraagt?% (Vul s.v.p. een percentage in. Min. 0% en max. 100%)

Stel dat gemiddeld EUR 28.000 per jaar kan worden gedeclareerd voor de overige opdrachten. Hoe hoog schat u de kans in dat onder de hiervoor beschreven condities uw collega's besluiten dat uw organisatie de komende drie jaren de accountantscontrole bij Huishouding A uit wil voeren indien het jaarlijks maximaal te declareren bedrag voor de controle...

- ...EUR 22.500 bedraagt?% (Vul s.v.p. een percentage in. Min. 0% en max. 100%)
- ...EUR 25.000 bedraagt?% (Vul s.v.p. een percentage in. Min. 0% en max. 100%)
- ...EUR 20.000 bedraagt?% (Vul s.v.p. een percentage in. Min. 0% en max. 100%)