

Proces van selectie van nieuwe accountant leidt tot lagere kwaliteit accountantscontrole

John Tros

SAMENVATTING Onder invloed van nieuwe wetgeving op het accountantsberoep¹, geïnitieerd door Plasterk, Irrgang en Braakhuis (Tweede Kamer, 2012a) en Van Vliet (Tweede Kamer, 2012b), zullen Organisaties van Openbaar Belang (OOBs²) regelmatig een nieuwe accountant dienen te selecteren en te contracteren. Hiertoe wordt door de OOBs gebruik gemaakt van professionele selectieprocessen/inkoopprocessen. Uit een onderzoek van de selectieprocessen van de nieuwe accountant, zoals gehanteerd door OOBs, blijkt dat interne stakeholders vanuit een bedrijf, zoals de CFO en de Internal Audit Department, leidend zijn in het selectieproces en dat externe stakeholders zoals Aandeelhouders of leden van het Auditcomité beperkt en/of niet op de juiste manier betrokken zijn. Ook blijkt dat de kwaliteit van de audit voor bedrijven moeilijk objectief is vast te stellen, wat tot gevolg heeft dat kosten het belangrijkste selectiecriteria wordt gedurende het selectieproces. Om deze verlaagde kosten te bereiken wordt door de interne stakeholders onder andere gestuurd op het beperken van de omvang van de scope van de accountantscontrole. Tevens blijkt dat OOBs selectiecriteria gebruiken gedurende het selectieproces die de gepercipieerde onafhankelijkheid van de accountant kunnen aantasten. Uiteindelijk heeft dit allemaal een impact op de kwaliteit van accountantscontrole die een Aandeelhouder ontvangt.

RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK Sinds de invoering van de nieuwe wetgeving hebben veel OOBs onder druk van de nieuwe wetgeving al een nieuwe accountant geselecteerd. Het is daarom bijzonder relevant om te onderzoeken of deze selectieprocessen er uiteindelijk voor gezorgd hebben, zoals beoogd door de wetgeving, dat zowel de onafhankelijkheid van de accountant als de kwaliteit van accountantscontrole verhoogd is.

1 Inleiding, achtergrond, aanleiding en onderzoeksdoelstelling

Het doel van het promotieonderzoek was om kennis en inzicht te krijgen in de manier waarop de diensten van de accountant worden geselecteerd door beursge-

noteerde OOBs in Nederland en hoe deze selectieprocessen, volgens de betrokken partijen in het selectieproces, de gepercipieerde onafhankelijkheid van de accountant en de gepercipieerde kwaliteit van de accountantscontrole beïnvloeden.

Een accountant voert een door de wet bepaalde controle, een financiële audit of accountantscontrole, uit op de financiële verantwoording van een organisatie. Het doel van deze accountantscontrole is om verschillende belanghebbenden en gebruikers van deze financiële cijfers, zoals huidige en toekomstige aandeelhouders, medewerkers, schuldeisers of investeerders, zekerheid te verschaffen over de betrouwbaarheid van de gepubliceerde financiële informatie (de jaarrekening).

Een voormalig werkgever van mij werd gevraagd om te participeren in een accountantscontroletoelander. Mijn werkgever was de zittende accountant van deze klant en had dus een kennisvoorsprong wat onder andere inhield dat hij inzage had in de activiteiten die uitgevoerd dienden te worden met betrekking tot de financiële audit. De klant had echter een Request For Proposal (RFP) uitgebracht waarin een smallere scope van de accountantscontrole opgenomen was dan de scope die op dat moment toegepast werd.

Op basis van deze smallere scope werd de verschillende accountants gevraagd door de klant om een offerte in te dienen. Elke accountant diende de geoffreerde uren en tarieven uit te splitsen naar de verschillende business units van de klant.

Op een gegeven moment werd ik, met de verantwoordelijke partner, uitgenodigd voor een presentatie door de inkoper van de klant. In het bijzijn van de CFO legde de inkoper de volgende sheet aan ons voor (zie figuur 1).

Op basis van de aanbiedingen van de accountants had de inkoper een targetprijs berekend. Deze targetprijs

Figuur 1 Voorbeeld van de sheet die gepresenteerd werd door de inkoper van de klant

	Business Unit A		Business Unit B		Business Unit C		Totaal		
	#Uren	Gemiddeld tarief	#Uren	Gemiddeld tarief	#Uren	Gemiddeld tarief	Totaal Free	#Uren	Gemiddeld tarief
Externe accountant A	750	EUR 160,00	600	EUR 180,00	250	EUR 160,00	EUR 268.000	1600	EUR 167,50
Externe accountant B	700	EUR 140,00	450	EUR 170,00	300	EUR 180,00	EUR 228.500	1450	EUR 157,59
Externe accountant C	800	EUR 155,00	700	EUR 160,00	325	EUR 160,00	EUR 288.000	1825	EUR 157,81
Externe accountant D	625	EUR 160,00	700	EUR 170,00	280	EUR 140,00	EUR 258.200	1605	EUR 160,87
Target prijs	625	EUR 140,00	450	EUR 160,00	250	EUR 140,00	EUR 194.500	1325	EUR 146,79
	Het laagste aanbod in uren of gemiddeld tarief aangeboden door de accountants								

was gebaseerd op de laagste uurtarieven en het laagste aantal benodigde uren zoals geoffreerd door de accountants. Uiteindelijk werd door de inkoper aangegeven dat de accountant die de targetprijs en het aantal uren accepteerde de opdracht voor de financiële audit zou krijgen.

Ik had geleerd dat het aantal uren dat benodigd is voor het uitvoeren van een externe financiële audit van invloed is op de kwaliteit van de accountantscontrole. In dit geval leek het alsof de desbetreffende klant, door het verlagen van de scope van de accountantscontrole en het aantal uren, indirect vroeg om de kwaliteit van de accountantscontrole te verlagen.

Ik herkende de inkoopmethodiek zoals gebruikt door de desbetreffende klant vanuit inkoopprocessen voor IT, Schoonmaak en Catering. Ik had, als voormalig inkoper van deze diensten, geleerd dat het minimaliseren van de prijs en de reikwijdte (scope) van de verschillende diensten vaak leidt tot een lagere kwaliteit van dezelfde diensten die eerder door de klant ontvangen werden. Hetgeen in lijn was met de bevindingen van Reijniers & Ledder, (2011).

Daarnaast werd in 2013 de initiatiefwet ‘De accountancy na de crisis’ van Plasterk, Irrgang en Braakhuis (Tweede Kamer, 2012a) en Van Vliet (Tweede Kamer, 2012b) aangenomen. Het doel van deze initiatiefwet is om zowel de kwaliteit van de accountantscontrole als de onafhankelijkheid van de accountant te versterken. Daartoe zullen OOBs gedwongen worden om hun accountant ten minste om de acht³ jaar te wisselen⁴. Ook zegt de inmiddels aangenomen wet dat het niet meer is toegestaan om niet-auditdiensten, waaronder fiscale diensten en adviesdiensten, te ontvangen van de zittende accountant.

Uit een analyse van jaarverslagen van de Nederlandse beursgenoteerde ondernemingen⁵, die op 31 december 2012 genoteerd waren aan de AEX, AMX en ASX, blijkt dat minimaal 61 Nederlandse beursgenoteerde⁶ OOBs tussen 1 januari 2013 en 1 januari 2016 voor het eerst sinds acht jaren van accountant dienen te veran-

deren. Vanuit bovenstaande ontwikkelingen is de doelstelling van dit onderzoek om kennis van en inzicht te krijgen in de manier waarop de diensten van de externe accountant worden geselecteerd door beursgenoteerde OOBs in Nederland en hoe deze selectieprocessen, volgens de betrokken partijen in het selectieproces, de gepercipieerde onafhankelijkheid van de accountant en de gepercipieerde kwaliteit van de accountantscontrole beïnvloeden.

Op basis van deze doelstelling beschrijft hoofdstuk 2 van dit artikel de context van de externe accountant, de kwaliteit van de accountantscontrole en onafhankelijkheid van de externe accountant en de twee theorieën die gebruikt zijn om dit onderzoek uit te voeren: de principal-agent-theorie en de inkooptheorie. Hoofdstuk 3 van dit artikel beschrijft de onderzoeksopzet, onderzoeksvragen en het conceptuele model dat gebruikt is gedurende het onderzoek. Hoofdstuk 4 beschrijft de antwoorden van de interviews en hoofdstuk 5 de conclusies van het onderzoek. Uiteindelijk beschrijft hoofdstuk 6 de praktische en theoretische implicaties van het onderzoek.

2 Theoretisch onderzoek

Uit de doelstelling van dit onderzoek blijkt al dat een aantal zaken zoals “de diensten van de externe accountant”, “de inkooptheorie die van toepassing is op de diensten van de externe accountant” en de manier waarop “onafhankelijkheid van de accountant en de kwaliteit van de accountantscontrole beïnvloed worden” gecombineerd dienen te worden om het onderzoek vorm te geven.

Ook bleek uit de voorbereidende analyse dat er tussen 2008 en 2012 al een aantal OOBs van accountant waren gewisseld. Deze OOBs hadden RFPs in de markt gezet en de inzage in deze RFPs, zoals welke selectiecriteria zouden gebruikt kunnen worden en wie zijn betrokken bij het selectieproces, zouden mogelijk van additionele waarde zijn bij de opzet van het feitelijke onderzoek.

Derhalve bestond de theoretische analyse van het onderzoek uit de volgende onderdelen:

- de context (b.v. services, opdrachtgevers, wetgeving) van de accountant en dienstverlening van de accountant (paragraaf 2.1);
- de RFPs (b.v. de selectiecriteria en de betrokkenen) die OOBs tussen 2008 en 2012 gebruikt hebben om een accountant te selecteren (paragraaf 2.4);
- de factoren die de kwaliteit van de accountantscontrole en onafhankelijkheid van de accountant bepalen (paragraaf 2.2);
- de inkooptheorie die gerelateerd is aan de inkoop van accountancydiensten (paragraaf 2.3).

2.1 De context van de accountant

Om een selectieproces (zie paragraaf 2.3) goed te kunnen doorlopen is het van belang, conform Reijniers, Gaspersz, Marijnen en Roddeman (2009), dat de betrokkenen bij het selectieproces een eenduidige visie hebben omtrent hetgeen de organisatie en de stakeholders willen bereiken met de dienst/het product, in dit geval de accountantscontrole, die ingekocht wordt. De literatuurstudie diende dan ook in eerste instantie antwoord te geven op de vraag of er verschillende stakeholders betrokken zijn in het selectieproces en/of deze stakeholders allemaal dezelfde perceptie hebben betreffende de dienst die door de accountant geleverd wordt.

Uit de theoretische analyse blijkt dat volgens de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta), de aandeelhouders van een bedrijf het recht hebben dat de financiële gegevens van een bedrijf gecontroleerd worden door een onafhankelijke accountant. Als zodanig is de Aandeelhouder dan ook de formele opdrachtgever van de accountant en wordt de Raad van Commissarissen (RvC) of het Auditcomité gezien als de gedelegeerd opdrachtgever van de accountant (zoals weergegeven in figuur 2). Op basis van deze bevinding zou je dan ook verwachten dat de Aandeelhouder en/of Raad van Commissarissen of het Auditcomité leidend zijn in het selectieproces van de accountant.

Echter uit een analyse van RFPs (zie paragraaf 2.4) blijkt dat andere stakeholders, naast de Aandeelhou-

der en/of Raad van Commissarissen (RvC) of het Auditcomité een rol spelen in de contractering en opdrachtformulering van de accountant.

Ook blijkt uit een onderzoek van Porter (1993) in Nieuw-Zeeland dat, alhoewel de diensten van de accountant voorgeschreven worden door de wet, verschillende stakeholders andere verwachtingen hebben ten aanzien van de diensten die de accountant levert.

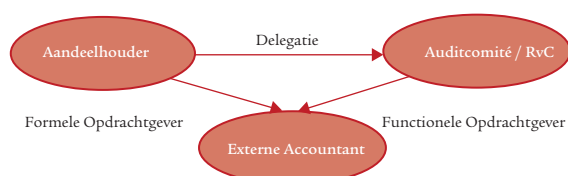
Tevens blijkt dat de accountant in Nederland, naast de wettelijk verplichte functie, ook een 'natuurlijke' adviesfunctie heeft (Frielink & De Heer, 1985). Deze adviesfunctie heeft betrekking op het verstrekken van advies over een breed scala van onderwerpen, zoals het risicobeleid, de boekhouding en de efficiëntie van het bedrijf. Ook wordt verwacht dat de accountant andere zaken die gedurende het uitvoeren van de opdracht naar boven komen meeneemt in het advies. De ontvangers van deze 'natuurlijke' adviezen zijn onder andere de Raad van Bestuur, de RvC en het Auditcomité. Gebleken is dat niet ieder gremium dezelfde diensten ontvangt van de accountant.

Uit een analyse van de externe auditmarkt bleek dat deze kan worden gekarakteriseerd als een oligopolie met vier externe audit firms⁷ die de markt domineren. Door de nieuwe initiatiefwet zal de keuze van OOBs, indien zij gebruik willen blijven maken van één van de grote accountants, beperkt worden tot twee of drie partijen⁸.

Op basis van het eerste deel van de theoretische analyse kan geconcludeerd worden dat de verschillende betrokkenen in het selectieproces verschillende verwachtingen en doelstellingen kunnen hebben ten aanzien van de dienstverlening van de externe accountant. Ook blijkt dat er mogelijk discussies spelen omtrent de werkelijke opdrachtgever van de accountant. Als dit het geval zou zijn in Nederland dan zou dit het selectieproces en de uitkomsten van dit proces kunnen beïnvloeden. Jones, Felps & Bigley (2007) hebben namelijk al eerder geconcludeerd dat verschillende doelstellingen van de stakeholders de besluitvorming zullen beïnvloeden.

Tot slot blijkt dat de nieuwe wetgeving de markt van beschikbare accountants verder kan beperken en de vraag blijft dan staan of een marktbeperking invloed heeft op het selectieproces en de uitkomsten van het selectieproces.

Figuur 2 Relatie tussen Aandeelhouder, Raad van Commissarissen en het Auditcomité en de externe financiële accountant



2.2 De kwaliteit van de accountantscontrole en onafhankelijkheid van de accountant

Om te analyseren of een selectieproces impact heeft op de kwaliteit van de accountantscontrole en de onafhankelijkheid van een accountant dient er eerst bepaald te worden wat de maatstaven zijn die zowel kwaliteit als onafhankelijkheid bepalen. Derhalve focust

de literatuurstudie zich in deze paragraaf op de maatstaven die de kwaliteit van de accountantscontrole en de onafhankelijkheid van de accountant bepalen.

Volgens Breesch, De Muylder, Branson en Hardies (2013) wordt de definitie van kwaliteit van de accountantscontrole van DeAngelo (1981) het meest gebruikt in academische literatuur. DeAngelo (1981) definieert de kwaliteit van de accountantscontrole als 'de kans dat een accountant een fout in de financiële rapportage van een klant ontdekt en dat de accountant de ontdekte fout ook rapporteert'.

Uit deze definitie blijkt dat, volgens DeAngelo (1981), de kwaliteit van de accountantscontrole en de onafhankelijkheid van de accountant twee afzonderlijke kenmerken zijn die sterk met elkaar verbonden zijn. Daarom worden deze kenmerken beide meegenomen in dit onderzoek.

Uit de analyse is gebleken dat er een aantal directe maatstaven zijn om de kwaliteit van de accountantscontrole te meten, zoals het aantal faillissementen (Geiger & Raghunandan, 2002), kwaliteitscontrolebeoordelingen (Deis & Giroux, 1992), bureaubeoordelingen (O'Keefe & Westort, 1992) en SEC-handhavingen (Dechow, Sloan & Sweeney, 1996).

Echter, volgens Vanstraelen (2000) en Wooten (2003) is het praktisch onmogelijk om deze directe maatstaven te meten en te observeren. Daarom dienen, volgens Tagesson, Sjödaahl, Collin, Olsson en Svensson (2006), verschillende maatstaven in aanmerking genomen te worden om de kwaliteit van de accountantscontrole te observeren.

Als gevolg hiervan gebruiken researchers (DeAngelo, 1981; Simunic, 1980; Breesch et al., 2013; Deis & Giroux, 1996; Meyers, Meyers & Omer, 2003; Carcello & Neal, 2000, 2003; Francis, 2004; Mautz & Sharaf, 1961; Nelson, 2009) indirecte maatstaven om de kwaliteit van de accountantscontrole te meten. Hierbij wordt onder andere gekeken naar 'de grootte van het accountantskantoor', 'de accountantskosten', 'het aantal uren dienstverlening van de accountant', 'onafhankelijkheid en expertise van de leden van het auditcomité', 'industrie-expertise', 'de duur van de auditrelatie' en 'de professioneel kritische houding van de accountant'.

Ook is gebleken, volgens de Nadere Voorschriften Onafhankelijkheid (NVO, 2006)⁹, dat een accountant ten eerste onafhankelijk is wanneer hij of zij de mogelijkheid heeft om onafhankelijk beslissingen te nemen. Ten tweede moet een accountant ook in schijn onafhankelijk te zijn.

Uit verschillende onderzoeken (DeAngelo, 1981; Dart, 2011; Hollingsworth & Li, 2012) blijkt dat de gepercipieerde onafhankelijkheid van de accountant aangestast wordt door de levering van niet-auditdiensten en de daaraan verbonden honoraria. De nieuwe wetgeving in Nederland zorgt ervoor dat de accountant, conform Plasterk, Irrgang en Braakhuis (Tweede Kamer, 2012a)

en Van Vliet (Tweede Kamer, 2012b), geen niet-auditdiensten meer mag leveren.

Uit een analyse van de maatstaven blijkt dat het niet eenvoudig is om de kwaliteit van de accountantscontrole te meten. Wel blijkt dat een aantal van de indirecte maatstaven, zoals 'onafhankelijkheid en expertise van de leden van het auditcomité' of 'de duur van de auditrelatie' niet beïnvloed kunnen worden door een selectieproces en/of leverancier van de auditdiensten¹⁰. Daarom zal getoetst worden of de selectiecriteria die gebruikt worden door de stakeholders in het selectieproces gekoppeld kunnen worden aan de overige indirecte maatstaven, die wel beïnvloed kunnen worden door een inkoopproces, om de kwaliteit van de accountantscontrole te meten.

Ook blijkt dat de nieuwe wetgeving in Nederland ervoor zorgt dat de accountant geen niet-auditdiensten meer mag leveren. Derhalve is de bedreiging op de gepercipieerde onafhankelijkheid van de accountant als zodanig niet langer van toepassing op de Nederlandse situatie. Daarom wordt getoetst of er andere onderdelen van het selectieproces van invloed kunnen zijn op de gepercipieerde onafhankelijkheid van de accountant.

2.3 De inkooptheorie

Om te bepalen welk selectieproces gebruikt wordt om een accountant te selecteren wordt eerst de inkooptheorie met betrekking tot de inkoop van diensten geanalyseerd om zo te begrijpen welk selectieproces OOBs gebruiken om een accountantscontrole in te kopen. Uit de theorie blijkt dat verschillende onderzoekers (o.a. West, 1997; Day & Barksdale, 2003; Van der Valk & Rozemeijer, 2009) suggereren dat een sequentieel inkoopproces, vergelijkbaar met het selectieproces dat gebruikt wordt voor de aanschaf van goederen, het best gebruikt kan worden voor het inkopen van diensten, zoals de diensten van de accountant (zie figuur 3).

Tegelijkertijd blijkt dat prestatie-inkoop-gerelateerde selectieprocessen, steeds populairder worden in Nederland omdat zij de mogelijkheid bieden om te focussen op de kwaliteit van de leverancier. Prestatie-inkoop-gerelateerde selectieprocessen zijn inkoopprocessen die leveranciers uitdagen om zowel innovatief te zijn als manieren te vinden om de gevraagde dienstverlening via een kosteneffectieve manier te leveren (GAO, 2002).

Figuur 3 Sequentieel inkoopproces zoals ontwikkeld door Reijniers, Gaspersz, Marijnen en Roddeman (2009)



In Nederland heeft Best Value Procurement (BVP), een prestatie-inkoop-gerelateerd selectieproces, de afgelopen jaren aan populariteit gewonnen (Witteveen en Van de Rijt, 2013). Echter Witteveen en Van de Rijt (2013) concluderen dat BVP voornamelijk gebruikt wordt in de publieke sector, bij bouwprojecten en bij ICT-projecten.

Wel blijkt uit de analyse van de inkooptheorie dat volgens Causholli, Knechel, Lin en Sappington (2012) de diensten van de accountant gezien kunnen worden als een 'credence good'. Dit omdat de kopers te weinig informatie hebben om de kwaliteit te kunnen bepalen en als gevolg hiervan zullen kopers volgens Causholli et al. (2012) waarschijnlijk kiezen voor de meest efficiënte accountant (in casu de goedkoopste). Dit omdat de prijs het enige criterium is dat objectief gemeten kan worden.

Ook blijkt uit de analyse van de inkooptheorie dat er nog geen onderzoek is gedaan naar de selectiecriteria die gebruikt worden in een situatie waarin bedrijven verplicht zijn om te wisselen van accountant.

Tot slot blijkt uit de analyse van de inkooptheorie dat de diensten van de accountant niet passen binnen het koper-verkoper-interactiemodel van Wynstra, Axelsson en Van der Valk (2006). Wynstra et al. (2006) hebben namelijk vier vormen van diensten "business services", zoals weergegeven in figuur 4, gedefinieerd. Elk van deze "business services" kan gekoppeld worden aan het eindproduct van de inkopende onderneming zelf. Volgens Wynstra et al. (2006) vergt elk soort "business service" vanwege deze relatie dan ook een andere interactie tussen de koper en de verkoper.

[Dat de dienstverlening van de accountant niet past binnen het interactiemodel van Wynstra et al. (2006) wordt voornamelijk veroorzaakt door het feit dat de aandeelhouder de belangrijkste klant is van de accountantscontrole. De aandeelhouder als klant komt ech-

ter niet overeen met de definitie zoals gebruikt door Wynstra et al. (2006) die het model gebaseerd heeft op een eindklant, een klant die diensten of producten koopt van de onderneming.

Op basis van de analyse van de inkooptheorie kan geconcludeerd worden dat er nog weinig onderzoek is uitgevoerd naar het inkopen van accountantscontrole en de manier waarop een accountant, in een situatie van verplichte roulatie, geselecteerd wordt. Ook blijkt uit het theoretisch onderzoek dat de stakeholders in het selectieproces mogelijk niet weten hoe zij de kwaliteit van de accountantscontrole moeten meten en dat er een focus ligt op het krijgen van de laagste prijs. Tevens lijkt het erop dat het koper-verkoper-interactiemodel aangepast dient te worden, omdat de accountantscontrole op dit moment niet past in het model.

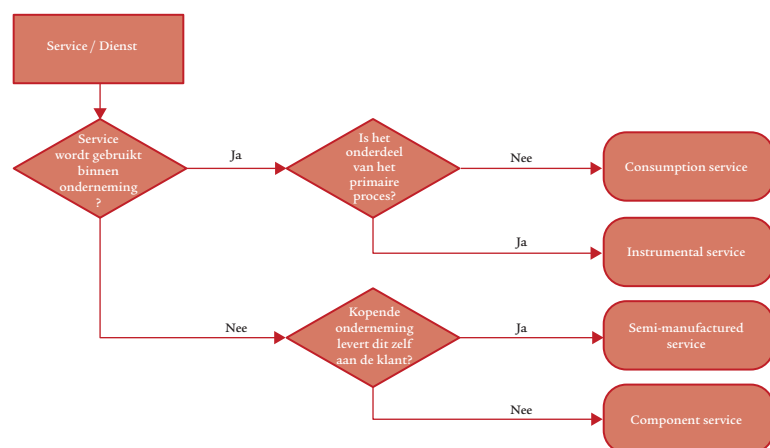
2.4 RFPs die eerder door OOBs gebruikt zijn

In het verleden, tussen 1 januari 2008 en 31 december 2012, zijn er al eerder OOBs van accountant gewisseld. Een aantal van deze OOBs heeft RFPs in de markt gezet en een inzage in de stakeholders betrokken bij deze RFPs en de selectiecriteria die gebruikt zijn door deze OOBs zou, ondanks dat deze RFPs plaatsvonden in een tijdgewricht waarbij een andere situatie gold¹¹, additionele informatie kunnen leveren ten aanzien van de opzet van het onderzoek.

Uit een onderzoek van de jaarverslagen van beursgenoteerde entiteiten (AEX, AMX en ASX) over de jaren 2008, 2010 en 2012 bleek dat negen OOBs¹² gedurende de periode 1 januari 2008 tot en met 31 december 2012 van accountant gewisseld zijn.

Van deze negen OOBs, werden de zeven¹³ RFPs verzameld. Uit de analyse van de RFP's bleek dat de volgende stakeholders genoemd worden met als gevolg dat

Figuur 4 Schema om te bepalen wat voor business service een dienst is (Bron: Van der Valk, 2007, p. 216)



Tabel 1 Overzicht van de betrokkenen genoemd in de RFPs gebruikt door OOBs

Stakeholders benoemd in de RFP	Aantal keren dat de stakeholder benoemd is
CFO	7
Auditcomité	5
CEO	5
RvC	4
Finance Afdeling	3
Internal Audit	3
Procurement	2
Controller	1
Risk Afdeling	1
Aandeelhouder	1
Reporting & Consolidation	1

aangenomen kan worden dat de volgende stakeholders een belangrijke rol spelen in het selectieproces van de accountant (zie tabel 1).

Uit tabel 1 blijkt dat de CFO en Auditcomité, CEO, Supervisory Board en de Finance Department het meest genoemd worden als stakeholder in de RFPs. Echter het Auditcomité valt onder de RvC terwijl de Finance Department, de Controller, de Risk afdeling en de Reporting & Consolidatie-afdeling allemaal vallen onder de span of control van de CFO. Derhalve kunnen de top 6 unieke stakeholders in het selectieproces als volgt gedefinieerd worden:

- CFO/Finance Department;
- Audit Committee/Supervisory Board;
- CEO;
- Internal Audit Department;
- Procurement;
- Shareholders.

Ook werd gekeken naar de selectiecriteria die door de OOBs gebruikt werden in het selectieproces van de externe financiële accountant. Het resultaat van deze analyse is weergegeven in tabel 2.

Uit tabel 2 blijkt dat de selectiecriteria die gebruikt worden door deze zeven OOBs de indirecte maatstaven van de kwaliteit van een accountantscontrole (zie paragraaf 2.2) redelijk afdekken waarbij wel de vraag blijft openstaan of dit een bewuste keuze is of niet?

3 Opzet van het onderzoek

Omdat het onderzoek tracht te achterhalen het 'hoe' en 'waarom' van een selectieproces dat gebruikt wordt door Nederlandse beursgenoteerde OOBs is er gekozen voor een kwalitatieve onderzoeksmethode. Dit is in lijn met de bevindingen van Denzin en Lincoln (2005) die beweren dat een diepgaand begrip van het 'hoe' en 'waarom' het best kan worden verkregen met behulp van een kwalitatieve onderzoeksmethode.

Op basis van de doelstelling van het onderzoek en de bevindingen uit de theoretische analyse, zijn de volgende researchvragen opgesteld:

1. Welke diensten worden in het selectieproces geleverd door de accountant?
2. Wie zijn de klanten van diensten van de accountant?
3. Welke stakeholders zijn betrokken bij het selectieproces van de accountant en wat zijn de doelstellingen van deze stakeholders?
4. Hoe worden, in lijn met de inkooptheorieën omtrent "leverrisico" en "impact op winst", zowel de dienstverlening als de markt van de accountant geclassificeerd?
5. Wat voor selectieproces wordt gebruikt om een accountant te kiezen (zoals geschetst in figuur 3)?
6. Welke rollen vervullen de betrokkenen in het selectieproces van de accountant?

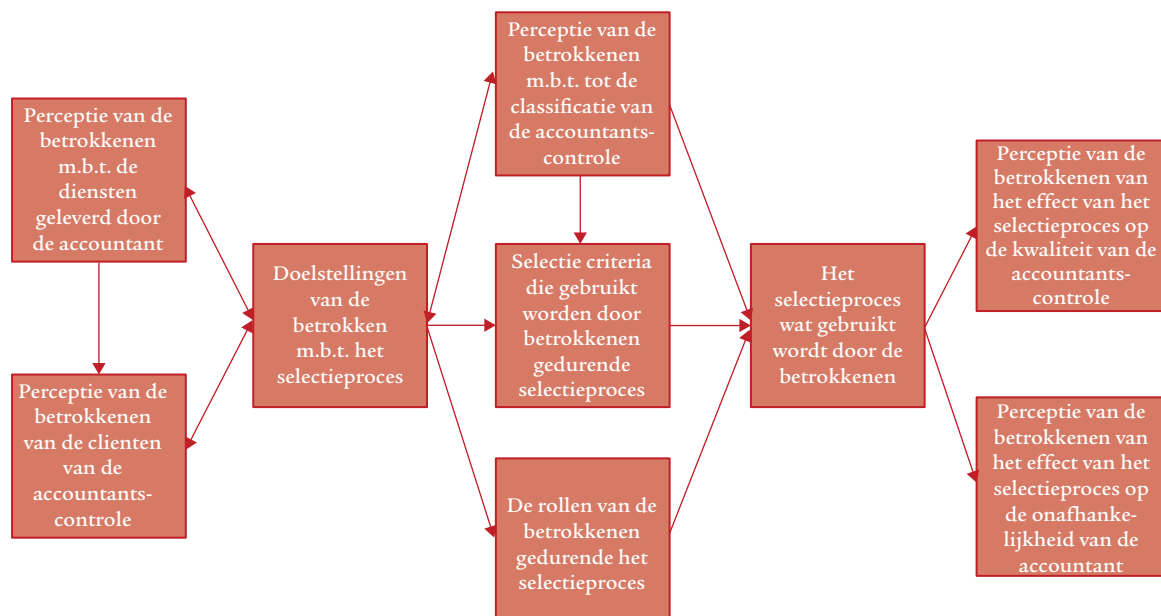
Tabel 2 Selectiecriteria genoemd door Nederlandse OOBs in RFPs

Prijs
Kwaliteit van het aangeboden team
Aanpak van de accountantscontrole
Reputatie
Relevante industrie expertise
Service level en mogelijkheden tot andere dienstverlening
Samenwerking met de Interne Accountantsdienst
Europese of wereldwijde dekking
Onafhankelijkheid
Culturele fit
Chemie tussen accountant en klant
Technische consultatieve mogelijkheden
Aanpak betreffende de transitie
Reactietijd
Kwaliteit van de lead partner
Ervaring met de wetgever

7. Hoe bepalen de stakeholders betrokken in het selectieproces de kwaliteit van een audit of auditor en hoe zijn deze gerelateerd aan selectiecriteria die gebruikt worden in het selectieproces?
8. Wat is de invloed van het selectieproces op de kwaliteit van de accountantscontrole zoals die ervaren wordt door de aandeelhouder en wat is de impact van de nieuwe wetgeving?
9. Wat is de invloed van het selectieproces op de gepercipieerde onafhankelijkheid van de accountant en wat is de impact van de nieuwe wetgeving?

Het theoretisch gedeelte van het onderzoek werd uitgevoerd voorafgaand aan de vormgeving van de onderzoeksmethode; dit is in lijn is met Yin (2012).

Kwalitatieve data kan volgens Patton (2002) verzameld worden op drie verschillende manieren, namelijk interviews, observaties en documenten. Echter de gegevens die benodigd zijn om de onderzoeksvragen te beantwoorden kunnen alleen worden verstrekt door deskundigen. In dit geval zijn de deskundigen de personen die op grond van hun functies of rollen inzichten kunnen geven in de selectieprocessen gebruikt door OOBs voor het selecteren van de diensten van de accountant. Deze gegevens kunnen in beperkte mate verzameld worden door documenten¹⁴. De gegevens kunnen niet worden verzameld via observaties. Als zodanig is het uitvoeren van expertinterviews een logische stap om benodigde gegevens te verzamelen.

Figuur 5 Conceptueel model van het onderzoek

Op basis van het theoretisch onderzoek werd een conceptueel model, een gestileerde voorstelling van de wereld en de data die verzameld dienen te worden, gemaakt. Dit model is weergegeven in figuur 5.

Het conceptuele model is gebruikt om een checklist (een lijst met gesprekstema's, vragen en aanwijzingen voor de interviewer) op te stellen. De checklist is gebruikt voor de dataverzameling. Deze checklist bestond uit 36 vragen, die in gesprekken van 1,5 uur voorgelegd zijn aan de 30 respondenten. De gesprekken vonden plaats tussen juni 2013 en oktober 2013. Green en Thorogood (2009, 2004) stellen dat er weinig "nieuwe" informatie komt uit transcripties van interviews als 20 of meer mensen geïnterviewd zijn. Dit wordt ook gesuggereerd door Creswell (1998) en Charmaz (2006), die beide suggereren dat 20 tot 30 interviews geschikt zijn voor kwalitatieve onderzoeken. Uit de theoretische analyse (zie paragraaf 2.4) bleek dat er zes verschillende stakeholdergroepen zijn die betrokken zijn in het selectieproces. Om inzicht te krijgen in de verschillen in deze stakeholdergroepen is de Matrixmethode gebruikt. Alhoewel de analyse voortkomend uit de Matrixmethode er initieel op gericht is om vast te stellen of de voorstelling van het besluitvormingsproces van de consument en de voorstelling van de diversiteit daarin tussen onderdelen van de afzetmarkt juist zijn, kan de methode ook gebruikt worden voor de toetsing van een conceptueel model mits dat voldoende geëxpliciteerd is (Groenland & Jansen, 2010). In de Matrixmethode worden de verschillende stappen in het besluitvormingsproces die in het conceptuele model weergegeven zijn via interviews deels op basis van gedrag en ervaring in het verleden en deels op ba-

sis van hypothetisch toekomstig gedrag nagevraagd. In de opvolgende analyse wordt de data uit interviews geordend conform het conceptueel model (zie figuur 5). De Matrixmethode neemt twee elementen uit het onderzoekdesign tot uitgangspunt. Enerzijds de onderwerpen uit de checklist die naar aanleiding van het conceptueel model gemaakt is. Anderzijds zijn er de subgroepen die in het steekproefdesign werden onderscheiden (zie tabel 1). De selectie van deze groepen is gebaseerd op de veronderstelling dat zij, op onderdelen van de checklist, verschillend zullen reageren. Volgens de logica van het onderzoekdesign zullen deze beide elementen met elkaar in verband moeten worden gebracht (Groenland & Jansen, 2010).

Bij de Matrixmethode wordt een datamatrix gecreëerd. Per onderdeel van de matrix worden de antwoorden van vaak 4 tot 5 respondenten (Groenland & Jansen, 2010) verwerkt. Hierbij wordt er gekeken of er typen verschillen zijn tussen de stakeholdergroepen die kunnen leiden tot betekenisvolle patronen waarbij 'betekenisvol' volgens Groenland en Jansen (2010) inhoudt dat de gevonden patronen antwoord moeten kunnen geven op (een onderdeel van) een onderzoeksvraag.

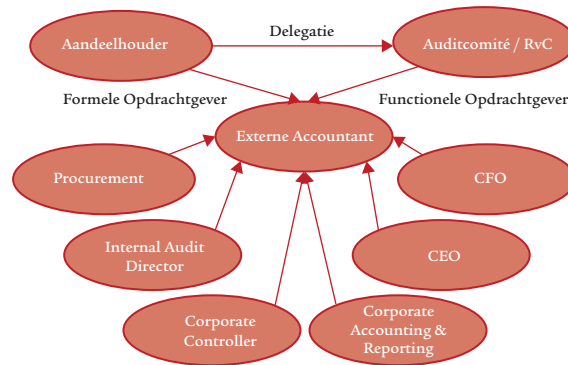
Als gevolg van bovenstaande zijn er dan ook per stakeholdergroep minimaal 5 respondenten/experts gecontacteerd. Dit in combinatie met de zes stakeholdergroepen leidt tot een totale sample size van 30 respondenten.

4 De resultaten van de interviews

De 30 interviews met de betrokkenen in het selectieproces gaven de volgende antwoorden op de researchvragen.

1. De verschillende stakeholdergroepen betrokken in het selectieproces van de accountant hebben een verschillende perceptie ten aanzien van de dienstverlening van de accountant. Hierbij zijn interne stakeholders gefocust op “het verkrijgen van de goedkeurende verklaringen (de handtekening) op de meest effectieve manier”, terwijl het Auditcomité daarnaast nog inzage wil hebben in de risico's en Aandeelhouders daarentegen zekerheid willen omtrent een brede gang van zaken betreffende de OOB. Dit is in lijn met de bevindingen van Porter (1993).
2. De verschillende stakeholdergroepen betrokken in het selectieproces van de accountant hebben een verschillende perceptie ten aanzien van de klanten van de dienstverlening van de accountant. Hieruit blijkt dat interne stakeholders, de stakeholders vanuit de interne organisatie als klant zien. De belangrijkste klant voor deze stakeholders is de CFO. De Aandeelhouder en Auditcomité hebben een andere perceptie. Zij vinden zichzelf de belangrijkste klant van de dienst van de accountant.
3. Uit het onderzoek blijkt dat de volgende stakeholders een rol zullen spelen in het selectieproces van de auditor: CFO, Auditcomité, Internal Audit Department, Corporate Controller, Procurement, CEO, Corporate Accounting & Reporting, Raad van Commissarissen en Aandeelhouders. Echter het onderzoek toont ook aan dat de Aandeelhouder (de formele opdrachtgever) een beperkte rol speelt in het selectieproces en gezien wordt als een formaliteit/een hamerstuk. Tegelijkertijd toont het onderzoek aan dat zowel de CFO als de CEO een grotere rol spelen in selectieproces dan Aandeelhouders of het Auditcomité. Ook blijkt dat stakeholdergroepen betrokken in het selectieproces verschillende doelstellingen hebben die allemaal van invloed zijn op het selectieproces. Sommige van deze doelstellingen zijn zelfs tegenstrijdig. Op basis van deze bevindingen kan geconcludeerd worden dat het aantal opdrachtgevers van de accountant, zij het informeel, veel groter is dan Auditcomité/Raad van Commissarissen of Aandeelhouders (zie figuur 2). Tegelijk worden de bevindingen van Porter (1993), zie paragraaf 2.1, bevestigd. Dit heeft tot gevolg dat een accountant dient te opereren in een complexe omgeving, met veel relaties, die complexer is dan een triade (zie figuur 6). Tate, Ellram, Bals, Hartmann en Van der Valk (2009) hadden al geconcludeerd dat een triade kan leiden tot een negatieve dienstverlening omdat een leverancier aan alle behoeften van de stakeholders wil voldoen en dit kan niet gezien de bevindingen. Tevens heeft dit tot gevolg, zoals al bevestigd door Jones et al. (2007), dat het beslissingsproces beïnvloed wordt door het verschil in doelstellingen en dat dit terug te vinden is in de selectiecriteria die gebruikt worden gedurende het selectieproces.

Figuur 6 Werkelijke relatie tussen Accountant en opdrachtgevers



4. De betrokkenen in het selectieproces zien de dienst van de accountant als een Nuisance product/dienst conform het inkoopmodel van Kraljic (1983). Hierbij wordt door de betrokkenen geconcludeerd dat de dienst van de accountant geclassificeerd kan worden als een product met een laag leveringsrisico en een lage impact op de winst van een OOB. Conform Gelderman & Van Weele (2003) dient een professionele inkoop naast het verkrijgen van een lage prijs te focus op het verkrijgen van lage transactiekosten.
5. Het onderzoek toont aan dat de stakeholders gebruik maken van een sequentieel selectieproces zoals weergegeven in figuur 3 en niet van prestatie-inkoop-gerelateerde selectieprocessen. Tegelijkertijd toont het onderzoek aan dat er beperkt aandacht besteed wordt aan de ‘Strategy Development’-fase van het inkoopproces zoals gedefinieerd door Reijniers et al. (2009). Het gevolg hiervan is, conform Reijniers et al. (2009), dat de betrokkenen en de organisatie geen eenduidige visie hebben omtrent hetgeen de organisatie en de stakeholders willen bereiken met de dienst/het product, in dit geval de accountantscontrole.
6. Het onderzoek toont aan dat de verantwoordelijkheden gedurende de stappen van het selectieproces gedeeld worden tussen de CFO en het Auditcomité. Echter ondanks dat het Auditcomité in sommige gevallen het besluit neemt en/of bevestigt, wordt het proces vooral geleid door de CFO, die in een aantal gevallen activiteiten weer delegeert aan andere onderdelen van de organisatie. Deze verantwoordelijkheden, kunnen naast het wetelijk kader, weggezet worden in een RACI¹⁵-model (zie figuur 7). Het RACI-model schept volgens Smith en Erwin (2005) duidelijkheid voor betrokken partijen omtrent hun rol en verantwoordelijkheden. Figuur 7 laat zien dat bijvoorbeeld een Aandeelhouder, die accountable zou moeten zijn voor de aanstelling van de accountant in werkelijkheid alleen geïnformeerd wordt terwijl interne stakeholders vaak geconsulteerd worden in plaats van geïnformeerd.

Figuur 7 Vergelijk werkelijke verantwoordelijkheden tussen wettelijke verantwoordelijkheden

RACI	According to legislation	According to outcome research
Shareholder (i.e. principal)	Accountable ¹⁶	Informed
Audit Committee (i.e. delegated principal)	Responsible ¹⁷	Accountable
CFO	Consulted ¹⁸	Responsible
CEO	Consulted	Consulted
IAD	Informed ¹⁹	Consulted
Corporate Controller	Informed	Consulted
Corporate Accounting & Reporting	Informed	Consulted

7. Het onderzoek toont ook aan dat de verschillende stakeholdergroepen andere prioriteiten geven aan de selectiecriteria die gebruikt worden gedurende het selectieproces. Echter uit alle antwoorden van de stakeholders blijkt dat de volgende selectiecriteria, in volgorde van belangrijkheid, gebruikt zullen worden gedurende het selectieproces van de accountant:

- 1 Quality of lead partner;
- 2 Relevant industry expertise;
- 3 Quality of the team;
- 4 Reputation of supplier;
- 5 Audit fee;
- 6 Audit approach;
- 7 Global reach & coverage.

Deze selectiecriteria zijn niet in lijn met eerdere bevindingen zoals van Deumes, Schelleman, Vander Bauwhede & Vanstraelen (2012) en Boon, McKinnon & Ross (2008) inzake dit onderwerp. Dit omdat het onderzoek van Deumes et al. (2012) alleen maar kijkt naar de selectiecriteria die gebruikt worden door leden van het Auditcomité en dit is een te beperkte visie, zoals blijkt uit dit onderzoek. Uit het onderzoek van Boon et al. (2008), dat zicht afspeelt in een situatie van verplicht tenderen, speelt de relatie met de bestaande accountant een belangrijke rol en dit kan niet in de Nederlandse situatie waar een OOB niet bij de huidige accountant kan blijven.

Ook toont het onderzoek aan dat de betrokkenen in het selectieproces gebruik maken van selectiecriteria die een transitie van accountant versnellen en/of het risico van de transitie minimaliseren. Dit om de transactiekosten, zoals eerder benoemd, te verlagen.

8. De betrokkenen in het selectieproces hebben geen eenduidig beeld hoe ze de kwaliteit van de accountantscontrole kunnen meten. Dit is in lijn met de bevindingen van Causholli et al. (2012). Tegelijkertijd toont het onderzoek aan dat OOBs de scope van de accountantscontrole proberen te verminderen om de kosten van de accountantscontrole te verlagen. Dit heeft volgens externe stakeholders tot gevolg dat de focus van de accountantscontrole steeds meer komt te liggen op het wettelijk kader en niet op de wensen van het Auditcomité of de Aandeelhouder. Tot slot geven de stakeholders aan dat

zij verwachten dat de nieuwe wetgeving de kwaliteit van de accountantscontrole niet zal verhogen. Dit wordt in eerste instantie bereikt door het verkleinen van de scope en anderzijds doordat de nieuwe accountant tijd nodig heeft, hetgeen in lijn is met bevindingen van Paape en Van Buuren (2012), om de OOB en de eigenschappen van een OOB te kennen.

9. De meeste betrokkenen zijn van mening dat het selectieproces geen negatieve impact heeft op de gepercipieerde onafhankelijkheid van de accountant. Echter, op hetzelfde moment verwachten de aandeelhouders door een grotere betrokkenheid van het Auditcomité en de aandeelhouders in het selectieproces de gepercipieerde onafhankelijkheid van de accountant te verhogen.

5 De conclusie van het onderzoek

Op basis van de antwoorden op de onderzoeksvragen kan geconcludeerd worden dat het selectieproces dat OOBs gebruiken voor het selecteren van de accountantsdiensten een daling van de gepercipieerde kwaliteit van de accountantscontrole kan veroorzaken. Tevens blijkt dat het selectieproces mogelijk een negatieve invloed heeft op de gepercipieerde onafhankelijkheid van de accountant gezien de selectiecriteria die gebruikt worden door de OOBs om de transitie van accountants te versnellen.

De daling van de gepercipieerde kwaliteit van de accountantscontrole en de impact op de gepercipieerde onafhankelijkheid van de accountant wordt veroorzaakt doordat de betrokkenen in het selectieproces allemaal verschillende perspectieven hebben ten aanzien van de dienstverlening en de klanten van de dienstverlening van de accountant.

Tegelijkertijd kan worden geconcludeerd dat de nieuwe Nederlandse wet de gepercipieerde kwaliteit van de accountantscontrole en/of de gepercipieerde onafhankelijkheid niet verbetert. Natuurlijk wordt de gepercipieerde onafhankelijkheid van de accountant verhoogd doordat de accountant geen andere diensten meer mag leveren. Echter de wetgeving heeft geen rekening gehouden met het feit dat de verplichte rotatie²⁰ en de aanvullende wettelijke eisen de markt dermate zal verkleinen dat ondernemingen geen werkelijke geheel onafhankelijke accountant kunnen kiezen en/of dat de

mogelijke beschikbare accountants niet over het juiste kennisprofiel beschikken om de kwaliteit van de accountantscontrole te borgen.

Het onderzoek toont ook aan dat de belanghebbende betrokkenen in het selectieproces een sequentieel selectieproces gebruiken. Door gebruik te maken van een sequentiële selectiemethode kunnen de belanghebbenden beperkt onderscheid maken tussen de diensten van de verschillende accountants met als gevolg dat er een grote focus ligt op het selecteren van een accountant op basis van de laagste kosten.

Het verlagen van accountantskosten wordt door de betrokkenen onder andere bereikt door het verlagen van audittarieven en het verminderen van de reikwijdte (scope) van de externe audit. Een vermindering van de omvang van de externe controle is mogelijk niet in lijn met het belang van de aandeelhouder. Echter, de betrokkenheid van de aandeelhouder in het selectieproces is beperkt en wordt door de betrokkenen in het selectieproces gezien als een formaliteit (een hamerstuk). Het gevolg hiervan is dat de aandeelhouder geen controle heeft over de scope van de accountantscontrole en daarmee ook niet de kwaliteit van dienstverlening die zij ontvangt.

Daarnaast is gebleken dat de accountant dient te opereren in een complexe relatie met minimaal drie opdrachtgevers: Aandeelhouder, Auditcomité/Raad van Commissarissen en CFO. Een dergelijke structuur kan zeer complex zijn en zou kunnen leiden, zoals bevestigd door Tate et al. (2009), tot verminderd functioneren van een leverancier omdat al deze opdrachtgevers andere, soms tegenstrijdige (zoals blijkt uit het onderzoek), doelstellingen kunnen hebben en het voor een leverancier moeilijk is om aan al deze doelstellingen te voldoen.

Tot slot toont dit onderzoek aan dat de werkzaamheden van de betrokkenen in het selectieproces ook gecontroleerd worden door de accountant. Als zodanig gaf een Auditcomité-lid tijdens het interview aan dat het huidige selectieproces geclassificeerd kan worden als “Turkeys voting for Christmas // Een kalkoen die voor Kerstmis kiest” omdat de stakeholders vanuit de onderneming, die nog steeds een te grote rol spelen in

het selectieproces, niet gebaat zijn bij een strenge accountant.

6 Aanbeveling voor de praktijk

6.1 Aanpassing in het inkoopproces

Om het selectieproces van de accountant professioneler te laten lopen, en de doelstellingen van de opdrachtgevers in lijn te brengen, beschrijft dit onderdeel een aantal verbeteringen. Zo dient het selectieproces anders vorm gegeven te worden om de Aandeelhouders, de formele opdrachtgever, sterker te betrekken in het selectieproces. Dit is weergegeven in figuur 8.

De aanvullende stappen gedurende de fase van het inkoopproces zijn:

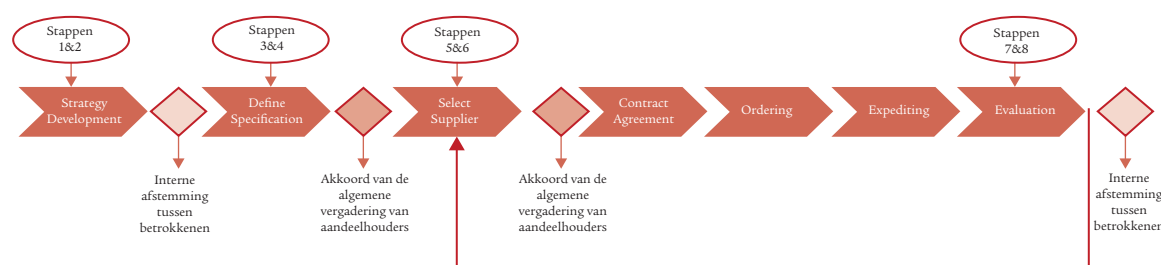
Stap 1) Het Auditcomité of de RvC dient ervoor te zorgen dat de betrokkenen bij het selectieproces weten wat de doelstellingen zijn van de diensten van de accountant.

Stap 2) Het Auditcomité of de RvC dient ervoor te zorgen dat alle betrokkenen bij het selectieproces een eenduidig begrip hebben van de opdrachtgever en cliënten van de accountant.

Stap 3) De uitkomsten van stap 1 en 2 dienen opgenomen te worden in een selectie-briefing-document voor de Algemene Vergadering van Aandeelhouders (AVA). Dit document dient de volgende onderwerpen te bevatten:

- de scope van de accountantscontrole dat het Auditcomité wenst te ontvangen van de accountant (de materialiteit²¹ en het aantal en welke entiteiten onderdeel zijn van de controle);
- de scope van de accountantscontrole die op dit moment ontvangen wordt door de Aandeelhouder inclusief het aantal uren dat door de accountant besteed wordt;
- de selectiecriteria, inclusief de weging, die gebruikt gaan worden;
- de personen die betrokken worden bij de selectie en de rol die deze betrokkenen gaan spelen;

Figuur 8 Inkoopproces door Reijniers et al. (2009) inclusief additionele stappen om de koper-verkoper-interactie te optimaliseren



- een beschrijving van het selectieproces;
- de accountantskantoren die uitgenodigd worden.

Stap 4) Gedurende de AVA, zal het Auditcomité of de RvC akkoord dienen te krijgen van de Aandeelhouders op de onderdelen van het selectieproces zoals beschreven in stap 3.

Stap 5) De uitkomsten van het selectieproces worden door het Auditcomité / de RvC gepresenteerd gedurende de AVA. Dezelfde onderwerpen zoals opgenomen in stap 3 dienen minimaal meegenomen worden in deze presentatie.

Stap 6) De gekozen Accountant zal dienen te bevestigen of de accountantscontrole inclusief de afgesproken reikwijdte uitgevoerd kan worden tegen het gecontracteerde bedrag.

Pas na akkoord van de Aandeelhouders mag de accountant gecontracteerd worden.

De aanvullende stappen gedurende de "Evaluation" fase zijn:

Een onderneming kan wijzigen gedurende een jaar en daarom kunnen de diensten van de accountant ook wijzigen. Indien een wijziging plaatsvindt in de diensten van de accountant dient dit duidelijk gemaakt te worden aan de aandeelhouders gedurende de AVA en daarom dienen de volgende stappen toegevoegd te worden. Stap 7) De omvang van de accountantscontrole kan wijzigen gedurende een jaar doordat een onderneming wijzigt in omvang. Derhalve dient het jaarverslag de volgende zaken te bevatten:

- de reikwijdte van de accountantscontrole die gecontracteerd was;

- de reikwijdte van de accountantscontrole die werkelijk uitgevoerd is gedurende het jaar;
- uitleg waarom de reikwijdte gewijzigd is;
- het aantal uren dat door de accountant gebruikt is.

Stap 8) Het Auditcomité / de RvC maken voor de AVA een document met een voorstel voor de reikwijdte van de accountantscontrole. Deze reikwijdte, inclusief het aantal uren dat benodigd is door de accountant inclusief de audit fee, wordt gepresenteerd aan de Aandeelhouders.

Na stap 8, wordt stap 5 en stap 6 elk jaar herhaald totdat er een nieuwe selectie van een accountant dient plaats te vinden.

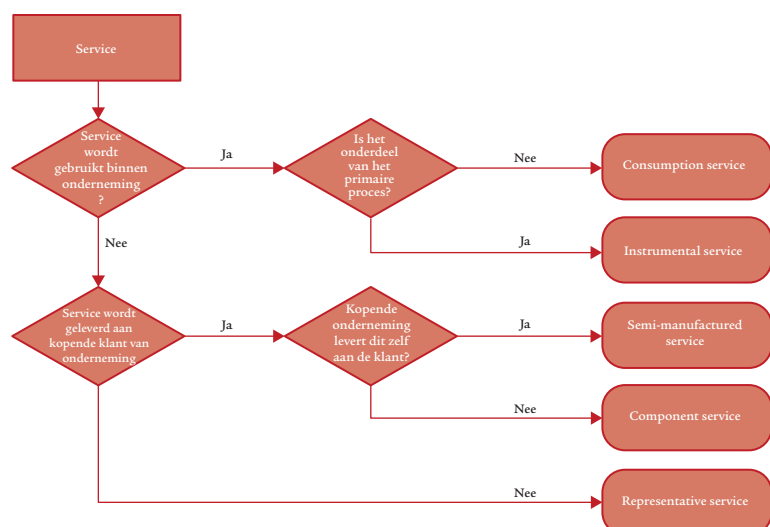
6.2 Introductie van prestatie-inkoop

Elk selectieproces staat of valt echter met de aanwezigheid bij de betrokkenen van een eenduidige visie op de dienstverlening van de accountant en de klanten die deze dienstverlening ontvangen. Zolang de betrokkenen in het selectieproces geen eenduidig beeld hebben, zal het selectieproces niet leiden tot een optimale gepercipieerde kwaliteit van de accountantscontrole.

Ook wordt er geadviseerd om meer gebruik te maken van prestatie-inkoop zodat de accountantskantoren zich meer kunnen onderscheiden. Hierbij kunnen accountants meer onderscheidend vermogen leveren door inzichtelijk te maken wat de risico's zijn van een OOB. Denk hierbij aan een selectieproces waarbij de accountant bijvoorbeeld de volgende zaken dient op te leveren:

- Een document dat de accountantscontrole beschrijft die voorgesteld wordt door de accountant. Dit voorstel bestaat minimaal uit:
 - ✓ de materialiteit die gebruikt wordt;
 - ✓ de scope van de accountantscontrole;
 - ✓ het aantal uren dat gebruikt wordt om de accountantscontrole uit te voeren;
 - ✓ de risico's die het accountantskantoor heeft geïdentificeerd op basis van de industriekennis en het begrip van het bedrijf inclusief:
 - de manier waarop de accountant deze risico's gaat analyseren;
 - de manier waarop de accountant assurance gaat geven over deze risico's;
 - ✓ de risico's die het accountantskantoor heeft geïdentificeerd, maar die geen deel uitmaken van de accountantscontrole;
 - ✓ de risico's die de accountant heeft vastgesteld in het uitvoeren van de accountantscontrole en de wijze waarop risico's kunnen worden beperkt.
- Een document waarin het accountantskantoor de verschillende aanvullende diensten beschrijft die de accountant kan aanbieden om de zekerheid van de Aandeelhouders te verhogen.

Figuur 9 Koper-Verkoper-model inclusief Representative Services (Tros, 2015, p. 169)



6.3 Belangrijkste theoretische aanvullingen

Naast een complete inzage in het selectieproces van de accountant zien de belangrijke theoretische aanvullingen van het onderzoek er als volgt uit:

1. De selectiecriteria die gebruikt worden door alle betrokkenen in het selectieproces kennen een andere volgorde dan de selectiecriteria uit eerdere onderzoeken. Dit wordt veroorzaakt doordat dit onderzoek, in tegenstelling tot andere onderzoeken, een duidelijk beeld geeft van alle selectiecriteria die gebruikt worden door alle betrokkenen in het selectieproces, waaronder ook interne betrokkenen zoals CFO, CEO en IAD.
2. Aan het koper-verkoper-interactiemodel model van Wynstra et al. (2006) dient een dienst toegevoegd te worden. Deze dienst, Representative services genaamd (zie figuur 9), heeft tot doel om een onderneming te vertegenwoordigen bij partijen zoals aandeelhouders, wetgevers of Belastingdienst. Diensten die hieronder zouden vallen zijn bijvoorbeeld diensten van advocaten, curators, belastingadviseurs en accountants.

Deze aanpassing in het koper-verkoper-interactiemodel heeft ook tot gevolg dat ondernemingen samen met

hun Aandeelhouders en andere belanghebbenden in de accountantscontrole een andere interactie dienen te hebben om de juiste controle van de accountant te selecteren en te contracteren. ■

Dr J.C.A. Tros MBA heeft april 2015 een promotieonderzoek afgerond inzake het onderwerp van dit artikel aan Nyenrode Business Universiteit. In het dagelijks leven is hij is verantwoordelijk voor de Strategic Sourcing & Procurement praktijk van KPMG alwaar hij organisaties adviseert hoe zij hun kosten kunnen verlagen en/of hun opbrengsten kunnen verhogen door zowel hun inkoop- als verkooporganisatie en processen te professionaliseren.

Noten

¹ Ingegaan per 1 januari 2013.

² Een 'Organisatie van Openbaar Belang' (OOB) is, volgens de Wet toezicht accountantsorganisaties, een entiteit die door haar omvang of activiteiten een grote invloed op het publieke domein kan hebben.

³ In december 2013 is het Europese Parlement overeengekomen dat er elke tien jaar een verplichte aanbesteding zal moeten plaatsvinden voor de dienstverlening van de externe accountant en dat een bedrijf een optie heeft om de opdracht met dezelfde externe accountant voort te zetten gedurende nog eens maximaal tien jaar. Als gevolg hiervan wordt er verwacht dat de periode van acht jaar gewijzigd gaat worden in tien jaar.

⁴ Een verplichte rotatie.

⁵ Totaal 75 ondernemingen.

⁶ Niet alle beursgenoteerde ondernemingen zijn OOBs.

⁷ Deloitte, EY, KPMG en PwC.

⁸ Door de verplichte rotatie valt de zittende externe accountant af en blijven er nog maar drie over. Wanneer één van deze drie partijen de huidige belastingadviseur is, blijven er nog maar twee van de Big 4-partijen over.

⁹ Sinds 2014 is in Nederland de Verordening

Inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) van toepassing op Nederlandse externe accountants. De ViO was echter nog niet van toepassing gedurende de uitvoering van dit onderzoek en daarom wordt deze niet beschouwd als input voor dit onderzoek.

¹⁰ Deze is wettelijk al beperkt.

¹¹ In deze periode mocht een accountant in Nederland ook niet-auditdiensten leveren. Daarnaast vond een dergelijke RFP vaak plaats na een samenvoeging van twee ondernemingen en/of na onenigheid tussen accountant en OOB.

¹² Enkele andere partijen zijn ook gewisseld van accountant maar deze OOBs waren niet meer genoteerd op de AEX, AMX of ASX op 31 december 2012.

¹³ Een OOB wilde data niet vrijgeven en één OOB gaf aan dat zij geen RFP hadden gebruikt dus deze data was niet beschikbaar.

¹⁴ De RFPs van de OOBs die van accountant zijn gewisseld tussen 2008 en 2012.

¹⁵ RACI staat voor Responsible, Accountable, Consulted en Informed.

¹⁶ Accountable: The person/role who is ultimately responsible and approves the re-

sults of the selection process (only one person/role can be accountable).

¹⁷ Responsible: The persons/roles who are responsible for the execution of the selection process report to the person/role accountable.

¹⁸ Consulted: The persons/roles which give direction to the result and which are consulted prior to the outcome of the process. These persons/roles influence the selection process.

¹⁹ Informed: The persons/roles informed on the outcome of the selection process.

²⁰ Conform de nieuwe wet.

²¹ Materialiteit kan gezien worden als de omvang van de fout (een bedrag of bedragen) in de jaarrekening die het oordeel van de gebruiker van het jaarverslag waarschijnlijk zal beïnvloeden bij een keuze. Als zodanig kan de term Materialiteit vergeleken worden met de afstand tussen de tanden van de hark. Hoe groter de afstand tussen de tanden van een hark hoe groter de kans dat afwijkingen in het jaarverslag kunnen worden genegeerd door de accountant.

Literatuur

- Boon, K., McKinnon, J., & Ross, P. (2008). Audit service quality in compulsory audit tendering: preparer perceptions and satisfaction. *Accounting Research Journal*, 21(2), 93-122.
- Breesch, D., De Muylder, J., Branson, J., & Hardies, K. (2013). *Het verband tussen auditkosten en auditkwaliteit. Empirische studie voor de Belgische auditmarkt*. Informatiecentrum voor het bedrijfsrevisorat. Antwerpen/Apeldoorn: Maklu.
- Carcello, J.V., & Neal, T. (2000). Audit Committee composition and auditor reporting. *The Accounting Review*, 75(4), 453-467.
- Carcello, J.V., & Neal, T. (2003). Audit Committee characteristics and auditor dismissals following "new" going concern reports. *The Accounting Review*, 78(1), 95-117.
- Causholli, M., Knechel, W.R., Lin, H., & Sapington, D.E.M. (2012). Competitive procurement of auditing services with limited information. *European Accounting Review*, 22(3), 573-605.
- Charmaz, K. (2006). *Constructing grounded theory: A practical guide through qualitative analysis*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- Creswell, J.W. (1998). *Qualitative inquiry and research design: Choosing among five traditions*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- Dart, E. (2011). UK Investors: Perceptions of auditor independence. *The British Accounting Review*, 43, 173-185.
- Day, E., & Barksdale, H.C. (2003). Selecting a professional service provider from the shortlist. *Journal of Business & Industrial Marketing*, 18, 564-579.
- DeAngelo, L.E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3, 183-199.
- Dechow, P., Sloan, R., & Sweeney, A. (1996). Causes and consequences of earnings manipulation: An analysis of firms subject to enforcement actions by the SEC. *Contemporary Accounting Research*, 13, 1-36.
- Deis Jr, D., & Giroux, G. (1992). Determinants of audit quality in the public sector. *The Accounting Review*, 67(3), 462-479.
- Deis Jr, D., & Giroux, G. (1996). The effect of auditor changes on audit fees, audit hours, and audit quality. *Journal of Accounting and Public Policy*, 15, 55-76.
- Denzin, N.K., & Lincoln, Y.S. (2005). *The Sage handbook of qualitative research (3rd edition)*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- Deumes, R., Schelleman, C., Van der Bauwhede, H., & Vanstraelen, A. (2012). Audit firm governance: Do transparency reports reveal audit quality. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 31(4), 193-214.
- Francis, J.R. (2004). What do we know about audit quality? *The British Accounting Review*, 36, 345-368.
- Frielink, A.B., & Heer, H.J. de (1985). *Leerboek Accountantscontrole (deel 1), Algemene grondslagen*. Leiden-Antwerpen: H.E. Stenfert-Kroese B.V.
- GAO, United States General Accounting Office (2002). *Guidance needed for using performance-based service contracting*. Geraadpleegd op <http://www.gao.gov/products/GAO-02-1049>.
- Geiger, M.A., & Raghunandan, K. (2002). Auditor tenure and audit reporting failures. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 21(1), 67-76.
- Gelderman, C.J., & Weele, A.J. van (2003). Handling measurement issues and strategic directions in Kraljic's purchasing portfolio model. *Journal of Purchasing and Supply Management*, 9(5/6), 207-216.
- Green, J., & Thorogood, N. (2009, 2004). *Qualitative methods for health research (2nd edition)*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- Groenland, E., & Jansen, H. (2010). Kwalitatieve analyse in marktonderzoek: De Matrixmethode. *Kwalon*, 15(1), 44-48.
- Hollingsworth, C., & Li, C. (2012). Investors' perceptions of auditors' economic dependence on the client: Post-SOX Evidence. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 27, 100-122.
- Jones, T.M., Felps, W., & Bigley, G.A. (2007). Ethical theory and stakeholder-related decisions: The role of stakeholder culture. *Academy of Management Review*, 32(1), 127-155.
- Kraljic, P. (1983). Purchasing must become supply management. *Harvard Business Review*, 61(5), 109-117.
- Mautz, R., & Sharaf, H. (1961). *The philosophy of auditing (6th edition)*. Sarasota: American Accounting Association.
- Meyers, J., Meyers, L., & Omer, T. (2003). Exploring the term of the auditor-client relationship and the quality of earnings: A case for mandatory auditor rotation? *The Accounting Review*, 78(3), 779-799.
- Nelson, M.W. (2009). A model and literature review of professional skepticism in auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 27(2), 1-34.
- NVO (2006). *Nadere Voorschriften Onafhankelijkheid van openbare accountant. Handleiding regelgeving Accountancy*. Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants, 19 december 2006. Geraadpleegd op <https://www.nba.nl/HRAweb/HRA1/201201/html/35887.htm>.
- O'Keefe, T., King, R., & Gaver, K. (1994). Audit fees, industry specialization, and compliance with GAAS reporting standards. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 13, 41-55.
- O'Keefe, T., & Westort, P. (1992). Conformance to GAAS reporting standards in municipal audits and the economics of auditing: The effect of audit firm size, CPA examination performance, and competition. *Research in Accounting Regulations*, 6, 39-77.
- Paape, L., & Buuren J. van (2012). The impact of the public audit. Paper presented at IFAC Chief Executives' Strategic Forum, New York, USA, 27-28 February 2012.
- Patton, M.Q. (2002). *Qualitative research and evaluation methods (3rd edition)*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- Porter, B. (1993). An empirical study of the audit expectation-performance gap. *Accounting and Business Research*, 24(93), 49-68.
- Reijniers, J.J.A.M., Gaspersz, J.B.R., Marijnen, Y., & Roddeman, J. (2009). *Inkoper innoveer! Kansen grijpen met inkoop*. Amsterdam: Pearson Education Benelux.
- Reijniers, J.J.A.M., & Ledder, W. (2011). Op de bres voor schoonmaak. *InSkoop*, (2), 22.
- Simunic, D. (1980). The pricing of audit services: Theory and evidence. *Journal of Accounting Research*, 18, 161-190.
- Smith, M.L., & Erwin, J. (2005). Role & responsibility charting (RAC). Geraadpleegd op http://pmicie.org/images/downloads/raci_r_web3_1.pdf.
- Tagesson, T., Sjödal, L., Collin, S.O., Olsson, H., & Svensson, J. (2006). Does auditor rotation influence audit quality: The contested hypotheses tested on Swedish data, working paper series 4. Geraadpleegd op <http://swepub.kb.se/bib/swepub:oai:DiVA.org:hkr-8738?tab2=abs&language=en>.
- Tate, W.L., Ellram, L.M., Bals, L., Hartmann, E., & Valk, W. van der (2009). An agency theory perspective on the purchase of marketing services. *Industrial Marketing Management*, 39, 806-819.

- Tros, J. (2015). How external financial audit services are selected by Dutch listed OOBs and how this selection process affects perceived auditor independence and perceived audit quality. Does a turkey vote for Christmas? Proefschrift Nyenrode Business Universiteit, Geraadpleegd op http://www.nyenrode.com/FacultyResearch/research/Documents/Dissertations/Dissertation_John_Tros.pdf.
- Tweede Kamer (2012a). Kamerstukken II 2011/12, 33025, nr. 9. Wet houdende bepalingen over het accountantsberoep, de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants en de Commissie eindtermen accountantsopleidingen (Wet op het accountantsberoep). Amendement van het lid Plasterk c.s. over een scheiding tussen audit en non-audit bij OOB's. Geraadpleegd op <http://www.tweede-kamer.nl/kamerstukken/wetsvoorstellen/detail?id=2011Z18967&dossier=33025>.
- Tweede Kamer (2012b). Kamerstukken II 2011/12, 33025, nr. 7. Wet houdende bepalingen over het accountantsberoep, de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants en de Commissie eindtermen accountantsopleidingen (Wet op het accountantsberoep). Amendement van het lid Van Vliet over het verplicht rouleren van accountants voor OOB's. Geraadpleegd op <http://www.tweede-kamer.nl/kamerstukken/wetsvoorstellen/detail?id=2011Z18967&dossier=33025>.
- Valk, W. van der (2007). Buyer-seller interaction patterns during ongoing service exchange. Proefschrift Erasmus Universiteit Rotterdam. Erasmus Research Institute of Management. ERIM PhD Series Research in Management 116. Geraadpleegd op <http://hdl.handle.net/1765/1>.
- Valk, W. van der, & Rozemeijer, F. (2009). Buying business services: Towards a structured service purchasing process. *Journal of Services Marketing*, 23, 3-10.
- Vanstraelen, A. (2000). Impact of renewable long-term audit mandates on audit quality. *The European Accounting Review*, 9(3), 419-442.
- West, D.C. (1997). Purchasing professional services: The case of advertising agencies. *International Journal of Purchasing and Materials Management*, 33, 2-9.
- Witteveen, W., & Rijt, J. van de (2013). De 10 grootste misvattingen over best value procurement. *Deal*, april, 22-25.
- Wooten, T.C. (2003). Research about audit quality. *The CPA Journal*, 73(1), 48-50.
- Wynstra, F., Axelsson, B., & Van der Valk, W. (2006). An application-based classification to understand buyer-supplier interaction in business services. *International Journal of Service Industry Management*, 17, 474-496.
- Yin, R.K. (2012). *Applications of case study research (3rd edition)*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications.