

Veranderende interne dynamiek binnen Big 4-accountantsorganisaties

De impact van de Wta op de relaties tussen accountants, consultants en belastingadviseurs

Yvette Taminau, Stefan Heusinkveld en Evelien van Riel

SAMENVATTING Dit artikel is het verslag van een onderzoek naar de interne dynamiek binnen Big 4-accountantsorganisaties als gevolg van de invoering van aanpassingen van de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta). De aanpassingen van de Wta zorgen niet alleen voor roulatie van accountants van Big 4-accountantsorganisaties bij OOB-klanten en voor een scheiding tussen advies en controle, maar ook voor verandering in de relaties tussen accountants, consultants en belastingadviseurs.

RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK Het onderzoek laat zien dat er verschillende soorten interne strategische reacties zijn naar aanleiding van aanpassingen van de Wta (Wet toezicht accountantsorganisaties). Daarnaast laat het onderzoek zien dat hierdoor de positie van accountants wordt versterkt ten opzichte van consultants en belastingadviseurs binnen de Big 4 – KPMG, EY, PwC en Deloitte – en dat de druk van buiten ook kansen biedt: de verschillende professies werken steeds meer samen en de strikte scheiding tussen professies wordt regelmatig opgeheven tijdens het tenderproces en in een latere fase tijdens de samenstelling van het team. Bewustzijn van de factoren die van invloed zijn op de inzet en strategie bij het tenderproces is relevant voor zowel accountants, consultants als belastingadviseurs.

1 Inleiding

Het succes van de grote accountantsorganisaties heeft volgens Power (1997) en Suddaby en Greenwood (2001) veel te maken met hun vermogen uit te breiden naar nieuwe gebieden zoals advies en belastingzaken. De laatste jaren laten zelfs zien dat deze advies- en belastingafdelingen steeds winstgevender worden (The

Economist, 2013, 2012, 2010), terwijl de winst van de accountants stagneert (Piersma, 2014). Om een succesvolle ‘kolonisatie’ van nieuwe professionele diensten (Suddaby & Greenwood, 2001, p. 935) te realiseren, moeten de organisaties zowel een ideologie van de publieke dienstverlening als een logica van winstgevendheid hoog in het vaandel hebben staan (Power, 1997). Door deze strategische focus zijn de Big 4-accountantsorganisaties machtige marktleiders geworden. Samen zijn deze professionele dienstverleningsconglomeraten goed voor een wereldwijde omzet van maar liefst 113.8 miljard dollar per jaar (consultancy.nl, 2014b). Sinds 2008 voeren de bedrijven Deloitte en PwC een nek-aan-nekrace voor de titel ‘beste zakelijke dienstverlening ter wereld’ (consultancy.nl, 2014a). Big 4-accountantsorganisaties als Deloitte, PwC en EY hebben onlangs hun juridische diensten uitgebreid, waardoor ze een stevige concurrent kunnen worden van Nederlandse advocatenkantoren (Piersma, 2014). Deze kolonisatie van nieuwe diensten wordt in de literatuur over professionele dienstverleningsorganisaties neergezet als een belangrijke en succesvolle strategie (Abbott, 1988; Muzio & Kirkpatrick, 2011; Suddaby & Greenwood, 2001; Suddaby & Viale, 2011). Echter, deze literatuur heeft nog weinig aandacht gehad voor de keerzijde hiervan, en met name de implicaties voor de interne dynamiek. Recent heeft de Autoriteit Financiële Markten (AFM, 2013) gesteld dat die ‘samenloop van dienstverlening’ een bedreiging kan zijn voor de onafhankelijkheid van de accountant. Naar aanleiding van de discussie binnen de politiek over hoe de kwaliteit van accountants verbeterd zou kunnen worden, is de Wet op het accountantsberoep (Wab) op 1

januari 2013 in werking getreden (Piersma, 2013a). Zoals in de NBA-alert (december 2012) staat beschreven: “Met de vaststelling van de Wet op het Accountantsberoep heeft de wetgever op 11 december 2012 twee amendementen goedgekeurd die invloed hebben op de werkzaamheden die een accountantsorganisatie uitvoert bij een organisatie van openbaar belang (OOB). De amendementen zijn verwerkt in de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta)” (NBA-alert, 2012, p. 3). De invoering van deze nieuwe regelgeving dient niet alleen de onafhankelijkheid van de accountant te waarborgen, maar ook de concurrentie tussen accountantsorganisaties te versterken (Gold et al., 2013).

In aanpassingen van de Wta is geregeld dat een accountantsorganisatie niet langer dan acht jaar een wettelijke controle mag verrichten bij een OOB (Organisatie van Openbaar Belang) (Veerman & Van der Weijden, 2013; Knoops, 2012) en dat alle grote OOB's voor 1 januari 2016 gewisseld moeten zijn van controlerend accountant (Autoriteit Financiële Markten, 2013). Met de aanpassingen van de Wta is ook een verbod geïntroduceerd om naast controlediensten ook andere werkzaamheden te verrichten voor OOB's (Autoriteit Financiële Markten, 2013). Dit betekent dat er een wettelijke scheiding tussen controlediensten en adviesdiensten ontstaat (Veerman & Van der Weijden, 2013); een gegeven dat belangrijke implicaties kan hebben voor het gehele bedrijf. Immers, weliswaar weten we niet exact wat het aandeel is van de adviesdienstverlening dat voor deze OOB's wordt uitgevoerd, maar wel bekend is dat accountantsorganisaties zoals de Big 4 90% van deze OOB's als klant hebben, vaak niet alleen voor controlediensten maar ook voor fiscaal, juridisch en organisatieadvies (Piersma, 2013 a, b, c).

De maatschappelijke druk op het accountantsberoep en de strengere wetgeving zorgen ervoor dat Big 4-accountantsorganisaties gedwongen worden hun organisatiestrategie ten aanzien van tenders aan te passen (Van der Heijden, 2014). Voor de inkoop van grote en complexe accountancydienstverlening wordt bij grote klantorganisaties zoals OOB's, immers vaak gebruikgemaakt van een gestructureerde afwegingsprocedure voor de inkoop van professionele diensten (Kubr, 2002; Taminiou et al., 2014). De introductie van de aanpassingen van de Wta zal leiden en heeft al geleid tot een substantiële toename van tenderaanvragen bij de Big 4-organisaties, vooral door de OOB's die verplicht zijn van accountant te wisselen. Gezien de complexe samenstelling van de Big 4-organisaties valt te verwachten dat dit behoorlijk wordt gecompliceerd door de intra-organisatiele verhoudingen tussen de professionele gemeenschappen en de onvermijdelijke spanningen die dat met zich meebrengt (Suddaby & Greenwood, 2001; Van der Heijden, 2014). De interne dynamieken van organisaties zijn echter nog nauwelijks onderzocht in relatie tot de literatuur over profes-

sionele dienstverleningsorganisaties (zie onder meer Abbott, 1988; Muzio & Kirkpatrick, 2011; Suddaby & Viale, 2011).

In dit onderzoek zal specifiek worden gekeken naar de reacties van de Big 4-organisaties op de externe druk en in het bijzonder op de veranderende interne dynamiek tussen de verschillende professies. De volgende vraag zal centraal staan: *Welke invloed heeft de nieuwe wetgeving van 1 januari 2013, de aanpassingen van de Wta, op de interne dynamiek binnen de Big 4 ten aanzien van tenderprocesses?* Om deze vraag te beantwoorden, gebruiken wij inzichten uit de institutionele literatuur als theoretisch kader aangezien dit meer inzicht geeft in *hoe* en *waarom* organisaties op externe druk reageren. Dat is ook in lijn met recente pleidooien voor een sterkere link tussen literatuur over professies en institutioneel-theoretische perspectieven (Muzio et al., 2013). Op basis van een analyse van interviews met professionals uit alle Big 4-accountantsorganisaties hebben we een raamwerk ontwikkeld dat verschillende tenderstrategieën definieert en laat zien welke overwegingen bepalend zijn voor de keuze voor een strategie.

In de volgende paragraaf bespreken we ons institutioneel-theoretisch perspectief. Vervolgens wordt het onderzoeksmateriaal en de gehanteerde onderzoeksmethode beschreven. Daaropvolgend worden de bevindingen van het onderzoek gepresenteerd. De analyse van de bevindingen culmineert ten slotte in de conclusie van het onderzoek.

2 Externe druk en interne dynamiek: een institutioneel perspectief

Organisaties zoals de Big 4 staan continu onder druk van zowel de markt als de institutionele omgeving. Ze bewegen in een spanningsveld waarin ze zich niet alleen van elkaar moeten onderscheiden om competitief voordeel te halen, maar zich ook moeten conformeren aan de strengere institutionele normen om als legitiem te worden gezien, zowel in de sector als in het gehele maatschappelijke veld (D'Aunno et al., 2000; Deephouse, 1999; Kraatz & Zajac, 1996). Greenwood en Hinings (1996) laten bijvoorbeeld zien dat de reden van accountantsorganisaties om het partnerschapmodel te omarmen, in beginsel niet was dat het model zorgde voor een geavanceerdere bedrijfsvoering, maar vooral dat die vorm werd gedefinieerd als een sociaal geaccepteerde wijze om professionele dienstverlening uit te voeren. Het partnerschapmodel werd overgenomen van de advocatuur omdat deze als professe al een hoog aanzien genoot.

Centraal in de institutionele theorie staat de wijze waarop organisatiegedragingen niet slechts ontstaan als antwoord op marktkrachten maar ook als gevolg van institutionele druk (DiMaggio & Powell, 1983; Scott, 2001; Westphal et al., 1997). Tegelijk wordt benadrukt dat organisaties zich niet per se conformeren

aan mimetische (nabootsende), normatieve en regulatieve druk. Meer recente studies benadrukken juist de strategische ruimte van organisaties in de manier waarop zij met deze verschillende soorten en zelfs conflicterende vormen van institutionele druk omgaan (o.a. Delmas & Toffel, 2008; Heusinkveld et al., 2013). Het invloedrijke werk van Oliver (1991) identificeert bijvoorbeeld ten minste vijf typen van strategische reacties op institutionele druk die variëren in de mate van actieve weerstand; volgens Oliver kunnen organisaties naast conformeren ook compromissen sluiten, negeren, verzetten of zelfs manipuleren.

Bij het verklaren van organisatiestrategieën onderschrijft een groeiend aantal theoretici het belang van de organisatie-interne dynamiek (o.a. Greenwood & Hinings, 1996; Pache & Santos, 2010; Peters & Heusinkveld, 2010; Reay et al., 2006). Zo leggen Greenwood en Hinings (1996) uit dat de manier waarop organisaties met externe druk vanuit de markt en de institutionele context omgaan, gerelateerd is aan de mate van ontevredenheid over de wijze waarop afzonderlijke professionele groepen hun belangen vertegenwoordigd zien in de bestaande allocatie van macht en middelen, en de mate waarin deze ontevredenheid gedeeld wordt met andere interne groepen. Of dit in de praktijk tot verandering leidt, is weer afhankelijk van de onderlinge machtsverhoudingen en vaardigheden van leidinggevenden om veranderingen daadwerkelijk gestalte te geven. Deze factoren staan met elkaar in verband en bepalen hoe sterk er druk wordt uitgeoefend om verandering binnen de organisatie en mogelijk ook in het grotere organisatieveld tot stand te brengen.

Een voorbeeld van hoe institutionele druk kan inwerken op organisatie-interne verhoudingen wordt gegeven door Pache en Santos (2010). Zij bespreken het splitsen van Booz Allen Hamilton in 2008 in Booz & Company en de Carlyle Group. Het conflict dat hieraan vooraf ging, betrof het feit dat Booz Allen Hamilton ingebed was in twee omgevingen die zeer verschillende institutionele en markteisen stelden. De consultants die zich richtten op corporate en overheidsklanten werkten vooral aan kortetermijnprojecten met flexibele teams en met veel kennisdeling tussen de leden van verschillende projecten. Het andere deel van het bedrijf richtte zich op opdrachten voor de Amerikaanse defensie- en inlichtingendiensten. Deze opdrachten waren meestal gebaseerd op langetermijncontracten, waarin consultants werden gescreend op veiligheid, kennis nauwelijks werd gedeeld door de vertrouwelijke aard van de informatie en de opdrachten waren omgeven door veel regels en wetgeving. Naar aanleiding van 11 September 2001 kreeg de defensietak steeds meer opdrachten en werd deze steeds winstgevender. De balans in de top van de organisatie tussen partners die de verschillende afdelingen vertegenwoordigden raakte zoek met als gevolg dat de

organisatie uit elkaar viel. Dit ondanks een woeste poging in 2006 om de boel bij elkaar te houden met behulp van de campagne "One firm Evolution".

Bovenstaand voorbeeld toont dat het inlijven van verschillende professionals binnen een organisatie tot cruciale spanningen kan leiden, in het bijzonder als deze professionals te maken hebben met zeer verschillende institutionele en marktomgevingen die inwerken op de interne verhoudingen. In het geval van grote accountantsconglomeraten kan externe druk, die aanpassing van een van de daarbinnen opererende professies eist, implicaties hebben voor de verhouding tot de andere professies. Aangezien we vooral geïnteresseerd zijn in de impact van de institutionele en marktomgeving op de interne dynamiek van de Big 4, zullen we ons in het empirische deel vooral richten op de overwegingen bij de inzet van een audittender en op de verhoudingen tussen de verschillende professionele groepen hierbij.

3 Methode van onderzoek

3.1 Dataverzameling

Om meer inzicht te krijgen in de belangrijkste afwegingen bij tenderaanvragen voor professionele accountancydienstverlening en in het bijzonder in de interne verhoudingen van de hele organisatie, hebben we interviews gehouden met 18 accountants, consultants en fiscalisten, en een staf lid van een tender-afdeling, allen werkzaam bij de Big 4-accountantsorganisaties. We hebben mensen uit verschillende professionele groepen geïnterviewd, om een zo rijk mogelijk beeld te ontwikkelen van de rol van interne verhoudingen. Een ander belangrijk criterium bij de selectie van respondenten was dat de professionals in hun dagelijkse werkzaamheden direct te maken hebben gehad met de gevolgen van de nieuwe wetgeving. Dit is de reden dat we ons voornamelijk hebben gericht op personen werkzaam op partner- en (senior) managerniveau. In tabel 1 is een overzicht van de belangrijkste kenmerken van de respondenten opgenomen. MKB-accountants zijn ook opgenomen in het bestand omdat zij meer op afstand kijken naar de problematiek rond de verplichte roulatie en scheiding tussen advies en controle en een andere visie hebben op deze problematiek, vooral omdat zij ervaring hebben in een markt waarin advies- en controlewerkzaamheden van de accountant niet strikt zijn gescheiden.

Alle respondenten werden geïnterviewd aan de hand van een topiclijst. Deze omvatte semigestructureerde vragen over: (1) het besluitvormingsproces, zoals de relevante actoren die betrokken zijn, het huidige proces en veranderingen sinds de invoering van de nieuwe wetgeving; en (2) interne verhoudingen, zoals de structuren voor kennisdeling voor en na de invoering van de wetgeving, en de middelen voor het versterken van sa-

Tabel 1 Kenmerken respondenten

Firma	#	Professie	Functie	Vakinhoudelijke kenmerken	Ervaring met OOB-audit tender?
A	1	Consultant	Partner	OOB klanten	Ja
A	2	Consultant	Senior Partner	OOB & MKB klanten	Ja
B	3	Fiscalist	Global Partner	OOB & MKB klanten	Ja
A	4	Consultant	(ex) Partner	OOB klanten	Ja
A	5	Accountant	Senior Manager	OOB klanten	Ja
A	6	Stafmedewerker	Manager	Ondersteuning tenderprocedures	Ja
A	7	Accountant	Manager	MKB klanten	Nee
C	8	Fiscalist	Partner	OOB klanten	Ja
A	9	Accountant	Partner	MKB klanten	Ja
D	10	Accountant	Partner	OOB klanten	Ja
D	11	Accountant	Partner	OOB klanten	Ja
C	12	Accountant	(ex) Partner	OOB & MKB klanten	Ja
B	13	Fiscalist	Managing Partner	OOB & MKB klanten	Ja
C	14	Consultant	(ex) Partner	OOB & MKB klanten	Ja
C	15	Bestuurder	Lid Raad van Bestuur	Woordvoerder	Nee
A	16	Consultant	Partner	OOB klanten	Ja
B	17	Consultant	Managing Partner	OOB & MKB klanten	Ja
A	18	Consultant	Junior Manager	OOB klanten	Ja

menwerking tussen professionele groepen ten behoeve van klantrelaties.

Naast de dataverzameling door middel van diepte-interviews is er voor dit onderzoek veelvuldig gebruikgemaakt van discussies in opiniebladen en kwaliteitskranten zoals *The Economist*, *Het Financieel Dagblad* en *NRC Handelsblad*. Deze bronnen zijn gebruikt om de trends in het maatschappelijke debat omtrent dit onderwerp in kaart te brengen en de interviewdata beter te kunnen interpreteren.

3.2 Data-analyse

Om de patronen van de interviews inzichtelijk te maken, zijn de geluidsopnames van de interviews getranscribeerd. Vervolgens zijn de transcripties handmatig gecodeerd, waarbij is gekozen voor een combinatie van beschrijvende en analytische codes. Dit betekent dat er op grond van de begrippen uit de onderzoeksvragen en de topiclijst beschrijvende codes zijn gebruikt, zoals 'tenderproces' en 'samenwerken'. Ook zijn er op inductieve wijze codes uit de tekst gehaald door een code aan een passage toe te kennen (Robson, 2013).

Na de handmatige analyse hebben we gebruikgemaakt van het coderingsprogramma Atlas.ti. In dat coderings-

proces begonnen we met het open coderen van alle transcripten, wat resulteerde in tientallen codes die in hoge mate overeenkwamen met de handmatige codes. Bij elke toegekende code is een korte verantwoording gegeven in de vorm van een memo. Vervolgens hebben we gebruikgemaakt van het axiaal coderen. Hier zijn codes met een soortgelijke inhoud samengevoegd, waardoor concepten gecreëerd konden worden die families worden genoemd. In deze studie zijn 6 families te onderscheiden (tenderprocedure, afweging bij RFP (Request for Proposal), inzet tenderproces, interne samenwerking, gevolgen wetgeving, toekomstvisie). Daarnaast is er onderscheid gemaakt tussen de professies van de respondenten; alle accountants zijn met elkaar vergeleken, alle consultants en alle fiscalisten. De laatste stap in het coderen was het selectief coderen. Hier zijn alle codes zinvol gestructureerd rondom een kernconstruct. Aangezien de codes zijn gegroepeerd in families, konden binnen en tussen de drie groepen patronen ontdekt worden. Hierdoor is het mogelijk geweest om de drie belangrijkste constructen uit de families te onderscheiden. Deze drie groepen zijn de hoofdconstructen en daaruit is het uiteindelijke kernconstruct gedefinieerd: de 'strategische overwegingen'.

4 Resultaten

De onderzoeksresultaten laten zien dat de invoering van de aanpassingen van de Wta gerelateerd is aan ingrijpende gevolgen voor de interne organisatie van de Big 4. In het oude bedrijfsmodel lag de kracht van de accountant in het koppelen van bevindingen uit de controle en vervolgens het advies geven over optimale inrichting van de controle, maar door de nieuwe wetgeving wordt dit niet langer mogelijk geacht. Een accountant kan alleen pure controle uitvoeren of advies geven. De invoering van de wetgeving wordt ook gerelateerd aan de toename van het aantal tenders. Op zich zijn tenders geen onbekende procedures voor Big 4-accountantsorganisaties, maar de intensiteit van deze procedures als gevolg van de aanpassingen van de Wta wordt wel als nieuw ervaren, te meer daar de wetgeving vereist dat alle grote OOB's voor 1 januari 2016 gewisseld moeten zijn van controlerend accountant.

4.1 Twee routes in het tenderproces

Op de vraag wie nu eigenlijk de keuze maakt om wel of niet in te gaan op een uitnodiging om te tenderen, is het antwoord bij alle respondenten duidelijk: de klant. Zodra een OOB een tender uitschrijft via een Request for Proposals (RFP) voelt een accountantsorganisatie zich eigenlijk verplicht mee te doen. Dit wordt gezien als het startpunt van het tenderproces. Vanwege de verplichte roulatie en verplichte scheiding van advies- en controleprojecten, is het logische gevolg dat óf adviseurs, óf controleurs hun lopende project gedwongen moeten stoppen bij een bestaande klant. Over het algemeen blijkt dat klanten twee van de vier accountantsorganisaties uitnodigen voor een tenderproces, op het moment dat een OOB afscheid moet nemen van zijn vaste accountant door de verplichte roulatie. Een van de vier is meestal al betrokken bij de klant met een adviesopdracht. Indien de desbetreffende OOB al gebruikmaakt van een van de diensten van een van de vier en daar zeer tevreden over is kan deze klant kiezen voor het voortbestaan van het lopende project in plaats van een kans te bieden voor de audittak van die

organisatie. De klant prefereert dan de adviesrelatie. Vooral belastingafdelingen van de Big 4 blijken voor te gaan op auditeurs bij een tevreden klant.

“Soms komt het ook wel voor dat een klant je niet uitnodigt voor de audittender. We zijn dan al werkzaam bij deze klant, dat is meestal de taxafdeling overigens, waarmee de klant gewoon tevreden is. Soms zijn bijvoorbeeld de internationale fiscale structuren zo ingewikkeld en is de klant tevreden met de manier van werken, dat ze die samenwerking graag willen laten voortbestaan.” (respondent 12).

Het kan echter ook voorkomen dat een Big 4-organisatie een uitnodiging voor een tenderprocedure krijgt, maar bij de desbetreffende klant al een goed lopend adviesproject heeft uitstaan en deze adviesklus zelf niet wil opgeven. In dat geval doen de accountants wel mee met het tenderproces maar met een inzet om deze niet per se te winnen, bijvoorbeeld door een hoge prijstelling, al is deze aanpak uitzonderlijk.

“Het kan soms zo zijn dat we al enorm veel tax- of consultancywerk doen, ja dan willen we dat eigenlijk liever door laten gaan dan dat de accountant het moet gaan doen.” (respondent 13).

Als niet wordt gekozen voor het behoud van de bestaande relatie met advies- of belastingafdelingen, kan de accountantsorganisatie proberen een audittender (route 1) of een nieuwe opdracht voor advies (consultancy- of belastingadvies) binnen te halen (route 2). Deze twee centrale routes zijn schematisch weergegeven in figuur 1. Hieronder worden de belangrijkste overwegingen bediscussieerd.

4.2 Winnen van een audittender: route 1

Zodra een RFP binnenkomt, gaan partners en bestuurders bij elkaar zitten om te kijken naar hun kansen. De inzet van de accountantsorganisatie voor route 1 wordt gerelateerd aan cruciale overwegingen ten aanzien van de aspecten: 1) winstgevendheid, 2) verhouding en mate van kennisdeling tussen de verschillende professies, en 3) reputatie van de klant.

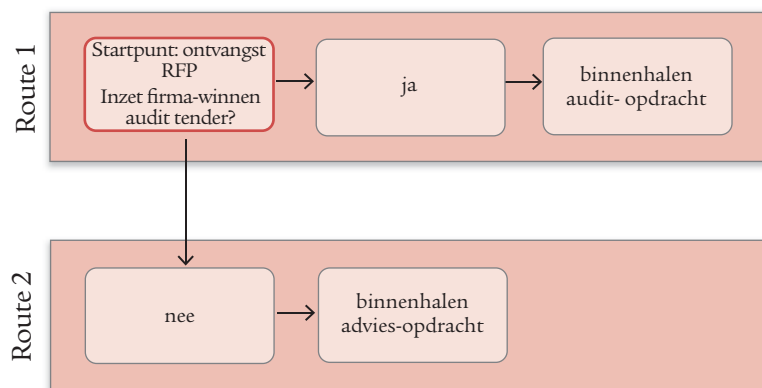
4.2.1 Winstgevendheid

De interne verhouding tussen de professionals en daarmee de inzet voor een tender wordt gedeeltelijk beïnvloed door (mogelijke) winstgevendheid. Over het algemeen is de inzet het ‘winnen van een audittender’ (route 1).

“Winnen is altijd het doel, dan zet je alles op alles. Alle kennis die in huis is, wordt meegenomen en de beste mensen worden op het project gezet.” (respondent 15).

Hoewel elke professional graag zijn eigen klanten en projecten ziet behouden of groeien, is er tegelijkertijd over alle groepen een bewustzijn dat er opofferingen gedaan moeten worden om uiteindelijk als organisatie sterker naar buiten te kunnen treden. Hoe onafhankelijker de drie verschillende professies binnen de organisatie opereren des te lastiger de vraag van wie de OOB-klant is.

Figuur 1 Inzet accountantsorganisatie bij audittender



Deze discussie speelt natuurlijk vooral op het moment dat er wordt ingezet op het winnen van een audittender ten koste van een lucratievere adviesopdracht.

“Dit is natuurlijk een enorm spanningsveld tussen audit en advies. Advies verliest gewoon echt werk. Maar goed, you win some, and you lose some.” (respondent 17).

Hoewel consultants en fiscalisten voor meer omzet zorgen en een hogere winstmarge hebben, wordt hun werk niet gezien als een stabiele post voor een organisatie. Bovendien is het niveau waarop accountants opereren meestal hoger dan dat waarop adviseurs/consultants actief zijn, aangezien ze direct in contact staan met de CFO van een onderneming. Vanuit een lifecycle-perspectief van de klant is het zinvol voor een Big 4-organisatie om verder te kijken dan de huidige opdracht. Opereren op het hoogste niveau opent vaker deuren voor adviesopdrachten die interessant kunnen zijn op lange termijn. Daarnaast zijn projecten van adviseurs vaak kortstondig en deze brengen dus meer onzekerheid met zich mee. Accountants hebben over het algemeen een veel lagere winstmarge, maar deze wordt wel beschouwd als stabiel. De grotere mate van zekerheid van het behalen van winst speelt een grote rol in de beslissing om mee te doen met het tenderproces.

“Advisory leeft bij het jaar, elk jaar staat de teller weer op nul, sterker nog elke maand staat de teller op nul. Je weet dus niet wat voor een advieswerk er straks gewonnen gaat worden. Natuurlijk heb ik als adviseur wel een idee wat er in de pijplijn zit, maar je weet nooit zeker wat je wint. Een auditopdracht geeft een soort van zekerheid. Het is heel hard vechten aan het begin, aan het contract, maar als je eenmaal het contract hebt staan dan weet je ook ongeveer wat er elk jaar binnen gaat komen. Hoewel de advisory fee veel hoger ligt dan die van de audit, geeft de audit wel meer zekerheid aan de firm.” (respondent 1).

4.2.2 Verhouding en mate van kennisdeling tussen de professies

Het kiezen voor een audittender in plaats van een adviesopdracht kan zorgen voor de nodige discussie binnen de professionele groepen van een organisatie. Veel respondenten benadrukken echter dat het winnen van een tender, de kennisdeling en samenwerking tussen de professies vergroot.

“Van oudsher is de audittender echt een auditfeestje, dan gaan alle oogkleppen op en is er maar één ding belangrijk: het winnen van de tender. De Plasterk-wetgeving heeft wel gebracht dat we nu kennis van andere professies meenemen, waardoor de winkans vergroot wordt.” (respondent 10).

Ook presenteren Big 4-organisaties zich naar buiten en binnen meer als ‘One firm’. Om bij de klant dit brede beeld te laten overkomen worden de verschillende professionele groepen aangezet tot meer interne samenwerking.

“We hebben nu eenmaal als voordeel ten opzichte van de ‘next nine’ dat wij meerdere professies in huis hebben. Dat moeten we ook gebruiken en dat verwacht de klant ook van ons.” (respondent 15).

Door het groeiende belang van niet-financiële informatie en werkzaamheden, van complexe IT, aparte hoofdstukken rondom *sustainability* en *corporate responsibility*, wordt het delen van kennis met collega's steeds belangrijker voor accountants.

“Wat we nu veel meer doen dan vroeger, is dat er op drie momenten in het proces ook advieskennis wordt ingebracht. Een is de kick-off waar we een hele middag en avond in een speelse vorm met elkaar gaan sparren over de belangrijkste thema's bij een klant. Het tweede dat we doen is een soort van werksessie samen met de collega's van advies. Alle adviseurs die ooit iets hebben gedaan bij die klant worden dan in een kamer gezet, tegenover het auditteam. De adviseurs laten we dan gewoon praten over de opdrachten die ze hebben uitgevoerd. Dit deel is eigenlijk iets nauwer dan de kick-off, daar wordt nog veel breder gedacht. Het derde element wat er nu in zit is, dat ze nu mij als adviespartner hebben gevraagd om lead partner te worden.” (respondent 1).

Het delen van kennis over de klant, is echter wel een tijdrovend proces. Professionals moeten namelijk bijna belangeloos meewerken met het audittenderproces, wat ten koste gaat van de tijd die ze kunnen besteden aan hun eigen werk.

“Het is gewoon noodzakelijk dat wij als 1 firma naar buiten treden, niet alleen voor de audit, maar ook voor de reputatie van advies. Hier moeten alleen wel opofferingen voor worden gedaan. Als ik mijn mensen mee laat werken aan een audittender, gaat dat ten koste van mijn uren en potentiële omzet. Dat is vervelend, maar niet onoverzichtelijk.” (respondent 2).

4.2.3 Reputatie van de klant

Een andere belangrijke reden waarom audit meestal in de leidende rol zit bij het intern aansturen is gerelateerd aan de reputatie van de klant. De analyse wijst uit dat zodra een grote klant een tenderuitnodiging stuurt, het moeilijk is deze zomaar af te slaan.

“Bij een aantal grote klanten wil je gewoon zitten, wij zijn het onze stand verplicht dat je een aantal grote klanten gewoon wint.” (respondent 2).

Daarnaast noemt men het argument dat je met grote klanten reclame kunt maken. Audit-gerelateerde klanten zijn veel meer zichtbaar in de markt dan de klanten van advies.

“Soms zeg je: nu weet je, als we deze klant hebben, dat ziet er zo goed uit in de markt, een dergelijk ‘flagship-client’, die willen we in de audit hebben. Want met accountantsklanten maak je reclame en al die andere klanten, dat is heel onzichtbaar. Niemand weet wie onze niet-accountantsklanten zijn, dat publiceert je allemaal niet, is allemaal veel vertrouwelijker.” (respondent 13).

De Big 4-organisaties vinden het belangrijk voor hun reputatie om per sector enkele grote OOB's in hun auditcontrolebestand te hebben. Dit betekent soms dat de

Raad van Bestuur van de Big 4 top-down de keuze maakt dat een flagship-OOB-klant voor de accountants is, en in dat geval moeten adviesprojecten hiervoor wijken.

“Zo'n flagship-cliënt wil je gewoon graag hebben. Ongeacht of je er een adviesklus hebt lopen of niet.” (respondent 17).

Dus als er op winnen van een audittender wordt ingezet (route 1), dan wordt er meer of minder expliciet gekozen voor de lange termijn en voor stabiliteit; eventueel minder winstgevendheid wordt op de koop toe genomen. Wat betreft het belang van de reputatie van de klant wordt het als belangrijk ervaren dat de accountancyafdeling een flagship-cliënt binnenhaalt (grote beursgenoteerde OOB). Een auditklant is veel meer zichtbaar naar buiten toe dan advisory-klanten. Om de kans op winnen van de audittender te vergoten, vindt men het noodzakelijk dat alle professionals kennis delen met de accountants. Het gaat dan niet alleen over onontbeerlijke kennis van klantrelaties maar ook om industrie- en vakkennis van adviseurs en fiscalisten.

4.3 Niet winnen van een audittender, inzet: het winnen van advies/tax-opdracht: route 2

Het kan zijn dat men met een andere inzet het tenderproces ingaat, bijvoorbeeld omdat men erachter komt dat de kans op winnen klein is. Diverse aspecten worden dan op een andere manier gewogen, namelijk: 1) winstgevendheid, 2) verhouding en mate van kennisdeling tussen de verschillende professies, 3) reputatie van de klant.

4.3.1 Winstgevendheid

Als er nauwelijks relaties bestaan met de klant die de RFP heeft gestuurd, is de kans groter dat niet op winst van de audittender wordt ingezet.

“Als wij in het beginstadium van een tenderproces weten dat we totaal geen klantrelaties hebben bij die organisatie, dan weten we al dat we niet al te veel energie aan dit proces moeten besteden. De kans op winnen is dan namelijk nihil.” (respondent 11).

In het geval van beperkte ingang voor accountancydienstverlening is het meer waarschijnlijk dat men inzet op de vaak lucratievere adviesopdrachten door consultants of fiscalisten. Het kiezen voor route 2, met als inzet het winnen van de adviesopdracht, wordt dus vooral ingegeven door het feit dat deze opdrachten een hogere winstmarge hebben.

“Als er wordt beseft dat de kans gewoon erg klein is dat we de audittender gaan winnen, dan gaan we het proces in met een andere inzet. Je moet de tender dan nog steeds voorbereiden alsof je voor de winst gaat (dus alle kennis erbij pakken etc.), maar dan wil je vooral een zo goed mogelijke indruk achterlaten van je organisatie, zodat advies wellicht een tender kan binnenhalen daar.” (respondent 17).

De inschatting van de mogelijke winstgevendheid wordt beïnvloed door de verhouding tussen de professies onderling en de mate waarin zij kennis kunnen en

willen delen. Wanneer de professies relatief onafhankelijk en autonoom van elkaar opereren, is het lastig om de 'One firm'-gedachte te realiseren. Dit kan een extra afweging zijn om te pleiten voor de meest winstgevende optie, vooral als de kans om de audittender te winnen laag wordt ingeschat.

4.3.2 Verhouding en mate van kennisdeling tussen de verschillende professionals

Naast het gebrek aan bestaande klantrelaties, wordt route 2 gerelateerd aan een gebrek aan expertise (zowel industrie als vakkennis) van de accountants binnen een bepaalde sector. Terwijl specialistische sector-kennis in de situatie vóór 2012 werd beschouwd als een groot concurrentievoordeel, zorgt het in de nieuwe situatie voor lastige afwegingen. Zo had EY een aanzienlijk marktaandeel binnen de bank- en verzekeringssector en was KPMG traditioneel groot in de corporate sector (Van der Heijden, 2014). Door de verplichte roulatie worden Big 4-organisaties gedwongen hun focus te spreiden over verschillende industrieën en kennis te verwerven van nieuwe, onbekende industrieën. Gevolg hiervan is dat ze met teams opereren waarin te veel professionals werkzaam zijn met kennis die in een andere sector minder bruikbaar is. De achterstand in kennis van specifieke sectoren is niet gemakkelijk in te halen, dit kost tijd, en kan niet altijd worden ingehaald door aan het begin van het tenderproces alle specialisten bij elkaar te zetten.

“Het kwalificeert wel makkelijker als je voor een bedrijf tendert dat in een sector zit waar wij intern heel goede mensen hebben zitten, want dan heb je namelijk een track record. Schuiven van industrie is lastig omdat je anders heel veel mensen over hebt.” (respondent 8).

Een veelgenoemde oplossing voor dit probleem is het aanpassen van het aannamebeleid. Big 4-organisaties hebben aan het begin van de roulatieperiode de OOB-verschuivingen in kaart gebracht, waardoor ze enigszins hierop konden inspelen. Naast het aannemen van nieuwe experts, valt er volgens de respondenten voorzichtig een andere trend te constateren. Professionals van de Big 4 wisselen van Big 4-organisatie. Soms vraagt een klant of ze meegaan, soms vraagt een concurrent om zijn of haar expertise bij een soortgelijke klant. Ook deze ontwikkelingen brengen echter additionele complexiteiten met zich mee.

4.3.3 Reputatie

Het kan zijn dat de klant minder zichtbaar is voor het accountancyveld, dus dat het argument van een flagship-klant minder speelt. Mocht de klant een uit velen zijn, dan pleit dat eerder om te kiezen voor een adviesopdracht. Niet elke klant die een RFP instuurt heeft een even sterke reputatie of is even zichtbaar in de markt.

“Bij organisatie X doen we ongeveer 100 tenderprocessen per jaar.” (respondent 6).

Zoals blijkt uit bovenstaande uitspraak van de manager die het tenderproces ondersteunt, het ene tenderproces is het ander niet.

4.4 Samenvatting

Het tenderproces wordt dikwijls gezien als gestructureerd proces dat is gebaseerd op routine. Tabel 2 geeft een samenvatting van de belangrijkste van de complexe afwegingen die in ogenschouw worden genomen bij de inzet.

5 Discussie en conclusie

5.1 Veranderende externe druk en interne dynamiek

In dit onderzoek is gekeken naar de reacties van de Big 4-organisaties op toegenomen externe druk en de gerelateerde veranderende interne dynamiek tussen de verschillende professies aan de hand van de vraag: *Welke invloed heeft de nieuwe wetgeving van 1 januari 2013, de aanpassingen van de Wta, op de interne dynamiek binnen de Big 4?*

Op basis van inzichten van institutionele literatuur en 18 interviews met mensen uit verschillende professionele groepen werkzaam bij de Big 4 is naar voren gekomen, dat de wetgeving zowel de markt als de interne dynamiek binnen de Big 4 beïnvloedt. Het onderzoek benadrukt dat door succesvolle kolonisatie van nieuwe professionele dienstverlening de Big 4 weliswaar machtige marktleiders zijn geworden (Power, 1997; Suddaby & Greenwood, 2001), maar dat dit tegelijkertijd belangrijke additionele complicaties met zich meebrengt, die implicaties hebben voor het functioneren van deze vooraanstaande organisaties.

Ten eerste laten de resultaten zien dat afwegingen bij tenderprocessen veel lastiger zijn geworden. Ons onderzoek heeft twee typische routes geïdentificeerd en laten zien hoe nu aspecten als (1) winstgevendheid, (2) verhouding en mate van kennisdeling tussen de professies en (3) reputatie van de klant, crucialer zijn geworden in deze afwegingen. Die zaken zijn nog nauwelijks aan bod geweest in het begrip van de mogelijkheden en beperkingen van 'kenniskolonisatie' (Suddaby & Greenwood, 2001).

Ten tweede geven de onderzoeksresultaten aanleiding om te veronderstellen dat bij de genoemde afwegingen accountants de invoering van de wetgeving juist hebben aangegrepen om hun interne positie ten opzichte van andere professionals te versterken. Vóór de invoering van de aanpassingen van de Wta werden interne verhoudingen tussen accountants, consultants en fiscalisten voornamelijk beïnvloed door externe druk vanuit de markt, vooral gedreven door keuzes die klanten maken. Ná aanpassing van de Wta wordt veel meer in de overwegingen meegenomen dat consultants voor een hogere winstmarge zorgen, en de adviesafdelingen, zowel consultancy als tax, aan het groeien zijn ten op-

Tabel 2 Afwegingen bij de inzet bij een audittender: winnen van audittopdracht (route 1 of route 2)

Afwegingen bij de inzet audit tender		
Kort termijn/hoge omzet	Winstgevendheid	Lange termijn/stabiliteit
Onafhankelijke professies	Verhouding professies	'1 firm' gedachte
Gewone OOB	Reputatie	'Flagship client'

zichte van de positie van accountants (Piersma, 2013a; The Economist, 2012, 2013). Hoewel de vraag naar adviseurs vanuit de markt nog steeds aanwezig is, zorgt de institutionele druk voor een interne verschuiving van de macht ten gunste van de accountants. Op basis van het onderzoek kan immers worden gesteld, dat de audittender voorgaat, tenzij veel signalen op rood staan. Daarnaast hebben de aanpassingen van de Wta er ook voor gezorgd dat door hun klantspecifieke kennis partners/specialisten aantrekkelijker worden voor Big 4-concurrenten, wat tot uiting komt in het feit dat deze partners/specialisten de klant volgen. Deze verschuivingen tussen de Big 4 worden vooral beschreven als problematisch omdat ze worden gezien als een tijdelijk antwoord op de vraag hoe om te gaan met de verplichte roulatie en niet als een structurele aanpak. De versterking van de interne positie van de accountant heeft waarschijnlijk ook te maken met de sterke institutionele en historische inbedding van de Big 4, wat onder meer tot uiting komt in de interne structuur en de positie van voorzitter van Raad van Bestuur die nog vaak wordt ingevuld door een accountantpartner. Een uitzondering hierop is op dit moment KPMG.

Ten derde, hoewel de wetgeving primair gericht was op een grotere scheiding tussen accountancy en advies, zijn professionals binnen een Big 4 juist afhankelijker van elkaar geworden. Het participeren in tenderprocessen wordt om verschillende redenen meer een zaak van de gehele organisatie. In de eerste plaats is het winnen van een audittender voor een beursgenoteerde OOB goed voor de reputatie van de gehele Big 4-organisatie, ongeacht of hier al een adviesproject liep. Wanneer een patstelling ontstaat en de drie professies onderling niet in staat zijn om tot een prioriteitsstelling te komen, kan de Raad van Bestuur zijn macht gebruiken en knopen doorhakken. De Raad van Bestuur blijkt voornamelijk zijn invloed te gebruiken als het om een potentiële flagship-klant gaat. Deze klant wordt beschouwd als dermate belangrijk voor de reputatie van een van origine accountancyorganisatie, dat hij voorrang krijgt ten opzichte van adviesprojecten. Daarnaast om een audittender te winnen heeft een accountant industriekennis,

klantrelatiekennis en vakinhoudelijke kennis van zijn of haar collega's nodig. Dus om meer succes te kunnen boeken bij tenderprocedures moeten verschillende professies samenwerken. Dit kan betekenen dat accountants: 1) adviseurs nauw betrekken bij het gehele tenderproces, 2) de mogelijkheid openlaten dat de leadpartner van een audittender een adviseur wordt. Deze optie is vrij uitzonderlijk maar het komt voor. De leadpartner is dan vooral bepalend omdat hij/zij eerder ervaring en kennis heeft over de klant, waarbij de nadruk ligt op industriekennis en vanwege andere vaardigheden zoals relatiemanagement, leiderschap en teambuilding. Op deze wijze nemen accountants het mogelijke ongenoegen weg bij adviseurs die klanten verliezen omdat zij zo weer inzetbaar zijn voor een (mogelijke) accountancyopdracht.

Paradoxaal genoeg zorgen de aanpassingen van de Wta voor een strikte scheiding tussen de verschillende diensten (audit en advies), maar in de praktijk is de samenwerking tussen diverse professionals nog nooit zo intens geweest, zowel aan de voorkant, bij de voorbereiding op tenders, als later bij de invulling van auditteams waarin verschillende professionals zijn vertegenwoordigd. Met andere woorden, de grenzen tussen de professionals zijn poreuzer geworden. De 'One firm'-aanpak, door respondenten ervaren als een cultuurverandering, sluit geheel aan bij een nauwere samenwerking tussen professionals en het denken in een geheel en niet in bloedgroepen/disciplines/professies. Kortom, de toenemende afhankelijkheid tussen professionals heeft voor een verschuiving ten gunste van accountants gezorgd; tegelijkertijd zijn de grenzen tussen de professionals poreuzer geworden. Door de toegenomen samenwerking valt niet te verwachten dat Big 4-organisaties uit elkaar vallen, zoals in 2008 bij Booz Allen Hamilton gebeurde omdat de organisatie was ingebed in twee omgevingen die zeer verschillende institutionele en markteisen stelden. Bij de Big 4 blijkt de situatie anders te zijn. Het bewustzijn onder de verschillende professionals van de meerwaarde van gezamenlijk in één organisatie opereren is groot. De Big 4-professionals redeneren vanuit de klant die het internationale netwerk waardeert evenals de bredere kennis die in huis is bij de Big 4, ook al kan niet alle kennis bij elke opdracht worden gebruikt.

5.2 Suggesties voor vervolgonderzoek

Dit onderzoek heeft de verschillende strategieën en afwegingen in kaart gebracht die Big 4-organisaties hanteren als reactie op de aanpassingen van de Wta. Meer etnografische benaderingen zouden diepgaandere analyses mogelijk maken van de daadwerkelijke interacties tussen de actoren van verschillende professies en hoe deze uitmonden in bepaalde strategische besluiten. Tevens zou door middel van surveys meer inzicht verkregen kunnen worden in de mate waarin van be-

paalde strategische opties gebruik wordt gemaakt en onder welke condities.

Daarnaast is dit onderzoek verricht aan de beginfase van de implementatie van de aanpassingen van de Wta. Ten tijde van dit onderzoek kregen de Big 4-organisaties voor het eerst te maken met een gigantische golf van tenderaanvragen. Dit in combinatie met de wettelijke scheiding van advies- en controleprojecten bij één klant, zorgde voor nieuwe situaties bij de organisaties. Voor vervolgonderzoek is het belangrijk te kijken naar het langetermijneffect van de gekozen strategieën. Hebben de afwegingen die de Big 4-organisaties hebben gemaakt naar aanleiding van de externe druk ook daadwerkelijk gezorgd voor een langdurig groot marktaandeel? Dit onderzoek is gehouden tijdens de eerste verplichte roulatieronde sinds de invoering van de aanpassingen van de Wta. Big 4-organisaties kunnen de resultaten van dit onderzoek gebruiken als referentiekader voor de volgende roulatieronde over acht jaar.

Een andere interessante invalshoek voor vervolgonderzoek is de vraag in hoeverre de doelstelling van de aanpassingen van de Wta gerealiseerd is. Is het vakinhoudelijke werk van controlerend accountants door deze wetgeving aan het veranderen, waardoor zij toch in een periode van acht jaar een hoge kwaliteit van hun controlediensten kunnen waarborgen?

Tot slot kan door middel van longitudinaal onderzoek worden gekeken naar de gevolgen voor de interne dynamiek binnen de Big 4-organisaties op de lange termijn. Uit ons onderzoek kan geconcludeerd worden dat stafafdelingen een grotere en belangrijker rol zijn gaan spelen binnen de organisaties die assisteren bij het tenderproces. Zullen deze ondersteunende afdelingen binnen de Big 4 geïnstitutionaliseerd zijn over tien jaar? Of zijn ze nu *booming* en zwakken ze weer af nadat de grote roulatieronde is geweest? ■

Dr. Y.T.A. Taminiau is universitair docent Strategie aan de VU, afdeling Organisationswetenschappen (Ph-D RSM).

Haar onderzoek richt zich op het belang van klantcontact binnen de accountancy- en consultancyprofessionen en de impact van institutionele druk op beide beroepsgroepen.

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

E.C.L. van Riel, Msc. is politiek medewerker in de Tweede Kamer der Staten-Generaal. Zij is afgestudeerd aan de VU. Haar masterthesis aan de opleiding Beleid Organisatie en Communicatie bestond uit een kwalitatief onderzoek naar de interne dynamiek binnen Big 4-accountants-organisaties.

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

Literatuur

- Abbott A. (1988). *The System of Professions*. Chicago: University of Chicago Press.
- Autoriteit Financiële Markten (2013). Adviescontracten bij controleklant bedreigen onafhankelijkheid accountant. Geraadpleegd op <http://www.afm.nl/nieuws/2013/mrt/bedreiging-onafhankelijkheid.aspx>.
- Consultancy.nl (2014a). Consulting sleutel tot succes voor Big Four kantoren. 10 februari. Geraadpleegd op <http://www.consultancy.nl/nieuws/7792/consulting-sleutel-tot-succes-voor-big-4-kantoren>.
- Consultancy.nl (2014b). Analyse 10 jaar Big Four: PwC en EY ontronen Deloitte. 12 mei. Geraadpleegd op <http://www.consultancy.nl/nieuws/8394/analyse-10-jaar-big-four-pwc-en-ey-onttronen-deloitte>.
- D'Aunno, T., Succi, M., & Alexander, J.A. (2000). The role of market forces in divergent organizational change. *Administrative Science Quarterly*, 45, 679-703.
- Deephouse, D.J. (1999). To be different or to be the same? It's a question (and theory) of strategic balance. *Strategic Management Journal*, 20, 147-166.
- Delmas, M., & Toffel, M. (2008). Organizational responses to environmental demands: Opening the black box. *Strategic Management Journal*, 29, 1027-1055.
- DiMaggio, P.J., & Powell, W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48, 147-60.
- Economist, The (2010). A conflict of interest? A question of holding the accountants to account. 14 oktober, New York. Geraadpleegd op <http://www.economist.com/node/17257817>.
- Economist, The (2012). Shape shifters. With the audit market maturing, accounting firms become consultancies, 29 september, New York. Geraadpleegd op <http://www.economist.com/node/21563726>.
- Economist, The (2013). Strategic moves. Big consulting and accounting firms are making a risky move into strategic work, 9 november, New York. Geraadpleegd op <http://www.economist.com/news/business/21589435-big-consulting-and-accounting-firms-are-making-risky-move-strategy-work-strategic-moves>.
- Gold, A., Ewelt-Knauer, C., & Pott, C. (2013). Verplichte roulatie van accountantskantoren: Een benadering vanuit praktisch, empirisch en theoretisch perspectief. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 87(11), 448-458.
- Greenwood, R., & Hinings, C.R. (1996). Understanding radical organizational change: Bringing together the old and the new institutionalism. *Academy of Management Review*, 21(4), 1022-1054.
- Heijden, T. van der (2014). Vier gevolgen van de verplichte stoelendans voor accountants. NRC Handelsblad: 6 juli 2014.
- Heusinkveld, S., Benders, J., & Hillebrand, B. (2013). Stretching concepts: the role of competing pressures and decoupling in the evolution of organization concepts. *Organization Studies*, 34(7), 7-34.
- Knoops, C. (2012). Wijzigingen in de accountancywetgeving nationaal en internationaal. Verslag van het MAB-symposium. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 87(1/2), 58-63.
- Kraatz, M., & Zajac, E. (1996). Exploring the limits of the new institutionalism: The causes and consequences of illegitimate organizational change. *American Sociological Review*, 61, 812-836.
- Kubr, M. (2002). *Management consulting: A guide to the profession* (4th ed). Genève: International Labour Office.
- Muzio, D., Brock, D.M., & Suddaby, R. (2013). Professions and institutional change: Towards an institutionalist sociology of the professions. *Journal of Management Studies*, 50(5), 699-721.
- Muzio, D., & Kirkpatrick, I. (2011). Professions and organizations – a conceptual framework. *Current Sociology*, 59, 389-405.
- Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) (december 2012). Scheiding controlediensten & andere werkzaamheden en verplichte kantoorroulatie, naar aanleiding van de inwerkingtreding van de Wet op het Accountantsberoep, NBA alert 27.
- Oliver, C. (1991). Strategic responses to institutional processes. *Academy of Management Review*, 16(1), 145-179.
- Pache, A.C., & Santos, F. (2010). When worlds collide: The internal dynamics of organizational responses to conflicting institutional demands. *Academy of Management Review*, 35(3), 455-476.
- Peters, P., & Heusinkveld, S. (2010). Institutional explanations for managers' attitudes towards telehomeworking. *Human Relations*, 63, 107-135.
- Piersma, J. (2013a). Adviespraktijk maakt comeback bij grote accountantskantoren. *Het Financieele Dagblad*, 19 juli.
- Piersma, J. (2013b). Op het slappe koord tussen ondernemen en risico's beheersen. *Het Financieele Dagblad*. 17 december.
- Piersma, J. (2013c). Nooit meer een meedenkende accountant. *Het Financieele Dagblad*: 23 februari.
- Piersma, J. (2014). Grote accountants rukken op in juridische dienstverlening. *Het Financieele Dagblad*, 10 januari.
- Power, M. (1997). Expertise and the construction of relevance: accountants and environmental audit. *Accounting, Organizations and Society*. 22(2), 123-146.
- Reay, T., Golden-Biddle, K., & Germann, K. (2006). Legitimizing a new role: Small wins and microprocesses of change. *Academy of Management Journal*, 49, 977-998.
- Robson, C. (2013). *Real world research*. United Kingdom: Wiley publications. (3th edition).
- Scott, R. (2001). *Institutions and organizations*. Thousand Oaks: Sage Publications.
- Suddaby, R., & Greenwood, R. (2001). Colonizing knowledge: Commodification as a dynamic of jurisdictional expansion in professional service firms. *Human Relations*, 54, 933-953.
- Suddaby, R. & Viale, T. (2011). Professionals and field-level change: institutional work and the professional project. *Current Sociology*, 59, 423-441.
- Taminiau, Y., Berghman, L. en Den Besten, P. (2011). Informeel contact tussen adviseur en klant. *Tijdschrift voor management en Organisatie*, Vol. 5: 5-27.
- Taminiau, Y., Heusinkveld, S., & Roos, B. de (2014). Het accountancytenderproces en het belang van een gefaseerde klantrelatiestrategie. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*. 88(4), 115-126.
- Veerman, P., & Weijden, L. van der (2013). Wet op het accountantsberoep: beperking andere dan controlediensten en verplichte kantoorroulatie. *Spotlight*, 20(1), 6-9.
- Westphal, J., Gulati, R., & Shortell, S. (1997). Customization or conformity? An institutional and network perspective on the content and consequences of TQM adoption. *Administrative Science Quarterly*, 42, 366-394.