

Openbaar maken van accountantshonoraria

Frans van Schaik

SAMENVATTING Het verdient aanbeveling de vergoedingen die de accountant heeft ontvangen voor wettelijke controles en overige dienstverlening, die gedurende de verslagperiode zijn verleend, in de jaarrekening van de controlecliënt openbaar te maken. Dit is één van de onafhankelijkheidsvoorschriften die per 1 januari 2003 in werking zijn getreden. Het voorschrift beoogt de gebruikers van de jaarrekening beter te informeren over de onafhankelijkheid van de accountant. In dit artikel wordt gemaand tot voorzichtigheid bij het doen van uitspraken over de onafhankelijkheid van de accountant op basis van openbaar gemaakte vergoedingen voor accountantscontrole en overige dienstverlening.

1 Inleiding

De nieuwe onafhankelijkheidsvoorschriften van NIVRA en NOvAA (2002)¹ bevelen aan de vergoedingen voor de accountant, de accountantsorganisatie en organisaties binnen haar netwerk openbaar te maken. Daarbij wordt aanbevolen de vergoedingen in te delen naar de categorieën: 1. wettelijke controle, 2. andere assurance-opdrachten, 3. belastingadviesdiensten en 4. overige dienstverlening, met een specificatie van de laatste categorie naar a. financiële informatietechnologie, b. interne controle, c. waardebepaling, d. rechtsbijstand en e. werving van personeel. Het openbaar maken van honoraria is een voor Nederland geheel nieuw verschijnsel; in een aantal

landen, zoals de Verenigde Staten, het Verenigd Koninkrijk en Australië bestaat het al langer.

Deze aanbeveling vormt paragraaf 3.3.5 van de 'Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de accountant' die per 1 januari 2003 is ingevoerd door de beroepsorganisatie van registeraccountants, het NIVRA en de beroepsorganisatie van accountant-administratieconsulenten, de NOvAA. Een aantal van de waarborgen voor de onafhankelijkheid, die volgens NIVRA en NOvAA dienen te worden getroffen, heeft betrekking op de declaratieomvang en tariefstelling van de dienstverlening. In Van Schaik (2003) is één van de waarborgen besproken, de prijsstelling, en in dit tweede artikel wordt een andere waarborg behandeld, het openbaar maken van accountantshonoraria. Deze voorschriften gelden uitsluitend voor de wettelijke controle van jaarrekeningen van lichamen die vallen onder artikel 2: 360 BW, dat zijn de NV, BV, onderlinge waarborgmaatschappij, coöperatie, stichting en vereniging die een onderneming in stand houdt. Onder wettelijke controle wordt verstaan een controle die verplicht is op grond van artikel 2: 393 BW.

In de literatuur is regelmatig aandacht besteed aan openbaarmaking van de vergoeding voor accountants. Zo beschrijven Simunic (1984), Palmrose (1986) en Davis et al. (1993) empirisch onderzoek waarin zij een positief verband vinden tussen auditfees en fees voor overige dienstverlening.

Dit artikel, dat beoogt een interpretatie te geven van de aanbeveling tot het openbaar maken van accountantshonoraria, is als volgt opgebouwd. Paragraaf 2 gaat in op de vraag welk verband er is tussen de openbaar te maken cijfers en de onafhankelijkheid van de accountant. Paragraaf 3 plaatst de aanbeveling in internationaal perspectief. Het waarom van de aanbeveling wordt behandeld in paragraaf 4 en paragraaf 5 geeft aan dat voorzichtigheid is geboden bij het trekken van conclusies uit de gepubliceerde gegevens.

Prof. Dr. F.D.J. van Schaik RA is national technical director accountancy van Deloitte & Touche, hoogleraar management accounting aan de Universiteit van Tilburg en director of studies van de post-doctorale controllersopleiding van TIAS Business School. Hij heeft dit artikel geschreven op persoonlijke titel.

2 Verband tussen openbaar gemaakte fees en onafhankelijkheid

De aanbeveling over de openbaarmaking van vergoedingen gaat ervan uit dat de schijn wordt opgewekt dat de onafhankelijkheid van de accountant in het gedrang komt, als hij overige dienstverlening aan een controlecliënt heeft verleend waarvoor hem een vergoeding is betaald die 'niet in verhouding staat' tot de vergoeding die hij heeft ontvangen voor de wettelijke controle. Nu staat mathematisch gezien een getal altijd in een verhouding tot een ander getal. Dat geldt zelfs voor het bedrijf in de Verenigde Staten waar in 2001 de fee voor niet-auditdiensten in een verhouding 65 staat tot de auditfee. De gebruiker van de jaarrekening krijgt aldus geen enkele aanwijzing, welke verhouding reden tot ongerustheid over de onafhankelijkheid van de accountant geeft. Hierdoor zal er veel verschil kunnen ontstaan tussen de conclusies die gebruikers uit de openbaar gemaakte vergoeding trekken.

De verhouding tussen auditfee en overige fees (hierna ook wel multiple genoemd) is geen betrouwbare maatstaf voor de beoordeling van de onafhankelijkheid. Het eigenbelang van de accountant is immers niet gediend met de multiple maar met de totale fee. Een hoge totale fee van één cliënt, met name in vergelijking met de totale inkomsten van de accountant en zijn organisatie, kan de onafhankelijkheid van de accountant beïnvloeden. Indien de overige dienstverlening naar zijn aard de onafhankelijkheid niet bedreigt, is het niet goed in te zien hoe de samenstelling van die totale fee de onafhankelijkheid in gevaar zou kunnen brengen. Een accountant is er evenveel aan gelegen een cliënt te behouden met een auditfee van € 100.000 zonder overige dienstverlening als een cliënt met een auditfee van € 20.000 en een fee voor overige dienstverlening van € 80.000. Menig accountant zal er het meest aan hechten de cliënt met de auditfee van € 100.000 te behouden, omdat controle van de jaarrekening elk jaar plaatsvindt en overige dienstverlening vaak eenmalige opdrachten betreft en daardoor minder vaste inkomsten oplevert. De onderlinge verhouding tussen de fees kan aldus een heel ander signaal geven dan beoogd door de aanbeveling. Overigens is niet alleen de fee per cliënt van belang, maar ook het aantal uren dat moet worden gemaakt om die fee binnen te halen en het tarief van degenen die deze uren maken.

3 Openbaarmaking van vergoedingen in internationaal perspectief

Ook al is de tekst van het voorschrift over het openbaar maken van accountants-honoraria van NIVRA en

NOvAA niet letterlijk gelijk aan de officiële Nederlandse vertaling van de aanbevelingen van de Europese Commissie (2002), inhoudelijk komen deze geheel overeen. In de navolgende paragrafen geven we een overzicht van de regelgeving ten aanzien van de openbaarmaking van accountants-honoraria in internationaal perspectief. Voor een overzicht van de regelgeving in diverse andere landen verwijzen we naar Arruñada (1999).

3.1 Verenigde Staten: SEC

In 2001 heeft de United States Securities and Exchange Commission (SEC) de openbaarmaking van fees verplicht gesteld voor beursgenoteerde vennootschappen. Dat was geen novum, omdat de SEC van 1978 tot 1982 (zie DeAngelo, 1981) ook reeds een dergelijke verplichting kende. Deze verplichting was van korte duur, onder andere omdat uit de openbaar gemaakte cijfers bleek dat de fees voor overige dienstverlening slechts een kleine fractie waren van de auditfees. Omdat de SEC in recente jaren echter een sterke toename constateerde in non-audit services door accountants verleend aan controlecliënten, is het besluit genomen de openbaarmaking weer verplicht te stellen.

De fees dienden over de jaren 2000 tot 2002 te worden ingedeeld naar de categorieën: 1. audit fees, 2. fees voor ontwerp en implementatie van financiële informatiesystemen, 3. alle overige fees. Onder 'alle overige fees' vallen ook de fees voor belastingadviesdiensten. De SEC heeft besloten voor 2003 en volgende jaren de categorie-indeling te wijzigen in: 1. audit fees, 2. audit-related fees, 3. tax fees en 4. alle overige fees. Daarmee vervallen de fees voor ontwerp en implementatie van financiële informatiesystemen (werkzaamheden die volgens de SEC bijna altijd een bedreiging voor de onafhankelijkheid vormen) als aparte categorie. Cijfers van de twee meest recente jaren dienen te worden gepubliceerd.

3.2 Verenigd Koninkrijk

Sinds lang bestaat in het Verenigd Koninkrijk de verplichting tot openbaarmaking van de auditfee en sinds 1989 ook van de fees voor door de accountant verleende overige diensten. De twee categorieën die separaat dienen te worden vermeld, zijn audit fee en overige fee betaald aan de accountant die de jaarrekening controleert.

De fees dienen voor zowel de geconsolideerde als de vennootschappelijke winst- en verliesrekening te worden vermeld. Section 389A van de Companies Act 1985

stelt dit verplicht. De Europese Commissie beveelt een verdergaande specificatie aan dan het Department of Trade and Industry momenteel verplicht stelt.

3.3 Australië

Reeds meer dan vijftien jaar zijn bedrijven in Australië verplicht de aan accountants betaalde vergoeding voor de jaarrekeningcontrole (categorie 1) en overige dienstverlening (categorie 2) openbaar te maken. Hierbij dient in groepsjaarrekeningen naast de auditfee voor de accountant van de groep ook de auditfee voor eventuele andere accountants die de jaarrekening van dochtermaatschappijen controleren, separaat te worden vermeld (categorie 3). Verder dienen apart te worden vermeld de fees voor overige diensten betaald aan 'gerelateerde kantoren' van de accountant die de (groeps)jaarrekening controleert (categorie 4). Onder gerelateerde kantoren vallen kantoren waarmee de accountant vergoedingen of winsten afkomstig van die betreffende cliënt deelt. Bedrijven in Australië vermelden aldus maximaal vier categorieën, en wel (met uitzondering van categorie 3) apart op geconsolideerd en vennootschappelijk niveau. Deze regeling is vastgesteld door de Australian Accounting Standards Board (1999). In nieuwe aanbevelingen (het Ramsay report) wordt openbaarmaking voorgesteld van een verdere uitsplitsing van de fees voor overige diensten met een toelichting op deze diensten.

3.4 Internationale vergelijking

Het voorschrift van NIVRA en NOvAA beveelt een meer gedetailleerde uitsplitsing van fees aan dan de verplichtingen die bestaan in andere landen. Het aantal (sub)categorieën (maximaal acht) is aanmerkelijk hoger dan in de Verenigde Staten (drie à vier), het Verenigd Koninkrijk (twee) en Australië (vier). Met de recent voorgestelde wijzigingen gaan de SEC-voorschriften meer overeenkomen met de aanbevelingen van de Europese Commissie (2002). Waar de SEC spreekt van 'audit related fee' spreekt de Europese Commissie van 'other assurance services'. De categorie audit related fee is echter wat onduidelijker dan other assurance services. Onder audit related fees vallen interne controlewerkzaamheden, die normaliter een onderdeel van de controle van de statutaire jaarrekening uitmaken. Werkzaamheden als de controle en review van andere cijfers dan de statutaire jaarrekening vallen echter weer onder audit fee. Voor de inhoud van de term 'other assurance services' verwijs ik naar paragraaf 5.1 (tabel 1). Het is wel onpraktisch dat bedrijven die de specificatie reeds opgeven vol-

gens de SEC-richtlijnen daarmee niet automatisch ook voldoen aan de aanbeveling van de Europese Commissie. Van harmonisatie of convergentie in de openbaarmaking van accountantsfees is vooralsnog geen sprake. Wellicht zou een internationale organisatie hierin het voortouw kunnen nemen, bijvoorbeeld de International Federation of Accountants (IFAC) of International Accounting Standards Board (IASB).

4 Waarom een aanbeveling tot openbaarmaking?

'Een accountant moet door middel van openbaarmaking van vergoedingen kunnen aantonen dat zijn onafhankelijkheid niet in het gedrang is gekomen, doordat hij overige dienstverlening aan een controlecliënt heeft verleend waarvoor hem een vergoeding is betaald die niet in verhouding staat tot de vergoeding die hij heeft ontvangen voor de wettelijke controle. Teneinde de beoordeling te vergemakkelijken, moeten de voor overige dienstverlening ontvangen vergoedingen in categorieën worden ingedeeld om aan te geven welke verschillende soorten diensten zijn verleend.' Dat zijn de overwegingen die NIVRA en NOvAA noemen voor de aanbeveling voor de openbaarmaking van de fees. Hiermee wordt aangegeven tegen welk van de vijf bedreigingen (eigenbelang/belangenverstrengeling, zelftoetsing, belangenbehartiging, te grote mate van vertrouwdeheid en vertrouwen, intimidatie) de waarborg van openbaarmaking is bedoeld: eigenbelang. Zoals besproken in Van Schaik (2003) verwachten Elitzur en Falk (1996) dat lowballing (het aanbieden van de accountantscontrole van de jaarrekening beneden de kostprijs) bij openbaarmaking van auditfees weinig of niet voorkomt: het zou aandeelhouders en toezichhouders doen denken dat bij een lage auditfee ook de kwaliteit van de audit laag is. Een antwoord op de vraag waarom deze gegevens zowel geconsolideerd als vennootschappelijk moeten worden vermeld, geven NIVRA en NOvAA niet. Hoe zou een accountant wel onafhankelijk kunnen zijn bij de controle van de geconsolideerde cijfers en niet bij de controle van de vennootschappelijke cijfers? Toch wekt de zin 'Bij een controle van een geconsolideerde jaarrekening verdient het aanbeveling de vergoedingen op dezelfde wijze openbaar te maken.' de indruk dat naast openbaarmaking op vennootschappelijk niveau ook openbaarmaking op geconsolideerd niveau wordt aanbevolen.

5 Voorzichtigheid geboden

In deze paragraaf geef ik aan waarom de openbaarge maakte vergoedingen tot onjuiste conclusies kunnen

Tabel 1. Specificatie vergoedingen aan accountant, de accountantsorganisatie en organisaties binnen haar netwerk

Openbaar te maken categorie	Openbaar te maken subcategorie	Voorbeeld van werkzaamheden
1 wettelijke controles		<ul style="list-style-type: none"> ▪ accountantsverklaring bij jaarrekening ▪ beoordelingsverklaring bij kwartaalcijfers (indien verplicht) ▪ beoordeling van een impairmentberekening in het kader van de jaarrekeningcontrole ▪ beoordeling belastingpost in jaarrekening door fiscalist ▪ deel ICT-audit waarop jaarrekeningcontrole steunt ▪ actuariële beoordeling van jaarrekeningpost ▪ bijwonen bijeenkomst audit committee waar jaarrekening en kwartaalcijfers worden besproken ▪ management letter ▪ controle van verzekeringsstaten ▪ kosten van coördinatie van dienstverlening
2 andere assurance-opdrachten		<ul style="list-style-type: none"> ▪ alle beoordelingsverklaringen en accountantsverklaringen anders dan de wettelijke controle, zoals: ▪ omzetverklaring voor contributie van brancheorganisatie ▪ subsidieverklaring ▪ inbreng-, fusie en splitsingsverklaring ▪ beoordeling betrouwbaarheid interne-controlesysteem door ICT-specialist bij implementatie van een ERP-systeem ▪ Webtrust
3 belastingadvies-diensten		<ul style="list-style-type: none"> ▪ transferpricing ▪ tax planning
4 overige dienstverlening	<ul style="list-style-type: none"> a administratieve dienstverlening (incl. payroll services) b financiële informatie-technologie c waardebepaling d interne controle e rechtsbijstand f werving van personeel g overig ongespecificeerd 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ opstelling aangifte omzetbelasting of vennootschapsbelasting ▪ advisering en implementatie invoering IFRS ▪ samenstellingsverklaring

leiden. De oorzaak ligt deels in de inconsistentie in de openbaargemaakte vergoedingen en deels in het ontbreken van nadere gegevens om de vergoedingen in het juiste perspectief te plaatsen. Bovendien vindt op deze gegevens geen onafhankelijke controle plaats.

5.1 Kostenclassificatie

NIVRA en NOvAA geven niet aan wat te begrijpen is onder 'vergoedingen'. De out-of-pocket-kosten zoals

reis- en verblijfskosten zullen er wel onder vallen, maar omzetbelasting bij een vrijgestelde ondernemer wellicht niet. Ook wordt geen aanwijzing gegeven voor de indeling van fees in één van de vier categorieën of zes genoemde subcategorieën. Diverse werkzaamheden passen in meer dan één categorie. Er zal dus een inconsistentie kunnen ontstaan in de manier waarop bedrijven en accountantskantoren deze kosten classificeren. In tabel 1 is een aantal voorbeelden gegeven bij de diverse (sub)categorieën.

Hierbij vallen accountantsverklaringen en beoordelingsverklaringen in de categorie wettelijke controle of andere assurance-opdrachten. Samenstellingsverklaringen vormen overige dienstverlening. Voorbeelden die tot een zekere willekeur kunnen leiden zijn:

- 1 Auditfees van een (niet-geconsolideerde) dochteronderneming, waarvan de aandelen niet volledig in het bezit zijn van de controlecliënt. Behoren deze tot de auditfee van de controlecliënt of zijn dit fees voor andere assurance-opdrachten?
- 2 Fees voor de controle van de statutaire jaarrekening van dochterondernemingen. Deze werkzaamheden kunnen worden beschouwd als een onderdeel van de wettelijke controle of als een andere assurance-opdracht.
- 3 Advisering over de toepassing van International Financial Reporting Standards (IFRS) in de jaarrekening kunnen worden gezien als onderdeel van de wettelijke controle. De ondersteuning van een uitgebreid traject voor de invoering van IFRS zal echter onder de overige dienstverlening vallen.
- 4 Bij overeengekomen specifieke werkzaamheden (agreed-upon procedures) en due diligence hangt het van de exacte werkzaamheden en rapportering af of deze in de categorie 'andere assurance-opdrachten' of in de categorie 'overige dienstverlening' horen te worden vermeld.
- 5 NIVRA en NOvAA zien aanmerkelijke onafhankelijkheidsrisico's in de combinatie van controle en werkzaamheden verricht ter zake van het ontwerp en de implementatie van (financiële) informatiesystemen die informatie genereren welke uiteindelijk in de jaarrekening van de controlecliënt wordt opgenomen. De uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid wordt veelal als te ernstig beschouwd om een accountant, een accountantsorganisatie of een organisatie binnen haar netwerk, toe te staan dergelijke diensten te verlenen. Hierdoor kan de neiging ontstaan deze subcategorie zo eng mogelijk te definiëren.

5.2 Periodeafgrenzing

Volgens de aanbeveling van NIVRA en NOvAA worden in de toelichting op de jaarrekening de vergoedingen vermeld die betrekking hebben op de diensten geleverd in het jaar waarop de jaarrekening betrekking heeft. Dat betekent dat de vermelde controlekosten deels op die jaarrekening en deels op de jaarrekening van het vorig jaar betrekking hebben. De interimcontrole vindt immers plaats in het jaar zelf en de jaareindecontrole in het volgende jaar. Het komt ook wel voor dat de afwikkeling van de

controle van een jaarrekening meerdere jaren op zich laat wachten, waardoor een ongelijkmatige spreiding van openbaar te maken vergoedingen over de jaren kan ontstaan.

In het geval het bedrijf de factuur van de accountant voor de wettelijke controle en overige dienstverlening nog niet heeft ontvangen bij het opmaken van de jaarrekening, dient een transitorische post te worden opgenomen. Overschotten en tekorten op deze transitorische post van het voorafgaande jaar dienen voor de berekening van de openbaar te maken kosten te worden afgetrokken respectievelijk bijgeteld. Het moment van levering van de dienst is bepalend, niet het moment van betalen of het jaar waarop de (controle)werkzaamheden betrekking hebben.

Voor multinationals die in Nederland en in een ander land een jaarrekening uitbrengen, is het praktisch dat daarin dezelfde vergoedingen kunnen worden vermeld. In het Verenigd Koninkrijk dienen de bedragen echter openbaar te worden gemaakt die ten laste van de winst- en verliesrekening zijn gekomen. Indien het bedrijf een transitorische post opneemt voor de jaareindecontrole (sommige bedrijven doen dit wel, andere niet), zal dit leiden tot een andere openbaar gemaakte vergoeding dan onder het Nederlandse regime.

5.3 Vrijwillige openbaarmaking

De openbaarmaking van vergoedingen wordt door NIVRA en NOvAA slechts aanbevolen; het is geen verplichting. Alleen de wetgever en de Raad voor de Jaarverslaggeving kunnen wetten respectievelijk richtlijnen uitvaardigen (stellige uitspraken of aanbevelingen) inzake de in de jaarrekening op te nemen gegevens. Hierdoor is vergelijking alleen mogelijk tussen de groep van bedrijven die wel publiceren. Bovendien is er geen verplichting voor de bedrijven die de vergoedingen wel openbaar maken om dat te doen volgens de indeling die wordt aanbevolen door NIVRA en NOvAA. De mogelijkheden voor vergelijking tussen bedrijven worden daarmee verder beperkt.

Het vrijwillige karakter van de openbaarmaking heeft overigens ook nog gevolgen voor de concurrentieverhoudingen. Een accountant die bij zijn cliënten serieus bepleit dat zijn fee wordt openbaar gemaakt, wordt vervolgens blootgesteld aan de pogingen van concurrenten om in te breken door te bieden beneden de openbaar gemaakte fee. Als accountants bekend zijn met de hoogte van de audit fee van de zittende accountant, is dat waardevolle informatie bij het uit-

brenge van een concurrerende offerte. Om die reden is een verplichte openbaarmaking van fees wel concurrentiebevorderend.

5.4 Welke accountant

Bij een controle van een geconsolideerde jaarrekening verdient het aanbeveling de vergoedingen op dezelfde wijze openbaar te maken als bij een niet-geconsolideerde jaarrekening. De voorschriften bevelen ook in dat geval openbaarmaking van de fees voor de vennootschappelijke cijfers aan.

De aanbeveling tot openbaarmaking van vergoedingen strekt zich uit tot elke accountant die vergoedingen van een controlecliënt heeft ontvangen voor wettelijke controles en overige dienstverlening, waarbij onder 'wettelijke' wordt verstaan 'de controlewerkzaamheden die worden verricht door een *accountant* met betrekking tot het controleren van de (geconsolideerde) jaarrekening'. Als bij een dochteronderneming een andere accountant fungeert dan bij de moeder, en de jaarrekening van de dochter wordt opgenomen in de geconsolideerde jaarrekening van de moeder, dan dienen de vergoedingen aan de andere accountant apart te worden vermeld, zowel de vergoeding voor audit als voor eventuele overige dienstverlening. Die andere accountant verricht immers werkzaamheden met betrekking tot de wettelijke controle. Wanneer een concern dochterondernemingen vrijlaat in de keuze van accountant, kan dus een hele lijst ontstaan van namen van accountantskantoren met vermelding van fee-inkomsten.

Hoe te handelen bij accountantskantoren die in verschillende landen wel dezelfde naam, huisstijl en controleaanpak hebben, maar geen winst of omzet delen omdat zij in feite een samenwerkingsverband zijn van zelfstandige kantoren?

In sommige landen is een joint audit verplicht, waarbij twee accountants beiden een accountantsverklaring verstrekken over hetzelfde boekjaar. In dat geval luidt de aanbeveling aan bedrijven de fees betaald aan beide accountants apart openbaar te maken.

Indien er in de loop van een boekjaar wisseling van accountant heeft plaatsgevonden, dienen uitsluitend de fees te worden vermeld van de accountant die de accountantsverklaring bij de jaarrekening heeft gegeven. Het gaat immers om de onafhankelijkheid van de accountant die de accountantsverklaring heeft verstrekt. Bij het afsplitsen van consultants, hetgeen bij vele accountantskantoren heeft plaatsgevonden, bevelen de voorschriften aan dat deze consultants voor een deel van het jaar als behorend tot het netwerk worden beschouwd en voor een deel van het jaar niet.

De aanbeveling noemt niet de mogelijkheid de stand van zaken bij het afgeven van de accountantsverklaring als maatgevend te beschouwen.

5.5 Ontbrekende gegevens, nodig voor de beoordeling

Voor de beoordeling van de onafhankelijkheid van de accountant zijn meer gegevens nodig dan die uit de openbaarmaking van de fees blijken. Feegegevens vormen geen goede graadmeter voor de onafhankelijkheid van de accountant vanwege de vele onbekende variabelen die van invloed zijn op de omvang van de auditopdracht en op de mate waarin bedrijven overige dienstverlening inhuren. Met de aanbeveling is beoogd een indruk te geven van de verhouding tussen de auditfee en de fees voor de overige dienstverlening als indicatie voor onafhankelijkheid van de accountant. Met de aanbeveling is niet bedoeld de hoogte van de auditfee als beoordelingscriterium voor de kwaliteit van de uitgevoerde controle te gebruiken.

Uit vele empirische onderzoeken, meestal op basis van een multiële lineaire regressie met de logaritme van de auditfee als te verklaren variabele, is gebleken dat een groot aantal variabelen van invloed is op de kosten van een audit. Simon en Francis (1988) vonden als significante verklarende variabelen de volgende kenmerken van het gecontroleerde bedrijf: balans-totaal, het aantal geconsolideerde deelnemingen en het aantal buitenlandse deelnemingen. Gregory en Collier (1996) vinden als verklarende variabelen: omzet, debiteuren als percentage van de omzet, en langlopende schulden als percentage van het balans-totaal en de risicomaatstaf β . Ook dummy-variabelen voor de branche blijken significant. Zie Butterworth en Houghton (1995), Craswell en Francis (1999) en Gul (1999) voor meer bedrijfskenmerken die de auditfee beïnvloeden. Vanwege dit grote aantal variabelen, waarvan slechts een deel bekend is bij de gebruiker van de jaarrekening, en de onbekendheid met de invloed die deze variabelen uitoefenen op de omvang van de wettelijke controle en de benodigde overige dienstverlening, is uit de hoogte van de gepubliceerde auditfee weinig te concluderen. Ook zal een bedrijf met een goede interne controle of een interne accountantsdienst een lagere controlefee betalen aan de externe accountant.

5.6 Geen onafhankelijke controle

De accountant heeft er belang bij dat de jaarrekening van de cliënt lage fees voor overige dienstverlening toont in verhouding tot de auditfee: hij wil zijn onaf-

hankelijkheid in schijn niet in gevaar brengen. Gezien dit belang van de accountant is het opmerkelijk dat de accountantsverklaring ook deze door de leiding van de onderneming opgemaakte specificatie bestrijkt: de fees worden immers vermeld als onderdeel van de toelichting op de jaarrekening.

6 Conclusie

In dit artikel is betoogd dat de openbaarmaking van vergoedingen voor de accountant de gebruiker van de jaarrekening weinig houvast biedt voor de beoordeling van de onafhankelijkheid van de accountant. Hieraan zijn inconsistenties in de openbaar gemaakte bedragen en onbekendheid met de feiten en omstandigheden die geleid hebben tot deze vergoedingen debet. Bovendien is in dit artikel een vraagteken geplaatst bij het verband tussen de onafhankelijkheid van de accountant en de verhouding van de auditfee ten opzichte van de fee voor overige dienstverlening. Het belang van de accountant ligt immers bij de totale fee, niet bij de samenstelling daarvan. ■

Literatuur

- Arruñada, B., (1999), *The economics of audit quality (price incentives and the regulation of audit and non-audit services)*, Kluwer, Boston.
- Australian Accounting Standards Board, (1999), AASB 1034, *Financial report presentation and disclosures*.
- Butterworth, S. en K.A. Houghton, (1995), Auditor switching: The pricing of audit services, in: *Journal of Business Finance and Accounting*, 22, pp. 323-344.
- Craswell en Francis, (1999), Pricing initial audit engagements: a test of competing theories, in: *The Accounting Review*, 74 (2), pp. 201-216.
- Davis, L.R., D.N. Ricchiute en G. Trompeter, (1993), Audit effort, audit fees, and the provision of nonaudit services to audit clients, in: *The Accounting Review*, 68 (January), pp.135-150.
- DeAngelo, L., (1981), Auditor independence, 'low balling', and disclosure regulation, in: *Journal of Accounting and Economics*, 3, pp.113-127.
- Europese Commissie, (2002), *Onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de EU: basisbeginselen*, Aanbeveling van de Commissie van 16 mei 2002.
- Gregory, A. en P. Collier, (1996), Audit fee and auditor change: an investigation of the persistence of fee reduction by type of change, in: *Journal of Business Finance and Accounting*, 23, pp.13-28.
- Gul, F.A., (1999), Audit prices, product differentiation and economic equilibrium, in: *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 18, nr. 1, pp. 90-100.
- NIVRA en NovAA, (2002), *Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de accountant*, Amsterdam, Den Haag, december 2002.
- Palmrose, Z., (1986), The effect of nonaudit services on the pricing of audit services, in: *Journal of Accounting Research*, 24 (Autumn), pp. 405-411.
- Schaik, F.D.J. van, (2003), Een toereikende vergoeding voor de jaarrekeningcontrole, in: *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 77, juni 2003, pp. 254-260.
- Simon, D. en J. Francis, (1988), The effects of auditor change on audit fees: tests of price cutting and price recovery, in: *The Accounting Review*, 63, pp. 255-269.
- Simunic, D.A., (1984), Auditing, consulting, and auditor independence, in: *Journal of Accounting Research*, 22 (Autumn), pp. 679-702.

Noot

- 1 De nieuwe voorschriften van NIVRA en NOVAA zijn te vinden op www.nivra.nl.