

# Een toereikende vergoeding voor de jaarrekeningcontrole

Frans van Schaik

**SAMENVATTING** Het honorarium van de accountant dient toereikend te zijn om voldoende tijd en gekwalificeerd personeel vrij te maken voor de wettelijke controle en om daarbij vaktechnische richtlijnen en kwaliteitswaarborgen in acht te nemen. Dit is één van de onafhankelijkheidsvoorschriften die per 1 januari 2003 in werking zijn getreden. Dit voorschrift bestrijkt het belangwekkende spanningsveld tussen het maatschappelijk belang van een in wezen en in schijn onafhankelijke accountant, het belang van de accountant om een cliënt te winnen of te behouden en het streven van de onderneming naar lage accountantskosten.

## 1 Inleiding

In de 'Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de accountant' van NIVRA en NOvAA (2002)<sup>1</sup> is sprake van een stelsel van waarborgen die moeten worden getroffen om bedreigingen van de onafhankelijkheid van de accountant, zoals eigenbelang, zelftoetsing, belangenbehartiging, te vergaand vertrouwen en intimidatie, te mitigeren. Een aantal van deze waarborgen is gericht op het beperken van het eigenbelang van de accountant en heeft betrekking op declaratieomvang en tariefstelling voor de dienstverlening. Deze waarborgen betreffen:

- 1 resultaatafhankelijke vergoedingen;
- 2 de verhouding tussen het bedrag aan vergoedingen voor één cliënt en de gehele omzet van de accountantsorganisatie;

- 3 achterstallige vergoedingen;
- 4 prijsstelling;
- 5 het openbaar maken van accountants honoraria.

In dit artikel wordt de vierde van deze waarborgen besproken, de prijsstelling. In een tweede artikel (Van Schaik, 2003) zal de vijfde waarborg, het openbaar maken van accountants honoraria, worden behandeld. Paragraaf 3.3.4 van de 'Nadere voorschriften' luidt: 'Een accountant moet kunnen aantonen dat de vergoeding voor een wettelijke controle toereikend is om voldoende tijd en gekwalificeerd personeel vrij te maken voor de uit te voeren taak en om vaktechnische richtlijnen en kwaliteitswaarborgen in acht te nemen. Hij moet eveneens kunnen aantonen dat de toegewezen capaciteit ten minste gelijk is aan die welke zou worden toegewezen aan andere werkzaamheden van vergelijkbare aard.' 'Lowballing', dat wil zeggen het aanbieden van de accountantscontrole van de jaarrekening beneden de kostprijs, is niet toegestaan volgens NIVRA en NOvAA (2002).

Deze voorschriften gelden uitsluitend voor de controle van jaarrekeningen van lichamen die vallen onder artikel 2: 360 BW (N.V., B.V, onderlinge waarborgmaatschappij, coöperatie, stichting en vereniging die onderneming in stand houdt), voorzover deze controle verplicht is op grond van artikel 2: 393 BW. Voor controles op grond van andere wetten, zoals de Gemeentelijke Comptabiliteitsvoorschriften, en voor vrijwillige controles gelden uitsluitend de onafhankelijkheidsbepalingen in de Gedrags- en Beroepsregels Accountants.

De Nadere voorschriften zijn voor registeraccountants per 1 januari 2003 in werking getreden, omdat het NIVRA (1994) op 18 december 2002 lid 6 heeft toegevoegd aan artikel 24 van de Gedrags- en Beroepsregels Registeraccountants: 'Het bestuur kan nadere voorschriften geven aangaande de onafhankelijkheid van de registeraccountant met betrekking tot bepaalde soorten opdrachten.' Aangezien de NOvAA pas verwacht in juni 2003 met een soortgelijke aanpassing

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.

van haar regels te komen, gelden de Nadere voorschriften vooralsnog niet voor accountant-administratieconsulenten.

Accountants dienden al langer bij de bepaling van hun honorarium bepaalde regels in acht te nemen. Deze regels maken een onderdeel uit van de Gedrags- en Beroepsregels Accountants (GBA). De GBA gelden zowel voor registeraccountants (NIVRA, 1994) als voor accountant-administratieconsulenten. Artikel 24, lid 5 van de GBA verbiedt provisie dan wel vergoedingen te bedingen of te aanvaarden die afhankelijk zijn van de uitkomst van de arbeid. Bovendien bepaalt artikel 34 van de gedrags- en beroepsregels dat de accountant zijn honorarium dient vast te stellen 'met inachtneming van aard en omvang der verrichte werkzaamheden.' Schilder en Frielink (1996) geven hierop als commentaar: 'Er moet dus een relatie zijn tussen beloning en soort en hoeveelheid werk, zodat de accountant zijn werk zodanig kan uitvoeren dat het onafhankelijke eindoordeel deugdelijk en feitelijk is. Opnieuw: kwaliteitsgericht. De GBA laten de accountant echter vrij in de wijze waarop deze 'inachtneming' leidt tot het uiteindelijke honorarium. De kostprijs is niet automatisch verkoopprijs, er is ook een relatie met de economische waarde van het werk voor de opdrachtgever, op een vrije markt.' Met de Nadere voorschriften wordt de vrijheid van de accountant verder ingeperkt: 'met inachtneming' wordt nu aangevuld met 'moet toereikend zijn'. Voor een toelichting op de manier waarop de accountant de toereikendheid van de vergoeding moet kunnen aantonen, verwijzen we naar paragraaf 3.3.4 van de Nadere voorschriften.

Dit artikel, dat beoogt een interpretatie te geven van het voorschrift tegen lowballing, is als volgt opgebouwd. De reden van invoering wordt behandeld in paragraaf 2 en paragraaf 3 geeft aan of het voorschrift concurrentieverstorend of concurrentiebevorderend werkt. Paragraaf 4 plaatst dit voorschrift in internationaal perspectief. Tot slot geeft paragraaf 5 een analyse van het voorschrift aan de hand van een aantal klassieke begrippen uit de kostprijscalculatie.

## 2 Waaronder een voorschrift tegen lowballing?

Welke overwegingen kunnen ertoe leiden dat accountants een lage auditfee in rekening brengen? Als de vergoeding lager is dan de kostprijs, via welk mechanisme recupereren accountants dan de aldus ontstane tekorten? Ten eerste is het denkbaar dat accountants een tekort accepteren in het eerste jaar van de jaarrekeningcontrole en dat compenseren met werkzaam-

heden in het kader van de jaarrekeningcontrole in latere jaren (lowballing met compensatie in de tijd). Door ervaring met de cliënt kan efficiënter worden gecontroleerd. In paragraaf 5.1 gaan we nader in op de effecten van de learning curve. Ten tweede is het denkbaar dat accountants trachten een cliënt te winnen of te behouden door een tekort te accepteren op de jaarrekeningcontrole en dat te compenseren met andere controleopdrachten en adviesdiensten (lowballing met compensatie tussen diensten). Volgens de NIVRA/NOvAA-voorschriften dient de accountant overigens wel te kunnen aantonen dat een in zijn offerte vermelde vergoeding niet afhankelijk is van de verwachte levering van vormen van overige dienstverlening. Het belang van een voorschrift tegen lowballing met compensatie tussen diensten is groter naarmate de overige dienstverlening door accountantsorganisaties omvangrijker is. Na een aantal jaren met een toename van de overige dienstverlening is nu, met de recente afstoting van de management consultants door een aantal grote accountantsorganisaties, de overige dienstverlening in verhouding tot de controle inmiddels weer afgenomen. Simon en Francis (1988), Ettredge en Greenberg (1990) en Gregory en Collier (1996) hebben aangetoond dat lowballing met compensatie in de tijd bestaat. Thomas (2000) bericht dat accountantskantoren ontkennen dat lage auditfees worden gebruikt om cliënten binnen te halen. Uit empirisch onderzoek naar compensatie tussen diensten blijkt steeds een positief verband tussen auditfees en fees voor overige dienstverlening, zie Simunic (1984), Palmrose (1986) en Davis et al. (1993). Groenen et al. (2002) vinden geen negatief verband tussen de controle en de consultancywerkzaamheden door hetzelfde accountantskantoor. Een mogelijke verklaring is dat accountants meer aandacht besteden aan de controle van cliënten aan wie zij veel overige diensten leveren. Een andere verklaring is wellicht dat een bedrijf met een zwakke administratieve organisatie zowel meer tijd voor de controle vergt als meer aanleiding geeft voor advieswerkzaamheden. Lowballing is een fenomeen dat in de accountancyliteratuur regelmatig is onderzocht, zowel door het analyseren van een mathematisch model (DeAngelo, 1981; Kanodia en Mukherji, 1994 en Lee en Gu, 1998), door experimenteel onderzoek (Dopuch en King, 1996) als door empirisch veldonderzoek (Butterworth en Houghton, 1995 en Gul, 1999).

Het NIVRA/NOvAA-voorschrift geeft niet aan tegen welk van de vijf bedreigingen (eigenbelang/belangenverstrengeling, zelftoetsing, belangenbehartiging, te grote mate van vertrouwdheid en vertrouwen, intimidatie) de waarborg van een toereikende vergoeding

is bedoeld. De bedreiging die uitgaat van lowballing wordt wel duidelijk geformuleerd door het Institute of Chartered Accountants of England and Wales (ICAEW, 2002) in paragraaf 2.3 van Statement 1.210: 'Members or member firms obtaining work having quoted levels of fees which they have reason to believe are significantly lower than those charged by an existing auditor or, for example, quoted by other tendering firms, should be aware that their objectivity and the quality of their work may appear to be threatened by the member's or member firms' self-interest in securing the client.'

Door een lage auditfee zou bij een buitenstaander de indruk kunnen ontstaan dat de kwaliteit van de controle laag is (Securities and Exchange Commission, 1977). Vandaar het belang van een voorschrift tegen lowballing voor de perceptie van de onafhankelijkheid van de accountant. Dit verband tussen kwaliteit en vergoeding hoeft in wezen niet te bestaan om toch die schijn te kunnen wekken. Simon en Francis (1988) en Butterworth en Houghton (1995) vonden geen verband tussen lage fees en een gebrek aan kwaliteit van accountantswerkzaamheden. In een experimenteel onderzoek vonden Dopuch en King (1996) alleen bij afwezigheid van concurrentie een verband tussen lowballing en kwaliteit van de accountantswerkzaamheden.

Een andere waarborg die NIVRA en NOvAA aanbevelen is dat bedrijven de hoogte van accountants- en advieskosten in de jaarrekening openbaar maken. Deze aanbeveling wordt behandeld in Van Schaik (2003). Elitzur en Falk (1996) spreken de verwachting uit dat lowballing bij openbaarmaking van auditfees weinig of niet voorkomt, omdat het aandeelhouders en toezichhouders doet denken dat bij een lage auditfee ook de kwaliteit van de audit laag is.

### 3 Invloed op concurrentie

Accountantsorganisaties dienen zorgvuldig te werk te gaan bij het vaststellen van prijsmaatregelen. Een maatregel tegen lowballing heeft al snel elementen van kartelvorming in zich. Nu schrijven de voorschriften geen minimumtarieven voor: een accountantskantoor kan door schaalvoordelen en een lagere overhead een lagere kostprijs bereiken en daardoor een lager honorarium in rekening brengen. Voor de accountantscontrole moet een onderneming echter terechtkomen bij een registeraccountant of certificeringsbevoegde accountant-administratieconsulent, en mededingingsautoriteiten kunnen bezwaar maken als de beroepsorganisatie maatregelen oplegt waarmee accountants in wezen onderling concurrentie beper-

ken. Enkele jaren geleden zijn de accountants in Italië beboet vanwege een systeem van tariefvaststelling voor de jaarrekeningcontrole op basis van objectieve kenmerken van het te controleren bedrijf, zoals omzet, balanstotaal en aantal werknemers. Het ICAEW in het Verenigd Koninkrijk had voorheen een voorschrift dat inhield dat het trachten te verkrijgen van een opdracht door opzettelijk onder de fee van de huidige accountant te bieden, kon leiden tot een tuchtrechtelijke maatregel. Na de komst van de Restrictive Trade Practices Act in 1976 is dit voorschrift, waar overigens toch moeilijk de hand aan te houden was, vervallen.

Een maatregel tegen lowballing kan echter ook worden gezien als concurrentiebevorderend. Accountantskantoren die uitsluitend accountantscontrole-opdrachten uitvoeren ('audit-only') zijn in het nadeel als kantoren die het full-serviceconcept aanhangen, controle-opdrachten weten te winnen met lage controlefees die zij compenseren met overige dienstverlening. Volgens de Texas State Board of Accountancy (2000) heeft de Amerikaanse staat Texas juist om deze reden lowballing verboden: de wet (Texas, 1991) beschermt kleine accountantskantoren, die niet kunnen concurreren in een markt waar de audit kunstmatig laag is geprijsd. Audit mag geen 'loss-leader' zijn. Chan (1999) heeft in een theoretisch model onder plausibele aannames overigens wel aangetoond dat een verbod op lowballing leidt tot hogere omzetten en winsten voor accountantskantoren.

## 4 Lowballing in internationaal perspectief

De Nadere voorschriften van NIVRA en NOvAA (2002) zijn gebaseerd op de aanbeveling van de Europese Commissie (2002). Ook al is de tekst van het voorschrift over de toereikendheid van de vergoeding van NIVRA en NOvAA niet letterlijk gelijk aan de door de Europese Commissie gemaakte Nederlandse vertaling van de aanbeveling van de Europese Commissie, inhoudelijk komen deze geheel overeen. In de navolgende paragrafen geven we een overzicht van de regelgeving ter beperking van lowballing in internationaal perspectief. Voor een analyse van de regelgeving in diverse andere landen verwijzen we naar Arruñada (1999).

### 4.1 IFAC Code of Ethics

Op het onderdeel van lowballing gaan de aanbevelingen van de Europese Commissie en daarmee de voorschriften van NIVRA en NOvAA duidelijk verder dan de Code of Ethics van de International Federation of Accountants (IFAC). Het NIVRA heeft zich gecom-

mitteerd aan de implementatie van de IFAC Code of Ethics uiterlijk per 31 december 2004. Het NIVRA kan de bestaande regelgeving tegen lowballing dan overigens handhaven: de IFAC verbiedt haar leden (de accountantsorganisaties) niet stringentere gedrags- en beroepregels te hanteren dan de IFAC Code of Ethics. Diverse landen volgen nu reeds de IFAC, zoals Australië en Nieuw-Zeeland. De IFAC stelt dat de accountant zich ervan moet vergewissen dat de kwaliteit van het werk niet zal lijden onder de hoogte van het geoffreerde bedrag: alle professionele standaarden en kwaliteitscontroleprocedures moeten worden nageleefd bij de uitvoering van het werk. Ook moet de accountant duidelijk aangeven welke werkzaamheden onder de offerte vallen en hoe toekomstige auditfees zullen worden berekend. De auditfee hoeft dus niet toereikend te zijn om voldoende tijd en gekwalificeerd personeel vrij te maken voor de uitvoering van de taak en om vaktechnische richtlijnen en kwaliteitswaarborgen in acht te nemen. De IFAC laat de accountant vrij in de vaststelling van de fee: als hij zijn werk maar goed doet.

#### **4.2 Verenigde Staten: SEC en Public Accountancy Act in Texas**

Momenteel kent de United States Securities and Exchange Commission (SEC) geen regelgeving die lowballing verbiedt. Wel heeft de SEC reeds in 1978 de openbaarmaking verplicht van het accountants-honorarium indien de accountant met het oogmerk een cliënt te winnen een honorarium heeft geaccepteerd dat significant lager is dan de verwachte directe kosten van de opdracht (Accounting Series Release nr. 250). De overweging van de SEC hierbij was dat de onafhankelijkheid van de accountant hierdoor in gevaar gebracht zou worden (Securities Act Release nr. 33-5869). Inmiddels stelt de SEC openbaarmaking van alle accountantshonoraria verplicht.

De Amerikaanse staat Texas (1991) kent in de Public Accountancy Act wel een artikel tegen lowballing. Het artikel stelt dat een accountant, die een controleopdracht uitvoert tegen een fee die lager is dan de redelijkerwijs te verwachten directe arbeidskosten, geacht wordt niet onafhankelijk te zijn. Gezien het belang van onafhankelijkheid voor de functie van de accountant behelst deze regel de facto een verbod op lowballing. Onder arbeidskosten wordt verstaan het loon inclusief pensioen- en sociale lasten. Er wordt een uitzondering gemaakt voor het verrichten van controlewerkzaamheden bij wijze van donatie aan charitatieve instellingen. De Florida State Act kent een soortgelijke regeling.

#### **4.3 ICAEW in het Verenigd Koninkrijk**

The Institute of Chartered Accountants in England & Wales (ICAEW) heeft met de overweging dat objectiviteit van essentieel belang is voor al het controlewerk van de accountant, de regel van de IFAC (namelijk dat de kwaliteit van het werk niet mag lijden onder de hoogte van het geoffreerde bedrag) van toepassing verklaard op alle controleopdrachten van de accountant. In de nieuwe regelgeving van het ICAEW, ingegaan per 1 oktober 2002, is de aanbeveling van de Europese Commissie (2002) op dit punt niet overgenomen. Net als de IFAC, laat het ICAEW de accountant vrij in de vaststelling van de fee.

#### **4.4 CICA in Canada**

Het is een lid van de accountantsorganisatie Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) niet toegestaan een controleopdracht te verkrijgen voor een prijs waarvan hij weet dat deze significant beneden de prijs van de zittende accountant of van de andere inschrijvers bij een tender ligt, tenzij hij kan aantonen dat gekwalificeerde medewerkers voor een adequate hoeveelheid tijd zijn toegewezen aan de opdracht en dat alle van toepassing zijnde controlestandaarden, vaktechnische richtlijnen en kwaliteitswaarborgen in acht worden genomen.

#### **4.5 Internationale vergelijking**

De IFAC, SEC, ICAEW en CICA verbieden lowballing niet. Behalve de aanbeveling van de Europese Commissie, en daarmee NIVRA en NOvAA, kennen alleen de Public Accountancy Act in Texas en de Florida State Act een verbod op lowballing. Het nieuwe NIVRA/NOvAA-voorschrift is dus stringenter dan de voorschriften in de meeste andere beschreven landen, omdat de vergoeding voor de accountant hier in Nederland toereikend moet zijn, terwijl in andere landen de vergoeding wel ontoereikend mag zijn, als de accountant desondanks de controle maar goed uitvoert. Het is denkbaar dat andere Europese landen ook de aanbevelingen van de Europese Commissie zullen overnemen, hoewel het Verenigd Koninkrijk dat niet gedaan heeft, en de IFAC-tekst heeft gevolgd.

## **5 Interpretatie van het voorschrift tegen lowballing**

Het voorschrift doet diverse klassieke vragen uit de kostprijscalculatie rijzen, zoals de behandeling van initiële kosten, het onderscheid tussen differentiële en

integrale kosten, voor- en nacalculatorische kosten, kosten en offers, en directe en indirecte kosten. Omdat NIVRA en NOvAA (2002) meer uitgaan van cost-based pricing dan van market-based pricing, spelen ook begrippen als prijsdiscriminatie en peak-load pricing een rol. In de navolgende paragrafen gaan we op de diverse kostenbegrippen in. Het onderhavige onderwerp ligt op het snijvlak van accountantscontrole en cost-accounting.

### 5.1 Initiële kosten

Initiële kosten bestaan uit de extra werkzaamheden die een accountantskantoor moet uitvoeren bij de aanvaarding van een nieuwe opdracht, zoals het leren kennen van het bedrijf en het opzetten van een nieuw controleprogramma. Verbiedt de maatregel accountants deze inwerkkosten voor eigen rekening te nemen in de verwachting deze te kunnen terugverdienen met de controlewerkzaamheden in latere jaren? Het voorschrift bepaalt dat de vergoeding voor *een* wettelijke controle toereikend is. Deze tekst spreekt in het enkelvoud over controle en de toereikendheid moet dan ook per jaar worden beoordeeld.

Het verbod betekent dat de auditfee in het eerste jaar minimaal gelijk moet zijn aan de kostprijs van alle controlewerkzaamheden in het eerste jaar. De kosten van het verwerven van de opdracht, zoals het schrijven van de offerte, kunnen wel ten laste van de accountant komen. Het wisselen van accountant zal voor bedrijven dus tot hoge accountantskosten leiden in het eerste jaar van de nieuwe accountant. Daar komt nog bij de tijd die bedrijven zelf moeten besteden aan het selecteren en inwerken van de nieuwe accountant. Bedrijven zullen hierdoor mogelijk minder snel geneigd zijn van accountant te wisselen.

Het vraagstuk van de initiële kosten speelt niet alleen op het niveau van een individuele nieuwe cliënt, maar ook op het niveau van een voor de accountant nieuwe bedrijfstak. De maatregel hoeft niet te betekenen dat de controlecliënt dient mee te betalen aan deze learning curve van de accountant. Als een accountant actief wil worden in een voor hem nieuwe branche, moet hij investeren om de nodige branchekennis te verwerven. Deze algemene kennis heeft niet voldoende betrekking op een wettelijke controle om onder het voorschrift te vallen.

Het nieuwe voorschrift laat niet toe dat de accountant de initiële kosten als onderdeel van een meerjarenvoorstel aan de (potentiële) cliënt voor eigen rekening neemt. Er is geen langetermijnvisie van toepassing op het begrip 'toereikende vergoeding', ook niet als de accountant een overeenkomst met de cliënt heeft om

gedurende meerdere jaren de accountantscontrole van de jaarrekening uit te voeren of redelijkerwijs mag verwachten dat de opdracht een langdurig karakter heeft. Deze behandeling van initiële kosten is een belangrijk element uit de onafhankelijkheidsvoorschriften. Tekorten op een controleopdracht in het eerste jaar kunnen worden beschouwd als 'sunk costs' en behoren als zodanig geen enkele invloed op de besluitvorming te spelen. De onafhankelijkheid van de rationeel handelende accountant zou er dus niet door in gevaar gebracht moeten worden. Uit empirisch psychologisch onderzoek beschreven door Simon en Francis (1988) blijkt echter dat sunk costs in de praktijk wel degelijk van invloed zijn op latere beslissingen.

### 5.2 Differentiële kosten

De differentiële kosten van een controleopdracht zijn de kosten die de accountant maakt bij het uitvoeren van de opdracht minus de kosten die de accountant zou maken als hij de opdracht niet zou uitvoeren. Chan (1999) spreekt in dit verband van marginale kosten, DeAngelo (1981) van vermijdbare kosten. Het gebruik van de woorden 'vrij te maken' in de zinsnede 'voldoende tijd en gekwalificeerd personeel vrij te maken' duidt op de extra kosten die moeten worden gemaakt voor het uitvoeren van de opdracht: de accountant mag dus niet beneden de differentiële kosten bieden, maar wel beneden de integrale kosten van de opdracht. Als de bezetting van de mensen hoog is, dan zijn de differentiële kosten van deze nieuwe opdracht gelijk aan de opportunity costs: namelijk de fee die de accountant misloopt bij andere cliënten. Het is ook denkbaar dat het betreffende personeel beschikbaar is voor een nieuwe opdracht, namelijk in het geval van een structurele overcapaciteit aan personeel, en dan zullen de differentiële kosten laag zijn. Waar NIVRA en NOvAA spreken van 'voldoende tijd en gekwalificeerd personeel vrij te maken' refereert 'voldoende tijd' kennelijk aan de tijd van de vennoot. Daarvoor geldt hetzelfde als voor uren van het personeel: opportunity costs bij volledige bezetting en lage differentiële kosten bij onderbezetting.

Het nieuwe voorschrift staat accountants toe laag in te schrijven op controleopdrachten buiten de piekperiode. Accountantskantoren kennen een inefficiency veroorzaakt door piekbelasting in het hoogseizoen (begin van het jaar) en onderbezetting in het laagseizoen. Veel cliënten hebben immers een boekjaar dat overeenkomt met het kalenderjaar. Om de leegloop in het laagseizoen te bestrijden, geven accountants soms korting voor de accountantscontrole van een bedrijf

met een gebroken boekjaar. Craswell en Francis (1999) en Gul (1999) hebben empirisch vastgesteld dat de auditfees van bedrijven met een gebroken boekjaar significant lager liggen dan van bedrijven met een boekjaar gelijk aan het kalenderjaar.

### 5.3 Voor- of nacalculatorische kosten?

In de toelichting op het ontwerp-GBR (NIVRA, 1973) wordt vermeld dat ‘...– met name voor bijzondere onderzoeken en advieswerkzaamheden – vaste declaratieafspraken niet onder alle omstandigheden verwerpelijk zijn.’ Mag de accountant ook onder het nieuwe voorschrift nog vaste declaratieafspraken maken? Uit de tekst van het voorschrift is niet meteen duidelijk of de vergoeding toereikend dient te zijn voor de voorcalculatorische of voor de nacalculatorische kosten. Ook onder het nieuwe voorschrift blijft het mogelijk voor de accountant vooraf een vast bedrag overeen te komen voor de jaarrekeningcontrole. Slechts indien de nacalculatorische kosten hoger zijn dan het vooraf overeengekomen bedrag, dient het meerdere aan de controlecliënt in rekening te worden gebracht: aangenomen dat alle bestede uren inderdaad nodig waren zou anders de vergoeding niet toereikend zijn voor de nacalculatorische kosten. Of alle uren inderdaad nodig waren, is niet eenvoudig te verifiëren: het onderscheid tussen kosten en offers is moeilijk te maken. De Public Accountancy Act in Texas (1991) spreekt in dit verband echter van redelijkerwijs te verwachten kosten, hetgeen duidt op voorcalculatorische kosten: de offerte mag niet te laag zijn, maar mag wel een vast bedrag zijn. De zinsnede ‘moet kunnen aantonen’ uit NIVRA en NOvAA (2002) impliceert dat de accountant in zijn controledossier zowel het geplande als het gerealiseerde aantal uren en bijbehorende tarieven dient vast te leggen. Zodoende kan hij bij een practice review of een tuchtrechtelijke procedure de toereikendheid van de vergoeding aantonen.

### 5.4 Directe of indirecte kosten?

In de Public Accountancy Act in Texas (1991) dient de auditfee boven de directe arbeidskosten van de opdracht te liggen. Ook de SEC (1978) nam de directe kosten van de opdracht als maatstaf. Directe kosten zijn de kosten waarvan wordt geregistreerd ten behoeve van welke opdracht deze zijn gemaakt, zodat zonder meer kan worden getraceerd ten laste van welke opdracht deze moeten komen. Het zal van accountantskantoor tot accountantskantoor verschillen welke kosten direct zijn. Zo zijn autokosten direc-

te kosten als kilometers geschreven worden per opdracht, maar indirecte kosten indien deze worden opgenomen in het uurtarief (omslag). Hetzelfde geldt voor de kosten van ondersteunende diensten en ICT. Het nieuwe NIVRA/NOvAA-voorschrift brengt deze beperking tot directe kosten niet aan, dus het nemen van de directe kosten als maatstaf is niet juist: ook al wordt bijvoorbeeld geen kilometeradministratie bijgehouden, dan dienen de (dan dus indirecte) additionele autokosten toch te worden gedekt door het honorarium voor de opdracht.

### 5.5 Prijsdiscriminatie

Mag een accountantskantoor een prestigieuze cliënt binnenhalen door een lage auditfee? De uitstraling van het bedienen van een vooraanstaande cliënt met een smetteloze reputatie kan voor een accountantskantoor gunstig uitwerken bij het aantrekken van nieuwe cliënten en vooral ook personeel. Prijsdiscriminatie is een bekend fenomeen dat de kwaliteit van het werk niet hoeft te schaden en daarom voor een accountant niet per se verwerpelijk is. Gezien het nieuwe voorschrift zal de accountant echter ook in deze situatie moeten kunnen aantonen dat de auditfee toereikend is. Indien een accountantskantoor aan een cliënt, bijvoorbeeld wanneer dit een charitatieve instelling betreft, donaties of sponsoring zonder reële tegenprestatie zou verstrekken, dienen deze bedragen bij het beoordelen van de vraag of de vergoeding voor de jaarrekeningcontrole toereikend is, in de beoordeling te worden betrokken. Jaarrekeningcontroles met een negatieve auditfee zijn niet toegestaan.

## 6 Conclusie

Aan de hand van een aantal begrippen uit de kostprijscalculatie heb ik een interpretatie gegeven van het NIVRA/NOvAA-voorschrift dat de vergoeding voor een wettelijke jaarrekeningcontrole toereikend moet zijn om voldoende tijd en gekwalificeerd personeel vrij te maken voor de uit te voeren taak en om vaktechnische richtlijnen en kwaliteitswaarborgen in acht te nemen. Conclusie is dat accountants geen auditfee in rekening mogen brengen die beneden de differentiële kosten ligt. Bij een vastprijfsafpraak dienen accountants een clause op te nemen dat meerwerk in rekening kan worden gebracht indien de differentiële kosten achteraf hoger blijken te zijn dan het vooraf overeengekomen bedrag, omdat anders de vergoeding niet toereikend is voor de nacalculatorische kosten. Aan de ene cliënt mag wel een lagere fee in rekening worden gebracht dan aan de andere

cliënt, maar niet lager dan de differentiële kosten. Accountants mogen bij onderbezetting wel een korting op de fee geven, maar niet zo hoog dat de differentiële kosten niet worden goedge maakt. De differentiële kostprijs van een controleopdracht kan onder omstandigheden echter zeer laag zijn. Het voorschrift tegen lowballing zal slechts dan het beoogde doel bereiken als het door accountants meer naar de geest dan naar de letter wordt toegepast. ■

## Literatuur

- Arruñada, B., (1999), *The economics of audit quality (Price incentives and the regulation of audit and non-audit services*, Kluwer, Boston.
- 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.
- Chan, D.K., (1999), 'Low-balling' and efficiency in a two-period specialization model of auditing competition, in: *Contemporary accounting research: la revue de l'Association Canadienne des Professeurs de Comptabilité*, 16 (Winter), pp. 609-642.
- Craswell, A.T. en J.R. Francis, (1999), Pricing initial audit engagements: a test of competing theories, in: *The Accounting Review*, 74, nr. 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.
- Dopuch, N. en R. King, (1996), The effects of lowballing on audit quality: An experimental markets study, in: *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 14, pp. 45-68.
- Eltzur, R.R. en H. Falk, (1996), Auctions for audit services and low-balling, in: *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 15, Supplement 1996, pp. 41-59.
- Ettredge, M. en R. Greenberg, (1990), Determinants of fee cutting on initial audit engagements, in: *Journal of Accounting Research*, 28, pp.198-210.
- 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.
- Groenen, M.A., M.G.J.J. van den Kerkhof en H.P.A.J. Langendijk, (2002), De tevredenheid omtrent de beheersing van de accountantskosten, in: *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 76, november, pp.493-503.
- Gul, F.A., (1999), Audit prices, product differentiation and economic equilibrium, in: *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 18, nr. 1, pp. 90-100.
- Institute of Chartered Accountants in England and Wales, (2002), *Statement 1.210, The Institute of Chartered Accountants in England & Wales Members Handbook*.
- International Federation of Accountants, (1998), *Code of ethics for professional accountants*, New York, 1998.
- Kanodia, C. en A. Mukherji, (1994), Audit pricing, lowballing, and audit turnover: A dynamic analysis, in: *The Accounting Review*, 69, nr. 4, pp. 593-616.
- Lee, C.J. en Z. Gu, (1998), Low balling, legal liability and auditor independence, in: *The Accounting Review*, 73, nr. 4, pp. 533-556.
- NIVRA, (1973), Ontwerp van verordening houdende Gedrags- en Beroepsregels Registeraccountants (GBR). Bijlage bij *Staatscourant* nr. 145 van 30 juni 1973. Staatsuitgeverij, Den Haag, 1973.
- NIVRA, (1994), Verordening Gedrags- en beroepsregels registeraccountants 1994, vastgesteld op 30 november 1994, laatstelijk gewijzigd op 18 december 2002, gepubliceerd in de *Staatscourant* van 24 januari 2003, nr. 7.
- 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), Openbaar maken van accountants honoraria, in: *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 77, juli/augustus (nog te verschijnen).
- Schilder, A. en A.B. Frielink, (1996), Gedrags- en beroepsregels accountants, in: *Handboek Accountancy*, Samsom Bedrijfsinformatie, Alphen aan den Rijn.
- Securities and Exchange Commission, (1977), *Securities Act of 1933, Release nr. 9344*.
- Securities and Exchange Commission, (1978), *Accounting Series Release nr. 250*.
- 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.
- Texas, State of, (1991), *Public Accountancy Act, subchapter J (practice by license holder)*, Article 901.459 (loss of independence).
- Texas State Board of Accountancy, (2000), *SEC-hearing of K. Michael Conaway*, Presiding Officer, Sept. 20.
- Thomas, T., (2000), Big Five: Low audit fees 'are not baits', in: *Business Review Weekly* July 7.

## Noot

- 1 De nieuwe voorschriften van NIVRA/NOVAA zijn te vinden op [www.nivra.nl](http://www.nivra.nl).