

# Het meten van de kwaliteit van de accountantscontrole<sup>1</sup>

Prof. Dr. P.S.H. Leeflang en Drs. G.B.W. Willenborg

THEMA

## Samenvatting

Dit artikel beschrijft de uitkomsten van een onderzoek naar de kwaliteit van accountantscontrolediensten. De resultaten zijn verkregen door middel van een telefonische enquête onder circa 130 middelgrote ondernemingen waarbij een controle plaatsvindt. De waarden die de diverse variabelen die de kwaliteit van de controle bepalen, zijn gemeten en zijn vervolgens gerelateerd aan maatstaven die het totale oordeel over de kwaliteit van de controle weergeven. Op deze wijze kan het belang van de diverse variabelen bepaald worden. De afspraken die de opdrachtgevers met de accountant maakt, het inzicht dat de opdrachtgever heeft in het controleproces en de kennis van de accountant zijn belangrijke variabelen die van invloed zijn op het totale oordeel.

Met name de variabelen die invloed hebben op het oordeel over de prijs/kwaliteitverhouding verdienen aandacht van 'de accountant'.

## 1 Inleiding

In de afgelopen tien jaar heeft het onderwerp 'de kwaliteit van diensten' veel aandacht gekregen in de managementliteratuur. Ook in het *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* is diverse malen aandacht aan dit onderwerp besteed. We refereren hier aan het themanummer 'Kwaliteit van dienstverlening' (jaargang 67, nr. 12, december 1993) en naar de artikelen van Blokdijs (1993a, 1993b) en Dassen, Maijor (1993). In ons onderzoek naar de markt voor accountantsdiensten wordt het belang voor kwaliteit zowel door de aanbieders (accountants) als vragers (ondernemingen) ook genoemd. Zo stelt circa tweederde van de accountantskantoren dat

zij zich van de concurrentie onderscheiden door middel van 'kwaliteit'.<sup>2</sup> Bij het beoordelen van accountantskantoren door cliënten neemt het criterium kwaliteit dezelfde plaats in.<sup>3</sup> Zoals we ook elders betoogd hebben<sup>4</sup>, dienen we hierbij aan te tekenen dat 'kwaliteit' een multi-interpretabel concept is. Bovendien waren in ons onderzoek naar de vraagzijde van de accountantsmarkt duidelijk segmenten te onderscheiden. In een van deze segmenten wordt 'kwaliteit' boven andere attributen van de aangeboden dienst geprefereerd.

De aandacht voor dit onderwerp wordt gevoed door de professionals die de dienst voortbrengen en door degenen die de kwaliteit van diensten willen meten. Blokdijs, Dassen en Maijor zijn exponenten van de eerst genoemde groep. Zij vragen zich onder meer af of kwaliteitsverschillen tussen accountants 'bij op derden gericht onderzoek' gewenst of ongewenst zijn en waaruit die kwaliteitsverschillen zoal bestaan. In het eveneens in dit nummer gepubliceerde artikel van Carcello, Hermanson en Hermanson (1995) wordt een uitvoerig overzicht gegeven van Amerikaans onderzoek vanuit deze invalshoek.

Degenen die zich met het meten van de kwaliteit van diensten bezighouden richten zich op het bepalen van de variabelen/attributen die de kwaliteit bepalen, het meten van de waarden die deze variabelen in een concrete situatie aannemen en het relateren van deze attributen aan een totaaloordeel over de kwaliteit van de dienst.

---

Prof. Dr. P.S.H. Leeflang is als hoogleraar Marktkunde en Marktonderzoek verbonden aan de Faculteit der Economische Wetenschappen (FEW) van de Rijksuniversiteit Groningen.

Drs. G.B.W. Willenborg is als universitair docent Marktkunde verbonden aan de FEW van de Rijksuniversiteit Groningen.

Exponenten van deze groep van onderzoekers zijn Grönroos (1984) en Parasuraman, Zeithaml en Berry (1985, 1988, 1991). De eerstgenoemde maakt een onderscheid tussen de technische kwaliteit of uitkomstkwaliteit ('wat') en de functionele kwaliteit of proceskwaliteit ('hoe'), die samen de kwaliteit van de dienst bepalen. Het laatst genoemde drietal auteurs ontwikkelde het inmiddels min of meer gestandaardiseerde SERVQUAL-model 'a multiple-item scale for measuring consumer perceptions of service quality'. In dit model worden aan de hand van schalen de diverse attributen die de kwaliteit van de dienst bepalen gemeten. Daarbij worden diverse groepen van attributen onderscheiden die met name op de

functionele kwaliteit of proceskwaliteit ('hoe') betrekking hebben.

In dit artikel zullen we allereerst kort stilstaan bij de vraag door welke dimensies de technische en functionele kwaliteit van de dienst bepaald worden. Deze dimensies laten zich vertalen in stellingen die betrekking hebben op de kwaliteitsdimensies. In een onderzoek onder middelgrote ondernemingen die accountantscontrolediensten afnemen zijn met behulp van deze stellingen en bijbehorende schalen de kwaliteit van accountantscontrolediensten gemeten. Vervolgens worden de opzet van dit onderzoek (paragraaf 3) en enkele uitkomsten van de scores op de schalen beschre-

**Tabel 1: Verzamelingen attributen in het SERVQUAL-model**

<i>Oorspronkelijke SERVQUAL-indeling in 10 dimensies/verzamelingen attributen</i>	<i>Reductie van de oorspronkelijke verzameling tot 5 dimensies/verzamelingen</i>	<i>Dimensies/verzamelingen gebruikt in het onderzoek</i>
1 Reliability - accuratesse, betrouwbaarheid - op tijd en tegen overeengekomen bedrag leveren	1 Reliability	I Betrouwbaarheid
2 Responsiveness - bereidheid, gemak om de dienst te leveren	2 Responsiveness	II Reactiesnelheid
3 Tangibles - Tastbare elementen van de dienst, inclusief het personeel, apparatuur en de omgeving waarin de dienst geleverd wordt	3 Tangibles	III Tastbaarheden
4 Communication - communicatie over inhoud, prijs, beschikbaarheid, garantie, service van de dienst	4 Assurance	IV Deskundigheid*
5 Credibility - geloofwaardigheid van de dienst		
6 Security - mate van risico die de dienst omgeeft		
7 Competence - kennis en vaardigheden van de aanbieders		
8 Courtesy - beleefdheid, vriendelijkheid waarmee de dienst wordt aangeboden		
9 Acces - toegankelijkheid, gemak om contact te krijgen	5 Empathy	V Begrip voor de klant
10 Knowing the customer - pogingen die ondernomen worden om klantenbehoeften te leren kennen en adequaat te vertalen in aanbod		

\* gelet op de operationalisering van deze dimensie in dit onderzoek hanteren we de term 'Deskundigheid', in plaats van de directe vertaling 'Zekerheid'

ven (paragraaf 4). Aan de hand van vier verschillende variabelen is het totaaloordeel van de accountantscontrole bepaald. Dit wordt beschreven in paragraaf 5. In paragraaf 6 wordt het totaaloordeel gerelateerd aan de diverse attributen die van invloed zijn op dit totaaloordeel. Op deze wijze wordt het belang van deze attributen bepaald. In paragraaf 7 sluiten we het artikel af met enkele conclusies.

## 2 Kwaliteitsdimensies

In de inleiding van dit artikel hebben we reeds gesteld dat kwaliteit een 'multi-interpretabel concept' is. Het concept bestaat uit diverse dimensies. In diverse studies is getracht om deze dimensies te groeperen. Een eerste indeling ontstaat wanneer we de uitkomstkwaliteit onderscheiden van de proceskwaliteit. De discussie over de vraag of kwaliteitsverschillen tussen accountants al dan niet gewenst zijn zou naar onze mening zinvoller gevoerd kunnen worden wanneer dit onderscheid in de discussie ingebracht wordt.

De genoemde indeling in uitkomstkwaliteit en proceskwaliteit is evenwel veel te grof om de kwaliteit van diensten adequaat te kunnen beoordelen. Vandaar dat er gezocht is naar meer groepen attributen die de kwaliteit van diensten kunnen representeren. Parasuraman, Zeithaml en Berry (1985) hebben door middel van exploratief onderzoek een aanzet gegeven tot het rubriceren van kwaliteitsattributen in tien groepen. Deze tien groepen determinanten of dimensies van de kwaliteit van diensten zijn weergegeven in tabel 1. Door de percepties van de waarden die de attributen van een dienst aannemen te meten en te vergelijken met de verwachtingen die consumenten ten aanzien van deze attributen bezitten kan de kwaliteit van diensten bepaald worden. Dit wordt geformaliseerd in het zogenaamde SERVQUAL-model.<sup>5,6</sup> In het geformaliseerde en empirisch getoetste SERVQUAL-model heeft men de tien groepen dimensies teruggebracht tot vijf groepen, die eveneens in tabel 1 genoemd staan. Deze vijf groepen zijn in ons onderzoek om de kwaliteit van accountantscontrolediensten te bepalen gehanteerd.

In tabel 1 is eveneens aangegeven welke attributen tot de oorspronkelijke tien deelverzamelingen behoren. In ons onderzoek zijn deze

attributen vertaald naar meer specifieke, op de te onderzoeken dienst toegespitste attributen.

## 3 Opzet empirisch onderzoek

Op basis van gesprekken met afnemers van accountantscontrolediensten zijn de determinanten van de kwaliteit van de te onderzoeken dienst bepaald. Vervolgens zijn deze dimensies vertaald in stellingen die met behulp van een vijfpuntschaal beoordeeld worden. Alhoewel in het SERVQUAL-model percepties én verwachtingen ('expectations') gemeten worden hebben we ons beperkt tot het meten van percepties. Hiervoor zijn twee redenen aan te voeren. Veel, zo niet alle, verwachtingen bezitten een maximale score ('5' op een vijfpuntschaal). Het meten van deze verwachtingen naast de percepties in een telefonisch onderzoek stelt erg hoge eisen aan interviewer en geïnterviewde, omdat de lengte van de vragenlijst vrijwel wordt verdubbeld. Teneinde het belang van de verschillende attributen te bepalen zijn de scores op de individuele attributen gerelateerd aan een totale beoordeling van de dienst. We zullen daar in paragraaf 6 op terugkomen.

In ons onderzoek is gewerkt met een telefonische enquête. Diegenen in een organisatie die het meest geschikt geacht werden om de kwaliteit van de accountantscontrole te beoordelen zijn opgespoord en vervolgens benaderd om hun oordeel over de dienst te geven. We hebben ons gericht op het meten van de kwaliteit van de dienst in 300 middelgrote ondernemingen die 50 tot 200 werknemers in dienst hebben. Van deze 300 ondernemingen bleken er 131 bereid te zijn om aan deze enquête mee te werken. Het percentage kleinere ondernemingen (50 tot 100 werknemers) in deze steekproef bedraagt 61 procent. De verdeling van de respondenten over accountantskantoren is weergegeven in tabel 2. De respondenten hebben een relatie met een kantoor die gemiddeld 15 jaar bestaat. De modus van deze relatie is 10 jaar.

**Tabel 2: Verdeling van respondenten over accountantskantoren**

Moret, Ernst & Young	18%
Coopers & Lybrand	15%
KPMG Klynveld	15%
Deloitte & Touche	14%
Overige	39%

**Tabel 3: Gehanteerde schaal**

1	=	Helemaal mee oneens
2	=	Grotendeels mee oneens
3	=	Niet mee eens / niet mee oneens
4	=	Grotendeels mee eens
5	=	Helemaal mee eens

De schaal die gebruikt is om een oordeel over de stellingen te geven is weergegeven in tabel 3.

#### 4 Scores op kwaliteitsdimensies

In tabel 4 zijn de gemiddelde scores weergegeven van 14 stellingen. Deze hebben betrekking op de percepties van kwaliteitsdimensies van accountantscontrolediensten door afnemers van deze diensten. De 14 stellingen zijn beoordeeld aan de hand van de in tabel 3 weergegeven schaal. Voor elk van de in tabel 1 onderscheiden vijf deelverzamelingen attributen zijn ten minste twee stellingen geformuleerd. In tabel 4 is naast de gemiddelde score tevens de modus die bij elke stelling behoort

weergegeven. Teneinde enig inzicht te hebben in de verdeling van de antwoordcategorieën zijn de antwoorden op antwoordcategorieën 1, 2 en 3 gecumuleerd weergegeven.

De scores die in tabel 4 vermeld staan geven aanleiding tot de volgende opmerkingen.

1 Veel kwaliteitsdimensies bezitten een score die een modus heeft van 5 en een gemiddelde dat hoger is dan 4. Dit betekent dat de meeste respondenten het grotendeels of helemaal eens zijn met de geformuleerde stelling.

2 De dimensie van de kwaliteit van dienstverlening die de laagste score bezit en waarvan de grootste categorie respondenten zegt het 'er helemaal mee oneens' te zijn, is die waarbij gesteld wordt dat de accountant duidelijk gespecificeerde rekeningen stuurt (stelling 6). Let wel, of de accountant het hier al dan niet mee eens is is niet belangrijk, het gaat om de *perceptie* van de afnemer. Percepties zijn per definitie subjectief en selectief. Het is evenwel zaak om met deze percepties 'rekening te houden'.

**Tabel 4: Scores op 14 stellingen van de 5 SERVQUAL-dimensies**

		<i>Gemiddelde</i>	<i>Modus</i>	<i>Cat. 1+2+3</i>
I	Betrouwbaarheid			
	1 Mijn kantoor houdt zich aan afspraken m.b.t. de tijdplanning	4.3	5	15%
	2 Mijn kantoor overschrijdt de overeengekomen bedragen niet	3.85	5	33%
II	Reactiesnelheid			
	3 Bij mijn kantoor kan ik binnen één week een afspraak maken	4.3	5	23%
	4 Bij mijn kantoor zijn de medewerkers gemakkelijk te bereiken	4.2	5	19%
III	Tastbaarheden			
	5 Mijn kantoor levert rapportages met verzorgde vormgeving	4.3	5	9%
	6 Mijn kantoor stuurt duidelijk gespecificeerde rekeningen	2.4	1	80%
IV	Deskundigheid			
	7 Bij mijn kantoor werken mensen die beschikken over hoogwaardige kennis	4.4	5	11%
	8 Bij mijn kantoor werken mensen die correct zijn in de omgang	4.7	5	2%
	9 Bij mijn kantoor werken mensen die over diepgaande kennis van de bedrijfstak beschikken	3.4	3	56%
	10 Mijn kantoor biedt een breed assortiment andere diensten aan	4.2	5	20%
V	Begrip voor de klant			
	11 Mijn accountant geeft de klant een persoonlijke bediening	4.5	5	5%
	12 Mijn accountant overlegt vooraf over de kosten van de controle	3.8	5	39%
	13 Mijn accountant houdt mij goed op de hoogte van het verloop van het proces	4.0	4	24%
	14 Mijn accountant heeft inzicht in de problemen van mijn bedrijf	3.75	4	38%

3 Ook andere attributen die aan 'de prijs' (kosten) in de prijs/waarde-verhouding van de dienst gerelateerd zijn bezitten (relatief) lage scores. Het betreft hier de stellingen 2 en 12.

4 Verder valt het op dat variabelen die betrekking hebben op de dimensie 'begrip voor de klant' (categorie V), een relatief lage score bezitten.

## 5 Het totaaloordeel van de aangeboden dienst

Het totaaloordeel van de accountantscontrole is verkregen door vier verschillende vragen door de respondenten te laten beantwoorden. Dit is gedaan aan de hand van:

- een stelling over de prijs-kwaliteitsverhouding met behulp van een vijfpunts-schaal;
- een rapportcijfer voor de controlefunctie, (tienpunts-schaal);
- een rapportcijfer voor de relatie met de accountant (tienpunts-schaal);
- een oordeel over de vraag of men de accountant zou willen aanbevelen aan anderen.

In tabel 5 zijn de frequentieverdelingen die betrekking hebben op deze totaalbeoordelingen weergegeven. De inhoud van deze tabel geeft aan dat het oordeel van afnemers over de controlefunctie goed te noemen is en dat ditzelfde geldt voor de relatie met de accountant. Van alle cliënten zal 86

**Tabel 5: Totaaloordeel over de accountantscontrolediensten**

1 Stelling over de prijs/kwaliteitsverhouding:

*'Bij mijn accountantskantoor is er een goede verhouding tussen de kwaliteit en de prijs van de controledienst'*

		%		
Helemaal mee oneens	(1)	3	Modus:	4
Grotendeels mee oneens	(2)	6	Gemiddelde:	3.7
Niet mee eens / niet mee oneens	(3)	29		
Grotendeels mee eens	(4)	44		
Helemaal mee eens	(5)	18		

2. Rapportcijfer controlefunctie

Waardering		%		
1		1	Modus:	8
5		1	Gemiddelde:	7.6
6		11		
7		27		
8		47		
9		9		
10		4		

3. Rapportcijfer voor de relatie

Waardering		%		
4		1	Modus:	8
6		8	Gemiddelde:	8.0
7		19		
8		44		
9		22		
10		6		

4. Aanbevelen van het accountantskantoor aan anderen

		%		
Zeer waarschijnlijk niet	(1)	3	Modus:	5
Waarschijnlijk niet	(2)	5	Gemiddelde:	4.3
Geen mening	(3)	6		
Waarschijnlijk wel	(4)	33		
Zeer waarschijnlijk wel	(5)	53		

procent de accountant waarschijnlijk of zeer waarschijnlijk aanbevelen aan anderen. De meeste zorg strekt zich uit naar de prijs-kwaliteitsverhouding van de geleverde dienst. Bijna 40 procent van de cliënten heeft geen uitgesproken positieve mening over de geleverde kwaliteit in relatie tot de prijs.

## 6 Kwaliteitsdimensies en totaaloordeel

Het belang van de determinanten van servicekwaliteit is in deze studie op twee manieren bepaald. In de eerste plaats is aan de respondenten gevraagd om de vijf categorieën variabelen die de servicekwaliteit bepalen in een volgorde te plaatsen die gaat van (1) = minst belangrijk tot (5) = meest belangrijk. De gemiddelden die door middel van de in tabel 6 weergegeven schaal zijn verkregen staan in deze tabel vermeld. Tevens is de modus per categorie aangegeven. Tabel 6 laat een duidelijk beeld zien van de factoren waarvan respondenten *zeggen* in hoeverre ze belangrijk zijn. Factoren die onder de noemer deskundigheid gerangschikt kunnen worden, worden het meest belangrijk geacht. Tastbaarheden, zoals in ons onderzoek geconcretiseerd aan de hand van variabelen als 'vormgeving van de rapportage' en 'specificatie van de rekeningen' worden, zo *zeggen* de respondenten, als het minst belangrijk ervaren bij het beoordelen van de servicekwaliteit.

**Tabel 6: Belang van de vijf determinanten/dimensies van servicekwaliteit naar het oordeel van de respondenten**

		Gemiddelde	Modus
I	Betrouwbaarheid	4.4	4
II	Reactiesnelheid	2.2	2
III	Tastbaarheden	1.2	1
IV	Deskundigheid	4.5	5
V	Begrip voor de klant	2.8	3

1 = minst belangrijk; 2 = minder belangrijk;

3 = redelijk belangrijk; 4 = belangrijk; 5 = meest belangrijk

De in tabel 6 genoemde factoren die de kwaliteit van accountantscontrolediensten bepalen, corresponderen met de factoren die in dit verband gevonden werden in een onderzoek van Carcello, Hermanson en McGrath (1992). Zoals ook in Carcello, Hermanson en Hermanson (1995) is beschreven vonden Carcello et al. (1992) dat de

volgende vier factoren met name de kwaliteit van accountantscontrolediensten bepalen:

- 1 de ervaringen van de klant met de accountant ('experience' <-> deskundigheid);
- 2 kennis over de bedrijfstak ('industry experience');
- 3 begrip voor de klant ('empathy');
- 4 nakomen van afspraken en regels die in dit verband gebruikelijk zijn. Deze variabele ('compliance with general standards') behoort tot de categorie 'deskundigheid'.

Een oordeel over het belang van de verschillende attributen kan ook gevonden worden door de totaaloordeelen van de 131 respondenten te relateren aan de individuele scores op de 14 attributen. Met behulp van regressie-analyse worden de afzonderlijke attributen gerelateerd aan elk van de vier variabelen die we gebruikt hebben voor het totaal-oordeel.

In tabel 7 zijn de  $\beta$ -coëfficiënten<sup>7</sup> weergegeven van die attributen die een significante invloed hebben op:

- 1 het oordeel over de prijs-kwaliteitsverhouding;
- 2 het oordeel over de controlefunctie;
- 3 het oordeel over de relatie met de accountant;
- 4 de 'waarschijnlijkheid' waarmee de accountant aan derden wordt aanbevolen.

Uit tabel 7 kunnen we de volgende conclusies trekken:

- 1 De variabelen die bijdragen aan het totaaloordeel van de servicekwaliteit verschillen per gekozen afhankelijke variabele.
- 2 De attributen die behoren bij de subcategorie waaraan het hoogste gewicht wordt gegeven (categorie IV) blijken ook 'objectief' die variabelen te zijn die het meest frequent bijdragen tot een verklaring van het totaaloordeel. Desalniettemin dragen ook variabelen uit subcategorieën die (subjectief) als minder belangrijk worden ervaren (zoals variabelen uit de categorieën II en III) bij tot de verklaring van een totaal-oordeel.
- 3 Een attribuut dat in drie van de vier totaaloordeelen een belangrijke rol speelt bij de verklaring is het attribuut 'diepgaande kennis van de bedrijfstak' (IV.9).
- 4 Aan de hand van de waarden van de gekwadeerde correlatiecoëfficiënt ( $R^2$ ) kunnen we afleiden dat de verklaringen van de totaaloordeelen uit deze cross-sectie redelijk zijn.

**Tabel 7: Het belang van de determinanten van servicekwaliteit op basis van een relatie tussen deze determinanten en een totaaloordeel**

	$\beta$ -coëfficiënt	Significantie van de parameter	R <sup>2</sup>
Prijs-Kwaliteitsverhouding			0.51
I.2 Kantoor overschrijdt overeengekomen bedragen niet	0.36	0.000	
V.13 Accountant houdt mij op de hoogte van het proces	0.24	0.006	
V.12 Accountant overlegt kosten controle vooraf	0.22	0.008	
IV.7 Accountant werkt met mensen met hoogwaardige kennis	0.22	0.008	
Oordeel over de controlefunctie			0.44
I.1 Afspraken m.b.t. tijdsplanning	0.26	0.003	
IV.9 Diepgaande kennis van de bedrijfstak	0.26	0.003	
II.4 Bereikbaarheid medewerkers	0.24	0.006	
V.13 Op de hoogte houden van verloop van het proces	0.21	0.017	
Oordeel over de relatie met de accountant			0.34
II.4 Medewerkers makkelijk bereikbaar	0.27	0.003	
IV.9 Diepgaande kennis van de bedrijfstak	0.22	0.02	
IV.10 Breed assortiment	0.21	0.02	
III.5 Rapportages met verzorgde vormgeving	0.19	0.04	
Aanbevelen accountant			0.34
IV.7 Mensen met hoogwaardige kennis	0.35	0.00	
IV.9 Mensen met diepgaande kennis van de bedrijfstak	0.27	0.00	
I.2 Kantoor overschrijdt bedragen niet	0.21	0.02	

## 7 Samenvatting en conclusies

Diverse attributen bepalen de kwaliteit van de accountantscontrolediensten. In diverse onderzoeken die in paragraaf 2 en het artikel van Carcello, Hermanson en Hermanson (1995) genoemd zijn, zijn diverse opsommingen gegeven van verzamelingen van deze attributen. Ook in de literatuur die zich richt op het bepalen van de kwaliteit van diensten worden verzamelingen attributen opgesomd. Deze attributen zijn vertaald naar attributen die gebruikt kunnen worden om de kwaliteit van accountantsdiensten te bepalen. Met behulp van een telefonische enquête zijn de scores op 14 attributen voor servicekwaliteit bepaald. Drie variabelen die alle betrekking hebben op de kosten (specificatie) van de accountantsdiensten bezitten een relatief lage score. Dit is het ook het geval met de variabele die de kennis van de medewerkers van een accountantskantoor over de bedrijfstak meet.

Uit analyses waarin het belang van de attributen gemeten wordt blijkt evenwel dat deze variabelen van groot belang zijn bij het bepalen van het

totaal oordeel en bij het bepalen van het onderlinge belang van de diverse attributen.

Uit onderzoek naar de totale beoordeling van de geleverde dienst blijkt dat cliënten de relatie met de accountant als goed beoordelen en het oordeel over de controle als ruim voldoende. In negen van de tien gevallen beveelt men accountants aan derden aan. Over de prijs-kwaliteitsverhouding is bijna 40 procent van de ondervraagde cliënten 'niet echt tevreden'. De resultaten van deze studie bieden, naar wij hopen, enige aanwijzingen om met name het oordeel over de prijs-kwaliteitsverhouding te verbeteren.

## LITERATUUR

- Blokdijk, J.H., (1993a), 'Invloeden van de Markt op de kwaliteit van Accountantscontrole', *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, jrg. 67, pp. 141-147.
- Blokdijk, J.H., (1993b), 'Kwaliteitsverschillen tussen Accountants zijn bij op Derden gerichte Opdrachten Ongewenst',

- Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, jrg. 67, pp. 482-485.
- Boerkamp, E.J.C., M. Vriens, (1993), 'Het meten van de kwaliteit van diensten: een vergelijking van procedures', *Tijdschrift van Marketing*, jrg. 27, Juli-Augustus, pp. 19-23.
- Carcello, J.V., R.H. Hermanson, N.T. McGrath, (1992), 'Audit quality attributes: The perceptions of audit partners, preparers, and financial statement users', *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 11, Spring, pp. 1-15.
- Carcello, J.V., D.R. Hermanson, R.H. Hermanson, (1995), 'Audit Quality Research in the United States', *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, jrg. 69, juni pp. 359.
- Cronin, J.J., S.A. Taylor, (1992), 'Measuring service quality: A reexamination and extension', *Journal of Marketing*, Vol. 56, July, pp. 55-68.
- Cronin, J.J., S.A. Taylor, (1994), 'SERVPREF versus SERVQUAL: Reconciling performance-based and perceptions-minus-expectations measurement of service quality', *Journal of Marketing*, Vol. 58, Januari, pp. 125-131.
- Dassen, R.J.M., S.J. Majoor, (1993), 'Invloeden van de Markt op de kwaliteit van accountants', *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, jrg. 67, pp. 478-481.
- Grönroos, C., (1984), 'A service quality model and its marketing implications', *European Journal of Marketing*, Vol. 18, No. 4, pp. 36-44.
- Leefflang, P.S.H., (1993), 'Proloog: Over kwaliteit gesproken', *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, jrg. 67, pp. 562-565.
- Leefflang, P.S.H., S. Alkema, E. Rosbergen, M. Vriens, (1992), 'De Markt voor accountantsdiensten in Nederland (2), de aanbodzijde', *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, jrg. 66, pp. 153-161.
- Lemmink, J.G.A.M., (1992), 'Metingen ten behoeve van het kwaliteitsmanagement: een kritische beschouwing van het SERVQUAL model', In: Bronner, A.E. e.a. (eds.), *Recente ontwikkelingen in het marktonderzoek*, Jaarboek '92-'93 van de Nederlandse Vereniging van Marktonderzoekers. Haarlem: De Vrieseborch, pp. 223-235.
- Parasuraman, A., V.A. Zeithaml, L.L. Berry, (1985), 'A conceptual model of service quality and its implications for future research', *Journal of Marketing*, Vol. 49, Fall, pp. 41-50.
- Parasuraman, A., V.A. Zeithaml, L.L. Berry, (1988), 'SERVQUAL: A multi-item scale for measuring consumer perceptions of service quality', *Journal of Retailing*, Vol. 64, No. 1, Spring, pp. 12-37.
- Parasuraman, A., L.L. Berry, V.A. Zeithaml, (1991), 'Refinement and reassessment of the SERVQUAL scale', *Journal of Retailing*, Vol. 67, No. 4, Winter, pp. 420-450.
- Parasuraman, A., V.A. Zeithaml, L.L. Berry, (1994), 'Reassessment of expectations as a comparison standard in measuring service quality: Implications for further research', *Journal of Marketing*, Vol. 58, Januari, pp. 111-124.
- Pieters, R.G.M., (1995), 'Over de kloof tussen verwachting en ervaring', *Tijdschrift voor Marketing*, jrg. 29, Januari, pp. 42-48.
- Teas, R.K., (1993), 'Expectations, performance evaluation, and consumers' perceptions of quality', *Journal of Marketing*, Vol. 57, October, pp. 18-34.
- Teas, R.K., (1994), 'Expectations as a comparison standard in measuring service quality: An assessment of a reassessment', *Journal of Marketing*, Vol. 58, Januari, pp. 132-139.
- Vriens, M., P.S.H. Leefflang, E. Rosbergen, T. Wilms, (1992), 'De Markt voor Accountantsdiensten in Nederland (3), de vraagzijde', *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, jrg. 66, pp. 231-246.
- Wittink, D.R., (1988), *The application of regression analysis*, Allyn and Bacon, Inc., Boston.

---

#### NOTEN

1 Dit artikel is gebaseerd op een presentatie die door de auteurs gehouden is op het MAB-congres: De kwaliteit van Accountantsdiensten, op 22 november 1994 te Nijenrode. Het onderzoek is mede mogelijk gemaakt door een financiële bijdrage van het *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* en met behulp van de studenten N. Beekhuis, E. Rietkerk en M. van Zandbergen.

Bij dit onderzoek zijn wij dank verschuldigd aan Prof.Drs. J.A. van Manen van de RUG en Prof.Dr. R.G.M. Pieters van de KUB.

2 Leefflang, Alkema, Rosbergen, Vriens (1992, p. 138).

3 Vriens, Leefflang, Rosbergen, Wilms (1992, p. 231).

4 Leefflang (1993).

5 Parasuraman, Zeithaml, Berry (1988).

6 We gaan in dit artikel niet in op de op diverse plaatsen geuite bezwaren en gemaakte kanttekeningen bij dit model. Zie hiervoor bijvoorbeeld Cronin, Taylor (1992, 1994); Lemmink (1992); Boerkamp, Vriens (1993); Teas (1993, 1994); Parasuraman, Zeithaml, Berry (1994); Pieters (1995).

7 De  $\beta$ -coëfficiënten zijn schattingen van de bijdrage van de verklarende variabelen aan de verklaring van de afhankelijke variabele (zie bijvoorbeeld Wittink, 1988, blz. 207 e.v.). De afhankelijke variabelen zijn de variabelen die het totaal-oordeel representeren.