

# Multidisciplinaire organisatie is in het belang van controlekwaliteit

Ondernemingen worden steeds omvangrijker en complexer. De controle van hun jaarrekening vraagt derhalve vaak om de inzet van specialisten. Critici stellen dat de samenwerking tussen specialisten en accountants binnen multidisciplinaire organisaties ten koste kan gaan van de onafhankelijkheid van de accountants. Zet dit organisatiemodel de controlekwaliteit onder druk?

## IN HET KORT

- Een duurzame samenwerking tussen accountants en specialisten is van belang voor de kwaliteit van complexe controles.
- Samenwerking binnen een organisatie is effectiever en efficiënter dan externe inkoop van de benodigde expertise.
- Het inperken van multidisciplinaire organisaties vermindert naar verwachting de kwaliteit van de jaarrekeningcontroles.

## ARJAN BROUWER

Partner bij PwC en hoogleraar aan de Vrije Universiteit Amsterdam

**D**e accountant heeft expertise op het gebied van controle en verslaggeving, maar zal in veel gevallen niet de diepgaande expertise hebben die noodzakelijk is om zelfstandig alle specifieke complexe aspecten te doorgronden wat betreft bijvoorbeeld fiscaliteit, waarderingen, actuariële berekeningen of nieuwe technologieën. Daarvoor is de accountant aangewezen op de samenwerking met specialisten op die gebieden. Zo kan de accountant een specialist uit de forensische praktijk inschakelen bij een vermoeden van fraude, of een waarderingsspecialist bij de controle van een complexe waardering. Bij ondernemingen met een complexe IT-omgeving of specifieke cybersecurityrisico's zal de accountant vaak een IT-specialist inschakelen.

Wat betreft de inzet van specialisten kan de accountant worden vergeleken met de huisarts die een patiënt

voor specifieke zaken doorverwijst naar een specialist. Anders dan de huisarts is echter de accountant verantwoordelijk voor het vormen van het eindoordeel, en werkt hij per 'patiënt' vaak niet samen met één specialist, maar met meerdere specialisten om uiteindelijk zijn eigen oordeel te vormen en tot uitdrukking te brengen in de controleverklaring.

Een van de onderwerpen dat in de discussies over de toekomst van het accountantsberoep regelmatig terugkomt, is de invloed van samenwerking binnen een multidisciplinaire organisatie op de kwaliteit van de controle. De grote accountantskantoren in Nederland zijn onderdeel van multidisciplinaire organisaties, waarin er wordt samengewerkt door onder andere accountants, IT-specialisten, belastingadviseurs, waarderingsspecialisten, pensioenspecialisten, juristen en organisatieadviseurs.

Voorstanders menen dat de samenwerking tussen accountants en experts de kwaliteit van controles bevordert. Critici stellen daarentegen dat multidisciplinaire organisaties, waarbij experts niet alleen helpen bij controles maar ook advies aanbieden, *onafhankelijkheidsrisico's* met zich meebrengen.

In een snel veranderende, steeds complexer wordende wereld zal voor het uitvoeren van een goede, effectieve accountantscontrole het belang van toegang tot specialisten met specifieke expertise naar verwachting alleen maar toenemen. De vraag hoe de samenwerking tussen accountants en specialisten in de toekomst op de beste manier gerealiseerd kan worden, blijft derhalve onverminderd relevant.

Minister Hoekstra heeft dan ook de in 2018 ingestelde Commissie toekomst accountancysector (CTA) onder andere als opdracht gegeven om onderzoek te doen naar de invloed van de multidisciplinaire organisatie dan

wel de afzondering van de wettelijke controlepraktijk (Minister van Financiën, 2019; CTA, 2019; 2020).

Uit de discussie over de multidisciplinaire organisatie kunnen twee belangrijke vragen worden gedistilleerd. Waarom zou de interne organisatie van expertise binnen een multidisciplinaire organisatie te prefereren zijn boven inkoop van deze expertise bij derden? En leidt de combinatie van controle en advies per saldo nu tot een toe- of een afname van de controlekwaliteit?

In dit artikel ga ik op deze vragen in. Alvorens ik dat doe, geef ik inzicht in de huidige situatie van de samenwerking tussen accountants en andere specialisten binnen multidisciplinaire organisaties.

## De huidige situatie

De experts die werken bij accountantsorganisaties worden vaak niet alleen ingezet voor controles, maar leveren ook overige (advies)diensten aan bedrijven. Dat komt voor zowel bij kantoren die bevoegd zijn om organisaties van openbaar belang (OOB) – zoals beursfondsen – te controleren, als bij kantoren zonder die vergunning. Uit onderzoek van SEO blijkt dat ongeveer 58 procent van de omzet bij de Nederlandse niet-OOB-kantoren en 63 procent van de omzet bij OOB-kantoren afkomstig is uit overige (advies)diensten (SEO, 2019).

De adviesomzet wordt voor het grootste deel gerealiseerd bij cliënten waarbij het kantoor niet tevens de controlerend accountant is. De OOB-vergunninghouders realiseerden in 2018 ongeveer 93 procent (2015: 85 procent) van de omzet uit overige dienstverlening bij organisaties waarbij ze geen wettelijke jaarrekeningcontroles uitvoeren (NBA, 2019b). Van de totale omzet die accountantsorganisaties realiseerden bij controlecliënten was in 2018 gemiddeld dertien procent (OOB-vergunninghouders: elf procent) afkomstig uit overige dienstverlening. Dat is een daling van zeven procentpunten ten opzichte van 2015. Bij OOB-controlecliënten maakte men in 2018 geen omzet uit overige diensten, omdat dit in de wet- en regelgeving verboden is (NBA, 2019b).

Deze uitkomsten zijn vergelijkbaar met de in 2018 door de Britse *Financial Reporting Council* (FRC) gerapporteerde feiten over de combinatie van controle en advies bij Britse accountantsorganisaties (FRC, 2018).

Informatie over de inzet van de specialisten vanuit andere disciplines bij de controle is er ook. Ongeveer negen procent van de aan controle-opdrachten bestede uren bestaat uit de inzet van specialisten. IT-specialisten worden ingezet bij 52 procent van de controles van OOB's en bij 35 procent van de overige controles, voor

belastingexperts is dat 41 procent respectievelijk 43 procent, voor waarderingsexperts 36 procent respectievelijk 16 procent en voor actuariel specialisten 40 procent respectievelijk 12 procent. (NBA, 2019b).

De Amerikaanse *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) heeft in 2014 voor een selectie van vijftig grote internationale controles vastgesteld dat er in negentig procent van de controles specialisten worden ingeschakeld (PCAOB, 2015).

Deze informatie laat zien dat accountants samenwerken in multidisciplinaire organisaties, waarbinnen een groot deel van de omzet afkomstig is uit niet-controlediensten. Deze niet-controlediensten worden in beperkte en afnemende mate geleverd aan controlecliënten; bij OOB-controlecliënten is dat aandeel inmiddels nihil. De binnen de multidisciplinaire organisatie aanwezige specialisten worden bij veel controles ingeschakeld, vooral als het om grotere, complexe controles gaat.

## Extern inkopen versus intern waarborgen

Accountantsorganisaties wijzen regelmatig op de noodzaak van een goede samenwerking tussen accountants en specialisten vanuit de adviespraktijk binnen één multidisciplinaire organisatie (ACCA, CA ANZ en IFAC, 2019). Zij wijzen onder andere op de gezamenlijke draagkracht voor de steeds omvangrijkere investeringen in bijvoorbeeld technologie en kwaliteit, en de voordelen van directe toegang tot specialisten. Ook geven ze aan dat, om de beste specialisten aan te trekken en hun expertise op een hoog niveau te houden, het noodzakelijk is dat ze hun expertise niet alleen inzetten en ontwikkelen via het uitvoeren van jaarrekeningcontroles, maar ook via het uitoefenen van hun primaire expertise in andere opdrachten op hun expertisegebied – zoals het doen van waarderingen of het geven van advies over belastingaangiften en gerelateerde processen. Bovendien geldt voor veel specifieke expertise dat deze ten behoeve van de jaarrekeningcontrole maar in een deel van het jaar nodig is.

Goede samenwerking met specialisten wordt gezien als een factor die de controlekwaliteit positief beïnvloedt (NBA, 2019a). Andersom geldt dat het voor een goede advisering aan organisaties ook van belang kan zijn dat de consequenties voor verslaggeving of interne beheersing adequaat worden meegenomen.

Critici stellen echter dat het ook mogelijk zou moeten zijn om expertise extern in te kopen, en zien dus geen noodzaak om die kennis binnen de organisatie beschikbaar te hebben. Zij stellen de vraag waarom de multidisciplinaire organisaties zich op deze wijze heb-

ben ontwikkeld, en of deze wijze van organiseren de voorkeur zou hebben als accountantsorganisaties op dit moment voor het eerst zouden worden opgezet.

Het werk van Nobelprijswinnaar Ronald Coase geeft inzicht in de optimale wijze van organisatie. In zijn beroemde artikel *The nature of the firm* (Coase, 1937) stelt hij de vraag waarom organisaties überhaupt nodig zijn, en niet al het economisch handelen gecoördineerd kan worden door het prijsmechanisme. Binnen organisaties wordt dit marktprijsmechanisme geëlimineerd en vervangen door een andere vorm van coördinatie.

### Theorie

De essentie van de analyse van Coase en anderen die voortbouwen op zijn werk, is dat er kosten zijn verbonden aan zowel het gebruik van het prijsmechanisme als de interne coördinatie. De ideale omvang en de mate van verticale integratie van een organisatie worden bepaald door het punt waarop de (toenemende) coördinatiekosten van een verder toenemende organisatieomvang groter worden dan de kosten van het gebruik van het prijsmechanisme.

Madhok (2002) verbreedt de analyse via de *resource/capability-based theory* naar het prestatie-aspect, oftewel de effectiviteit van de dienstverlening. Kosten kunnen in dit kader derhalve worden gedefinieerd in brede zin, niet alleen de specifieke investeringen die gedaan moeten worden om de activiteiten uit te (laten) voeren, maar ook de mogelijke kosten van verminderde effectiviteit of kwaliteit van de samenwerking als deze niet goed geborgd kan worden (bijvoorbeeld via contracten bij het gebruik van het prijsmechanisme). We hebben het dan dus ook over de maatschappelijke kosten van de afnemende effectiviteit van de accountantscontrole.

Het organiseren van activiteiten binnen een (multi-disciplinaire) organisatie komt tot stand als het niet goed mogelijk is om zaken te regelen via goede korte contracten (Coase, 1937; Hart, 2008), en een samenwerking op langere termijn leidt tot betere uitkomsten en lagere kosten. Dat is met name het geval bij diensten (in tegenstelling tot aankoop van goederen) in meer onzekere omgevingen, waarin zaken niet vooraf in detail gedefinieerd en geregeld kunnen worden en partijen grotere relatiespecifieke investeringen moeten doen (Coase, 1937).

Organisaties kunnen kennis opbouwen en middelen en capaciteiten zo managen dat dit leidt tot een duurzaam voordeel en zo de effectiviteit van de dienstverlening, in dit geval de accountantscontrole, toeneemt (Madhok, 2002). Outsourcing naar of inkoop bij derden werkt goed als een standaarduitvoering volstaat en de

waarde voor de ontvanger niet gevoelig is voor de details en de wijze van uitvoering (Hart, 2008).

Het voordeel van de coördinatie van activiteiten binnen een organisatie en van de groei van organisaties heeft echter een grens (Madhok, 2002). De voordelen van coördinatie binnen een organisatie zijn groter als de activiteiten sterker aan elkaar gerelateerd zijn en van elkaar profiteren. Bij al te verre gaande uitbreiding met activiteiten waarvoor die voordelen niet bestaan, zal de waarde van uitbreiding afnemen. In die situatie zullen de kosten van coördinatie op langere termijn niet opwegen tegen de voordelen van de combinatie op de kwaliteit van de dienstverlening, en dit kan op enig moment leiden tot afsplitsing van de niet-kernactiviteiten.

### Toepassing op de accountancy

Op basis van de literatuur is het waarschijnlijk dat accountants het beste resultaat tegen de laagste kosten kunnen realiseren via goede duurzame samenwerking binnen organisaties, in plaats van het inkopen van advies via het marktmechanisme. Het gaat bij accountancy immers om diensten (geen goederen), waarvan de vereisten vooraf lastig in detail zijn vast te leggen in korte contracten en waarvan geen effectieve standaarduitvoering kan worden bepaald die volstaat voor een effectieve controle. De samenwerking bij de accountantscontrole is complex en er zijn veel afstemmingen nodig.

De kosten van externe inhuur zullen dus hoog zijn. Naast de in de literatuur genoemde kosten bij inkoop bij derden – zoals informatie- en zoekkosten, onderhandelingskosten, contractkosten en kosten voor monitoring – komen daar, bij de inhuur van expertise bij derden door een accountantsorganisatie, ook nog andere kosten bij. Hierbij kan er worden gedacht aan het beoordelen en waarborgen van expertise en de onafhankelijkheid en vertaling van specifieke expertise naar de vereisten die gelden voor de jaarrekeningcontrole.

Ook de inbedding van het werk van de expert binnen de eigen controle-aanpak, de specifieke documentatievereisten en de gewenste continue overdracht van de relevante informatie van de expert naar de accountant vereisen een langetermijnsamenwerking en grotere relatiespecifieke investeringen. Naarmate de gecontroleerde organisaties en hun omgeving complexer en onzekerder worden, zal dat in sterkere mate gelden.

### Expertise versus onafhankelijkheid

Er is veel wetenschappelijk onderzoek gedaan naar het gecombineerde effect van adviesdienstverlening op con-

trolekwaliteit, maar dat richt zich vooral op de combinatie van controle en advies bij dezelfde cliënt. Hieraan worden in de literatuur twee effecten toegeschreven. Enerzijds is het mogelijk dat de combinatie de kennis en expertise over de gecontroleerde organisatie of specifieke vraagstukken vergroot, terwijl de combinatie anderzijds impact zou kunnen hebben op de onafhankelijkheid van de accountant.

Voor de effectiviteit van de controle en het maatschappelijk vertrouwen in accountants zijn zowel kwaliteit als onafhankelijkheid van belang, maar het is mogelijk dat een maatregel die de onafhankelijkheid verhoogt ten koste gaat van kwaliteit, en andersom. Robert Knechel stelt in dat kader dat, als de onafhankelijkheidsregels tot het uiterste worden toegepast, dit kan leiden tot een verlaging van expertise, kennis en competentie (Quadackers, 2019).

Verscheidende overzichtsstudies concluderen dat het wetenschappelijk onderzoek een gemengd beeld te zien geeft, waarbij er eerder bewijs is voor een positief effect op de controlekwaliteit dan voor een negatief effect (Bouwens, 2018; Detzen en Gold, 2019; ECRI, 2019; DeFond en Zhang, 2014). Zo stelt Bouwens (2018) dat bestaand onderzoek niet suggereert dat het opzetten van *audit-only*-firma's de controlekwaliteit zou verhogen. Detzen en Gold (2019) stellen dat empirisch bewijs niet eenduidig is, veel studies geen of een positief verband vinden, en dat de resultaten suggereren dat zogenaamde *knowledge-spillover*-effecten sterker zijn dan onafhankelijkheidszorgen.

Zoals opgemerkt richt het bestaande onderzoek zich op de combinatie van controle en advies bij één controlecliënt. Die combinatie is in Nederland verboden bij OOB's. In Nederland kan de controlerende accountant wel gebruikmaken van de specifieke expertise van specialisten uit de eigen organisatie, maar hebben deze geen specifieke expertise over de gecontroleerde organisatie vanuit recente advisering aan die organisatie, wat hun bijdrage aan de kwaliteit van de controle enigszins beperkt. Hier staat tegenover dat er geen beïnvloeding van de onafhankelijkheid is als gevolg van een gelijktijdige advisering en controle bij dezelfde gecontroleerde organisatie.

De Nederlandse maatregel neemt derhalve enerzijds een deel van de mogelijke voordelen van de combinatie op de controlekwaliteit weg, maar anderzijds ook de mogelijke negatieve effecten op de onafhankelijkheid, terwijl het voordeel van de toegang tot een specifieke diepgaande expertise blijft bestaan.

## Slotbeschouwing

Het belang van een goede multidisciplinaire samenwerking tussen accountants en specialisten-adviseurs zal in een complexer wordende wereld alleen maar toenemen. De organisatieliteratuur en het wetenschappelijk onderzoek zoals in dit artikel besproken suggereren dat het multidisciplinaire model dat zich in de afgelopen eeuw heeft ontwikkeld niet voor niets is ontstaan. Het is naar verwachting het meest effectieve model voor het realiseren van een zo hoog mogelijke controlekwaliteit.

## Literatuur

- ACCA, CA ANZ en IFAC (2019) *Audit quality in a multidisciplinary firm*, september. Rapport te vinden op [www.ifac.org](http://www.ifac.org).
- Bouwens, J. (2018) *What is the relationship between audit quality and non-audit services? An overview of the existing literature*. SSRN Working Paper, 6 juni.
- Coase, R.H. (1937) The nature of the firm. *Economica, New Series*, 4(16), 386–405.
- CTA (2019) *Voorlopige bevindingen van de Commissie toekomst accountancysector*. Rapport te vinden op [www.internetconsultatie.nl](http://www.internetconsultatie.nl).
- CTA (2020) *Vertrouwen op controle*. Rapport te vinden op [www.internetconsultatie.nl](http://www.internetconsultatie.nl). Commissie toekomst accountancysector.
- DeFond, M. en J. Zhang (2014) A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2–3), 275–326.
- Detzen, D. en A. Gold (2019) *A review of the academic literature of the different shades of audit quality*. Rapport in opdracht van de Commissie toekomst accountancysector.
- ECRI (2019) *Literatuurstudie naar kwaliteitsverbeterende maatregelen in de accountancysector*. Rapport Erasmus Competition & Regulation Institute, september. Te vinden op [www.internetconsultatie.nl](http://www.internetconsultatie.nl).
- FRC (2018) *Developments in audit 2018*. Rapport Financial Reporting Council, oktober. Te vinden op [frc.org.uk](http://frc.org.uk).
- Hart, O. (2008) *Economica Coase Lecture: reference points and the theory of the firm*. *Economica*, 75(299), 404–411.
- Madhok, A. (2002) Reassessing the fundamentals and beyond: Ronald Coase, the transaction cost and resource-based theories of the firm and institutional structure of production. *Strategic Management Journal*, 23(6), 535–550.
- Minister van Financiën (2019) *Regeling van de Minister van Financiën en de Staatssecretaris van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties van 18 december 2018, 2018-0000224375, directie Financiële Markten*. *Staatscourant*, 105.
- NBA (2019a) *Rapport oorzakenanalyse: OOB Accountantsorganisaties*. Rapport Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants, juni 2019. Te vinden op [nba.nl](http://nba.nl).
- NBA (2019b) *Inzicht in de Nederlandse accountancysector: OOB-segment*. Factsheets Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants, september. Te vinden op [www.internetconsultatie.nl](http://www.internetconsultatie.nl).
- PCAOB (2015) *The auditor's use of the work of specialists*. Public Company Accounting Oversight Board, Staff Consultation Paper, 2015-01. Te vinden op [pcaobus.org](http://pcaobus.org).
- Quadackers, L. (2019) FAR Conference 2019: 'Evidence informed policy making for the future of the auditing profession'. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 93(9/10), 311–314.
- SEO (2019) *De Nederlandse markt voor wettelijke controles*. Amsterdam, juli 2019. SEO Economisch Onderzoek.