

Big 4 focussen te veel op rechtmatigheid

Onderzoek naar de relatie tussen de accountant en inkoop rondom de controle van de jaarrekening



Amsterdam, juli 2017

Wim Nieland MSc MBA
Riemer Schreiber

Organisaties in de publieke sector kregen de afgelopen vier jaar 9% minder goedkeurende verklaringen van de accountant

Elk jaar hopen publieke organisaties op een verklaring van goedkeuring voor hun jaarrekeningen. Wanneer de organisatie deze verklaring niet ontvangt, zitten hier consequenties aan vast: van een waarschuwing tot minder subsidie. En de verklaring hangt af van één persoon: de accountant! Een goede samenwerking tussen inkoop en de accountant is dan ook van belang. AevesBenefit onderzocht recentelijk de relatie tussen inkoop en de accountant rondom de jaarrekening. Met vragen als: Hoe is de relatie tussen inkoop en de accountant? Houdt de inkoop de accountant bewust blind? En ziet de inkoop toegevoegde waarde in het werk van de accountant?



Uit het onderzoek van AevesBenefit blijkt dat de relatie tussen inkoop en de accountant samenhangt met de inkoopvolwassenheid van de publieke organisatie en de tevredenheid van de inkoop over de accountant. Wanneer de inkoopvolwassenheid en de tevredenheid over de accountant hoog zijn, ziet inkoop de accountant als partner. Openheid, vertrouwen en samenwerken staan centraal in dat partnerschap. En wrijving: door de meningsverschillen met en adviezen van de accountant wordt inkoop alleen maar beter. 'Daar wordt de accountant ook voor betaald', aldus de inkopers.

'De wrijving blijft, maar helpt ons wel! Wrijving met een gouden randje,'

Quote: Inkoop onderwijsinstelling

Werkzaamheden van de accountant

De meeste publieke organisaties besteden het controleren van de jaarrekening aan. Na de gunning van de opdracht begint het werk voor een accountant met het transitieproces. Dit is het formele verzoek van de jaarcijfers van het jaar ervoor aan de vorige accountant. Die gegevens vormen de begincijfers van het komende jaar. Het transitieproces vindt alleen plaats in het eerste jaar na de gunning.

Parallel aan het transitieproces begint de accountant met de jaarlijkse interim-controle. Dit is de controle op de processen van het organisatie. De accountant meet de diepgang en kwaliteit van de processen. Is er sprake van functiescheiding? Is er een risico op manipulatie? En loopt het systeem zoals het hoort? Beide controles lopen van september tot en met december.

De daadwerkelijke controle van de jaarrekening volgt in het nieuwe jaar, van februari tot en met juni. De accountant werkt samen met de administratie, de controller en de afdeling inkoop van de aanbestedende dienst. De accountant stelt vast of dat wat de aanbestedende dienst verantwoordt in de jaarrekening, ook klopt. Op inkoopgebied controleert de accountant twee aspecten: rechtmatigheid en contract *compliance*.

1. **Rechtmatigheid:** Zijn de diensten/producten op de juiste manier ingekocht (juiste procedure)?
2. **Contract compliance:** Zijn de diensten/producten binnen de juiste contracten ingekocht (contract *compliance*)?

Bij het aspect rondom rechtmatigheid hanteert de accountant in principe alleen de Europese drempelwaarden. Wanneer het inkoopbeleid is vastgelegd bij de aanbestedende dienst door de bestuurders, is de accountant verplicht om ook de drempelwaarden te controleren van meervoudig onderhandse en single source aanvragen.

Opzet van het onderzoek

Van februari tot juni 2017 onderzocht AevesBenefit samen met Riemer Schreiber (Student Hanzehogeschool Groningen) de relatie tussen inkoop en de accountant in de publieke sector rondom de jaarrekeningcontrole. Schreiber voerde twee deelonderzoeken uit: een analyse van de aanbestedingen "jaarrekeningcontrole" en een enquête en diepte-interviews onder inkopers.

Voor het onderzoek is de publieke sector verdeeld in 8 sub-sectoren:

- | | |
|------------------|----------------------------|
| 1. Rijksoverheid | 6. Nutsbedrijf |
| 2. Provincie | 7. Onderwijsinstelling |
| 3. Gemeente | 8. Academisch ziekenhuizen |
| 4. Waterschap | 9. Overige |
| 5. ZBO | |

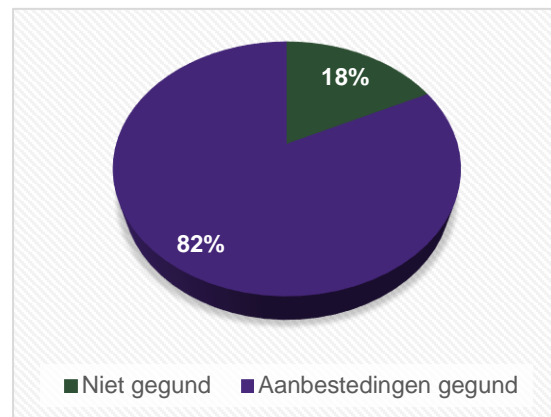
Onder de categorie 'overige' vallen onder meer de externe inkoopadviseurs, die werkzaam zijn in de publieke sector.

Deelonderzoek 1: Aanbestedingen 'jaarrekeningcontrole' 2016

Voor dit onderzoek is een analyse uitgevoerd van alle aanbestedingen 'jaarrekeningcontrole' in 2016. In Figuur 1 staan alle gepubliceerde aanbestedingen 'accountancy' van 2016, verdeeld over gegund (82%) en niet gegund (18%). De niet gegunde aanbestedingen zijn om verschillende redenen niet gegund:

- Geen inschrijvingen (10%)
- Procedure incompleet (4%)
- Reden onbekend (4%)

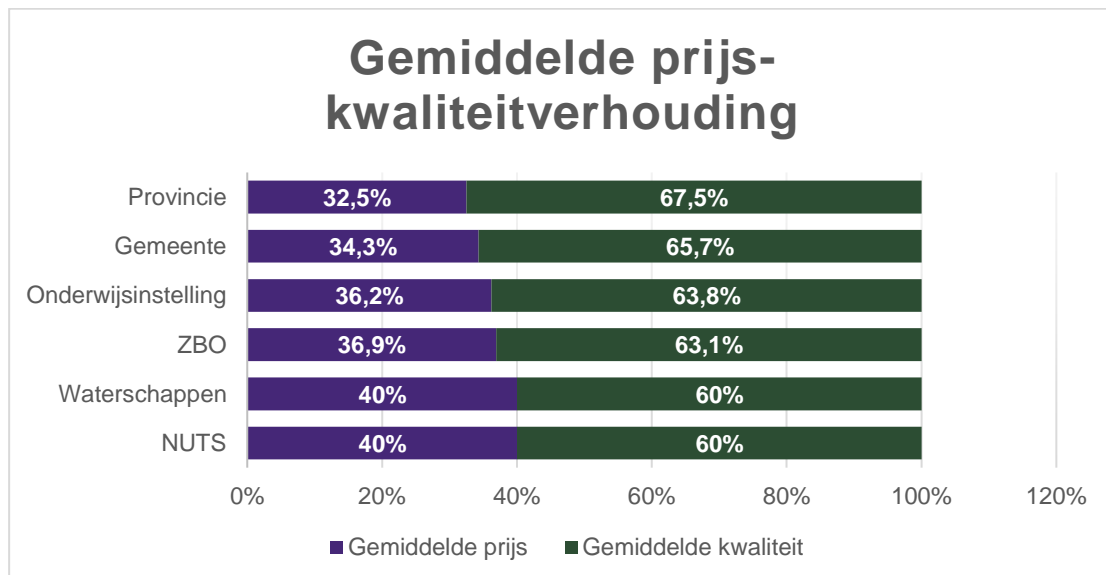
Opmerkelijk is dat 10% van de aanbestedingen niet gegund wordt door een gebrek aan inschrijvingen. Uit de enquête onder inkopers blijkt dat accountants liever niet alleen de jaarrekening controleren. Dat is financieel niet aantrekkelijk genoeg voor hen. Dit wordt verderop nader toegelicht.



Figuur 1 Aanbestedingen jaarrekening 2016

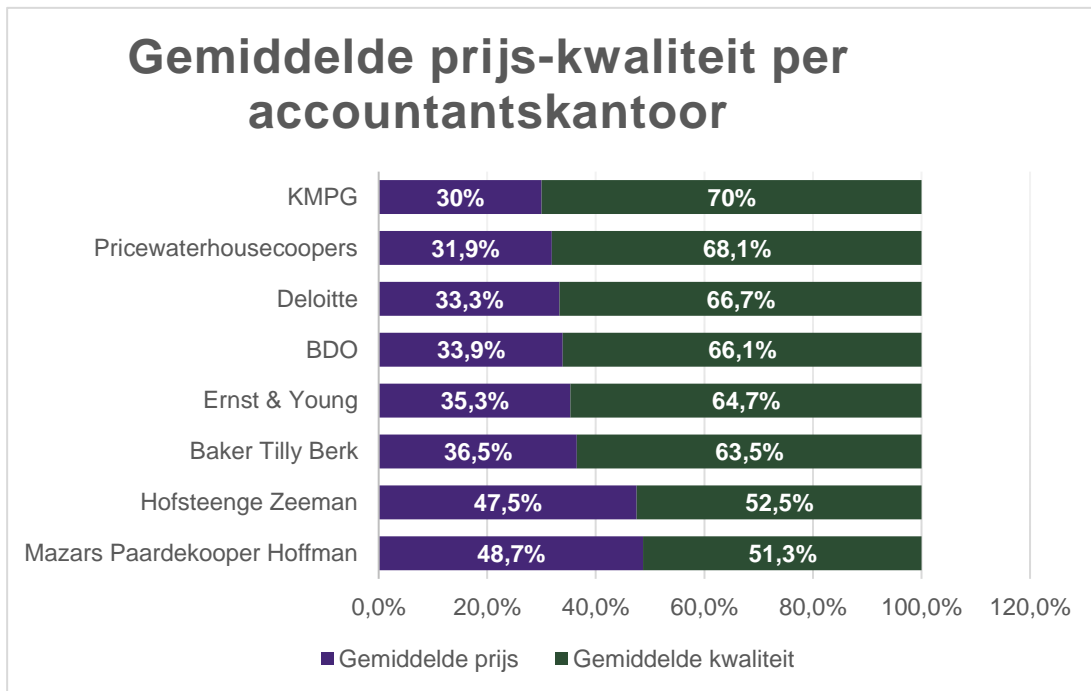
Gemiddelde prijs-kwaliteitverhouding in aanbestedingen

In Figuur 2 staat het belang van prijs en kwaliteit in de aanbestedingen 'jaarrekeningcontrole' per overheidssector. Deze prijs-kwaliteitverhouding ligt dicht bij elkaar tussen de sectoren. De provincies gunnen het meest op kwaliteit; de nutssector en waterschap het minste. Gemiddeld gunnen de publieke organisaties het meest op kwaliteit. De Rijksoverheid wordt door de ADR (Interne auditdienst) gecontroleerd en hoeft dus geen jaarcontrole aan te besteden.



Figuur 2 Gemiddelde prijs-kwaliteit

In Figuur 3 staan de accountantskantoren met het gemiddelde belang van prijs en kwaliteit in de aan hen gegunde opdrachten. Opvallend is dat de vier grote accountantskantoren vaker op kwaliteit winnen. De kleine accountantskantoren winnen meer op prijs.



Figuur 3 Gemiddelde prijs-kwaliteitverhouding per accountantskantoor

In bijlage 7 en 8 zijn de gegunde raamovereenkomsten per accountantskantoor en de gemiddelde aantal inschrijvingen per overheidssector beschreven.

Deelonderzoek 2: Enquête en diepte-interviews onder inkopers

In totaal vulden 101 respondenten een *online* enquête in. Daarnaast nam Schreiber negen diepte-interviews af. De gemeenten (28%), onderwijsinstellingen (19%) en de Rijksoverheid (16%) vulden de enquête het meest in. In Bijlage 1 staat de verdeling van de respondenten over de acht overheidssectoren. In de vragenlijst stonden vijf onderwerpen centraal:

1. Beoordeling van de accountant
2. Meerwerk
3. Wrijving tussen inkoop en de accountant
4. Rechtmatigheid t.o.v. doelmatigheid
5. Het controleprotocol.

1. Beoordeling van de accountant

In het onderzoek is stilgestaan bij de vraag: Wat vindt inkoop van de accountant? Inkopers in de verschillende sectoren scoorden de accountant op drie aspecten: betrouwbaarheid, deskundigheid en communicatie.

Betrouwbaarheid

In Tabel 1 staan de gemiddelde cijfers die inkoop de accountants geven op betrouwbaarheid op een schaal van 1 tot 10. De meningen verschilden behoorlijk tussen de sectoren. Inkopers bij nutsbedrijven en onderwijsinstellingen scoorden de accountant een 7,8 op betrouwbaarheid, waar de Rijksoverheid en gemeenten de accountant gemiddeld een 6,3 scoorden.

Betrouwbaarheid	7,16
Deskundigheid	6,8
Communicatie	6,72

Tabel 1 Gemiddelde cijfers op betrouwbaarheid (schaal 1 tot 10)

'Accountants doen hun werk, ze zijn wel oké. Maar hoge cijfers zullen ze nooit scoren'

Quote: Hoofd Inkoop onderwijsinstelling

Deskundigheid

Ook de meningen over de stelling: *'De accountant heeft kennis van de aanbestedingswet'* lopen erg uiteen. 8% is het zeer eens met deze stelling. *'De accountants stellen altijd de juiste vragen'* aldus een inkoper. 6% is het zeer oneens met de stelling. *'Wij krijgen alleen maar jonge accountants die we zelf alles nog uit moeten leggen over de aanbestedingswet'* aldus een andere inkoper. Inkoopmanagers zijn nog minder tevreden dan de inkopers over de kennis van de aanbestedingswet van de accountant.

De interne accountant van de Rijksoverheid en de externe accountant van onderwijsinstellingen scoorden gemiddeld een 7 op deskundigheid. In de overige sectoren scoorden de accountants gemiddeld een 6,4.

Communicatie

Nutsbedrijven hebben het meest contact met de accountant. Onderwijsinstellingen juist het minst. Toch zijn de onderwijsinstellingen tevredener over de communicatie met de accountant dan de nutsbedrijven.

Nutsbedrijven en onderwijsinstellingen zeggen bovendien het vaakst tegen de accountant wanneer die iets over het hoofd ziet. De gemeente juist het minst. Dit kan betekenen dat hoe betrouwbaarder de accountant is, hoe eerder de inkoper toegeeft dat er iets mis is. Nutsbedrijven en onderwijsinstellingen zien de accountant immers het meest als betrouwbaar.

48% van de respondenten zegt niets wanneer de accountant de aanbestedingswet niet juist toepast en dit positief uitpakt voor inkoop.
7 van de 9 geïnterviewden bevestigen dit: **'Wij zijn niet verplicht de accountant te corrigeren.'**

2. Meerwerk: accountant controleert liever niet alléén de jaarrekening

In het onderzoek vond AevesBenefit verschillende aanwijzingen dat de accountant niet alleen de jaarrekening wil controleren.

Zo gaf 45% van de geïnterviewden aan dat de accountant merkbaar op zoek was naar meerwerk (advies). De jaarrekening is arbeidsintensief, maar levert in verhouding tot advieswerk minder op.

Eén van de geïnterviewden had het meerwerk gescheiden aanbesteed van de controle van de jaarrekening. De inkoper gaf aan dat het moeilijk was om een accountantskantoor te vinden dat alleen de jaarrekening wilde controleren.

33% van de geïnterviewden gaf aan dat ze last hadden van 'de slager die zijn eigen vlees keurt'. Enerzijds moet de accountant oordelen en streng zijn; anderzijds kan hij meerwerk krijgen waaraan de accountant extra geld verdient.

'Door de controle op de jaarrekening voor Provinciale Staten en de advisering aan gedeputeerde Staten te scheiden, kan er geen 'eigen vleeskeuring' ontstaan.' Het zijn toch altijd de 'Big 4' die inschrijven op overheidsaanbestedingen. De markt is klein. Dat is geen prettig uitgangspunt. Het zet je in een kwetsbare positie.

Quote: Inkoper provincie

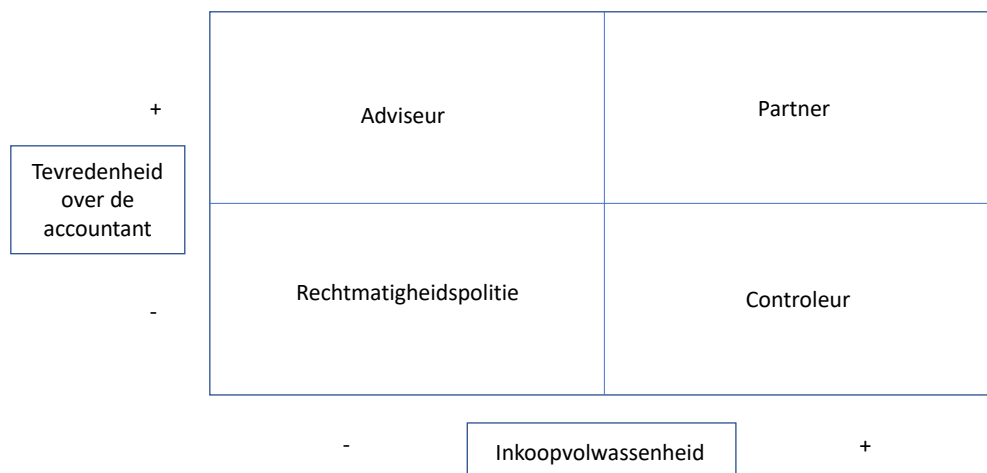
Zoals al eerder aangegeven is 10% van de aanbestedingen 'jaarrekeningcontrole uit 2016 niet gegund omdat er überhaupt geen inschrijvingen waren. Let er bij de scope van een aanbesteding goed op dat het aantrekkelijk moet zijn voor de opdrachtnemers. Een grote concurrentie is in dit segment niet vanzelfsprekend (meer).

3. Wrijving

Wrijving is een breed begrip. Elke inkopers ervaart andere wrijving met de accountant. Daarnaast verwacht elke inkoper ook iets anders van de accountant. Daarom is er voor de volgende definitie van wrijving gekozen:

Wrijving: De kloof tussen dat wat de accountant daadwerkelijk controleert en de verwachting van de inkoper over wat de accountant moet controleren.

Ook uit de interviews blijkt dat de mate van wrijving verschilt. Uit dit onderzoek blijkt dat het verschil samenhangt met de inkoopvolwassenheid binnen de publieke organisatie en de tevredenheid van de inkoper over de accountant. Op basis hiervan ontstaat er een model met twee assen. De verticale as geeft de tevredenheid over de accountant weer. De horizontale as geeft de mate van inkoopvolwassenheid weer. Hierdoor kan de accountant vier verschillende rollen vervullen. In figuur 4 is het model weergegeven.



Figuur 4 Model rol accountant

Het model dient als middel om de organisatie bewust te maken hoe ze naar de accountant kijkt. Om zo de samenwerking tussen de accountant en inkoop te verbeteren.

Partner (hoge tevredenheid en hoge inkoopvolwassenheid): De inkoper en de accountant werken veel samen tot het doel is behaald: een goedgekeurde jaarrekening met accountantsverklaring. De inkoper ziet de accountant als collega en partner. De houding van de inkoper richting de accountant is open en de inkoper is tevreden over de accountant. Er is geen tot weinig wrijving.

Adviseur (hoge tevredenheid en lage inkoopvolwassenheid): De inkoper ziet accountant als expert. De accountant helpt de inkoper om inkoop beter op orde te krijgen. De inkoper heeft niet altijd een open houding richting de accountant omdat inkoop niet altijd alles goed op orde heeft.

Wel ziet de inkoper de toegevoegde waarde van de accountant. Soms ontstaat er wrijving. Dat is wel wrijving met een gouden randje: de accountant helpt inkoop zich te verbeteren.

Controleur (lage tevredenheid en hoge inkoopvolwassenheid): Inkoop heeft alles goed op orde en ziet geen toegevoegde waarde van de accountant. De inkoper heeft bijna nooit een open houding richting de accountant. 'Laat de accountant maar even zijn werk doen. Dan kunnen we daarna weer verder.' Er ontstaat soms wrijving.

Rechtmatigheidspolitie (lage tevredenheid en lage inkoopvolwassenheid): De inkoper ziet weinig voordelen van de controle die de accountant uitvoert. De accountant moet zo snel mogelijk weer weg zijn. De inkoper heeft geen open houding richting de accountant en houdt bewust informatie achter. Er ontstaat veel wrijving.

4. Inkoper spreekt de accountant niet aan op gebrek aan doelmatigheidsfocus

Dat de inkoper doelmatigheid belangrijk vindt en dat de accountant de grootste focus legt op rechtmatigheid, is een open deur. Dit blijkt dan ook uit zowel de enquête als de interviews. Het valt op dat 81% van de respondenten nog nooit op de accountant is afgestapt om dit te bespreken. Als de organisatie niet naar de accountant toe gaat, treedt er op dit aspect ook nooit verbetering op.

Focus op doelmatigheid? Kies geen Big 4 kantoor!

De respondenten vinden dan ook dat de Big 4 (Deloitte, Ernst & Young, PWC en KPMG) meer aan doelmatigheid kunnen dan wat ze op dit moment doen, zeker vergeleken met de overige accountantskantoren.

De Big 4 en de overige accountantskantoren zijn met elkaar vergeleken op de focus naar doelmatigheid. Hieruit blijkt een significante relatie tussen de focus op doelmatigheid van de Big 4 t.o.v. de rest van de accountantskantoren. Hoe groter de accountantskantoren, hoe minder de accountant is gefocust op doelmatigheid.

'Het zijn toch altijd de Big 4 die zich inschrijven op overheidsaanbestedingen. De markt is klein. En dat is al geen leuk uitgangspunt. Dat zet je altijd al in een kwetsbare positie.'

Quote: Inkoper provincie

5. Veel onduidelijkheid over het controleprotocol

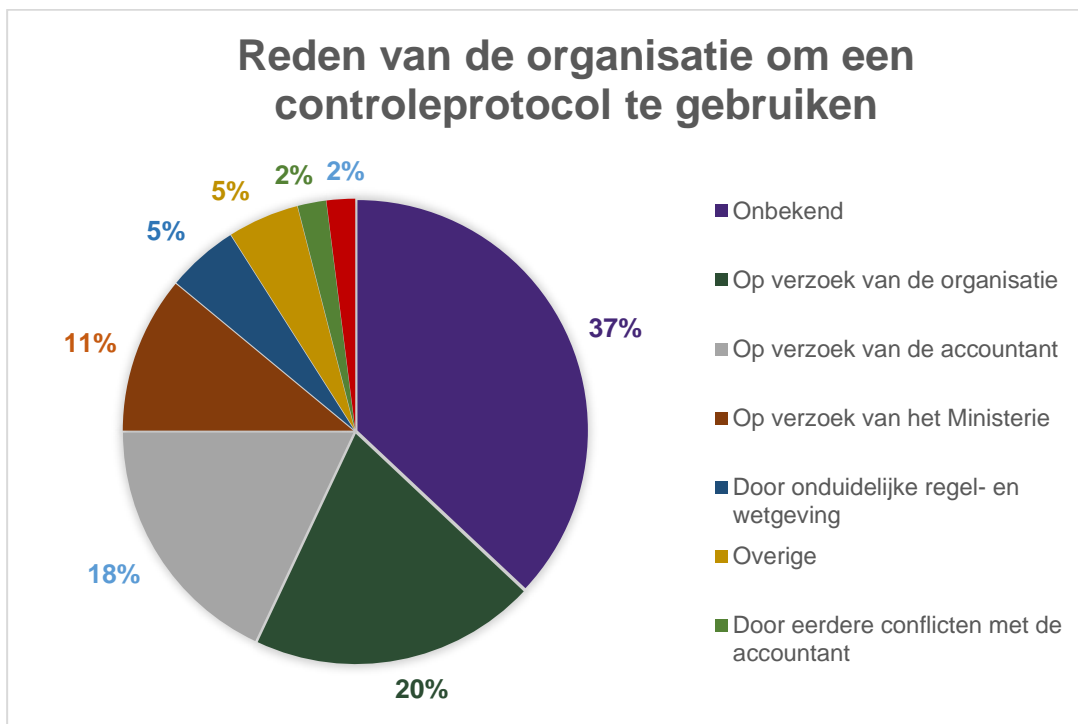
NBA, de brancheorganisatie van de accountants, geeft het volgende aan over controleprotocollen: "Ministeries en toezichthouders die subsidie geven aan aanbestedende diensten, willen betrouwbare informatie in de jaarrekening. Daarom brengen sommige toezichthouders controleprotocollen uit. Dit protocol is een handvat voor de accountant en beschrijft de informatie die de accountant moet controleren."

Als wet- en regelgeving duidelijk zijn, zijn controleprotocollen niet nodig. De praktijk wijst echter anders uit. Vaak zijn alleen hoofdzaken bij wet geregeld. Het is niet altijd duidelijk welke informatie de accountant moet toetsen, wat de normen zijn en welk accountantsproduct exact wordt gevraagd.

Sommige ministeries en toezichthouders, zoals het Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap, hebben het controleprotocol voor alle onderwijsorganisaties verplicht gesteld. Niet

ieder Ministerie heeft dit gedaan. In zo'n geval is het aan de aanbestedende dienst zelf de keus om al dan niet een controleprotocol te gebruiken.

Een controleprotocol is er om accountants te ondersteunen bij de controle van de relevante aspecten. Uit de enquête van AevesBenefit blijkt echter dat slechts 50% van de organisaties een controleprotocol heeft. Van de respondenten heeft bovendien 37% geen idee waarom de organisatie een controleprotocol gebruikt (zie Figuur 5).



Figuur 5 Reden aanwezigheid controleprotocol

Over de auteurs

Riemer Schreiber is op het onderzoek naar de relatie tussen inkoop en de accountant rondom de jaarrekeningcontrole afgestudeerd aan de Hanzehogeschool Groningen.

Wim Nieland MSc MBA is Directeur Publiek bij inkoopadviesbureau AevesBenefit.

Over AevesBenefit

AevesBenefit is hét inkoopadviesbureau voor advies, werving & selectie en detachering. De resultaten van onze klanten staan centraal.

Alleen het beste voor onze klanten vindt AevesBenefit goed genoeg. Om succesvol te blijven, investeren we dan ook continu in de professionele en persoonlijke ontwikkeling van onze consultants. Dit inspireert de beste consultants in ons vak om zich aan AevesBenefit te binden. Gezamenlijk vormen wij een bruisend netwerk van ruim 200 inkoopconsultants, die 'fun to work with' zijn. Met onze consultants, partners en klanten vormen we het kloppend hart van het inkoopvakgebied. Gedreven door performance, met een snelle, betrouwbare en professionele dienstverlening. *What makes you tick?*

Contactgegevens AevesBenefit

Hogehilweg 3, 1101 CA Amsterdam

Telefoon: +31(0)20 311 64 99

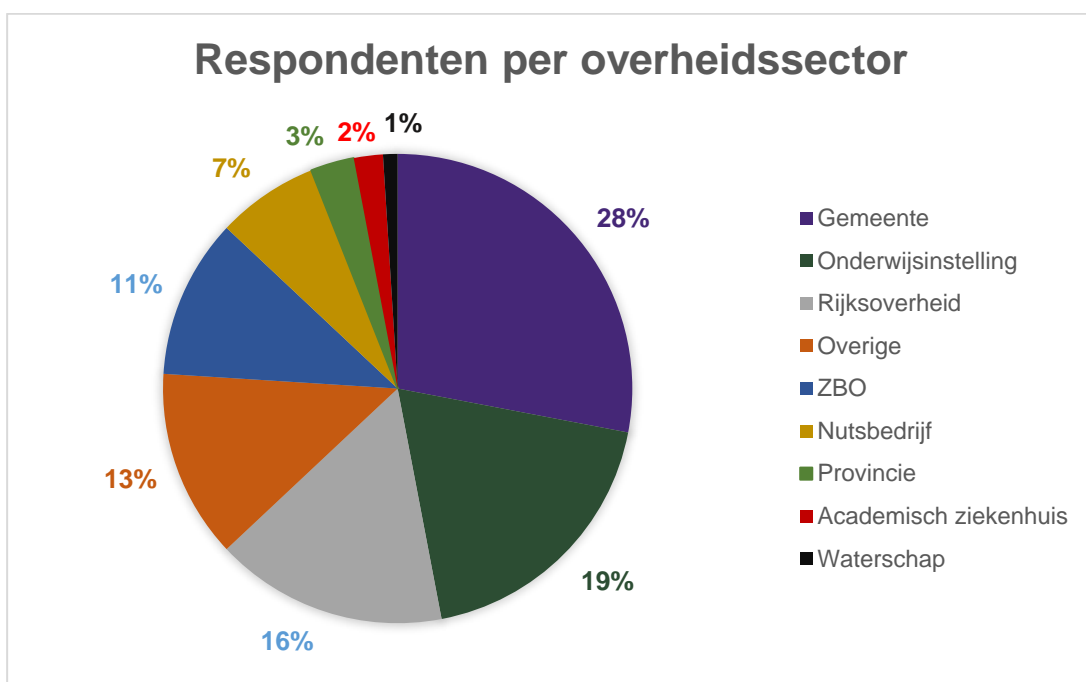
E-mail: info@aevesbenefit.com

Website: www.aevesbenefit.com

Bijlage 1 Respondenten per overheidssector

In totaal vulden 101 respondenten de enquête in. In Figuur 6 staat de verdeling per overheidssector.

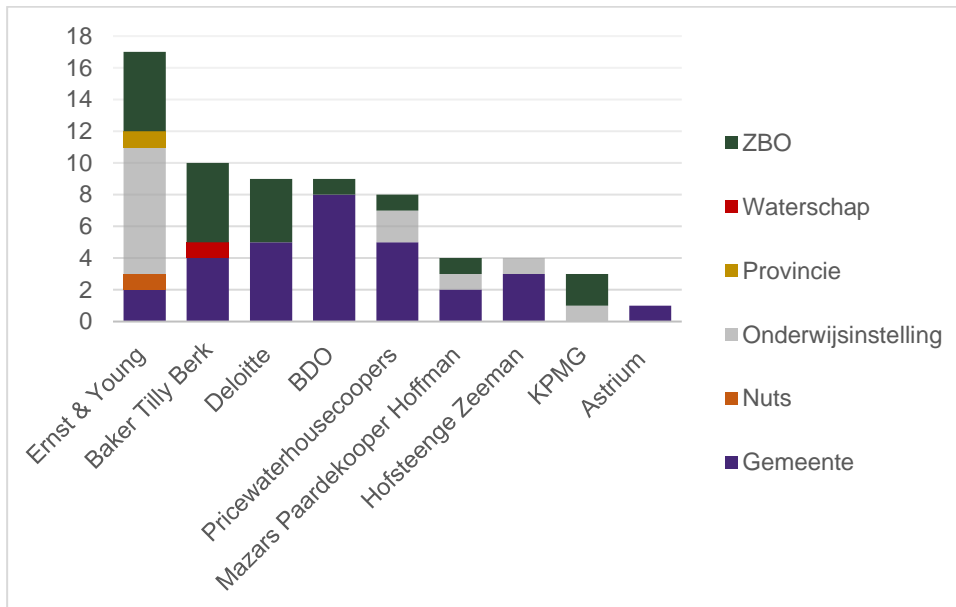
- | | |
|-----------------------------|------------------------------|
| 1. Gemeente (28) | 6. Nutsbedrijf (7) |
| 2. Onderwijsinstelling (19) | 7. Provincie (3) |
| 3. Rijksoverheid (16) | 8. Academisch ziekenhuis (2) |
| 4. Overige (13) | 9. Waterschap (2) |
| 5. ZBO (11) | |



Figuur 5 Respondenten per overheidssector

Bijlage 2 Gegunde Raamovereenkomsten 2016

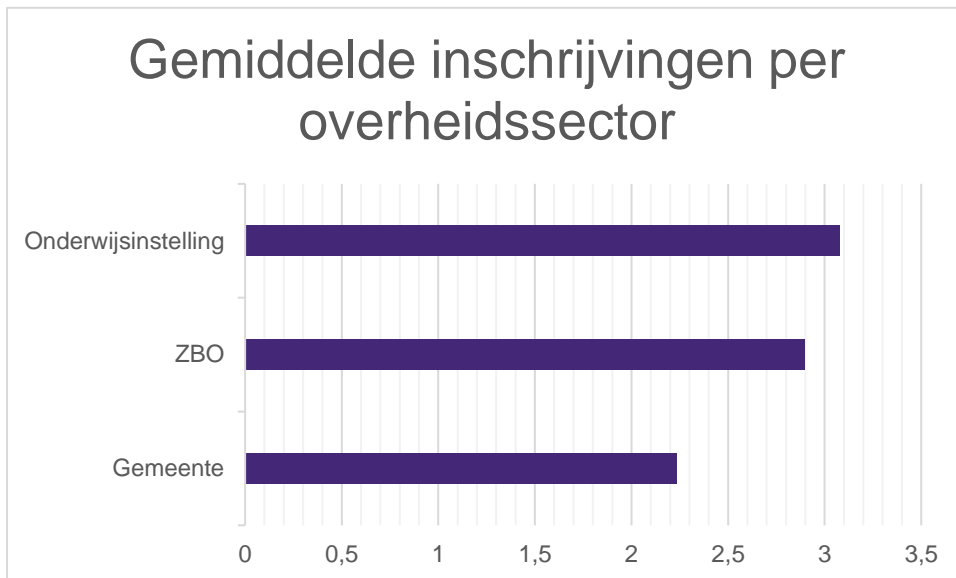
In Figuur 7 zijn de gegunde opdrachten van 2016 weergegeven, verdeeld over de accountantskantoren in de verschillende overheidssector.



Figuur 6 Gegunde raamovereenkomsten

Bijlage 3 Gemiddeld aantal inschrijvingen

In figuur 8 staan het gemiddeld aantal inschrijvingen per overheidssector van het jaar 2016. Hieruit blijkt dat gemeenten minder inschrijvingen ontvangen dan onderwijsinstellingen en ZBO's. Waterschappen, nutsbedrijven, academische ziekenhuizen en provincies zijn niet meegenomen in dit overzicht. Er zijn door die sectoren te weinig opdrachten gegund aan accountantskantoren om een betrouwbaar beeld te schetsen.



Figuur 7 Gemiddeld aantal inschrijvingen