

Controle-obesitas bij de totstandkoming van de jaarrekening?

Een onderzoek naar de kosten van de controlewerkzaamheden van de externe accountants bij de totstandkoming van de ziekenhuisjaarrekeningen in Nederland.



Thesis: M-MBA PUBLIC & PRIVATE
Auteur: Dauphine Noordanus QC
Datum: 9 januari 2020

Controle-obesitas bij de totstandkoming van de jaarrekening?

Een onderzoek naar de kosten van de controlewerkzaamheden van de externe accountants bij de totstandkoming van de ziekenhuisjaarrekeningen in Nederland.



Thesis:
Auteur:
Universiteit:

M-MBA PUBLIC & PRIVATE
Dauphine Noordanus QC
Nyenrode Business Universiteit
Straatweg 25
3621 BG Breukelen

Kerndocent:
Academisch begeleider:
Praktijkbegeleider:
Datum:

Prof. dr. Edward Groenland
Dr. ir. Frans Schaepkens RC EMFC
Dirk Boomstra
9 januari 2020

VOORWOORD

Mijn eerste jaarrekening dateert van 1994. Toen was ik Financial Controller in het Radisson SAS Hotel in Amsterdam. Vanuit de hotelwereld ben ik via de cateringwereld in de ziekenhuiswereld terecht gekomen. Financiën is de rode draad in mijn werkzaamheden. Vanaf 2011 ben ik verantwoordelijk voor de totstandkoming en deponering van de jaarrekening voor een ziekenhuis, eerst Flevoziekenhuis, nu St. Antonius Ziekenhuis.

Hoe hebben de kosten zich ontwikkeld in de afgelopen 10 jaar in de ziekenhuiswereld? Er is in dit tijdsbestek veel veranderd in de financiële structuur van de ziekenhuizen. Er zijn ook veranderingen in de uitvoering van de jaarrekeningcontrole door de accountantskantoren. Tijdens een college van MBA Public & Private Governance spraken Marcel Pheijffer, Olof Bik en Edgar Karssing over controle-obesitas. Fouten en risico's worden maatschappelijk niet meer getolereerd. Overheid, bedrijfsleven en organisaties willen ieder risico op fouten uitsluiten, nog voordat er een stap gezet is (Bik, 2010). En dat heeft mij niet meer losgelaten. Immers, controle kost geld, geld dat we niet kunnen gebruiken voor investeringen ten behoeve van de behandelingen voor patiënten.

Ik hoor u denken: de totale jaarrekeningcontrolekosten over de periode 2008 tot en met 2010 zijn maar 0,1% van de omzet over alle ziekenhuizen gemeten (Bijlage A). Dit zet geen zoden aan de dijk. Maar er zijn legio van dit soort kostenposten in een ziekenhuis die de moeite waard zijn om te analyseren. Iedere besparing die hiermee gerealiseerd kan worden, voorkomt de besparing op de handen aan het bed!

Deze thesis heeft een jaar tijd in beslag genomen en zonder de ondersteuning van de hierna genoemde personen was het mij nooit gelukt. Een eindeloze dank aan Wim Otten, mijn man, voor zijn geduld en support gedurende de afgelopen vier jaar! Een grote dank aan Frans Schaepekens, mijn academisch begeleider. Met precisie en geduld heeft hij heel wat edities van mij doorgenomen en weer teruggestuurd. Dit was voor mij mijn eerste thesis, waarbij zijn intensieve begeleiding mij zeker geholpen heeft. Daarnaast dank aan Edward Groenland en Sharda Nandram (kerndocenten) en Dirk Boomstra (praktijkbegeleider) voor de inhoudelijke verdieping in deze thesis. Graag wil ik alle geïnterviewden heel hartelijk danken voor de openhartige oriënterende gesprekken en interviews: Debbie Koopman, David Voetelink, Peter Langenbach, Dirk de Kruif, Jan Naaktgeboren, Ton Hazekamp, Marco Elout, Annette Fijn van Draat, Chris van den Haak, Wil-Jan van Rijdt, Mark Noordhoff, Sytse Duiverman, Christiaan Hameeteman, Koos Vos, Henk Langendijk, Wilfred Kevelam, Barbara Majoor, Brenda van den End-Schouten, Coen Veld, Theun de Kok, Joke Ederveen en Mirco Rossi. Deze gesprekken en interviews hebben vanuit de verschillende perspectieven laten zien dat er niet één oorzaak of één partij is aan te wijzen voor de groei van de jaarrekeningcontrolekosten. Daarnaast heb ik professionele ondersteuning van het St. Antonius ziekenhuis en Fincade gehad bij de bouw van het databestand, bestaande uit 822 jaarrekeningen van alle ziekenhuizen in Nederland van 2008 tot en met 2017. Een dankwoord aan Jan Naaktgeboren, Jolanda Goes, Barbara Dijn en Marco de Ruiten. Marco de Ruiten (directeur Fincade) heeft geheel op eigen initiatief de ingezette hulp verdriedubbeld, waardoor het databestand binnen een maand gerealiseerd was. Marco de Ruiten, Erik de Jong, Aschwine Pol, Wendy van Nes, Joery Koelewijn, Marc Ravenhorst en Remy Baas, een hele grote dank voor jullie hulp aan dit bestand! En natuurlijk dank aan mijn familie, mijn collega's, mijn vrienden en mijn bureaus voor hun geduld en ondersteuning, een thesis maak je niet alleen!

Al tijdens mijn studie aan de Hoge Hotelschool Maastricht zei ik tegen mezelf, ooit ga ik studeren aan de Nyenrode Business Universiteit. En nu kan ik zeggen, ik ben afgestudeerd aan de Nyenrode Business Universiteit. Ik heb de afgelopen vier jaar een koffer met waardevolle bagage ingepakt.

De reis kan nu bijna beginnen en ik kijk er vol vertrouwen naar uit. De koffer zal nooit leegraken, zoveel is eruit te pakken! En tijdens dat uitpakken, zal de koffer ook automatisch weer gevuld worden door het prachtige netwerk wat er in deze vier jaar is opgebouwd. Nyenrode Business Universiteit, kerndocenten, professoren, gastsprekers, managers, programmabegeleiders, hotelmedewerkers, restaurantmedewerkers, collega studenten en alle anderen die hebben bijgedragen aan mijn vier jaar studie, uit de grond van mijn hart heel hartelijk dank voor deze onvergetelijke jaren! Ik ben een hele trotse Nyenrodiaan!

INHOUDSOPGAVE

1.	INLEIDING.....	13
1.1	Aanleiding onderzoek.....	13
1.2	Probleemstelling en deelvragen	13
1.3	Wetenschappelijke en maatschappelijke relevantie	13
1.4	Onderzoeksopzet.....	14
1.5	Achtergrondinformatie	15
2.	LITERATUURONDERZOEK	23
2.1	De grootte van de te controleren onderneming.....	23
2.2	De complexiteit van de te controleren onderneming.....	23
2.3	Controle risico's voor de accountant.....	24
2.4	Financiële conditie van de onderneming.....	25
2.5	Wet- en regelgeving	25
2.6	Overige determinanten	28
2.7	Het conceptueel model.....	30
3.	ONDERZOEKSOPZET.....	31
3.1	Operationalisatie concepten en variabelen conceptueel model	31
3.2	Onderzoeksmethode	34
3.3	Onderzoekspopulatie	36
3.4	Afwegingen onderzoek	37
4.	ONDERZOEKSRESULTATEN	41
4.1	Kwantitatief onderzoek.....	41
4.2	Kwalitatief onderzoek	45
5.	CONCLUSIES, AANBEVELINGEN en RELEVANTIE voor de PRAKTIJK.....	69
	LITERATUUR	79
	BIJLAGEN.....	85
	Bijlage A: groei jaarrekeningcontrolekosten sector ziekenhuizen	85
	Bijlage B: gemiddelde jaarrekeningcontrolekosten per categorie ziekenhuis	86
	Bijlage C: aantal jaarrekeningen per accountantskantoor	87
	Bijlage D: overzicht honoraria accountant op jaarbasis.....	88
	Bijlage E: overzicht honoraria accountant per accountantskantoor.....	89
	Bijlage F: vragenlijst voor interviews	90
	Bijlage G: overzicht aantal ziekenhuizen van DHD (NVZ en NFU).....	91
	Bijlage H: ontwikkeling groei % over gemiddelde variabelen per categorie ziekenhuizen.....	92
	Bijlage I: overzicht regressie-analyses	94
	Bijlage J: matrix methode Groenland.....	96

LIJST MET FIGUREN EN TABELLEN

Figuren:

Figuur 1: aantal jaarrekeningen over de periode 2008 tot en met 2017	15
Figuur 2: ontwikkeling honoraria accountant in de ziekenhuissector van Nederland op jaarbasis	16
Figuur 3: totaal honoraria accountant 2008 tot en met 2017 in de ziekenhuissector Nederland	17
Figuur 4: conceptueel model	30
Figuur 5: ontwikkeling groei % over gemiddelde variabelen van alle ziekenhuizen	41
Figuur 6: gemiddelde jaarrekeningcontrolekosten per categorie ziekenhuis per € 1.000,-	65
Figuur 7: conceptueel model op basis van kwantitatief en kwalitatief onderzoek	72
Figuur 8: groeiontwikkeling in % van de jaarrekeningcontrolekosten, balanstotaal en omzet	73
Figuur 9: de triangel ziekenhuissector-accountantssector-overheid	74
Figuur 10: groei in % op jaarbasis in de ziekenhuissector Nederland	75

Tabellen:

Tabel 1: ontwikkelingen wet- en regelgeving in ziekenhuizen	20
Tabel 2: ontwikkelingen in accountantskantoren	21
Tabel 3: overzicht stelselwijzigingen in de ziekenhuissector	26
Tabel 4: overzicht stelselwijzigingen in de accountantssector	26
Tabel 5: operationaliseren variabelen uit de jaarrekening	31
Tabel 6: CPI (CBS, 2019a) en Dienstprijzen financiële audits door accountants (CBS, 2019b)	34
Tabel 7: aantal ziekenhuizen gebaseerd op de gedeponeerde jaarrekeningen	36
Tabel 8: beschrijvende statistiek	42
Tabel 9: Pearson's en Spearman's toetsen	43
Tabel 10: regressie-analyse	44
Tabel 11: variabelen	46
Tabel 12: determinanten van invloed op de jaarrekeningcontrolekosten	47
Tabel 13: onderwerpen omzet	48
Tabel 14: onderwerpen balanstotaal	49
Tabel 15: onderwerpen internal control	49
Tabel 16: onderwerpen balanstotaal overige vragen	51
Tabel 17: onderwerpen omzet overige vragen	52
Tabel 18: onderwerpen geconsolideerd	52
Tabel 19: onderwerpen controle risico's voor de accountant	53
Tabel 20: onderwerpen wet- en regelgeving ziekenhuissector	54
Tabel 21: onderwerpen wet- en regelgeving accountantssector	57
Tabel 22: onderwerpen Big Four en BDO	61
Tabel 23: onderwerpen internal control overige vragen	62

SAMENVATTING

De probleemstelling luidt: wat zijn de determinanten die de hoogte bepalen van de kosten van de controlewerkzaamheden van de externe accountant bij de controle van de jaarrekening (jaarrekeningcontrolekosten) van de Nederlandse ziekenhuizen over de periode 2008 tot en met 2017? En in welke mate en waarom nemen de jaarrekeningcontrolekosten toe in de loop van de tijd? De onderzoeksopzet is een kwantitatief onderzoek en een kwalitatief onderzoek. Het kwantitatieve onderzoek is gedaan op de jaarrekeninggegevens van alle Nederlandse ziekenhuizen over de periode 2008-2017 (822 jaarrekeningen). Een multi-pele regressie-analyse is toegepast om te onderzoeken welke determinanten de hoogte van de jaarrekeningen beïnvloeden. Het kwalitatief onderzoek bestaat uit half-gestructureerde interviews die zijn afgenomen bij zes financieel verantwoordelijken uit de vier verschillende ziekenhuis-categorieën, vijf partners van de accountantskantoren BDO, Deloitte, EY, KPMG en PWC, twee hoogleraren van Nyenrode Business Universiteit en de Rijksuniversiteit Groningen en twee beleidsadviseurs van de AFM en de NBA. De resultaten zijn geanalyseerd met de matrixmethode van Groenland (2014) om te komen tot betekenisvolle patronen.

De jaarrekeningcontrolekosten zijn in totaal met 76,9% gestegen in de ziekenhuissector van 2008 tot en met 2017. De grootte (omzet en balanstotaal) van het ziekenhuis heeft de meeste invloed op de hoogte van de jaarrekeningcontrolekosten. De complexiteit van het ziekenhuis (geconsolideerd en voorraden) heeft ook een positieve relatie met de jaarrekeningcontrolekosten. Dit komt overeen met eerdere onderzoeken. De financiële conditie (liquide middelen) heeft een negatieve relatie met de jaarrekeningcontrolekosten en het controle risico voor de accountants (Zmijewski X-score) heeft geen relatie met de jaarrekeningcontrolekosten. Uit het kwalitatieve onderzoek blijkt dat niet zozeer de hoogte van de omzet, maar de complexiteit in de omzet zeer bepalend is voor de jaarrekeningcontrolekosten. De complexiteit van de omzet bestaat onder andere uit: verschillende financieringsstromen, omzetverantwoording, rechtmatigheidsonderzoeken en contracten met zorgverzekeraars. De internal control is na grootte het meest genoemd op de vraag welke determinanten van invloed zijn op de hoogte van de jaarrekeningcontrolekosten. Internal control heeft een negatieve relatie met de jaarrekeningcontrolekosten, conform eerdere onderzoeken. De steeds veranderende wet- en regelgeving voor zowel de ziekenhuis- als de accountantssector zorgt voor een stijging van de jaarrekeningcontrolekosten in de loop der jaren. De invoering van de prestatiebekostiging in de ziekenhuissector heeft verstrekkende gevolgen gehad voor de ontwikkeling van de jaarrekeningcontrolekosten. Daarnaast heeft de AFM in 2010 (AFM, 2019b) het toezicht verscherpt, waardoor dossieropbouw, reviews en steekproeven in omvang toegenomen zijn vanaf 2016. De Big Four en BDO zijn OOB (Organisatie van Openbaar Belang) vergunninghoudende accountantskantoren. Zowel de Big Four als BDO zeggen voor alle klanten, OOB of niet, dezelfde controlekwaliteit toe te passen. De ziekenhuissector valt niet onder de OOB. De intensivering van de jaarrekeningcontroles door de accountants, vragen om een intensivering van de interne beheersing van de organisatie. Grote éénmalige oorzaken vanuit de ziekenhuizen zijn fusies, EPD-en/of ERP-implementaties. Dit vraagt om meer kwaliteit van de (financiële) processen, meer kwaliteit van de interne beheersing van deze processen en meer kwaliteit van de functionarissen die hiermee belast zijn, van RvT, RvB tot aan de werkvloer. Dit onderzoek heeft laten zien hoe de jaarrekeningcontrolekosten zich ontwikkeld hebben en waarom. Een beperking van het onderzoek is dat de jaarrekeningcontrolekosten alleen de honoraria van de externe accountant onderzoekt. De interne kosten die een ziekenhuis moet maken voor de totstandkoming van de jaarrekening met de controle door de accountants zijn niet in beeld gebracht. Een aanbeveling is dan ook om een onderzoek naar deze interne kosten te doen om een completer totaalbeeld te geven van de daadwerkelijke kosten voor het hele jaarrekeningproces.

LIJST MET AFKORTINGEN

AFM	Autoriteit Financiële Markten
AHU	Adviseurs AFM en NBA/hoogleraren universiteiten
AO/IB	Administratieve Organisatie/Interne Beheersing
AO/IC	Administratieve Organisatie/Interne Controle
AVG	Algemene Verordening Gegevensbescherming
BHA	Bestuurlijke Hoofdlijnen Akkoord
Big Four	Deloitte, EY, KPMG en PwC
BTA	Besluit Toezicht Accountantsorganisaties
BV	Besloten Vennootschap
BW	Burgerlijk Wetboek
BZ	Bestuurders Ziekenhuizen
BZK	Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties
CIBG	Centraal Informatiepunt Beroepen Gezondheidszorg (Ministerie VWS)
CFO	Chief Financial Officer (lid Raad van Bestuur)
COS	Controle en Overige Standaarden
Coziek	Commissie Ziekenhuizen van de NBA
CPI	Consumentenprijsindex
DBC	Diagnose Behandel Combinatie
DHD	Dutch Hospital Data (opgericht door NVZ en NFU)
DOT	DBC's Op weg naar Transparantie
EPD	Elektronisch Patiënten Dossier
ERP	Enterprise Resource Planning
EU	Europese Unie
FB	Functiegerichte Budgettering
FTE	Full Time Equivalent (rekeneenheid personeelssterkte volledige werkweek)
ICT	Informatie en Communicatie Technologie
IVA	Immateriële Vaste Activa
MBA	Master of Business Administration
MBI	MacroBeheersInstrument
MSB	Medisch Specialistisch Bedrijf, vertegenwoordigt de maatschappen richting ziekenhuis
NBA	Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants
NFU	Nederlandse Federatie van Universitair Medisch Centra
NVZ	Nederlandse Vereniging van Ziekenhuizen
NZa	Nederlandse Zorgautoriteit
OOB	Organisaties van Openbaar Belang
OVA	Dit omvat de overige (niet UMC, niet STZ en niet SAZ) ziekenhuizen. Tot deze groep behoren de middelgrote ziekenhuizen.
PA	Partners accountantskantoren
PAAZ	Psychiatrische Afdeling Algemeen Ziekenhuis
RA	Register Accountant
RvB	Raad van Bestuur
RvT	Raad van Toezicht
RvW	Regeling verslaggeving WTZi
SAZ	Deze ziekenhuizen zijn aangesloten bij de vereniging van Samenwerkende Algemene Ziekenhuizen en dit zijn de kleinere ziekenhuizen.
SOx	Sarbanes-Oxley wetgeving in Amerika voor bedrijven op de Amerikaanse beurs

STZ	Deze ziekenhuizen zijn aangesloten bij de vereniging Samenwerkende Topklinische opleidings Ziekenhuizen.
UMC	Universitair Medisch Centrum
VVT	Verpleging, Verzorging en Thuiszorg
VWS	Ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport
WMG	Wet Marktordening Gezondheidszorg
WNT	Wet Normering Topinkomens
WTA	Wet toezicht accountantsorganisaties
WTZi	Wet toelating zorginstellingen
ZBC	Zelfstandig Behandel Centrum
ZBO	Zelfstandig bestuursorgaan
Zvf	Zorgverzekeringsfonds
ZHS	Ziekenhuis
ZN	Zorgverzekeraars Nederland

1. INLEIDING

De inleiding begint met de aanleiding voor het onderzoek in paragraaf 1.1. In paragraaf 1.2 volgen de probleemstelling en deelvragen, gevolgd door de wetenschappelijke en maatschappelijke relevantie in paragraaf 1.3. De onderzoeksopzet staat beschreven in paragraaf 1.4 en in paragraaf 1.5 staat de achtergrondinformatie.

1.1 Aanleiding onderzoek

De intensiteit van de jaarrekeningcontrole in de ziekenhuissector is ieder jaar toegenomen. De rechtmatigheidscontroles, het aanleggen van dossiers en het doen van steekproeven worden elk jaar uitgebreider. Dit is niet alleen mijn constatering, maar dit hoor ik ook van collega's uit andere ziekenhuizen en van verschillende accountants. Dit onderzoek toont aan dat in de afgelopen 10 jaar de jaarrekeningcontrolekosten voor de externe accountants met 77% zijn gestegen van € 9,3 miljoen in 2008 naar € 16,4 miljoen in 2017 (Bijlage A). De stijging van de gemiddelde jaarrekeningcontrolekosten per ziekenhuis is 114% in 10 jaar (Bijlage B). Deze thesis onderzoekt welke determinanten van invloed zijn op de hoogte van de jaarrekeningcontrolekosten van de externe accountants binnen de sector ziekenhuizen in Nederland.

1.2 Probleemstelling en deelvragen

De veranderingen in de ziekenhuissector hebben de complexiteit in de ziekenhuizen vergroot. Het declareren aan de zorgverzekeraars is de basis voor het bepalen van de omzet van een ziekenhuis. Het is voor het ziekenhuis complex om deze omzet exact te bepalen en al even complex voor de accountant om die te controleren. Daarnaast hebben de ontwikkelingen in de wet- en regelgeving en de ontwikkelingen binnen de accountantskantoren, onder meer de toegenomen rol van de AFM, gevolgen voor de ziekenhuissector. De controles kosten steeds meer tijd en geld, waarbij het imago van de controles, het jaarafsluitingsproces, het werkplezier en de samenwerking met accountants steeds meer onder druk komen te staan.

De probleemstelling luidt als volgt:

Wat zijn de determinanten die de hoogte bepalen van de kosten van de controlewerkzaamheden van de externe accountant bij de controle van de jaarrekening (jaarrekeningcontrolekosten) van de Nederlandse ziekenhuizen over de periode 2008 tot en met 2017?

Deelvragen:

- 1 In welke mate nemen de jaarrekeningcontrolekosten toe in de loop van de tijd?
- 2 Waarom nemen de jaarrekeningcontrolekosten in de loop van de tijd toe?

1.3 Wetenschappelijke en maatschappelijke relevantie

De wetenschappelijke relevantie van dit onderzoek bestaat uit het feit dat er geen onderzoek naar de accountantskosten met betrekking tot de jaarrekening is gedaan in de ziekenhuissector. Met het kwantitatieve onderzoek wordt inzichtelijk welke determinanten invloed hebben op de accountantskosten in de ziekenhuissector. Met het kwalitatieve onderzoek wordt de onderliggende systematiek bij het tot stand komen van de jaarrekeningcontrolekosten onderzocht.

De maatschappelijke relevantie ligt in het feit dat er een drang is om alles te willen controleren (Bik, 2010). Deze drang is volgens sommigen doorgeslagen in het bedrijfsleven. Door het gestegen welzijn en de toegenomen individualisering is de maatschappelijke tolerantie voor risico's en fouten geminimaliseerd. De basis is wantrouwen in plaats van wederzijds vertrouwen. Geboden en verboden moeten voorkomen dat er fouten gemaakt worden. Iedere fout wordt met nog meer regels, procedures en controles beantwoord. De kosten hiervoor groeien en groeien, wat kramp, verstikking en onverschilligheid veroorzaakt (Bik, 2010). Met het inzicht van dit onderzoek wordt duidelijk of en in hoeverre deze drang is doorgeslagen in de ziekenhuissector op gebied van de jaarrekeningcontrolekosten.

De doelgroep bestaat uit de financieel eindverantwoordelijke functionaris van de ziekenhuizen en de accountantskantoren in eerste instantie. Dit kunnen zijn de Chief Financial Officer (CFO), de Directeur Financiën, de Manager Financiën en Hoofd Financiële administratie voor ziekenhuizen. En voor de accountantskantoren zijn dit de partners, managers en controleleiders. Daarnaast kunnen de volgende bedrijven/instanties ook tot de doelgroep gerekend worden: AFM (Autoriteit Financiële Markten), Nederlandse Zorg Autoriteit (NZa), Nederlandse Vereniging van ziekenhuizen (NVZ), Coziek (Commissie Ziekenhuisvoorzieningen NBA) en consultancybureaus.

1.4 Onderzoeksopzet

Dit onderzoek is enerzijds een kwantitatief onderzoek en anderzijds een kwalitatief onderzoek om een zo volledig mogelijk beeld te krijgen van de ontwikkeling van de jaarrekeningcontrolekosten in de sector ziekenhuizen. Er is als eerste literatuuronderzoek gedaan en er hebben 12 oriënterende gesprekken plaatsgevonden met een partner en een controleleider van een accountantskantoor, drie financials uit ziekenhuizen, een beleidsadviseur van de NVZ, een beleidsadviseur van de AFM, de coördinator van NBA Coziek, de kerndocent van Nyenrode Business Universiteit en een drietal MBA-studenten. Daaruit werd duidelijk dat alleen een kwantitatief of alleen een kwalitatief onderzoek niet toereikend zou zijn. Uit deze gesprekken kwam een veelheid aan factoren naar voren die van invloed kunnen zijn op de jaarrekeningcontrolekosten. Daarnaast werd de hoeveelheid stelselwijzigingen genoemd, die in de afgelopen 10 jaar doorgevoerd zijn in de ziekenhuissector. Er zijn determinanten die voor een gedeelte bestaan uit meetbare cijfers, zoals omzet en solvabiliteit bijvoorbeeld. Er zijn ook determinanten, waaronder interne controle en ICT-ontwikkelingen, die alleen via een kwalitatief onderzoek te onderzoeken zijn. Daarnaast is alleen met kwalitatief onderzoek te analyseren of de wet- en regelgeving en de veranderingen daarin inderdaad van invloed zijn op jaarrekeningcontrolekosten.

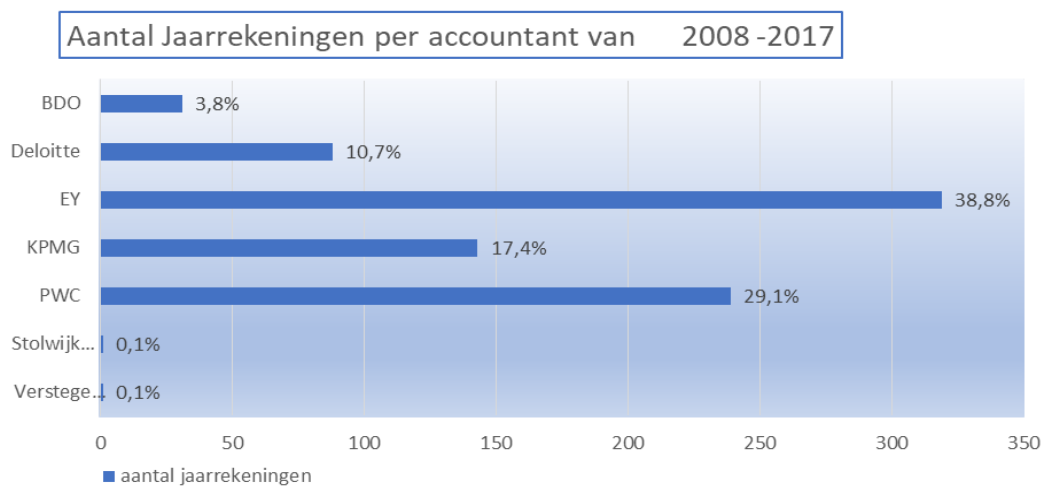
Het kwantitatieve onderzoek wordt toegepast om een antwoord te kunnen geven op de probleemstelling welke determinanten de hoogte bepalen van de jaarrekeningcontrolekosten. Een gestructureerd data- onderzoek brengt de groei van de jaarrekeningcontrolekosten in kaart, waarmee deelvraag 1 beantwoord wordt. Daarna wordt multiële regressie-analyse toegepast om te onderzoeken welke determinanten de hoogte van de jaarrekeningcontrolekosten beïnvloeden (Baarda et al., 2017).

Het kwalitatieve onderzoek brengt de onderliggende determinanten in kaart die van invloed zijn op de groei van de jaarrekeningcontrolekosten. Het kwalitatieve onderzoek wordt uitgevoerd met half gestructureerde interviews, die met behulp van de Matrix Methode van Groenland (2014) worden geanalyseerd.

1.5 Achtergrondinformatie

Ziekenhuizen in Nederland zijn op grond van art. 1.2.b RvW wettelijk verplicht ieder jaar een jaarrekening op te stellen en te deponeren. De jaarrekening moet voldoen aan de eisen die de Regeling verslaggeving WTZi (RvW) en de Richtlijnen van de Raad voor de Jaarverslaglegging en in het bijzonder de Richtlijn 655 Zorginstellingen daaraan stellen (CIBG, 2019a). De jaarrekening met accountantsverklaring dient uiterlijk voor 1 juni van het jaar, volgend op het verslagjaar, gedeponerd te zijn bij het CIBG (art. 9.1 RvW). Naast de wettelijke verplichting van het deponeren van een jaarrekening met een verklaring van de accountant, is de jaarrekening ook een noodzakelijke vereiste voor de kredietverstrekkers/financiers, waaronder de banken. Daarnaast willen leveranciers en zorgverzekeraars de jaarrekening ook inzien, voordat er contracten gesloten worden. De interne betrokkenen (ondernemingsraad, cliëntenraad), externe toezichthouders (ministerie VWS, NZa), vakbonden en de belastingdienst behoren ook tot de gegadigden. De jaarrekening wordt voor benchmarking binnen de zorg gebruikt. Ook maken sollicitanten gebruik van een jaarrekening om te bepalen of ze bij een bedrijf willen gaan solliciteren. Werknemers kunnen de jaarrekening gebruiken om te overwegen te blijven of uit dienst te gaan (Klaassen, Hoogendoorn & Vergoossen, 2008). Niet te vergeten gebruikers van de jaarrekening zijn de concurrentie, wetenschappelijk onderzoekers en de financiële pers (Klaassen et al., 2008). En als laatste, maar zeker niet de minste, individuele patiënten kunnen geïnteresseerd zijn in de jaarrekening, vaak in combinatie met het jaarverslag. Een onderneming is sinds 2008 verplicht het accountantshonorarium separaat weer te geven in de jaarrekening (art. 2:382a BW). Hiermee kan de gebruiker de onafhankelijkheid van de accountant inschatten (Langendijk, 2011). Het betreft het honorarium voor de jaarrekeningcontrole en overige diensten voor het boekjaar van het afgesloten jaar.

In de ziekenhuissector zijn de Big Four (Deloitte, EY, KPMG en PwC) dominant aanwezig (zie figuur 1). In dit onderzoek naar de accountantskosten voor de jaarrekeningcontrole in ziekenhuizen zijn 822 jaarrekeningen onderzocht van de periode 2008 tot en met 2017 (Bijlage C). Er zijn 789 jaarrekeningen gecontroleerd door de Big Four en 31 jaarrekeningen door BDO. Er is 1 jaarrekening door Verstegen Accountants gecontroleerd (IJsselmeerziekenhuis 2017) en er is 1 jaarrekening door Stolwijk Kelderman accountants gecontroleerd (Koningin Beatrix Ziekenhuis 2008).



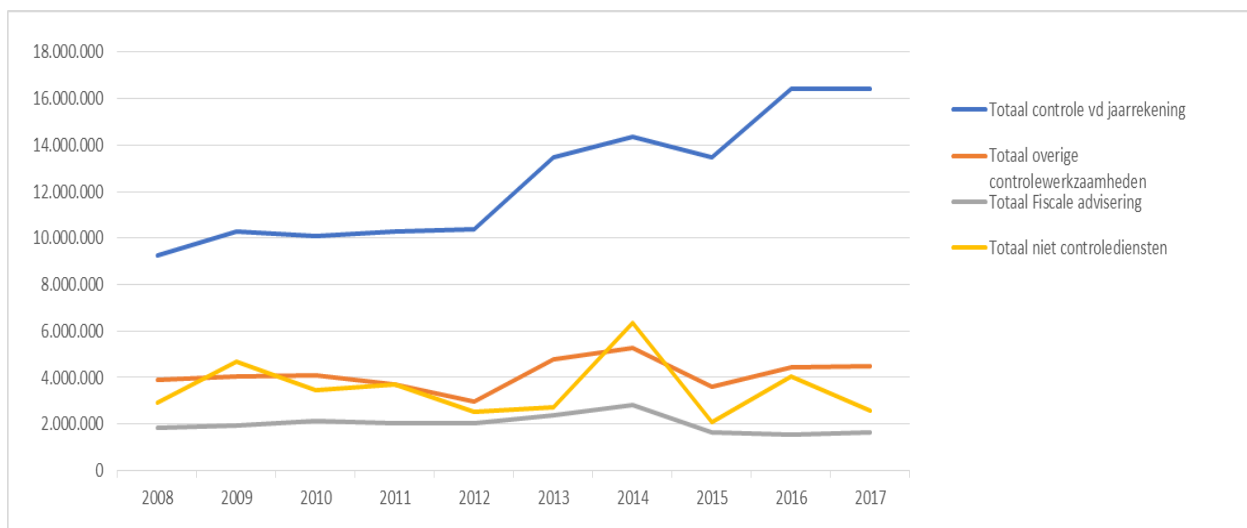
Figuur 1: aantal jaarrekeningen over de periode 2008 tot en met 2017

In de jaarrekening worden in de toelichting op de (geconsolideerde) resultatenrekening de honoraria accountant weergegeven. De honoraria accountant bestaan uit:

1. Controle van de jaarrekening
2. Overige controlewerkzaamheden (waaronder Regeling AO/IC en Nacalculatie)
3. Fiscale advisering
4. Niet-controlediensten

Sommige jaarrekeningen onderscheiden ook andere onderdelen. Deze zijn ondergebracht voor dit onderzoek bij 2. Overige controlewerkzaamheden of bij 4. Niet-controlediensten.

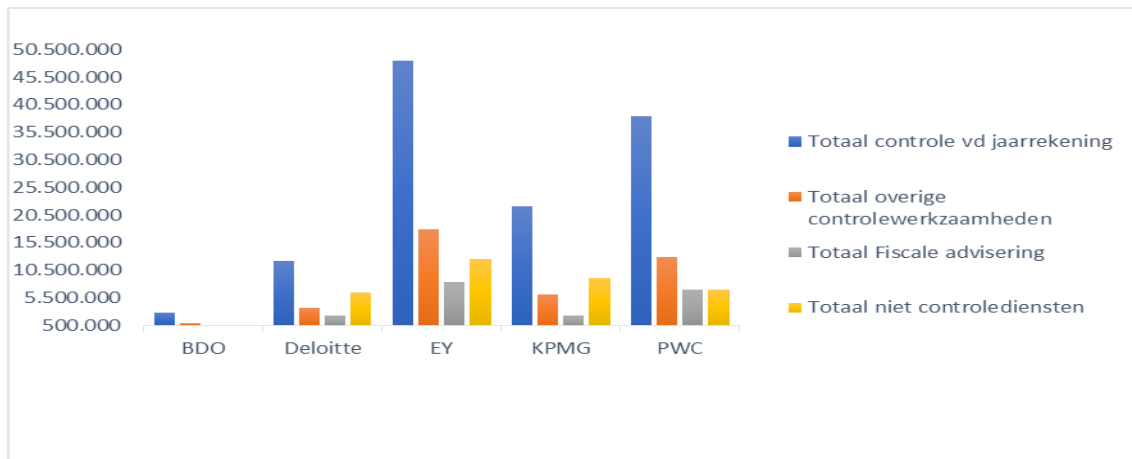
De ontwikkeling van de bovenstaande onderdelen van de honoraria accountant staan in figuur 2 weergegeven. Hier is duidelijk de groei van de controlekosten van de jaarrekening te zien, terwijl de overige drie onderdelen met wat schommelingen gedurende de jaren op hetzelfde niveau blijven.



Figuur 2: ontwikkeling honoraria accountant in de ziekenhuissector van Nederland op jaarbasis

De bijbehorende tabel staat in Bijlage D. Het totaal honoraria accountant is € 221 miljoen over de periode 2008 tot en met 2017. De categorie controle van de jaarrekening heeft een aandeel van 56,4% (€ 125 miljoen). De overige controlewerkzaamheden met een totaal van € 41 miljoen komen op 18,7%. De twee categorieën fiscale advisering (€ 20 miljoen) en niet controlediensten (€ 35 miljoen) zijn 24,9% van het totaal.

In figuur 3 staan de onderdelen honoraria accountant per accountant in totaal over de periode 2008 tot en met 2017. Behalve dat EY de grootste accountant is binnen de ziekenhuissector in deze periode, zien we ook dat per accountantskantoor de controle van de jaarrekening veruit het grootste onderdeel van de honoraria betreft. De bijbehorende tabel staat in Bijlage E.



Figuur 3: totaal honoraria accountant van 2008 tot en met 2017 in de ziekenhuissector van Nederland

Hieronder worden de belangrijkste ontwikkelingen en wijzigingen weergegeven voor ziekenhuizen. Daarna volgen de ontwikkelingen van het AFM-toezicht op de accountantskantoren.

Ontwikkelingen en wijzigingen ziekenhuizen

In de afgelopen decennia zijn er structurele veranderingen doorgevoerd in de ziekenhuissector. Vanaf 1988 ging men werken met functiegerichte budgetten (FB). Er werd een budget vastgesteld door zorgverzekeraars en ziekenhuis. Hiervoor werden een aantal parameters gebruikt, als vastgoedkosten, aantal inwoners in het verzorgingsgebied, aantal opnamen en polikliniekbezoeken. Het vastgestelde budget werd exact uitgekeerd (NVZ, 2019). Waren de declaraties lager dan het vooraf vastgestelde budget, dan werd het verschil door de verzekeraars bijgestort en waren de declaraties hoger, dan betaalde het ziekenhuis terug aan de zorgverzekeraars. Het budget was leidend, de declaraties waren “monopolygeld” (NVZ, 2019). In 2005 werd de DBC (Diagnose Behandel Combinatie) ingevoerd. Het werd nu een complete behandeling (groep van verrichtingen) die gedeclareerd moest worden. Er was een A-segment (het gereguleerde segment), bestaande uit een FB dat werd gefinancierd met DBC's met landelijk maximumtarieven vastgesteld door de NZa in het A-segment (90% van de omzet). En daarnaast kwam het B-segment (het vrije segment) met vrije prijzen waarover ziekenhuizen met zorgverzekeraars moesten onderhandelen (10% van de omzet), (NVZ, 2019). De bekostiging veranderde niet; de financiering veranderde. In 2008 startte het traject DBC's op weg naar transparantie (DOT) om te komen tot een vereenvoudiging van het systeem, die uiteindelijk in 2012 geïmplementeerd werd. Van de 30.000 DBC's bleven 4.400 DBC-zorgproducten over, waarbij voor 70% een vrij tarief (B-segment) ging gelden en voor 30% een vrij tarief tot een bepaald maximum (A-segment), (NVZ, 2019).

In 2012 werd het FB afgeschaft en doet prestatiebekostiging zijn intrede. Ziekenhuizen worden nu betaald op basis van elk geleverd DBC-zorgproduct. De omzet van een ziekenhuis wordt volledig bepaald op basis van de declaraties en de contractafspraken met zorgverzekeraars. De contractafspraken worden gemaakt per zorgverzekeraar. Er zijn 10 zorgverzekeraars in de markt, waarvan de grootste vier 86,5% van de markt verzekeren (Zorginstituut Nederland, 2017). In 2011 is het eerste Bestuurlijke Hoofdlijnen Akkoord (BHA) tot stand gekomen tussen VWS, ziekenhuizen en zorgverzekeraars betreffende gedeelde verantwoordelijkheid in beheersing van de groei van de zorgkosten (Ministerie van VWS, 2013). Het betreft een inspanningsverplichting, de wettelijke zorgplicht kan niet beperkt worden. Daar is uit voortgekomen dat ziekenhuizen meestal per zorgverzekeraar of een aanneemsom of een productieplafond afspreken op jaarbasis (Skipr,

2013). Bij een overschrijding van aanneemsom of productieplafond krijgt het ziekenhuis niet meer betaald, ondanks dat de zorg heeft plaatsgevonden. Aan de basis van het hoofdlijnenakkoord heeft de invoering van het MacroBeheersInstrument (MBI) gestaan (Ministerie van VWS, 2013). Indien er sprake is van een macro budgettaire overschrijding, dan kunnen de zorgaanbieders verplicht worden deze geheel of gedeeltelijk terug te betalen in het Zorgverzekeringsfonds (Zvf). Dit zal naar rato van het marktaandeel van de zorgaanbieders geschieden. Tot en met 2017 heeft er geen terugbetaling plaatsgevonden.

Vanaf 2013 tot heden zijn de ziekenhuizen vrij om te onderhandelen met de zorgverzekeraars over prijs en volume (NVZ, 2019). In de beginjaren duurde de contractonderhandelingen lang. Nog ver in het nieuwe jaar moesten er prijsafspraken komen voor datzelfde jaar. De zorgverzekeraars verleenden voorschotten aan de ziekenhuizen. Daarnaast was de looptijd in die jaren voor het sluiten van een DBC 365 dagen, voordat er tot facturatie kon worden overgegaan (NZa, 2019). Met ingang van 2015 is de maximale looptijd 120 dagen geworden. De zorgverzekeraars hanteren het schadelastjaar. Hierin zitten niet alleen de behandelingen van de patiënt in het afgelopen jaar (kalenderjaar), maar ook de verwachte behandelingen in de toekomst van patiënten die nog niet afgerond zijn in het afgelopen jaar. En het duurt een paar jaar voordat de zorgverzekeraar het totaalbeeld heeft van een schadelastjaar. Hierdoor ontstaan er veel meer risico's en/of onzekerheden. Ziekenhuizen bepalen de opbrengst op basis van boekjaar, zorgverzekeraars bepalen de kosten op basis van schadelastjaar (NBA, 2014c).

In 2012 wordt nog gewerkt met een schaduwbudget op methodiek van het oude FB, waardoor de financiële consequenties laag zijn voor de ziekenhuizen. In maart 2014 komt de NBA met een audit alert (Zorgvisie, 2015). De accountants vonden de complexiteit van het overgangsmiddel te hoog en het normenkader van de NZa niet toereikend voor een adequate controle. Er konden geen goedkeurende verklaringen worden afgegeven voor ziekenhuizen (NBA, 2014a). Dit had serieuze gevolgen voor de relatie met de banken en de daarmee samenhangende financiële continuïteit van een ziekenhuis. De afgelopen jaren waren er al verklaringen met beperking betreffende de omzetverantwoording, omdat de juistheid en de volledigheid niet vastgesteld konden worden. Nu in 2013 het schaduwbudget en andere compenserende factoren niet meer bestonden, waren de omstandigheden complexer geworden en kon er zelfs geen verklaring met beperking meer afgegeven worden (NBA, 2014a). De complexe omstandigheden waren ontstaan door een veelheid en samenloop aan wijzigingen in landelijke regels, processen en systemen met als gevolg normonduidelijkheden, registratie-onjuistheden en schattingonzekerheden (NBA, 2014b). Er kwamen in 2012 diverse bekostigingsverantwoordingen, zoals verantwoording gefactureerde DBC's, transitieverantwoording en verantwoording honorarium vrijgevestigde medisch specialisten. In 2013 werden de formele en materiële controles aangescherpt vanwege fraudesignalen. Het onderzoeksrapport bij het St. Antonius Ziekenhuis van 11 november 2013 met het daaropvolgende boetebesluit van de NZa op 11 februari 2014 waren een niet te negeren signaal dat de registratie en facturering aan de normen moesten voldoen. Het betrof een correctie voor de jaren waarin de DBC-bekostiging als financieringsmiddel fungeerde voor het FB-budget (NBA, 2014b). De materiële controles door de zorgverzekeraars mogen tot 5 jaar na facturering nog leiden tot correcties in de facturen. Dit kan leiden tot een significante schattingonzekerheid. Deze controles zijn primair neergelegd bij de zorgverzekeraars en ervaringscijfers ontbraken in die jaren. De eindrapportage van Commissie Bruggeman en Voetlink bij het St. Antonius Ziekenhuis constateerde dat de regelgeving niet op alle vragen antwoord gaf, wat geleid heeft tot het risico van opportunistische interpretaties. Dit was echter niet verwijtbaar door onduidelijkheden en frequente wijzigingen in de regelgeving (NBA, 2014b). Dit alles had tot gevolg dat de accountants geen goedkeurende verklaringen wilden afgeven, omdat de ziekenhuizen door alle (onduidelijke) wijzigingen de controle waren verloren (Zorgvisie, 2015).

Er is een convenant gesloten in 2014 tussen NVZ, NFU en ZN (NFU, 2015). Hiermee willen ze onrechtmatige en oneigenlijke declaraties voorkomen. Vanuit dit convenant is de handreiking rechtmatigheidscontroles ontwikkeld om bovengenoemde onduidelijkheden te beëindigen, waarbij ziekenhuizen zelf de declaraties controleren op basis van de regelgeving in de handreiking (het zelfonderzoek). De controlepunten gelden voor ieder ziekenhuis. Op deze rechtmatigheidscontroles moet een separate accountantsverklaring afgegeven worden. Zorgverzekeraars hoeven deze controle dan niet meer zelf te doen.

Daarnaast speelde ook de financiering een rol. Ziekenhuizen zijn nu afhankelijk van hun omzet, niet meer van budgetten. Dat brengt een hoger financieel risico met zich mee (Skipr, 2014). Er werd generiek uitstel gegeven door Minister Schippers voor het indienen van de jaarrekening 2013 (Skipr, 2014). De omzet kon niet gecontroleerd worden op juistheid en volledigheid, daar de regels voor registratie en declaratie niet duidelijk waren. Er waren vertragingen bij de zorgverzekeraars op het controleren van de naleving, waardoor de meeste ziekenhuizen jaren daarna nog moesten corrigeren vanwege de nacontroles van de zorgverzekeraars (Zorgvisie, 2015). Pas in 2015 is dit alert ingetrokken door de NBA, omdat de registratieverplichtingen en de systeemcomplexiteiten voldoende inzichtelijk waren geworden (NBA, 2015), wat een kostenverlagende impact had op de jaarrekeningcontrolekosten. Er is in 2016 een landelijk platform opgericht voor horizontaal toezicht. Horizontaal toezicht is een samenwerking tussen zorgverzekeraars en een zorgaanbieder, waarbij vertrouwen, wederzijds begrip en transparantie in handelen de speerpunten zijn op gebied van correct registeren, declareren en gepast gebruik van de zorg, waarbij de processen aan de voorkant worden geborgd i.p.v. controles achteraf (Horizontaal Toezicht Zorg, 2019). Bijna alle ziekenhuizen zijn gestart met het invoeren van horizontaal toezicht. Op dit moment draait horizontaal toezicht bij 8 ziekenhuizen (Horizontaal Toezicht Zorg, 2019). Dit raamwerk is opgesteld door zorgaanbieders, zorgverzekeraars, toezichthouders en accountants. Dit zal de jaarrekeningcontrolekosten doen dalen, daar er geen jaarlijkse separate goedkeuring meer nodig is van de accountants. Maar zover is het nog niet. De assurance-werkzaamheden zullen in eerste instantie toenemen bij horizontaal toezicht (Zorgvisie, 2019). De 8 ziekenhuizen hebben horizontaal toezicht ingevoerd, waardoor controles veel frequenter, zo niet dagelijks kunnen plaatsvinden, maar dat is nog steeds controle achteraf in hun bestaande systemen. Het toekomstmodel, waarbij declaraties bij de registratie meteen gevalideerd worden op basis van een door alle partijen opgesteld framework en geïntegreerd in het EPD, is nog nergens operationeel (Zorgvisie, 2019).

In 2015 zijn de integrale tarieven ingevoerd (NZa, 2014). Hiermee vervielen de deelreguleringen voor medisch specialistische zorg en kwamen de (vrijgevestigde) medisch specialisten binnen de bekostiging van ziekenhuizen. De deelreguleringen (ingevoerd in 2012) bestonden uit een aparte tariefregulering honoraria specialisten, het honorariumplafond voor specialisten en macrokader honoraria vrijgevestigde medisch specialisten (NZa, 2014). Daarnaast kwamen in 2015 twee nieuwe stelselwetten voor de langdurige zorg en voor de jeugdzorg (Vries & Kossen, 2015). De Jeugdwet maakte gemeenten verantwoordelijk voor de uitvoering van de jeugdzorg. Ziekenhuizen waar jeugdzorg geleverd wordt in opdracht van de gemeenten, moeten een controleverklaring afgeven (CIBG, 2019b).

In de jaren hierna wordt in bovenstaande veranderingen een weg gevonden, waardoor de jaarrekeningen weer op tijd ingediend kunnen worden door de ziekenhuizen met over het algemeen een goedkeurende accountantsverklaring, (NVZ, 2019). De ontwikkelingen op het gebied van wet- en regelgeving in de ziekenhuissector zijn weergegeven in tabel 1, waarvan hierboven een aantal belangrijke ontwikkelingen zijn toegelicht. Deze lijst is tot stand gekomen in samenwerking met drs. C.W. Veld, Ministerie VWS afdeling Advies wetgeving.

Tabel 1: ontwikkelingen wet- en regelgeving in ziekenhuizen

1988 Functiegerichte budgetten
2005 Declaraties op DBC's
2005 Invoering B-segment 10% (vrije prijzen)
2006 Zorgverzekeringswet
2006 Invoering Wet toelating zorginstellingen (WTZi)
2006 Wet marktordening gezondheidszorg (Wmg)
2008 Eigen risico regeling Zorgverzekering
2008 Uitbreiding B-segment naar 20%
2008 Bouwregime afgeschaft
2008 Start ontwikkeling verbetering declaratiesysteem DBC's (DOT)
2008 Afschaffen lumpsumsystematiek en invoering bekostiging vrijgevestigde medisch specialisten op basis van tarieven
2010 Overgangsregeling kapitaallasten algemene en academische ziekenhuizen (compensatie versnelde afschrijving IVA)
2012 Afschaffen budgettering ziekenhuizen en invoering prestatiebekostiging
2012 Inwerkingtreding DOT van 30.000 DBC's naar 4.400 DBC's, 70% B-segment
2012 Besluit beschikbaarheidbijdragen WMG
2012 Invoering MacroBeheersInstrument (MBI)
2012 Verantwoording beheersmodel honorarium vrijgevestigde medisch specialisten
2012 Transitieverantwoording
2012 Sluittraject DBC 365 dagen
2012 Transitie-model (2 jaar) met schaduwbudget in 2012 op methodiek FB
2012 Zelfcontroles op registratie en declaratie verrichtingen
2013 Garantieregeling kapitaallasten (2013-2016)
2013 Ziekenhuizen en zorgverzekeraars volledig vrij in onderhandelen prijs
2014 Vaststelling handreiking omzetverantwoording 2013 op 13 feb 2014 (NBA, 2014b)
2014 Handreiking rechtmatigheidscontroles
2015 Afschaffen beheersmodel specialisten en invoering integrale tarieven
2015 Sluittraject DBC 120 dagen
2015 Handreiking rechtmatigheidscontroles 2014 met separate accountantsverklaring
2015 Jeugdzorg naar gemeenten, accountantsverklaring per gemeente
2017 Horizontaal toezicht

Ontwikkelingen accountantskantoren in relatie tot de ziekenhuissector

Vanaf eind 2006 houdt het AFM-toezicht op het accountantsberoep (NBA, 2018). De grootste tekortkoming die geconstateerd werd door de AFM volgens NBA (2018) is dat de controlerende accountants niet voldoende controle-informatie verzamelen om goed te kunnen bepalen of de jaarrekening klopt. De controlerende accountants legden onvoldoende vast hoe ze tot hun oordeel kwamen (NBA, 2018). Een logisch gevolg was de invoering van strenger toezicht op de accountantskantoren en aanscherping van de wet- en regelgeving (Pheijffer, 2018). Uit onderzoek door de AFM is gebleken dat de Big Four accountantsorganisaties (EY, Deloitte, KPMG en PwC) tekort zijn geschoten in de controles van jaarrekeningen over het boekjaar 2012 (AFM, 2019c). Er zijn boetes uitgedeeld aan de Big Four in 2016 (AFM, 2019c). In juni 2017 concludeert de AFM dat deze grote accountantskantoren nog steeds tekort schieten in voldoende controle-informatie en veranderingen traag gaan (AFM, 2019b). De AFM controleert de controledossiers van organisaties van openbaar belang (OOB), zijnde beursgenoteerde ondernemingen,

kredietinstellingen/banken en verzekeraars (AFM, 2019a). Daarnaast worden ook organisaties die onder de wettelijke controle vallen gecontroleerd. Ziekenhuizen zijn geen OOB en vallen ook niet onder de wettelijke controle, tenzij ziekenhuizen in een bv zijn georganiseerd. In 2019 zijn twee boetes vernietigd door College van Beroep voor het bedrijfsleven (AFM, 2019c). Het was niet duidelijk aangetoond door de AFM in welk opzicht concreet tekort was geschoten bij de naleving van de zorgplicht van de desbetreffende accountantskantoren (Rechtbank Rotterdam, 2017).

Op 14 maart 2014 heeft de NBA audit alert 31 uit doen gaan. De NBA heeft dit alert uit doen gaan, omdat de onzekerheden in het systeem en de normonduidelijkheden op dat moment binnen de ziekenhuissector te groot waren, waardoor de accountants moesten concluderen dat een oordeelonthouding of een verklaring met beperking het enige passende kon zijn (NBA, 2014b). Er is vervolgens uitstel verleend aan de ziekenhuizen voor het indienen van de jaarrekening 2013 tot 15 december 2014 (Ministerie van VWS, 2014). De NBA (2015) opteerde voor een OOB-status voor zorginstellingen. In de brief van de NBA aan de minister van Financiën op 3 november 2015 wordt het volgende geschreven: “De NBA verwelkomt uw voornemen om te bekijken of de accountantscontrole bij onderwijs- en zorginstellingen aangemerkt moet worden als ‘wettelijke controle’ in de zin van Wta. Daarmee komt ook de accountantscontrole bij deze instellingen direct onder het toezicht van de AFM te vallen” (NBA, 2015, p. 2). In het Besluit toezicht accountantsorganisaties (BTA) zijn de ziekenhuizen niet als OOB aangewezen (Staatsblad, 2019). De hierboven beschreven ontwikkelingen staan in tabel 2.

Tabel 2: ontwikkelingen in accountantskantoren

2006 AFM toezicht (NBA, 2018a)
2014 AFM rapport over Big Four (AFM, 2019b)
2014 Audit alert NBA op 21 maart 2014 controleverklaringen 2013 instellingen medisch specialistische zorg (NBA, 2014b)
2016 AFM constateert onvolledige dossiers over 2012 in OOB (AFM, 2019c)
2016 AFM deelt boetes uit aan de Big Four (AFM, 2019c)
2017 AFM rapport over Big Four, verbetering controles gaat te langzaam (AFM, 2019b)
2019 "Het College van Beroep voor het bedrijfsleven heeft op 18 juni 2019 de boetes voor EY en PwC vernietigd" (AFM, 2019c).
2019 BTA 2019 geen aanwijzing ziekenhuizen onder OOB (Staatsblad, 2019)

2. LITERATUURONDERZOEK

Het literatuuronderzoek is gericht op de determinanten die van invloed zijn op de hoogte van de jaarrekeningcontrolekosten van de externe accountants. De volgende determinanten worden beschreven: de grootte van de te controleren onderneming (paragraaf 2.1), de complexiteit van de te controleren onderneming (paragraaf 2.2), de controle risico's voor de accountant (paragraaf 2.3), de financiële conditie van de onderneming (paragraaf 2.4). Deze determinanten zijn de basis voor het kwantitatieve onderzoek. De wet- en regelgeving wordt in paragraaf 2.5 beschreven. De overige determinanten uit paragraaf 2.6 kunnen ook van invloed zijn op de hoogte van de jaarrekeningcontrolekosten. In paragraaf 2.7 is het conceptueel model weergegeven.

Er is onderzoek gedaan naar de determinanten (Langendijk, 1995; Simunic, 1980) die van invloed zijn op de hoogte van de jaarrekeningcontrolekosten door de externe accountant. Het literatuuronderzoek is vooral gericht op ondernemingskenmerken die van invloed zijn op de hoogte van de jaarrekeningcontrolekosten (Langendijk, 1995). Het onderzoek van Simunic (1980), waarin ondernemingskenmerken zijn onderzocht, wordt veelal als basis gebruikt in vervolgonderzoeken (Chan, Ezzamel & Gwilliam, 1993; Firth, 1985; Langendijk, 1995). De onderzoeken tonen aan dat grootte, complexiteit, controle risico's en financiële conditie van ondernemingen effecten hebben op de jaarrekeningcontrolekosten. Uit dit onderzoek komt de determinant wet- en regelgeving naar voren, die zowel invloed heeft op de hoogte van de jaarrekeningcontrolekosten vanuit de ondernemingen (de stelselwijzigingen van de afgelopen 10 jaar in de ziekenhuissector), als vanuit de accountantskantoren (intensiveren van het toezicht door de AFM). Daarna volgen de overige determinanten, waarvan de literatuur aantoont dat ze invloed hebben op de hoogte van de jaarrekeningcontrolekosten. In het literatuuronderzoek worden de vragen, waarom hebben deze determinanten invloed op de jaarrekeningcontrolekosten en welke invloed hebben deze determinanten op de jaarrekeningcontrolekosten, beantwoord.

2.1 De grootte van de te controleren onderneming

De grootte is een determinant die als eerste genoemd wordt (Ahmed & Goyal, 2005; Basioudis & Francis, 2007; Hay, Knechel & Ling, 2008; O' Sullivan & Diacon, 2002; Simunic, 1980). De bedrijfsgrootte is de variabele met de grootste invloed op de hoogte van de accountantskosten (Chan et al., 1993; Beattie, Goodacre, Pratt & Stevenson, 2001; Firth, 1985; O' Sullivan & Diacon, 2002). Simunic (1980) heeft het voornamelijk over het balanstotaal, omdat accountants voornamelijk een balansgerichte controle doen. Maar het balanstotaal is afhankelijk van de gekozen grondslagen van waardering en resultaatbepaling en het leeftijdsprofiel van de vaste activa (Chan et al., 1993). Uit onderzoek van Langendijk (1995) blijkt dat hoe groter de omzet, hoe hoger de jaarrekeningcontrolekosten van de externe accountants. De omzet als determinant wordt ingezet als de accountants een transactie-gerichte controle verrichten (Chan et al., 1993). Hier moet rekening gehouden worden met het feit dat omzetdefinities tussen bedrijven kunnen variëren (Chan et al., 1993). Hoe omvangrijker de bedrijfsgrootte, hoe hoger de jaarrekeningcontrolekosten. Dit is aangetoond door onder meer Langendijk (1995) en Simunic (1980). De verwachting is dat voor de grootte van de onderneming een positieve relatie geldt met de jaarrekeningcontrolekosten.

2.2 De complexiteit van de te controleren onderneming

Een onderneming kan uit meerdere entiteiten bestaan. Zeker als deze entiteiten zich binnen verschillende sectoren bevinden met verschillende boekhoudsystemen, kunnen hierdoor de

complexiteit van een controle en de kosten toenemen (Firth, 1985; Simunic, 1980; Thornton & Moore, 1993). Ook wordt er onderscheid gemaakt tussen het soort entiteiten door onder andere te kijken welke entiteiten in het buitenland gevestigd zijn (Chan et al., 1993; Basioudis & Francis, 2007; Hay et al., 2008; O' Sullivan & Diacon, 2002; Simunic, 1980). Entiteiten die in verschillende bedrijfssectoren liggen vergroten de complexiteit (Chan et al., 1993), daar iedere sector zijn eigen financiële, juridische vereisten heeft. Volgens Chan et al. (1993) wordt de complexiteit aangegeven door het soort bedrijvigheid van de onderneming, voornamelijk als er sprake is van diversificatie. Langendijk (1995) heeft het over de mate van diversificatie die een verhogende factor op de jaarrekeningcontrolekosten kan zijn.

De complexiteit van een onderneming kan veroorzaakt worden door specifieke balansposten die specifieke controleprocedures vragen (Firth, 1985; Jubb, Houghton, Butterworth, 1996; Simunic, 1980; Vermeer, Raghunandan, & Forgiione, 2009). De complexiteit is dat bepaalde posten een forecast vragen van toekomstige gebeurtenissen (Simunic, 1980). Balansposten met een hoge kans op materiële zwakheden in de interne controleprocessen verhogen de complexiteit van een onderneming (Vermeer et al., 2009). De classificatie van de sector is een graadmeter of deze sector tot een gecompliceerde of een eenvoudige sector behoort (Simunic, 1980). De verwachting is dat hoe hoger de complexiteit van een organisatie, hoe hoger de jaarrekeningcontrolekosten, zijnde een positieve relatie.

2.3 Controle risico's voor de accountant

Accountantskantoren nemen in het bepalen van de controle aanpak het controle risico mee. Dit risico heeft invloed op de strekking en omvang van de controle en daarmee ook op het aantal in te zetten uren en in te zetten kwaliteit van accountants (Chan et al., 1993; Langendijk, 1995). Het controle risico is de kans dat er fouten door de audit niet gezien worden met verstrekking gevolgen wanneer dit uitkomt. De schandalen zijn alom bekend, waaronder Arthur Andersen met Enron en Deloitte met Ahold. Naast beroepsaansprakelijkheid, kan imagoschade een behoorlijke impact hebben (Chan et al., 1993; Langendijk, 1995). Controle risico weerspiegelt de aard van het bedrijf van de onderneming en de door de onderneming ingestelde controle omgeving (Chan, et al., 1993). Het risico voor de accountant bestaat uit een business risico en een audit risico (Jubb et al., 1996). Het business risico heeft betrekking op de mogelijkheid dat de accountant verlies lijdt of imagoschade oploopt door bijvoorbeeld verlies van klanten, rechtszaken en sancties bij niet opvolgen van wet- en regelgeving (Firth, 1985; Jubb et al., 1996). Het audit risico wordt gelopen als er geen passende accountantsverklaring bij de jaarrekening wordt afgegeven (Jubb et al., 1996).

Wat de kans op materiële fouten in de jaarrekening is, geeft aan welk risico de accountant kan lopen (Langendijk, 1995). Continuïteitsissues, impairment en omzet gerelateerde zaken zijn voorbeelden van verhoogd risico. Wanneer het controle risico groter wordt, zullen de jaarrekeningcontrolekosten hoger worden voor de accountant, vanwege een hoger uurtarief en/of meer inzet van accountants (Thornton & Moore, 1993). Vermeer et al. (2009) geven aan dat grote non-profit organisaties sneller de aandacht krijgen van de media. Dat is een verhoogd imago risico voor de accountants. De relatie tussen de door de accountants waargenomen controlerisico's (slechte weergave van cijfers) en de hoogte van de accountantskosten is aangetoond door Bell, Landsman en Shackelford (2001). Het aantal uren voor de controle stijgt, maar het uurtarief verandert niet. De verwachting is dat er een positieve relatie zal zijn, hoe hoger het risico, hoe hoger de jaarrekeningcontrolekosten.

2.4 Financiële conditie van de onderneming

Het is niet éénduidig aantoonbaar dat het risico van de onderneming wat betreft de schuldverhoudingen en liquiditeit effect heeft op de hoogte van de jaarrekeningcontrolekosten van de accountant (Chan et al., 1993). De mogelijkheid om de kosten te dragen is de winstgevendheid van een bedrijf. Hoe hoger deze is, hoe minder de jaarrekeningcontrolekosten ter discussie zullen staan (Firth, 1985). Dit zal vooral voorkomen als er weinig concurrentie onder de accountantskantoren is. Dit wordt bevestigd in het onderzoek van Bills, Jeter en Stein (2015). Het is zelfs zo dat ondernemingen met een goede financiële huishouding, relatief hogere jaarrekeningcontrolekosten kunnen verwachten, omdat deze ondernemingen deze kosten kunnen dragen (Langendijk, 1995). De verwachting is dat de financiële conditie een positieve relatie heeft met de jaarrekeningcontrolekosten.

2.5 Wet- en regelgeving

Er is onderzoek gedaan in Amerika door Raghunandan en Rama (2006), die aantonen dat de accountantskosten gemiddeld 86% hoger waren na invoering van sectie 404 van SOx. Door deze wetgeving moet de structurele verantwoording van het management over de interne controle van de financiële rapportage expliciet bewezen worden aan de buitenwereld via een verklaring van een onafhankelijke externe accountant (Meuldijk & Brouwers, 2019). Er moet nu veel uitgebreider gecontroleerd worden door de accountant. Wetgeving kan van grote invloed zijn op de bedrijfsprocessen van een onderneming, maar ook op de controle vereisten van een accountant. Vermeer et al. (2009) bevestigen dat SOx en een aantal schandalen hebben geleid tot het invoeren van regels om de governance te verbeteren in de non-profit sector in Amerika. Dit laat een verhogend effect zien op de hoogte van de jaarrekeningcontrolekosten. De financiële middelen in een non-profit organisatie komen voor het grootste gedeelte van schuldeisers, sponsors en de overheid (Vermeer et al., 2009). Dit heeft een verhogende invloed op de jaarrekeningcontrolekosten, omdat er veelal extra controles vereist worden door externe partijen. Grote schuldeisers voor de ziekenhuissector zijn de zorgverzekeraars en de banken, maar ook subsidieverstекkers en de overheid hebben een belangrijke rol in de financiering. Hieronder wordt de wet- en regelgeving voor de ziekenhuissector beschreven en vervolgens voor de accountantssector.

Ziekenhuissector

Het zorgstelsel heeft de nodige wet- en regelgeving wijzigingen ondergaan, waaronder een aantal stelselwijzigingen (tabel 3). Deze zijn beschreven in paragraaf 1.5. Om van het ene stelsel in het andere stelsel te komen, is er een transitieperiode. De transitiekosten die hiermee gepaard gaan zijn moeilijk te bepalen (Goudriaan & Heida, 2015). De wijziging begint met een verstoring van het evenwicht, dan de feitelijke transitie, om vervolgens naar een nieuw evenwicht te gaan (Goudriaan & Heida, 2015). De verstoring brengt onzekerheid met zich mee en ook een vormen van uitstelgedrag (anticiperen op de toekomst). Tijdens de feitelijke transitie vindt invoering van de nieuwe regelgeving plaats met daarbij nieuwe vormen van een toezichtstructuur. En vervolgens moet het stelsel weer in evenwicht komen, wat tijd vraagt. Voorbeelden van anticiperen op de toekomst is uitstel van investeringen door ziekenhuizen en aanhouden van extra financiële buffers door verzekeraars/zorginkopers (Goudriaan & Heida, 2015). Het doorgronden en invoeren van de nieuwe wet- en regelgeving bij zowel de ziekenhuizen als de accountants neemt tijd in beslag. Dit werkt kostenverhogend voor de jaarrekeningcontrolekosten, omdat processen en procedures veranderen, grondslagen en schattingsmethodieken veranderen en er aanpassingen in administratieve systemen plaatsvinden (Goudriaan & Heida, 2015). Een stelselwijziging veroorzaakt

effecten op de verbanden die er tussen de onafhankelijke determinanten en de afhankelijke variabele zijn.

Tabel 3: overzicht stelselwijzigingen in de ziekenhuissector

2005 Declaraties op DBC's
2005 Invoering B-segment 10% (vrije prijzen)
2008 Uitbreiding B-segment naar 20%
2012 Afschaffen budgettering ziekenhuizen en invoering prestatiebekostiging
2012 Inwerkingtreding DOT van 30.000 DBC's naar 4.400 DBC's, 70% B-segment
2012 Transitie-model (2 jaar) met schaduwbudget in 2012 op methodiek FB
2012 Sluittraject DBC 365 dagen
2012 Invoering macrobeheersinstrument (mbi)
2012 Verantwoording beheersmodel honorarium vrijgevestigde medisch specialisten
2013 Invoering Wet Normering Topinkomens (WNT)
2014 Handreiking rechtmatigheidscontroles 2014 met separate accountantsverklaring
2015 Afschaffen beheersmodel specialisten en invoering integrale tarieven
2015 Sluittraject DBC 120 dagen

Accountantssector

In de accountantssector zijn ook de nodige wet- en regelgeving wijzigingen doorgevoerd (tabel 4).

Tabel 4: overzicht stelselwijzigingen in de accountantssector

2002 Oprichting AFM (AFM, 2019b)
2006 Inwerkingtreding Wet toezicht accountantsorganisaties (WTA) en Besluit toezicht accountantsorganisaties (BTA) (NBA, 2019)
2008 Verplichting vermelding accountantshonorarium in de toelichting van de jaarrekening, art. 2:382a BW (Langendijk, 2011)
2013 Inwerkingtreding scheiding controle en advies (AFM, 2013)
2013 Invoering WNT (Ministerie van BZK, 2019)
2014 RA wissel ieder 7 jaar voor organisaties wettelijke en niet-wettelijke controle (NBA, 2019a)
2016 Verplichte kantoorrotatie OOB iedere 10 jaar (NBA, 2019a)

Oprichting toezichthouder AFM

De AFM is opgericht in 2002 en houdt toezicht op alle financiële instellingen. De AFM komt voort uit de Stichting Toezicht Effectenverkeer (AFM, 2019b). Voordat in 2002 de AFM werd opgericht, reguleerde de sector het toezicht zelf door collegiaal toezicht. Vanaf 2006 is de AFM de toezichthouder conform de wet WTA (Wet toezicht accountantsorganisaties) (NBA, 2019a). De AFM is de toezichthouder voor accountantskantoren met een wettelijke controlevergunning. De rapportages van de AFM zijn in grote mate bepalend voor de publieke opinie over de accountant (NBA, 2019a). Een slechte oplevering, door en/of onvoldoende kennis en/of een niet juist werkende interne beheersing en/of niet juist werkende ICT-omgeving is van invloed op de controlekwaliteit (NBA, 2019a). Hierdoor mag de controlekwaliteit van de accountant niet onvoldoende zijn. De opstellers van jaarrekeningen en hun toezichthoudende organen hebben verantwoordelijkheid in het behalen van de kwaliteitseisen die in de afgelopen jaren door de toezichthouder zijn vastgesteld (NBA, 2019a). Er wordt een beroep gedaan op rol en verantwoordelijkheid bij de financiële verslaggeving van bestuurders en commissarissen (NBA, 2019a). De kwaliteit van de uitgevoerde controles is hoger geworden, maar het aantal wettelijk uit

te voeren controles is vrijwel stabiel gebleven. Het aantal uren dat aan de wettelijke controle wordt besteed is daarentegen gestegen (NBA, 2019a).

In 2008 is het de wettelijke verplichting om accountants honoraria te vermelden in de jaarrekening conform art. 2:382a BW (Langendijk, 2011). De toelichting dient om de onafhankelijkheid van de accountant aan te tonen. Er is een onderscheid in de wettelijke controle (controle jaarrekening), andere assurance-opdrachten, belastingadviesdiensten en overige dienstverlening (financiële informatietechnologie, interne controle, waardebeoordeling, rechtsbijstand en werving personeel) (Langendijk, 2011).

In 2013 zijn er twee nieuwe bepalingen opgenomen in de Wta (AFM, 2013). De eerste bepaling betreft de verplichte kantoorrotatie. En de tweede bepaling betreft een verbod op het verrichten van adviesdiensten.

De eerste bepaling: inwerkingtreding verplichte kantoorrotatie

Iedere 10 jaar moet een wissel van accountantskantoor plaatsvinden voor de wettelijke jaarrekeningcontrole van OOB's (NBA, 201b). Dit is conform de EU Auditverordening nr. 537/2014/EU uit 2014. Deze is per 1 januari 2016 in werking getreden. Daarnaast moet de externe accountant verantwoordelijk voor de wettelijke controle iedere 7 jaar rouleren, conform de Auditverordening 537/2014/ EU (NBA, 2019b). Dit wordt ook toegepast voor de niet onder deze verordening vallende ondernemingen, zoals ziekenhuizen.

Uit onderzoek van Simunic (1980) bleek er geen relatie te zijn tussen aantal jaren dezelfde accountant en de controlekosten van de accountant. O'Sullivan en Diacon (2002) geven ook aan dat de termijn dat de accountantscontrole door hetzelfde accountantskantoor uitgevoerd wordt, nauwelijks invloed heeft op de hoogte van de accountantskosten. Basioudis en Francis (2007) en Simunic (1980) benoemen de accountantswissel, waarbij het eerste jaar de accountantskosten lager kunnen liggen. Indien er van accountantskantoor gewisseld wordt, kan het zijn dat de accountantskosten lager zijn, door de aanbidding van het nieuwe accountantskantoor. Dit wordt lowballing genoemd (Villiers, Hay & Zhang, 2013), waarbij de dienst tegen een exceptioneel lage prijs wordt verkocht om de dienst binnen te halen. Eénmaal binnengehaald, zullen de kosten de jaren erna flink stijgen.

De tweede bepaling: inwerkingtreding scheiding controle en advies

Er is een verbod voor het verrichten van adviesdiensten als bij een OOB ook de wettelijke (jaarrekening)controle plaatsvindt, de zogenaamde scheiding van controle en advies (AFM, 2013). Accountantskantoren zijn commerciële instellingen. De onafhankelijkheid moet gewaarborgd zijn, vandaar dat controle-opdrachten en adviesopdrachten van een accountantskantoor niet samengaan binnen éénzelfde OOB. Voor niet-OOB ondernemingen, waaronder ziekenhuizen, is onder voorwaarden advies toegestaan. Daarom bestaan de weergegeven honoraria accountant in de jaarrekening van ziekenhuizen niet alleen uit de controle van de jaarrekening. Overige controlewerkzaamheden, fiscale advisering en niet-controlediensten kunnen ook onderdeel zijn van honoraria accountant. Bij de invoering van de scheiding van controle en advies in 2008 zijn de jaarrekeningcontrolekosten van de Big Four gedaald, evenals de advieskosten (Langendijk, 2011). Het verplicht melden van de jaarrekeningcontrolekosten en de advieskosten is hier niet direct aanwijsbaar debet aan. Er was ook sprake van een economische crisis in die jaren (Langendijk, 2011).

Wet Normering Topinkomens (WNT)

De Wet Normering Topinkomens is in 2013 in werking getreden. Deze wet normeert bezoldigingen en ontslagvergoedingen van topfunctionarissen en maakt deze openbaar inzichtelijk (Ministerie van BZK, 2019). Deze wet geldt voor (semi) publieke instellingen, waaronder de ziekenhuizen. Er geldt een bezoldigingsmaxima, die ieder jaar wordt geïndexeerd. De accountant heeft een extra controlerende taak, wanneer zijn klant onder deze wetgeving valt. De accountant moet de naleving van de wet WNT controleren en er is een meldingsplicht in geval van overtreding. De accountant moet het Controleprotocol WNT volgen, dat krachtens de wet is vastgesteld. Indien een geconstateerde afwijking niet gecorrigeerd wordt door de instelling, is er een meldingsplicht aan de Minister van BZK. Er wordt een uitvoeringsmaterialiteit van nul % gehandhaafd voor topfunctionarissen op naam (Ministerie, BZK, 2019). De controle is gecompliceerd en iedere euro afwijking zorgt voor extra belasting van de accountants. Daarom werkt deze verplichte controle kostenverhogend voor de jaarrekeningcontrolekosten.

2.6 Overige determinanten

Hieronder worden een aantal overige determinanten genoemd die van invloed kunnen zijn op de jaarrekeningcontrolekosten. De hieronder genoemde overige determinanten zijn: Big Four, interne controle, ICT, jaarlijkse inflatie en categorie ziekenhuis.

Big Four

Als de accountant tot de grootste 4 accountantskantoren behoort, zal dat een prijsverhogende invloed hebben op de accountantskosten (Ahmed & Goyal, 2005; Hay et al., 2008; Palmrose, 1986). De Big Four hanteren een hogere audit-kwaliteit, omdat zij wereldwijd opereren. Voor deze kwaliteit kunnen ze een hoger controle honorarium vragen (Hay et al., 2008). Door de grootte en het mondiaal opereren in de markt, doen de Big Four veel meer kennis op en hebben ze veel meer internationaal specialistische kennis in huis (Francis & Wang, 2008). De verwachting is dat de Big Four een positieve relatie heeft met de jaarrekeningcontrolekosten.

Interne controle

De mate waarmee de interne controle wordt uitgevoerd heeft invloed op de jaarrekeningcontrolekosten van de accountant (Chan et al., 1993; Felix, Gramling & Maletta, 2001). “Hoe groter de bijdrage van de interne auditors bij de controle van de financiële overzichten, hoe lager zullen de jaarrekeningcontrolekosten van de accountant zijn” (Felix et al., 2001, p. 530). De mate van invloed is afhankelijk van kwaliteit van de interne controle, de beschikbaarheid van de interne controleurs gedurende de periode van jaarafsluiting, de mate van coördinatie tussen de interne controleurs en de externe accountants en de controle risico's. De controle risico's bepalen in hoeverre de externe accountants de controle uitbesteden aan de interne controle (Felix et al., 2001). De verwachting is dat de omvang van de interne controle een negatieve relatie heeft met de jaarrekeningcontrolekosten. Hoe minder interne controle, hoe hoger de jaarrekeningcontrolekosten.

ICT

De vooruitgang in ICT heeft niet alleen de manier van zakendoen veranderd, maar ook de manier waarop de financiële rapportage tot stand komt en de manier waarop accountants hun controles doen (Han, 2016). ICT-investeringen verhogen de jaarrekeningcontrolekosten door de

complexiteit die met ICT-investeringen gepaard kan gaan, zoals bijvoorbeeld bij ERP- en EPD-systemen. Dit zijn systemen ter ondersteuning van bedrijfsprocessen. ICT verlaagt de controle risico's door verbeterde processen en effectieve interne controles. Echter blijkt uit het onderzoek van Han, Rezaee, Xue en Zhang (2016) dat zeker in de eerste jaren na implementatie de controle risico's toenemen, omdat de accountant de mogelijkheden en de professionele vaardigheden moet ontwikkelen om de controle risico's te verminderen in de nieuwe ICT-omgeving. De accountants moeten hun controleplan aanpassen en hebben meer inzet nodig om de nieuwe programmatuur met de nieuwe processen te doorgronden (Han et al., 2016). Een EPD- of een ERP-implementatie zijn ICT-trajecten met een materiële impact op de bedrijfsprocessen. Dit zal de jaarrekeningcontrolekosten verhogen. De vraag is of uiteindelijk de jaarrekeningcontrolekosten zullen dalen door de automatisering. Dat ligt buiten de scope van dit onderzoek. Han et al. (2016) laten met hun onderzoek zien dat ICT-investeringen een positieve invloed hebben op de hoogte van de jaarrekeningcontrolekosten.

Jaarlijkse inflatie

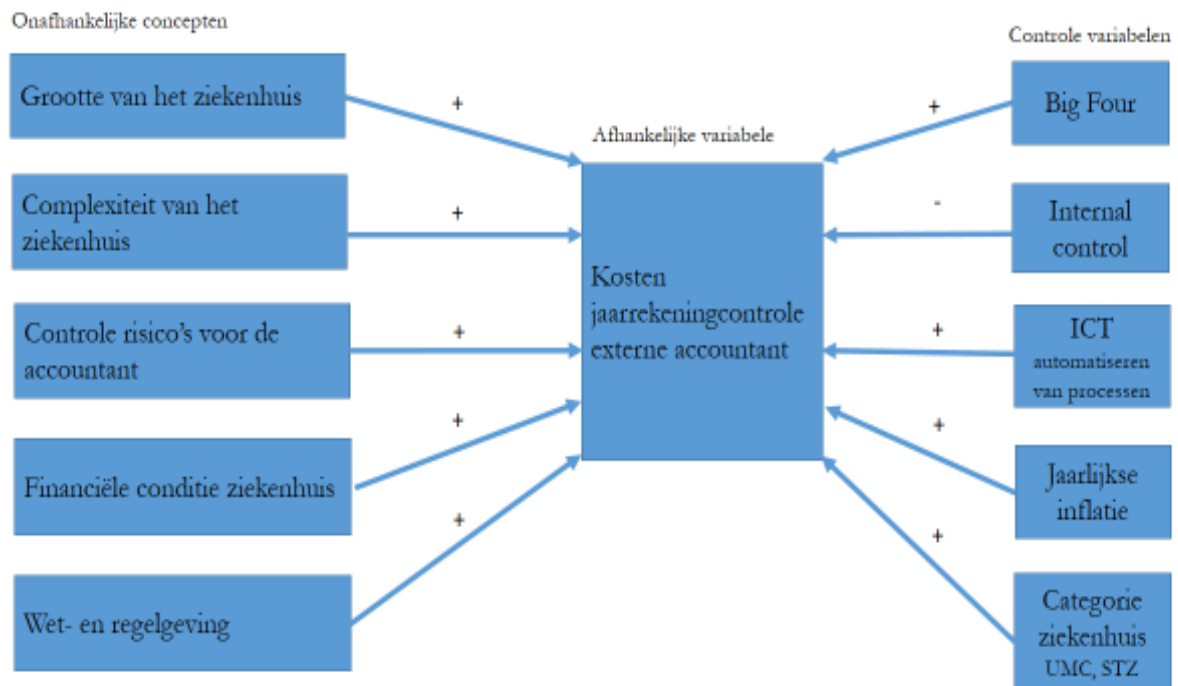
Door de jaarlijkse inflatie (jaartal) zullen de prijzen van de accountantskantoren stijgen. Dit heeft een positieve invloed op de jaarrekeningcontrolekosten. De onderzoeken uit de literatuur die de basis vormen voor dit onderzoek, hebben jaarlijkse inflatie niet als determinant meegenomen.

Categorie ziekenhuis

Het type ziekenhuis heeft ook invloed op de hoogte van de jaarrekeningcontrolekosten. Vermeer et al. (2009) geven aan dat er verschillen zijn tussen profit en non-profit organisaties door wet- en regelgeving en verschillende controles op procedures. Deze verschillen bestaan niet alleen tussen de profit en de non-profit sector, maar ook binnen de non-profit sector. Uit onderzoek van Bills et al. (2015) komt naar voren dat homogeniteit in de specifieke karakteristieken van een categorie kunnen zorgen voor schaalvoordelen, wat de jaarrekeningcontrolekosten van de accountant doet verlagen. De accountant kan zijn gespecialiseerde kennis van de wet- en regelgeving en jaarrekeningcontrolevereisten voor deze specifieke categorieën maximaal inzetten. De verwachting is dat de categorieën UMC en STZ een positieve invloed hebben op de jaarrekeningcontrolekosten, vanwege het aantal verschillende financieringsstromen. De jaarrekeningcontrolekosten zullen relatief stijgen als het een UMC of een STZ betreft.

2.7 Het conceptueel model

Het conceptueel model bevat onafhankelijke variabelen en controle variabelen die van invloed zijn op de hoogte van de jaarrekeningcontrolekosten. Hieruit is onderstaand model ontstaan (figuur 4).



Figuur 4: conceptueel model

De afhankelijke variabele (figuur 4) bestaat uit de kosten van de jaarrekeningcontrole van de externe accountant (jaarrekeningcontrolekosten).

De onafhankelijke concepten grootte, complexiteit, controle risico, financiële conditie en wet- en regelgeving (figuur 4) worden in paragraaf 2.1. tot en met paragraaf 2.5 beschreven. Het zijn onafhankelijke concepten die van invloed zijn op de jaarrekeningcontrole kosten. Deze determinanten, behalve de wet- en regelgeving, zullen zowel in het kwantitatief als kwalitatief onderzoek een rol spelen. De wet- en regelgeving is onderdeel van het kwalitatief onderzoek.

De controle variabelen bestaande uit Big Four, interne controle, ICT, jaartal en categorie ziekenhuis (figuur 4) worden benoemd in paragraaf 2.6 (overige determinanten). Deze determinanten kunnen van invloed zijn op de hoogte van jaarrekeningcontrolekosten. Deze variabelen zijn onderdeel van het kwalitatieve onderzoek. De jaarlijkse inflatie en de categorie ziekenhuis UMC/STZ zijn ook onderdeel voor het kwantitatieve onderzoek.

3. ONDERZOEKSOPZET

Het onderzoek bestaat uit een kwantitatief en een kwalitatief onderzoek, om een antwoord te vinden op de vraag welke variabelen invloed hebben op de jaarrekeningcontrolekosten over de periode 2008 tot en met 2017. Met de uitkomsten van beide onderzoeken zal de probleemstelling met de deelvragen beantwoord worden.

In paragraaf 3.1 wordt de operationalisatie van de onafhankelijke concepten en de controle variabelen uit conceptueel model toegelicht, gevolgd door een beschrijving van de onderzoeksmethode in paragraaf 3.2. Vervolgens wordt de onderzoekspopulatie beschreven in paragraaf 3.3. Het hoofdstuk sluit met de afwegingen van het onderzoek in paragraaf 3.4.

3.1 Operationalisatie concepten en variabelen conceptueel model

Een aantal onafhankelijke concepten en controle variabelen kunnen geoperationaliseerd worden. De geoperationaliseerde variabelen uit het conceptueel model worden meegenomen in het kwantitatieve onderzoek, weergegeven in tabel 5.

Tabel 5: operationaliseren variabelen uit de jaarrekening

Onafhankelijke concepten/ controle variabelen	Variabelen	Verwachting
Jaarrekeningcontrolekosten	Honoraria accountant: controle van de jaarrekening	
Grootte van het ziekenhuis	Balanstotaal	+
	Omzet	+
Complexiteit van het ziekenhuis	Geconsolideerd ja/nee	+
	Debiteuren en overige vorderingen	+
	Voorraden	+
Controle risico's voor de accountant	Zmijewski X-score	+
Financiële conditie ziekenhuis	Liquide middelen	+
	Solvabiliteit	+
	Resultaat boekjaar	+
Jaarlijkse inflatie	Jaartal	+
Categorie ziekenhuis	UMC	+
	STZ	+
	Overig	

Legenda: + is een positieve relatie met de jaarrekeningcontrolekosten

Hieronder volgt de verantwoording van de variabelen uit tabel 5.

Jaarrekeningcontrolekosten

In dit onderzoek worden de controlekosten van de externe accountant voor de goedkeuring van de jaarrekening meegenomen die vermeld staan in de toelichting honoraria accountant in de jaarrekening.

De grootte van het ziekenhuis

De grootte wordt gemeten door balanstotaal (Simunic, 1980). De grootte alleen op basis van de balans bepalen is niet juist. De balanstotalen kunnen verschillen van elkaar door het aantal jaren van afgeschreven vaste activa en door verschillende waarderingsgrondslagen. De reden waarom het balanstotaal toch gebruikt wordt, is omdat de accountants voornamelijk een balansgerichte controle uitvoeren. De accountantscontroles vinden vooral plaats vanuit de balans, er vanuit gaande dat met de controle van de balansdossiers er indirect ook een controle is op het resultaatoverzicht (Chan et al., 1993; Simunic, 1980).

De grootte bepalen op basis van de omzet kan een betere methode zijn, als accountants hun controle baseren op transacties (Chan et al., 1993). Kanttekening van Chan et al. (1993) is dat omzetdefinities tussen sectoren verschillen en dat er binnen een sector ook verschillen in definitie van omzet aanwezig kunnen zijn, afhankelijk welke soorten omzet een ziekenhuis heeft. De soorten omzetten (de financieringsstromen) kunnen bestaan uit DBC-omzet, subsidies, opleidingsgelden, beschikbaarheidsbijdrages, jeugdzorg en onderzoekfondsen. En er zijn ziekenhuizen die daarnaast ook activiteiten in de care sector uitoefenen, zoals verpleeghuizen, thuiszorg en ouderenzorg, hetgeen weer verschillende financieringsstromen met zich meebrengt. En van ondergeschikt belang kunnen er inkomsten uit apotheken, parkeergelden e.d. zijn. Het grootste gedeelte van een ziekenhuisomzet bestaat uit de DBC-omzet, dat voor het grootste gedeelte door zorgverzekeraars betaald wordt. Door de prestatiebekostiging sinds 2012 is de controle aandacht uitgebreid naar de transacties in de omzet. Het balanstotaal en de omzet worden in dit onderzoek meegenomen.

De complexiteit van het te controleren ziekenhuis

De complexiteit van een onderneming wordt gemeten door het aantal geconsolideerde entiteiten binnen de onderneming (Chan et al., 1993; Firth, 1985; Jubb et al., 1996; Simunic, 1980). Het is belangrijk om aan te geven of er entiteiten zijn die binnen een andere sector dan de ziekenhuissector vallen (Chan et al., 1993; Langendijk, 1995). Of dat het ziekenhuis een onderdeel is van een moedermaatschappij met entiteiten buiten de ziekenhuissector. Een geconsolideerde jaarrekening is complexer dan een enkelvoudige, daar deze uit 2 of meer jaarrekeningen bestaat. In dit onderzoek wordt geconsolideerd ja/nee meegenomen. Een tweede entiteit (of meer) kan een zorg- en verpleeghuis of een apotheek zijn of een combinatie van deze. Echter, binnen de ziekenhuizen kunnen entiteiten ook min of meer lege entiteiten zijn ten behoeve van juridische en/of fiscale constructies. Deze informatie is niet altijd 100% beschikbaar, daarom heeft het aantal entiteiten meenemen geen zin.

Firth (1985) en Vermeer et al. (2009) gebruiken de hoogte van de voorraden en debiteuren om de complexiteit te onderzoeken. Deze posten zijn opgebouwd uit een grote hoeveelheid transacties. Er wordt in deze posten met schattingen en aannames gewerkt. En het zijn posten waar het risico op fraude en diefstal potentieel aanwezig is. Debiteuren en voorraden zijn goede graadmeters (Firth, 1985; Jubb et al., 1996; Simunic, 1980; Vermeer et al., 2009). Deze vragen meer tijd dan de overige balansposten binnen ziekenhuizen. Debiteuren, omzetverantwoording en nog te factureren zijn complexe berekeningen, omdat voor het bepalen van deze posten schattingen voor de toekomst nodig zijn. Voorraden in een ziekenhuis kunnen complex zijn door de vele magazijnen die er in een ziekenhuis zijn. Geconsolideerd ja/nee, debiteuren en voorraden worden meegenomen in dit onderzoek.

Controle risico's voor de accountant

De kans op materiële fouten in het controle dossier laat zich niet direct meten. (Chan et al., 1993; Langendijk 1995). De inschatting van een accountant betreffende controle risico kan subjectieve oordelen bevatten betreffende integriteit van managers/bestuurders en kwaliteit van interne controle (Chan et al., 1993). Een bruikbare determinant is de continuïteit van de onderneming (Langendijk, 1995).

Ahmed en Goyal (2005) past het faillissementsmodel van Zmijewski (1984) toe voor berekenen van het risico op faillissement. Het faillissement model van Zmijewski (1984) is een model dat met meerdere variabelen rekt, omdat het niet realistisch is het financieel risico op één variabele te baseren (Timmermans, 2014). Zmijewski X-Score = $-4.336 - 4.513 * (\text{Net Income} / \text{Total Assets}) + 5.679 * (\text{Total Liabilities} / \text{Total Assets}) + 0.004 * (\text{Current Assets} / \text{Current Liabilities})$. Djamaluddin, Putridan en Ali (2017) verdelen de X-score van Zmijewski in twee groepen. Als de X-score negatief is ($X\text{-score} < 0$), dan is het bedrijf in een gezonde financiële conditie. Als de X-score positief is ($X\text{-score} \geq 0$), dan is het bedrijf in een ongezonde financiële conditie. De gemiddelde verandering in de X-score laat zien hoe een bedrijf zich financieel ontwikkelt. De uitkomsten dienen om de ontwikkeling weer te geven over tien jaar en kunnen niet vergeleken worden met ander bedrijfssectoren, noch kunnen er conclusies aan verbonden worden dat met een bepaalde uitkomst ziekenhuizen failliet gaan (Timmermans, 2014). De Zmijewski X-score wordt meegenomen in dit onderzoek.

Financiële conditie van de onderneming

De liquiditeit is een factor waarmee de financiële conditie van een onderneming gemeten kan worden (Langendijk, 1995). De liquiditeit is een determinant die het tegenovergestelde laat zien in onderzoeken, dan verwacht zou worden (Chan et al., 1993; Firth, 1985). Uit hun onderzoeken blijkt dat een onderneming met een slechte liquiditeit lagere controlekosten gefactureerd krijgt van de accountant. Voor het meten van de liquiditeit wordt de omvang van de liquide middelen gebruikt.

De financiële conditie wordt in het onderzoek van Langendijk (1995) ook weergegeven door de solvabiliteit. De solvabiliteit in de publieke sector is dual (Keymeulen, 2002). Is de solvabiliteit te laag, dan is er geen permanente buffer die de continuïteit van de dienstverlening kan garanderen. Is de solvabiliteit te hoog, dan wordt voor een deel publieke middelen onterecht ter beschikking gehouden voor de instelling (Keymeulen, 2002).

Het resultaat boekjaar wordt ook gebruikt om de financiële conditie weer te geven. Ondernemingen met relatief goede resultaat boekjaren, hebben relatief hogere jaarrekeningcontrolekosten, daar zij deze kosten kunnen dragen (Firth, 1985; Langendijk, 1995). De liquiditeit, solvabiliteit en het resultaat boekjaar worden meegenomen in dit onderzoek.

Jaarlijkse inflatie

De belangrijkste inflatie-indicator is de consumentenprijsindex(CPI) (CBS, 2019a). In tabel 6 staat de jaarlijkse stijging in de prijsindex. De CPI is de basis waarop de jaarlijkse prijsaanpassingen plaatsvinden. Daarnaast staat in tabel 6 de ontwikkeling van de dienstenprijzen voor financiële audits door accountants (CBS, 2019b). Deze laat in verschillende jaren een daling zien in de prijsindex. De inflatie op jaarbasis heeft invloed op de hoogte van de jaarrekeningcontrolekosten en wordt meegenomen in dit onderzoek onder jaartal.

Tabel 6: CPI (CBS, 2019a) en Dienstprijzen financiële audits door accountants (CBS, 2019b)

Consumentenprijzen; prijsindex 2015=100			2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
PRIJSINDEX	CPI NEDERLAND		89,4	90,4	91,6	93,7	96,0	98,4	99,4	100,0	100,3	101,7
JAARMUTATIES	CPI NEDERLAND		2,5%	1,2%	1,3%	2,3%	2,5%	2,5%	1,0%	0,6%	0,3%	1,4%
Dienstprijzen; commerciële dienstverlening en transport, index 2015=100			2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
PRIJSINDEX	6920A1	Financiële audits door accountants	114,8	114,0	110,0	106,8	105,9	106,3	103,3	100,0	97,1	98,5
JAARMUTATIES	6920A1	Financiële audits door accountants	2,0%	-0,7%	-3,5%	-2,9%	-0,9%	0,4%	-2,8%	-3,2%	-2,9%	1,4%

Categorie ziekenhuis

De NVZ categoriseert de ziekenhuizen in de categorieën OVA (overige middelgrote ziekenhuizen), SAZ (de kleinere ziekenhuizen aangesloten bij de vereniging van Samenwerkende Algemene Ziekenhuizen), STZ (de grotere topklinische ziekenhuizen aangesloten bij de vereniging Samenwerkende Topklinische opleidingsZiekenhuizen) en UMC (Universitair Medisch Centrum). De categorie Overig is toegevoegd aan het onderzoek en daarin vallen Maartenskliniek en Antonie van Leeuwenhoek ziekenhuis. Deze hebben een afwijkende patiëntenpopulatie of een beperkt zorgaanbod. Er zijn grote verschillen tussen de categorie OVA, SAZ, STZ, UMC en de overige ziekenhuizen. In het dienstenaanbod, de specialisaties, de financieringsstromen, het zorggebied, subsidiestromen, opleidingscentra en innovatief onderzoek, om er een paar te noemen. De categorieën hebben invloed op de jaarrekeningcontrolekosten en worden meegenomen in dit onderzoek.

3.2 Onderzoeksmethode

Kwantitatief

Het onderzoek type is een niet-causaal toetsend onderzoek (Baarda et al., 2017). Het gaat om de impact van de onafhankelijke variabelen op de afhankelijke variabele. De vragen die hierbij horen zijn samenhangonderzoeksvragen. Het onderzoek gaat toetsen of de verbanden die in de literatuur gevonden zijn ook gelden voor de jaarrekeningcontrolekosten voor de ziekenhuizen (Baarda et al., 2017). Het onderzoek is retrospectief (Baarda et al., 2017). Er wordt gebruik gemaakt van bestaande gegevens, namelijk de jaarrekeningen van 2008 tot en met 2017. Het onderzoek wordt op hetzelfde tijdstip gemeten, het is transversaal (cross-sectioneel) en numeriek (Clinical Research Unit, 2017). De empirische analyse wordt met behulp van multiële regressie geanalyseerd (Langendijk, 1995). Deze multiële regressies worden in het programma SPSS gedraaid. Het onderzoek bestaat uit de vraag welke determinanten de hoogte bepalen van de jaarrekeningcontrolekosten.

Om te onderzoeken welke samenhang deze determinanten hebben, volgt onderstaande vergelijking:

$$HCAJ_{it} = \beta_1 BALT_{IT} + \beta_2 OMZ_{IT} + \beta_3 CON_{IT} + \beta_4 DEB_{IT} + \beta_5 VOOR_{IT} + \beta_6 ZMIJ_{IT} + \beta_7 LM_{IT} + \beta_8 SOL_{IT} + \beta_9 RESBJ_{IT} + \beta_{10} JAAR_{IT} + \beta_{11} UMC_{IT} + \beta_{12} STZ_{IT}$$

Waarbij:

Variabelen	Afkorting	Verwachting
Honoraria accountant: controle van de jaarrekening	HCAJ	
Balanstotaal	BALT	+
Omzet	OMZ	+
Geconsolideerd ja/nee	CON	+
Debiteuren en overige vorderingen	DEB	+
Voorraden	VOOR	+
Zmijewski X-score	ZMIJ	+
Liquide middelen	LM	+
Solvabiliteit	SOL	+
Resultaat boekjaar	RESBJ	+
Jaartal	JAAR	+
UMC ja/nee	UMC	+
STZ ja/nee	STZ	+
Overig ja/nee	OVER	

Legenda: + is een positieve relatie met de jaarrekeningcontrolekosten (honoraria accountant)

Kwalitatief

Daarnaast volgt een kwalitatief toetsend onderzoek. Daarmee wordt ook de deelvraag beantwoord waarom de jaarrekeningcontrolekosten toenemen in de loop van de tijd. Hier zullen ook de niet geoperationaliseerde variabelen uit het conceptueel model naar voren komen. De doelgerichte (selecte) steekproef onder de geïnterviewden is homogeen (Baarda et al., 2013). Het zijn financieel opgeleide mensen die ervaring hebben met accountantscontroles op de jaarrekeningen in de ziekenhuissector. Er zijn vragen opgesteld per groep geïnterviewden. De vragen zijn tot stand gekomen door literatuuronderzoek, informatie uit het kwantitatieve onderzoek, oriënterende gesprekken en voorkennis. De vragen zijn open vragen om meningen te verzamelen. De interviews zijn half-gestructureerd (Baarda et al., 2013). Het zijn open vragen, waarbij de onderwerpen en de vragen vastliggen (Bijlage F). Het is belangrijk om te horen wat de geïnterviewden te vertellen hebben over de determinanten en ontwikkelingen in de tijd. De metingen zijn direct. De interviews zijn mondeling. De grote mate van flexibiliteit is nodig, omdat vooral het door kunnen vragen de meerwaarde gaat geven in dit onderzoek. Een gedeelte van de gesprekken is face to face, dit geniet de voorkeur. Met dit soort gesprekken komt makkelijker meer informatie beschikbaar. Een gedeelte is telefonisch, deels omdat het de wens van de geïnterviewde is, deels omdat de geografische afstand onevenredig ver is en de interviews in een relatief korte tijd afgenomen moeten worden. Er is geen aanleiding voor indirecte vragen, daar er geen sprake is van complexe en of bedreigende vragen (Baarda et al., 2017). Het is een iteratief proces (Baarda et al., 2013). Het is voortdurend waarnemen, verzamelen en reflecteren. Er is wel een beperking op het totaal aantal interviews in verband met de tijdsdruk van dit onderzoek.

De matrix methode (Groenland, 2014) wordt ingezet om te komen tot betekenisvolle patronen. Hiervoor is het belangrijk om een open houding te ventileren tijdens het onderzoek. De onderzoeksvragen zijn leidend en van tevoren toegestuurd ter voorbereiding (Bijlage F). Alle

interviews worden omgezet in een transcript met een woordelijke weergave van het gesprek. De aarzelingen en stopwoordjes zijn weggelaten, waardoor het beter te lezen is. De verslagen zijn ter goedkeuring aangeboden aan de geïnterviewden. De verslagen worden niet openbaar gemaakt. Het verwerken van de interviews vindt plaats met behulp van de matrix van Groenland (2014). Het kwantitatieve onderzoek laat de beschrijvende en statistische patronen zien tussen de onafhankelijke en afhankelijke variabelen. Vervolgens interpreteert het kwalitatieve onderzoek de patronen in de uitkomsten. Welk mechanisme zit er achter de hoogte van de jaarrekeningcontrolekosten van de externe accountants. Door het literatuuronderzoek en het kwantitatieve onderzoek kan de matrix van Groenland (2014) zinvol toegepast worden.

3.3 Onderzoekspopulatie

Kwantitatief onderzoek

De onderzoekspopulatie zijn de jaarrekeningen over de periode van 2008 tot en met 2017 van alle ziekenhuizen in Nederland. Er zijn in totaal 822 jaarrekeningen gebruikt over de periode 2008 tot en met 2017 (tabel 7). In geval van fusie of overname zijn de desbetreffende ziekenhuizen van voor de fusie ook meegenomen vanaf 2008, waardoor er een hoger aantal ziekenhuizen staat weergegeven in voorgaande jaren.

Tabel 7: aantal ziekenhuizen gebaseerd op de gedeponeerde jaarrekeningen

<u>Aantal ziekenhuizen</u>											
CategorieZHS											
Jaartal	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	TOTAAL
OVA	15	15	15	15	15	16	16	13	13	12	145
Overig	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	20
SAZ	34	34	34	34	32	32	31	26	26	25	308
STZ	28	28	28	28	28	27	27	25	25	25	269
UMC	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	80
TOTAAL	87	87	87	87	85	85	84	74	74	72	822

Als de enkelvoudige jaarrekening van een ziekenhuis geen accountantskosten laat zien, dan wordt de geconsolideerde jaarrekening meegenomen in dit onderzoek. In geconsolideerde jaarrekeningen kunnen zorg- en verpleeghuizen, apotheken, parkeergarages, ZBC's e.d. onderdeel zijn van de gepresenteerde cijfers. Dat betekent dat de gegevens niet alleen puur van de ziekenhuizen zijn. Er zijn 584 jaarrekeningen geconsolideerd en 238 jaarrekening enkelvoudig.

Het is een populatie-onderzoek (Baarda et al., 2017), omdat alle ziekenhuizen van 2008 tot en met 2017 worden meegenomen in dit onderzoek. Het aantal verwerkte jaarrekeningen van ziekenhuizen is geverifieerd met het aantal ziekenhuizen genoemd bij de NVZ (DHD, 2019). Dit overzicht is opgenomen onder Bijlage G. Hierbij is 2017 als basisjaar aangehouden. Ziekenhuizen die betrokken waren bij fusies/overnames, zijn separaat opgenomen in de jaren voor en na de fusie/overname. Er ontbreekt één jaarrekening 2017 van het Slotervaartziekenhuis dat failliet is gegaan in 2018. Het onderzoek betreft 10 jaar, omdat er in de afgelopen 10 jaar structurele bekostigingsveranderingen hebben plaatsgevonden in de ziekenhuissector. De jaarrekening van

het Spijkenisse Medisch Centrum 2013 is niet meegenomen in het kwantitatief onderzoek, daar dit ziekenhuis op 5 juli 2013 is opgericht.

Kwalitatief onderzoek

De onderzoekspopulatie voor het kwalitatief onderzoek betreft de onderzoekseenheid personen. Het is een gerichte, gestratificeerde steekproef (Baarda et al., 2013). Het is belangrijk om de populatie goed te definiëren (Baarda et al., 2017). De beoogde populatie betreft alle mensen die betrokken zijn bij de totstandkoming van de jaarrekening van ziekenhuizen. De theoretische populatie bestaat uit financieel verantwoordelijke bestuurders van ziekenhuizen, partners van accountantskantoren en deskundigen van overige betrokken instellingen en universiteiten. De operationele steekproef bestaat uit één of twee financieel verantwoordelijken van ziekenhuizen uit de categorie OVA, SAZ, STZ en UMC. Er is geen keuze gemaakt uit de categorie “overig”, daar dat maar twee sterk gespecialiseerde ziekenhuizen zijn. De geïnterviewden uit de ziekenhuizen hebben minimaal over de afgelopen 10 jaar ervaring in de jaarrekeningcontroles van ziekenhuizen. Partners van de accountantskantoren BDO, Deloitte, EY, KPMG en PWC behoren ook tot de operationele steekproef. De geïnterviewden uit accountantskantoren hebben minimaal over de afgelopen 10 jaar ervaring in de ziekenhuissector. Daarnaast behoren een beleidsadviseur van de NBA, een beleidsadviseur van de AFM en twee hoogleraren (Nyenrode Business Universiteit en Rijksuniversiteit Groningen) tot de groep geïnterviewden. Aan de overige geïnterviewden zijn geen verdere eisen dan hun functie gesteld. De geïnterviewden zijn allemaal financials, maar vanuit verschillende perspectieven/achtergronden. De ziekenhuizen zijn per categorie aanwezig, om een zo breed mogelijk beeld te krijgen vanuit de ziekenhuizen. De grote vijf kantoren zijn gekozen, omdat zij samen de sector ziekenhuizen controleren. De NBA en de AFM zijn gekozen, omdat zij vanuit een geheel ander perspectief informatie kunnen geven. En de twee hoogleraren zijn gekozen op basis van door hun geschreven artikelen over soortgelijke onderzoeken.

3.4 Afwegingen onderzoek

De onderwerpen die in deze paragraaf beschreven zijn betreffen betrouwbaarheid, interne en externe validiteit en ethische verantwoording.

Betrouwbaarheid

Hoe minder toevallige fouten in het verzamelen van de gegevens, hoe hoger de betrouwbaarheid (Baarda et al., 2017). De data voor het kwantitatieve onderzoek zijn betrouwbaar. De jaarrekeningen moeten gedeponereerd worden bij het CIBG van ministerie VWS en zijn publiektoegankelijk op internet (CIBG, 2019c). De jaarrekeningen moeten voorzien zijn van een controleverklaring van de accountant, ondertekend met de naam van de accountant (was getekend versie) met eventueel een stempel. Alleen een stempel is onvoldoende. Deze data worden niet beïnvloed door toevalligheden. De benodigde data uit de jaarrekeningen zijn handmatig ingevoerd in het databestand. Door diverse verbandcontroles en door het doen van steekproeven zijn eventuele typefouten opgespoord en gecorrigeerd. De toevalligheden in de data voor het kwalitatieve onderzoek zijn zoveel mogelijk beperkt door het opstellen van een vragenlijst. Er is de keuze gegeven voor face to face of telefonisch interviewen op tijdstippen die het meest conveniënt waren voor de geïnterviewden. Het nadeel van telefonisch interviewen is dat er geen non-verbale informatie is. De interviews zijn afgenomen in een rustige omgeving in een werkkamer of in een vergaderzaal. De telefonische interviews zijn door de interviewer in stille ruimtes opgenomen. De gespreksverslagen zijn in transcript uitgewerkt en voor goedkeuring naar de geïnterviewden gestuurd. Hiermee wordt de betrouwbaarheid vergroot. Een kanttekening moet

hierbij wel geplaatst worden. De vragen zijn open vragen (half-gestructureerd). De antwoorden zijn afhankelijk van het moment waarop de geïnterviewden zijn geïnterviewd en wat hun op dat moment het meest bezig hield. In een enkel gesprek was ook de zakelijke relatie merkbaar, daar de onderzoeker zelf een financial is bij een ziekenhuis.

Begripsvaliditeit

Om de begripsvaliditeit (Baarda et al., 2017) zoveel mogelijk te waarborgen wordt er gekeken naar de samenhang tussen de onderzoeksresultaten van het kwantitatieve onderzoek en de onderzoeksresultaten van het kwalitatieve onderzoek, ook wel constructvaliditeit genoemd. De geïnterviewden zijn heel bewust geselecteerd. Alle geïnterviewde financials uit de ziekenhuizen en de accountantskantoren zijn bekend met de gebruikte terminologie en zijn minimaal over de afgelopen 10 jaar gespecialiseerd in de ziekenhuissector. De interviews, waarin de 4 categorieën ziekenhuizen vertegenwoordigd zijn en de vijf accountantskantoren die de ziekenhuissector bedienen, zorgen ervoor dat een zo hoog mogelijke begripsvaliditeit bereikt wordt. Daarnaast is ook de NBA en de AFM vertegenwoordigd en hoogleraren van de Nyenrode Business Universiteit en de Universiteit Groningen.

Interne validiteit

Hier wordt gesproken over methodologische validiteit (Zee, 2019). Om het onderzoek te starten is begonnen met een literatuuronderzoek naar de oorzaken (determinanten) die bewezen invloed hebben op het gevolg (de hoogte van de jaarrekeningcontrolekosten). Het literatuuronderzoek betreft literatuur van Simunic (1980), grondlegger van onderzoek naar accountantskosten, en tientallen onderzoeken die daarna zijn uitgebracht. Het zijn onderzoeken in zowel de profit als de non-profit sectoren vanuit de hele wereld. Een onderzoek uit Nederland komt van Langendijk (1995). Er is geen soortgelijk onderzoek naar de accountantskosten van ziekenhuizen in Nederland. Vanuit het literatuuronderzoek in hoofdstuk 2 zijn determinanten geselecteerd. Vervolgens laat het kwantitatief onderzoek zien of de uitkomsten uit de literatuur ook opgaan voor de ziekenhuissector. De regressies voldoen, op één variabele na, aan de gestelde verwachtingen vanuit de literatuur. Inversie van de afhankelijke variabele is niet aangetoond in de literatuur in een cross-sectioneel onderzoek.

Om de systematiek achter de gestelde verwachtingen te vinden, heeft er ook een kwalitatief onderzoek plaatsgevonden. Waarom zijn de jaarrekeningcontrolekosten toegenomen in de loop van de tijd (deelvraag 2)? Met deze “waarom” vraag worden er allerlei oorzaken genoemd in relatie met de determinanten. Zowel de oriëntatiegesprekken als wel de interviews zijn met ervaren en gekwalificeerde deskundigen op gebied van jaarrekeningcontrolekosten in de ziekenhuissector gehouden, die oorzaak en gevolg weten te scheiden. Er zijn geen andere factoren genoemd, dan verwerkt zijn in dit onderzoek. Een aantal kanttekeningen moet hier wel geplaatst worden. Het kwantitatieve onderzoek was nog niet afgerond, voordat het kwalitatieve onderzoek ging starten. Er was niet altijd voldoende tijd bij iedere geïnterviewde om de antwoorden verder uit te diepen. En de onervarenheid van de interviewer in interviews afnemen heeft ook zeker een rol gespeeld in het niet altijd verder uitdiepen van antwoorden.

Externe validiteit

De resultaten uit het kwantitatief onderzoek gelden voor alle Nederlandse ziekenhuizen, omdat alle Nederlandse ziekenhuizen worden meegenomen in dit onderzoek. De bevindingen en conclusies zullen toepasbaar zijn voor alle Nederlandse ziekenhuizen (paragraaf 3.2). De resultaten uit dit onderzoek kunnen ook gelden voor andere zorgorganisaties, omdat zich daar soortgelijke

ontwikkelingen hebben voorgedaan met mogelijk vergelijkbare effecten. Ook non-profit organisaties als gemeentes en onderwijs, waar rechtmatigheidseisen gelden, kunnen gebruik maken van de resultaten uit dit onderzoek. De resultaten uit het onderzoek zijn geldig voor de Big Four en BDO. Dit zijn de accountantskantoren die de ziekenhuissector bedienen. De literatuur heeft een algemene geldigheid voor alle sectoren.

Ethische verantwoording

De ethische verantwoording (Baarda et al., 2013) is belangrijk, daar het om honoraria van de externe accountants gaat (jaarrekeningcontrolekosten). De geïnterviewden hebben expliciet toestemming gegeven om aan het onderzoek mee te werken. Het doel en de werkwijze van het onderzoek zijn uitgelegd in de aanvraag van het interview en mondeling toegelicht, indien geïnterviewde daar om vroeg. De vragen zijn van tevoren gestuurd naar de geïnterviewden op één interview na. De gegevens zijn vertrouwelijk verwerkt. De verslagen zijn ter goedkeuring aan geïnterviewden aangeboden. De verslagen worden niet gepubliceerd. Indien de begeleiders van de onderzoeker inzage wensen, zullen de verslagen anoniem verstrekt worden. Het is niet de intentie van de onderzoeker om met de uitkomsten van dit onderzoek nadelige effecten te creëren voor de geïnterviewden. De onderzoeker voert het onderzoek op een eerlijke en wetenschappelijk verantwoorde manier uit. De onderzoeker zal geen gegevens uit de interviews verstrekken aan derden. Het onderzoek is niet in opdracht van een opdrachtgever en functioneert daarom ook volledig onafhankelijk.

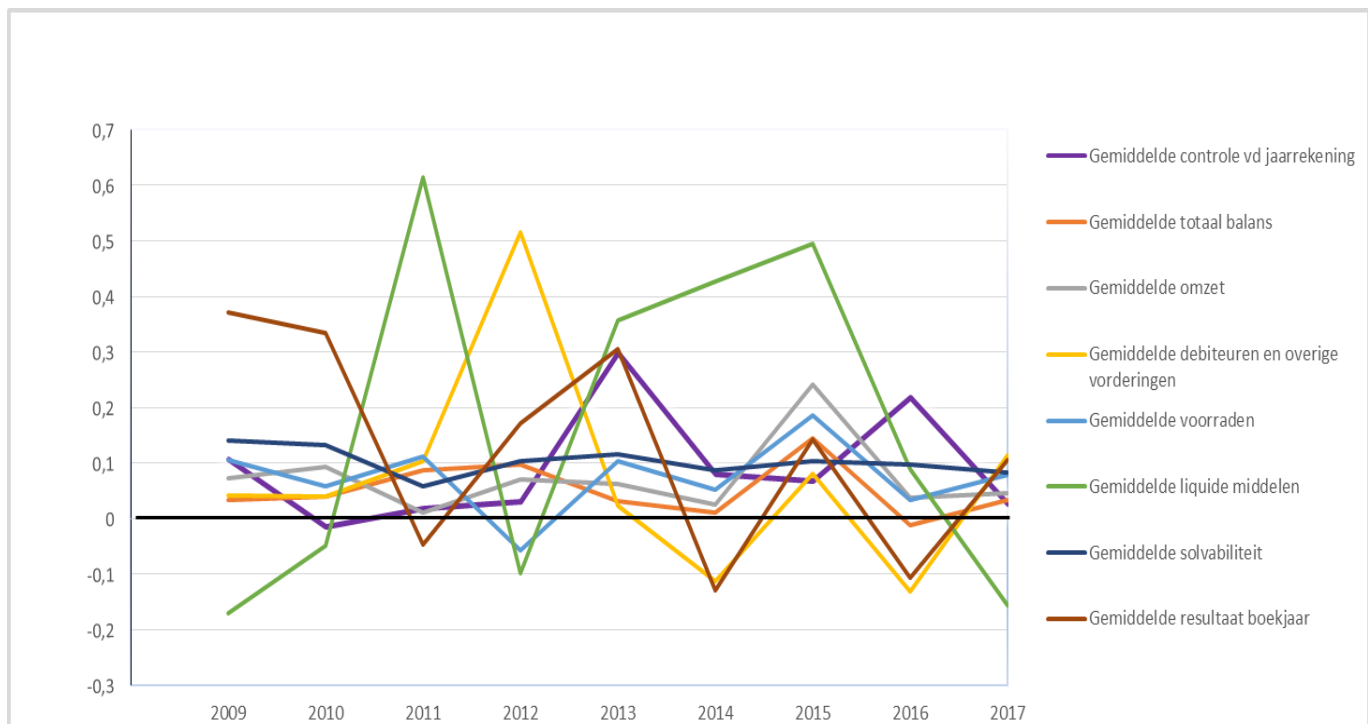
4. ONDERZOEKSRESULTATEN

4.1 Kwantitatief onderzoek

Dit hoofdstuk start met de data-analyse van alle variabelen die de basis vormen voor het regressiemodel. De uitvoering van de regressie-analyse in SPSS is toegepast in dit onderzoek. De regressie-analyse begint met de beschrijvende statistiek. Hierna zal gepastheid van het model getoond worden. Dan zullen de coëfficiënten volgen met de bevindingen.

Data-analyse

Het databestand is gevuld met gegevens uit 822 jaarrekeningen over de periode 2008 tot en met 2017. In figuur 5 is de ontwikkeling in de groei van de gemiddeldes van de meetbare variabelen te zien. Vanaf 2014 is er wel een gelijk opgaande trend te zien bij de vijf variabelen debiteuren en overige vorderingen, resultaat boekjaar, totaal balans, omzet en voorraden. De stijging in de groei van de omzet (grijs) in 2015 is door de invoering van de integrale tarieven. De liquide middelen (groen) gaan hun eigen weg en laten als enige variabele in 2017 een daling zien. De solvabiliteit (donkerblauw) heeft een gestabiliseerde groei. De jaarrekeningcontrolekosten (paars) laat een daling zien in 2010, om vervolgens van 2011 te blijven groeien. In 2013 is een sterke stijging wat overeenkomt met het niet tijdig kunnen afgeven van een goedkeurende verklaring, waardoor enorme vertragingen ontstonden en dus meerkosten. De jaren erna blijven de jaarrekeningcontrolekosten stijgen, waarbij 2016 weer een groeisprong laat zien. In dat jaar daalt de groei van alle andere variabelen, behalve de solvabiliteit. In 2017 is er weer groei, echter heel dicht bij elkaar. In Bijlage H zijn de grafieken per ziekenhuis categorie weergegeven.



Figuur 5: ontwikkeling groei % over gemiddelde variabelen van alle ziekenhuizen

Beschrijvende statistiek

In tabel 8 is de beschrijvende statistiek van alle variabelen weergegeven.

Tabel 8: beschrijvende statistiek

Descriptive Statistics									
	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	Skewness		Kurtosis	
	Statistic	Statistic	Statistic	Statistic	Statistic	Statistic	Std. Error	Statistic	Std. Error
Honoraria accountant controle vd jaarrekening	821	29.008	841.000	151.494	117.880	2,268	0,085	6,402	0,170
Balanstotaal	821	28.790.585	2.049.807.000	287.695.385	261.166.687	2,460	0,085	8,132	0,170
Omzet	821	46.432.533	1.697.829.000	280.789.650	253.755.208	2,211	0,085	5,156	0,170
Geconsolideerd ja=1	821	0	1	0,71	0,45	-0,934	0,085	-1,130	0,170
Debiteuren en overige vorderingen	821	4.127.828	479.999.000	61.606.521	62.352.927	3,080	0,085	12,102	0,170
Voorraden	821	0	43.013.000	3.543.799	3.807.482	3,618	0,085	23,912	0,170
Zmijewski X-Score	821	-2	5	0,22	0,61	0,999	0,085	8,182	0,170
Liquide middelen	821	0	297.611.000	21.709.133	37.757.664	3,863	0,085	19,380	0,170
Solvabiliteit	821	-40,3%	48,4%	18,26%	9,60%	-0,578	0,085	4,533	0,170
Resultaat boekjaar	821	-26.556.181	67.390.000	5.020.247	7.849.555	2,505	0,085	14,162	0,170
Jaartal	821	2008	2017	2012,32	2,84	0,080	0,085	-1,184	0,170
UMC ja=1	821	0	1	0,10	0,30	2,720	0,085	5,411	0,170
STZ ja=1	821	0	1	0,33	0,47	0,736	0,085	-1,462	0,170
Overig ja=1	821	0	1	0,57	0,49	-0,304	0,085	-1,912	0,170
Valid N (listwise)	821								

Minimum en Maximum

Het maximum van het balanstotaal, de omzet en de debiteuren en overige vorderingen betreffen het Erasmus MC. De voorraad geeft een minimum van € 0, omdat het Jeroen Bosch ziekenhuis (STZ) het magazijn heeft uitbesteed. De Zmijewski X-score heeft een maximum (en dus meest ongezond) met 5,37 in MC-groep/IJsselmeer ziekenhuizen in 2008. Dat is ook terug te zien in de minimum liquide middelen en in de minimum solvabiliteit. De liquide middelen geven een maximum van € 298 miljoen in UMC Groningen, 2016.

Scheefheid (skewness)

De afhankelijke variabele, zijnde de honoraria accountant controle van de jaarrekening, is een niet normale verdeling (-2.268). De waarde is kleiner dan -1,96. (Hair, Black, Babin & Anderson, 2014). Omdat de steekproef groter dan 50 is, heeft deze uitkomst nauwelijks consequenties (Hair et al., 2014).

Gepiekttheid (kurtosis)

De afhankelijke variabele, zijnde de honoraria accountant controle van de jaarrekening, heeft een grote gepiekttheid (6,402). Deze uitkomst heeft nauwelijks consequenties voor de analyses met deze variabelen door de grootte van de steekproef (Hair et al., 2014).

Sterkte bivariaat verband

In tabel 9 zijn de Pearson's toets en de Spearman's toets weergegeven.

Tabel 9: Pearson's en Spearman's toetsen

Pearson's productmomentcorrelatie														
	Honoraria accountant controle vd jaarrekening	Balanstotaal	Omzet	Geconsolideerd ja=1	Debiteuren en overige vorderingen	Voorraden	Zmijewski X-Score	Liquide middelen	Solvabiliteit	Resultaat boekjaar	jaartal	UMC ja=1	STZ ja=1	Overig ja=1
Honoraria accountant controle vd jaarrekening	1	,696**	,732**	,275**	,592**	,637**	-,130**	,434**	,156**	,388**	,337**	,598**	-,0019**	-,341**
Balanstotaal	,613**	1	,966**	,252**	,901**	,749**	-,118**	,601**	,127**	,600**	,167**	,778**	,153**	-,611**
Omzet	,690**	,941**	1	,268**	,877**	,784**	-,199**	,633**	,212**	,613**	,223**	,819**	,124**	-,609**
Geconsolideerd ja=1	,343**	,301**	,314**	1	,237**	,233**	-,127**	,130**	,139**	,140**	0,031	,182**	,084**	-,189**
Debiteuren en	,553**	,886**	,858**	,279**	1	,661**	-,136**	,504**	,139**	,614**	,179**	,701**	,141**	-,554**
Voorraden	,542**	,716**	,758**	,318**	,672**	1	-,174**	,456**	,188**	,445**	,178**	,541**	,217**	-,531**
Zmijewski X-Score	-,196**	-,137**	-,255**	-,118**	-,137**	-,253**	1	-,258**	-,976**	-,407**	-,468**	-,117**	-,0015**	,084**
Liquide middelen	,348**	,441**	,473**	,186**	,312**	,402**	-,395**	1	,264**	,504**	,291**	,531**	-,0001**	-,318**
Solvabiliteit	,223**	,148**	,269**	,132**	,147**	,270**	-,984**	,397**	1	,312**	,507**	,121**	0,010	-,083**
Resultaat boekjaar	,309**	,527**	,554**	,129**	,498**	,447**	-,471**	,406**	,379**	1	,154**	,524**	,083**	-,393**
Jaartal	,414**	,161**	,272**	0,031	,171**	,214**	-,537**	,351**	,567**	,154**	1	0,021	0,014	-,0026**
UMC ja=1	,448**	,505**	,508**	,182**	,470**	,426**	-,133**	,358**	,142**	,380**	0,021	1	-,229**	-,382**
STZ ja=1	,111**	,480**	,466**	,084**	,457**	,356**	-,0014**	0,038	0,011	,252**	0,014	-,229**	1	-,812**
Overig ja=1	-,374**	-,759**	-,747**	-,189**	-,716**	-,593**	,093**	-,250**	-,096**	-,467**	-,0026**	-,382**	-,812**	1
Spearman's rangcorrelatie														

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).
 * . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

De hoogste samenhang van honoraria accountant controle van de jaarrekening is in beide correlaties met de omzet en het balanstotaal. De bedrijfsgrootte wordt bepaald door het balanstotaal (Chan et al.,1993; Simunic, 1980) en door de omzet (Chan et al.,1993; Langendijk, 1995). De zeer sterke samenhang tussen omzet en balanstotaal is goed te zien in de Pearson-correlatie en ook in iets mindere mate in de Spearman-correlatie. Binnen de complexiteit van de te controleren onderneming hebben debiteuren en overige vorderingen (Firth, 1985; Jubb et al., 1996; Simunic, 1980; Vermeer et al., 2009) een sterke samenhang met zowel de omzet als de balans. In de ziekenhuizen gaat de hele omzet op rekening, er zijn bijna geen cash-betalingen, uitzonderingen daargelaten. De samenhang tussen voorraden (Firth, 1985; Jubb et al., 1996; Simunic, 1980; Vermeer et al., 2009) en balans is volgens verwachting. De samenhang tussen omzet en voorraad is te verklaren, omdat in de ziekenhuizen de voorraadhoogte van met name medicijnen en medische magazijnen afhankelijk is van de omzet. De zeer sterke samenhang tussen solvabiliteit (Langendijk, 1995) en de Zmijewski X-score (Ahmed & Goyal, 2005) in beide correlaties is logisch, omdat de Zmijewski X-score de solvabiliteit includeert. In de categorie ziekenhuizen heeft STZ een sterke samenhang met de categorie Overig (OVA, SAZ en overig). Dat is logisch, want als het ziekenhuis geen STZ is, dan behoort die in één van de andere categorieën. Daarentegen correleert

balanstotaal, omzet en debiteuren en overige vorderingen in Pearson sterk met de categorie UMC en in Spearman sterk met de categorie Overig.

Uitkomst multiële regressie-analyse

Bij de regressie met volledige data (Bijlage I) is de multicollineariteit hoog bij balanstotaal (20,945), omzet (29,113), Zmijewski X-score (38,044) en solvabiliteit (35,817). Hiermee wordt de betrouwbaarheid gereduceerd (Hair et al., 2014). Vervolgens zijn er twee regressies gedraaid, waarbij de ene exclusief omzet en de ander exclusief balanstotaal (Bijlage I). De multicollineariteit halveert als alleen de omzet of het balanstotaal wordt meegenomen, maar is nog steeds boven de 10 (Hair et al., 2014).

In tabel 10 wordt de regressie-analyse weergegeven van de twee regressies, waarbij de ene regressie zonder de variabele omzet is en de andere regressie zonder de variabele balans.

Tabel 10: regressie-analyse

Coefficients ^a	Verwachting	Regressie excl. omzet			Regressie excl. balanstotaal		
		Beta	Sig.	t	Beta	Sig.	t
Constant			0,000	-11,244		0,000	-9,705
Balanstotaal	+	0,520	0,000	7,378			
Omzet	+				0,736	0,000	8,990
Geconsolideerd ja/nee	+	0,117	0,000	5,151	0,105	0,000	4,690
Debiteuren en ov. Vord	+	-0,228	0,000	-4,341	-0,213	0,000	-4,491
Voorraden	+	0,271	0,000	8,049	0,188	0,000	5,174
Zmijewski X-score	+	0,267	0,046	2,003	0,241	0,067	1,832
Liquide middelen	+	-0,087	0,004	-2,921	-0,106	0,000	-3,609
Solvabiliteit	+	0,148	0,252	1,146	0,093	0,467	0,727
Resultaat boekjaar	+	0,045	0,253	1,143	0,040	0,307	1,021
Jaartal	+	0,305	0,000	11,220	0,266	0,000	9,690
UMC ja/nee	+	0,193	0,000	4,394	0,041	0,419	0,808
STZ ja/nee	+	-0,096	0,000	-3,544	-0,125	0,000	-4,569
F-waarde		119,9			125,8		
Significantie		0,000			0,000		
Adjusted Rsqr		61,5%			62,6%		

a. Dependent Variable: Honoraria accountant: controle vd jaarrekening

De grootte van het ziekenhuis heeft een positieve relatie met de jaarrekeningcontrolekosten, conform de verwachting. Zowel de omzet als de balans zijn significant en hebben de hoogste positieve invloed op de jaarrekeningcontrolekosten (hoge bèta). Dit sluit aan bij de onderzoeken van Langendijk (1995) en Simunic (1980).

De complexiteit van het ziekenhuis heeft een positieve relatie met de jaarrekeningcontrolekosten conform de verwachting wat betreft de variabelen geconsolideerd ja/nee en voorraden. Beide variabelen zijn significant. Consolidatie brengt met zich mee dat er meerdere jaarrekeningen van verschillende entiteiten opgeleverd moeten worden met het risico op vertragingen (Chan et al., 1993). Voorraad heeft een hoge materiële zwakte in de interne controle en is daardoor bijzonder vatbaar voor fouten (Vermeer et al., 2009). De variabele debiteuren en overige vorderingen behorende bij de complexiteit van het ziekenhuis is significant met een negatieve relatie in beide regressies. Dit is niet conform de verwachting en niet in de literatuur voor dit onderzoek

voorgekomen. Debiteuren en overige vorderingen heeft een sterke samenhang met omzet en balanstotaal (zie tabel 9). De combinatie van de andere variabelen kan ervoor zorgen dat debiteuren en overige vorderingen negatief correleren.

De controle risico's voor de accountant gemeten met de variabele Zmijewski X-score heeft alleen in de regressie exclusief omzet nog net een significante positieve relatie met de jaarrekeningcontrolekosten conform verwachting. In de regressie exclusief balans is de significantie er net niet. Langendijk (1995) geeft aan dat de continuïteit van de onderneming geen verklarende variabele is voor de hoogte van de jaarrekeningcontrolekosten. Aan de verwachting dat er een positieve relatie zal zijn, wordt maar net in de regressie exclusief omzet voldaan. In de regressie exclusief balanstotaal wordt de verwachting van een positieve relatie verworpen.

De financiële conditie van het ziekenhuis wordt gemeten met drie variabelen, waarvan solvabiliteit en resultaat boekjaar niet significant zijn. De liquide middelen hebben een negatieve relatie. Het is dus niet zo volgens Chan et al. (1993) en Firth (1985) dat als de liquide middelen stijgen, de jaarrekeningcontrolekosten ook stijgen, omdat er ruimte is bij de onderneming om de kosten op te vangen. Chan et al. (1993) en Firth (1985) hebben de positieve relatie met de jaarrekeningcontrolekosten in hun onderzoeken ook niet significant kunnen aantonen. De verwachting dat de financiële conditie een positieve relatie heeft met de jaarrekeningcontrolekosten is verworpen.

Het jaartal is significant en heeft een positieve relatie met de jaarrekeningcontrolekosten in beide regressies. De positieve relatie is misschien zo vanzelfsprekend, dat deze daarom niet in de voor dit onderzoek gebruikte literatuur te vinden is.

De categorie ziekenhuizen heeft bij de categorie UMC een positieve significante relatie met de jaarrekeningcontrolekosten conform de verwachting in de regressie exclusief omzet. In de regressie zonder balanstotaal is de categorie UMC niet significant. De categorie STZ daarentegen is in beide regressies significant met een negatieve Bèta en t-waarde. De categorie STZ heeft een hoge samenhang met de categorie Overig in zowel de Pearson-correlatie als de Spearman-correlatie (tabel 9).

4.2 Kwalitatief onderzoek

De respondenten worden als eerste in dit onderzoek toegelicht. Vervolgens wordt de vraag “welke determinanten zijn volgens u van invloed op de jaarrekeningcontrolekosten” uitgewerkt. Hiermee wordt de probleemstelling kwalitatief onderzocht. Vervolgens wordt deelvraag 2, waarom de jaarrekeningcontrolekosten in de loop van der jaren zijn toegenomen, beantwoord. De overige vragen worden niet per vraag uitgewerkt, maar per variabele (tabel 11) uit het conceptueel model (paragraaf 2.7). Aan het eind worden nog aantal specifieke antwoorden weergegeven op de vraag: wat is niet gevraagd, wat u wel graag had willen vermelden?

Tabel 11: variabelen

Onafhankelijke concepten/ controle variabelen	Variabelen	Verwachting
Jaarrekeningcontrolekosten	Honoraria accountant: controle van de jaarrekening	
Grootte van het ziekenhuis	Balanstotaal	+
	Omzet	+
Complexiteit van het ziekenhuis	Geconsolideerd ja/nee	+
	Debiteuren en overige vorderingen	+
	Voorraden	+
Controle risico	Zmijewski X-score	+
Financiële conditie ziekenhuis	Liquide middelen	+
	Solvabiliteit	+
	Resultaat boekjaar	+
Wet- en regelgeving	Wet- en regelgeving	+
Big Four	Big Four	+
Internal control	Internal control	-
ICT automatiseren van processen	ICT automatiseren van processen	+
Jaarlijkse inflatie	Jaartal	+
Categorie ziekenhuis	UMC	+
	STZ	+
	Overig	

Legenda: + is een positieve relatie met de jaarrekeningcontrolekosten
 - is een negatieve relatie met de jaarrekeningcontrolekosten

Respondenten

- zes bestuurders(BZ) van ziekenhuizen,
- vijf partners (PA) van de Big Four en BDO,
- vier deskundigen (AHU), bestaande uit een adviseur AFM, een adviseur NBA, hoogleraar Universiteit Groningen en een hoogleraar Nyenrode Business Universiteit.

De zes BZ vertegenwoordigen twee UMC's, één STZ, twee SAZ en één OVA. De adviseurs en hoogleraren zijn samengevoegd om niet herleid te kunnen worden naar individuele geïnterviewden. Iedere geïnterviewde heeft een unieke kleur gekregen. Ieder nieuw antwoord is in de kleur weergegeven van de geïnterviewde, waarbij het antwoord in het interviewverslag ook gekleurd is, zodat de antwoorden eenvoudig traceerbaar zijn. Ieder (bestaand) antwoord is geturfd in de kolom van de geïnterviewde en gearceerd in het verslag van de geïnterviewde. En vervolgens is ieder antwoord gekoppeld aan het concept model door de variabelen te benoemen per antwoord. De matrix in Bijlage J betreft een klein gedeelte, omdat de matrix te groot is om in zijn geheel op te nemen (337 rijen, 32 kolommen).

De vraag “welke determinanten zijn volgens u van invloed op de jaarrekeningcontrolekosten” wordt separaat beschreven, omdat hiermee antwoord wordt gegeven op de probleemstelling. De tabellen zijn als volgt opgebouwd: het linker tabelgedeelte geeft het aantal geïnterviewden aan, die

geteld zijn op basis van de variabele. Dus meerdere antwoorden (onderwerpen) door één geïnterviewde bij één variabele telt als 1. De telling laat zien in welke mate een variabele top of mind is bij de geïnterviewden. In het rechter tabelgedeelte wordt het aantal keren dat de variabele wordt benoemd weergegeven. Dit laat zien in welke mate de variabele een rol speelt bij de geïnterviewden die deze variabele genoemd hebben.

Welke determinanten zijn volgens u van invloed op de jaarrekeningcontrolekosten?

Deze vraag is aan alle geïnterviewden gesteld. En dan springen er twee variabelen uit, de grootte en internal control (tabel 12).

Tabel 12: determinanten van invloed op de jaarrekeningcontrolekosten

Welke determinant is volgens u van invloed op de jaarrekeningcontrolekosten en waarom?	Aantal geïnterviewden die de variabele benoemd hebben.			Aantal keren dat de variabele benoemd zijn.		
	BZ	PA	AHU	BZ	PA	AHU
Grootte - balanstotaal	1	4	2	1	5	3
Grootte - omzet	6	5	4	9	10	4
Complexiteit - geconsolideerd ja/nee		1			1	
Controle risico		1	1		1	1
Financiële conditie - solvabiliteit	1		1	1		1
Wet- en regelgeving - ziekenhuissector	1	1		1	1	
Wet- en regelgeving - accountantssector	1		2	1		2
Big four	2	2	1	2	2	1
Internal control	4	3	1	13	8	4

De grootte van de te controleren organisatie komt overeen met de literatuur. Het balanstotaal en de omzet zijn variabelen die van invloed zijn op de jaarrekeningcontrolekosten. In de onderzoeken van Ahmed en Goyal (2005), Basioudis en Francis (2007), Hay et al. (2008), O' Sullivan en Diacon (2002) en Simunic (1980), wordt de grootte als eerste genoemd. Uit het kwantitatieve onderzoek (paragraaf 4.1) blijkt zowel de omzet als de balans significant van invloed op de jaarrekeningcontrolekosten. Bij de variabele grootte is de omzet de enige variabele die unaniem door alle geïnterviewden genoemd wordt. Dit komt overigens bij geen één andere variabele voor. Echter, als we inzoomen op de onderwerpen die binnen omzet genoemd worden in de antwoorden, dan zie we dat er één BZ is die omzet juist niet een determinant vindt die van invloed is op de jaarrekeningcontrolekosten (tabel 13).

Tabel 13: onderwerpen omzet

Grootte - omzet	Aantal geïnterviewden die het onderwerp geantwoord hebben op de overige vragen.			Aantal keren dat het onderwerp benoemd wordt in antwoord op de overige vragen.		
	BZ	PA	AHU	BZ	PA	AHU
<i>Benoemde onderwerpen</i>						
Omzet	2	5	2	2	5	2
Hoeveel verzekeraars, hoeveel contracten, aard van de contracten	2	2	1	2	2	1
Hoeveelheid geldstromen/financieringsstromen	2	2		2	2	
Omzet voorspellingen onduidelijk/onzeker	2			2		
Omvang van de activiteiten		1	1		1	1
Puur omzet geen grote rol	1			1		

Volgens een PA is het mechanisme dat een rol speelt bij de omzet van de organisatie de omvang van activiteiten, omdat een accountant dan simpelweg meer te controleren heeft, wat weer impact heeft op het totaal aantal benodigde controle-uren. Het soort omzet (de financieringsstromen) hebben ook hun invloed. Als een ziekenhuis VVT-activiteiten erbij doet, dan heeft dat zeker een verhogende invloed op de jaarrekeningcontrolekosten, door de meerdere onderliggende processen en financieringsstromen. Hieronder volgt een citaat van een PA waarin de omzet nader omschreven wordt:

De omvang van de omzet ligt wel ietsjes genuanceerd, want de omzet is wel een determinant voor de grootte. Alleen ik denk dat de moeilijkheid meer zit in de complexiteit van de omzet. Het maakt als eerste wel uit hoeveel financieringsstromen je hebt. Als je ziekenhuizen hebt die naast de DBC-omzet nog een aantal beschikbaarheidsbijdrages en een Paaz hebben, dan zijn er meer omzet stromen en moet je meer doen. Dat is een bepaler. Het tweede wat heel bepalend is, (.....), is van wat is nou de aard van het contract wat je hebt. Als je alles onder de aanneemsom hebt zitten, dan is het op zich controle-technisch niet zo heel moeilijk. (.....) Dat is makkelijker dan een p*q contract, waarin je echt moet gaan kijken naar volledigheid van omzet, omdat alles wat je mist gelijk een euro is.

Het balanstotaal wordt door Simunic (1980) als determinant genomen. Chan et al. (1993) gaf aan dat het balanstotaal afhankelijk is van gekozen grondslagen van waardering en resultaatbepaling en het leeftijdsprofiel van de vaste activa. Er wordt in eerste instantie naar de omzet gekeken door de accountants bij het bepalen van de jaarrekeningcontrolekosten. Daarnaast wordt er ook wel degelijk naar de balans gekeken. Uit tabel 14 blijkt inderdaad dat balanstotaal an sich niet bepalend is. Redenen waarom de balans van invloed is op de jaarrekeningcontrolekosten zijn financieringsvraagstukken, vastgoed met risico's op impairments, de voorzieningen met heel veel schattingselementen en balansverhoudingen. Door naar de genoemde onderwerpen van de balans te kijken, wordt een inschatting gemaakt van de risico's. Risico's verhogen de jaarrekeningcontrolekosten.

Tabel 14: onderwerpen balanstotaal

Balanstotaal	Aantal geïnterviewden die het onderwerp geantwoord hebben op de overige vragen.			Aantal keren dat het onderwerp benoemd wordt in antwoord op de overige vragen.		
	BZ	PA	AHU	BZ	PA	AHU
<i>Benoemde onderwerpen</i>						
Balanstotaal geen grote rol	1	1		1	1	
Balanstotaal / balansverhoudingen		2	2		2	2
Grote voorzieningen met heel veel schattingselementen		1			1	
Financiering vastgoed losgekoppeld met risico's op impairments		1	1		1	1

Een andere opvallende variabele uit tabel 12 is internal control. Chan et al. (1993) en Felix et al. (2001) laten zien dat de mate van invloed op de jaarrekeningcontrolekosten afhankelijk is van kwaliteit van de interne controle, de beschikbaarheid van de interne controleurs gedurende de periode van jaarafsluiting, de mate van coördinatie tussen de interne controleurs en de externe accountants en de controle risico's. In tabel 15 staan de antwoorden van de geïnterviewden. Deze komen overéén met de literatuur. Alleen de controle risico's worden door de geïnterviewden hier niet genoemd.

Tabel 15: onderwerpen internal control

Internal control	Aantal geïnterviewden die het onderwerp geantwoord hebben op de overige vragen.			Aantal keren dat het onderwerp benoemd wordt in antwoord op de overige vragen.		
	BZ	PA	AHU	BZ	PA	AHU
<i>Benoemde onderwerpen</i>						
Een goede AO/IB of IC	3	2	1	6	3	3
Dossiers en proposals goed op orde	2	3	1	2	3	1
Samenwerking en relatie met accountants	3	2		5	2	

Na grootte van het ziekenhuis, is de internal control de belangrijkste. De mate waarin de AO/IB of IC op orde zijn, waaronder de (financiële) processen in het ziekenhuis en de financiële administratie, heeft invloed op de hoogte van de jaarrekening. De samenwerking en relatie met accountants bestaat uit: een gezonde en challenging relatie, planning en afstemming van jaarrekening met de accountants, weten wat er opgeleverd moet worden (call list accountants), een duidelijke opdrachtbrief met afspraken over meerwerk en heeft er voldoende doorgroei van de financiële functie en de interne controle plaatsgevonden. Er is veel aandacht voor de bedrijfsvoering in een ziekenhuis, minder voor de financiële functies. Als de bovenstaande opsomming niet op orde is, worden er meer uren gemaakt door de accountantskantoren, uren zijn de drivers voor de jaarrekeningcontrolekosten. Een PA vertelt het volgende hierover:

Daar hebben ze wel een interne controle functie, daar zitten hoog opgeleide mensen. Die doen best veel werk waar wij profijt van hebben. Maar wij steunen alleen bij de controle op de DBC's voor een stukje op werk wat zij doen. Dan zou je kunnen zeggen dat het vervolgens daardoor een stukje goedkoper is. En dat is denk ik ook zo. Als zij dat niet meer zouden doen, dan zouden wij wel wat hoger in de kosten moeten, maar dan heb je het niet over hele grote

verschillen. Dan hebben we het niet over een ton, maar over enkele tienduizenden euro's, als we dat al halen. Want als we dan zelf dat werk zouden moeten doen, dan moeten we heel veel steekproeven gaan doen en daar kunnen we lager opgeleide mensen voor inzetten. Terwijl je nu met wat hoger opgeleide mensen de gesprekken moet voeren over hoe zij het werk hebben gedaan. Dus verschil is niet absurd groot tussen die twee situaties, denk ik.

Zoals we hierboven al aanhaalde, de uren van de accountants zijn de drijvers voor de jaarrekeningcontrolekosten. Langendijk (1995) schrijft: "Naar alle waarschijnlijkheid is het aantal gewerkte uren een functie van de grootte van de cliënt" (p. 737). De Big Four in tabel 12 laat zien dat twee BZ, twee PA en één AHU "het aantal uren zijn de drijvers" hebben genoemd. Een BZ verwoordt:

En als een accountant ook ziet dat een organisatie bezig is om die risico's zoveel mogelijk af te dekken en ook zo goed mogelijk in kaart te brengen. Dan heb je ook een basis om met je accountant te praten over de uren die ze daarin maken. Dus de uren zijn drijvers voor de kosten. En op het moment dat je het zelf niet goed voor elkaar hebt of niet goed in de smiezen hebt hoe en waar de risico's zitten, dan gaat een accountant ook meer uren maken en dus ook meer kosten.

Een PA geeft aan:

Het belangrijkste is de uren die je voor de controle nodig hebt. Dat is uiteindelijk ook het sommetje hoe je een begroting maakt. Ik denk dat dat een belangrijke factor is, hoeveel uur heb je nu voor een jaarrekeningcontrole nodig. En ik denk dat die uren de afgelopen tien jaar wel aardig gestegen zijn. En als je dan naar uren kijkt, waar komen die uren vandaan, dan zijn dat dingen als materialiteit en risico inschatting die eraan ten grondslag liggen. En dan denk ik uiteindelijk ook dat als je naar het ziekenhuis kijkt, dat de complexiteit aan die kant erg toegenomen is. En dat de risico's ook aardig toegenomen zijn. Vroeger had je een budget bij wijze van spreken en was het redelijk recht toe, recht aan. Maar door de invoering van de DBC's en de marktwerking die er is, waardoor risico en complexiteit zijn toegenomen, denk ik dat dat ook heel erg bepalend is voor hoeveel tijd een jaarrekening kost.

Een AHU zegt dat "in principe is alles wat een accountantskantoor doet een urenfabriek".

Uitwerking overige vragen per variabele

Jaarrekeningcontrolekosten

De jaarrekeningcontrolekosten zijn volgens vier BZ gestegen. Verder zijn er twee PA die een prijsdaling noemen vanwege concurrentie en aanbestedingen. Dit was echter wel 5 tot 10 jaar geleden. Eén PA noemt de extra stijging in 2012/2013 vanwege geen goedkeurende verklaringen en waiver trajecten met banken.

Grootte van het ziekenhuis

Balanstotaal

Op de vraag welke bijzonderheden de jaarrekeningcontrolekosten kunnen verhogen werden naast financieringsvraagstukken, ook investeringsvraagstukken en veranderende waarderingsgrondslagen genoemd (tabel 16). Impairment analyses werd door één PA als factor voor complexiteit genoemd: "Vroeger waren alle kapitaallasten in een budget, min of meer goudgerand.

En nu moet je uiteindelijk vanuit je eigen tarieven gaan terugverdienen en dat maakt dat die analyses wel een stukje moeilijker worden, dan dat ze voorgaande jaren waren”. Een AHU plaatste deze opmerking:

Over die 20 jaar zie je ook dat de kredietverlening op andere wijze is, misschien commercieel. Ik heb een beeld dat ze vroeger naar de obligatiemarkt gingen. Nou kijk, als je gewoon uit de markt obligaties haalt voor de financiering, dan is dat natuurlijk toch wel iets prettiger, dan als dat je naar de Rabobank moet. Die stelt weer andere eisen. Dat zal allemaal meespelen in die discrepantie, denk ik, als mogelijke determinant.

Tabel 16: onderwerpen balanstotaal overige vragen

Balanstotaal	Aantal geïnterviewden die het onderwerp geantwoord hebben op de overige vragen.			Aantal keren dat het onderwerp benoemd wordt in antwoord op de overige vragen.		
	BZ	PA	AHU	BZ	PA	AHU
<i>Benoemde onderwerpen overige vragen</i>						
Financieringsvraagstukken		1	1		1	1
Impairment analyses		1			1	
Investeringsvraagstukken		1			1	
Andere waarderingsgrondslagen			1			1

Omzet

Op de vraag welke ontwikkelingen er zichtbaar zijn in de groei van de jaarrekeningcontrolekosten, wordt omzetverantwoording het meest genoemd (tabel 17). Onderdelen van de omzetverantwoording die specifiek genoemd werden bij deze vraag zijn: contracten per zorgverzekeraar en afspraken nacalculatie, rechtmatigheidsonderzoeken/zelfonderzoeken en verschillende financieringsstromen. De veranderde wet- en regelgeving met de invoering van de prestatiebekostiging in 2012 en de vele andere wijzigingen (tabel 3) worden genoemd als oorzaak. Eén PA heeft het erover dat de registratie veel gevoeliger en tijdrovender is geworden. Op de vraag welke factoren de complexiteit bepalen in een ziekenhuis worden de volgende antwoorden gegeven: omzetverantwoording/DBC-systematiek, omzetplafonds, onderhanden werk en beheersbaarheid financieringsstromen/inkomstenstromen. Een BZ zegt daar het volgende over:

Het hele omzet verhaal is bij ons gewoon deksels ingewikkeld. Er kunnen toch wel dingen fout gaan met contracten, met deelcontracten, met aanneemsommen, met plafonds, noem maar op. Ik denk dat ze [de accountants] het wel onderschatten vaak. Het blijkt dat zij wat optimistischer zijn over de risico's binnen ziekenhuizen dan de feitelijkheid. En dat komt een beetje denk ik, omdat ze het niet helemaal weten. Ik dacht ook dat ik veel van ziekenhuizen wist. Dat houdt vanzelf op als je aan de andere kant zit. Gaat het zo? Het klinkt heel raar, maar het is wel zo ja.

Bij de vraag over het risicoprofiel wordt de druk van de landelijke media over zorgfraude en onzinnige declaraties genoemd. Al bovenstaande genoemde onderwerpen hebben een verhogende invloed gehad op de jaarrekeningcontrolekosten. De opmerking waarin de vraag wordt gesteld of de complexiteit en de omvang van de jaarrekening met subjectieve posten door het hoge schattingsgehalte nu het maatschappelijk belang dient, komt van een PA.

Tabel 17: onderwerpen omzet overige vragen

Omzet	Aantal geïnterviewden die het onderwerp geantwoord hebben op de overige vragen.			Aantal keren dat het onderwerp benoemd wordt in antwoord op de overige vragen.		
	BZ	PA	AHU	BZ	PA	AHU
<i>Benoemde onderwerpen overige vragen</i>						
Omzetverantwoording	6	4	1	11	5	1
Contracten zorgverzekeraars	3	3		3	3	
Inschattingen prognosemodel	2	1		2	1	
Rechtmatigheidsonderzoeken	3	2	1	5	4	2
Financieringsstromen	4	2		5	3	
Registratie gevoeligheid		1			1	
Omzetplafonds	2	1		2	1	
Zorgfraude/onzinnige declaraties	1			3		
Onderhanden werk	2	1		2	1	

Complexiteit van het ziekenhuis

Complexiteit is van invloed op de jaarrekeningcontrolekosten. Consolidatie wordt in de literatuur aangegeven (Firth, 1985; Simunic, 1980; Thornton & Moore, 1993) als een variabele die invloed heeft op de jaarrekeningcontrolekosten. Dit zien we ook terug in het kwantitatieve onderzoek, waarbij de consolidatie significant is. Balansposten met een hoge kans op materiële zwakheden in de interne controleposten verhogen de complexiteit van een onderneming (Vermeer et al., 2009). Firth (1985) en Vermeer et al. (2009) gebruiken de voorraden en de debiteuren. Beide zijn in het kwantitatieve onderzoek significant. Over voorraden wordt echter helemaal niets gezegd in de interviews. En debiteuren wordt slechts door één PA genoemd.

Als de complexiteit in specifiek verband gebracht wordt met consolidaties, dan zijn de antwoorden onder acht onderwerpen samen te vatten (tabel 18).

Tabel 18: onderwerpen geconsolideerd

Geconsolideerd	Aantal geïnterviewden die het onderwerp geantwoord hebben op de overige vragen.			Aantal keren dat het onderwerp benoemd wordt in antwoord op de overige vragen.		
	BZ	PA	AHU	BZ	PA	AHU
<i>Benoemde onderwerpen overige vragen</i>						
Deelnemingen/entiteiten	1	3	2	1	3	2
Aantal entiteiten met eigen jaarrekening voor consolidatie	1	3		1	3	
Verandering bedrijfsstructuur	1			1		
VVT entiteiten	1	1		1	1	
MSB	2			3		
Fusie	2	2	2	4	3	3
Juridische gelaagheid	1			1		

De verandering bedrijfsstructuur is de verandering van een stichting naar bv's. Een PA verteld:

Als je twaalf bv's hebt en je moet op twaalf niveaus aftekenen of heb je één stichting en hoef je maar één keer af te tekenen. Dat bepaalt ook zeker het niveau van de kosten. Het gaat vooral om het aftekenen.

Als VVT-entiteiten onderdeel zijn van de ziekenhuisorganisatie dan betekent dat er meerdere soorten processen lopen, wat de complexiteit verhoogt (ook genoemd bij de omzet). De komst van het MSB, die de maatschappen vertegenwoordigt richting ziekenhuis, wordt als een factor gezien die de complexiteit verhoogt. Specifiek wordt genoemd de accountant van het ziekenhuis versus de accountant van het MSB. Over fusie zijn de meningen verdeeld, waarbij twee BZ en één PA vinden dat een fusie éénmalig effect heeft op de jaarrekeningcontrolekosten en één PA en één AHU geven aan dat het over meerdere jaren gaat. Fusies geven een stevige onderhandelingspositie, er zijn al dure adviseurs bij betrokken, dus over meerwerk is vaak geen discussie (1 AHU). En uitstel van de jaarrekening door een fusie is benoemd door één BZ. Een AHU zegt het volgende over entiteiten:

Dat is één van de manieren om de complexiteit te meten, de hoeveelheid dochterondernemingen. Het is lastig om de data te vinden. Bij ziekenhuizen is het misschien nog wel te doen, maar zeker bij beursgenoteerde ondernemingen zoals bijv. Heineken, die noemen denk ik alleen de 100 grootste dochters. Maar ze hebben er daar een paar 1000. Die informatie is niet zo voorhanden en ook de complexiteit, wordt het allemaal door dezelfde accountant gecontroleerd, zijn er buitenlandse vestigingen, die dan door andere kantoren worden gecontroleerd. Al dat soort complexiteit is heel moeilijk.

Controle risico's voor de accountant

Het controle risico volgens Chan et al. (1993) en Langendijk (1995) heeft invloed op de strekking en omvang van de controle en daarmee dus op het aantal in te zetten uren. Beroepsaansprakelijkheid en imagoschade zijn de risico's voor de accountant. Continuïteitsissues en omzet gerelateerde zaken zijn risicogevoelig. Als het risico groter wordt, dan wordt de inzet en kwaliteit van de inzet zwaarder en zullen de uren en de tarieven van de accountant stijgen (Thornton & Moore, 1993). En non-profit organisaties hebben sneller aandacht van de media (Vermeer et al., 2009). In tabel 19 is te zien dat faillissement en continuïteit genoemd zijn in antwoorden.

Tabel 19: onderwerpen controle risico's voor de accountant

Controle risico voor de accountant	Aantal geïnterviewden die het onderwerp geantwoord hebben op de overige vragen.			Aantal keren dat het onderwerp benoemd wordt in antwoord op de overige vragen.		
	BZ	PA	AHU	BZ	PA	AHU
<i>Benoemde onderwerpen overige vragen</i>						
Faillissement	4	3	1	4	3	2
Continuïteit (going concern)	4	4	3	5	6	5

In het kwantitatieve onderzoek wordt de variabele de Zmijewski X-score meegenomen. Ahmed en Goyal (2005) past dit faillissementsmodel toe voor het berekenen van het risico op faillissement. Deze variabele is net aan significant (0,046) in één van de twee regressies. Dit komt overeen met wat het kwalitatieve onderzoek laat zien. Vier BZ en drie PA geven aan dat faillissementen van

ziekenhuizen niet het risico vergroten voor de andere ziekenhuizen. Er is echter wel één AHU die aangeeft dat faillissementen juist wel de risicofactor voor ziekenhuissector vergroten. Het controle risico ontstaat als er continuïteitsissues ontstaan in een individueel ziekenhuis. “Het zijn vaak nieuwbouwziekenhuizen waar dit risico zich voordoet “(PA). De gegarandeerde kapitaalvergoeding is afgeschaft in 2008 en toen is het eigen risico geworden voor de ziekenhuizen. Twee PA geven aan dat in geval van een continuïteitsissue bureau Vaktechniek van het accountantskantoor ingeschakeld moet worden, wat kostenverhogend is voor de jaarrekeningcontrolekosten.

Financiële conditie ziekenhuis

Factoren waarmee de financiële conditie gemeten kan worden zijn liquiditeit, solvabiliteit en resultaat boekjaar (Langendijk, 1995). In het kwantitatieve onderzoek zien we dat alleen liquiditeit significant is. Er is in het kwalitatieve onderzoek één BZ die het liquiditeitsvraagstuk benoemt en aangeeft dat dit vraagstuk binnen ziekenhuizen nadrukkelijker naar voren komt door het terugtrekken van banken en zorgverzekeraars op de cash-positie van ziekenhuizen. Het wordt echter door geen ander geïnterviewde benoemd. De solvabiliteit is niet significant in het kwantitatieve onderzoek, maar wordt in het kwalitatieve onderzoek wel vijf keer benoemd (2 BZ, 1 PA en 2 AHU) in relatie met de bankconvenantvereisten en het bepalen van de solide financiële positie. Als de bankconvenantvereisten niet gehaald worden, geeft dat meerwerk voor de accountants. Een BZ geeft aan: “Dat het maken van winst nodig is voor de versterking van de solvabiliteit en het kunnen dragen van innovatieve ontwikkelingen”. Het resultaat boekjaar speelt zowel in kwantitatief als in kwalitatief onderzoek geen rol.

Wet- en regelgeving

De wet- en regelgeving zijn in drie categorieën ingedeeld om het overzichtelijk te houden, zijnde: wet- en regelgeving ziekenhuissector, wet- en regelgeving accountantssector en de WNT.

Wet- en regelgeving ziekenhuissector

De wet- en regelgeving wijzigingen die het zorgstelsel heeft ondergaan staan in tabel 3. Een aantal van die wijzigingen komen in tabel 20 voor en een aantal van die wijzigingen worden genoemd bij andere.

Tabel 20: onderwerpen wet- en regelgeving ziekenhuissector

Wet- en regelgeving ziekenhuissector	Aantal geïnterviewden die het onderwerp geantwoord hebben op de overige vragen.			Aantal keren dat het onderwerp benoemd wordt in antwoord op de overige vragen.		
	BZ	PA	AHU	BZ	PA	AHU
<i>Benoemde onderwerpen overige vragen</i>						
Prestatiebekostiging	4	4	1	6	5	1
Transitie		1			2	
Wettelijk budget		1			1	
Wettelijk regelingen	3	1	1	6	1	1
Afschaffing kapitaal vergoeding		1			1	
Stelselwijziging groot onderhoud		1	1		1	1
Normonduidelijkheden Nza		1			1	
Bestuursverslag			1			2
Bijzonder verantwoordingen			1			1
<i>Geen wettelijke verplichting</i>						
Horizontaal toezicht	4	5	1	6	8	1

De prestatiebekostiging is de meest genoemde wet- en regelgeving factor die invloed heeft gehad op de ontwikkelingen in de groei van de jaarrekeningcontrolekosten. Hier worden opgesomd schadelast (contracten met zorgverzekeraars), omzetplafonds, onderhanden werk en rechtmatigheidsonderzoeken. Deze zijn ook bij onderwerpen omzet overige vragen opgesomd (tabel 17). Rondom de prestatiebekostiging waren een aantal stelselwijzingen (tabel 3), waarbij vooral de onduidelijkheid over hoe uit te voeren en hoe te controleren een grote rol speelden. Daarnaast viel het vergelijkingsmateriaal weg van de jaren ervoor en waren er geen ervaringscijfers naar de toekomst. Dit in combinatie met een hoog schattingsgehalte in de omzet en het feit dat de zorgverzekeraars met schadelastjaar werken en het ziekenhuis met boekjaar, zorgde ervoor dat de prestatiebekostiging grote invloed op de jaarrekeningcontrolekosten heeft gehad. Een PA geeft een toelichting hierop:

Dat is de overstap vanuit het nacalculatietijdperk naar prestatiebekostiging. Als je in de bijzondere verantwoording de nacalculatie controleerde in het nacalculatietijdperk, dan had je daar in je jaarrekeningcontrole ook voldoende aan. Dus die zat niet in de fee van de jaarrekeningcontrole, maar in de fee van bijzondere verantwoordingen. Die bijzondere verantwoording is vervallen en feitelijk moet je nu voor de jaarrekeningcontrole een veel gevoeliger opbrengst gaan controleren. Dat heeft enorm tijd- en kostenverhogend gewerkt voor de sector. En dat is enerzijds de registratie. En het tweede wat er bij kwam is dat er allemaal ingewikkelde contracten met zorgverzekeraars bij kwamen. Die twee elementen maakte de controle van de opbrengsten veel intensiever.

Een achterliggend mechanisme wordt goed beschreven door een PA:

Ik denk dat wij er altijd ons wel van bewust zijn geweest dat het belang van een ziekenhuis dat omvalt natuurlijk maatschappelijk heel veel doet. Het zit meer uiteindelijk in hoe de maatschappij er anders naar kijkt. Dat wat je je ziet zijn natuurlijk grote veranderingen. Vroeger hadden we 100 algemene ziekenhuizen waarvan iedereen zei, nou we hebben gewoon een algemeen ziekenhuis. Maar je ziet ook een beetje met het toenemen van de technologische mogelijkheden, dat het niet meer zo vanzelfsprekend is dat je 100 ziekenhuizen hebt, die alle 100 een volledig pakket aanbieden. Dus discussies over spreiding en concentratie van zorg en ook het feit dat een zorgverzekeraar een regisseursrol heeft in dat stelsel. Dat maakt natuurlijk wel heel veel uit. En ik heb ook zorgverzekeraars gecontroleerd en als we dan keken naar de controle op de waardering van de voorschotten bij wijze van spreken, ja dat gaat toch met name ook een beetje op basis van de kaart van Nederland. Waar zit welke zorgfunctie en zorgen we dat we vanuit onze zorgplicht als verzekeraar, zeg maar, de zorg geborgd hebben. En als je met die bril kijkt, dan zijn er best ziekenhuizen in Amsterdam die misschien niet helemaal nodig zijn. Dat zijn wel dingen waar je heel goed op moet letten. En dat is niet alleen in Amsterdam, maar dat heb je in andere regio's natuurlijk ook. Utrecht is hetzelfde. Het is een beetje de 45 minuten aanrijtijd, dat is een belangrijke voor de spoedeisende hulp, voor de rest is het ook een beetje te vraag wie biedt nu wat aan.

Een aantal stelselwijzingen in de ziekenhuissector uit tabel 3 worden niet genoemd in het kwalitatieve onderzoek, zoals invoering B-segment en sluittraject DBC. Waarschijnlijk wordt dit ook onder prestatiebekostiging geschaard. De invoering MBI noemt niemand, omdat er tot nu toe geen MBI-heffing heeft plaatsgevonden. Een BZ geeft zijn mening over de wet- en regelgeving in de ziekenhuissector:

In die 15 jaar had je denk ik 6 à 7 keer een echte stelselwijziging. Moet je eens vragen aan het bedrijfsleven hoe vaak daar een stelselwijziging wordt doorgevoerd, nooit. Het stelsel blijft 100 jaar bestaan. Onze stelsels in het bedrijfsleven die zijn er al een eeuwigheid. En wij in de

gezondheidszorg, in de ziekenhuiswereld, hebben gewoon ik denk 6 stelselwijzigingen doorgevoerd.

Raghunandan en Rama (2006) hebben aangetoond dat de jaarrekeningcontrolekosten hoger worden als de interne controle veel uitgebreider gecontroleerd moet worden door de accountants. Vermeer et al. (2009) laten zien dat het zijn van een non-profit organisatie een verhogende invloed heeft op de jaarrekeningcontrolekosten, omdat er veelal extra controles geëist worden door schuldeisers, sponsors en overheid, daar zij de financiële middelen voor het grootste gedeelte verstrekken. De invoering van de prestatiebekostiging is gepaard gegaan met een aantal transitiejaren. Goudriaan en Heida (2015) geven aan dat deze verstoringen van het evenwicht gepaard gaan met onzekerheid en vormen van uitstelgedrag. De nieuwe regelgeving vraagt om nieuwe vormen van toezichtstructuur. Dit neemt tijd in beslag en werkt kostenverhogend voor de jaarrekeningcontrolekosten. We zien transitie genoemd, wettelijk budget, afschaf kapitaalvergoeding, normonduidelijkheid van de NZa wat betrekking heeft op de DBC's en bijzondere verantwoordingen, zoals rechtmatigheidsonderzoeken (zelfcontroles) waar een aparte accountantsverklaring voor afgegeven moet worden. De wettelijke regelingen in de breedste zin van het woord zijn toegenomen en hebben ook effect op de hoogte van de jaarrekeningcontrolekosten. Denk aan fiscale wetgeving, arbeidsrecht, juridische wetgeving en de AVG (Algemene Verordening Gegevensbescherming).

Horizontaal toezicht is een duidelijke ontwikkeling, die zowel de BZ als de PA bezighoudt. Dit is nog geen wet- en regelgeving. Deze staat genoemd in paragraaf 1.5 en tabel 1, ontwikkelingen in ziekenhuizen. Het horizontaal toezicht is vanaf 2017 geïntroduceerd en is in volle ontwikkeling en dus aanwezig in vele hoofden. Een PA geeft aan dat het een goede ontwikkeling is dat er gekeken wordt naar vertrouwen, maar sluit niet uit dat het ook opgetuigd kan worden als extra controle. Een BZ heeft echter de wens dat het gaat leiden tot minder administratieve lasten. Hier volgt een treffende mening van een PA:

De meningen over horizontaal toezicht zijn verdeeld. Ik geloof niet dat we er nog van af komen. Dat hoeft ook niet, maar ik denk dat er nog wel een mogelijkheid is om het met elkaar goed te kijken ernaar. Als je zo'n zware verantwoording vraagt van de instellingen en assurance van de accountant vraagt op die verantwoording, is dat nou nodig? Of kunnen we daar ook niet een paar tandjes minder in? Want je geeft al een jaarrekeningcontrole af met zekerheid. En dat is blijkbaar niet voldoende voor de verzekeraar. En zo wordt het steeds duurder. En dat is niet de accountant die dat veroorzaakt en ook niet eens wil. Als het niet nodig is, moet je ook niet willen en dan moet het ook niet hoeven. Primair doe je het voor de maatschappij en niet om de zorgverzekeraar kostenbesparingen te bezorgen. Zorg is per definitie maatschappelijk geld.

Wet- en regelgeving accountantssector

Van het overzicht wet- en regelgeving accountantskantoren (tabel 4) is het strengere toezicht van de AFM de meest spraakmakende met serieuze gevolgen voor de hoogte van de jaarrekeningcontrolekosten. Daarnaast de invoering van de WNT, maar deze wordt hierna apart beschreven. De overige wet- en regelgeving uit tabel 4 is niet benoemd in de interviews.

Eén BZ geeft aan bij de vraag welke determinant van invloed is op de jaarrekeningkosten, dat de accountants veel meer bewijzen moeten opleveren. Twee AHU geven aan dat de kwaliteitsagenda op het accountantsberoep en het toezicht daarop een verzwarende factor is op hoogte van de jaarrekeningkosten. De antwoorden op de overige vragen zijn verwerkt in tabel 21.

Tabel 21: onderwerpen wet- en regelgeving accountantssector

Wet- en regelgeving accountantssector	Aantal geïnterviewden die het onderwerp geantwoord hebben op de overige vragen.			Aantal keren dat het onderwerp benoemd wordt in antwoord op de overige vragen.		
	BZ	PA	AHU	BZ	PA	AHU
<i>Benoemde onderwerpen overige vragen</i>						
Wet- en regelgeving accountantssector	5	3	4	13	6	10
AFM toezicht	4	5	2	5	13	3
Door AFM veel meer vastleggen in dossier	4	5	2	9	16	3
Argument AFM wordt gebruikt om extra uren te rechtvaardigen	2	4	3	2	4	5
Door AFM bewustwording van de regels die er altijd waren		2	1		2	2
Door AFM absoluut kwaliteit sterk toegenomen	1	3		1	4	
OOB		4	1		4	2
Alle klanten dezelfde kwaliteitseisen	3	5	3	4	6	4
Gegevens gerichte controles dominant		1			1	

Onder de wet- en regelgeving accountantssector worden hele verschillende antwoorden gegeven, maar allemaal met de strekking dat de wet- en regelgeving is veranderd. De opsomming bestaat uit stelselwijzigingen, WTA, bestuursverslagen controle is toegenomen, audit teams zijn groter geworden, COS-standaarden zwaarder, meer aandacht vanuit het NBA en de AFM en controle interne beheersing ziekenhuizen is toegenomen. De accountants zijn op zoek naar meer zekerheid, er zijn minder grote betrouwbaarheidsmarges bij de accountants en bij spanning volgt er meer (on)gevraagde inzet van de accountants volgens een aantal BZ. Als een conclusie getrokken wordt, dan moet het ook allemaal gedocumenteerd worden (PA). Een citaat van een PA geeft heel duidelijk aan in hoeverre de wijziging in kwaliteitscontroles heeft plaatsgevonden:

Dus als ik een debiteuren ouderdomslijst heb, als voorbeeld, dan werd in het verleden daar gezegd, de lijst komt uit het systeem en dat gaat goed en nu moet je eigenlijk toch gaan testen of wat er op die lijst komt, dan weer betrouwbaar is. Dat betekent dat je dan toch wel weer een aantal extra checks moet gaan doen of inderdaad facturen wel in het juiste een bakje staan. Het zijn geen gekke dingen dat je moet doen, maar het zijn wel dingen die allemaal in kleine deeltjes bij mekaar veel tijd kosten.

Een AHU doet de volgende constatering:

Komt de nieuwe regelgeving waar de accountants naar moeten kijken of de klant eraan voldoet, et cetera. Ja, dan is dat gewoon fee verhogend. Dus ik denk zeker dat het in de zorg ook gewoon afgelopen jaren inderdaad een belangrijke determinant is geweest. En ik weet even niet waarom, maar in onderzoeken is dat ook weer lastig af te pellen natuurlijk. De nieuwe hoeveelheid regelgeving, om dat kwantitatief te onderzoeken, is heel lastig. Dus dat is misschien de reden dat die vaak buiten beschouwing wordt gelaten. Dit zal één van de redenen zijn waarom de jaarrekeningcontrolekosten harder stijgen dan de omzet en balans van een ziekenhuis.

Het AFM-toezicht wordt vaak genoemd. De focus van de AFM op het toezicht is de oorzaak dat er meer uren in rekening zijn gebracht door de accountants. De toon aan de top in accountantskantoren is aan het veranderen. De partners kijken veel meer mee in de dossiers en er

vinden reviews plaats intern, nadat het controleteam de controle van een organisatie heeft afgerond. Dat zorgt weken na de controle weer voor extra werk voor zowel het controleteam als voor de financials van het gecontroleerde ziekenhuis. En de consultaties van het controleteam bij hun bureau Vaktechniek is toegenomen. Daarnaast is de volledigheid van het dossier toegenomen. Er moet veel meer vastgelegd worden. De steekproeven zijn niet alleen toegenomen, maar worden ook veel strenger uitgevraagd, waarbij iedere detailstap uitvoerig gedocumenteerd moet worden. En de controle van deze steekproeven moet ook volledig vastgelegd worden. Dit neemt allemaal meer tijd en meer uren in beslag door meer en duurdere accountants die doorberekend worden aan de te controleren organisaties. Dit beamen 4 PA. De AFM heeft er absoluut voor gezorgd dat de kwaliteit is toegenomen en voor een bewustwording van de regels die er altijd al waren.

Opmerkelijke uitspraken zijn:

- “de AFM interpreteert per definitie naar de letter, niet naar de geest”;
- “dat er maatschappelijke discussies (rechtszaken) zijn over de manier van toezichthouden door AFM”;
- “dat de accountants zelf de zwaarte van de controle beslissen, niet de AFM”;
- “door de psychologische druk van de AFM wordt de ziekenhuissector niet op orde bevonden op gebied van dossieraanlevering bij de jaarrekeningcontrole”.

Een BZ zegt er het volgende over:

Ik zeg altijd het zijn een beetje de Amerikaanse praktijken. Als ik ook met onze accountant zit, zijn ze eigenlijk nu 80 tot 90 procent bezig om hun dossier te bouwen, dan dat ze eigenlijk aan het controleren zijn. En dat slaat eigenlijk wel een beetje door.

Een AHU denkt het volgende over het argument AFM:

Ik denk, dat is dan vanuit mijn persoonlijke perspectief, dat dit argument een beetje wordt misbruikt. Wanneer je de uren zou kwantificeren en afpellen, gaan er zeker extra uren bij de dossiers door de focus van de AFM. Maar ik denk dat dat datzelfde argument ook wordt gebruikt om alle extra uren te rechtvaardigen die er zeker bij ziekenhuizen zijn, omdat ze zich veel meer met die interne beheersing vanuit de wet- en regelgeving moesten bemoeien. En wat misschien ook nog wel een factor kan zijn, is dat er bij ziekenhuizen een veel grotere aandacht is gekomen of een soort inhaalslag is gekomen om die interne beheersing zodanig te beoordelen, dat dit een basis is voor die verklaring. En dat speelt denk ik wel in de hele non-profit. Bij gemeentes is er nu ook veel aandacht voor. De interne beheersing van die organisaties is historisch gezien minder sterk dan bij profit instellingen. En accountants hebben dat wel altijd op dezelfde manier behandeld. Ze hebben altijd gedacht van het is niet zo goed, dat benoemen we even, maar we gaan er verder niet te veel aandacht aan geven, we gaan gewoon de jaarrekening controleren. En als de bron niet objectiverbaar vast te stellen is, dan laten we het lopen. En daar zie je natuurlijk nu een grotere aandacht. En dat betekent meer uren, omdat er meer controle op zal gaan zitten. Er zijn twee componenten. De ene AFM component is het dossier veel meer vastleggen. Duidelijk zichtbaar maken dat je dit werk gedaan hebt. En de tweede aanvullende component, maar dat is misschien ook een maatschappelijk gedreven component, is de interne beheersing.

De ziekenhuizen vallen niet onder de OOB, maar worden wel door OOB-vergunninghoudende accountantskantoren gecontroleerd. De accountantskantoren hanteren voor alle klanten dezelfde hoge kwaliteitseisen. Dit is unaniem beantwoord door de PA. Een citaat van een PA maakt het duidelijk:

Een verklaring is een verklaring. Je kunt niet zeggen u krijgt een verklaring met een beetje minder zekerheid. Dat kan dus niet. Dus als dat de lat is die voor het accountantskantoor geldt, dan is de verklaring de verklaring en moet iedereen daar hetzelfde vertrouwen uit kunnen wekken. Alleen je hebt wel kleinere kantoren die geen OOB vergunning hebben en een controle kunnen doen met een wat lichtere lat. Wat ook wel een risico kan gaan zijn.

Hier volgen nog een paar algemene uitspraken die rond de wet- en regelgeving zijn gegeven door de geïnterviewden:

- “De flow van de maatschappij zorgt voor meer kwaliteitscontroles bij ziekenhuizen, het vertrouwen op de blauwe ogen is voorbij”;
- “Zowel de zorg als de financiële diensten zijn zwaar gereguleerd, met veel compliance vraagstukken en specifieke wet- en regelgeving”.

Bij gegevens gerichte controle is er één PA die dit benoemd heeft. Het citaat geeft de essentie weer van hoe de controles nu gaan:

Er wordt gekeken van hebben wij, en dan doe ik het echt heel erg op hoofdlijnen, een goede risico-analyse gemaakt. Zijn op basis van die risico-analyse bij de significante risico's die benoemd zijn, voldoende werkzaamheden gedaan. In het verleden deden we nog weleens een controle reliance. Dat is een organisatie gerichte controle waarbij we zeiden dat we konden steunen op het werk van de organisatie. Maar dat haalde bijna nooit de eindstreep in een praktisch review. Toen hebben we gezegd dat we toch meer gegevensgerichte werk dominant moeten laten zijn. Dus gewoon op basis van documenten de controle uitvoeren en steekproeven. We zijn een beetje teruggeworpen in de tijd, omdat we daarvoor wel steunde op de interne beheersmaatregelen. En dan wordt er vooral gelet op is dat werk, dus het uitvoeren van die werkzaamheden, is dat nou COS-compliant. En dat COS-compliant, daar hebben we de afgelopen jaren heel veel energie in moeten steken om dat aantoonbaar COS-compliant te maken. Ik weet niet of je daar een beetje in thuis bent. Maar we hebben controle en overige standaarden (COS). Dat is ons handboek van het NBA. En daar staat in hoe je een controle moet uitvoeren. En wij hadden vaak, voordat we op die manier getoetst werden, allerlei werkprogramma's waar precies in stond wat we moesten doen. En daarmee dekten we dan het risico af. De vraag klopt dat nou met de controle en overige standaarden wat je daar aan werkzaamheden hebt genoemd en wat is dan het risico wat je hebt gezien. En dat bleek in de praktijk vaak, dat we niet alle COS-regels hadden afgewerkt en dat we er een aantal misten. En dan konden we niet uitleggen waarom we er een aantal misten. En dan had je al heel gauw een non-compliance te pakken als dat over de significante risico's in de jaarrekening ging. Dus dat COS-compliance auditen was voor ons de crux waar het in de praktijk vaak fout ging. En nu merken we steeds meer dat we het in de vingers krijgen, dat we die audit COS-compliance uitvoeren. En waar we dan nog vaak tegen aan lopen is dat je in het dossier losse eindjes ziet. Ik zit even te denken of ik daar een voorbeeld van kan geven. Een significant risico wat wij verplicht zijn om significant te noemen is management override of internal controls. Dat is dat het management ingrijpt in de interne beheersmaatregelen om het resultaat positiever of negatiever te laten lijken dan het is. Dit als voorbeeld. Het kunnen nog meer dingen zijn, zoals activa bewust te laag of te hoog waarderen om je vermogenspositie aan te passen, het gaat om het ingrijpen van het management. En wat wij dan onder anderen moeten doen in dit kader is kijken naar opvallende memoriaalboekingen. Dan moet je documenteren waarom je die memoriaalboekingen opvallend vindt, op basis van welke criteria je tot die keuze bent gekomen. En dan moet je vervolgens documenteren van die memoriaalboekingen die je geselecteerd hebt, als die toch uiteindelijk goed blijken te zijn, dat daar niet de hand van het management in heeft gezeten om de cijfers te beïnvloeden. Soms hebben we dan opgeschreven en dan blijkt dat niet in overeenstemming met andere onderdelen van het dossier of daar wordt wat verwezen. Dan

zeg je van goh, dit gaat om een afboeking of een voorziening, maar die hebben we al gezien bij de voorzieningen. Dus dan leggen we er hier niets meer over vast. En dan gaat de reviewer bij de voorziening kijken en denkt waar staat dat dan. Nou, dan zit je met elkaar een uur in een ruimte en dan ben je aan het zoeken en kun je het uiteindelijk niet vinden waar het precies staat. Dan heb je je dossier gewoon niet op orde. Dan heb je het idee dat je het wel gezien hebt of gecontroleerd hebt of besproken hebt, maar dan blijkt dat niet voldoende uit het dossier. Dus dan zijn de vastleggingen kwalitatief nog steeds onder de maat.

Een PA geeft de volgende toelichting op de veranderde kwaliteitscontroles:

De interne procedures zijn sowieso aangescherpt, wat zijn nu de eisen die we aan onze interne documentatie stellen, wat moeten we vastleggen. Dus daar zit veel werk in. En daarnaast hebben we interne procedures, die grof gezegd op drie manieren kunnen worden toegepast op dossierniveau. Ieder audit partner van ons accountantskantoor heeft twee controleklanten die aan de voorkant worden aangewezen als een grote of een hoge risico opdracht, waarbij een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar meekijkt, met interne balanscontrole, die ook clearance moet afgeven voor de verklaring. Dat is één traject. Een ander traject is dat sommige partners één keer in de 2 à 3 jaar onder een zogenaamd hot review regime vallen. Dat wil zeggen dat er 5 dossiers worden aangewezen, waarbij een eventuele review kan plaatsvinden, waar dan ook iemand gedurende het proces meekijkt. Waarbij er dan volgens mij twee worden gekozen. En we hebben dan nog een procedure dat 1 keer in de 2 à 3 jaar achteraf dossiers getrokken worden. Dus we hebben de opdracht afgerond en dan wordt er achteraf door middel van zogenaamde cold review ook nog een vergelijkbaar proces doorgelopen om te kijken of het dossier goed genoeg is en wat we er nog van kunnen leren. Dat wordt teruggekoppeld naar de teams en dan gaan we ook allerlei oorzaak analyses, root cause analyses op loslaten om te kijken wat de lessons learned zijn voor het hele team.

WNT

De WNT heeft voor vier BZ, vijf PA en twee AHU een hoog irritatiegehalte. Het neemt onnodig veel tijd in beslag, waarbij het om hele pietluttige bedragen kan gaan, de zo bekende gevulde koeken affaire. Het feit dat bij de WNT de materialiteit nul is (3 BZ, 1 PA), maakt de wet complex in uitvoering, wat weer een verhogend effect op de jaarrekeningcontrolekosten heeft. Het kan zijn dat zelfs een jurist en een fiscalist nodig zijn voor een juiste uitvoering van deze wet. Opvallende uitspraak is: “ dat het moeilijk is om goede mensen in de RvB te krijgen door de WNT-norm” (PA). Nog een frappant citaat van een PA:

Maar wat ik daar belangrijker vind, is dat ik het jammer vind dat die wet soms ook wat afleidt van waar het echt over moet gaan. Er zijn soms teveel vergaderingen waar het dan voor de helft over de WNT gaat en dat zou toch niet de bedoeling moeten zijn.

Big Four

De literatuur geeft aan dat als de accountant tot de grootste 4 accountantskantoren behoort, dit een prijsverhogende invloed heeft op de jaarrekeningcontrolekosten (Ahmed & Goyal, 2005; Hay et al., 2008; Palmrose, 1986). Dit is niet alleen omdat ze mondiaal opereren in de markt, maar ook omdat ze OOB-vergunninghoudend zijn. Dit geldt ook voor BDO. In tabel 22 worden de onderwerpen weergegeven die benoemd zijn in het kwalitatieve onderzoek.

Tabel 22: onderwerpen Big Four en BDO

Big Four en BDO	Aantal geïnterviewden die het onderwerp geantwoord hebben op de overige vragen.			Aantal keren dat het onderwerp benoemd wordt in antwoord op de overige vragen.		
	BZ	PA	AHU	BZ	PA	AHU
<i>Benoemde onderwerpen overige vragen</i>						
Markteffecten	1	3	3	1	5	6
Imago accountants	3	1	2	5	1	4
Financiële effecten	2	5	2	2	9	5
Internal control ziekenhuizen		1	1		2	1
IT controls		3			4	
Keuze accountant	5	1	2	49	5	4
Toekomst	1	1	3	1	1	4

De markteffecten gelden zowel voor ziekenhuizen als voor accountantskantoren. Opmerkingen hierbij zijn dat ziekenhuizen hun marktaandeel kunnen uitbreiden en ziekenhuizen kunnen de regie pakken in het complexe speelveld van de zorg. De accountantskantoren zitten niet op extra uren te wachten in verband met de arbeidsmarktkrapte. De vraag is hoe graag een Big Four een ziekenhuis wil hebben, daar de interne beheersing van een ziekenhuis niet altijd solide genoeg is vandaag de dag (AHU). Een PA daarentegen legt uit dat ziekenhuizen weinig keus hebben:

En ik denk dus voor partijen die nieuw zijn in de sector, dat die bijna niet binnenkomen, omdat toezichthouders het niet aandurven om risico te nemen met een partij zaken te doen die eigenlijk de sector niet kent. Omdat het daarvoor te complex is en omdat ze daar ook te weinig toegevoegde waarde van verwachten.

BZ en AHU hebben antwoorden betreffende imago-effecten voor accountants gegeven bij de vragen welke factoren de complexiteit en/of risicoprofiel bepalen, waaronder de maatschappelijke druk en dat de accountants onder een vergrootglas liggen en keihard afgerekend worden in de media wanneer het fout gaat. Het vertrouwen in het ziekenhuis wordt betaald door de naam van de accountant. Een BZ vindt er het volgende van:

Wij zijn niet weerbaar genoeg. Als er zo'n schandaal is, is het heel gemakkelijk om te zeggen en waar was de accountant. En ik heb ook wel vaak bij de NBA gezegd van laten we nou eens een keer mondiger zijn om te zeggen dit was onze scope en waar het is gebeurd niet. Weet je, dat durven we niet. Nee, we kruipen dan weg in ons schulpje en mea culpa, mea culpa. Dus je bent dan ook heel gemakkelijk het slachtoffer om de klap te krijgen en iemand moet klappen krijgen in zulke processen. En dat is dan de accountant, die komt vaak met de kop in de krant met waar was de accountant? Het Slotervaart gaat failliet, de accountant (of zorgverzekeraar) heeft het gedaan, terwijl de boef Loek Winter lachend op de Bahama's zit met zijn centen.

“De risico's in een ziekenhuis worden onderschat, omdat accountants het niet helemaal weten hoe het in een ziekenhuis daadwerkelijk gaat, ze denken het te weten” (PA). Financieel zijn er geen uitschieters in de antwoorden. PA heeft het met name over toegenomen urencomponent, tarieven onder druk door overhead (automatisering audit tools) en arbeidsmarktkrapte, ziekenhuis mag geen geld kosten en de verhouding tussen audit en niet audit diensten speelt een rol. Bij de vraag welke overwegingen zijn er geweest bij het kiezen van een accountant, kwam een opsomming van vooral de BZ. Een goede partner staat nummer één (5). Dan met 3 stemmen zijn kwaliteit van het accounting team en sector kennis belangrijk. En dan volgt een heel rijtje met 2 stemmen. De meest

opvallende zijn: nieuwsgierigheid accountant naar de organisatie, partner moet lid van Coziek zijn, kosten, wat verwacht je van elkaar en anderen dan de Big Four zijn te klein om een groot ziekenhuis te kunnen auditen. En slechts met 1 stem werd genoemd: partner moet volwaardig sparringpartner zijn voor RvT, RvB, financieel manager en kennis van ICT. Het gaat te ver om ze allemaal te noemen. Voor de toekomst is het niet echt duidelijk aan te geven welke kant de jaarrekeningcontrole op moet gaan: overheidsaccountants, rekenkamer, marktmeesters, een ZBO of intermediair. Er is weinig kans dat dit gaat gebeuren. De accountants moeten met minder hiërarchie gaan werken, partners moeten hands on in de processen. Het zal gezamenlijk zoeken worden naar hoe je op de interne processen kan steunen. Het dilemma waar een organisatie mee te maken heeft is verwoord door een BZ, “je wil de accountant aan de ene kant kort houden, maar de accountant is aan de andere kant je adviseur en je geweten”. En BZ heeft een volgende oplossing:

Wij hebben nu met drie ziekenhuizen dezelfde accountant gekozen. We hebben een aanbestedingstraject gedaan met drie ziekenhuizen en een gehandicapteninstelling, pitch gedaan, en we hebben nu alle vier dezelfde accountant gekozen en de goedkoopste, met als doel om die controles een stuk efficiënter te doen. Als je veel samenwerkt, heb je ook veel samenwerkingsverbanden en heb je ook veel te controleren. Ik heb daar toch een paar leuke oplossingen voor gevonden. De strategie van een ziekenhuis is toch de regionale samenwerking, dus veel in de regio doen. Een andere ontwikkeling is het shared service centra, laboratoria, personeelsafdelingen, apotheken, noem het allemaal maar op. En dat vraagt ook om een andere relatie met de accountant. En veel meer in een regio dezelfde accountant kiezen, zodat al die verbanden goed kunnen worden gecontroleerd.

Internal control

In tabel 23 staan de onderwerpen die uit de overige vragen zijn gekomen. Tabel 15 geeft de onderwerpen weer voor internal control die op de vraag, welke determinanten zijn van invloed op de jaarrekeningcontrolekosten, zijn beantwoord. Chan et al. (1993) en Felix et al. (2001) geven in hun onderzoek aan dat de mate waarmee de interne controle wordt uitgevoerd, invloed heeft op de jaarrekeningcontrolekosten. Zij benoemen kwaliteit van de interne controle, beschikbaarheid van de controleurs tijdens jaarafsluiting, de mate van coördinatie tussen interne controleurs en de externe accountants en in hoeverre de accountants besluiten de controle risico's uit te besteden aan de interne controle (Felix et al., 2001). In tabel 23 staan de onderwerpen over internal control. Deze gaan veel verder dan de in de literatuur benoemde invloeden.

Tabel 23: onderwerpen internal control overige vragen

Internal Control	Aantal geïnterviewden die het onderwerp geantwoord hebben op de overige vragen.			Aantal keren dat het onderwerp benoemd wordt in antwoord op de overige vragen.		
	BZ	PA	AHU	BZ	PA	AHU
<i>Benoemde onderwerpen overige vragen</i>						
Interne beheersing	6	3	4	13	5	9
Kwaliteit bedrijfsvoering ziekenhuizen	4	3	1	5	3	1
Kwaliteit financials in ziekenhuizen	3	4	1	3	7	1
RvB/RvT		3	2		5	3

Over interne beheersing zijn aardig wat opmerkingen geplaatst. Er wordt niet of nauwelijks door ziekenhuizen in geïnvesteerd (uitzonderingen daargelaten) en het is niet goed georganiseerd binnen ziekenhuizen. Er vindt wel een inhaalslag plaats. De interne audit rol is ook niet doorgegroeid, veelal bestaat de interne audit uit operationele audits. Wel willen de ziekenhuizen zo veel mogelijk zelf doen en geloven ze in het nemen van de eigen regie, om zo de jaarrekeningcontrolekosten te laten dalen. Echter wordt er ziekenhuisbreed nog traag ingegrepen in de kwaliteit van de bedrijfsvoering. Toch is de kwaliteit van de bedrijfsvoering de laatste jaren wel verbeterd, wat een mitigerende werking heeft op de hoogte van de jaarrekeningcontrolekosten. Een BZ plaatste de volgende opmerking over internal control:

Maar ik zeg altijd als internal control wat vindt, hebben we nog even tijd om een plan van aanpak te bedenken. Dan ligt het balletje in onze tuin en dan kunnen wij een richting kiezen. Als de accountant wat vindt en niks ten nadele daarvan, maar moet er al een oordeel komen. Dus dan ben je wellicht te laat en alleen daarom al loont het om je oren en ogen iets eerder in het proces te hebben. En internal control is 24 uur, 7 dagen per week met één klant bezig. Dus onze kennis van de organisatie is hierdoor immens.

Wat geregeld naar voren komt in de interviews is de kwaliteit van de financials in de ziekenhuizen, van financieel manager tot aan de financiële medewerkers. Voornamelijk de PA (3) vinden deze niet altijd van voldoende kwaliteit binnen de ziekenhuizen. En dit heeft volgens deze PA een directe grote invloed op de hoogte van jaarrekeningcontrolekosten. “Het is niet alleen de kwaliteit (juistheid) van de informatie-aanlevering aan de accountants, maar vooral ook de tijdigheid en volledigheid”. In de rubriek RvT/RvB kwamen de volgende uitspraken naar voren: “er is verzwaring van de RvT in ziekenhuizen nodig, de RvB ziekenhuis is te druk met arbeidsmarktproblemen en de RvB ziekenhuis voelt druk op de uitgaven, waardoor echt minder geld te besteden is”. Dit is ook een reden waarom er geen aandacht is voor de doorgroei van de financiële functie. Een PA geeft aan:

Het is in het bijzonder een RvT en de RvB die niet vaak heel erg kritisch zijn op de accountantskosten. Bij een foute jaarrekening, wat de accountant niet gezien heeft, zijn de RvT en RvB ook altijd medeverantwoordelijk. De RvT en RvB moeten hun rol meer pakken naar aanleiding van de managementletter en het accountantsverslag.

Een AHU geeft het volgende weer:

Er zal een verzwaring van de Raad van Toezicht moeten komen. Want ik denk sowieso dat die raad van audit committees extra aandacht zullen krijgen. De RvT is volgens mij nu nog lichter ingericht dan een vergelijkbare audit committees/Raad van Toezicht construct bij een profit organisatie.

Er volgt een citaat van een andere AHU vanuit een heel ander perspectief:

Ik geef weleens les aan audit committees en dan gaat de vlag uit als de accountantskosten omlaag gaan. En dan zeg ik dat hij gewoon helemaal verkeerd in de wedstrijd zit. Ja, zegt die dan, dat vinden wij helemaal geweldig dat we de accountantskosten omlaag hebben gepraat. Dan zeg ik dat het betekent dat jij meer risico loopt. Hij zegt: wat bedoel je. Ik zeg: in wezen werkt die voor jou. Want als jij in de audit committee zit, dat zegt het al AUDIT committee, ben jij een onderdeel van de Raad van Commissarissen en jij moet er dan juist op letten dat die accountant gewoon ongelooflijk goed z'n werk doet. En als die dat niet doet, dan is er wanbeleid, is er een boekhoudschandaal, is er een probleem. En dan komt dat ook bij jou, niet bij de Raad van Commissarissen, maar bij jou, de audit committee. Ben jij ook nog toevallig de

financieel expert, ik weet dat je RA bent, dus dan ben jij de kop van Jut. En dat voor een beetje kosten. En dan gaat hij stil in het hok. Want als die accountant per jaar een miljoen extra in rekening had gebracht, dan was alles veel beter geaudit, dan was dat misschien niet gebeurd en had jij geen probleem gehad. Dan had jij een leuke baan gehad, maar nu zit je de komende 10 jaar met juristen om de tafel. Dus ja, ik heb daar zo mijn gedachte over.

ICT automatiseren van processen

Drie BZ, één PA en twee AHU noemen het automatiseren van processen, waarbij ze aangeven dat de data-analyse van grote invloed gaat zijn op de accountantscontroles. Er wordt nu al met data extracten uit het grootboek gewerkt in plaats van steekproeven. “Bij inzet van big data en artificial intelligence geldt dat ook hier de processen goed ingericht moet zijn en beheerd moeten worden. Het is geen wenkend perspectief dat de kosten omlaag zullen gaan” (BZ). En een ander citaat van een PA geeft aan dat de kosten verschuiven:

Maar we zien eigenlijk dat het een bestuiving is van klassieke accountants naar IT auditors. En dat dit voor de totale kosten niet zo'n grote invloed heeft. Dus je kan wel meer op systemen gaan steunen. Wij vinden dat ook belangrijk dat ziekenhuizen dit doen, want als je het niet doet, dan kun je wel zeggen dat die accountant aan de achterkant de jaarrekening wel kan dichttimmeren en uiteindelijk zeggen dat daar een goedkeurende verklaring bij kan. Nu kan het nog steeds, maar in de toekomst zal het moeilijk worden als je buiten de systemen controleert. Maar je moet als ziekenhuis niet willen dat je alleen maar achteraf te horen krijgt dat het goed is. Je moet gedurende het jaar weten dat het goed is en dan moet je gewoon kunnen steunen op IT. Maar ik heb niet het idee dat het een zwaar kostenverlagend effect heeft gehad en ook niet zal krijgen.

Dit komt overéén met wat Han et al. (2016) in hun onderzoek concluderen, in eerste instantie zullen de jaarrekeningcontrolekosten stijgen bij implementaties van ICT-trajecten. Ook over de besparing bij invoering Robotica (het automatiseren van repetitieve taken) is BZ niet optimistisch over besparingen. Er zullen minder uitvoeringskosten zijn, maar meer beheerskosten. “De komst van alle bovenstaande ontwikkelingen zal zeker nog een paar jaar duren, voordat het echt tot een reductie gaat leiden. Maar het gaat er zeker aankomen”. De kwaliteit van de IT en de organisatie van de IT worden ook genoemd. Op de vraag welke bijzonderheden kunnen leiden tot verhogen van de jaarrekeningcontrolekosten, wordt EPD genoemd door drie BZ en vier PA. ERP wordt door vier PA genoemd. Het kunnen éénmalige kosten zijn, die beïnvloed worden door de kwaliteit van de conversies. Het kunnen ook meerjarige kosten zijn door de nasleep van uitval, afval en kwaliteit van registratie bij EPD. Een PA legt zijn vinger op de zere plek:

Er zijn veel ziekenhuizen die nu met de implementatie bezig zijn, maar we zitten nog niet in de fase dat we op die pakketten kunnen steunen. Die pakketten worden primair niet echt gemaakt voor de accountantscontrole of internal control, maar dat zou wel iets meer aandacht kunnen krijgen.

Jaarlijkse inflatie

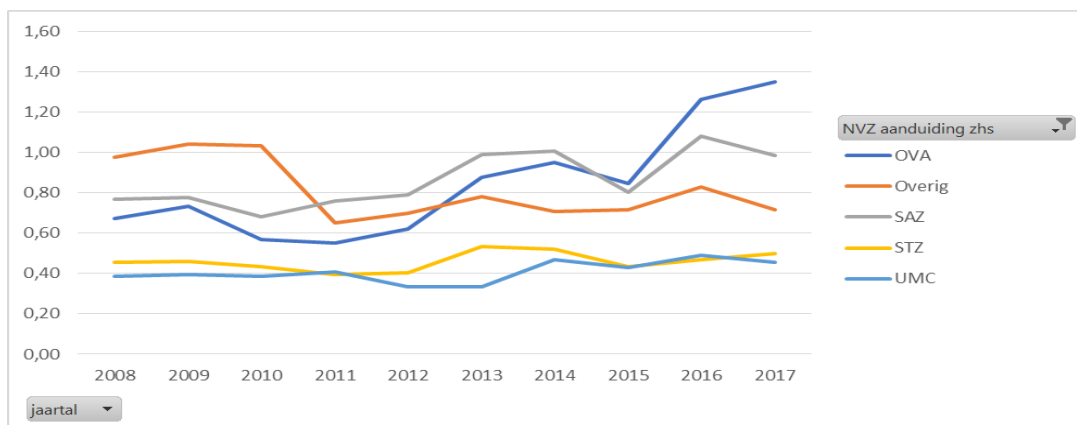
Twee PA en één AHU geven aan dat de tarieven stijgen door de jaarlijkse indexering van 1 tot 2 %. De CPI laat dit zien (tabel 7). Jaartal in het kwantitatieve onderzoek is significant met de hoogste bèta na omzet en balanstotaal. Hieronder volgt een citaat van een PA op de vraag of er ook iets in de tarieven is gebeurd, naast de stijging van de ureninzet van de accountants:

Ik heb het gevoel van niet. Volgens mij zit dat echt in de urencomponent. Ik zie geen belangrijke stijgingen in tarieven. Natuurlijk wel indexering, maar het is niet dat door de krapte in de markt dat de tarieven verhoogd zijn. Je zou wel kunnen zeggen, dat misschien door de schaarste in de markt de accountantskantoren minder accepteren dat er veel uren afgeboekt worden, niet gedeclareerd worden. Dus wat ik bedoel te zeggen, is dat de schaarste in de wereld van de accountants betekent dat wij veel meer werk kunnen winnen, dan dat we überhaupt kunnen uitvoeren. Daar moeten we selectief in zijn. Dat we selectief moeten zijn, zorgt er ook voor dat als je dan een keer een nieuwe klant wilt verwelkomen, dat dan het budget goed moet zijn. Vroeger zei je nog wel eens, dit is zo'n mooie klant, die doen we voor 80% van de prijs i.p.v. 100%. Dat kan tegenwoordig eigenlijk niet meer.

Dus het is niet zozeer de inflatie, als wel het bovenstaande feit dat ervoor zorgt dat de tarieven invloed hebben op de jaarrekeningcontrolekosten.

Categorie ziekenhuis

Hier hebben vier BZ, één PA en één AHU op gereageerd. Er is een minimaal aantal uren nodig voor de jaarrekeningcontrole door accountants. Dus een kleiner ziekenhuis heeft relatief hogere kosten. Als we de gemiddelde jaarrekeningcontrolekosten per categorie per € 1.000, - omzet laten zien (figuur 6), dan komt het UMC het laagste uit. Bills et al. (2015) geven aan dat homogeniteit in de specifieke karakteristieken van een categorie kunnen zorgen voor schaalvoordelen.



Figuur 6: gemiddelde jaarrekeningcontrolekosten per categorie ziekenhuis per €1.000, -

Een PA geeft een toelichting:

Een academisch ziekenhuis is per definitie een combinatie van zorg, onderwijs en onderzoek. Het is altijd de vraag hoe druk je de kosten uit, maar dat zijn per definitie grotere, complexere organisaties met meerdere financieringsstromen. Aan de andere kant is een deel van die financieringsstromen heel gemakkelijk te controleren. Bijvoorbeeld de academische component is gewoon een briefje vanuit VWS, je krijgt dit geld. Het is niet heel moeilijk te controleren. Een academisch ziekenhuis is per definitie absoluut gezien in audit fee vaak hoger. Ik denk als je het relatief ziet als percentage van de opbrengsten, dat het misschien nog wel eens lager zou kunnen zijn. Omdat daar natuurlijk een aantal onderdelen in die financieringsstromen zitten die groot zijn, maar gemakkelijk te controleren zijn.

Het UMC heeft alleen een significante positieve relatie in de regressie exclusief omzet. Het STZ heeft in beide regressies een significante relatie, echter negatief. In figuur 6 is STZ naast UMC beduidend lager dan de OVA, SAZ en Overig (zijnde variabele Overig). Een opmerkelijk antwoord van een PA is: “Het is niet meer vanzelfsprekend dat ziekenhuizen blijven bestaan, vooral in plaatsen waar er veel bij elkaar zitten (waaronder Amsterdam, Utrecht, Groningen). De maatschappelijke functie van ieder ziekenhuis moet niet worden onderschat”.

Wat is niet gevraagd, wat u wel graag had willen vermelden?

Aan alle geïnterviewden is bovenstaande vraag gesteld. Een BZ antwoordde het volgende:

Dat zijn de verborgen kosten, misschien gewoon als een aanvulling. Je kijkt nu naar de kosten van de jaarrekeningcontrole die in de jaarrekening staan. Ik zou je willen adviseren om ergens ook iets te schrijven over verborgen kosten. Dat zijn de kosten die de organisatie zelf moet maken om überhaupt te komen tot een jaarrekening. Die zijn vele malen hoger. Je kijkt naar het topje van de ijsberg. En wat ik dan zie, is door die houding van de accountant en het zoeken naar steeds meer zekerheid, dat de ziekenhuizen steeds meer zekerheid moeten geven, steeds meer informatie moeten aanleveren en steeds meer controles moeten uitvoeren. En dat die kosten nog vele malen hoger zijn. En waar ik mij helemaal aan stoort, is dat ieder onderwerp naar en Vakbureau moet worden gestuurd en dat houdt het proces enorm op. Dit als tip mee te geven, probeer ook ruimte te creëren voor een opmerking over de verborgen kosten in de ziekenhuizen zelf.

Een PA gaf als antwoord:

Dat is een goede vraag. Ik kan het hele onderzoek niet overzien. Maar wat mij het lastige lijkt aan het hele onderzoek is dat er ontzettend veel factoren maken dat een bepaalde controle een bepaald hoeveelheid tijd vraagt. En daarmee is een vergelijking van het ene naar het andere soms lastig te maken.

Een andere BZ stelde zich de volgende vraag:

Hoe krijgt de accountant in de ziekenhuiswereld het zo voor elkaar dat ze gewoon echt adviseren en soms ook verrassen? Een stukje meerwaarde mag er gewoon komen. Meer vanuit hoe wij de business doen. En misschien moeten ze ook af en toe gewoon mee blijven lopen. Loop nou eens mee, niet binnen de opdracht, maar daarbuiten. Snap je de sector echt of denk je het te snappen. Kijk je van buiten naar binnen of durf je ook soms echt van binnen te kijken. Dat is de uitdaging die die heren en dames hebben.

En weer een andere BZ laat zijn interesse zien:

Ik ben oprecht heel geïnteresseerd in het onderzoek, zeker hoe zich dat in die tien jaar heeft bewogen. Want je zou kunnen zeggen, juist omdat de hulpmiddelen, de robotisering voor een stukje van de jaarrekeningcontrole, ons verder zouden moeten helpen om het efficiënter te maken. En ik vermoed maar zo dat jij zo meteen laat zien dat die kosten eerder toe zijn genomen dan afgenomen. En als dat zo is, dan moeten we ons met elkaar wel achter de oren krabben hoe dat dan kan. De bureaucratisering is natuurlijk enorm in deze sector. Daar worden we allemaal niet erg vrolijk van. Het heeft ook te maken met de financieringsstelsels. Wat je allemaal moet registreren, maar ook aantoonbaar goed moet registreren enerzijds, maar ook hoe je je moet verantwoorden anderzijds. De timeframe waarbinnen dat gebeurt van soms jaren

dat je er achteraf weer aan het corrigeren gaat, om daar dan je stempeltje op te zetten en een handtekening te zetten, dat is ook gewoon ontzettend ingewikkeld.

Een AHU geeft een compliment

Het is wel leuk hoe u dat doet denk ik, de combi tussen interviews gesprekken kwalitatief en dan kijken of je dingen kan toevoegen aan je kwantitatieve analyses. Want er komen dingen uit, die soms niet helemaal te begrijpen zijn, maar door te praten met allerlei verschillende mensen, ga je toch het beeld uit de praktijk kunnen toevoegen.

5. CONCLUSIES, AANBEVELINGEN en RELEVANTIE voor de PRAKTIJK

Als eerste wordt de probleemstelling met de deelvragen beantwoord vanuit zowel het kwantitatieve als het kwalitatieve onderzoek. Daarna volgen de beperkingen met de aanbevelingen voor vervolgonderzoek. Als laatste volgt de relevantie voor de praktijk.

Conclusie probleemstelling

De probleemstelling (paragraaf 1.2) vraagt wat de determinanten zijn die de hoogte bepalen van de kosten van de controlewerkzaamheden van de externe accountant bij de controle van de jaarrekening (jaarrekeningcontrolekosten) van de Nederlandse ziekenhuizen over de periode 2008 tot en met 2017. Hieronder zal per concept uit het conceptueel model (paragraaf 2.7) een analyse worden gegeven. Aan het einde van deze paragraaf zal het conceptueel model, opgemaakt vanuit dit onderzoek, worden weergegeven.

Grootte van het ziekenhuis

Het basis onafhankelijke concept is de grootte van het ziekenhuis, wat zowel uit het kwantitatieve onderzoek als wel uit het kwalitatieve onderzoek naar voren komt. Dit komt overeen met de literatuur waar de grootte van de te controleren organisatie als één van de belangrijkste maatstaven wordt genoemd die de hoogte van de jaarrekeningcontrolekosten bepalen (Ahmed & Goyal, 2005; Basioudis & Francis, 2007; Hay et al., 2008; O' Sullivan & Diacon, 2002; Simunic, 1980). Binnen de grootte speelt de omzet in de ziekenhuizen een grote rol. Chan et al. (1993) en Langendijk (1995) noemen specifiek de omzet. Vooral in het kwalitatieve onderzoek komen omzet en omzet gerelateerde onderwerpen het meeste naar voren bij vragen over complexiteit, controle risico, wet- en regelgeving en de ontwikkeling in de afgelopen 10 jaar. Chan et al. (1993) geven aan dat de omzet een belangrijke determinant is als de accountants een transactie gerichte controle moeten verrichten. In de ziekenhuissector zijn de transactie gerichte controles uitgebreid sinds de AFM strenger ging controleren op de COS-regels (PA). Het aantoonbaar COS-compliant auditen ging in de praktijk te vaak fout, omdat er teveel op interne beheersmaatregelen werd gesteund (PA). Balans gerelateerde onderwerpen komen in veel mindere mate naar voren in het kwalitatieve onderzoek. Bij een aantal onderwerpen zoals debiteuren en consolidaties noemen de geïnterviewden ook weer omzet of omzetvormen (financieringsstromen). De verwachting dat de grootte een positieve relatie heeft met de jaarrekeningcontrolekosten in de ziekenhuissector is bewezen.

Complexiteit van het ziekenhuis

Het kwantitatieve onderzoek van de complexiteit, uitgedrukt in wel of geen geconsolideerde jaarrekening, debiteuren en overige vorderingen en voorraden, laat zien dat complexiteit van invloed is op de hoogte van de jaarrekeningcontrolekosten. Dit wordt in de literatuur bevestigd door Chan et al. (1993), Firth (1985), Jubb et al. (1996), Langendijk (1995), Simunic, (1980) en Vermeer et al. (2009). In het kwalitatieve onderzoek kwam alleen de complexiteit van consolidaties naar voren. De complexiteit in een ziekenhuis wordt vooral in verband gebracht met de complexiteit van de omzet. Hoe groter de complexiteit, hoe hoger de jaarrekeningcontrolekosten. De verwachte positieve relatie is in het kwalitatieve onderzoek voornamelijk gericht op de consolidaties en de omzet.

Controle risico voor de accountant

Controle risico, gemeten met de Zmijewski X-score (Ahmed & Goyal, 2005) speelt kwantitatief nauwelijks een rol in het beïnvloeden van de jaarrekeningcontrolekosten. Uit het kwalitatieve onderzoek blijkt dat het faillissement van ziekenhuizen niet het risico voor de accountant vergroten voor de ziekenhuissector. De verwachting dat er een positieve relatie zal zijn, wordt verworpen op basis van de Zmijewski X-score. Echter in het kwalitatieve onderzoek kwam de continuïteit van de organisatie wel naar voren. Het controle risico ontstaat als er continuïteitsissues ontstaan in een individueel ziekenhuis. En dan wordt bureau Vaktechniek van het accountantskantoor ingeschakeld, wat kostenverhogend is voor de jaarrekeningcontrolekosten. Deze continuïteitsissues worden benoemd onder de financiële conditie ziekenhuis in de volgende paragraaf.

Financiële conditie ziekenhuis

Bij de financiële conditie zijn alleen de liquide middelen significant in het kwantitatieve onderzoek. In het kwalitatieve onderzoek is op de vraag welke determinanten van invloed zijn op de jaarrekeningcontrolekosten nauwelijks iets over liquiditeit gezegd. Chan et al. (1993) zeggen dat het niet eenduidig aantoonbaar is dat liquiditeit effect heeft op de hoogte van de jaarrekeningcontrolekosten. De liquide middelen hebben een negatieve relatie blijkt uit het kwantitatieve onderzoek. De verwachting dat de financiële conditie een positieve relatie heeft met de jaarrekeningcontrolekosten is hiermee verworpen. Als de liquiditeit onder druk staat, leidt dit tot hogere jaarrekeningcontrolekosten, vanwege de continuïteitsproblemen. Hay et al. (2008) geven aan dat als de financiële conditie van een onderneming niet winstgevend is, dat er grotere uitdagingen zijn voor een accountant om te controleren. Volgens Ahmed en Goyal (2005) bestaan die uitdagingen bij een slechte financiële conditie uit extra en meer diepgaande controles. De financiële conditie van een onderneming is van invloed op het controle risico (Schultz & Gustavson, 1978). Er is een negatieve relatie met de afhankelijke variabele.

Wet- en regelgeving

Op de vraag welke determinanten van invloed zijn op de hoogte van de jaarrekeningcontrolekosten, zijn niet veel wet- en regelgeving onderwerpen genoemd. Echter, op de overige vragen in het interview is de wet- en regelgeving veelvuldig genoemd. In de ziekenhuissector heeft vooral de invoering van de prestatiebekostiging en alles wat daarmee samenhangt impact gehad in de afgelopen 10 jaar, evenals de ontwikkelingen in de accountantssector betreffende de wet- en regelgeving voor deze sector en het verscherpt toezicht van de AFM. En de invoering van de WNT heeft ook tot verhoging van de jaarrekeningcontrolekosten geleid. Nieuwe wet- en regelgeving heeft tot nu toe geleid tot extra controles en/of verzwarende van de controles, waarbij de kosten worden doorberekend aan de te controleren ondernemingen. Dit is conform de verwachting een positieve relatie met de afhankelijke variabele.

Big Four

De ureninzet van de accountants is van invloed op de hoogte van de jaarrekeningcontrolekosten. Daarnaast staan de tarieven onder druk door overhead (automatisering audit tools) en de arbeidsmarktcrachte in de accountantssector. Het prijsverhogende effect, omdat de accountantskantoren voor een groot gedeelte tot de Big Four behoren en mondiaal opereren (Ahmed & Goyal (2005); Hay et al. (2008); Palmrose, 1986), wordt niet specifiek genoemd in het kwalitatieve onderzoek. Wel dat andere accountantskantoren dan de Big Four te klein zijn om een

ziekenhuis te kunnen auditen. De sectorkennis en de kwaliteit van het audit team zijn belangrijke overwegingen bij de keuze van een accountantskantoor. Uit onderzoek van Cheung (2013) blijkt dat de Big Four mondiaal opererende accountantskantoren een hoger prijskaartje hebben dan de lokale accountantskantoren. Er is een positieve relatie met de afhankelijke variabele, conform verwachting.

Internal control

De kwaliteit van internal control heeft een negatieve invloed op de jaarrekeningcontrolekosten, conform verwachting. Chan et al. (1993) en Felix et al. (2001) laten dezelfde relatie in hun onderzoeken zien. Hoe lager de kwaliteit van de interne controle beheersing binnen ziekenhuizen, hoe hoger de jaarrekeningcontrolekosten. De kwaliteit van de interne controle beheersing kan betrekking hebben op de mate waarin de AO/IB of IC op orde zijn en de dossiers en proposals op orde zijn. Chan et al. (1993) en Felix et al. (2001) benadrukken de samenwerking met de externe accountants. Dat komt ook in het kwalitatieve onderzoek naar voren. Internal control is na grootte het meest genoemd op de vraag welke determinanten zijn van invloed op de hoogte van de jaarrekeningcontrolekosten in het kwalitatieve onderzoek. Er is een negatieve relatie met de afhankelijke variabele, conform verwachting.

ICT

Gebeurtenissen als fusies, ICT-ontwikkelingen en arbeidsmarktkrapte hebben een stevig impact op ziekenhuisorganisaties en accountantsorganisaties. EPD en ERP worden nadrukkelijk benoemd in het kwalitatieve onderzoek. Het implementatie-traject beslaat al gauw een jaar tot twee jaar. Er zijn vele afdelingen van het ziekenhuis mee gemoeid. En het gaat om essentiële automatiseringsprocessen, die grote risico's meebrengen op operationeel en financieel vlak. Han et al. (2006) geven aan dat zeker de eerste jaren na implementatie van grote trajecten als EPD en ERP, de controle risico's toenemen en daarmee de jaarrekeningcontrolekosten. De EPD- en ERP-pakketten worden primair niet echt gemaakt voor de accountantscontrole of internal control. ICT (het automatiseren van processen) heeft een verwachte positieve relatie met de jaarrekeningcontrolekosten, zeker voor de eerste jaren na implementatie.

Jaarlijkse inflatie

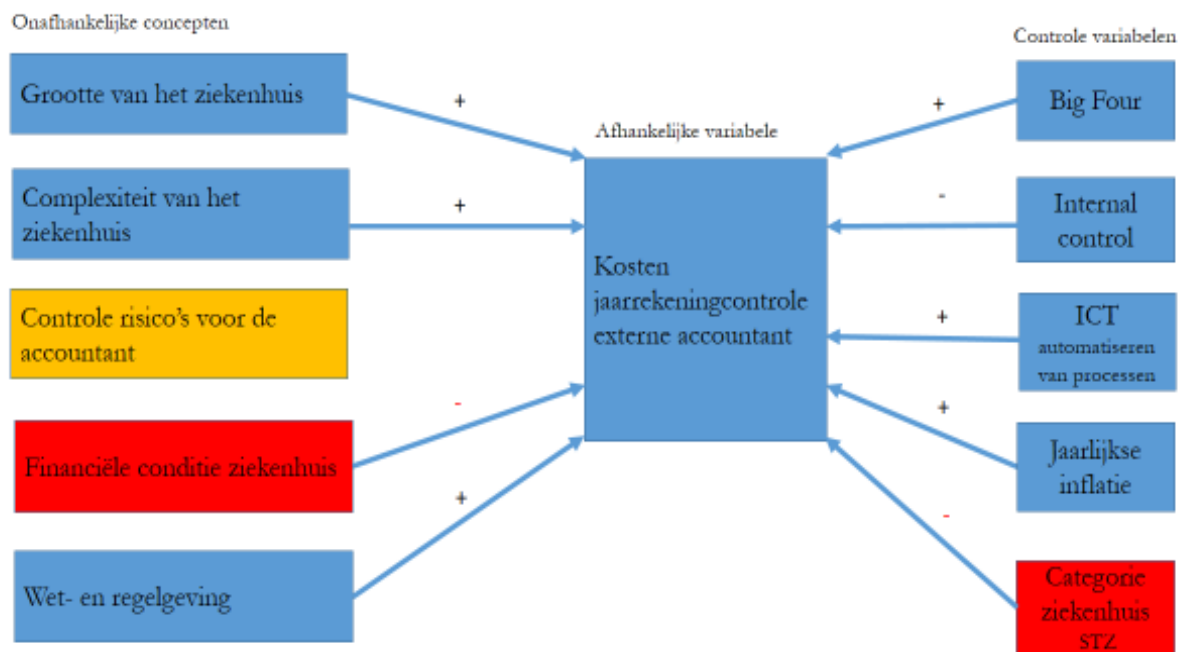
De jaarlijkse inflatie heeft een positieve relatie met de jaarrekeningcontrolekosten. Deze positieve relatie is misschien zo vanzelfsprekend, dat deze daarom niet in de voor dit onderzoek gebruikte literatuur te vinden is.

Categorie ziekenhuis

Bills et al. (2015) geven aan dat homogeniteit in de specifieke karakteristieken van een categorie kunnen zorgen voor schaalvoordelen, wat de jaarrekeningcontrolekosten van de accountant doet verlagen. STZ is significant en heeft een negatieve relatie met de jaarrekeningcontrolekosten. De verwachting is verworpen. UMC heeft alleen een significantie in de regressie exclusief omzet. Dit is een positieve relatie met de jaarrekeningcontrolekosten. Dit is gedeeltelijk conform de verwachting.

Conclusie probleemstelling

In figuur 7 staat het conceptueel model na afronding van het kwantitatief en kwalitatief onderzoek wat een antwoord geeft op de probleemstelling: Wat zijn de determinanten die de hoogte bepalen van de kosten van de controlewerkzaamheden van de externe accountant bij de controle van de jaarrekening (jaarrekeningcontrolekosten) van de Nederlandse ziekenhuizen over de periode 2008 tot en met 2017?

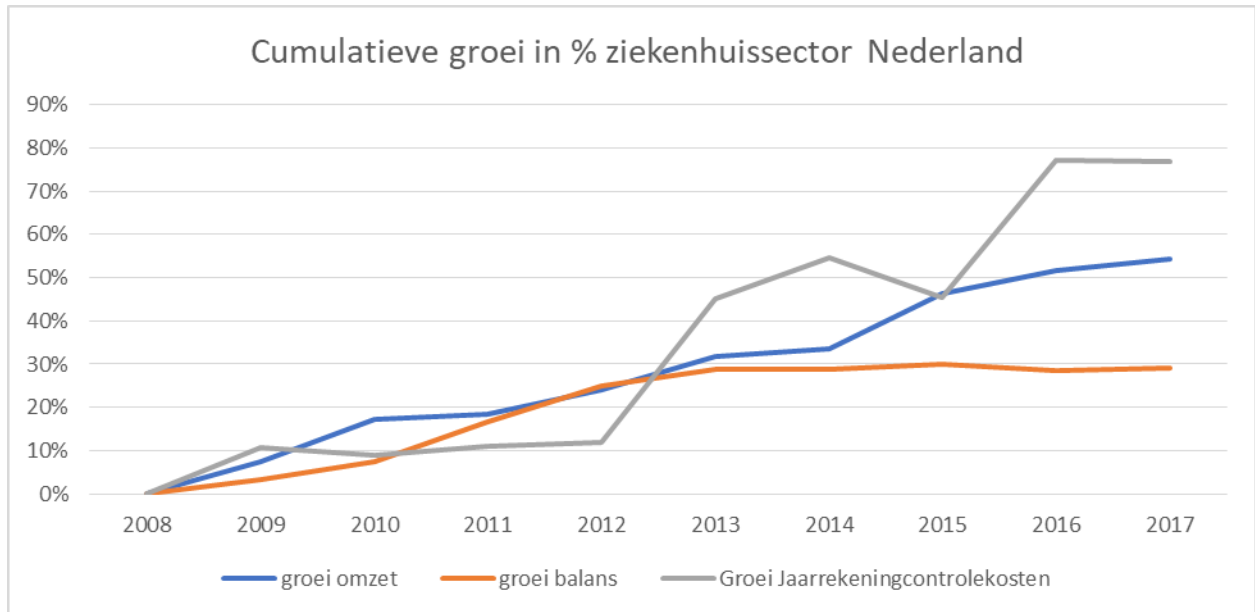


Figuur 7: conceptueel model op basis van kwantitatief en kwalitatief onderzoek

De financiële conditie ziekenhuis en de categorie ziekenhuis STZ hebben niet conform verwachting een positieve relatie met de afhankelijke variabele kosten jaarrekeningcontrole externe accountants, maar een negatieve relatie. En het controle risico voor de accountant heeft geen relatie met de afhankelijke variabele. Alle overige onafhankelijke concepten met variabelen en de controle variabelen hebben de relatie met de afhankelijke variabele conform de verwachting vanuit de literatuur.

Deelvraag 1: In welke mate nemen de jaarrekeningcontrolekosten toe in de loop van de tijd?

Figuur 8 laat zien dat de jaarrekeningcontrolekosten sterker groeien dan het balanstotaal en de omzet.

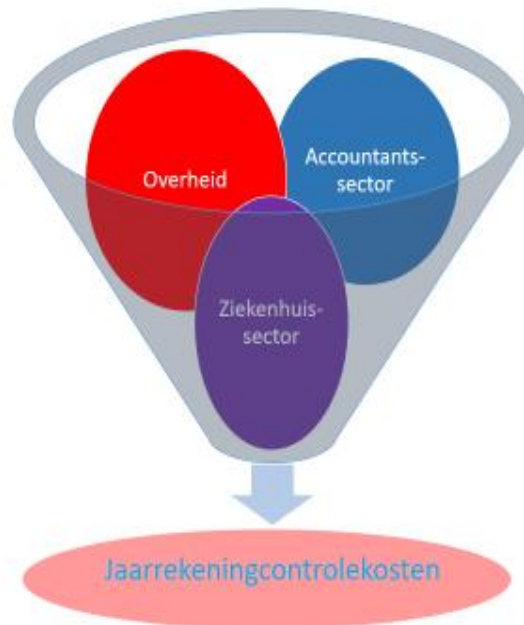


Figuur 8: cumulatieve groeiontwikkeling in % van de omzet, balans en jaarrekeningcontrolekosten van de ziekenhuissector in Nederland

De jaarrekeningcontrolekosten zijn van € 9,3 miljoen in 2008 naar € 16,4 miljoen in 2017 toegenomen (Bijlage A). De honoraria accountant controle van de jaarrekening (jaarrekeningcontrolekosten) laten een groei zien van 76,9% van 2008 tot en met 2017 (groei omzet 54,5% en groei balans 29,2%). De jaarrekeningcontrolekosten hebben een grillig verloop. Het is opvallend dat in het jaar 2015 deze groei omgezet wordt in een daling (-6,1%) van jaarrekeningkosten. Juist in 2015 hebben er 10 juridische fusies, 1 bestuurlijke fusie en 3 overnames plaatsgevonden (NVZ, 2018). Daar tegenover staat dat er 10 jaarrekeningen minder opgesteld hoefden te worden door de fusies (Bijlage C). In 2016 zien we een stijging in de groei van 21,9%, om vervolgens in 2017 te stabiliseren (-0,1%). De stijging in 2016 is mede door het verscherpte toezicht van de AFM, waardoor de controle-intensiteit is toegenomen door de accountants. Het is interessant om naar de gemiddelde groei van de jaarrekeningcontrolekosten per categorie ziekenhuis te kijken (Bijlage B). Er is gemiddeld per ziekenhuis een groei van 114% gerealiseerd in de jaarrekeningcontrolekosten over de periode 2008 tot en met 2017. De categorieën SAZ en STZ groeien met 130%. Het UMC groeit met 43,3%. De gemiddelde jaarrekeningcontrolekosten in de categorie UMC is al die jaren wel twee keer hoger dan van de categorie SAZ en STZ (Bijlage B).

Deelvraag 2: Waarom nemen de jaarrekeningcontrolekosten toe in de loop van de tijd?

Kort samengevat gaat het om oorzaken vanuit de overheid, oorzaken vanuit de accountantssector en oorzaken vanuit het ziekenhuissector (figuur 9). Deze oorzaken worden hierna per onderdeel verder uitgewerkt.



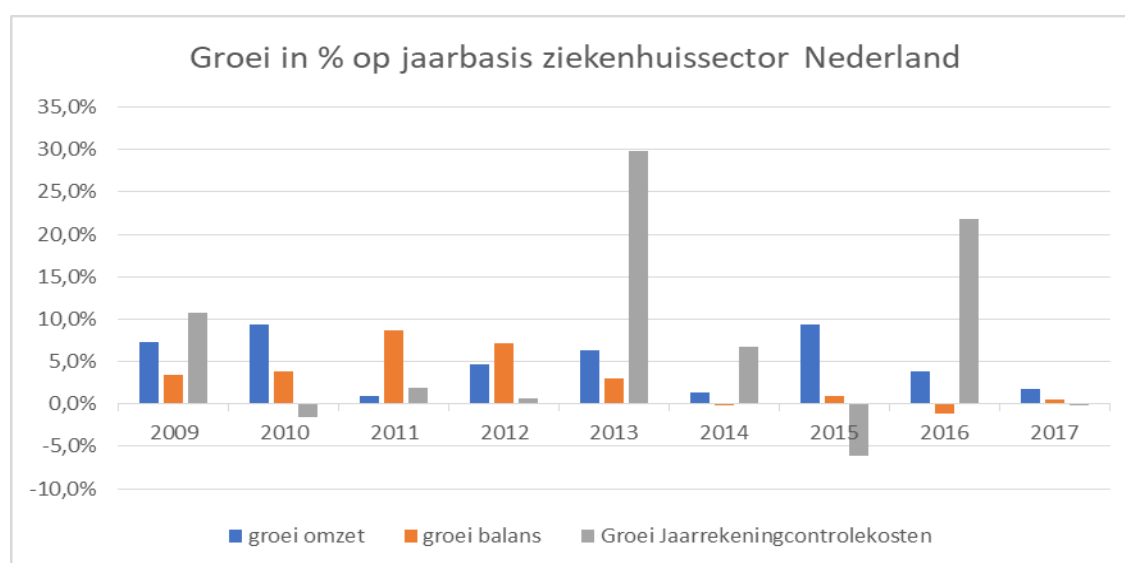
Figuur 9: de triangel ziekenhuissector-accountantssector-overheid

Overheid

Vanuit de overheid komt de wet- en regelgeving. Voor de ziekenhuissector is er in de afgelopen 10 jaar een lijst van stelselwijzingen (tabel 3) geweest, die grote invloed hebben gehad op de (financiële) processen. Die hebben onduidelijkheden en onzekerheden met zich meegebracht. Het verleden kon geen referentiekader meer zijn door de vele wijzigingen en de voorspellingen waren heel ingewikkeld, omdat het aan ervaring ontbrak. Voor de accountantssector is naast de altijd aanwezige aanpassingen in de jaarrekeningwetgeving, vooral het verscherpte toezicht van de AFM van grote invloed. Er zijn wezenlijke veranderingen gaande in de accountantsorganisaties. De rol van de partner, de reviews, de dossieropbouw, het zijn allemaal veranderingen in de accountantssector. Dit zijn ontwikkelingen die de uren niet doen verminderen, eerder vermeerderen. De WNT is een wetgeving die apart vermeld dient te worden. Door de materialiteit van nul en de vele overgangsregelingen, is deze wet een uiterst tijdrovende verplichte bezigheid geworden voor zowel de ziekenhuissector als de accountantssector. Zowel de ziekenhuissector als de accountantssector zijn zwaar gereguleerde sectoren, waar veel compliance vraagstukken en specifieke wet- en regelgeving van toepassing zijn. Dat in combinatie met de flow van de maatschappij waarbij het tijdperk vertrouwen op de blauwe ogen voorbij lijkt te zijn, zorgt voor nog meer wet- en regelgeving.

Accountantssector

De ziekenhuissector heeft alleen de Big Four en BDO ingezet voor de jaarrekeningcontroles (figuur 1). De Big Four en BDO zijn vanaf 2006 OOB-vergunning plichtig. De AFM heeft de handhaving van het toezicht verscherpt, waardoor dossieropbouw, reviews en steekproeven duidelijk toegenomen zijn vanaf 2016 (zie figuur 10). Dit heeft geleid tot een extra stijging in de jaarrekeningcontrolekosten. Zowel de Big Four als BDO zeggen voor alle klanten dezelfde controlekwaliteit toe te passen. Dus ondanks het feit dat een ziekenhuis geen OOB is, zijn de controlekosten wel gestegen, omdat de accountants veel meer uren nodig hebben voor de jaarrekeningcontroles. Hierdoor is het urencomponent toegenomen in de afgelopen jaren. Een kanttekening is echter dat de toelichting op de ontwikkeling van de honoraria accountant in de jaarrekening summier wordt weergegeven. Interpreteren en vergelijken is moeilijk (Kevelam, Ter Hoeven & Brouwer, 2017). Een PA geeft aan dat er een flow is ontstaan, waarbij de accountant niet automatisch meer een goedkeurende verklaring afgeeft. Een andere oorzaak is dat de tarieven van de accountants onder druk staan door de overhead (automatisering audit tools) en de arbeidsmarktcrachte. Deze ontwikkelingen brengen meerkosten mee, die de tarieven doen stijgen.



Figuur 10: groei in % op jaarbasis in de ziekenhuissector Nederland

Ziekenhuissector

De intensivering van de jaarrekeningcontroles door de accountants, vragen om een intensivering van de interne beheersing van de organisatie. Grote éénmalige oorzaken vanuit de ziekenhuizen zijn fusies, EPD- en/of ERP-implementaties. Dit vraagt om meer kwaliteit van de (financiële) processen, meer kwaliteit van de interne beheersing van deze processen en meer kwaliteit van de functionarissen die hiermee belast zijn, van RvT, RvB tot aan de werkvloer. Chan et al. (1993) en Felix et al. (2001) geven aan dat de mate van interne controle invloed heeft op de jaarrekeningcontrolekosten. In het kwalitatief onderzoek kwam naar voren dat er niet of nauwelijks door ziekenhuizen geïnvesteerd wordt in interne beheersing. Veelal bestaat de interne audit rol uit operationele audits. Bedrijfsprocessen zijn in de basis niet op orde en verhogen zo de jaarrekeningcontrolekosten. Het is niet alleen de juistheid van de informatie-aanlevering, maar vooral de tijdigheid en de volledigheid.

Jaarrekeningcontrolekosten

De grootte van het ziekenhuis heeft de grootste invloed op de hoogte van de jaarrekeningcontrolekosten. Dat is zowel met het kwantitatieve als het kwalitatieve onderzoek aangetoond en komt overeen met de onderzoeken uit de literatuur. De omzet is gegroeid met 54,5% en de balans met 29,2% van 2008 tot en met 2017 (Bijlage A). Echter, de jaarrekeningcontrolekosten zijn harder gestegen dan de omzet en het balanstotaal met 76,9% (Bijlage A). De wet- en regelgeving is van grote invloed geweest door de vele stelselwijzigingen in de ziekenhuissector (tabel 3). Goudriaan en Heida (2015) geven aan dat het doorgronden en invoeren van de nieuwe wet- en regelgeving bij zowel de ziekenhuizen als de accountants tijd in beslag neemt en dit werkt kostenverhogend voor de jaarrekeningcontrolekosten. Processen en procedures veranderen, grondslagen en schattingsmethodieken veranderen en er moeten aanpassingen plaatsvinden in de administratieve systemen. Deze bovenstaande ontwikkelingen in combinatie met de ontwikkelingen in de ziekenhuissector en de accountantssector hebben gezorgd voor een groei van 76,9% van 2008 tot en met 2017.

Er zijn nog een paar uitspraken die tot de bevindingen behoren, waar toch wel vraagtekens geplaatst worden over de jaarrekeningcontrole:

- “er is sprake van controlekramp, overdreven doorgeschooten in controlezucht “(BZ).
- “ik noem het getuttel en gemuttel in dossiers” (AHU).
- “De jaarverslaggeving van ziekenhuizen, de complexiteit en de omvang van de jaarrekeningen, je kan afvragen of dat nou zo ontzettend het maatschappelijk belang dient dat wij allerlei dingen zitten te checken die bijna niemand meer begrijpt “(PA).

Beperkingen van het onderzoek

Er is onderzoek gedaan naar de jaarrekeningcontrolekosten die de externe accountant in rekening brengt. Er is geen onderzoek gedaan naar de interne kosten van de ziekenhuizen die nodig zijn voor de totstandkoming van de jaarrekening en dossiers. Het totaalbeeld van deze kosten geeft een completer beeld van totale kosten die gemoeid zijn met de totstandkoming en goedkeuring van de jaarrekening.

Aanbevelingen

Een onderzoek naar interne kosten van de ziekenhuissector voor het opstellen van de jaarrekening en dossiers zal in combinatie met de externe accountantskosten een completer totaalbeeld geven van de daadwerkelijke kosten voor het hele jaarrekeningproces.

Het kwalitatieve onderzoek is gedaan onder een groep bestuurders van ziekenhuizen, partners van accountantskantoren en beleidsadviseurs. Het is een aanbeveling om een onderzoek te doen naar de ervaringen van degene die de jaarrekening daadwerkelijk maken en de audit teams die de jaarrekening daadwerkelijk controleren. Hiermee kan de impact van het verzwaren van het toezicht op de accountantscontroles in kaart gebracht worden.

De intensivering van de jaarrekeningcontroles door de accountants, vragen om een intensivering van de interne beheersing van de organisatie. De RvT en RvB moeten hun rol meer pakken naar aanleiding van de managementletter en het accountantsverslag.

Een onderzoek naar welke automatisering van de bedrijfsprocessen kan leiden tot daadwerkelijke verlaging van de jaarrekeningcontrolekosten. Hoe kan het controleplan van de accountants aangepast worden aan de mogelijkheden in de automatisering en vice versa.

Dit onderzoek heeft laten zien hoe de jaarrekeningcontrolekosten zich ontwikkeld hebben, waardoor en waarom ze zo ontwikkeld zijn. Er zijn gemiddelden berekend per categorie ziekenhuis (Bijlage B), waarbij ieder ziekenhuis kan zien of die daar boven of onder zit. Het is niet meer dan een richtlijn. Met alle determinanten die genoemd zijn, moet het mogelijk zijn om voor ieder ziekenhuis een analyse te maken hoe het staat met de jaarrekeningcontrolekosten en waarom. Waak voor controle-obesitas, houdt de handen aan het bed! Dat is niet alleen gericht aan de ziekenhuissector. Ook de accountantssector en de overheid hebben hier een rol in.

Relevantie voor de praktijk

Overheid

Het strenge toezicht van de AFM leidt tot maatschappelijke discussies en rechtszaken. De WNT is een wetgeving waarbij de materialiteit van nul tot hoge controlekosten kan leiden, waarbij de vraag gesteld mag worden of het doel van deze wetgeving hierdoor voorbij gestreefd is. In hoeverre dient de jaarverslaggeving van ziekenhuizen, de complexiteit en de omvang van de jaarrekeningen, het maatschappelijk belang? Zorg is per definitie maatschappelijk geld.

Accountantssector

De jaarrekeningcontrole door OOB-vergunninghoudende accountantskantoren worden met dezelfde hoge kwaliteitseisen uitgevoerd. Maar de ziekenhuissector is qua interne beheersing en automatisering niet voorbereid op deze strenge controles. De ziekenhuissector is door de overheid niet als OOB aangemerkt en zal dus door de AFM niet gecontroleerd worden. De ziekenhuissector heeft nauwelijks opties om naar niet OOB-vergunninghoudende accountantskantoren te gaan, omdat deze sector te specialistisch is voor de kleinere accountantskantoren. Kunnen de kwaliteitseisen van de OOB-vergunninghoudende accountantskantoren afgestemd worden op de niet-OOB organisaties, deze hoeven immers niet van dezelfde hoge kwaliteit van een OOB te zijn.

Ziekenhuissector

De totale jaarrekeningcontrolekosten in 2017 gedeeld op de totale omzet in 2017 is 0,06% (om precies te zijn) en dat is niet veel. Door al dit soort in % lage kosten altijd maar in relatie te blijven zien met de omzet, worden dit soort kosten niet snel een speerpunt voor bezuinigingen. Dit is heel goed uitlegbaar op strategisch niveau, maar niet uit te leggen op de werkvloer. De boekhouding (noodzakelijk voor een jaarrekening) treft alle afdelingen in het ziekenhuis. Voor een goede boekhouding zijn goede interne logistieke, administratieve en financiële processen nodig. Wanneer een mindere boekhouding gecompenseerd gaat worden met een hogere inzet van accountants (zover dat tegenwoordig nog kan), zijn het niet alleen de jaarrekeningcontrolekosten die stijgen, maar ook de werkdruk door inefficiënte processen, verlies van niet geregistreerde inkomsten en het creëren van fraude/diefstalmogelijkheden. Intern urenverlies, extern urenverlies (accountants en inzet externen), frustraties bij personeel (ziekteverzuim en verloop) en moeizaam lopende jaarrekeningcontroletrajecten. Zo kan een ogenschijnlijk kleine kostenpost een bijzonder groot gevolg hebben, wat niet altijd direct zichtbaar is in de cijfers, daar de kosten overal versnipperd voorkomen. Als de ziekenhuissector zich meer op dit soort posten zou concentreren, kunnen bezuinigingen in de ziekenhuissector gerealiseerd worden. Dan kunnen de handen aan het bed blijven, sterker, misschien ook weer een beetje uitbreiden. Want daar gaat het om, de zorg aan de patiënt. Want of we willen of niet, ook wij zijn potentiële patiënten!

LITERATUUR

- AFM. (2013, 27 maart). Naleving overgangsregeling scheiding controle en advies. Geraadpleegd op 22 augustus 2019, van https://www.google.nl/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKFwjihuDRv5jkAhXCaVAKHaz9CgMQFjAAegQIABAC&url=https%3A%2F%2Fwww.afm.nl%2F~%2Fprofmedia%2Ffiles%2Frapporten%2F2013%2Fovergangsregeling-controle-advies.pdf&usg=AOvVaw0VTIKb_7TSONNuKHmnX1wY
- AFM. (2019a). Definities en begrippen Voor Accountantsorganisaties. Geraadpleegd op 5 mei 2019, van <https://www.afm.nl/nl-nl/professionals/doelgroepen/accountantsorganisaties/begrippen>
- AFM. (2019b). Tijdlijn van ons financieel toezicht. Geraadpleegd op 22 augustus 2019, van <https://www.afm.nl/nl-nl/over-afm/blog/tijdlijn>
- AFM. (2019c). AFM legt boetes op aan Big 4-accountantsorganisaties voor niet naleven zorgplicht. Geraadpleegd op 22 oktober 2019, van <https://www.afm.nl/nl-nl/nieuws/2016/mrt/boete-big4>
- Ahmed, K. and M. K. Goyal. (2005). A Comparative Study of Pricing of Audit Services in Emerging Economies, *International Journal of Auditing*, 9, pp. 103-116.
- Baarda, B., Bakker, E., Fischer, T., Peters, V., Van der Velden, T., De Goede, M., Julsing, M. (2013). *Basisboek Kwalitatief Onderzoek* (3e ed.). Groningen/Houten, Nederland: Noordhoff.
- Baarda, N., Bakker, E., Fischer, T., Julsing, M., Van der Hulst, M., van Vianen, R. (2017). *Basisboek Methoden en Technieken* (6e ed.). Groningen/Houten, Nederland: Noordhoff.
- Basioudis, I.G. and Francis, J.R. (2007) Big 4 Audit Fee Premiums for National and Office-Level Industry Leadership in the United Kingdom. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*: November 2007, Vol. 26, No. 2, pp. 143-166.
- Beattie, V., Goodacre, A., Pratt, K., & Stevenson, J. (2001). The determinants of audit fees - evidence from the voluntary sector. *Accounting & Business Research* (Wolters Kluwer UK), 31(4), 243–274. <https://doi.org/10.1080/00014788.2001.9729619>
- Bell, T.B., Landsman, W. and Shackelford, D.A. (2001), “Auditors’ perceived business risk and audit fees: analysis and evidence”, *Journal of Accounting Research*, Vol. 39 No. 1, pp. 35-43.
- Bik, O. (2010, 28 juni). Controle-obesitas: middel erger dan de kwaal. Geraadpleegd op 3 november 2018, van https://fd.nl/frontpage/Print/Bijlage/FD_Extra_Controlitis/704986/controle-obesitas-middel-erger-dan-de-kwaal
- Bills KL, Jeter DC, Stein SE. (2015) Auditor Industry Specialization and Evidence of Cost Efficiencies in Homogenous Industries. *Accounting Review*. 2015; 90(5):1721-1754. Doi: 10.2308/accr-51003.
- CBS. (2019a, 8 oktober). Consumentenprijzen; prijsindex 2015=100. Geraadpleegd op 15 oktober 2019, van <https://opendata.cbs.nl/statline/#/CBS/nl/dataset/83131NED/table?ts=1571125613738>
- CBS. (2019b, 16 september). Dienstenprijzen; commerciële dienstverlening en transport, index 2015=100. Geraadpleegd op 14 oktober 2019, van <https://opendata.cbs.nl/statline/#/CBS/nl/dataset/83760NED/table?ts=1571123442818>
- Chan, P., Ezzamel, M. and Gwilliam, D. (1993, November). “Determinants of audit fees for quoted UK companies”, *Journal of Business Finance and Accounting*, pp. 765-86

- Cheung, Z. K. (2013, 1 juli). Audit Quality van accountantskantoren Big Four versus non-Big Four. Geraadpleegd op 6 december 2019, van <http://www.scriptiesonline.uba.uva.nl/document/569366>
- CIBG. (2019a). Jaarrekening Zorginstellingen. Geraadpleegd op 10 maart 2019, van <https://www.jaarverantwoordingzorg.nl/wat-en-hoe/welke-gegevens-aanleveren/jaarverantwoording-zorginstellingen/jaarrekening-zorginstellingen>
- CIBG. (2019b). Wanneer welke accountantsverklaring. Geraadpleegd op 9 juli 2019, van <https://www.jaarverantwoordingzorg.nl/wat-en-hoe/welke-gegevens-aanleveren/wanneer-welke-accountantsverklaring>
- CIBG. (2019c). Jaarverantwoording in de zorg. Geraadpleegd op 17 oktober 2019, van <https://www.desan.nl/net/DoSearch/Search.aspx>
- Clinical research unit. (2017, 21 juli). KEUZE TOETS. Geraadpleegd op 30 juni 2019, van https://wikistatistiek.amc.nl/index.php/KEUZE_TOETS
- DHD. (2019). Kengetallen Nederlandse Ziekenhuizen. Geraadpleegd op 4 mei 2019, van <https://www.dhd.nl/producten-diensten/ejz/Paginas/archief-rapportage-ejz.aspx>
- Djamaluddin, S., Putridan, M. and Ali, H. (2017). Financial Distress Comparative Analysis of Japanese Electronics Manufacturer after Financial Global Crisis 2008 Using Altman, Ohlson, and Zmijewski Model, *The International Journal Of Business & Management*, 5 (7), 131-141.
- Felix Jr., W. L., Gramling, A. A., & Maletta, M. J. (2001). The Contribution of Internal Audit as a Determinant of External Audit Fees and Factors Influencing This Contribution. *Journal of Accounting Research*, 39(3), 513–534. Retrieved from <https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=5914569&site=eds-live>
- Firth, M., (1985). An analysis of audit fees and their determinants in New Zealand, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 4, pp. 23-37.
- Francis, J.R., Wang, D. (2008). The joint effect of investor protection and big 4 audits on earnings quality around the world. *Contemporary accounting research*, 25(1), 157-191.
- Groenland, E. (2014, 16 September). Employing the Matrix Method as a Tool for the Analysis of Qualitative Research Data in the Business Domain. Geraadpleegd op 30 mei 2019, van https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2495330
- Goudriaan, R., & Heida, J. (2015, 23 januari). Transitiekosten van stelselwijzigingen in de zorg. Geraadpleegd op 15 juli 2019, van <https://www.sirm.nl/docs/Publicaties/transitiekosten-van-stelselwijzigingen-in-de-zorg.pdf>
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., & Anderson, R. E. (2014). *Multivariate Data Analysis* (7e ed.). Essex, England: Pearson Education Limited.
- Han, S., Rezaee, Z., Xue, L., & Zhang, J. H. (2016). The Association between Information Technology Investments and Audit Risk. *Journal of Information Systems*, 30(1), 93–116. <https://doi.org/10.2308/isyss-51317>
- Hay, D. C., Knechel, W.R., & Ling, H. J. (2008). Evidence on the Impact of Internal Control and Corporate Governance on Audit Fees. *International Journal of Auditing*, 12(1), 9-24. doi:10.1111/j.1099-1123.2008.00367.x
- Horizontaaltoezichtzorg. (2019). Stand van zaken implementatie. Geraadpleegd op 8 september 2019, van <https://www.horizontaaltoezichtzorg.nl/horizontaal-toezicht/>
- Jubb, C.A., K.A. Houghton, S. Butterworth, (1996). "Audit fee determinants: the plural nature of risk", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 11 Issue: 3, pp.25-40, <https://doi.org/10.1108/02686909610115222>
- Kevelam, W., Ter Hoeven, R., & Brouwer, T. (2017, november). Accountantshonoraria in de jaarrekening. Geraadpleegd op 13 april 2019, van <http://archieff.mab-online.nl/artikel/11902/Accountantshonoraria-in-de-jaarrekening>

- Keymeulen, T. van (2002). Normatief Onderzoek inzake Solvabiliteit in Instellingen van de Publieke Sector. Geraadpleegd van https://lib.ugent.be/fulltxt/RUG01/000/734/312/RUG01-000734312_2010_0001_AC.pdf
- Klaassen, J., Hoogendoorn, M. N., Vergoossen, R. G. A. (2008). Externe verslaggeving (7e ed.). Groningen/Houten, Nederland: Noordhoff.
- Langendijk, H. P. A. J. (1995, december). De markt voor de wettelijk verplichte accountantscontrole in Nederland. Geraadpleegd op 6 februari 2019, van [https://www.google.nl/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=3&ved=2ahUK EwjM-GI_qfgAhXNmLQKHfyuCSYQFjACegQICBAC&url=http%3A%2F%2Farchieff.mab-online.nl%2Fdownloaden%2F2144%2FDe-markt-voor-de-wettelijk-verplichte-accountants%25C2%25AD-controle-in-Nederland&usg=AOvVaw0tXWQQbaTHGiCkCNtkCoCg](https://www.google.nl/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=3&ved=2ahUKEwjM-GI_qfgAhXNmLQKHfyuCSYQFjACegQICBAC&url=http%3A%2F%2Farchieff.mab-online.nl%2Fdownloaden%2F2144%2FDe-markt-voor-de-wettelijk-verplichte-accountants%25C2%25AD-controle-in-Nederland&usg=AOvVaw0tXWQQbaTHGiCkCNtkCoCg)
- Langendijk, H. (2011, 4 januari). De toelichting omtrent het accountants honorarium in de jaarrekening. Geraadpleegd op 13 april 2019, van <http://archieff.mab-online.nl/artikel/811/De-toelichting-omtrent-het-accountants-honorarium-in-de-jaarrekening>
- Meuldijk, A. M., & Brouwers, P. P. M. G. G. (2019, april). SOX 404-implementatie in de praktijk: het proces van 'trust me' naar 'prove me'. Geraadpleegd op 22 december 2019, van <https://www.compact.nl/articles/sox-404-implementatie-in-de-praktijk-het-proces-van-trust-me-naar-prove-me/>
- Ministerie van BZK. (2019). Wet Normering Topinkomens. Geraadpleegd op 23 augustus 2019, van <https://www.topinkomens.nl/>
- Ministerie van VWS. (2013, 20 december). Onderzoek gedifferentieerd Macrobeheersinstrument (MBI). Geraadpleegd op 29 september 2019, van <https://www.zorgkennis.net/wp-content/uploads/2019/09/ZK-kennisbank-Onderzoek-gedifferent-macrobeheersinstrument-MBI-2319.pdf>
- Ministerie VWS. (2014, 22 mei). Aanpak verantwoording en jaarrekeningen medisch specialistische zorg. Geraadpleegd op 25 oktober 2019, van <https://www.nba.nl/globalassets/over-de-nba/organisatie/commissies/coziek/aandachtsgebied-cure/coziek14062-briefwscure.pdf>
- NBA. (2014a, 21 maart). NBA: accountants kunnen jaarrekening ziekenhuizen niet goedkeuren. Geraadpleegd op 12 april 2019, van <https://www.accountant.nl/nieuws/2014/3/nba-accountants-kunnen-jaarrekening-ziekenhuizen-niet-goedkeuren/>
- NBA. (2014b, 21 maart). NBA Alert 31 Controleverklaringen bij de financiële overzichten 2013 van instellingen voor medisch specialistische zorg. Geraadpleegd op 12 april 2019, van https://www.nba.nl/globalassets/wet--en-regelgeving/nba-alerts/ingetrokken-nba-alerts/nba_alert_31_21_maart_2014.pdf
- NBA. (2014c juli). Schadejaar versus Kalenderjaar. Geraadpleegd op 12 juli 2019, van https://www.nba.nl/globalassets/over-de-nba/organisatie/commissies/platform-zorg/notitie_platform_zorg_schadejaar_vs_kalenderjaar.pdf
- NBA. (2015, 3 november). Uitbreiding OOB's. Geraadpleegd op 5 mei 2019, van https://www.accountant.nl/globalassets/nba/brieven-nba/brief_nba_inzake_uitbreiding_wettelijke_controle_november_2015.pdf
- NBA. (2018, 17 mei). TRENDS IN ACCOUNTANCY 2017-2018. Geraadpleegd op 16 maart 2019, van https://www.accountant.nl/globalassets/accountant.nl/trends-in-accountancy/trends_in_accountancy_2017-2018.pdf
- NBA. (2019a, 18 april). Reactie NBA t.b.v. het online loket Commissie Toekomst Accountancysector. Geraadpleegd op 13 juli 2019, van

- <https://www.nba.nl/globalassets/over-de-nba/organisatie/commissies/brief-nba-commissie-toekomst-accountancysector-18april2019.pdf>
- NBA. (2019b). HRA2017. Geraadpleegd op 14 oktober 2019, van <https://www.nba.nl/tools/hra-2017/?folder=14664>
- NFU. (2015, 10 april). Ziekenhuizen en zorgverzekeraars tekenen convenant declaratiecontroles. Geraadpleegd op 14 april 2019, van <https://www.nfu.nl/index.php/actueel/ziekenhuizen-en-zorgverzekeraars-tekenen-convenant-declaratiecontroles>
- NVZ. (2018). Ziekenhuiszorg in cijfers 2018. Geraadpleegd op 5 mei 2019, van <https://ziekenhuiszorgincijfers.nl/>
- NVZ. (2019). Bekostiging ziekenhuiszorg. Geraadpleegd op 9 maart 2019, van <https://www.nvz-ziekenhuizen.nl/onderwerpen/bekostiging-ziekenhuiszorg#oplossen>
- NZa. (2014, 17 april). Beoordelingsrapport DBC-pakket 2015 (RZ15a). Geraadpleegd op 12 juli 2019, van https://puc.overheid.nl/nza/doc/PUC_3021_22/1/
- NZa. (2019). DBC-regels registratie - 2018. Geraadpleegd op 12 juli 2019, van <http://DBCregels.nza.nl/2018/ggz/sluiten/sluiten-DBC-wanneer/>
- O' Sullivan, N. and Diacon, S. R. (2002), The Impact of Ownership, Governance and Non-Audit Services on Audit Fees: Evidence from the Insurance Industry. *International Journal of Auditing*, 6: 93-107. doi:10.1111/j.1099-1123.2002.tb00007.x
- Palmrose, Z.V. (1986). Audit fees and Auditor Size: Further Evidence. *Journal of Accounting Research*. 24 (1)
- Pheijffer, M. (2018, 12 maart). Kritisch kijken naar de accountantsprofessie, ook de academische, is noodzakelijk. Geraadpleegd op 13 april 2019, van <https://openaccess.leidenuniv.nl/handle/1887/70807>
- Raghunandan, K., & Rama, D. V. (2006). SOX Section 404 Material Weakness Disclosures and Audit Fees. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 25(1), 99–114. <https://doi.org/10.2308/aud.2006.25.1.99>
- Rechtbank Rotterdam. (2017, 20 december). Eerste aanleg - meervoudig Bestuursrecht overig 20 december 2017 ECLI:NL:RBROT:2017:9977. Geraadpleegd op 22 december 2019, van <https://www.uitspraken.nl/uitspraak/rechtbank-rotterdam/bestuursrecht/bestuursrecht-overig/ecli-nl-rbrot-2017-9977>
- Schultz, J. J., & Gustavson, S. G. (1978). Actuaries perceptions of variables affecting the independent auditor's legal liability. *The accounting review*, LIII(3), 626–641. Geraadpleegd van <https://eds.a.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=6&sid=a3d92752-d49b-4bbb-aea0-c2e5021c47f5%40sdc-v-sessmgr01>
- Skipr. (2013, 28 februari). Achmea stapt af van aanneemsom bij zorginkoop. Geraadpleegd op 12 juli 2019, van <https://www.skipr.nl/actueel/id13907-achmea-stapt-af-van-aanneemsom-bij-zorginkoop.html>
- Skipr. (2014, 22 mei). Ziekenhuizen krijgen uitstel voor jaarrekening. Geraadpleegd op 12 juli 2019, van <https://www.skipr.nl/actueel/id18496-ziekenhuizen-krijgen-uitstel-voor-jaarrekening.html>
- Simunic, D. A. (1980). The Prices of Audit Services: Theory and Evidence. Geraadpleegd op 25 januari 2019, van http://lib.cufe.edu.cn/upload_files/other/4_20140522023253_2.pdf
- Staatsblad. (2019, 10 juli). Besluit toezicht accountantsorganisaties. Geraadpleegd op 25 oktober 2019, van <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/stb-2019-252.html>
- Timmermans, M. (2014, november). U.S. CORPORATE BANKRUPTCY PREDICTING MODELS. Geraadpleegd op 25 augustus 2019, van <http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=135794>

- Thornton, D. B., & Moore, G. (1993). Auditor Choice and Audit Fee Determinants. *Journal of Business Finance & Accounting*, 20(3), 333–349. <https://doi.org/10.1111/j.1468-5957.1993.tb00259.x>
- Vermeer, T. E., Raghunandan, K., & Forgione, D. A. (2009). Audit Fees at U.S. Non-Profit Organizations. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(2), 289–303. <https://doi.org/10.2308/aud.2009.28.2.289>
- Villiers, C. de, Hay D., Zhang Z., (2013) "Audit fee stickiness", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 29 Issue: 1, pp.2-26, <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2013-0915>
- Vries, M. de, & Kossen, J. (2015). *Zó werkt de zorg in Nederland* (5e ed.). Amsterdam, Nederland: De Argumentenfabriek.
- Van der Zee, F. (2019). Interne validiteit, of liever methodologische validiteit. Geraadpleegd op 3 augustus 2019, van <https://hulpbijonderzoek.nl/online-woordenboek/interne-validiteit/>
- Zmijewski, M. E. (1984), Methodological Issues Related to the Estimation of Financial Distress Prediction Models, *Journal of Accounting Research*, 22(Supplement), pp. 59–82.
- Zorginstituut Nederland. (2017, 18 juli). Overzicht Nederlandse zorgverzekeraars. Geraadpleegd op 12 juli 2019, van <https://www.kiesbeter.nl/artikelen/zorgthemas/zorgverzekering/overzicht-nederlandse-zorgverzekeraars>
- Zorgvisie. (2015, 26 juni). Horizontaal toezicht: Op weg naar een betere aanpak van controle. Geraadpleegd op 12 juli 2019, van <https://www.zorgvisie.nl/horizontaal-toezicht-op-weg-naar-een-betere-aanpak-van-controle-1782581w/>
- Zorgvisie. (2019, 7 mei). Accountant niet goedkoper door horizontaal toezicht. Geraadpleegd op 8 september 2019, van <https://www.zorgvisie.nl/accountant-niet-goedkoper-door-horizontaal-toezicht/>

BIJLAGEN

Bijlage A: groei jaarrekeningcontrolekosten sector ziekenhuizen

Jaartal	▼	Balanstotaal	Totaal controle vd			groei balans	Groei Jaarrekening controlekosten
			Totaal omzet	jaarrekening	groei omzet		
2008		19.725.057.700	17.944.351.572	9.276.340			
2009		20.391.141.898	19.254.540.449	10.268.518	7,3%	3,4%	10,7%
2010		21.180.203.584	21.045.084.746	10.107.064	9,3%	3,9%	-1,6%
2011		23.010.206.071	21.253.190.765	10.296.549	1,0%	8,6%	1,9%
2012		24.650.380.651	22.249.774.773	10.369.167	4,7%	7,1%	0,7%
2013		25.404.901.434	23.651.957.228	13.454.312	6,3%	3,1%	29,8%
2014		25.401.227.573	23.972.209.698	14.352.392	1,4%	0,0%	6,7%
2015		25.632.357.904	26.230.873.008	13.483.870	9,4%	0,9%	-6,1%
2016		25.354.160.714	27.235.044.570	16.431.231	3,8%	-1,1%	21,9%
2017		25.476.779.989	27.716.097.163	16.409.243	1,8%	0,5%	-0,1%
Totaal		236.226.417.518	230.553.123.972	124.448.686			
Groei % 2017 t.o.v. 2008					54,5%	29,2%	76,9%
Totaal controle jaarrekeningkosten t.o.v. de omzet				0,1%			
Totaal controle jaarrekeningkosten t.o.v. de balans				0,1%			

Groei jaarrekening omzet, balans en jaarrekeningcontrolekosten.

Bijlage B: gemiddelde jaarrekeningcontrolekosten per categorie ziekenhuis

Jaartal												Groei % 2017 t.o.v.
Categorie ziekenhuis		2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
OVA		102.304	120.023	100.662	99.981	113.126	135.016	146.573	138.951	190.732	193.246	88,9%
Overig		141.000	169.500	193.000	124.500	131.500	161.500	152.500	158.000	183.500	160.500	13,8%
SAZ		71.328	77.722	74.454	84.860	93.915	127.748	123.449	125.322	163.291	163.631	129,4%
STZ		101.218	107.751	110.456	103.186	109.483	163.366	165.303	193.004	219.247	232.954	130,2%
UMC		275.066	308.702	323.365	346.673	292.307	309.033	426.516	409.755	482.245	485.534	43,3%
Totaal		106.625	118.029	116.173	118.351	121.990	158.286	170.862	182.214	222.044	227.906	113,7%

Bijlage C: aantal jaarrekeningen per accountantskantoor

Aantal jaarrekeningen	Jaa ▾										
Accountantskantoor	▾ 2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Totaal
BDO	1	1	2	2	2	2	3	4	7	7	31
Deloitte	9	10	9	10	9	8	8	7	9	9	88
EY	34	35	35	35	35	36	33	28	26	22	319
KPMG	15	16	16	15	17	15	14	13	10	12	143
PWC	27	25	25	25	22	24	26	22	22	21	239
Stolwijk Kelderman	1										1
Verstegen accountants en adviseurs										1	1
Totaal	87	87	87	87	85	85	84	74	74	72	822

Bijlage D: overzicht honoraria accountant op jaarbasis

	Totaal overige				
	Totaal controle	controlewerkzaamheden	Totaal Fiscale advisering	Totaal niet controlediensten	Totaal
	▼ vd jaarrekening				
2008	9.276.340	3.886.313	1.830.615	2.939.233	17.932.501
2009	10.268.518	4.063.420	1.919.020	4.699.378	20.950.336
2010	10.107.064	4.081.887	2.111.175	3.462.363	19.762.489
2011	10.296.549	3.698.956	2.049.973	3.691.491	19.736.969
2012	10.369.167	2.980.509	2.037.189	2.535.283	17.922.148
2013	13.454.312	4.776.112	2.363.053	2.723.913	23.317.390
2014	14.352.392	5.274.265	2.800.803	6.337.068	28.764.528
2015	13.483.870	3.596.640	1.627.326	2.063.747	20.771.583
2016	16.431.231	4.426.271	1.546.105	4.061.926	26.465.533
2017	16.409.243	4.503.422	1.635.805	2.565.265	25.113.735
Totaal	124.448.686	41.287.795	19.921.064	35.079.667	220.737.212
% van totaal	56,4%	18,7%	9,0%	15,9%	100%

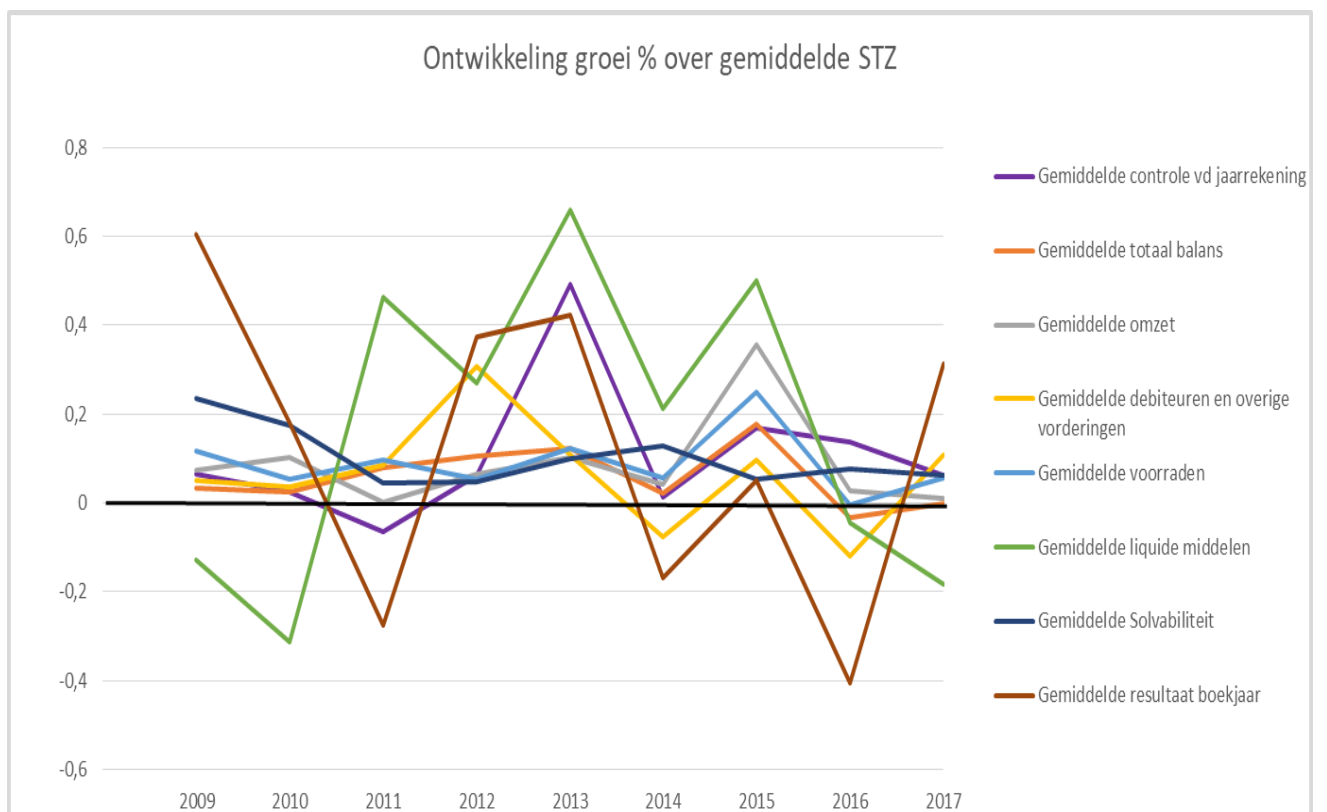
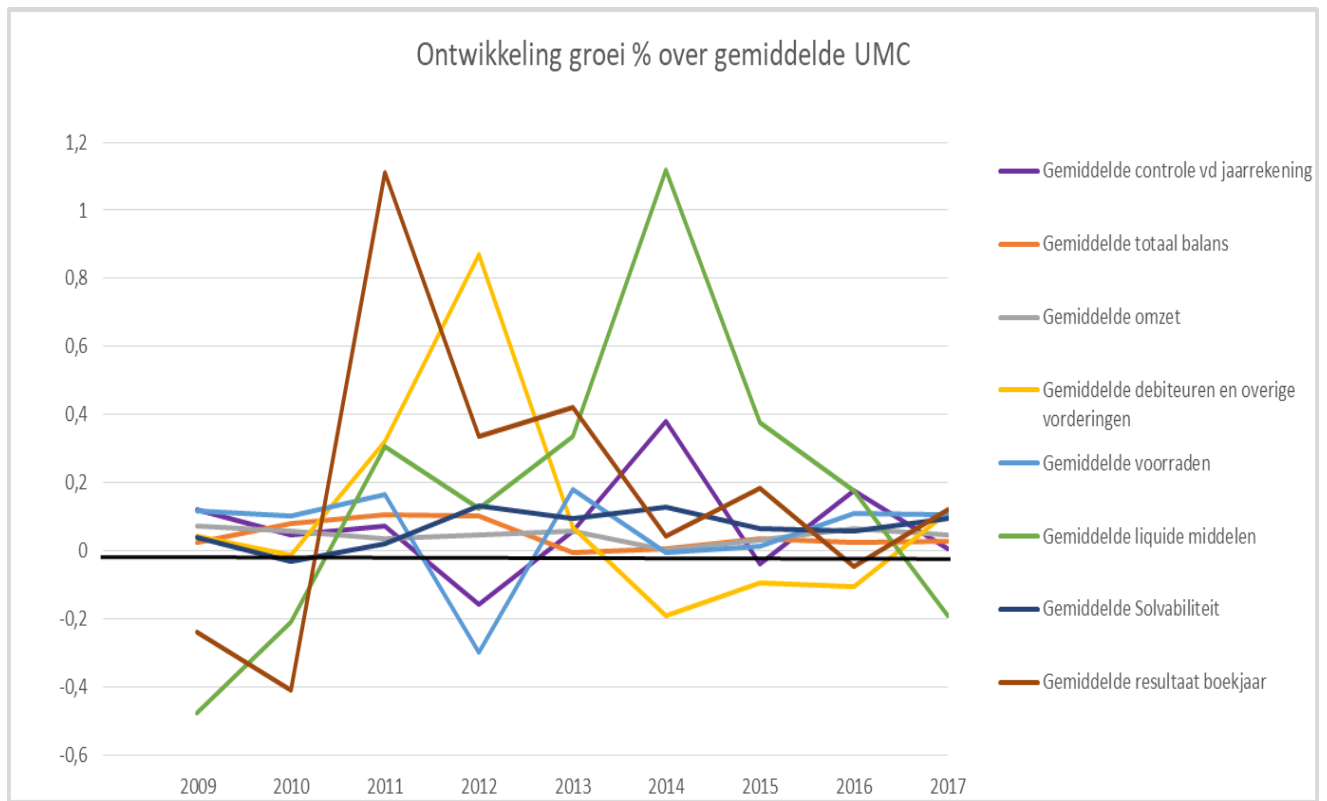
Bijlage E: overzicht honoraria accountant per accountantskantoor

Accountant	Totaal controle vd jaarrekening	Totaal overige		Totaal Fiscale adviesing	Totaal niet controlediensten	Totaal honoraria accountant
		controlewerk zaamheden				
BDO	2.818.032	830.024	49.618		219.060	3.916.734
Deloitte	12.246.086	3.669.492	2.339.732		6.395.019	24.650.329
EY	48.554.955	17.824.075	8.411.245		12.440.332	87.230.607
KPMG	22.094.038	6.094.441	2.211.082		9.014.664	39.414.225
PWC	38.336.575	12.851.763	6.909.387		7.010.592	65.108.317
Verstegen	339.000	18.000	0		0	357.000
Stolwijk Kelderman	60.000	0	0		0	60.000
Totaal	124.448.686	41.287.795	19.921.064		35.079.667	220.737.212

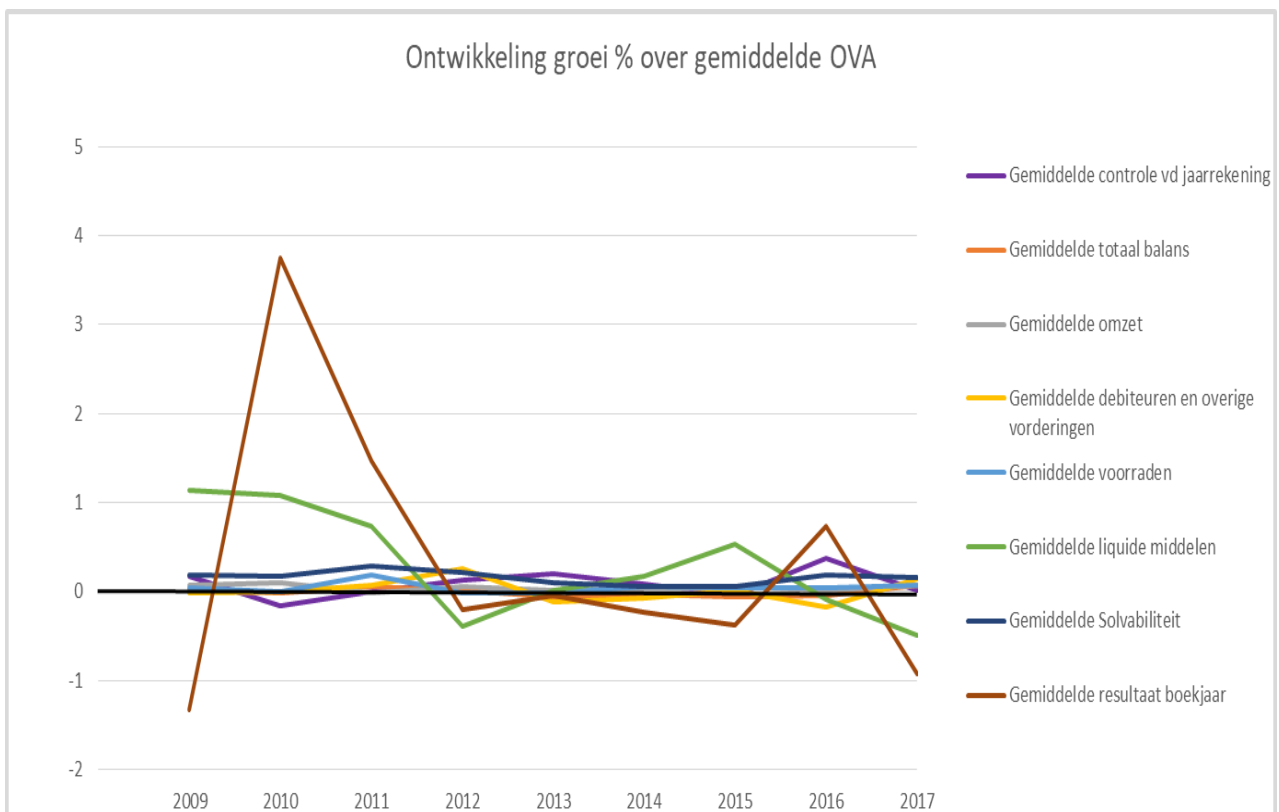
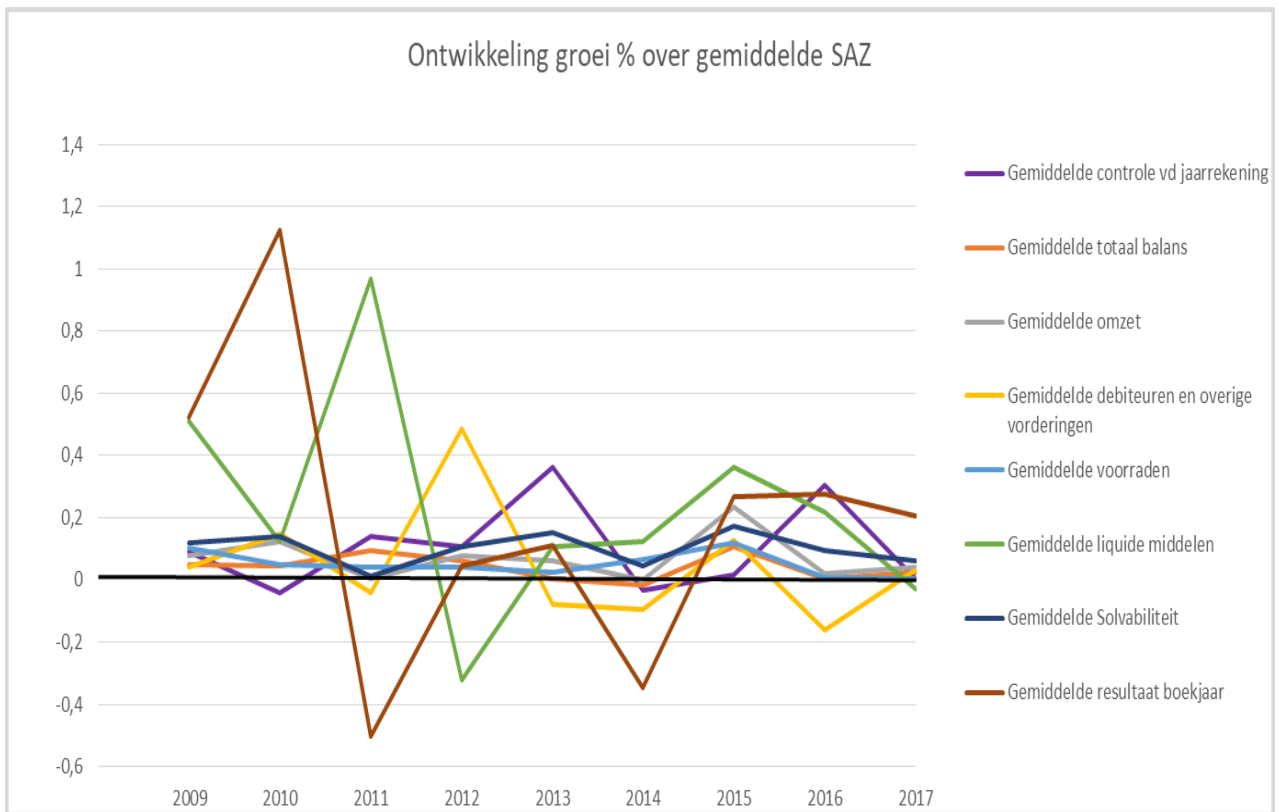
Bijlage F: vragenlijst voor interviews

Kennismaking	<ul style="list-style-type: none"> - Wederzijdse kennismaking - Toestemming opname interview - Verslag wordt ter goedkeuring aangeboden - Doel van het onderzoek: welke determinanten zijn van invloed op de hoogte van de jaarrekeningcontrolekosten extern accountant in de ziekenhuissector. Welke ontwikkelingen zijn zichtbaar in de groei en door welke factoren worden die ontwikkelingen bepaald in de loop van de tijd 2008-2017.
Ziekenhuizen	<ul style="list-style-type: none"> - Welke determinant is volgens u van invloed op de jaarrekeningcontrolekosten en waarom? - Hoe hebben de jaarrekeningcontrolekosten zich ontwikkeld en wat waren de drivers daarachter? - Welke tendens neemt u waar in de mate waarin de auditor bewijs verzamelt, strengheid van controles en het nemen van steekproeven? - Welke factoren bepalen volgens u de complexiteit van een ziekenhuis met betrekking tot de jaarrekeningcontrole kosten accountants? - Welke factoren bepalen het risicoprofiel van ziekenhuis/ van de controle en waarom heeft dat invloed op de jaarrekeningcontrolekosten accountant? - Welke factoren bepalen volgens u de financiële conditie van een ziekenhuis met betrekking tot de jaarrekeningcontrole kosten accountants? - Welke bijzonderheden kunnen leiden tot verhogen van de jaarrekeningcontrolekosten accountants? En waarom? - Welke wet- en regelgeving heeft wanneer invloed (gehad) op de hoogte van de honoraria accountant? En waarom? - Wordt er een afweging gemaakt tussen kwaliteit interne controle en inzet externe accountants? En zo ja, welke factoren worden daarin meegewogen. - Wat zijn de overwegingen geweest bij het kiezen van de extern accountant? - Wat is niet gevraagd en wilt u wel graag vermelden?
Extern accountants	<ul style="list-style-type: none"> - Welke determinant is volgens u van invloed op de jaarrekeningcontrolekosten en waarom? - Wat bepaalt volgens u de complexiteit van een ziekenhuis met betrekking tot de jaarrekeningcontrole kosten accountants? - Welke factoren bepalen volgens u de financiële conditie van een ziekenhuis met betrekking tot de jaarrekeningcontrole kosten accountants? - Is het risicoprofiel van invloed op de jaarrekeningcontrolekosten accountant en zo ja, waarom? - Is de kwaliteit van de interne controle een determinant voor de hoogte van de jaarrekeningcontrolekosten accountant? Zo ja, waarom? - Heeft de toename van meer toezicht door AFM op oob bedrijven geleid tot meer of minder kwaliteitscontroles bij ziekenhuizen? - Wat is het effect op niet oob klanten? - Hoe worden de kwaliteitcontroles uitgevoerd? - Met welke factoren houdt u rekening bij het opstellen van het controle budget voor een ziekenhuis? - Hoe hebben deze factoren zich ontwikkeld in de afgelopen 10 jaar? - Welke bijzonderheden kunnen leiden tot verhogen van de jaarrekeningcontrolekosten accountants? En waarom? - Welke wet- en regelgeving heeft invloed (gehad) op de hoogte van de honoraria accountant? En waarom? - Welke factoren hebben geleid tot een toe-/afname van het aantal ingezette uren? - Wat is niet gevraagd en wilt u wel graag vermelden?
AFM/NBA	<ul style="list-style-type: none"> - Welke determinant is volgens u het van invloed op de jaarrekeningcontrolekosten en waarom? - Wat bepaalt volgens u de complexiteit van een ziekenhuis met betrekking tot de jaarrekeningcontrole kosten accountants? - Welke factoren bepalen volgens u de financiële conditie van een ziekenhuis met betrekking tot de jaarrekeningcontrole kosten accountants? - Heeft de toename van meer toezicht door AFM op oob bedrijven geleid tot meer of minder kwaliteitscontroles ? - Welke ontwikkelingen zijn zichtbaar in de groei van de jaarrekeningcontrolekosten? - Door welke factoren worden die ontwikkelingen bepaald in de loop van de tijd en waarom? - Welke wet- en regelgeving heeft invloed (gehad) op de hoogte van de honoraria accountant? En waarom? - Welke wijzigingen/aanpassingen in de wet- en regelgeving kunnen leiden tot een lager jaarrekeningcontrolekosten? En waarom? - De accountant moet onafhankelijk zijn, maar tegelijkertijd is een ziekenhuis wel zijn klant. Is deze manier van jaarrekeningcontrole akkoord voor u of heeft u liever een ander systeem, bijv. overheidsaccountants? - Wat is niet gevraagd en wilt u wel graag vermelden?
Hoogleraren	<ul style="list-style-type: none"> - Welke determinant is volgens u van invloed op de jaarrekeningcontrolekosten en waarom? - Welke ontwikkelingen zijn zichtbaar in de groei van de jaarrekeningcontrolekosten? - Door welke factoren worden die ontwikkelingen bepaald in de loop van de tijd? - Welke wet- en regelgeving heeft invloed (gehad) op de hoogte van de honoraria accountant? En waarom? - Welke wijzigingen/aanpassingen in de wet- en regelgeving kunnen leiden tot een verandering in de jaarrekeningcontrolekosten? En waarom? - De accountant moet onafhankelijk zijn, maar tegelijkertijd is een ziekenhuis wel zijn klant. Is deze manier van jaarrekeningcontrole akkoord voor u of heeft u liever een ander systeem, bijv. overheidsaccountants? - Wat is niet gevraagd en wilt u wel graag vermelden?

Bijlage H: ontwikkeling groei % over gemiddelde variabelen per categorie ziekenhuizen



Vervolg Bijlage H



Bijlage I: overzicht regressie-analyses

Coefficients ^a								
Model volledig		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients			Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta	t	Sig.	Tolerance	VIF
1	(Constant)	-22.591.416	2.297.256		-9,834	0,000		
	Balanstotaal	0	0	0,161	1,644	0,101	0,048	20,945
	Omzet	0	0	0,603	5,243	0,000	0,034	29,113
	Geconsolideerd ja=1	27.588	5.837	0,106	4,726	0,000	0,903	1,108
	Debiteuren en overige vorderingen	0	0	-0,247	-4,776	0,000	0,170	5,899
	Voorraden	0	0	0,191	5,244	0,000	0,343	2,915
	Zmijewski X-Score	45.684	25.530	0,235	1,789	0,074	0,026	38,044
	Liquide middelen	0	0	-0,110	-3,721	0,000	0,521	1,918
	Solvabiliteit	1.196	1.568	0,097	0,763	0,446	0,028	35,817
	Resultaat boekjaar	0	0	0,038	0,983	0,326	0,304	3,294
	Jaartal	11.237	1.145	0,270	9,818	0,000	0,600	1,667
	UMC ja=1	19.467	20.305	0,049	0,959	0,338	0,174	5,742
	STZ ja=1	-31.854	6.860	-0,127	-4,644	0,000	0,609	1,641

a. Dependent Variable: Honoraria accountant: controle vd jaarrekening

Coefficients ^a								
Model exclusief omzet		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients			Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta	t	Sig.	Tolerance	VIF
1	(Constant)	-25.482.025	2.266.315		-11,244	0,000		
	Balanstotaal	0	0	0,520	7,378	0,000	0,094	10,587
	Geconsolideerd ja=1	30.424	5.907	0,117	5,151	0,000	0,910	1,098
	Debiteuren en overige vorderingen	0	0	-0,228	-4,341	0,000	0,170	5,868
	Voorraden	0	0	0,271	8,049	0,000	0,415	2,407
	Zmijewski X-Score	51.902	25.916	0,267	2,003	0,046	0,026	37,962
	Liquide middelen	0	0	-0,087	-2,921	0,004	0,533	1,875
	Solvabiliteit	1.821	1.589	0,148	1,146	0,252	0,028	35,610
	Resultaat boekjaar	0	0	0,045	1,143	0,253	0,304	3,291
	jaartal	12.672	1.129	0,305	11,220	0,000	0,636	1,572
	UMC ja=1	76.535	17.419	0,193	4,394	0,000	0,244	4,091
	STZ ja=1	-24.133	6.809	-0,096	-3,544	0,000	0,639	1,566

a. Dependent Variable: Honoraria accountant: controle vd jaarrekening

Vervolg Bijlage I

Coefficients ^a								
Model exclusief balans		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		Collinearity Statistics		
		B	Std. Error	Beta	t	Sig.	Tolerance	VIF
1	(Constant)	-22.196.488	2.287.066		-9,705	0,000		
	Omzet	0	0	0,736	8,990	0,000	0,068	14,716
	Geconsolideerd ja=1	27.398	5.842	0,105	4,690	0,000	0,903	1,107
	Debiteuren en overige vorderingen	0	0	-0,213	-4,491	0,000	0,203	4,924
	Voorraden	0	0	0,188	5,174	0,000	0,344	2,909
	Zmijewski X-Score	46.814	25.547	0,241	1,832	0,067	0,026	38,016
	Liquide middelen	0	0	-0,106	-3,609	0,000	0,524	1,909
	Solvabiliteit	1.141	1.570	0,093	0,727	0,467	0,028	35,801
	Resultaat boekjaar	0	0	0,040	1,021	0,307	0,304	3,293
	jaartal	11.041	1.139	0,266	9,690	0,000	0,607	1,649
	UMC ja=1	16.361	20.239	0,041	0,808	0,419	0,176	5,692
	STZ ja=1	-31.345	6.860	-0,125	-4,569	0,000	0,610	1,638

a. Dependent Variable: Honoraria accountant: controle vd jaarrekening

Bijlage J: matrix methode Groenland

Deze matrix bestaat uit 338 rijen en 29 kolommen.

GROENLAND MATRIX (2014)		JCK is jaarrekeningcontrolekosten		Ziekenhuizen								Tota
CONCEPTUEEL MODEL		VARIABELEN	VRAGEN	Aanduiding onderwerpen	Onderwerpen/aantal	aantal	aantal	aantal	aantal	aantal	aantal	Tota
Complexiteit	Geconsolideerd	- Hoe hebben de jaarrekeningcontrolekosten zich ontwikkeld en wat waren de	3	Verandering organisatiestructuur (naar BV's)	1							1
Controle risico	Zmijewski X-score	- Hoe hebben de jaarrekeningcontrolekosten zich ontwikkeld en wat waren de	1	Schandalen in de ziekenhuissector, zoals faillissement								0
Grootte	Balans	- Hoe hebben de jaarrekeningcontrolekosten zich ontwikkeld en wat waren de	4	Anderen waarderingsgrondslagen								0
Grootte	Omzet	- Welke ontwikkelingen zijn zichtbaar in de groei	1	Omzetverantwoording	1					1		2
Wet- en regelgeving	Accountantssect	- Heeft de toename van meer toezicht door AFM op oob bedrijven geleid tot meer	1	1 Aanleiding voor NBA om opnieuw naar regelgeving vastlegging							1	1
Grootte	Omzet	- Welke ontwikkelingen zijn zichtbaar in de groei	2	contracten per zorgverzekeraar, nacalculatie			1	1				2
Internal control		- Welke ontwikkelingen zijn zichtbaar in de groei van de	2	Kwaliteit bedrijfsvoering ziekenhuizen is verbeterd								0
Grootte	Omzet	- Door welke factoren worden die ontwikkelingen	8	Landelijk meldpunt voor anonieme	1							1
Internal control		- Welke determinant is volgens u van invloed op de jaarrekeningcontrolek	1	Een goede AOIB of IC	1							1
Grootte	Omzet	- Welke factoren bepalen volgens u de complexiteit van een ziekenhuis met betrekking tot de jaarrekeningcontrole	7	omzetplafonds				1	1			2
Wet- en regelgeving	WNT	- Welke factoren bepalen volgens u de complexiteit van een ziekenhuis met		2 WNT					1			1
Controle risico	Zmijeski X-score	- Welke factoren bepalen het risicoprofiel van ziekenhuis/ van de controle en waarom heeft dat invloed op	1	Faillissementen geen verhoogd risico voor de accountants	1	1	1	1				4
Wet- en regelgeving	Accountantssect	- Heeft de toename van meer toezicht door AFM op oob bedrijven geleid tot meer	2	1 AFM (toezichthouder) toetst de regels gedefinieerd door het								0
Internal control		- Wat zijn redenen geweest voor meerwerk?	3	Onvoldoende oplevering								0
Wet- en regelgeving	WNT	- Welke wet- en regelgeving heeft wanneer invloed (gehad) op de hoogte		2 WNT		1	1	1			1	4
Wet- en regelgeving	Ziekenhuissecto	- Welke wet- en regelgeving heeft wanneer invloed	1	3 Schadelastcontracten		1						1