

Onafhankelijkheid van accountants en het economisch motief

Philip Wallage



Het vraagstuk van de onafhankelijkheid van accountants geniet door de recente MDW-discussie en door de aangekondigde megafusie(s) brede belangstelling.

Een van de kernvragen luidt of de onafhankelijkheid van de controlerend accountant voldoende is gewaarborgd indien ook op grote schaal zogenaamde non-auditdiensten worden verricht.

Van accountantszijde valt een terughoudende reactie waar te nemen: de zorgen worden al honderd jaar begrepen, maar vooralsnog is niet aangetoond dat de onafhankelijkheid feitelijk in het geding is. Zodoende bestaat geen noodzaak de uitgebreide maatregelen die het beroep en accountantsorganisaties¹ hebben opgezet om de onafhankelijkheid te waarborgen, aan te passen. Echter, het is in een tijdsgewricht waarin 'transparency' hoog in het vaandel staat ook voor accountants noodzakelijk om verantwoording af te leggen (want de markt is noch rechtvaardig noch zachtzinnig).

Conceptual Framework for Auditor Independence

In de Verenigde Staten is dat goed begrepen. Het Amerikaanse accountantsinstituut (AICPA)

heeft samen met de SEC de zogenaamde Independence Standards Board (ISB) opgericht. Een van de doelen is te komen tot een nieuw 'Conceptual Framework for Auditor Independence'. In oktober 1997 is in opdracht van het AICPA een studierapport uitgebracht waarin een nieuw framework wordt voorgesteld.²

Volgens het gepresenteerde framework hebben regelgevers tot taak publieke doelstellingen te formuleren en deze te vertalen in fundamentele onafhankelijkheidsprincipes en richtlijnen. De nadruk op het vervaardigen van dergelijke principes valt te verkiezen boven afdwingbare 'appearance-based rules'.³ Als onafhankelijkheidsprincipes worden voorgesteld:

- controlerend accountants mogen niet financieel afhankelijk zijn van een controlecliënt en
- mogen geen relaties hebben met of betrokken zijn bij activiteiten voor cliënten die het nemen van 'managerial' beslissingen vergen, en
- er mogen geen belangenconflicten bestaan die de objectiviteit inzake de jaarrekeningcontrole beïnvloeden.

De regelgever verzorgt tevens de nodige prikkels om deze doelstellingen te bereiken, door een aanvaardbaar stelsel van detectie en sancties op te zetten en te ondersteunen bij het ontwerpen van specifieke programma's.

Het ontwerpen van deze programma's is de verantwoordelijkheid van de individuele accountantsorganisaties. De programma's moeten - na acceptatie door de ISB - openbaar worden gemaakt, zodat cliënten en derden hiervan kennis kunnen nemen en deze programma's kunnen vergelijken met programma's van andere ac-

Prof. Dr. Ph. Wallage is directeur van KPMG Accountants NV en hoogleraar accountantscontrole aan de Universiteit van Amsterdam.

countantsorganisaties. Hierdoor kan tussen accountants concurrentie op het terrein van 'onafhankelijkheidswaarborgen' ontstaan.

Ten behoeve van het ontwikkelen van het gepresenteerde framework zijn een aantal studies verricht naar de motieven voor onafhankelijk optreden van accountants. Omdat economische motieven in de discussie vaak onderbelicht blijven, ga ik in deze column op enkele hiervan in.⁴

1 Het economisch belang van het behouden van reputatie is een krachtige prikkel om onafhankelijkheid te bewerkstelligen

Accountantsorganisaties kijken wel uit om hun reputatie te schaden:

'Whatever benefit may be thought to flow from such substandard conduct would pale in comparison with the potential loss of quasi-rents from other audit clients.'

Quasi-rents ontstaan doordat de controlerend accountant een investering doet in cliëntspecifieke kennis en ervaring die, als het goed is, gedurende toekomstige controles wordt terugverdiend. Het opzeggen van de opdracht door de cliënt zou een verlies van deze specifieke quasi-rents betekenen. Echter, indien de accountant de specifieke kennis en ervaring bij zowel andere cliënten als non-auditdiensten kan toepassen, behoudt hij deze quasi-rents (gedeeltelijk). Het leveren van non-auditdiensten kan dus bijdragen aan het verminderen van de afhankelijkheid van een individuele controlecliënt.

2 Er bestaat een economisch motief om 'meeliften' te voorkomen

Reputatie is een zogenaamd 'common good', waarvan de baten niet aan een individueel lid van de organisatie kunnen worden onthouden. Het is in het belang van het collectief dat de reputatie van de organisatie wordt beschermd door het feilloos handhaven van de onafhankelijkheid. Het risico bestaat dat deze norm in de praktijk niet door elk lid van de organisatie wordt gevolgd, omdat een individuele cliënt meer voor hem/haar betekent dan de organisatie als geheel. Sommigen zullen, met andere woorden, proberen om 'gratis' op de reputatie van de organisatie mee te liften en uit eigenbelang cliëntrelaties onderhouden, waarbij de onafhan-

kelijkheid geweld wordt aangedaan.

Omdat alle disciplines binnen de accountantsorganisatie baat hebben bij het waarborgen van de reputatie, is het dus noodzakelijk dat de organisatie zelf waarborgen schept ter voorkoming van het meeliften op de reputatie. Het studierapport noemt 'inbedding' van waarden als integriteit, objectiviteit en onafhankelijkheid in de organisatie als de beste waarborg voor de handhaving ervan. Deze waarden bewerkstelligen dat de professional in plaats van alleen formele naleving ook inhoudelijk commitment toont.⁶ Inbedding kan gestalte krijgen door middel van training en interne bijeenkomsten, zodat de gewenste cultuur duidelijk wordt gecommuniceerd.

3 Een brede scope verhoogt de kwaliteit van de controle

Het nieuwe framework moet bijdragen aan het primaire doel van accountantscontrole: het minimaliseren van het informatierisico. Voor een kwalitatief hoogwaardige controle is het verkrijgen van diepgaande kennis over de branche en de cliënt essentieel: *'The greater an auditor's insight into a client's operation, the more likely it is that key audit risks will be identified and business complexities and transactions fully understood'*.

Het verrichten van non-auditdiensten kan de kennis van belangrijke bedrijfsprocessen en transacties vergroten, hetgeen de controle ten goede kan komen. Indien dergelijke diensten door andere leden of disciplines van de accountantsorganisatie worden verricht, kan hetzelfde voordeel worden behaald.

De interne communicatiesystemen dienen de geheimhouding van de accountant binnen de multiserviceorganisatie vanzelfsprekend voldoende te waarborgen.⁸

Ten slotte maken multidisciplinair opererende accountantsorganisaties het mogelijk om alternatieve carrièrepaden aan te bieden en professionele vaardigheden alternatief aan te wenden. Het bieden van deze mogelijkheid vergroot de attractiviteit van het werk en dus de mogelijkheid om de beste mensen te kunnen recruterend!

4 De IT-revolutie versterkt het belang van multiservice

De te verwachten verschuiving naar rapportage op een on-line en real-time basis vereist dat traditionele auditdeskundigheden moeten worden aangevuld met IT- en proceskennis. Het valt te verwachten dat multidisciplinair instrumentarium wordt ontwikkeld om (ondernemings)risico's te kunnen herkennen en om de interne beheersingssystemen en de ondernemingsrapportage hieromtrent te kunnen beoordelen. Tevens bewerkstelligt de IT-revolutie dat de controle systeemgericht wordt aangepakt. Deze aanpak vereist een brede kennis van processen en systemen die efficiënter kan worden verkregen in een multidisciplinair verband. Deze brede benadering voorkomt tevens dat de controle zich verengt tot een op formele aspecten gerichte audit.⁹

Om de ontwikkelingen in IT op de voet te volgen zijn enorme investeringen nodig. Dit betekent dat schaalvoordelen - door ook non-auditdiensten aan te bieden - onmisbaar zullen zijn voor een levensvatbare, onafhankelijke controlefunctie bij grote, internationale en complexe organisaties. Doordat in een multiserviceorganisatie constante kosten aan zowel controle als non-auditdiensten kunnen worden toegerekend, ontstaan de noodzakelijke schaalvoordelen. Schaalvoordelen ontstaan eveneens doordat - zoals al eerder vermeld - specifieke kennis bij verschillende diensten kan worden aangewend. Dit kan een voordeel opleveren voor zowel de accountant als de cliënt vanwege de relatief lage kosten van het verkrijgen en toepassen van specifieke kennis voor zowel controle als non-auditdiensten.¹⁰

5 Aansprakelijkheid beperkt het compromitteren van de onafhankelijkheid

Uit onderzoek¹¹ blijkt dat het verrichten van non-auditdiensten aan controlecliënten niet leidt tot een verhoogd aansprakelijkheidsrisico. Ook leggen verzekeraars aan accountants geen beperkingen op met betrekking tot het verlenen van non-auditdiensten. Het al dan niet verlenen van non-auditdiensten heeft nauwelijks invloed op het risicoprofiel van de accountant, zoals de verzekeringsbranche dat ervaart.

Desondanks drukken enorme aansprakelijkheidskosten op accountants. Zo stegen de netto-aansprakelijkheidskosten van de 'big 6' in de Verenigde Staten van 7,7% van de bruto-omzet in 1990 tot 11,9% in 1993. Deze druk draagt ertoe bij dat gerenommeerde accountantsorganisaties ernaar streven de kwaliteit en onafhankelijkheid niet te compromitteren.

Conclusie

Al met al reden genoeg om economische motieven bij de discussie over onafhankelijkheid te betrekken!

NOTEN

1 In deze column worden accountantsorganisaties geacht te bestaan uit multidisciplinaire samenwerkingsverbanden.

2 Pitt, H.L. en Birenbaum, D.E., (1997), *Serving the Public Interest: A New Conceptual Framework For Auditor Independence*, October 20, Washington.

3 Argumenten zijn:

- onafhankelijkheid 'in schijn' is per definitie niet te objectiveren;
- het gemak waarmee afhankelijkheid in schijn is op te merken en de moeite om feitelijke afhankelijkheid te verwerpen, kan leiden tot cynisme, wantrouwen en kosten die de redelijk te verwachten bate van de dienstverlening overtreffen.

4 De economische motieven zijn nader in kaart gebracht door de Law and Economics Consulting Group (LECG), *An Economic Analysis of Auditor Independence for a Multi-Client, Multi-Service Public Accounting Firm*. In: Pitt en Birenbaum, Appendix B.

5 Pitt en Birenbaum, p. 61.

6 W. Warner Burke, *Auditor Independence: An Organizational Psychology Perspective*, In: Pitt en Birenbaum, Appendix C.

7 Pitt en Birenbaum, p. 69.

8 De Amerikaanse controlestandaard SAS 22 (AU 311-04) geeft trouwens in overweging '... discussing matters that may affect the audit with firm personnel responsible for non-audit services to the entity.'

9 ISO-certificering is een voorbeeld van een op formele aspecten gerichte audit.

10 De economische wetenschap leert dat de welvaart wordt vergroot indien het de meest efficiënte aanbieder van een goed of dienst is toegestaan de vraag te vervullen.

11 Pitt en Birenbaum, p. 82 en volgende.