

Voorstellen om de onafhankelijkheid van accountants te versterken

Roulatie, indiensttreding bij controlecliënten en grenzen aan de toelaatbaarheid van dienstverlening

Rik Roos

SAMENVATTING De Europese Commissie heeft voorstellen gedaan om de onafhankelijkheid van de accountant te versterken. Dit artikel behandelt de Europese voorstellen over roulatie, over indiensttreding van de accountant bij een controlecliënt en over grenzen aan de toelaatbaarheid van dienstverlening door accountantsorganisaties. Elk van deze voorstellen creëert een interessant spanningsveld tussen enerzijds het maatschappelijk belang van een in wezen en in schijn onafhankelijke accountant en anderzijds het belang van ondernemingen en accountantsorganisaties bij bewegingsvrijheid op de markt. Mondiaal is een consistente lijn te vinden in de aard van de maatregelen om de onafhankelijkheid te waarborgen, zij het dat de concrete uitwerking daarvan in de praktijk nogal uiteenloopt.

RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK Een Europese verordening met eisen rondom de onafhankelijkheid van accountants heeft rechtstreekse invloed op de bedrijfsvoering van accountantsorganisaties. Een goed begrip van de voorstellen is daarmee relevant voor alle professionals en beleidsbepalers die aan een accountantsorganisatie zijn verbonden. Dit geldt op onderdelen ook voor aandeelhouders, bestuurders en commissarissen van organisaties van openbaar belang (OOB's), gezien hun rol bij het benoemen van de accountantsorganisatie voor de jaarrekeningcontrole en voor eventuele aanvullende vormen van dienstverlening.

1 Inleiding

Wet- en regelgeving over onafhankelijkheid van de accountant is in beweging. Actuele ontwikkelingen concentreren zich rond onderwerpen zoals roulatie, indiensttreding van de accountant bij een controlecliënt en de toelaatbaarheid van dienstverlening.¹ Organisaties van Openbaar Belang (OOB's) moeten in de Europese Unie straks mogelijk elke zes tot negen jaar een geheel nieuwe accountantsorganisatie tot controlerend accountant aanstellen en inwerken. Het heeft tot doel te vermijden dat een te nauwe relatie ontstaat tussen de accountant en zijn controlecliënt. Voorstellen van de Europese Commissie om de onafhankelijkheid te waarborgen als accountants

in dienst treden bij hun controlecliënt leiden tot uitbreiding van het aantal posities bij cliënten waarvoor beperkingen gelden, confronteren een groter aantal professionals met deze beperkingen dan voorheen en leiden tot aanscherping in de te hanteren afkoelingstermijnen. Een carrière beginnen bij een accountantsorganisatie, ervaring opdoen in verschillende branches en dan in dienst treden bij een controlecliënt is niet zonder meer mogelijk. Ook is de Europese Commissie voornemens de wijze van dienstverlening door accountantsorganisaties aan banden te leggen om daarmee de onafhankelijkheid verder te versterken. Zo geldt in de voorstellen bijvoorbeeld een verplichte spreiding van de controleomzet over een aantal OOB-controlecliënten en een striktere scheiding tussen controle en advies bij dezelfde cliënt. Nieuw daarbij is het onderscheid dat de Europese Commissie beoogt aan te brengen met de introductie van een nieuwe categorie Grote Organisaties van Openbaar Belang. In het uiterste geval moeten accountantsorganisaties zelfs hun adviestak geheel afsplitsen. Door de Europese voorstellen op te nemen in een Verordening (in plaats van in een Europese Richtlijn) hebben zij straks bovendien een rechtstreekse werking in alle EU-lidstaten, ongeacht lokale wet- en regelgeving.

Het proces om te komen tot een nieuwe Europese Verordening (European Commission, 2011a) en aanpassing van de Europese Richtlijn (European Commission, 2011b) is echter nog niet afgerond. De volgende stap is behandeling door zowel het Europees Parlement als door de Raad van Ministers in één of meer termijnen.² Ook in de andere delen van de wereld is aandacht voor de onafhankelijkheid van accountants. In internationaal verband is bijvoorbeeld de Code of Ethics geactualiseerd (IFAC, 2009) en de Amerikaanse toezichthouder Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) is een openbare consultatie gestart over versterking van de onafhankelijkheid van accountants, waaronder de mogelijkheid van kantoorroulatie.

De huidige status van de Europese voorstellen roept de vraag op hoe de hoofdlijnen zich verhouden tot actuele

ontwikkelingen elders in de wereld en hoe zij praktisch zouden uitwerken. Dit artikel geeft een beschouwing van de voorstellen van de Europese Commissie over onafhankelijkheid in dat licht. Het artikel heeft de volgende structuur. Drie hoofdstukken geven elk een samenvatting van een van de Europese voorstellen voor versterking van de onafhankelijkheid, voorzien van een annotatie. Het artikel behandelt achtereenvolgens roulatie, indienstreding van de accountant bij een controlecliënt en toelaatbaarheid van dienstverlening. Het artikel sluit af met een conclusie.

2 Roulatie

OOB's moeten in de Europese Unie straks mogelijk elke zes tot negen jaar een geheel nieuwe accountantsorganisatie aanstellen als controlerend accountant en inwerken³ (European Commission, 2011a, artikel 33, lid 1). Roulatie-termijnen variëren al naargelang wel of geen 'joint audit' plaatsvindt.⁴ Met een verplichte accountantswissel beoogt de Europese Commissie te vermijden dat de controlecliënt de accountant te veel gaat beïnvloeden waardoor deze te welwillend zou staan tegenover de controlecliënt (bedreiging van de onafhankelijkheid door (te grote mate van) vertrouwdsheid).⁵ Aanvullend hierop bestaat voor individuele leden van het controleteam ook een persoonlijke roulatieverplichting om tegen te gaan dat het de cliënt blijvend zou kunnen bedienen door 'mee te verhuizen' naar de nieuwe accountantsorganisatie op het moment dat de cliënt verplicht is een nieuwe accountantsorganisatie aan te stellen.⁶ Na roulatie geldt een afkoelingstermijn, zowel voor de accountantsorganisatie als voor de leden van het controleteam.

2.1 Wisselende termijnen om joint audit te stimuleren

In het voorstel voor de OOB-verordening⁷ is de maximumtermijn voor het aanstellen van een nieuwe accountantsorganisatie bij een joint audit langer dan wanneer slechts een accountantsorganisatie is aangesteld. Voert een accountantsorganisatie de jaarrekeningcontrole uit samen

met een andere accountantsorganisatie dan mogen zij maximaal 9 in plaats van 6 jaar op hun post blijven zitten. Het is mogelijk dat de frisse blik in stand blijft als twee accountantsorganisaties elkaar scherp houden, wat een langere houdbaarheidsdatum zou verklaren. Het lijkt er echter op dat hier de doelstellingen van de Europese Commissie door elkaar heen lopen voor wat betreft het versterken van de marktwerking en vergroting van de onafhankelijkheid. Een van de doelstellingen van de Europese Commissie is namelijk het versterken van de markt voor controleopdrachten door kleine en middelgrote accountantsorganisaties te laten groeien. Ook streeft de Europese Commissie ernaar de toetreding van nieuwe spelers aan te moedigen (European Commission, 2011a, p. 2). Om de markt te versterken zou de Europese Commissie graag zien dat grote internationale accountantsorganisaties, die de controlemarkt voor OOB's domineren, kleinere spelers bij de controle van OOB's op sleeptouw nemen, bijvoorbeeld via een joint audit. Het verschil in de voorgestelde maximumtermijnen lijkt daarmee vooral te zijn ingegeven om joint audits te stimuleren. Het onderscheid tussen de termijn van 7 jaar voor persoonlijke interne roulatie van de externe accountant ten opzichte van de termijn van 6 respectievelijk 9 jaar voor het kantoor, vind ik opvallend. Het op elkaar afstemmen van deze termijnen kan helpen onnodig complexe praktijksituaties te vermijden. Tabel 1 geeft een samenvatting van de voorgestelde roulatieverplichtingen in vergelijking met het huidige Europese systeem van interne partnerroulatie.

Vooruitlopend op de wijzigingsvoorstellen van de Europese Commissie heeft de Tweede Kamer op 14 februari 2012 alvast besloten de wetgeving in Nederland zodanig aan te passen dat OOB's elke acht jaar een geheel nieuwe accountantsorganisatie moeten aanstellen. Zoals in elk regulier wetgevingsproces dient de nieuwe wet nog langs de Eerste Kamer te gaan. Tijdens dit proces kunnen relevante wijzigingen worden ingebracht. De Eerste Kamer heeft

Tabel 1 Samenvatting Europese wijzigingsvoorstellen roulatie

A. Voorstel OOB-verordening 2011		Ref.	B. Huidige situatie EU-Richtlijn 2006	Ref.
Roulatie van kantoor in combinatie met interne roulatie			Interne roulatie	
Eén accountantsorganisatie aangesteld	• Roulatie kantoor na uiterlijk 6 jaar. • Bij uitzondering 2 jaar verlenging (goedkeuring toezichthouder). • Hierna afkoeling 4 jaar.	Art. 33, lid 1, 2	-	-
Twee accountantsorganisaties aangesteld (joint audit)	• Roulatie kantoren na uiterlijk 9 jaar. • Bij uitzondering 3 jaar verlenging (goedkeuring toezichthouder). • Hierna afkoeling 4 jaar.	Art. 33, lid 1, 2	-	-
Interne roulatie externe accountant	• Interne roulatie externe accountant na uiterlijk 7 jaar. Hierna afkoeling 3 jaar.	Art. 33, lid 2	• Interne roulatie externe accountant na uiterlijk 7 jaar. Hierna afkoeling 2 jaar.	Art. 42, lid 2
Interne roulatie van teamleden	• Adequaet intern roulatiemechanisme voor senior teamleden. • Ten minste zij die staan ingeschreven als externe accountant.	Art. 33, lid 2	-	-

niet het recht om wetsvoorstellen te wijzigen (het recht van amendement). Het heeft wel een informatie- en instemmingsrecht en kan door gebruikmaking van die rechten toezeggingen afdwingen bij bewindspersonen. Die toezeggingen kunnen betrekking hebben op tal van zaken zoals: evaluatie van de wet, interpretatie van de wet, nieuwe aanvullende wetgeving, overgangsrecht of technische dan wel inhoudelijke reparatiewetgeving (een zogenaamde novelle), of het moment van inwerkingtreding.

2.2 Wissel van accountantsorganisatie met behoud van kennis

Verlies van kennis is een veel gehoord argument tegen een verplichte wissel van accountantsorganisatie (Arruñada, 1997, par. 32; United States General Accounting Office, 2003, p. 13; FEE, 2004, p. 12). De voorgestelde OOB-verordening lost dit op door de scheidende accountant straks te verplichten zijn opvolger een vliegende start te gunnen via het beschikbaar stellen van een overdrachtdossier. De Europese Commissie beoogt hiermee te bewerkstelligen dat opgedane kennis over de controlecliënt ook bij kantoorroulatie behouden blijft.⁸ Arruñada (1997, p. 37) illustreert waarom aan het overdragen van werkdocumenten ook nadelen zijn verbonden, bijvoorbeeld omdat het ontmoedigend werkt voor innovatie in controletechnieken en afbreuk doet aan de 'frisse blik' die wet- en regelgevers met kantoorroulatie nu juist beogen.

De voorgestelde OOB-verordening verplicht accountantsorganisaties die de jaarrekeningcontrole verzorgen een overdrachtdossier te maken als hun controlecliënt besluit te wisselen van accountantsorganisatie. De huidige Europese Richtlijn (European Commission, 2006, art. 23, lid 3) bepaalt slechts in algemene termen dat accountantsorganisaties bij overdracht van een wettelijke controle toegang moeten verlenen tot alle relevante informatie over de desbetreffende cliënt. De verplichting geldt echter alleen op verzoek van de accountantsorganisatie waaraan de opvolgende opdracht tot jaarrekeningcontrole is verleend en laat bovendien ruimte voor professionele oordeelsvorming over de informatie waartoe accountantsorganisaties toegang moeten verlenen. Letterlijke lezing maakt een enge interpretatie mogelijk; uitsluitend informatie over de cliënt.

De voorgestelde OOB-verordening bepaalt dat het overdrachtdossier alle relevante informatie over de controlecliënt behoort te bevatten die de opvolgende accountantsorganisatie redelijkerwijs nodig heeft om de bedrijfsactiviteiten en interne beheersing te begrijpen en om de continuïteit te waarborgen van de controle, waaronder de vergelijkbaarheid met jaarrekeningcontroles uit voorgaande jaren. Accountantsorganisaties maken gebruik van elektronische dossiers en bijvoorbeeld expertsystemen ter ondersteuning van de controle, waardoor het samenstellen van een overdrachtdossier mogelijk ook gepaard zou moeten gaan met het verlenen van toegang tot relevante

elektronische systemen. De voorgestelde OOB-verordening legt bovendien een verantwoordelijkheid neer bij de scheidende accountantsorganisatie om te kunnen aantonen dat de opvolger is voorzien van alle relevante informatie. In de voorgestelde OOB-verordening is echter geen vrijwaring opgenomen van aansprakelijkheid voor accountants die meewerken aan het samenstellen van een overdrachtdossier. Dit wijkt af van bijvoorbeeld de Nederlandse comptabiliteitswet, die de accountant bij inzage in zijn dossiers beschermt tegen het risico van een juridische claim. In de voorgestelde OOB-verordening is opgenomen dat de European Securities and Markets Authority (ESMA) nader zal uitwerken hoe de inhoud van het overdrachtdossier eruit moet zien. Het leggen van verantwoordelijkheid voor het uitwerken van nadere regels bij een toezichthouder vind ik opmerkelijk gezien vanuit het idee van scheiding der machten binnen een staat (trias politica). De toezichthouder zou volgens het voorstel zowel de regels opstellen, alsook de naleving daarvan moeten toetsen.

Het samenstellen van een overdrachtdossier voor de opvolgende accountantsorganisatie kost tijd. Bij wettelijke controles is het in Nederland sinds 2010 gebruikelijk de accountantsorganisaties een vergoeding te betalen als de opvolger deze verzoekt toegang te verlenen tot relevante informatie over de controle (NIVRA, 2010, stap 2). Hoeveel tijd het samenstellen van een overdrachtdossier kost, is niet op voorhand in te schatten. Dit is afhankelijk van de mate waarin het gaat gebeuren en de hoeveelheid informatie die een opvolgende accountantsorganisatie nodig heeft. Het samenstellen van een overdrachtdossier kan mogelijk bijdragen aan het terugdringen van de extra kosten die gepaard gaan met een accountantswissel. Bij accountantswissels is de nieuw aangestelde accountantsorganisatie immers onbekend met de activiteiten en interne beheersingsmaatregelen van de controlecliënt. Onderzoek onder Europese accountantsorganisaties illustreert dat de accountant bij een nieuwe controlecliënt 22,5% meer kosten maakt dan bij een bestaande cliënt om bekend te raken met de ondernemingsactiviteiten. Betreft het een branche waarin de accountant relatief onbekend is, zijn deze aanloopkosten zelfs 50% hoger (Arruñada, 1997, p. 36). Het verkrijgen van een overdrachtdossier kan die opvolgende accountantsorganisaties een efficiencyvoordeel bieden.

2.3 Alternatieven om een nauwe relatie of de schijn daarvan te vermijden

Het voorstel om OOB's periodiek verplicht een nieuwe accountantsorganisatie te laten aanstellen heeft tot doel te vermijden dat een lange en nauwe relatie ontstaat met de controlecliënt die in wezen of schijn afbreuk zou kunnen doen aan de onafhankelijkheid van de accountant. Er zijn diverse alternatieven om hetzelfde doel te bereiken, zoals interne roulatie. Elke langdurige cliëntrelatie kent boven-

dien al diverse natuurlijke vormen van roulatie die leiden tot een frisse blik.

De impactstudie die in 2011 namens de Europese Commissie is uitgevoerd en ingaat op de voorstellen uit de OOB-verordening, meldt dat OOB's relatief weinig zouden wisselen van accountantsorganisatie (ESCP Europe, 2011, par. 1.2.2). Zo is volgens dit onderzoek in het Verenigd Koninkrijk het gemiddelde percentage van OOB's uit de FTSE 100/250 dat tussen 1996 en 2004 van accountant is gewisseld 2,1%/2,8% en komt het in de Verenigde Staten van Amerika voor dat een onderneming al 121 jaar dezelfde accountantsorganisatie aanstelt voor de jaarrekeningcontrole. Het feit dat een OOB dezelfde accountantsorganisatie aanstelt voor de jaarrekeningcontrole betekent echter niet automatisch dat eveneens sprake zou zijn van een lange en nauwe persoonlijke relatie tussen de controlecliënt en diens accountant. Na verloop van tijd treden bijvoorbeeld wisselingen op in de samenstelling van de directie en van de Raad van Commissarissen van een onderneming en in de samenstelling van het controleteam. Volgens een onderzoek van de AICPA wisselt bij de honderd grootste beursgenoteerde ondernemingen in de Verenigde Staten bijvoorbeeld 68% van de financieel directeuren en 47% van de algemeen directeuren binnen vijf jaar van functie. Bij de vijftig grootste banken is dit aantal zelfs 84% (financieel directeur) respectievelijk 58% (algemeen directeur) (AICPA, 1992, p. 4). Ook vinden binnen accountantsorganisaties natuurlijke vormen van roulatie plaats, bijvoorbeeld door herstructureringen, carrièreverloop en specialisatie. Bovendien vinden fusies en overnames plaats tussen bedrijven met verschillende accountants. In Nederland komt het overigens wel degelijk regelmatig voor dat OOB's een nieuwe accountantsorganisatie aanstellen. Tussen 1998 en 2004 zijn bijvoorbeeld 45 van 152 onderzochte beursfondsen met een notering in Nederland gewisseld van accountant, zonder dat daartoe een verplichting bestond (Roos, 2006, par. 5).

Gelijktijdige wisselingen bij de controlecliënt en bij de betrokken accountantsorganisatie zijn mijns inziens onwenselijk omdat zij het risico op een debacle verhogen. Amerikaans onderzoek naar 406 vermeende debacles over de periode 1979-1991 (AICPA, 1992, p. 3) en over de periode 1996-2001 (Nashwa, 2004, p. 26) tonen aan dat deze debacles zich het meest voordoen als het de betrokken accountant ontbeert aan cliëntspecifieke ervaring. Ook Italiaans onderzoek naar 40 tuchtrechtelijke veroordelingen van accountants over de periode 1992-2001 onderschrijft deze conclusie (SDA Università Bocconi, 2002, par. A.3.2). Het beeld dat naar voren komt, vertoont een parallel met de bevindingen uit recent onderzoek van het Amerikaanse onderzoeksbureau Audit Analytics (2012). Audit Analytics onderzocht ondernemingen waarbij sprake is (geweest) van foutenherstel en waarbij sprake is (geweest) van een accountantswissel in de periode vlak voor en/of vlak na

het foutenherstel. Het onderzoek richtte zich op de vraag in welke mate de frisse blik van een nieuw aangestelde accountantsorganisatie ertoe heeft bijgedragen dat een onderneming foutenherstel toepast. Audit Analytics stelt dat, geredeneerd vanuit de argumenten die pleiten voor kantoorroulatie, men zou verwachten dat een significant deel van de situaties waarbij een onderneming foutenherstel toepast het gevolg is van een frisse blik van de nieuw aangestelde accountantsorganisatie en een relatief klein deel van die situaties is ontdekt door de accountantsorganisaties die al voor lange(re) tijd bij de onderneming is aangesteld. Het tegendeel blijkt echter het geval. In 7,5% van de onderzochte situaties waarbij een onderneming foutenherstel toepast, is een verband te leggen met de frisse blik van een nieuw aangestelde accountantsorganisatie. In het overgrote deel van de gevallen (64%) is de fout in de jaarrekening echter geconstateerd door de zittende accountant in de periode voordat de onderneming heeft besloten een nieuwe accountantsorganisatie aan te stellen.

Naast de kwaliteitsrisico's beperkt kantoorroulatie het aantal geschikte aanbieders op de markt voor complexe en grensoverschrijdende controleopdrachten. Dit staat op gespannen voet met de vrijheid van contractrecht van zowel gecontroleerde als accountant. Ondernemingen die vanwege de aard van hun activiteiten een hoge mate van specialistische kennis vereisen, worden bij verplichte wisseling van accountantsorganisatie beperkt in hun keuzevrijheid omdat niet ieder kantoor de benodigde specialistische branchekennis in huis heeft (SEC, 2003, section c). Onderzoek naar bedrijfstakspecialisatie in de Nederlandse markt voor accountantscontrole in 1995 en 1998 bevestigt dat voor vrijwel elke bedrijfstak een gespecialiseerde accountantsorganisatie kan worden geïdentificeerd (Meuwissen, 2002, p. 16).

Alles overziend gaat mijn voorkeur ernaar uit geen verplichting in te stellen, maar besluitvorming over roulatie over te laten aan de Audit Committee om situaties te vermijden waarbij een gelijktijdige wisseling plaatsvindt van zowel het management bij de onderneming alsook de betrokken accountantsorganisatie. Gelijktijdige wisseling van management en accountantsorganisatie creëert een situatie waarbij beiden relatief onbekend zijn met de onderneming waaronder de belangrijkste risico's en systemen van interne beheersing. Om de objectiviteit van de besluitvorming van de Audit Committee te borgen, zouden aandeelhouders dit orgaan jaarlijks in de algemene vergadering van aandeelhouders kunnen bevragen over de manier waarop het functioneren van de accountant is beoordeeld en over de overwegingen aangaande roulatie. Bij besluit de accountant te laten rouleren, heeft interne roulatie mijns inziens de voorkeur boven roulatie van accountantsorganisatie. Kantoorroulatie leidt namelijk tot afnemende kwaliteit van de accountantscontrole (Myers et al, 2002, p. 21; FEE, 2004, p. 3; Nashwa, 2004, p. 26), stij-

gende kosten (Arruñada, 1997, p. 34) en een beperking in de keuzevrijheid van sommige ondernemingen (SEC, 2003, section c en Meuwissen, 2002, p. 16). Interne roulatie is een goed alternatief om aan de hand van een periodieke frisse blik de objectiviteit en professionele verantwoordelijkheden van de controlerend accountant te helpen waarborgen.

3 Indienstreding van de accountant bij een controlecliënt

Het in dienst treden bij een controlecliënt is niet zonder meer mogelijk. Voor controlepartners met een sleutelpositie geldt straks een afkoelingstermijn van twee jaar, voordat zij de overstap mogen maken naar een belangrijke managementpositie bij de OOB-controlecliënt of een functie kunnen vervullen in diens Raad van Commissarissen. Voor leden uit het controleteam die zelf staan ingeschreven als externe accountant geldt straks mogelijk een afkoelingstermijn van één jaar, mits zij geen sleutelpositie in het controleteam vervullen (European Commission, 2011a, art.8). De voorgestelde OOB-verordening leidt tot uitbreiding van het aantal posities bij cliënten waarvoor beperkingen gelden, confronteert een groter aantal professionals met deze beperkingen dan voorheen en leidt tot aanscherping in de te hanteren afkoelingstermijnen. Hoewel mondiaal een consistente lijn te vinden is in de aard van dergelijke voorschriften, loopt de concrete uitwerking daarvan nogal uiteen.⁹

3.1 Uitbreiding aantal posities waarvoor een afkoelingstermijn geldt

Onafhankelijkheidsbeleid op het gebied van accountants die in dienst treden bij hun controlecliënt vervult vooral een rol bij het waarborgen van de onafhankelijkheid in schijn. Het blijkt primair een kwestie van beeldvorming dat belangenverstrengeling of eigenbelang de onafhankelijkheid zou bedreigen (Roos, 2005).

Bij zowel Enron (Lennox, 2004, p. 9), Lernout & Hauspie (Dowdell en Krishnan, 2003, p. 2), Livent (Norris, 1999, p. 1) als HIH Insurance (HIH Royal Commission, 2004, p. 46) zijn een of meer directieleden afkomstig van de accountantsorganisatie die de jaarrekening controleerde. Voor wet- en regelgevers vormden deze gebeurtenissen een aanleiding onafhankelijkheidsvoorschriften in te voeren voor accountants die in dienst treden van hun controlecliënt. Dowdell en Krishnan (2003, p. 17) vinden er echter geen empirisch bewijsmateriaal voor dat de benoeming van voormalige accountants als financieel directeur een negatieve invloed heeft op de kwaliteit van de accountantscontrole. Er lijkt sprake te zijn van coïncidenties. Financieel verantwoordelijk in het bedrijfsleven met een achtergrond in de accountancy vormen immers een normaal verschijnsel. Veel afgestudeerden beginnen hun carrière bij een accountantsorganisatie, doen ervaring op in verschillende branches en maken dan de overstap naar het bedrijfsleven (Arlinghaus en Cashell, 2001, p. 23; Fisher,

2002, p. 17; Fisher en Quick, 2003, p. 29; Beasley et al., 2000, p. 35). Bij accountantsorganisaties werken veel deskundigen op het terrein van externe verslaggeving, waaronder International Financial Reporting Standards (IFRS) en United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP) en bijvoorbeeld de Sarbanes-Oxley Act. Door hun bekendheid met de ondernemingsactiviteiten en de branche zijn zij aantrekkelijk voor bedrijven om in dienst te nemen (ISB, 2000, paragraaf 25).

Het aantal posities waarvoor beperkingen gelden, is in de voorgestelde OOB-verordening uitgebreid met het lidmaatschap van de Raad van Commissarissen. Voorheen was het voorschrift alleen van toepassing op belangrijke managementposities (European Commission, 2006, art. 42, lid 3). Deze uitbreiding kan ik mij wel voorstellen, gezien vanuit de rol die de Raad van Commissarissen vervult in de governancestructuur alsook vanwege de beoogde versterking van het samenspel tussen accountant en Raad van Commissarissen.

3.2 Professionals voor wie de beperkingen gelden

De voorgestelde OOB-verordening richt zich expliciet op 'controlepartners met een sleutelpositie' en op personen die zelf staan ingeschreven als externe accountant.¹⁰ Met deze reikwijdte lijkt de voorgestelde OOB-verordening af te wijken van de IFAC Code of Ethics, die ook beperkingen oplegt aan bijvoorbeeld de bestuursvoorzitter van de accountantsorganisatie¹¹ en aan alle overige leden van het controleteam voor zover zij nog zijn verbonden aan de accountantsorganisatie of nog participeren in haar bedrijfsmatige of beroepsactiviteiten. Of toch niet? Via een voorgestelde aanpassing in artikel 26, lid 2 van de huidige Europese Richtlijn (European Commission, 2006; European Commission 2011b) zijn de lidstaten immers verplicht straks ook de IFAC-standaarden te verankeren in lokale wet- en regelgeving.

Een 'controlepartner met een sleutelpositie' is in ieder geval de externe accountant die de controleverklaring ondertekent en kan bij groepscontroles bijvoorbeeld ook de partner zijn die verantwoordelijk is voor de controle van een belangrijk groepsonderdeel.¹² IFAC beschouwt expliciet ook de persoon die de Opdrachtgerichte Kwaliteitsbeoordeling verzorgt als 'controlepartner met een sleutelpositie', hoewel de definitie uit de voorgestelde OOB-verordening (European Commission, 2006, art. 2) op dit punt ruimte laat voor interpretatie.¹³

Sinds 2009 verbiedt de IFAC Code of Ethics expliciet dat de bestuursvoorzitter van een accountantsorganisatie overstapt naar een OOB-controlecliënt, tenzij deze een afkoelingstermijn van 1 jaar in acht neemt. Deze regel geldt ook als de bestuursvoorzitter geen deel uitmaakt van het controleteam. Het vormt, aldus de IFAC Code of Ethics, een waarborg tegen een bedreiging voor de onafhankelijk-

heid van de betrokken externe accountant door mogelijke intimidatie. De bestuursvoorzitter staat aan de top van de hiërarchische structuur en kan daarmee invloed uitoefenen op bijvoorbeeld de beoordeling en beloning van de externe accountant die bij desbetreffende controlecliënt de jaarrekeningcontrole verzorgt. Een bestuursvoorzitter vormt bovendien het boegbeeld van een accountantsorganisatie, wat van invloed kan zijn op de beeldvorming rondom onafhankelijkheid.

Het komt voor dat de bestuursvoorzitter van een accountantsorganisatie een functie aanvaardt bij een controlecliënt van de desbetreffende accountantsorganisatie. Recente voorbeelden daarvan in Nederland zijn de overstap van de bestuursvoorzitter van PricewaterhouseCoopers (PwC) naar Schiphol en van de bestuursvoorzitter van Ernst & Young naar AEGON. Beide entiteiten waren op dat moment controlecliënt bij de desbetreffende accountantsorganisaties. Hoewel alleen AEGON classificeert als OOB, haalde ook de kwestie rondom Schiphol de landelijke media. De afkoelingstermijn die IFAC hanteert voor bestuursvoorzitters is niet rechtstreeks overgenomen in de voorgestelde OOB-verordening. Naar verwachting zal het voorschrift echter wel gaan gelden in Nederland, hetzij op basis van eigen afspraken tussen IFAC en de Nederlandse beroepsorganisatie, hetzij op basis van art. 26 uit de Europese Richtlijn die voorschrijft om de naleving van IFAC-voorschriften te verankeren in lokale wet- en regelgeving.

3.3 Te hanteren termijn van afkoeling

Europa neemt een leidende positie in door het introduceren van gedifferentieerde afkoelingstermijnen in de voorgestelde OOB-verordening. Een reductionistische benadering als deze heeft als voordeel dat de voorgestelde OOB-verordening primair focust op diegenen bij wie sprake is van een reëel onafhankelijkheidsrisico, namelijk personen die een belangrijke rol vervullen in het controleteam.

De rol die de accountant bekleedt in het controleteam in de periode voordat hij overstapt naar een controlecliënt, blijkt van invloed op de beeldvorming rondom onafhankelijkheid (Imhoff, 1978, p. 86; Koh en Mahathevan, 1993, p. 227). Maakt de partner die de controle als geheel aan-

stuurde een overstap naar zijn controlecliënt, dan doet dat bijvoorbeeld meer afbreuk aan de beeldvorming dan wanneer een lid uit het controleteam met een meer uitvoerende taak de overstap maakt. Ook de afkoelingstermijn speelt daarbij een rol. Met andere woorden, hoe meer verantwoordelijkheid binnen het controleteam en hoe korter een eventuele afkoelingsperiode, hoe meer afbreuk ontstaat aan de onafhankelijkheid in schijn. Tabel 2 vat de wijzigingsvoorstellen samen voor indiensttreding van de accountant bij zijn OOB-controlecliënt.

3.4 Internationale lappendeken

Mondiaal is een consistente lijn te vinden in de aard van maatregelen om de onafhankelijkheid te waarborgen bij een accountant die in dienst treedt van zijn controlecliënt. De concrete uitwerking daarvan loopt echter nogal uiteen als je kijkt naar de posities waarvoor een afkoelingstermijn geldt, naar de professionals voor wie deze beperkingen gelden, alsook naar de afkoelingstermijn die zij in acht moeten nemen. Deze verschillen leiden voor multinationale ondernemingen en hun accountants tot een complex antwoord op de eenvoudige vraag wie wanneer bij een controlecliënt in dienst zou mogen treden zonder de onafhankelijkheid in gevaar te brengen.

De voorgestelde OOB-verordening legt beperkingen op aan accountants die een belangrijke managementpositie of een lidmaatschap van de Raad van Commissarissen bij hun controlecliënt beogen. Dit wijkt af van de huidige IFAC Code of Ethics waarbij ook beperkingen gelden voor elke andere functie van waaruit een belangrijke invloed kan worden uitgeoefend op de totstandkoming van de financiële administratie of van de jaarrekening. Onder de Amerikaanse Sarbanes-Oxley Act gelden beperkingen voor accountants als zij een positie beogen als 'chief executive officer, controller, chief financial officer, chief accounting officer' en voor elke andere functie die daarmee vergelijkbaar is. Nederland hanteert de term 'essentiële bestuursfunctie', wat inhoudt elke functie bij een controlecliënt waaraan verantwoordelijkheid is verbonden voor fundamentele bestuursbeslissingen inclusief de bevoegdheid invloed uit te oefenen op de keuze voor de toe te passen grondslagen

Tabel 2 Samenvatting wijzigingsvoorstellen rondom in dienst treden bij (OOB-)controlecliënt

1. Europese wijzigingsvoorstellen rondom in dienst treden bij (OOB-)controlecliënt			
A. Voorstel OOB-verordening 2011	Ref.	B. Huidige situatie EU-Richtlijn 2006	Ref.
Afkoeling bij indiensttreding OOB-controlecliënt		Afkoeling bij indiensttreding OOB-controlecliënt	
- Afkoeling 2 jaar voor controlepartners met sleutelpositie, incl. externe accountant. - Geldt voor 'belangrijke managementpositie of lid Raad van Commissarissen' bij OOB-controlecliënt.	Art. 8, lid 1	- Afkoeling 2 jaar voor primair externe accountant.¹⁴ - Geldt voor 'belangrijke managementpositie' bij OOB-controlecliënt.	Art. 42, lid 3
- Afkoeling 1 jaar voor (overige) teamleden ingeschreven als externe accountant. - Geldt voor 'belangrijke management positie of lid Raad van Commissarissen' bij OOB-controlecliënt.		-	-

voor de financiële administratie en de jaarrekening. Landen zoals Hongkong, Zuid-Afrika en Nieuw-Zeeland volgen doorgaans de IFAC Code of Ethics.

In tegenstelling tot Europa hebben bij de Amerikaanse regels alle leden van het controleteam te maken met de opgelegde beperkingen, ongeacht hun voormalige rol in het controleteam. De voorgestelde OOB-verordening richt zich primair op controlepartners met een sleutelpositie en leden van het controleteam die zelf staan ingeschreven als externe accountant. IFAC legt echter ook personen buiten het controleteam beperkingen op. Australië kent zelfs een maximum aantal partners dat de overstap mag maken van de accountantsorganisatie naar een functie bij eenzelfde controlecliënt (ICAA, 2004, paragraaf 2.43A). Een en ander naar aanleiding van een debat waarbij drie bestuursleden van een controlecliënt voorheen partners waren bij de betrokken accountantsorganisatie.¹⁵

Het hanteren van een afkoelingstermijn is internationaal een veelvoorkomende maatregel om de onafhankelijkheid te waarborgen.¹⁶ De termijn verschilt echter per land. Frankrijk hanteert bijvoorbeeld een afkoelingstermijn van vijf jaar, terwijl landen als de Verenigde Staten van Amerika, Canada en Brazilië elk een termijn van één jaar hanteren. Engeland hanteert net als Nederland een termijn van twee jaar. Dit is echter strenger dan de afkoelingstermijn van 1 jaar die de Monitoring Commissie Corporate Governance (2008, best practice III.2.2, lid c) aanbeveelt,¹⁷ voordat een accountant bij zijn cliënt kan toetreden tot de Raad van Commissarissen. De IFAC Code of Ethics hanteert eveneens een periode van een jaar, tenzij de onderneming binnen deze termijn een jaarrekening uitbrengt gecontroleerd door een andere partner dan degene die de overstap beoogt.

Het is begrijpelijk dat Europese Commissie beoogt te vermijden dat eigenbelang de betrokken accountant te veel beïnvloedt en hij daardoor te welwillend staat tegenover zijn controlecliënt. Met de huidige richting vergroot de Europese Commissie de internationale verschillen. Het heeft daarom mijn voorkeur meer aansluiting te zoeken bij de internationale lijn, bijvoorbeeld de IFAC Code of Ethics.

4 Toelaatbaarheid van dienstverlening, inclusief controle

Het voorstel voor de toekomstige OOB-verordening (European Commission, 2011a) stelt een aantal eisen voor accountantsorganisaties voordat zij diensten kunnen leveren aan OOB's. Ten eerste moet er een zekere spreiding van de controleomzet bestaan over het aantal OOB-controlecliënten van de accountantsorganisatie (artikel 9, lid 3). Te veel controleomzet bij één OOB-client zou de accountantsorganisatie afhankelijk maken van deze specifieke opdrachtgever. Die situatie is niet toegestaan. Aan-

vullende controle- of beoordelingsopdrachten bij een OOB-controlecliënt kunnen accountantsorganisaties in principe combineren met de jaarrekeningcontrole, zij het dat de voorgestelde OOB-verordening daarvoor een grensbedrag in het leven roept (artikel 9, lid 2 in combinatie met artikel 10, lid 2). Het leveren van adviesdiensten aan OOB-controlecliënten is verboden, zij het dat sommige situaties daarvan zijn uitgezonderd (artikel 10, lid 3). Overschrijdt de totale controleomzet die de accountantsorganisatie behaalt bij grote OOB's een grensbedrag dan moeten zij hun adviestakken geheel afsplitsen en mogen zij geen enkele vorm van adviesdiensten meer leveren (artikel 10, lid 5).

4.1 Afhankelijkheid van een specifieke controlecliënt

Als het honorarium dat de accountantsorganisatie ontvangt van een individuele OOB-controlecliënt meer dan 20% bedraagt van de totale omzet van de accountantsorganisatie, dan geldt voor die accountantsorganisatie de verplichting overleg te voeren met de Audit Committee over onafhankelijkheid. Een hoge totale omzet bij één cliënt, vooral in vergelijking met de totale inkomsten van de accountant en zijn organisatie, kan de onafhankelijkheid van de accountant immers beïnvloeden, bijvoorbeeld uit angst deze cliënt te verliezen (Van Schaik, 2003, p. 307). De voorgestelde OOB-verordening dwingt de Audit Committee in die gevallen te overwegen op de jaarrekeningcontrole een kwaliteitsbeoordeling te laten uitvoeren door een andere accountant of accountantsorganisatie voorafgaand aan de afgifte van de controleverklaring.¹⁸ Bedraagt het honorarium van de accountantsorganisatie bij een individuele OOB-controlecliënt in twee opeenvolgende jaren 15% of meer, dan verplicht de voorgestelde OOB-verordening de accountantsorganisatie de AFM daarover te informeren. Het langer dan twee jaar voortzetten van deze controle in die situatie is niet toegestaan. Ook de International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) onderkent dat als de controleomzet van een specifieke cliënt in twee achtereenvolgende jaren meer bedraagt dan 15% van de totale controleomzet, hierdoor een bedreiging voor de onafhankelijkheid ontstaat door eigenbelang of intimidatie (IESBA, 2010, p. 4). Om op deze bedreiging in te spelen vereist de nieuwe editie van de Code of Ethics straks een voorafgaande, of afsluitende beoordeling van de controleopdracht, vergelijkbaar met een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling, maar dan uitgevoerd door een professional buiten de accountantsorganisatie of door bijvoorbeeld de beroepsorganisatie.

4.2 Aanvullende controle- en beoordelingsopdrachten

De voorgestelde OOB-verordening staat het accountantsorganisaties toe aan OOB-controlecliënten diensten te leveren in het verlengde van de jaarrekeningcontrole (European Commission, 2011a, art. 10, lid 1). Deze betreffen onder meer het controleren of beoordelen van halfjaarcijfers, van managementbeweringen over de interne beheersing

(corporate governance statements), van duurzaamheidsverslagen of van bijvoorbeeld rapporteringen aan externe toezichthouders zoals De Nederlandsche Bank. Ook controle op naleving van fiscale wet- en regelgeving is toegestaan als dat wettelijk is vereist. De omvang van deze aanvullende controle- en beoordelingsopdrachten is begrensd; honoraria daarvoor mogen maximaal 10% bedragen van wat de onderneming betaalt voor de jaarrekeningcontrole (art. 9, lid 2).

Dat de voorgestelde OOB-verordening een maximum stelt aan het kunnen leveren van aanvullende controleopdrachten, vind ik merkwaardig. Opdrachten zoals het beoordelen of controleren van halfjaarcijfers en duurzaamheidsverslagen zijn immers in het algemene publieke belang en vereisen beide van de accountant een onafhankelijke positie, net als bij de jaarrekeningcontrole. Voor dergelijke controles is doorgaans sprake van een breder controleteam dan het team dat de jaarrekening controleert, met aanvullende specialisten. Bij een verplichte scheiding van de controle- en adviesdiscipline worden dergelijke specialisten gevraagd een keuze te maken voor welke discipline zij gaan werken. Bovendien druist deze beperking in tegen de maatschappelijke ontwikkeling waarbij ondernemingen in toenemende mate streven naar geïntegreerde vormen van rapportering over de financiën en over bijvoorbeeld het duurzaamheidsbeleid. Naar de verwachting van het International Integrated Reporting Council zullen investeerders en andere belanghebbenden vereisen dat onafhankelijke accountantscontrole plaatsvindt op de geïntegreerde rapportage die een onderneming uitbrengt (IIRC, 2011, p. 25). De financiële crisis heeft bovendien geleerd dat de accountant volgens het publiek zijn maatschappelijke relevantie moet versterken door meer te communiceren en zich daarbij uitdrukkelijker te richten op het identificeren van strategische bedrijfsrisico's, en deze bespreekbaar te maken. Ook de Europese Commissie komt in haar analyse die ten grondslag ligt aan de voorgestelde OOB-verordening tot de conclusie dat de maatschappij van de accountant een bredere rolinvulling verwacht (European Commission, 2011a, p. 3).

Nu al is een ontwikkeling zichtbaar waarin de accountant op het gebied van risicobeheersing een sterkere signaalfunctie krijgt voor Raden van Bestuur, Raden van Commissarissen en Audit Committees. De behoefte aan zekerheid bij stakeholders over systemen van risicobeheersing zal naar verwachting verder toenemen. Er is een duidelijke vraag vanuit de maatschappij en ruimte voor verbetering. Eumedion (2012, p. 1)¹⁹ en de Vereniging van Effectenbezitters (2011, p. 1) roept beursfondsen uitdrukkelijk op om meer concreet inzicht te geven in het risicomanagement. Recent onderzoek van Deloitte (2011) over de periode 2006 tot en met 2010 illustreert dat stakeholders met de huidige vorm van risicorapportage doorgaans onvol-

doende grip hebben op het werkelijke risicoprofiel van beursfondsen.

4.3 Adviesdiensten; algemeen verbod met uitzonderingssituaties

Het leveren van adviesdiensten aan OOB-controlediensten staat de voorgestelde OOB-verordening in principe niet toe (art. 10, lid 3), waarbij soms een uitzondering mogelijk is. De voorgestelde OOB-verordening categoriseert adviesdiensten daarom in een groep die altijd een bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid (art. 10, lid 3a), en een groep waarbij een bedreiging zou kunnen ontstaan (art. 10, lid 3b) en toestemming nodig is van de Audit Committee (en soms zelfs de AFM) om deze diensten te kunnen leveren.

Uit AFM-onderzoek (2011) in Nederland bleek dat de huidige regelgeving voor meerdere interpretaties vatbaar is. Eenduidige regelgeving die de onafhankelijkheid van de accountant waarborgt komt de transparantie richting de maatschappij ten goede en draagt daarmee positief bij aan het vertrouwen in het accountantsberoep. De categorie verboden diensten varieert van administratieve ondersteuning tot betrokkenheid bij waarderingsvraagstukken en bijvoorbeeld betrokkenheid bij het beslechten van juridische geschillen.²⁰ Overnameonderzoeken, ondersteuning bij vraagstukken rond werving en selectie van management uit het hoger kader²¹ en vormen van systeemimplementatie zijn toegestaan als de Audit Committee respectievelijk de AFM daarmee heeft ingestemd (European Commission, 2011a, art. 10).

Het belang en de rol en verantwoordelijkheid van de Raad van Commissarissen en vooral de Audit Committee nemen verder toe. Meningingen van commissarissen over de toelaatbaarheid van adviesdiensten lopen uiteen. Dit komt naar voren uit gesprekken die Deloitte (2012) hield met een aantal commissarissen over de toekomst van het toezicht, waaronder de scheiding tussen controle en advies.²² Sommigen geven de voorkeur aan een accountant met een bredere horizon en menen dat beperkingen de keuzevrijheid van ondernemingen in gevaar brengen om de beste adviseur in te huren en een strikte scheiding tussen controle en advies leidt tot een 'afvinkcultuur'. Volgens hen zijn er voldoende checks en balances in het systeem. Anderen zijn voorstander van strikte scheiding tussen controle- en adviesdiensten om de maatschappelijke rol van controleur niet te vermengen met commerciële activiteiten.

4.4 Groot aandeel controleomzet bij grote OOB's vereist totale afsplitsing van adviestak

De voorgestelde OOB-verordening stelt extra onafhankelijkheidseisen aan accountantsorganisaties die meer dan een derde van hun controleomzet realiseren bij grote OOB's en deel uitmaken van een netwerk met een controleomzet in de EU van meer dan € 1,5 miljard. Accountants

tantsorganisaties die aan deze criteria voldoen mogen geen adviesdiensten leveren aan OOB's en geen deel uitmaken van een netwerk dat binnen de EU adviesdiensten levert. Feitelijk betekent dit het geheel afsplitsen van de adviestak; deze accountantsorganisaties mogen alleen nog jaarrekeningscontroles verzorgen ('audit only'). Ook het houden van een kapitaalbelang of zeggenschap door de accountantsorganisatie in entiteiten die adviesdiensten leveren, legt de voorgestelde OOB-verordening aan banden en vice versa.²³

Een OOB classificeert tevens als grote OOB in de volgende gevallen (Europese Commissie, 2011a, art. 4):²⁴

- top-10 van grootste beursgenoteerde ondernemingen in een lidstaat, gerangschikt naar de marktwaarde van het totaal aan genoteerde aandelen per jaareinde;
- OOB's met een beursgenoteerd aandelenkapitaal van gemiddeld meer dan € 1 miljard, gemeten naar de jaar-eindekoers van drie achtereenvolgende kalenderjaren;
- financiële instellingen met een balanstotaal groter dan € 1 miljard per einde van het boekjaar;
- beleggingsfondsen met een belegd vermogen groter dan € 1 miljard per einde van het boekjaar.

Het is opvallend dat de Europese Commissie de top-10 van grootste beursgenoteerde ondernemingen koppelt aan een toets per lidstaat. Het zou logischer zijn deze toets aan te leggen voor de top X van beursgenoteerde ondernemingen binnen de Europese Unie als geheel. Ondernemingen met een exact gelijke omvang van de bedrijfsactiviteiten en een exact gelijk bedrag aan uitstaand beursgenoteerd aandelenkapitaal, zullen met de huidige voorstellen soms wel en soms niet classificeren als 'grote OOB', afhankelijk van de lidstaat waar de aandelen zijn genoteerd. Deze nationale benadering sluit niet aan bij de economische realiteit, waarbij sprake is van een groei in het aantal, de omvang en geografische spreiding van multinationale ondernemingen en toenemende complexiteit en globalisering in de markt. Economische ontwikkelingen zijn gebaat bij convergentie in mondiale wet- en regelgeving en niet voor niets streven opstellers van de Inter-

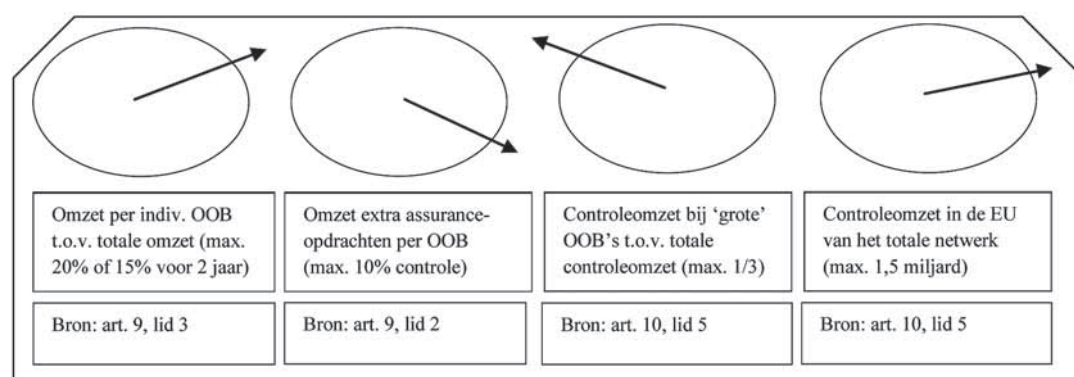
national Financial Reporting Standards en de International Standards on Auditing naar internationale convergentie. De uitkomst van deze toets kan bovendien van jaar tot jaar verschillen, afhankelijk van aandelenemissies en nieuwe toetreders, die voor ondernemingen en hun betrokken accountants niet altijd zijn te voorzien. Dit kan mijns inziens ten onrechte leiden tot variabiliteit en onrust. Grafiek 1 geeft een illustratie van een aantal kengetallen die accountantsorganisaties zullen moeten volgen om te bewaken of zij bepaalde vormen van dienstverlening mogen aanbieden aan hun cliënten.

5 Conclusie

De voorgestelde OOB-verordening bevat regels om de onafhankelijkheid van de accountant te versterken. Deze richten zich op onder meer roulatie, indiensttreding van de accountant bij een controlecliënt en de toelaatbaarheid van dienstverlening. OOB's moeten in de Europese Unie straks elke zes tot negen jaar een nieuwe accountantsorganisatie aanstellen en inwerken. De Europese Commissie beoogt hiermee te vermijden dat de controlecliënt de accountant te veel gaat beïnvloeden en daardoor te welwillend zou staan tegenover de wensen van de controlecliënt. Het heeft mijn voorkeur geen verplichting tot roulatie in te stellen, maar de beslissing daarover te laten aan de auditcommissie om zo situaties te vermijden waarbij een gelijktijdige wisseling plaatsvindt van zowel het management als de accountantsorganisatie. Bij besluit de accountant te laten rouleren, heeft interne roulatie mijns inziens de voorkeur. Kantoorroulatie leidt namelijk tot afnemende kwaliteit van de accountantscontrole, stijgende kosten en een beperking in de keuzevrijheid van sommige ondernemingen.

Voor controlepartners met een sleutelpositie geldt een afkoelingstermijn van twee jaar voordat zij de overstap mogen maken naar een belangrijke managementpositie bij de OOB-controlecliënt of een functie kunnen vervullen in de Raad van Commissarissen van een OOB. Voor leden uit het controleteam die zelf staan ingeschreven als externe

Grafiek 1 Dashboard met kengetallen die relevant zijn voor het kunnen bedienen van cliënten



accountant geldt straks een afkoelingstermijn van één jaar, mits zij geen sleutelpositie in het controleteam vervullen. De voorgestelde OOB-verordening leidt tot uitbreiding van het aantal posities bij cliënten waarvoor beperkingen gelden, confronteert een groter aantal professionals met deze beperkingen dan voorheen en leidt tot aanscherping in de te hanteren afkoelingstermijnen. Hoewel mondiaal een consistente lijn te vinden is in de aard van dergelijke voorschriften, loopt de concrete uitwerking daarvan nogal uiteen. Het heeft daarom mijn voorkeur de Europese afkoelingstermijn voor accountants te stellen op een jaar om internationaal in de pas te blijven lopen.

De voorgestelde OOB-verordening stelt diverse eisen aan accountantsorganisaties voordat zij diensten kunnen leveren aan OOB's. Nieuw is de verplichte spreiding van de controleomzet over het aantal OOB-controlecliënten van de accountantsorganisatie. Te veel controleomzet bij één specifieke OOB-cliënt zou de accountantsorganisatie afhankelijk maken van deze specifieke opdrachtgever. Die situatie is niet toegestaan. Ik kan mij daar wel iets bij voorstellen. Aanvullende controle- of beoordelingsopdrachten bij een OOB-controlecliënt kunnen accountantsorganisaties in principe combineren met de jaarrekeningcontrole, zij het dat de voorgestelde OOB-verordening daarvoor een grensbedrag van 10% in het leven roept. Dit laatste leidt mijns inziens tot een verschraving van de maatschappelijke rol van de accountant. Opdrachten zoals het beoordelen of controleren van halfjaarcijfers en duurzaamheidsverslagen zijn immers in het algemene publieke belang en vereisen beide van de accountant een onafhankelijke positie, net als bij de jaarrekeningcontrole. Bovendien vind ik deze 10%-grens arbitrair gezien de maatschappelijke trend te komen tot geïntegreerde vormen van rapportering. De financiële crisis heeft bovendien geleerd dat de accountant volgens het publiek zijn maatschappelijke relevantie moet versterken door meer te communiceren en zich daarbij uitdrukkelijker te richten op het identificeren van strategische bedrijfsrisico's en deze

bespreekbaar te maken. De behoefte aan zekerheid bij stakeholders over systemen van risicobeheersing zal naar verwachting alleen maar verder toenemen.

Voor wat betreft het leveren van adviesdiensten werkt de voorgestelde OOB-verordening met een lijst van verboden diensten en een aantal diensten waarbij toestemming nodig is van het toezichthoudend orgaan, voordat een accountantsorganisatie deze diensten mag aanbieden. Een prima initiatief om te komen tot duidelijke en eenduidige regelgeving rondom het kunnen leveren van adviesdiensten bij OOB's. Eenduidige regelgeving die de onafhankelijkheid van de accountant waarborgt, komt de transparantie richting de maatschappij ten goede en draagt in positieve zin bij aan het vertrouwen in het accountantsberoep.

Introductie van het begrip 'Grote OOB's' bij het bepalen welke accountantsorganisaties hun adviestak moeten afsplitsen, heeft een zodanig rigoureuze karakter dat dit mijns inziens op korte termijn geen realistisch alternatief vormt voor de huidige organisatie van accountantspraktijken. De definitie richt zich op een toets per individuele lidstaat. Accountantspraktijken organiseren zich echter in toenemende mate via centrale rechtspersonen ter versterking van het huidige netwerk met internationaal samenwerkende landenorganisaties. Groei in aantal, omvang en geografische spreiding van multinationale cliënten in combinatie met toenemende complexiteit en globalisering in de markt vereist een effectieve mondiale structuur om deze cliënten wereldwijd eenduidige kwaliteit te kunnen bieden. Het is prima om het accountantsberoep te hervormen. De maatschappij en economie zijn vooral gebaat bij convergentie in mondiale wet- en regelgeving in plaats van een afzonderlijke benadering per lidstaat. ■

Drs. A.R. Roos RA is partner bij Deloitte. Hij is Audit Risk Leader en plaatsvervangend Compliance Officer.

Noten

1 De toelaatbaarheid van dienstverlening ziet op zowel de combinatie van bepaalde vormen van dienstverlening met de controlefunctie, als ook op de ondergrens die is gesteld aan de minimale spreiding van controleomzet die accountantsorganisaties realiseren over een aantal Organisaties van Openbaar Belang.

2 De termijn voor het gehele besluitvormingsproces ligt meestal tussen de twee en drie jaar, gevolgd door een 'wacht'-termijn voor toepasbaarheid van ongeveer twee jaar.

3 In geval van een 'joint audit' geldt een termijn van 9 jaar. De termijn van 6 jaar mag

eenmalig met 2 jaar worden verlengd. In geval van een joint audit is verlenging mogelijk met 3 jaar.

4 Bij een 'joint audit' voert een accountantsorganisatie de jaarrekeningcontrole als geheel uit samen met een andere accountantsorganisatie.

5 Een accountant die geregeld en voor lange tijd aan de jaarrekeningcontrole meewerkt, wekt de schijn dat zijn onafhankelijkheid in het gedrang komt. De Europese Commissie typeert de bedreiging als 'familiarity or trust' (European Commission, 2002, par. 3). Zie in dit kader ook de wetenschappelijke onderzoeken van bijvoor-

beeld Myers et al. (2002, p. 1) en Zeff (2003, p. 2).

6 Ook voor (senior) leden van het controleteam die langere tijd aan de jaarrekeningcontrole meewerken, kan de schijn ontstaan dat hun onafhankelijkheid in het gedrang komt door 'familiarity or trust'. Zie hiervoor art. 200par. 7 uit de International Code of Ethics van de International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA).

7 Met voorgestelde OOB-verordening wordt bedoeld op: "Proposal for a regulation of the European Parliament and of the Council on specific

requirements regarding statutory audit of public-interest entities" (European Commission 2011a).

8 Het controle dossier moet zo zijn opgesteld dat het een ervaren accountant inzicht geeft in het controlewerk, in de uitkomsten daarvan alsook in de significante professionele oordelen die zijn gemaakt om tot een conclusie te komen (controlestandaard 230 par. 8c). Dit betreft bijvoorbeeld ook vastleggingen over de interne beheersingsomgeving, waaronder de leiderschapstijl en of deze is gericht op een cultuur van eerlijkheid en ethisch gedrag (controlestandaard 315 par. 14 en 32 lid b).

9 Diverse landen zoals de Verenigde Staten van Amerika (Sarbanes-Oxley Act, 2002, sect. 206), Canada (Canadian Institute of Chartered Accountants – CICA, 2003a, paragraaf 204.4.16), het Verenigd Koninkrijk (Institute of Chartered Accountants in England and Wales – ICAEW, 2002b, paragraaf 28) en Australië (Institute of Chartered Accountants in Australia – ICAA, 2004, paragraaf 2.42 en paragraaf 2.43A) kennen allen een voorgeschreven periode die moet zijn verstreken, voordat een accountant bij zijn controlecliënt in dienst mag treden.

10 Inschrijving bij de AFM is toegespitst op de Nederlandse situatie, de voorgestelde OOB-verordening spreekt van 'externe accountant'. Waar deze externe accountant staat ingeschreven, kan binnen Europa van land tot land verschillen.

11 IFAC spreekt in dit geval van 'The firm's Senior or Managing Partner'. De definitie van een 'Firm' is "(a) A sole practitioner, partnership or corporation of professional accountants; (b) An entity that controls such parties, through ownership, management or other means; and (c) An entity controlled by such parties, through ownership, management or other means."

12 De Europese Unie hanteert de volgende definitie van 'key-audit partner': "(a) the statutory auditor(s) designated by an audit firm for a particular audit engagement as being primarily responsible for carrying out the statutory audit on behalf of the audit firm; or (b) in the case of a group audit, at least the statutory auditor(s) designated by an audit firm as being primarily responsible for carrying out the statutory audit at the level of the group and the statutory auditor(s) designated as being primarily responsible at the level of material subsidiaries; or (c) the statutory auditor(s) who sign(s) the audit report."

De International Federation of Accountants (IFAC) hanteert de volgende definitie van 'key-audit partner': "The engagement partner, the individual responsible for the engagement quality control review, and other audit partners, if any, on the

engagement team who make key decisions or judgments on significant matters with respect to the audit of the financial statements on which the firm will express an opinion. Depending upon the circumstances and the role of the individuals on the audit, 'other audit partners' may include, for example, audit partners responsible for significant subsidiaries or divisions."

13 "Een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar is een vakbekwame persoon die niet is betrokken bij de desbetreffende wettelijke controle. De kwaliteitsbeoordelaar mag niet anders dan als kwaliteitsbeoordelaar betrokken zijn bij de desbetreffende wettelijke controle. Hij mag dus ook geen beslissingen nemen voor het opdrachtteam. Deze regel beoogt te garanderen dat de beoordelaar met een frisse, onbevooroordeelde blik naar de uitvoering kijkt en ook niet wordt gehinderd door de hiërarchische verhoudingen binnen het controleteam en de accountantsorganisatie. Om die reden wordt de kwaliteitsbeoordelaar ook aangewezen door de accountantsorganisatie en niet door het controleteam. IFAC beschouwt de persoon die de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling verzorgt als controlepartner met een sleutelpositie, waardoor ook de persoon die de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling voert niet zondermeer bij de cliënt in dienst kan treden."

14 De afkoelingstermijn van 2 jaar uit de EU-Richtlijn van 2006 ziet op de wettelijke auditor of de voornaamste vennoot die namens een accountantsorganisatie een wettelijke controle van de jaarrekeningen uitvoert. Dit zal doorgaans dezelfde persoon zijn.

15 Het betreft de onderneming HIH Insurance Ltd.

16 De overstap van een accountant naar zijn controlecliënt kan de onafhankelijkheid bedreigen in de periode voorafgaand aan deze overstap, alsook in de periode daarna. Zie voor een meer gedetailleerd overzicht van het type bedreigingen en de mogelijke waarborgen Roos (2004, p. 191, tabel 1 'Bedreigingen en waarborgen inzake de onafhankelijkheid en kwaliteit van de accountantscontrole in de periode voor en na indiensttreding bij een controlecliënt').

17 De Nederlandse corporate governance-code is in 2003 door de toenmalige Commissie Tabaksblat vastgesteld. In december 2008 is de Code geactualiseerd door de Commissie Frijns. De geactualiseerde Code is op 1 januari 2009 in werking getreden.

18 Bij de jaarrekeningcontrole vindt al een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling plaats. Het is onduidelijk of de Europese Commissie hierbij doelt op de bestaande opdrachtgerichte kwaliteitscontrole of een aanvullende toets, bijvoorbeeld door een professional buiten de accountantsorganisatie.

19 Eumedion behartigt de belangen van de bij haar aangesloten institutionele beleggers op het gebied van corporate governance en duurzaamheid. Doel van de pensioenfondsen, verzekeringsmaatschappijen, beleggingsinstellingen en vermogensbeheerders die deelnemer zijn van Eumedion is om de governance, milieu- en sociale prestaties van beursvennootschappen te verbeteren.

20 De voorgestelde OOB-verordening noemt in art. 10 lid 3 a "... (i) expert services unrelated to the audit, tax consultancy, general management and other advisory services, (ii) bookkeeping and preparing accounting records and financial statements, (iii) designing and implementing the preparation and/or control of financing information included in the financial statements and advice on risk, (iv) valuation services, providing fairness opinions or contribution-in-kind reports, (v) actuarial and legal services, including the resolution of litigation, (vi) designing and implementing financial information technology systems for public-interest entities as referred to in art. 2(13)(b) to (j) of Directive 2006/43/EC, (vii) participating in the audit client's internal audit and the provision of services related to the internal audit function and (viii) broker or dealer, investment adviser, or investment banking services..."

21 De voorgestelde OOB-verordening noemt in art. 10 lid 3 b "... (i) human resources services, including recruiting senior management, (ii) providing comfort letters for investors in the context of the issuance of an undertaking's securities, (iii) designing and implementing financial information technology systems for public-interest entities as referred to in article 2(13)(a) of Directive 2006/43/EC (iv) due diligence services to the vendor or the buy side on potential mergers and acquisitions and providing assurance on the audited entity to other parties at a financial or corporate transaction..."

22 Gesprekspartners waren Dolf van den Brink (AkzoNobel en Center Parcs), Frans Cremers (NS, Vopak en Schiphol Group), Rob Frohn (Nutreco en Delta), Ron Icke (onder meer Heijmans en KAS Bank), Maarten Schönfeld (Arcadis en Brunel), Kees Storm en Tom de Swaan (Van Lanschot, GlaxoSmithKline en Ahold).

23 Maximaal 5% van het aandelenkapitaal of de stemrechten in de accountantsorganisatie mag in handen zijn van een organisatie die binnen de EU adviesdiensten levert. Maximaal 10% van het aandelenkapitaal of de stemrechten in de accountantsorganisatie mag in gezamenlijke han-

den zijn van organisaties die binnen de EU adviesdiensten leveren en maximaal 5% van het aandelenkapitaal van een organisatie die advies-

diensten levert, mag in handen zijn van de accountantsorganisatie.

De termen 'financiële instellingen' en 'beleggingsfondsen' zijn verzameltermen. De auteur

doelt hiermee op de instellingen zoals gedefinieerd in artikel 2 onder lid 13 sub b t/m f respectievelijk sub g-h.

Literatuur

- American Institute of Certified Public Accountants (1992), *Statement of position regarding mandatory rotation of audit firms of publicly held companies*, New York, NY: AICPA; zie: www.aicpa.org.
- Arlinghaus, B.P. en J.D. Cashell (2001), Changing perceptions about public accounting careers, *Ohio CPA Journal*, no. 4/5, April/June, pp. 22-27.
- Arruñada, B. (1997), Mandatory Rotation of Company Auditors: A Critical Examination, *International Review of Law and Economics*, no. 17, pp. 31-61.
- Audit Analytics (2012), A restatement analysis of the russel 1000 companies: the extent to which the 'fresh eyes' of a newly engaged auditor provided assistance in the discovery of the misstatement.
- Autoriteit Financiële Markten (2011), *Prikkels voor kwaliteit accountantscontrole, een verkenning*, 6 oktober; zie: <http://www.afm.nl/nl/professionals/afm-actueel/rapporten/2011/prikkels-kwaliteit-accountantscontrole.aspx>.
- Beasley, M.S., J.V. Carcello en D.R. Hermanson (2000), Should you offer a job to your external auditor?, *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, vol. 11, no. 4 (May/June), pp. 35-42.
- Canadian Institute of Chartered Accountants (2003a), *Rules of professional conduct*, September, CICA, Toronto, Canada; zie: www.cica.ca.
- Canadian Institute of Chartered Accountants (2003b), Chartered Accountants Adopt New Auditor Independence Standards, press release, 4 December, CICA, Toronto, Canada; zie: www.cica.ca.
- Deloitte (2011), *Risk reporting analyses*; zie: <http://www.deloitte.nl>.
- Deloitte (2012), De toekomst van toezicht, *FACT special*; zie: http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Netherlands/Local%20Assets/Documents/NL/Over%20Deloitte/nl_nl_audit_factspecial.pdf.
- Dowdell, T.D. en J. Krishnan (2003), *Former audit firm personnel as CFO's: Frequency and effect on audit quality*, Temple University, Philadelphia, USA.
- Eumedion (2012), Eumedion wil meer inhoudelijke eisen aan het jaarverslag, 3 januari, persbericht; zie: www.eumedion.nl.
- European Commission (2006), Directive of the European Parliament and of the Council on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts and amending Council Directives, 17 mei, Brussel; zie: http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/directives/index_en.htm.
- European Commission (2011a), *Proposal for a regulation of the European Parliament and of the Council on specific requirements regarding statutory audit of public-interest entities*, Brussel; zie: http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/reform/regulation_en.pdf.
- European Commission (2011b), *Proposal for a directive of the European Parliament and of the Council amending Directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts*, Brussel; zie: http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/reform/directive_en.pdf.
- ESCP Europe (2011), *Final report, Study on the effects of the implementation of the acquies on statutory audits of annual and consolidated accounts including the consequences on the audit market*, November, zie: www.escpeurope.eu.
- Fédération des Experts Comptables Européens (2004), FEE Study on mandatory rotation of audit firms, October; zie: www.fee.be.
- Fisher, L. (2002), Accountants take over the boardroom, *Accountancy*, vol. 130, no 12 (December), pp. 17-20.
- Fisher, L. en C. Quick (2003), Old boys' stitch-up? Where the auditor is the finance director's old firm, *Accountancy*, vol. 133, no. 3 (March), pp. 29-31.
- HIH Royal Commission (2003), *The failure of HIH insurance. Volume I. A corporate collapse and its lessons*; zie: www.hihroyalcom.gov.au/final-report/.
- Imhoff, E.A. (1978), Employment effects on auditor independence, *The Accounting Review*, vol. 53, no. 4, pp. 860-881.
- Independence Standards Board (2000), *Independence standard no. 3. Employment with audit clients*, July, ISB, New York.
- Institute of Chartered Accountants in Australia (2002), *New Australian standard for audit independence*, press release, 23 May, ICAA, Sydney, Australia; zie: www.icaa.org.
- Institute of Chartered Accountants in Australia (2004), *Professional statement F.1, professional independence (exposure draft)*, augustus, ICAA, Sydney, Australia; zie: <http://www.icaa.org>.
- Institute of Chartered Accountants in England and Wales (2002a), *Mandatory rotation of audit firms, review of current requirements, research and publications*, July, ICAEW, London, England; zie: www.icaew.co.uk.
- Institute of Chartered Accountants in England and Wales (2002b), *Additional guidance on independence for auditors*, June, ICAEW, London, England; zie: www.icaew.co.uk.
- Institute of Chartered Accountants of New Zealand (2003), *Code of Ethics Independence in Assurance Engagements*, September, ICA, Wellington, New Zealand; zie: www.icanz.co.nz.
- International Integrated Reporting Council (2011), *Towards integrated reporting, Communicating Value in the 21st Century*, September 12; zie: www.theiirc.org.
- International Ethics Standards Board for Accountants (2010), *Response letter on European Commission's Green Paper, Audit Policy: Lessons from the Crisis*, December 8; zie: www.ifac.org.
- International Audit and Assurance Standards Board (2004), *International standard on quality control 1, quality control for firms that perform audits and reviews of historical financial information, and other assurance and related services engagements*, zie: <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a007-2010-iaasb-handbook-isqc-1.pdf>.
- Koh, C.H. en P. Mahathevan (1993), The effects of client employment on auditor

- independence, *The British Accounting Review*, vol. 25, no. 3, pp. 227-242.
- Lennox, C.S. (2004), Audit quality and executive officers' affiliations with CPA firms, *Journal of Accounting and Economics*, vol. 37, no. 2, pp. 1-49.
 - Meuwissen, R. en B. Vluggen (2002), Bedrijfstakspecialisatie in de Nederlandse markt voor accountantscontrole, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 76, no. 1/2 (januari/februari), pp. 8-17.
 - Monitoring Commissie Corporate Governance (2008), *De Nederlandse corporate governance code, Beginselen van deugdelijk ondernemingsbestuur en best practice bepalingen*; zie: http://commissiecorporategovernance.nl/page/downloads/Dec_2008_Code_NL.pdf.
 - Myers, J., L.A. Myers en T.C. Omer (2002), Exploring the term of the auditor-client relationship and the quality of earnings: A case for mandatory auditor rotation?, June, University of Illinois at Urbana- Champaign, USA.
 - Nashwa, G. (2004), Auditor rotation and the quality of audits, *CPA Journal*, vol. 74, no. 12 (December), pp. 22-26
 - Nederlands Instituut van Registeraccountants (2010), *Praktijkhandreiking 1108 Toegang tot relevante informatie voor de opvolgende accountant in het kader van een controle*; zie: www.nba.nl.
 - Norris, F. (1999), When former auditors help commit fraud, in: *The New York Times*, January 17, p. 16, New York, USA; zie: www.nytimes.com.
 - Pajuelo, J. (2003), Brazil reaffirms tougher auditor rule than in U.S., *Institutional Shareholder Services*, Rockville, USA; www.issproxy.com.
 - Roos, A.R. (2004), Roulatie van accountantskantoor of interne roulatie?, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 78, no. 11 (november), pp. 472-478.
 - Roos, A.R. (2005), Indiensttreding van de accountant bij zijn controlecliënt, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 79, no. 5 (mei), pp. 188-195.
 - Roos, A.R. (2006), Een legitieme reden voor beëindiging van de controleopdracht?, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 80, no. 6 (juni), pp. 274-285.
 - Sarbanes-Oxley Act of 2002, *Title II Auditor independence, section 206 Conflicts of interest*, One Hundred Seventh Congress of the United States of America, 23 January, Washington; zie: <http://www.news.findlaw.com>.
 - Schaik, F.D.J. van (2003), Openbaar maken van accountantsshonoraria, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 77, no. 7/8 (juli/augustus), pp. 306-312.
 - SDA Università Bocconi, (2002), The impact of mandatory audit rotation on audit quality and on audit pricing: the case of Italy (executive summary), SDA Università Bocconi, Milan, Italy.
 - United States General Accounting Office (2003), *Public Accounting Firms: Required Study on the Potential Effects of Mandatory Audit Firm Rotation*, Report to the Senate Committee on Banking, Housing, and Urban Affairs and the House Committee on Financial Services, November, USGAO, Washington; zie: www.gao.gov.
 - United States Securities and Exchange Commission (2003), *Final Rule: Strengthening the Commission's Requirements Regarding Auditor Independence*, Release No. 33-8183; 34-47265; 35-27642; IC-25915; IA- 2103, FR-68, File No. S7-49-02, January 28, SEC, Washington, zie: www.sec.gov.
 - Vereniging van effectenbezitters (2011), Beleggers willen inzicht in bankafspraken en herfinancieringen, 8 december, persbericht; zie: www.vvb.net
 - Zeff, A. (2003), Du Pont's early policy on the rotation of audit firms, *Journal of Accounting and Public Policy*, vol. 22, no. 1, pp. 1-18.