

Combinatie van in- en externe auditdiensten: een droompaar?

Marcel Pheijffer

SAMENVATTING De externe accountant kan onder voorwaarden steunen op het werk van de interne accountant. Een stap verder is dat de werkzaamheden van de in- en externe auditfunctie in dezelfde hand worden belegd. Dat lijkt effectief en efficiënt, mede omdat het tot kostenbesparing kan leiden. Maar er zijn ook bezwaren, bijvoorbeeld: stakeholders in het maatschappelijk verkeer hechten zeer aan de onafhankelijkheid van de externe accountant en er is sprake van de bedreiging van zelftoetsing. Bovendien is een goed alternatief voorhanden: outsourcing van de interne auditfunctie aan een andere partij dan de controlerend accountant.

RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK Het afgelopen jaar heeft binnen het vak een stevige discussie gewoed over het combineren van de in- en externe functie in dezelfde hand. Met dit artikel wordt beoogd het normatief kader alsmede de argumenten van voor- en tegenstanders van een dergelijke combinatie in kaart te brengen.

1 Inleiding

Medio 2009 verscheen het bericht (zie bijvoorbeeld *Financial Times*, 3 augustus 2009) dat accountantskantoor KPMG niet alleen de externe controle, maar ook een deel van de interne auditfunctie bij Rentokil zou gaan uitvoeren. Een bericht dat tot heftige discussies heeft geleid. De combinatie van de in- en externe auditfunctie is in potentie een risicovolle, zo menen tegenstanders. Daarbij wordt standaard verwezen naar het boekhoudschandaal bij Enron en de teloorgang van Arthur Andersen. Voorstanders wijzen onder meer op de mogelijkheid tot kwalitatief betere dienstverlening en – in crisistijd niet onbelangrijk – kostenbesparingen.¹ Bovendien zijn de risico's volgens hen beperkt omdat de *principles-based Code of Ethics* als beschermingswal dient.

Kortom: een mooi thema om nader te beschouwen. Dat doe ik door respectievelijk regelgeving te analyseren (paragraaf 2), enig onderzoek aan te reiken (paragraaf 3) en door argumenten te bespreken van voor- en tegenstanders

(paragraaf 4). Ik sluit af met een korte conclusie (paragraaf 5). Kern daarvan is dat de regelgeving geen totaalverbod kent op de combinatie van genoemde diensten. Maar dat wil, meen ik, nog niet zeggen dat een combinatie van dergelijke diensten verstandig en te verkiezen is. Juist in een principles-based omgeving dient het accountantsberoep moreel leiderschap te tonen in plaats van het inbouwen van extra risicofactoren. Een splitsing of functiescheiding tussen de diensten ligt daarom meer voor de hand dan de combinatie ervan.

2 Regelgeving

2.1 Verordening Gedragscode (VGC)

De eerste bepaling in de VGC (A-100.1) duidt dat het onderscheidend kenmerk van het accountantsberoep is te handelen in het algemeen belang: 'daarom is de verantwoordelijkheid van de registeraccountant niet beperkt tot het behartigen van het belang van een individuele cliënt of werkgever'. Bij het handelen door een accountant dient een vijftal beginselen in acht te worden genomen (VGC, A-100.4): integriteit, objectiviteit, deskundigheid en zorgvuldigheid, geheimhouding en professioneel gedrag. Voorts wordt in de VGC (A-100.10) het begrip bedreigingen benoemd. Er zijn er vijf:

- **eigenbelang:** dit is de bedreiging die ontstaat uit een financieel of ander belang van de accountant dan wel van een gezinslid of een naaste verwant van hem;
- **zelftoetsing:** dit is de bedreiging die ontstaat indien de accountant zijn eigen werkzaamheden of het resultaat daarvan beoordeelt;
- **belangenbehartiging:** dit is de bedreiging die ontstaat indien de registeraccountant op een zodanige wijze een standpunt verdedigt dat het zijn objectiviteit in het gedrang brengt;
- **vertrouwelijkheid:** dit is de bedreiging als gevolg van het ontstaan van een nauwe band tussen de accountant en zijn opdrachtgever als gevolg waarvan de accountant te veel sympathie koestert voor de belangen van een ander;

- **intimidatie:** dit is de bedreiging die ontstaat indien de registeraccountant door feitelijke of vermeende dreigementen wordt afgehouden van objectief handelen.

Het vergt weinig inzicht om in te zien dat deze vijf bedreigingen zich juist bij een combinatie van in- en externe auditdiensten kunnen voordoen. Het financieel belang van de accountant(sorganisatie) bij het behouden van een klant wordt bij intensievere dienstverlening groter (eigenbelang). Hoewel de accountant die de externe controle uitvoert weliswaar niet zijn eigen werkzaamheden toetst zodra hij wil steunen op de interne auditdiensten, toetst hij – bij een combinatie van in- en externe auditdiensten bij dezelfde accountantsorganisatie – wel het werk van zijn collega die bij dezelfde accountantsorganisatie werkzaam is. Dan is er in de geest van de VGC sprake van (een soort) zelftoetsing. En is het niet zo dat een accountant die interne auditactiviteiten uitvoert dichter tegen zijn cliënt aanzit dan de externe accountant? Bij een positief antwoord is het risico van belangenbehartiging en vertrouwdsheid voor de accountant die de interne auditfunctie uitvoert groter dan voor de externe accountant. Tot slot: een groter belang van de accountant bij het behoud van de cliënt kan hem gevoeliger maken voor eventueel door deze uitgeoefende druk (intimidatie).

Vorenstaande wil natuurlijk niet zeggen dat de (verhoogde) risico's in geval van een combinatie van auditdiensten zich daadwerkelijk zullen manifesteren. Menig accountant zal ethiek in een hoger vaandel hebben staan dan het eigenbelang. Menig accountant zal zich niet laten lenen voor belangenbehartiging. Menig accountant is immuun voor intimidatie. Maar niet alle, zo leren de lessen (boekhoudschandalen) uit het verleden.

Vorenstaande wil ook niet zeggen dat een (verhoogd) risico een onoverkomelijk probleem is. De VGC laat zien dat bedreigingen kunnen worden weggenomen door waarborgen te treffen (VGC, A-100.5). De aard en het belang van de te treffen waarborgen zijn afhankelijk van de specifieke omstandigheden (VGC, A-100.15). Accountants dienen bij het treffen van waarborgen niet alleen de vraag te beantwoorden of zij de waarborgen zelf afdoende achten, dat is namelijk een te eng perspectief: 'In zijn professionele oordeelsvorming neemt de registeraccountant in aanmerking hetgeen een redelijke en goed geïnformeerde derde die over alle relevante informatie beschikt, waaronder de aard en het belang van de bedreiging en de getroffen waarborgen, als onaanvaardbaar zal aanmerken' (VGC, A-100.15). Deze bepaling maakt het mijns inziens – mede gegeven het 'algemeen belang' dat de accountant dient (VGC, A-100.1) – zinvol en noodzakelijk dat de accountant oog en oor heeft voor de maatschappelijke discussie. Dus ook bij de weging van de argumenten van voor- en tegenstanders in de discussie over de combinatie van in- en externe auditdiensten.

De principles-based VGC bevat geen gebods- of verbodsbepalingen, maar ook geen concrete aanwijzingen hoe te handelen als het gaat om voornoemde combinatie van auditdiensten. Wel zijn er regels op het gebied van 'onafhankelijkheid'. Zowel voor de openbaar accountant (VGC, B1-290.1) als voor de intern accountant (VGC, B2-290.1). Bij de openbaar accountant staat expliciet aangegeven dat het dient te gaan om 'onafhankelijkheid in wezen en schijn'. Het bestuur van de beroepsorganisatie – Koninklijk NIVRA – kan nadere voorschriften geven aangaande de onafhankelijkheid. En die zijn er:

- nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant (NVO openbaar accountant, paragraaf 2.2);
- nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de interne accountant ter zake van assurance-opdrachten (NVO intern accountant, paragraaf 2.3).

2.2 NVO openbaar accountant

De NVO openbaar accountant werken de bedreigingen waarmee de accountant kan worden geconfronteerd nader uit. Een aantal relevante bepalingen:

- 3.2.1 inzake declaratieomvang: 'Overmatige afhankelijkheid van vergoedingen voor assurance-opdrachten of overige dienstverlening van één assurance-client levert een uit eigenbelang voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant op. De openbaar accountant dient niet alleen het bestaan van een dergelijke financiële afhankelijkheid te vermijden, maar dient ook zorgvuldig na te gaan of wellicht de schijn van een dergelijke afhankelijkheid een belangrijke bedreiging voor de onafhankelijkheid vormt.'
- 5.1 inzake samenloop met andere dienstverlening: in deze paragraaf worden algemene regels bij combinatie van dienstverlening besproken. Daarbij geldt: 'Van essentieel belang blijft dat de openbaar accountant niet is betrokken bij het besluitvormingsproces van de assurance-client of het management ervan.'
- 5.5 inzake dienstverlening op het terrein van interne controle: deze paragraaf laat zien dat bepaalde dienstverlening op het terrein van interne controle in combinatie met de externe controle kan en mag worden uitgevoerd. De paragraaf laat ook zien dat er in een dergelijk geval sprake is van bedreigingen. Daarom dient de openbaar accountant:
 - na te gaan dat de leiding c.q. het toezichthoudend orgaan van de controleclient te allen tijde de verantwoordelijkheid blijft dragen voor: (1) het systeem van interne controle en beheersing; (2) het vaststellen van de aard, omvang, frequentie en risico's van de toe te passen interne controleprocedures; en (3) het reageren op de conclusies en bevindingen die voortvloeien uit

een beoordeling of evaluatie van het systeem van interne controle en beheersing óf uit de controleopdracht van de jaarrekening. Indien de openbaar accountant er niet van overtuigd is dat dit het geval is, leidt dit tot een onaanvaardbare bedreiging voor zijn onafhankelijkheid;

- de werkzaamheden die zijn uitgevoerd in het kader van de controleopdracht van de jaarrekening te laten beoordelen door een controlepartner die niet bij de desbetreffende controlecliënt is betrokken.
- Idem 5.5: 'Met betrekking tot de jaarrekening van de controlecliënt moet de openbaar accountant bovendien kunnen aantonen dat hij de nodige stappen heeft ondernomen om de resultaten van de diensten op het terrein van interne controle te laten verifiëren en dat hij zich niet te veel door deze resultaten heeft laten leiden bij het bepalen van de aard, het tijdschema en de draagwijdte van zijn werkzaamheden in het kader van de controle van de jaarrekening.'

Er bestaat dus geen verbod, wel is er sprake van allerhande bepalingen inzake extra te nemen waarborgen.

2.3 NVO interne accountant

Op zich zijn de NVO interne accountant minder relevant. Bij de combinatie van in- en externe auditdiensten door dezelfde accountantsorganisatie worden beide type diensten immers door een openbaar en dus niet door een interne accountant uitgevoerd. De NVO interne accountant zijn echter wel richtinggevend voor de invulling van de interne auditdiensten. Ik noem enkele punten die ik relevant acht:

- In 2.1 van de NVO intern accountant wordt nadrukkelijk ingegaan op 'onafhankelijkheid in optreden (in schijn)': 'dat wil zeggen het vermijden van al die feiten en omstandigheden die dusdanig suggestief zijn dat een redelijke en goed geïnformeerde derde die over alle relevante informatie beschikt, waaronder de aard en het belang van de bedreiging en de getroffen waarborgen, de objectiviteit van de intern accountant in twijfel zal trekken.'
- 3.1.1 inzake de bestuursstructuur bevat bepalingen die dienen te waarborgen dat de bedreigingen van de onafhankelijkheid worden gemitigeerd. Dit kan onder meer door de interne accountant direct onder het bestuur te laten vallen en het betrekken van de auditcommissie en de openbaar accountant bij het opstellen van het werkplan van de accountantsafdeling en het door hen kennisnemen van de bevindingen van de interne accountant.
- In dezelfde paragraaf worden ook diverse opmerkingen gemaakt over de gewenste infrastructuur van de werkgever waarbinnen een interne accountantsdienst opereert. Maar ook: 'De bij een assurance-opdracht

betrokken accountant dient rekening te houden met de beeldvorming bij het regionale, nationale en internationale publiek.'

- 5.5 inzake de samenloop tussen een assurance-opdracht en overige dienstverlening op het terrein van de interne controle. De te nemen waarborgen zijn gelijk als hiervoor beschreven inzake de NVO openbaar accountant.

2.4 COS 610 'Gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditors'

COS 610 is voor de extern accountant van belang indien hij wil steunen op de werkzaamheden van de interne accountant. Indien hij dat doet, heeft hij 'de ongedeelde verantwoordelijkheid voor het tot uitdrukking gebrachte controleoordeel'. De desbetreffende COS gaat vooral in op de toetsing – in feite gaat het in VGC-termen wederom om waarborgen – die de externe accountant dient te verrichten alvorens hij op het werk van de interne collega steunt.

In deze bijdrage is al de nodige regelgeving de revue gepasseerd, maar een gedegen indeling van wat de interne auditfunctie kan omvatten, is daarin niet aangetroffen. Die vinden we wel in COS 610. De activiteiten binnen die functie zijn:

- het monitoren van de interne beheersing;
- het onderzoeken van financiële en operationele informatie;
- het reviewen van operationele activiteiten;
- het reviewen van het naleven van wet- en regelgeving;
- het onderkennen en evalueren van de risicobeheersing;
- het inschatten van het governanceproces.

2.5 Institute of Internal Auditors (IIA): practice advisory 2050-1

De pendant van COS 610 is voor de interne auditor een praktijkhandreiking van het IIA. Daarin wordt een belangrijke rol toebedeeld aan de *chief audit executive* (CAE). Deze is verantwoordelijk voor de coördinatie van de in- en externe auditdiensten en 'for regular evaluations of the coordination between internal and external auditors. Such evaluations may also include assessments of the overall efficiency and effectiveness of internal and external audit activities, including aggregate audit cost. The CAE communicates the results of these evaluations to senior management and the board, including relevant comments about the performance of external auditors.'

2.6 Sarbanes-Oxley Act

Section 201 van de Sarbanes-Oxley Act bevat een bepaling met daarin een aantal diensten die niet in combinatie met de controle van de jaarrekening door de externe accountant mogen worden uitgevoerd. Een van die diensten betreft 'internal audit outsourcing services'. Het betreft echter geen absoluut verbod, althans in de vorm waarin deze diensten uiteindelijk zijn overgenomen in de

Securities Exchange Act van 1934: 'This prohibition would include any internal audit service that has been outsourced by the audit client that relates to the audit client's internal accounting controls, financial systems, or financial statements unless it is reasonable to conclude that the results of these services will not be subject to audit procedures during an audit of the audit client's financial statements.'

2.7 Corporate governance: code commissie-Frijns

In de reacties op de consultatieronde voor de vernieuwde Corporate Governance Code is ervoor gepleit de rol van de interne auditfunctie nadrukkelijker in de code tot uitdrukking te brengen. In de gedachtegang van de commissie-Frijns heeft in beginsel iedere beursvennootschap een interne auditor. De commissie heeft de 'oude' code-Tabaksblat daarom aangepast om ondubbelzinnig vast te stellen dat de interne auditor functioneert onder de verantwoordelijkheid van het bestuur. In de opvatting van de commissie moet worden voorkomen dat de interne auditor wordt beschouwd als een buitenstaander in het eigen bedrijf.

Ik zie voorgaande als een pleidooi voor een zelfstandige interne auditfunctie voor ondernemingen die de daartoe benodigde schaalomvang hebben. Het past naar mijn mening voorts in het denken over corporate governance – voor mij is dat vooral een systeem van *checks & balances* ten aanzien van het functioneren van organisaties – om als het ware een functiescheiding aan te brengen tussen de in- en de externe auditfunctie. En welke accountant is er nu tegen functiescheidingen?

2.8 De cirkel rond: nogmaals de VGC – Code of Ethics

De VGC is de Nederlandse versie van de internationaal gehanteerde Code of Ethics van de International Federation of Accountants (IFAC). De thans van toepassing zijnde Code of Ethics is recentelijk herzien; de nieuwe versie zal van kracht worden per 1 januari 2011. Een belangrijk punt waarop de code is herzien – de regelgeving strikter is geworden – betreft de combinatie van in- en externe auditdiensten. Met name vanwege de eerder in deze bijdrage besproken bedreiging van 'zelftoetsing'.

De herziene Code of Ethics vormt van de alhier besproken regelgeving verreweg het belangrijkste document, omdat het kaderstellend is voor de toekomst. De regels in de code worden het strengst – meest beperkend – voor auditcliënten die *public interest entities* zijn. De accountantsorganisatie die de externe controle uitvoert, mag (Code of Ethics, 290.200) bij deze cliënten geen interne auditdiensten aanbieden 'that relate to':

'a) a significant part of the internal controls over financial reporting;

- b) financial accounting systems that generate information that is, separately or in the aggregate, significant to the client's accounting records of financial statements on which the firm will express an opinion; or
- c) amounts or disclosures that are, separately or in the aggregate, material to the financial statements on which the firm will express an opinion.'

Maar ook voor de combinatie van in- en externe auditdiensten bij organisaties die geen *public interest entity* zijn, worden de regels aangetrokken (Code of Ethics, 290.195 tot en met 290.199). De kern: 'a firm's personnel shall not assume a *management responsibility* when providing internal audit services to an audit client.' Niet-limitatief wordt vervolgens een aantal voorbeelden gegeven van interne auditdiensten waarbij sprake is van *management responsibilities* (Code of Ethics, 290.197):

- 'a) setting internal audit policies or the strategic direction of internal audit services;
- b) directing and taking responsibility for the actions of the entity's internal audit employees;
- c) deciding which recommendations resulting from internal audit activities shall be implemented;
- d) reporting the results of the internal audit activities to those charged with governance on behalf of management;
- e) performing procedures that form part of the internal control, such as reviewing and approving changes to employee data access privileges;
- f) taking responsibility for designing, implementing and maintaining internal control; and
- g) performing outsourced internal audit services, comprising all or a substantial portion of the internal audit function, where the firm is responsible for determining the scope of the internal audit work and may have responsibility for one or more of the matters noted in a-f.'

Dat er sprake is van aanscherping van regelgeving is duidelijk. Die aanscherping is mede een gevolg van de internationale discussie over het onderwerp *outsourcing* van interne auditdiensten. Het eerste ontwerp van de code op dit punt heeft de consultatieronde niet doorstaan: de aanscherpingen waren niet afdoende. Daardoor kent het tweede ontwerp dat het wel haalde, gedetailleerdere regels. Die verdienen mijns inziens niet de schoonheidsprijs en verhouden zich niet met het voorgestane *principles-based* karakter van de code. De gedetailleerde regels bleken echter nodig omdat de accountantsorganisaties – blijkens de commentaren op de concepten – meer ruimte zagen voor de combinatie van in- en externe auditdiensten dan andere partijen (bijvoorbeeld de International Organization of Securities Commissions, IOSCO).

Geen schoonheidsprijs dus. Het had mijns inziens – ook in een principles-based omgeving – best anders gekund. Dat outsourcing van interne auditdiensten plaatsheeft en dat daar dus behoefte aan is, is een feit. Daar is ook niets op tegen. Maar de bedreiging van zelftoetsing en de noodzaak tot het treffen van waarborgen doen zich niet voor indien die outsourcing plaatsheeft bij een andere accountantsorganisatie dan degene die de externe controle uitvoert. Een even simpele als effectieve oplossing. Maar is die ook efficiënt? Daarvoor dienen we de resultaten uit onderzoek (paragraaf 3) en de argumenten van de voorstanders en tegenstanders van de combinatie van diensten (paragraaf 4) te bezien.

3 Onderzoek

IIA Research Foundation

Het zal geen verbazing wekken dat het met name het IIA is dat bijzondere belangstelling heeft voor de outsourcing van interne auditdiensten. In 1997 heeft het IIA door haar Research Foundation een studie laten verrichten met als titel 'The outsourcing dilemma: what's best for internal auditing'. Het betreft een studie van Rittenberg en Covaleski (1997), waarin hetgeen wordt vastgesteld dat we in het debat in Nederland ook zien: 'There are strong advocates on both sides of the outsourcing question.' Dat heeft te maken met de positie van de internal audit binnen het systeem van corporate governance: 'Some feel that outsourcing threatens that unique role, and further, may impair the independence of the external audit function when internal and external auditing are performed by the same firm. Others, particularly the larger public accounting firms and those organizations that have fully or partially outsourced the internal auditing function, disagree with those assessments.'

De studie geeft aanleiding tot vijf observaties – let wel: in 1997 – van de onderzoekers:

1. Het auditproces is aan monumentale veranderingen onderhevig. Gesignaleerd wordt een trend waarin de focus binnen ondernemingen komt te liggen op business risk, (en daarmee ook op de internal auditfunctie) een risico dat samenhangt met het financial audit risk. De conclusie die de onderzoekers trekken, is dat er daardoor een zeer aantrekkelijke markt voor de externe accountant ontstaat: 'The public accounting profession is aggressively seeking new opportunities for revenue growth. Various estimates place the amount of internal auditing budgets from two-and-a-half to three-and-a-half times the size of external audit fees, thereby defining the potential growth market for the external providers.'
2. De interne audit kan ook door niet-werknemers worden uitgevoerd. Gewezen wordt op succesvolle outsourcingtrajecten. Belangrijke conclusie is dat het

niet zozeer gaat om wie – een interne of externe accountant – het werk uitvoert, maar dat het gaat om wat voor werk wordt uitgevoerd. De juiste man op de juiste plaats dus.

3. De mate van (on)afhankelijkheid van de accountant is weliswaar een probleem, maar outsourcing is niet de 'make or break issue'. Dat laatste is wel de onderliggende corporate governance-structuur: 'Thus, while we might argue that a strong internal auditing department may be independent with respect to an individual auditee, it is also true that the internal auditor's independence and the quality of an audit function is significantly influenced by management and the existing governance structure.'
4. Bestaande interne afdelingen zouden moeten bezien of ze genoeg (intern) 'marktgericht' opereren. Ofwel: leveren ze de diensten die worden gewenst en doen ze dat ook op een efficiënte wijze? Onderzoekers komen erop uit dat de afdelingen met 25 procent zouden kunnen inkrimpen. Voorts is een belangrijke constatering dat 'Cost is important, but it has not been the primary driver'. Belangrijk omdat in de hierna te bespreken Rentokil-casus kostenbesparing juist als een belangrijke reden voor outsourcing wordt genoemd.
5. De IIA zou volgens onderzoekers het proces van het uitvaardigen van regelgeving dienen te herzien.

IIA Audit Executive Center

Het IIA heeft recentelijk ook inzicht gegeven in de omvang van outsourcingactiviteiten. Aan een studierapport dat in oktober 2009 verscheen, hebben 817 respondenten meegewerkt. Het gaat voornamelijk om in de Verenigde Staten opererende ondernemingen. Daarvan maken 129 ondernemingen deel uit van de zogeheten Fortune 500-lijst. Kortheidshalve volsta ik hierna (zie tabel 1 en 2) met het opnemen van een tweetal tabellen uit de studie die inzicht geven in de outsourcing van interne auditdiensten door respectievelijk alle respondenten en die uit de Fortune 500-lijst.

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

Recentelijk, 24 september 2009, heeft de Amerikaanse toezichthouder PCAOB een rapport uitgebracht over Auditing Standard 5 *An audit of internal control over financial reporting that is integrated with an audit of financial statements*. De desbetreffende standaard bevat een aantal bepalingen die zien op het door de externe accountant steunen op het werk van anderen, met name op de interne auditdienst (vergelijkbaar met de in paragraaf 2.4 besproken COS 610). Het rapport laat zien dat acht grote accountantskantoren op dat punt steken laten vallen:

- 'The inspectors observed other instances, though, where the extent of the auditor's use of the work of others to

Tabel 1 Outsourcing Internal Audit, alle respondenten

Internally Staffed Internal Audit Activities

	No Internal Staff	10-25% Internal	26-50% Internal	51-75% Internal	76-85% Internal	86-99% Internal	100% Internal
(%)	1%	2%	3%	9%	12%	29%	44%

Internal Audit Activities Sourced with Third-Party Professional Service Firms

	No Sourcing	1-5% Sourced	6-10% Sourced	11-25% Sourced	26-50% Sourced	51-75% Sourced	76-99% Sourced	100% Sourced
(%)	51%	14%	12%	14%	6%	1%	1%	1%

Internal Audit Activities Sourced with Guest Auditors

	No Guests	1-5% Guests	6-10% Guests	11-25% Guests	26-50% Guests	51-75% Guests	76-99% Guests	100% Guests
(%)	84%	8%	5%	3%	0%	0%	0%	0%

Tabel 2 Outsourcing Internal Audit, Fortune 500-respondenten

Internally Staffed Internal Audit Activities

	No Internal Staff	10-25% Internal	26-50% Internal	51-75% Internal	76-85% Internal	86-99% Internal	100% Internal
(%)	0%	2%	2%	10%	13%	45%	28%

Internal Audit Activities Sourced with Third-Party Professional Service Firms

	No Sourcing	1-5% Sourced	6-10% Sourced	11-25% Sourced	26-50% Sourced	51-75% Sourced	76-99% Sourced	100% Sourced
(%)	39%	28%	8%	15%	6%	2%	2%	0%

Internal Audit Activities Sourced with Guest Auditors

	No Guests	1-5% Guests	6-10% Guests	11-25% Guests	26-50% Guests	51-75% Guests	76-99% Guests	100% Guests
(%)	70%	21%	6%	3%	0%	0%	0%	0%

reduce the auditor's own work was greater than was appropriate under AS No. 5 considering the risk associated with the control being tested.'

- 'In certain instances, the auditors performed few or no procedures to assess the competence of the others relative to the task being performed, or they did not adequately assess the objectivity of the others, particularly where the work was performed by company personnel other than internal auditors.'
- 'In addition, the inspectors observed numerous instances where the extent of the auditor's retesting of the work of others was seemingly unrelated to the risks involved

(e.g., a uniform approach to retesting of 20 percent of the controls tested).'

Paper internal audit outsourcing

Een recent paper (Prawitt, Sharp en Wood, 2010) laat zien dat het in de Sarbanes-Oxley Act opgenomen verbod tot de combinatie van in- en externe auditdiensten niet nodig is als het gaat om het beteugelen van het risico van misleidende of frauduleuze rapportages: 'The Sarbanes-Oxley Act (SOX) prohibits companies from outsourcing internal audit work to their external auditor based on the belief that such outsourcing arrangements create an economic bond that

compromises audit quality and thus financial reporting quality. Using two proprietary data sources, we investigate whether companies that outsourced their internal audit function (IAF) to their external auditor pre-SOX had a higher risk of misleading or fraudulent external financial reporting (accounting risk). Our results indicate that prior to SOX, outsourcing the work of the IAF to the external auditor is associated with lower accounting risk as compared to keeping the IAF in-house or outsourcing the work of the IAF to a third party other than the external auditor.'

Het is een studie – overigens zijn er ook studies inzake onafhankelijkheid in het algemeen en dus niet zozeer toegespitst op de interne audit, waarin tot andersoortige conclusies wordt gekomen – die met name de voorstanders van een combinatie van auditdiensten zal aanspreken. Zij zullen er het wetenschappelijk bewijs aan onttelen dat de vrees van de tegenstanders – verpakt in het (on)afhankelijkheidsissue – onterecht is. Het debat tussen voor- en tegenstanders wordt echter niet zozeer gevoerd op basis van wetenschappelijk bewijs. De analyse in paragraaf 4 laat zien dat het vooral gaat om de percepties die in het maatschappelijk verkeer én onder accountants leven. Journalist Christodoulo (www.accountant.nl, 7 oktober 2009) is duidelijk over het belang van percepties in het kader van de in dit artikel centraal staande kwestie: 'This issue might be dismissed as a recurring "perception issue", but we live in an age when trust in financial organisations is at an all time low, when perception is reality and a perceived conflict of interest can be as bad as a real one. That should be enough to warrant a fresh look at the issue.'

Impact op governance

De brug die ik sla tussen onderzoek en de volgende paragraaf is een referte naar een studie (2009) van het Koninklijk NIVRA en het IIA: *Impact op governance. Interne en externe auditor: samen een nog sterkere bijdrage aan governance*. De doelstelling van het onderzoek laat reeds zien dat niet is beoogd te komen tot een integratie van functies, maar een samenwerking tussen functies. De doelstelling van het onderzoek is tweeledig:

1. Het bevorderen van een effectieve en efficiënte samenwerking tussen de externe accountant en de interne accountantsdienst (IAD); rekeninghoudend met de specifieke taakopdrachten van beide auditors.
2. Het informeren van de stakeholders – waaronder met name leden van auditcommissies, raden van commissarissen en raden van bestuur – over de optimale vormen van samenwerking.

De belangrijkste conclusies van het onderzoeken zijn dat:

- stakeholders steeds beter worden ondersteund door internal auditors en externe accountants door een brede totale auditscope en een heldere rolverdeling tussen beiden;

- de samenwerking tussen externe accountant en internal auditor in de praktijk goed is en verder gaat dan de huidige beperkte regelgeving, maar wat betreft intensiteit nog varieert;
- zowel qua effectiviteit als efficiency van de samenwerking nog verdere verbetering mogelijk is, met name in relatie tot de brede governance doelstellingen van beide organisaties.

In het rapport wordt nadrukkelijk aangegeven dat de IAD een brede taak en scope heeft: het onderzoeksterrein omvat governance, risk management en control inzake alle delen, systemen en processen van de gehele organisatie.

Samenvatting

Vanuit (wetenschappelijk) onderzoek ontstaat geen eenduidig beeld over de in deze bijdrage besproken combinatie van diensten. De volgende paragraaf laat zien dat de discussie over de combinatie ook niet zozeer vanuit wetenschappelijk onderbouwde argumenten wordt gevoerd. Sterker: percepties spelen een belangrijke rol. Maar dat maakt het debat daarover niet minder waardevol.

4 Het debat tussen voor- en tegenstanders

In de inleiding van deze bijdrage wordt gerefereerd aan de Rentokil-casus. Deze is de aanleiding geweest tot een soms heftige discussie tussen vakgenoten op www.accountant.nl. Maar ook in het *Financieel Dagblad* en *Accountancy nieuws* werd een duit in het zakje gedaan. In het navolgende zal ik de discussie op hoofdlijnen schetsen. Alvorens ik dat doe, eerst een korte schets van de Rentokil-casus.

Rentokil

Bij de presentatie van tussentijdse cijfers – 31 juli 2009 – stelt Rentokil: 'The Company has conducted a review of audit provision to obtain better value from the external and internal audit process by seeking to improve the effectiveness of the processes and reducing costs overall. The Company invited its existing auditors PWC as well as KPMG Audit to submit proposals for a more integrated financial assurance process extending external audit coverage to some work undertaken by internal audit. The board has decided to proceed with KPMG, who will be appointed to undertake the 2009 audit. Combined internal and external audit costs will reduce by approximately 30 percent.'

Hier wordt een argument voor de combinatie van in- en externe auditdiensten geïntroduceerd: kostenbesparing. Vanuit de gecontroleerde is dat zeker een valide argument. De vraag beantwoorden of de kostenreductie voor deze opweegt tegen de extra risico's en gevaren voor het maatschappelijk verkeer is moeilijk, zo niet onmogelijk.

KPMG UK, de accountantsorganisatie die Rentokil mag bedienen, brengt bij monde van Tant (head of audit) kostenreductie eveneens als argument in: 'Under the service, those responsible for corporate governance may ask KPMG to perform work beyond that which is required for the statutory audit, for example by testing a larger sample of controls or additional transactions and balances of lower value than the materiality level set for the statutory audit. This work does not replace, conflict with or undermine the independence of the external audit, it simply extends our understanding of the business and its controls and hence the breadth and depth of insight we can offer. That is why we call it extended Assurance.' Het lijkt te mooi om waar te zijn: kostenreductie, lagere materialiteit en *extended assurance*. En dat zelfs nu extra waarborgen – gegeven de Code of Ethics en de bedreiging van zelftoetsing – getroffen dienen te worden. Geloof u het? Ik ben niet overtuigd dat het kan, zelfs niet in een auditmarkt waarin de auditfee, zoals thans het geval is, onder druk staat.

Eerste gedachten van ondergetekende

Op mijn weblog (www.accountant.nl, 4 augustus 2009) gaf ik een reactie op vorenstaande casus waarin de combinatie van in- en externe auditdiensten centraal staat: 'Ik gruw van de beschreven samenloop. Gegeven de gevaren die ik erin zie. Ik denk, nee: ik weet het zeker, dat het gezonder is dat een extern accountant van een ander kantoor dan KPMG een oordeel velt over het werk van KPMG als intern accountant, dan dat accountants van dezelfde accountantsorganisatie elkaar beoordelen.' De weblog was aanleiding tot een stevige discussie in accountantskringen. Het bezorgde de discussianten een standje van KPMG-partner Frijlink: 'Wil je als beroepsgroep in debat gaan, dan moet je eerst de feiten kennen. Die kent men niet, en toch heeft men een mening' (www.accountant.nl, 12 augustus 2009). Ondergetekende repliceerde met een nieuw weblog, waarin ik los van de Rentokil-casus en dus meer in zijn algemeenheid, tot onder meer de volgende feiten en conclusies kwam (www.accountant.nl, 12 augustus 2009):

- Een strikte scheiding tussen interne en externe controlediensten *schept in zichzelf* meer waarborgen voor een onafhankelijk oordeel van de extern controleur dan in de situatie waarin de interne en externe auditdiensten vanuit dezelfde organisatie worden vormgegeven.
- Het aan moeten brengen van waarborgen in een situatie waarin interne en externe auditdiensten vanuit dezelfde organisatie worden vormgegeven, is niet meer dan het aanbrengen van noodverbanden. De pijn wordt ermee verzacht, de wond wordt echter niet geheeld.
- De les van de boekhoudschandalen is onder meer dat de externe accountant meer kritisch vermogen moet tonen ten opzichte van zijn cliënt en meer afstand dient

te nemen. De combinatie van interne en externe auditdiensten schept eerder minder dan meer afstand tot de cliënt.

- De aanscherping van het denken over en het stellen van regels op het gebied van *corporate governance* heeft geleid tot een scherpere afbakening van in- en externe auditdiensten. Het samenbrengen in plaats van het scheiden van deze diensten is een stap terug en niet vooruit in het denken over corporate governance.
- De Sarbanes-Oxley Act in de Verenigde Staten verbiedt combinaties van externe en interne auditdiensten. En ook al is dat in andere landen – bijvoorbeeld het Verenigd Koninkrijk – (nog) niet verboden, dan nog is er ook daar aanleiding om na te denken over de wenselijkheid van die combinatie.
- Binnen de audit-theorie wordt gesproken over de *lines of defense*. In die theorie gaat het over een scheiding en niet over een combinatie van diverse controlefuncties.

Om vervolgens die blog te eindigen met: 'Efficiency wordt in de discussie genoemd als belangrijk argument vóór de combinatie van controlefuncties. Indien ik als aandeelhouder of anderszins belanghebbende een keuze moet maken tussen een zo onafhankelijk mogelijk oordeel over de cijfers van een onderneming en een besparing op de accountantskosten, prefereer ik het eerste. Mocht de maatschappelijke en politieke discussie – al dan niet gevoed door zakelijke belangen in tijden van recessie – tot de keuze voor kostenbesparing leiden en daarmee tot het vieren van de corporate governance-teugels, dan zij dat zo. Maatschappij en politiek dienen dan wel te accepteren dat ze daarmee vermoedelijk een voedingsbodem scheppen voor nieuwe uitglijders en boekhoudschandalen. Met alle kosten van dien...'

Ik maak de referte naar de boekhoudschandalen niet voor niets. Enron was – blijkens een artikel in *The Wall Street Journal* (februari 2002) – een voorbeeld waaruit een les kan worden getrokken. In de negentiger jaren werd gekozen voor het outsourcen van de interne auditfunctie naar de externe accountant Arthur Andersen: 'The Enron outsourcing business was a big prize. Andersen's original proposal included a five-year guaranteed contract, 18 million dollar in net fees for Andersen and "value-billing opportunities" of as many as 44,400 guaranteed consulting hours, as well as potential savings for Enron of 12 million dollar over five years, according to a deposition by Michael L. Bennett, Andersen's world-wide head of assurance and business advisory. Once it won the contract, rather than physically separate internal and external auditors working at Enron to prevent conflicts of interest, Andersen encouraged a "culturization" of the work teams, bringing the auditors together on the same floor at Enron.'

Reacties van(uit) Nederlandse accountantskantoren

In het voorgaande is een reactie vanuit KPMG al weergegeven: geen oordeel zonder de feiten te kennen. PWC wilde niet reageren, mede omdat Rentokil in Engeland klant is geweest van PWC. Ernst & Young stelt in een reactie dat een combinatie van in- en externe controle tot de mogelijkheden behoort en dat zij daar interne regels voor hanteren (www.accountant.nl, 18 augustus 2009).

BDO acht het niet onmogelijk om tot een combinatie van in- en externe auditdiensten te komen (www.accountant.nl, 19 augustus 2009), maar is er geen voorstander van: 'Dat neemt niet weg dat er nog steeds argumenten zijn om het niet te doen. Mocht er bij de controle iets onopgemerkt blijven, dan heb je als accountantskantoor wel direct de schijn tegen als de in- en externe controle in één hand zijn.' Directeur vaktechniek van Mazars, Dieleman, zegt het volgende (*Accountancy*, 4 december 2009, p. 18): 'Al met al kan ik weinig begrip opbrengen voor het combineren van internal auditdiensten (van materiële omvang) en de controle van de jaarrekening bij een OOB.'

Deloitte, bij monde van Majoor (www.accountant.nl, 13 augustus 2009), kan zich voorstellen 'dat een dergelijke constructie te overwegen is'. Deloitte herkent de beweging in de markt 'waarbij bedrijven steeds meer naar efficiency en kostenreductie van de interne en externe controlefunctie kijken. Het past enerzijds in de lijn van de huidige prijsdruk. Anderzijds sluit het ook aan bij het belang dat bedrijven hechten aan een kwalitatief sterke interne controlefunctie, die de ondernemingsleiding in belangrijke mate voorziet van informatie over de goede werking van alle bedrijfsprocessen. Deloitte Nederland kan zich voorstellen dat ook enkele van haar klanten dit zo willen vormgeven.'

In het *Financieel Dagblad* van 19 augustus verduidelijkt Majoor haar argumentatie: 'De combinatie van interne en externe controle kan de kwaliteit van de financiële rapportage verhogen. Externe accountants hebben als geen ander kennis van best practices bij interne controle. Bovendien is het een extra prikkel voor de accountant om goed werk te leveren. Want als de interne controle niet goed functioneert, wordt de extern accountant er ook op aangekeken.' In een pleidooi tegen meer regels voor het accountantsberoep herhaalt Majoor haar argumentatie in dezelfde krant (1 oktober 2009): 'Combinatie van in- en externe controle voor ondernemingen heeft namelijk wel degelijk toegevoegde waarde. (...) Het kwaliteitsaspect gaat nu verloren in de discussie over vermeende onafhankelijkheidsrisico's. Risico's die op hun merites beoordeeld, goed te beheersen zijn.' Tot slot stelt Majoor in *Accountancy* (4 december 2009) dat de 'principles-based regelgeving is ingebed in het totale systeem van beroepsregulering' en dat er interactie en balans zijn tussen de verschillende onderdelen. Als

aanvulling op regelgeving noemt zij toezicht, handhaving en transparantie en ageert zij tegen rules-based regelgeving die ervoor zou kunnen zorgen dat 'ongenuanceerd een geheel palet aan dienstverlening (wat ook onder de noemer "interne controle dienstverlening" schuilgaat) zonder meer wordt verboden. Er is pas aanleiding voor het aanpassen van regelgeving als er sprake is van een structurele kloof tussen wat de maatschappij verwacht en wat in de regelgeving is opgenomen.' Om te eindigen met een standje: 'Ik heb in de hele discussie de maatschappij genuanceerder zien reageren dan de eigen beroepsgroep.'

De woorden van Majoor overtuigen mij niet. Omdat er sprake is van abstractie. Onvoldoende wordt duidelijk gemaakt waarom en hoe de kwaliteit bij de combinatie van diensten nu precies wordt verhoogd. En wordt die wel significant meer verhoogd dan in het geval dat een andere accountantsorganisatie dan degene die de wettelijke controle uitvoert, de interne auditdiensten gaat verzorgen? En voor welke interne auditdiensten is de combinatie met de externe controle nu wel en voor welke juist geen goede keuze? En zou de maatschappij of het maatschappelijk verkeer, indien de discussie onder vakgenoten goed begrepen zou worden, kostenreductie en (vermeende) kwaliteit daadwerkelijk laten prevaleren boven de extra risico's? Ik zou daarover bijvoorbeeld best weleens in debat willen gaan met leden van audit committees. Ik ben er op voorhand niet van overtuigd dat zij – mede gegeven hun aansprakelijkheidsrisico's – het optimisme en geloof van Majoor delen. En wat betreft de kostenbesparingen zou ik graag uitgelegd zien hoe deze nu precies kunnen worden gerealiseerd: is het daadwerkelijk mogelijk te komen tot reducties van bijvoorbeeld 30 procent ondanks het feit dat extra waarborgen door de accountantsorganisatie dienen te worden ingebouwd? Tot slot onder verwijzing naar het Enron-voorbeeld: moet je verleidingen blijven toestaan en wachten op toezicht en handhaving (bijvoorbeeld door tuchtrecht) als eventueel corrigerende factoren voor degenen die de luxe van principles-based regelgeving niet aankunnen? Of is de schade van Enron zo groot – onder andere het omvallen van een eens gerenommeerd accountantskantoor – dat we ons lesje inmiddels wel hebben geleerd?

Paape en Blokdijk

Paape en Blokdijk mengden zich eveneens in het debat. Eerstgenoemde lijkt het eens te zijn met Majoor (www.accountant.nl, 21 september 2009). Hij brengt net als zij de discussie van het onderwerp onafhankelijkheid naar het kwaliteitsaspect: 'In mijn ogen is niet de onafhankelijkheid van de accountant maar de kwaliteit van zijn beroepsuitoefening des poedels kern. Onafhankelijkheid kan daartoe een middel zijn, maar is tot doel verheven, met onzalige

gevolgen; zoals een overdaad aan regels, waarvan niet is vastgesteld of zij werken. De kwaliteit van de beroepsuitoefening is gediend met een zo goed mogelijk inzicht in de klant. Dat veronderstelt een goed inzicht in de strategie, de risico's en de werking van de beheersmaatregelen. Er is geen andere manier om dit te realiseren dan zo dicht mogelijk op de huid te zitten van de organisatie die men controleert. Wat mij betreft is de uitvoering van internal auditwerkzaamheden in combinatie met de controle op de jaarrekening een mogelijk middel daartoe. Ook het uitvoeren van adviesopdrachten bij de controleklant kan daarbij helpen. Weg dus ook met Chinese walls tussen de advies- en de assurance-tak van een accountantskantoor. Het mogelijk positieve effect van extra inzicht zou niet benut kunnen worden.'

Ook deze woorden overtuigen mij niet. Ik zou dezelfde vragen aan Paape kunnen stellen als aan Majoor. Maar het belangrijkste punt lijkt mij te zijn dat Paape voorbij gaat aan de realiteit waarmee het accountantsberoep is geconfronteerd: strikte onafhankelijkheidsregelgeving onder druk van allerlei belanghebbenden, niet in de laatste plaats politiek, regelgevers en toezichthouders. Of in de woorden van Nierop (www.accountant.nl, 8 december 2009): 'Maar in een situatie waarin dezelfde "klant" - lees de gecontroleerde - al deze controles en controleurs zelf betaalt, wordt op het punt van vertrouwen en perceptie dan wel erg veel gevraagd van het publiek. In deze discussie is gevoel voor maatschappelijke en menselijke verhoudingen belangrijker dan een wetenschappelijke benadering.'

Blokdijk refereert aan het feit dat in de jaren tachtig eveneens een combinatie van in- en externe auditdiensten heeft plaatsgevonden, waartegen toentertijd geen storm van kritiek kwam. Thans is die storm er wel, aldus Blokdijk, gegeven de onafhankelijkheidsregels. De discussie over onafhankelijkheid marginaliseert Blokdijk door te stellen dat indien het internal auditwerk door collega's van het eigen accountantskantoor is gedaan, deze minder zorgen zal hebben 'over hun onafhankelijkheid omdat zijn "eigen mensen" geen loopbaan(verwachtingen) bij de onderneming hebben, hetgeen de bedreiging reduceert. Bovendien zal hij minder afstemmingsproblemen hebben over de aard en kwaliteit van het werk. Dit geldt, ook in vergelijking met de situatie waarin de internal audit door een ander extern kantoor wordt uitgevoerd; in dat geval kan bovendien het concurrentieaspect een vertroebelende rol spelen.' Concluderend stelt Blokdijk geen inhoudelijke bezwaren te zien tegen de combinatie van diensten. Hij stelt daaraan twee voorwaarden: 1) absoluut verbod tot advies: rapporteringen mogen uitsluitend feitelijke bevindingen uit onderzoeken omvatten; 2) volledige openheid van de interne tegenover de externe accountant.

De woorden van Blokdijk overtuigen mij evenmin. Het probleem van de loopbaanverwachtingen van de interne accountant wordt door de externe accountant gepareerd door zijn controle conform COS 610 uit te voeren. De kern daarvan is dat hij kritisch dient te staan tegenover het werk van de interne accountant alvorens daarop te steunen. Indien de interne accountant te meegaand is voor zijn bestuur of directie, is het gevolg daarvan dat de externe accountant dus niet op diens werk mag steunen. Ik meen dan ook dat het probleem dat Blokdijk schetst er in feite niet is.

Een ander punt waarmee hij komt, is dat hij extra problemen ziet - het concurrentieaspect - indien een collega-kantoor de interne auditdiensten gaat uitvoeren. Het voordeel van een extra check & balance door voor de interne auditdiensten een ander kantoor in te schakelen dan voor de externe controle, acht ik echter groter dan het mogelijke nadeel van het concurrentieaspect.

Het Koninklijk NIVRA

Voordat de discussie over de combinatie van in- en externe controle in het algemeen en de Rentokil-casus in het bijzonder loskwam, had het Koninklijk NIVRA reeds gereageerd op de voorgestelde aanscherping van de in paragraaf 2.8 besproken Code of Ethics. In de reactie van het Koninklijk NIVRA wordt verwezen naar COS 610 en blijkt dat de beroepsorganisatie niet veel ziet in een combinatieverbod: 'NIVRA kindly requests IESBA [International Ethics Standards Board for Accountants] to reconsider the necessity for a prohibition on internal audit services to public interest audit clients, from the perspective of ISA 610.'

Later, 3 september 2009, reageert toenmalig NIVRA-voorzitter Helderman in een opiniestuk. Hij constateert dat de regels geen verbod leggen op de combinatie van diensten en vervolgt met: 'Uitbesteden van de interne controle mag dus in principe, maar moeten we het ook willen?' Het is een vraag die hij vervolgens - jammer genoeg - feitelijk onbeantwoord laat.

Andere reacties

Diverse vakgenoten reageerden op diverse plaatsen. In het *Financieel Dagblad* (20 oktober 2009) laat hoogleraar Emanuels van zich horen: 'De wetgever en toezichhouders zouden op dit punt de oren zeker niet te veel moeten laten hangen naar de grote kantoren. Dat is praten met de kalkoen over kerstmis.' Accountancy-consultant Stoele is in *Accountancy-nieuws* (25 september 2009) eveneens duidelijk: 'Kortom, accountantsorganisaties moeten verre blijven van opdrachten tot het uitvoeren van de interne controle (hoe lucratief ook) en er alles aan doen om zich te concentreren op de externe controle.' In hetzelfde periodiek (9 oktober 2009) schrijft vakgenoot Groeneveld een cynisch stuk onder de titel 'Knecht van twee meesters'. Op www.accountant.nl (20

oktober 2009) stelt organisatieadviseur Molenkamp terecht de vraag of onderhouds in de discussie niet 'een groot commercieel belang meespeelt'. De eerder in deze bijdrage geciteerde Dieleman schreef een uitgebreid artikel in *Accountancynieuw*s (4 december 2009). Daarin kan hij 'weinig begrip' opbrengen voor de combinatie van de alhier besproken diensten.

5 Conclusie

De regelgeving kent geen totaalverbod op de combinatie van in- en externe auditdiensten. Wel is het zo dat de regelgeving in de loop der tijd strikter is geworden. De Rentokil-casus toont dat er kostenbesparingen mogelijk zijn bij een combinatie van diensten. Voorstanders van de combinatie wijzen op het kwaliteitsaspect: door de combinatie van diensten zou kwalitatief beter werk worden geleverd. Een stelling die niet objectief bewezen is, maar nog belangrijker dan dat is de vraag of een eventueel hogere kwaliteit opweegt tegen de grotere risico's. Velen – waaronder politici, regelgevers en toezichthouders – trekken een les uit onder meer Enron. Anderen zien dat kennelijk als een incident. In de Enron-casus werden risico's echter werkelijkheid. Mede – maar zeker niet alleen – daarom kom ik tot de conclusie dat het accountantsberoep, juist in een principes-based omgeving, moreel leiderschap dient te tonen in plaats van het inbouwen van extra risicofactoren. Laat het niet op nog strengere regelgeving of een totaalverbod aankomen. Het is niet zozeer dat die conclusie getrokken dient te worden op basis van (wetenschappelijk) onderzoek, dat is maar in beperkte mate voorhanden en geeft wisselende indicaties; veeleer gaat het om het tegemoetkomen aan (negatieve) percepties.

Waar het vertrouwen in accountants nog steeds onder druk staat en er een goed alternatief voorhanden is, ik kom daar

zo op, dient verstandig met die percepties om te worden gegaan. En is het niet zo dat we – gegeven de dienstbaarheid aan het maatschappelijk verkeer – die percepties als accountantsberoep serieus moeten nemen in plaats van deze weg te wuiven? We maken toch niet voor niets een onderscheid tussen onafhankelijkheid in 'wezen' en 'schijn'?

Bovendien levert dit onderwerp onder accountants al de nodige discussie op. Een lastige discussie waarin partijen niet op dezelfde golflengte lijken te komen. Daarvoor liggen de perspectieven van de discussianten te ver uit elkaar: preciezen, dogmatici, toezichthouders en regelgevers aan het ene uiterste, zij die behoren tot de categorie 'put your mouth where the business is' aan het andere uiterste.

Tot slot het alternatief voor een combinatie: een splitsing, functiescheiding zo u wilt. Waarom? De wens en noodzaak van outsourcing zijn feiten. Waarom dan niet kiezen voor de simpele oplossing van outsourcing bij een andere accountantsorganisatie dan degene die de externe controle uitvoert? Het scheelt een hoop discussie, onder meer over de vraag welke waarborgen nu precies doeltreffend genoeg zijn om de bedreiging van zelftoetsing weg te nemen. Kortom: ik zie de combinatie van in- en externe auditdiensten niet als een droompaar. Integendeel. De discussie erover – alleen al die onder vakgenoten – draagt niet bij aan het verhogen van het vertrouwen in het accountantsberoep. Niet doen dus! ■

Marcel Pheijffer is hoogleraar Accountancy, Nyenrode Business Universiteit, alsmede hoogleraar Forensische Accountancy, Universiteit Leiden.

Literatuur

- Auditing Practices Board (2009), *Consultation on audit firms providing non-audit services to listed companies that they audit*, APB, 6 oktober; zie: <http://www.frc.org.uk/apb/publications/pub2123.html>.
- Blokdijk, H. (2009), Internal audit door externe accountant, *De Accountant*, jg. 116, oktober 2009, pp. 36-38.
- Dieleman, A. (2009), Internal audit-dienstverlening in veel gevallen niet aanvaardbaar, *Accountancynieuw*s, 4 december 2009, pp. 16-18.
- Elten, H. van (2005), Sourcing van Internal Auditing-activiteiten. De uitbestedingsbeslissing en de invloed van Transaction Cost Economics-variabelen, *Maandblad voor Accountancy en*

Bedrijfseconomie, jg. 79, nr. 5, pp. 221-228.

- *Financieele Dagblad*, Deloitte tegen scherpe regels, 19 augustus 2009.
- *Financieele Dagblad*, Meerderheid accountants is voor scherpere regels onafhankelijkheid, 19 augustus 2009.
- *Financial Times*, Rentokil's KPMG deal raises eyebrows, 3 augustus 2009.
- Groeneveld (2009), Knecht van twee meesters, *Accountancynieuw*s, 9 oktober 2009, p. 17.
- Institute for Internal Auditors (2009), *Knowledge Alert: Recent impacts on the staffing and sourcing of North American Internal Audit Services*, IIA, oktober 2009.
- Koninklijk NIVRA en Institute van Internal

Auditors (2009), *Impact op Governance. Interne en externe auditor; samen een nog sterkere bijdrage aan de governance*; zie: www.nivra.nl.

- Majoor, B. (2009), Aangepaste Code of Ethics van kracht per 1 januari 2011. Aanscherping in gedrags- en onafhankelijkheidsregels accountants op komst, *Accountancynieuw*s, 11 september 2009, pp. 16-18.
- Majoor, B. (2009), Strikte regelgeving verlamt ethiek in accountantsberoep, *Het Financieele Dagblad*, 1 oktober 2009.
- Public Company Accounting Oversight Board (2009), *Report on the first-year implementation of Auditing Standard 5 An audit of internal control over financial reporting that is integrated with an audit of financial statements*, PCAOB,

24 september 2009.

■ Prawitt, D.F., N.Y. Sharp en D.A. Wood (2010), *Internal audit outsourcing and the risk of misleading or fraudulent financial reporting: did Sarbanes-Oxley get it wrong?*, working paper. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1333710>.

abstract=1333710.

■ Rittenberg, L.E. en M.A. Covalleski (1997), *The outsourcing dilemma: what's best for internal auditing*, Institute for Internal Auditors Research Foundation.

■ Stoele, P.Th. (2009), *Controle uit het lood*, *Accountancynieuws*, 25 september 2009, p. 40.

Accountancynieuws, 25 september 2009, p. 40.

■ Tant, O. (2009), *Rentokil Audit- All their own work*, *Accountancy Age*, 17 september 2009.

■ www.accountant.nl (diverse in de tekst met datum aangegeven weblogs en opiniestukken). www.ifac.org

Noot

1 Over het kostenaspect gaat deze bijdrage echter niet. In dit verband verwijs ik wel naar Van Elten, 2005.

Reacties op het artikel van Marcel Pheijffer: Combinatie van in- en externe accountantsdiensten: een droompaar?

De kracht van professionele verantwoordelijkheid en transparante communicatie in het publieke debat over interne en externe controle

Barbara Majoor

Interne en externe controle een droompaar? Een interessant vraagstuk met meerdere invalshoeken. De vraag vanuit de markt, vanuit de toegevoegde waarde op de kwaliteit van de organisatie. Maar er is ook zorg vanuit het maatschappelijk verkeer omdat het de onafhankelijkheid van de accountant kan bedreigen.

Strikt scheiden is een simpel handvat. Een principe dat kan worden toegepast op vele vraagstukken waarbij de onafhankelijkheid van de accountant een rol speelt. Ook op het vraagstuk of een accountant een combinatie van in- en externe controle voor dezelfde opdrachtgever mag uitvoeren. Theoretisch gezien is er een mogelijke bedreiging van de onafhankelijkheid denkbaar en dus lijkt het enige logische antwoord: deze combinatie staan we niet toe. Daarmee zou het vraagstuk kunnen worden afgedaan. Collega Pheijffer geeft in zijn artikel aan dat het antwoord ingewikkelder is. Het beeld dat uit zijn bespreking van regelgeving, wetenschappelijke studies en discussie onder beroepsgeenoten naar voren komt, is niet eenduidig. De regelgeving slaat enkele piketpaaltjes om het risico van zelftoetsing te mitigeren. Over dit risico van zelftoetsing wordt in wetenschappelijke onderzoeken wisselend geconcludeerd. Ook de deelnemers aan het debat zijn verdeeld in hun inzichten. Genoeg aanlei-

ding voor een evaluatie waarin ik inzichten aanreik die in het artikel van collega Pheijffer in mindere mate zijn benoemd.

Toegevoegde waarde voor de cliënt

Een combinatie van interne en externe controle, uitgevoerd door eenzelfde externe accountantsfirma, biedt toegevoegde waarde vanuit het oogpunt van corporate governance. Het fundament dat ligt onder de dienstverlening van de externe accountant biedt uitstekende kennis van de onderneming, de interne bedrijfsprocessen en de externe omgeving. Dit fundament 'kennis' stelt de externe accountant in staat om zijn controlerende werkzaamheden effectief uit te voeren. Bovendien krijgt de accountant op basis van dit fundament de inzichten met betrekking tot het financiële rapportageproces die essentieel zijn voor zijn klankbordrol naar het management. De adequate invulling van deze signalerende functie voor het bestuur is gebaat bij een accountant die kennis heeft van en inzicht heeft in alle haarvaten van een onderneming en deze kennis vertaalt naar mogelijke bedrijfsrisico's voor de onderneming. Juist deze dimensie wordt door het maatschappelijk verkeer als een gemis ervaren in diverse rapporten over de rol van de accountant tijdens de krediet-

crisis. Een zelfde redenering geldt voor de interne accountant. Ook hier is het fundament van de dienstverlening de kennis van en inzicht in het systeem van interne beheersing. Dus een externe accountant die ook op het terrein van de interne beheersing kennis en inzicht heeft in het functioneren, voegt extra waarde toe voor het bestuur van een onderneming ten opzichte van verkokerde kennis.

Deze rol is overigens geborgd in de controlestandaarden (NV COS 610) die de grenzen aangeven indien de externe accountant voor zijn eigen controlewerk gebruikmaakt van de werkzaamheden van de interne accountantsfunctie. Daarin geldt als uitgangspunt dat de externe accountant zich zelfstandig een oordeel over de te controleren financiële overzichten als geheel moet vormen. Daarbij is hij aan een aantal eisen gebonden, waaronder de beoordeling van de werkzaamheden van de interne accountant, met name of deze toereikend zijn voor de doelstellingen van zijn eigen controle. Deze eis geldt ook in de situatie dat de externe accountant interne controlewerkzaamheden uitvoert.

Zorg over de onafhankelijkheid van de accountant

De zorg vanuit het maatschappelijk verkeer dat de onafhankelijkheid wordt aangetast, krijgt in het debat veel aandacht. Hierbij wil ik opmerken dat wetenschappelijk onderzoek naar de onafhankelijkheid van de accountant bevestigt dat er weinig signalen zijn om serieus te twijfelen aan de onafhankelijkheid in 'fact' (Schilder, 2001; Kinney et al., 2004; Srinidhi en Gul, 2007). Daarentegen geven diverse studies wel een meer eenduidig signaal dat het maatschappelijk verkeer serieuze twijfels heeft over de 'appearance' van onafhankelijkheid die het accountantsberoep naar buiten uitstraalt (o.a. Krishnan et al., 2005; Lim en Tan, 2008). Met andere woorden: de onafhankelijkheid van de accountant is een ambigu begrip, waar nog geen steen der wijzen voor is gevonden.

Dit maakt vooral duidelijk dat het beroep in toenemende mate door het maatschappelijk verkeer wordt uitgedaagd om aan te tonen dat zijn onafhankelijkheid in voldoende mate is gewaarborgd. Dit roept de vraag op of strakke en strenge rules-based regelgeving het antwoord zou moeten zijn. Hierbij wil ik enkele kanttekeningen plaatsen, die ik onder andere in mijn artikel in het FD heb verwoord.

Strakkere en strengere regelgeving wordt vaak als eerste aangegrepen en als enige antwoord op een vermeend gevoel dat er sprake is van een kloof tussen wat de maatschappij verwacht en wat in de regelgeving is opgenomen. Ik verwijs naar de enorme uitbreiding van de (wereldwijde) regelgeving naar aanleiding van de boekhoudschandalen. Ook de aanscherping van de Code of Ethics, die door collega Pheijffer wordt besproken, is hiervan in zekere zin de resultante.

De Code of Ethics (CoE) is een principles-based regelgeving, met als basis de verplichting om elke situatie waarin een

bedreiging voor de onafhankelijkheid ontstaat zorgvuldig te evalueren en indien nodig adequate waarborgen te treffen. Voor het verlenen van interne auditdienstverlening is in de herziene CoE, naast de bestaande bepaling dat geen managementfuncties mogen worden uitgevoerd, een beperkte verbodsbepaling opgenomen voor een deel van de interne controledienstverlening voor cliënten die OOB zijn. Daarmee is het principles-based karakter niet fundamenteel aangetast, echter in het tot op heden gevoerde debat is al snel geconcludeerd dat rules-based regelgeving het antwoord van de regulator is. Daarvan is mijn inziens geen sprake. Of daarvan sprake zou moeten zijn, is tot op heden evenmin onderbouwd door gedegen wetenschappelijk onderzoek, maar wordt in het publieke debat gebaseerd op een enkele situatie die als rechtvaardiging voor striktere regelgeving wordt gebruikt.

De kracht van professionele verantwoordelijkheid

Naar mijn mening wordt in de discussie tussen rules-based en principles-based aan de kracht van de eigen professionele verantwoordelijkheid tekort gedaan. Een professionele afweging biedt ruimte voor kleurverschillen in de besluitvorming die recht doen aan de specifieke kenmerken van een situatie. Wetenschappelijk onderzoek heeft tot op heden geen eenduidig antwoord gegeven op de vraag of rules-based regels of principles-based regels effectiever zijn. De huidige wetenschappelijke inzichten laten zien dat beide systemen hun zwakte hebben die kan worden aangegrepen om niet normconform te handelen. Rules-based regelgeving stimuleert om geen verantwoordelijkheid te nemen voor het eigen handelen zolang het binnen de strak geformuleerde regel blijft, terwijl principles-based regelgeving ruimte lijkt te geven voor meerdere interpretaties en daarmee niet-normconform handelen 'goed' lijkt te praten. Het verdient aanbeveling om meer onderzoek te doen naar de effectiviteit van beide soorten regelgeving, aangezien hierin de kern van de discussie ligt.

Transparante communicatie met het maatschappelijk verkeer

Regelgeving is bovendien niet het enige antwoord. Regelgeving is één van de elementen van het gehele stelsel van regulering dat erop gericht is om een integere en deskundige dienstverlening te borgen. De werking van andere waarborgen in het stelsel van checks & balances, zoals handhaving en toezicht op de naleving, wordt onderbelicht gelaten. Toezicht op de naleving van de regelgeving krijgt een steeds grotere betekenis. Het huidige stelsel is een fijnmazig bouwwerk van compliance en toezicht, dat uit diverse lagen bestaat die elkaar versterken. De eerste laag is een vorm van zelfcontrole binnen de eigen accountantspraktijk en bestaat uit het inrichten van een stelsel van maatregelen van kwaliteitsbeheersing, waaronder het uitvaardigen van specifieke procedures, consultatievoor-

schriften en het houden van toezicht op de naleving van deze interne procedures. De tweede laag betreft het externe toezicht, in Nederland vormgegeven door de Autoriteit Financiële Markten en de beroepsorganisaties. De AFM oefent via een vergunningenstelsel haar toezicht uit en heeft de bevoegdheid om handhavend op te treden. De beroepsorganisaties voeren inspecties uit bij de leden. Formele handhaving vindt plaats via het tuchtrecht, dat door de Accountantskamer (een onderdeel van de Rechtbank Zwolle-Lelystad) wordt uitgeoefend.

Een transparante communicatie met het maatschappelijk verkeer is essentieel in een stelsel van checks & balances. Dit aspect is binnen het accountantsberoep tot op heden minder prominent verankerd. Weliswaar is op een aantal plaatsen in de regelgeving opgenomen dat de accountant aan zijn opdrachtgever rapporteert over zijn onafhankelijkheid, echter de vraag kan worden gesteld of het accountantsberoep in dit opzicht te reactief is. Waar het in de kern om gaat, is dat de maatschappij erop vertrouwt dat accountants in hun oordeelsvorming onpartijdig zijn, dat wil zeggen zonder vooringenomenheid, belangentegenstelling of ongepaste beïnvloeding tot hun oordeel komen. Deze universele kernwaarde moet worden gedragen en bediscussieerd in het publieke debat met alle belanghebbenden. Juist hierin ligt een invalshoek voor een andere weg om het spanningsveld op te lossen.

Samenvattend

Menselijke interactie is gebaat bij voorspelbaarheid. Zeker in situaties waar de ene partij (de maatschappij) in feite in een afhankelijke positie verkeert van een ander (in dit geval de accountant). Daarom is het essentieel dat regelgeving, toezicht op naleving en communicatie goed zijn ingebed in het stelsel van checks & balances rondom onafhankelijkheid. Regelgeving is slechts één element van dit stelsel dat erop gericht is om een integere en deskundige dienstverlening te borgen. In dat kader pleit ik voor meer aandacht voor de borging van de andere elementen: toezicht, handhaving en transparante communicatie. Deze vormen een wezenlijk onderdeel van de checks & balances van het totale stelsel. Daarin ligt mijns inziens een belangrijke sleutel tot het (herstel van) vertrouwen van het publiek in de onafhankelijke en integere houding van de accountant.

Ten slotte pleit ik ervoor om proactief te reageren en het publieke debat te zoeken. Wie risico's en onwenselijk gedrag op voorhand via rules-based verbodsbepalingen wil regelen, verlamt de dialoog over de juiste balans tussen regulering en professionele oordeelsvorming. ■

Prof. dr. G.C.M. Majoor RA is hoogleraar Accountancy aan Nyenrode Business Universiteit en als partner verbonden aan Deloitte.

Literatuur

■ Kinney jr, W.R., Z.V. Palmrose en S. Scholz (2004), Auditor independence, non-audit services and restatements: Was the U.S. government right?, *Journal of Accounting Research*, vol. 42, no. 3, pp. 561-568.

■ Krishnan, J., H. Sami, H. en Y. Zhang (2005), Does the provision of non-audit services affect

investor perceptions of auditor independence?, *Auditing, A Journal of Practice & Theory*, vol. 24, no. 2, pp. 111-135.

■ Lim, C.Y. en H.T. Tan (2008), Non-audit service fees and audit quality: the impact of auditor specialization, *Journal of Accounting Research*, vol. 46, no. 1, pp. 199-246.

■ Schilder, A. (1992), Auditor Independence: a real issue, *Business Ethics – A European Review*, vol. 1, no. 4 pp. 237-247.

■ Srinidi, B.N. en F.A. Gul (2007), The differential effects of auditors' non-audit and audit fees on accrual quality, *Contemporary Accounting Research*, vol. 24, no. 2, pp. 595-629.

It's all in the eyes of the beholder!

Leen Paape

Vooraf merk ik op dat ik kan putten uit ruime praktijkervaring en dat ik ook onderzoek heb gedaan naar internal audit en corporate governance (Paape, 2007). Ik ben werkzaam geweest als externe accountant, internal auditor en adviseur/leverancier van outsourced internal auditdiensten, zowel bij bedrijven die geen auditklant waren van PwC als bedrijven die dat wel waren. Daarover later meer.

Ik zou het toejuichen indien we ons zo veel als mogelijk is baseren op resultaten van onderzoek en niet uitgaan van percepties. Het woord 'percepties' komt mij te vaak voor in de bijdrage van Pheijffer. Als op 'percepties' argumenten worden gebaseerd om regels op te stellen, vind ik dat 'niet overtuigend'. Vóórstanders voeren geen objectief bewijs aan en dat mag hij ze verwijten, maar niet door zelf mee te

doen aan die vorm van argumenteren. Bovendien heeft hij nu net zelf gezorgd voor – zij het beperkt – ‘objectief bewijs’ ten faveure van de voorstanders door te verwijzen naar de paper van Prawitt, Sharp en Wood (2010)!

Pheijffer gaat er vanuit dat de regels die gelden per definitie goed zijn; persoonlijk wil ik regels nog eens goed onder de loep nemen. Ik hoop dat door goed te discussiëren voorkomen kan worden dat we collectief de verkeerde kant op gaan. In het kort is mijn reactie als volgt:

1. IIA Inc. als de hoeder van de belangen van internal auditors houdt een preek voor eigen parochie als het pleit tegen outsourcing; ook de external audit-gemeenschap doet hetzelfde als ze vóór pleiten. Dat mag, maar dat is daarmee nog geen deugdelijke argumentatie.
2. Regelgeving is altijd een product van overleg tussen belangengroeperingen en daarmee niet noodzakelijkerwijs een goed product (zie Romano, 2005).
3. Onafhankelijkheid, integriteit, objectiviteit, zorgvuldigheid, vertrouwelijkheid enzovoort zijn constructen die zich niet eenvoudig laten meten – if at all – en dientengevolge zich dus ook slecht laten vastleggen in toetsbare en dus te handhaven regels. Daarom zoeken we de oplossing altijd in ‘proxy’s’; dientengevolge wordt het aantal regels in de loop der jaren allengs groter omdat telkenmale blijkt dat er problemen opdoemen en er dus ‘jurisprudentie’ nodig is. ‘Rules-based’ is dus een slang die uiteindelijk in haar eigen staart zal bijten. Helaas werken ‘principles-based’ regels ook niet altijd goed genoeg, maar dat vinden wij wel beter. Onlangs kwam collega prof. Arnold Wright over uit de USA om op Nyenrode een paper te presenteren waaruit bleek dat ‘principles-based’ de voorkeur heeft, omdat dit dwingt tot meer en beter nadenken en voorkomt dat ‘checking the boxes’ te veel wordt toegepast (Peytcheva en Wright, 2010).
4. Romano (2005) heeft 25 onderzoeken naar de scheiding tussen controle en andere diensten onder de loep genomen. Zij toont aan dat van de 25 er uit 19 blijkt dat deze eis twijfelachtig is en dat er bij drie sprake is van een aantoonbaar positief effect van de combinatie op de kwaliteit van de controlewerkzaamheden (Romano,

2005, pp. 1535, 1536). De genoemde 25 artikelen hebben betrekking op de relatie tussen combinatie van werkzaamheden en zaken als *earnings management*, *fraud*, *restatements*, *conservatism*, *qualified opinion*. Dit zijn blijkbaar proxy’s voor ‘audit quality’.

5. ‘The Auditing Practices Board’ heeft op 9 oktober 2009 een consultatiedocument de wereld in gestuurd over dit vraagstuk. Daarin worden diverse studies aangehaald en daaruit blijkt vooralsnog geen rechtvaardiging te vinden voor een strikte scheiding. Sterker nog, er zijn de nodige argumenten vóór de combinatie te vinden. Wat sommige studies wel aantonen, is dat er inderdaad ‘in de perceptie’ van mensen een issue zou kunnen zijn. Dat is nu juist mijn bezwaar, aan percepties hebben we weinig om fundamentele besluiten op te baseren. Onderzoek is nodig en het onderzoek dat er tot nu toe is, rechtvaardigt de strikte scheiding geenszins.

Nog een kort woord over mijn praktijkervaringen. Mijn controlerende collega’s zaten als een bok op de haverkist als ik diensten ging aanbieden en al zeker als dat outsourced internal auditdiensten waren. Dat legt terecht een grote druk op om te voorkomen dat er zaken misgaan. Ik heb persoonlijk nooit ervaren dat de combinatie ‘extra’ gewicht in de schaal legde als er een discussie met een klant was. Ik heb de voordelen ervaren omdat er beter inzicht bestond in het reilen en zeilen van de klant en dat kwam de kwaliteit van de controle ten goede.

Er is in het scala van mogelijkheden natuurlijk nog veel mogelijk. Als er dan toch één element is waar ik graag aan zou willen vasthouden, is dat ook bij outsourcing er altijd ten minste één functionaris bij de onderneming in dienst is, die in staat is eindverantwoordelijkheid te dragen voor wat de externe dienstverlener doet. Overigens geldt dit ook indien de oplossing van Pheijffer wordt gekozen om een derde partij de diensten te laten uitvoeren. ■

Prof. dr. L. Paape RA RO CIA is hoogleraar Bestuurlijke Informatieverzorging en dean van de Nyenrode School of Accountancy & Controlling en voormalig partner bij PricewaterhouseCoopers.

Literatuur

■ Auditing Practices Board (2009), *Consultation on audit firms providing non-audit services to listed companies that they audit*; zie: <http://www.frc.org.uk/apb/publications/pub2123.html>.
 ■ Paape, L. (2007), *Corporate Governance: the impact on the role, position, and scope of services of internal audit*, Erasmus Institute of Management, ERIM Ph.D. Series Research in

Management 111, Rotterdam; zie: http://repub.eur.nl/resource/pub_10417/index.html.

■ Peytcheva, M. en A.M. Wright (2010), *The impact of principles versus rules-based accounting standards on auditors' motivations and judgments*, working paper, gepresenteerd op 19 februari 2010, Nyenrode Business Universiteit.
 ■ Prawitt, D.F., N.Y. Sharp en D.A. Wood

(2010), *Internal audit outsourcing and the risk of misleading or fraudulent financial reporting: did Sarbanes-Oxley get it wrong?*, working paper. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1333710>.

■ Romano, R. (2005), *The Sarbanes-Oxley Act and the making of quack corporate governance*, *Yale Law Journal*, vol. 114, no. 7, pp. 1521-1611.

I Romano (2005, p. 1535): 'Several variables are used to measure audit quality, including abnormal accruals, measures of earnings conservatism, earnings surprises, financial statement

restatements, and issuance of qualified audit opinions.' Deze proxy's worden in de externe verslaggeving vaak gebruikt om de kwaliteit van de externe verslaggeving te meten. Romano legt

blijkbaar direct een link tussen de kwaliteit van de externe verslaggeving en de kwaliteit van de accountantscontrole.

Geen droom, wel veilig uitvoerbaar

Hans Blokdijk

Het artikel van Marcel Pheijffer illustreert wat er mis is met het huidige discours over accountantscontrole: te weinig rationele analyse, te veel herderlijke exegese, te veel afgaand op perceptie en te weinig op inzicht, meer angst dan zelfvertrouwen.

Eerst even de context van mijn beschouwing in *De Accountant* (Blokdijk, 2009). Zoals ook Pheijffer meldt, heeft Rentokil 'een deel' van de interne audit uitbesteed aan de nieuwe externe accountant. Ik weet niet welk deel dat is, maar uit een door Pheijffer weergegeven citaat valt af te leiden dat het de werkzaamheden betrof waarvan de externe accountant gebruikmaakt bij zijn controle van de jaarrekening.

Ook meen ik te hebben begrepen dat de interne auditdiensten bij Rentokil onder leiding van een interne functionaris uitgevoerd zouden worden. De externe accountant kan en moet, zoals altijd, tegenover deze functionaris duidelijk en tijdig zijn eisen formuleren om voor de controle van de jaarrekening gebruik van de onderzoekswerkzaamheden te kunnen maken.

Voorts blijft de externe accountant ingevolge COS 610 par. 16 verplicht om die werkzaamheden zelf te beoordelen. De in de Nadere Voorschriften inzake Onafhankelijkheid (NVO) openbaar accountant gestelde eis dat die beoordeling moet geschieden door een andere controlepartner, betekent dus een onverklaarbare en nutteloze doublure.

Het voorgaande betekent dat er beslist geen sprake van een 'droompaar' is: enkele 'kinderen' van de externe accountant worden – als hij verstandig is: tijdelijk – 'uit huis geplaatst'. Dat is geen soort huwelijk.

Binnen dat kader heb ik als voorwaarde voor de detachering van 'eigen mensen' bij de interne accountantsdienst een absoluut verbod tot advies gesteld. Dit is een stevige eis: veel interne accountants geven graag advies, ook al

omdat dit intern veel populairder is dan hun onderzoeksactiviteit. Maar als het gevaar van zelftoetsing bestaat, vindt het zijn oorsprong in adviezen. Het is nu eenmaal moeilijk na onderzoek de mislukking van een eerder gegeven advies te rapporteren. De naleving van deze eis voorkomt ook een sterke identificatie en vertrouwdsheid met de cliënt. Wellicht moet hieraan een verbod om nadien bij de cliënt in dienst te treden, worden toegevoegd.

Mijn tweede voorwaarde was die van volledige openheid tegenover de externe accountant. Ik heb geconstateerd dat die niet voorkomt in COS 610, maar ook zonder uitbesteding zou dit een wezenlijke, en dus in een overeenkomst te formaliseren voorwaarde voor het gebruik van de werkzaamheden van een interne accountantsdienst moeten zijn. Op deze leemte in de regelgeving gaat Pheijffer niet in.

Ik heb ook twee voordelen genoemd. Het eerste bestond in de afwezigheid van een loopbaanperspectief bij de cliënt. Niet alleen verzwakt deze de identificatie en vertrouwdsheid met de te controleren onderneming of instelling, maar het versterkt ook de zekerheid van de externe accountant: als een gedetacheerde zijn werk niet goed doet, loopt zijn – latere – loopbaan bij het externe accountantskantoor gevaar. Het is dus een voordeel zonder nadeel!

Het tweede voordeel is een eenvoudiger afstemming van de werkzaamheden waarvan de externe accountant gebruikmaakt bij de controle van de jaarrekening. Dit voordeel geldt niet alleen in vergelijking met de situatie dat een ander accountantskantoor de interne auditdiensten verleent, maar ook indien de onderneming of instelling een eigen interne accountantsafdeling heeft. Dit is natuurlijk een kostenargument, maar daarom nog niet illegitiem.

Ik zie dus niet in dat het arrangement onvermijdelijk tot de inbouw van extra risicofactoren leidt, zoals Pheijffer stelt.

Maar heden ten dage prevaleren percepties vaak boven inzichten. In dit geval is bovendien sprake van percepties met oogkleppen op: hoe zit dit bij de talloze ondernemingen en instellingen zonder interne accountantsdienst? Daar voert de externe accountant het onderzoek en de beoordeling van de interne controle, zeker indien en voor zover deze de financiële verantwoording raakt, zelf uit, en legt de resultaten bovendien vast in een management letter. Juist daarbij ontstaat het gevreesde gevaar van zelftoetsing, vooral als daarin aanbevelingen voorkomen! Moet een verbod op management letters overwogen worden? Zou het maatschappelijk verkeer daarmee gediend zijn?

Ik zie dus nog steeds geen inhoudelijke bezwaren tegen het arrangement als voren geschetst, dus inclusief mijn voorwaarden. Laten we die dus stellen en propageren, en niet langer meedeinen op de golven van percepties. Wellicht ten overvloede: ik heb geen enkel belang bij de uitkomst van deze discussie. ■

Prof. J.H. Blokdijk RA is emeritus hoogleraar Accountantscontrole aan de Vrije Universiteit Amsterdam en emeritus hoogleraar aan de Business Universiteit Nyenrode. Thans werkzaam als adviseur van accountants en advocaten.

Literatuur

■ Blokdijk, J.H. (2009), Internal audit door externe accountant, *De Accountant*, jg. 116, oktober 2009, pp. 36-38.

Effectief risicomanagement vraagt om een verbod op functievermenging

Jim Emanuels

In zijn artikel 'Combinatie van in- en externe auditdiensten: een droompaar?' geeft collega Marcel Pheijffer een grondige analyse van de voor- en tegenargumenten betreffende het vraagstuk: mag de externe accountant verantwoordelijkheid dragen voor de uitvoering van (een deel van) de interne controlewerkzaamheden?

Het betoog van Pheijffer is grotendeels gebaseerd op een analyse van bestaande regelgeving en onderzoek en het leidt geen twijfel dat hij er op dit punt serieus werk van heeft gemaakt. Zijn conclusie is dat de regelgeving weliswaar ruimte laat voor deze combinatie, maar dat de tendens is dat deze in de loop der jaren strikter is geworden en dat dit mogelijk zou kunnen leiden tot een totaalverbod op termijn. Accountants zouden hier niet op moeten wachten, maar zouden zelf het morele leiderschap moeten tonen om af te zien van deze als risicoverhogend benoemde combinatie van diensten.

De slotconclusie van de door Pheijffer aangehaalde Majoor (FD 1-10-2009) is dat: '... een maatschappij die zichzelf meent te organiseren via strakke regels, het nemen van eigen verantwoordelijkheid in de kiem smoort.' Hiermee bedoelt zij dat een accountant prima in staat is om zelf te

bepalen wanneer de vermenging van verschillende rollen een probleem oplevert voor zijn onafhankelijke oordeelsvorming als controlerend accountant. Het is opvallend dat Pheijffer, met een beroep op dezelfde eigen verantwoordelijkheid van de accountant, juist komt tot een oproep om af te zien van de dienstenvermenging.

Ik ben het met de eindconclusie van Pheijffer eens en zou zelfs verder willen gaan richting een daadwerkelijk verbod. In een door Pheijffer aangehaalde ingezonden brief in het *Financieel Dagblad* (20-10-2009), reageer ik ook in deze zin op de door Majoor ingenomen stelling dat de mogelijke nadelen niet opwegen tegen de voordelen. Mijn argumentatie hiervoor is eveneens gebaseerd op onderzoek en daarnaast op een opinie omtrent de mate van risicoaversie die zou moeten gelden binnen het accountantsberoep.

Het is aangetoond dat accountants gemiddeld genomen in aanleg niet meer ethisch of verantwoordelijk zijn dan andere burgers. Uiteraard hebben zij op hun terrein veel meer kennis dan anderen van wat wel of niet mag, maar het is ook bewezen dat individuele accountants die in specifieke situaties onder druk worden gezet, toch in de

verleiding kunnen komen om de wettelijke en eigen grenzen te nuanceren en te doen wat juist niet van hen verwacht wordt door de maatschappij. In mijn ingezonden brief citeer ik de inmiddels overleden ethicus Henk van Luijk (FD van 3 oktober 2009): 'De menselijke soort is niet sterk genoeg om zich te weer te stellen tegen allerhande verleidingen.' De externe accountant heeft derhalve de sterkst mogelijke kwaliteitsbakens nodig en moet zo min mogelijk aan de verleidingen van onethisch gedrag worden blootgesteld. Dit is des te dringender omdat afwegingen van accountants in controle en verslaggevingzaken vaak geen zwart-wit-, goed-fout-beslissingen betreffen. Het gaat om complexe belangenafwegingen, waarin bijvoorbeeld wetgeving, bedrijfsbelang, aandeelhouderswaarde en het belang van individuele managers tegen elkaar afgewogen moeten worden. Het helpt dan enorm als ook niet nog eens de accountant zelf een potentieel belang heeft bij het al dan niet nemen van een besluit ten nadele van de gecontroleerde. Het geven van adviezen, interne controlewerkzaamheden uitvoeren, leveren van interim management enzovoort zijn potentiële hindernissen in het onafhankelijk oordeel. Toegegeven: niet al die hindernissen zijn even hoog. Het is duidelijk dat het geven van adviezen een grotere bedreiging vormt voor de onafhankelijkheid dan het combineren van controletaken. Maar hoe subtiel is dit verschil en hoe transparant is dit voor cliënt, gecontroleerde en gebruikers van gecontroleerde informatie? Het is een goed beginsel van risicomanagement om bedreigingen die de kern, het wezen, de legitimatie van een bedrijf of beroep raken, niet half en niet repressief, maar zo volledig mogelijk en preventief weg te snijden. De bedreiging van de onafhankelijkheid kwalificeert zich zeker als zodanig.

De reden dat het beroep (nog) niet tot dit inzicht komt en dat discussie na elk incident of zelfs maar vermoed incident weer hevig opblaait, is mijn inziens niet omdat de kwaliteit van de controle door een combinatie van diensten substantieel wordt vergroot of omdat de kosten dan omlaag kunnen (ik deel geheel de scepsis van Pheijffer op dit punt), maar omdat de financiële belangen zeer groot zijn en het zicht op een gezonde overlevingsstrategie op de lange termijn collectief vertroebelen. Elke beperking van de scope van accountantswerkzaamheden met een beroep op grotere onafhankelijkheid betekent immers mogelijk minder werk voor vooral de grote accountantskantoren en stevigere concurrentie omdat het doorverwijzen en koppelen van diensten lastiger, zo niet onmogelijk wordt. Dat geeft ruimte voor meer marktwerking rond zowel de primaire dienstverlening (de externe controle), als de interne controle en adviesdiensten. Even wennen wellicht, maar inderdaad een onvermijdelijke tendens.

De essentie van het probleem is derhalve niet of beroepsregels voor accountants strikt normatief of op principes gebaseerd moeten zijn. Dat is vooral een kwestie van smaak, cultuur en internationale vergelijkbaarheid. De kernvraag is of het domein van beroepsbeoefenaars die een maatschappelijk vertrouwensrol vervullen, zoals notarissen, rechters en accountants, strikt afgebakend moet worden. Mijn antwoord op die vraag is: ja! ■

Prof. dr. J.A. Emanuels RA is hoogleraar Bestuurlijke informatieverzorging aan de Rijksuniversiteit Groningen en partner van adviesbureau Stantson, gespecialiseerd in risico- en procesmanagement.

Internal audit-dienstverlening

Anton Dieleman

Gelet op mijn bijdragen aan de discussie over de (on)wenselijkheid van internal audit-diensten in combinatie met de controle van de jaarrekening, zal het geen verbazing wekken dat ik me inhoudelijk volledig in het artikel van Marcel Pheijffer kan vinden. Ik beperk mijn reactie daarom tot een aantal aanvullende overwegingen.

Kwaliteit

In verschillende bijdragen aan de discussie wordt het kwaliteitselement als belangrijk argument naar voren gebracht. Inhoudelijk zijn daarbij al de nodige vraagtekens te zetten. Ik beperk me, gelet op de discussie, tot de kwali-

teit van de controle. Of die verbetert, staat te bezien. Temeer omdat de internal audit-diensten naar alle waarschijnlijkheid niet door het controleteam zullen worden uitgevoerd. Als ik vervolgens lees dat een dergelijke combinatie vanuit oogpunt van efficiëntie wordt verdedigd, rijst de vraag of het niveau van de controlewerkzaamheden niet neerwaarts wordt aangepast!

Maar de kern van mijn bezwaar wordt gevormd door het feit dat kwaliteit hier geen (dan wel een zeer beperkte) rol speelt. Uiteraard leidt een hogere kwaliteit van de internal audit-diensten tot een lager risico dat de accountant, in het kader van de bedreiging voortvloeiend uit zelftoetsing,

tegen gebreken aanloopt die bij de internal audit-diensten zijn gemaakt. Maar dit is voor de gebruiker van de accountantsverklaring op geen enkele wijze zichtbaar. En het gaat, zoals Marcel Pheijffer terecht opmerkt, primair om onafhankelijkheid in *schijn* en niet om onafhankelijkheid in *wezen*. Uiteraard moet daarbij worden uitgegaan van de redelijke en goed geïnformeerde derde. Maar de praktijk spreekt op dit punt soms boekdelen. Zelfs zodanig dat ook de onafhankelijkheid in *wezen* in het gedrang komt. Ik kom daarop aan het eind van mijn reactie terug.

Ten tweede: als kwaliteit een zodanig essentiële rol speelt op grond waarvan de combinatie van deze diensten mogelijk zou zijn, zou voor OOB's een strikt verbod op de combinatie controle-samenstellen jaarrekening ook overbodig zijn. Juist bij het samenstellen van de jaarrekening kan worden gesteld dat accountantsorganisaties veelal over een kwaliteitsniveau beschikken dat ten minste gelijk is aan de kwaliteit die een interne afdeling kan leveren!

Principles-based regelgeving

Terecht wordt door voorstanders van de combinatie opgemerkt dat de huidige NVO geen expliciet verbod bevatten op internal audit-dienstverlening. In de praktijk blijkt mij dat collega's die op een dergelijke ('rules-based') manier de NVO uitleggen, veelal met de mond het hardst belijden dat ze waardering hebben voor 'principles-based'-regelgeving, maar daar in de praktijk moeilijk mee kunnen omgaan. Dat blijkt ook uit het feit dat de wijziging van de NVO (op basis van de herziene Code of Ethics) die dit jaar is gepland mede daarom tot een verbodsbepaling zal leiden.¹ Blijkbaar is (helaas) een dergelijke regel nodig, omdat het principe onvoldoende werkt. Het is in dit verband ook opmerkelijk dat ik collega's zelden zoveel over onafhankelijkheidsregels heb horen klagen sinds de invoering van de NVO. De vroegere Gedrags- en beroepsregels bevatten op het terrein van onafhankelijkheid 'principles-based'-regels 'avant la lettre'. De NVO vormen in belangrijke mate een nadere concretisering (codificering) van deze vroegere GBA-principes (met op sommige

onderdelen inderdaad een uitbreiding). Daaruit blijkt dat een beroep op 'principles-based'-regelgeving niet zelden wordt gebruikt om de principes tot rules te verheffen en vervolgens te concluderen dat alles wat niet expliciet is geregeld, is toegestaan. Ook in deze situatie biedt het 'principles-based'-karakter van de NVO voldoende aanknopingspunten om internal audit-diensten van materiële omvang niet te combineren met de controle van de jaarrekening.

Praktijk

Tot slot nog enkele opmerkingen vanuit de praktijk. Immers, 'the proof of the pudding is in the eating'. Ik heb in de achterliggende jaren verschillende ervaringen opgedaan met controlerende accountants die werden geconfronteerd met collega's die andere diensten aan de cliënt aanboden. Opvallend is in dergelijke situaties dat heikele discussies die in het kader van de controleopdracht met de cliënt moesten worden gevoerd door die accountants als lastig of onmogelijk werden bestempeld, met (nota bene!) soms een verwijzing naar de omvang van de overige dienstverlening. Uiteraard gaat het daarbij primair om de bedreiging voortvloeiend uit eigenbelang. Maar als onverhoopt (gelukkig komt dit sporadisch voor) dergelijke collega's ook te maken krijgen met fouten (of mogelijke fouten) die zijn gemaakt bij de overige dienstverlening, wordt een objectieve en onafhankelijke houding ten opzichte van de controlecliënt bijzonder complex. Gelukkig kan ik anderszits constateren dat er genoeg collega's zijn die in dergelijke casuïstiek hun rug recht kunnen houden. Maar dat laat onverlet dat de bedreiging voortvloeiend uit zelftoetsing bij het verlenen van internal audit-diensten van materiële omvang naar mijn mening te hoog is. De praktijk leert dat je de collega's die het iets minder nauw met de regels nemen niet in de verleiding moet brengen. ■

A. Dieleman RA is directeur vaktechniek bij Mazars.

Noot

¹ De herziene Code of Ethics gaat daarbij specifiek in op een expliciet verbod voor financial internal audit-dienstverlening. Ik zou nog een stap verder willen gaan: ook operational internal

audit-dienstverlening kan tot een ongewenste combinatie leiden, indien deze diensten 'subject to audit' zijn. Ik laat dat verder onbesproken.

Naschrift

Combinatie van in- en externe accountantsdiensten: een tussenstand

Marcel Pheijffer

In mijn slotreactie wil ik vooral de redactie van het MAB complimenteren. Voor het bieden van een podium en het schenken van aandacht aan een onderwerp dat (nog) niet afdoende in 'harde' wetenschappelijke studies is neergeslagen. In mijn bijdrage en de reacties daarop komen beelden, percepties en denkrichtingen aan de orde die soms nog relatief 'zacht' zijn. Dat maakt deze daarom niet op voorhand minder waardevol. Zeker niet nu het onderwerp – de combinatie van in- en externe accountantsdiensten – sterk wisselende reacties oproept. De hoogleraren Majoor, Paape en Blokdijk zien duidelijk ruimte voor een combinatie van bedoelde diensten en willen om diverse redenen 'het kind niet met het badwater weggoien' door het stellen van strikte regels of verboden. Hoogleraar Emanuels, directeur vaktechniek Dieleman en ondergetekende zien nadrukkelijk risico's in de combinatie van diensten. De reacties leiden per saldo niet tot een eensluidend oordeel en de discussie is dan ook nog niet afgerond en moet worden voortgezet. Voor nu een korte reflectie op de reacties – waarvoor dank – van genoemde collega's.

Majoor

In mijn artikel is stilgestaan bij de Rentokil-casus, de aanleiding tot het debat. Wat het oog trok, was de aankondiging van Rentokil dat zij een kostenbesparing van 30 procent zou kunnen realiseren door de combinatie van in- en externe auditdiensten, en wel door deze bij hetzelfde accountantskantoor onder te brengen. Cliënten die vooral kostenbesparingen als motief opvoeren, dienen door de accountant kritisch te worden beschouwd. Niet omdat het streven naar kostenreductie op zichzelf genomen niet lovens- en nastrevenswaardig is, wel als het een doel op zich wordt en voorbij wordt gegaan aan andere relevante aspecten. Juist in crisistijd zou het streven naar kostenreductie in de oordeelsvorming van de cliënt de boventoon kunnen voeren. En juist in crisistijd dient de accountant zijn professionele verantwoordelijkheid te tonen. In haar reactie spreekt Majoor nadrukkelijk over die verantwoordelijkheid. Zij heeft in de kracht daarvan vanuit het openbaar beroep – alwaar zij (ook) werkzaam is – gezien een groot geloof in. Dieleman en Emanuels laten op dit punt nadrukkelijk relativeringen horen en willen – net als ondergetekende – 'de kat niet op het spek binden'. Maar voor een beroep dat dienstbaar is aan het maatschappelijk

verkeer gaat het er niet zozeer om wat vakgenoten die het onderwerp aangaan ervan vinden, veeleer gaat het erom dat degenen die belanghebbende bij adequate controlestructuren zijn – aandeelhouders, toezichthouders, commissarissen, belastingbetalers, banken en dergelijke – voldoende geloof en vertrouwen in die structuren hebben.

Majoor focust ook op de toegevoegde waarde voor de cliënt van een combinatie van diensten, uitgevoerd door eenzelfde accountantsfirma. Dus niet door hetzelfde individu: de accountant. Sterker, er is een aparte richtlijn nodig (COS 610) waarin grenzen en eisen worden aangegeven voor het door de externe accountant gebruikmaken van de interne accountantsfunctie. En ook andere regels – bijvoorbeeld de Code of Ethics – maken dat bij een combinatie extra waarborgen moeten worden genomen. Nog los van het feit of het daardoor rationeel mogelijk is tot kostenreductie te komen, zie ik niet in dat er daadwerkelijk meerwaarde voor de cliënt kan worden geschapen door een accountantsfirma die schotten dient te zetten tussen de accountants die inhoud geven aan de interne en zij die inhoud geven aan de externe auditfunctie.

Tot slot merk ik op dat Majoor de nodige opmerkingen maakt over het debat over rules-based versus principles-based regelgeving. Samengevat: 'Wie risico's en onwenselijk gedrag op voorhand via rules-based verbodsbepalingen wil regelen, verlamt de dialoog over de juiste balans tussen regulering en professionele oordeelsvorming.' In mijn artikel kom ik niet tot een voorstel voor meer regels, maar pleit ik voor het tonen van moreel leiderschap vanuit het accountantsberoep: bouw geen extra risicofactoren in waardoor het mis kan gaan. En letterlijk: 'Laat het niet op nog strengere regelgeving of een totaalverbod aankomen.'

Paape

Net als Majoor doet, plaatst Paape mijn bijdrage in het perspectief van een pleidooi voor meer regels, waaronder die inzake een strikte scheiding van diensten. Pleidooien gebaseerd op percepties en niet op feiten of onderzoek. Ik heb wel degelijk enig onderzoek bekeken en in het artikel enkele excerpten daarvan geduid. Het betreft echter geen onderzoeken die nadrukkelijk het aspect van kostenbesparingen voor de cliënt meenemen. Evenmin betreft het onderzoeken die de alternatieven – dus naast 1) de combi-

natie van in- en externe controle bij eenzelfde accountantsorganisatie, 2) het outsourcen van de interne auditdiensten bij een andere accountantsfirma dan die de externe controle mag verzorgen, en 3) de interne controle binnen de organisatie van de cliënt uitvoeren – naast elkaar legt en analyseert. Daardoor geven die onderzoeken geen compleet beeld en zijn zij beperkt bruikbaar voor het perspectief dat ik in mijn bijdrage schets.

En wat is eigenlijk de (meer)waarde van percepties? Wat is de (meer)waarde van onderzoek? Bestaan feiten? Kan het volgende waar zijn: ‘perceptions are reality’? Degene die voor dit soort vraagstukken belangstelling heeft, verwijs ik graag naar het recent verschenen proefschrift van Knoops, hoofdredacteur van het MAB. Hij stelt in zijn voorwoord dat een wetenschapper net als een schilder ‘de’ ‘werkelijkheid’ te lijf gaat. Maar, zo vervolgt hij, bestaat ‘de’ ‘werkelijkheid’ en wat is die werkelijkheid dan? Wat daar ook van zij: louter afgaan op percepties is gevaarlijk en daarmee onwenselijk. Maar percepties zijn vaak gebaseerd op ervaringen. Als het gaat om de combinatie van interne en externe auditdiensten wijs ik in mijn bijdrage op de ervaringen inzake het aan boekhoudkundige malversaties en een zwakke accountant ten onder gegane Enron. Maar ook de slotzin in de reactie van Dieleman is op (zijn) ervaring gebaseerd: ‘De praktijk leert dat je de collega’s die het iets minder nauw nemen met de regels niet in de verleiding moet brengen.’

Paape stelt in zijn reactie – maar ook eerder deed hij dat al eens – het aspect kwaliteit aan de orde bij een combinatie van diensten: ‘Ik heb de voordelen ervaren omdat er beter inzicht bestond in het reilen en zeilen van de klant en dat kwam de kwaliteit van de controle ten goede.’ Ik ben benieuwd hoe dat in de praktijk nu precies uitpakt: op welke wijze kunnen het inzicht en de kwaliteit van de controle van de externe accountant nu precies stijgen indien een ander dan deze accountant de interne auditdiensten voor zijn rekening neemt?

Blokdijk

Blokdijk ziet te weinig rationele analyse, te veel herderlijk exegese, meer angst dan zelfvertrouwen. Hij spreekt over ‘percepties met oogkleppen op’ en wil niet meedelen op de golven daarvan. Duidelijke taal. Zoals ook zijn voorwaarden in geval van een combinatie duidelijk en bovendien terecht zijn: geen adviestaken voor de interne auditfunctionarissen en volledige openheid tegenover de externe accountant. En ja, er zijn door eenvoudiger afstemmingsmogelijkheden kostenvoordelen te behalen. Blokdijk geeft echter geen antwoord op de vraag of er ook extra kosten zijn verbonden aan de extra waarborgen die bij een combinatie van diensten dienen te worden getroffen. Die zijn door regelgevers maar ook vanuit het

beroep noodzakelijk geacht vanwege de extra risicofactoren die bij de combinatie van diensten wel degelijk opkomen en onderkend dienen te worden.

Maar het belangrijkste punt dat Blokdijk maakt, ziet op het punt van organisaties die geen interne accountantsdienst hebben en waar de externe accountant het onderzoek en de beoordeling van de interne controle zelf doet. Dat is echter het vergelijken van ‘appels’ met ‘peren’. De extra risicofactoren in geval van een combinatie van diensten zien immers onder meer op het gemak waarmee de externe accountant zou kunnen gaan steunen op de door een collega uitgevoerde interne controlewerkzaamheden, juist omdat het een collega van hetzelfde kantoor betreft. Maar ook op de druk die deze collega kan uitvoeren indien de externe accountant juist niet op diens werkzaamheden wil steunen. Alsmade de (financiële) kantoorbelangen die dan kunnen gaan spelen. Voorts zijn de discussies die het met de cliënt (kan en wil hij een niet-gelijke houding en opstelling van diverse accountants van dezelfde firma wel begrijpen?) kan opleveren van belang. Ik verwijs in verband met voorgaande aspecten naar Dieleman: ‘Opvallend is in dergelijke situaties dat heikele discussies die in het kader van de controleopdracht met de cliënt moesten worden gevoerd door die accountants als lastig of onmogelijk worden bestempeld, met (nota bene!) soms een verwijzing naar de omvang van de overige dienstverlening.’

Indien alle controletaken in dezelfde accountantshand liggen, ontstaan deze extra risicofactoren niet of in veel mindere mate. Bovendien behoeven er niet allerhande (kostenverhogende) waarborgen te worden getroffen en is het volstrekt helder wie voor de totale controle verantwoordelijk is. Een verantwoordelijkheid die de externe accountant ook beter kan nemen nu hij voor zichzelf een oordeel dient te vormen over de staat van de interne beheersing en zijn controleplan daarop dient af te stemmen.

Emanuels en Dieleman

De laatste twee reacties neem ik samen. Het debat met gelijkgestemden is immers makkelijker dan met degenen met wie je niet op dezelfde golflengte zit. Emanuels illustreert fraai dat Majoor en ondergetekende met een beroep op hetzelfde argument – professionele verantwoordelijkheid – tot een tegengestelde conclusie komen. Emanuels schaaft zich in zijn analyse aan mijn zijde en gaat wat betreft de probleemoplossing een stap verder. In feite doet hij – net als ik – een oproep om extra risico’s niet op te zoeken: ‘Het is een goed beginsel van risicomangement om bedreigingen die de kern, het wezen, de legitimatie van een bedrijf of beroep raken niet half en niet repressief, maar zo volledig mogelijk en preventief weg te snijden.’ Waar ik in deze een beroep doe op de professionele verant-

woordelijkheid van de accountant en vraag om moreel leiderschap te tonen, pleit Emanuels voor een verbodsbepaling. Wellicht ben ik in deze te lief of naïef en heeft Emanuels het bij het rechte eind waar hij stelt dat ‘financiële belangen zeer groot zijn en het zicht’ van het beroep ‘op een gezonde overlevingsstrategie op de lange termijn collectief vertroebelen.’

Dielemans reactie is in dit verband van belang omdat hij relativerende woorden predikt bij de wijze waarop aan de eerder besproken professionele verantwoordelijkheid in de praktijk inhoud wordt gegeven. Niet alleen als het gaat om (financiële) kantoorbelangen en de daarbij passende druk die soms wordt uitgeoefend. Hij schetst vooral hoe er in de praktijk vaak met de door vele (continentale) accountants

met principles-based regelgeving wordt omgegaan: alles wat niet expliciet is geregeld (verboden), is toegestaan. Het is een houding die we ook tegenkomen in het onderhavige debat. Juist daarom mogen de invulling en nadere uitwerking van de principes niet alleen aan het accountantsberoep worden overgelaten. Of in de woorden van een Amerikaanse senaatstudie (*The Accounting Establishment*, 1977): ‘Because of their broad social and economic significance, accounting issues must be addressed by Congress and the public in a manner which ensures that the public interest is protected. If past abuses are to be prevented in the future, it is important that the accounting establishment, which has permitted many abuses to occur, be understood. Accounting issues are too important to be left to accountants alone.’ ■