

Geen **roulatie** accountantskantoor, wel interne **roulatie**

Volgens de nieuwe onafhankelijkheidsrichtlijnen van NIVRA en NOvAA moeten partners met een essentiële taak in de wettelijke controle van public interest entities na zeven jaar worden vervangen. Wat is het belang daarvan? En waarom is niet gekozen voor roulatie van accountantskantoor?

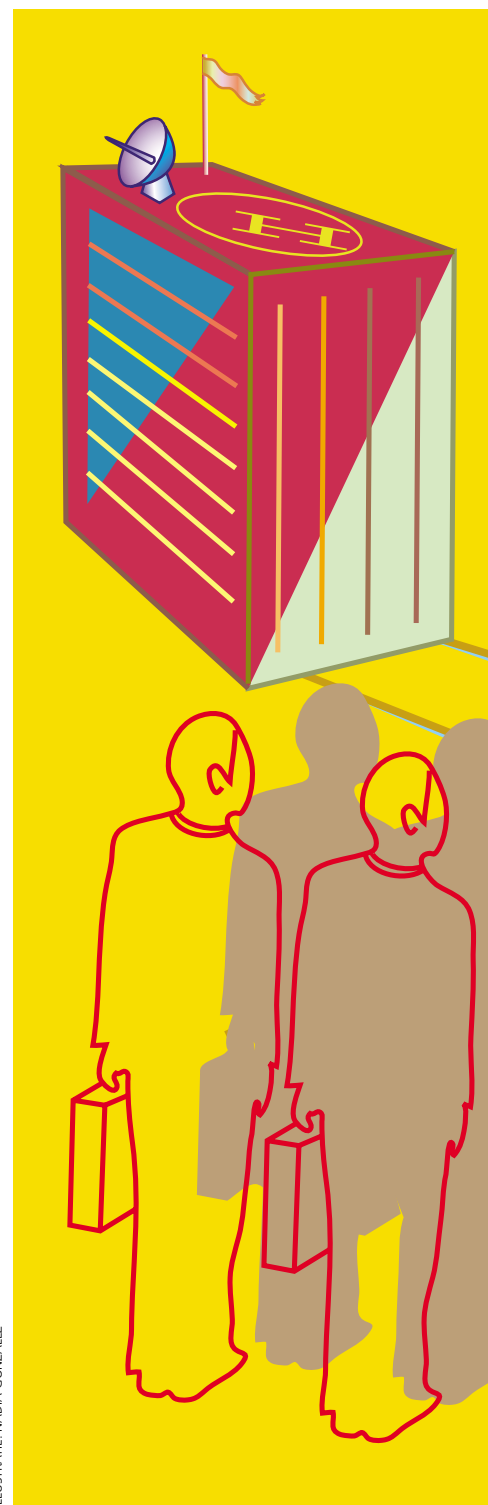
De argumenten op een rij.

RIK ROOS EN FRANS VAN SCHAIK*

De onafhankelijkheid van de accountant kan op diverse manieren worden bedreigd, zoals door belangenverstremeling/eigenbelang, zelftoetsing, belangenbehartiging, te vergaand vertrouwen en intimidatie. Een te grote mate van vertrouwdheid of vertrouwen kan een bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid wanneer bepaalde leden van het controleteam geregeld en voor lange tijd aan de wettelijke controle van een controlecliënt meewerken, vooral als die cliënt als public interest entity wordt aangemerkt.

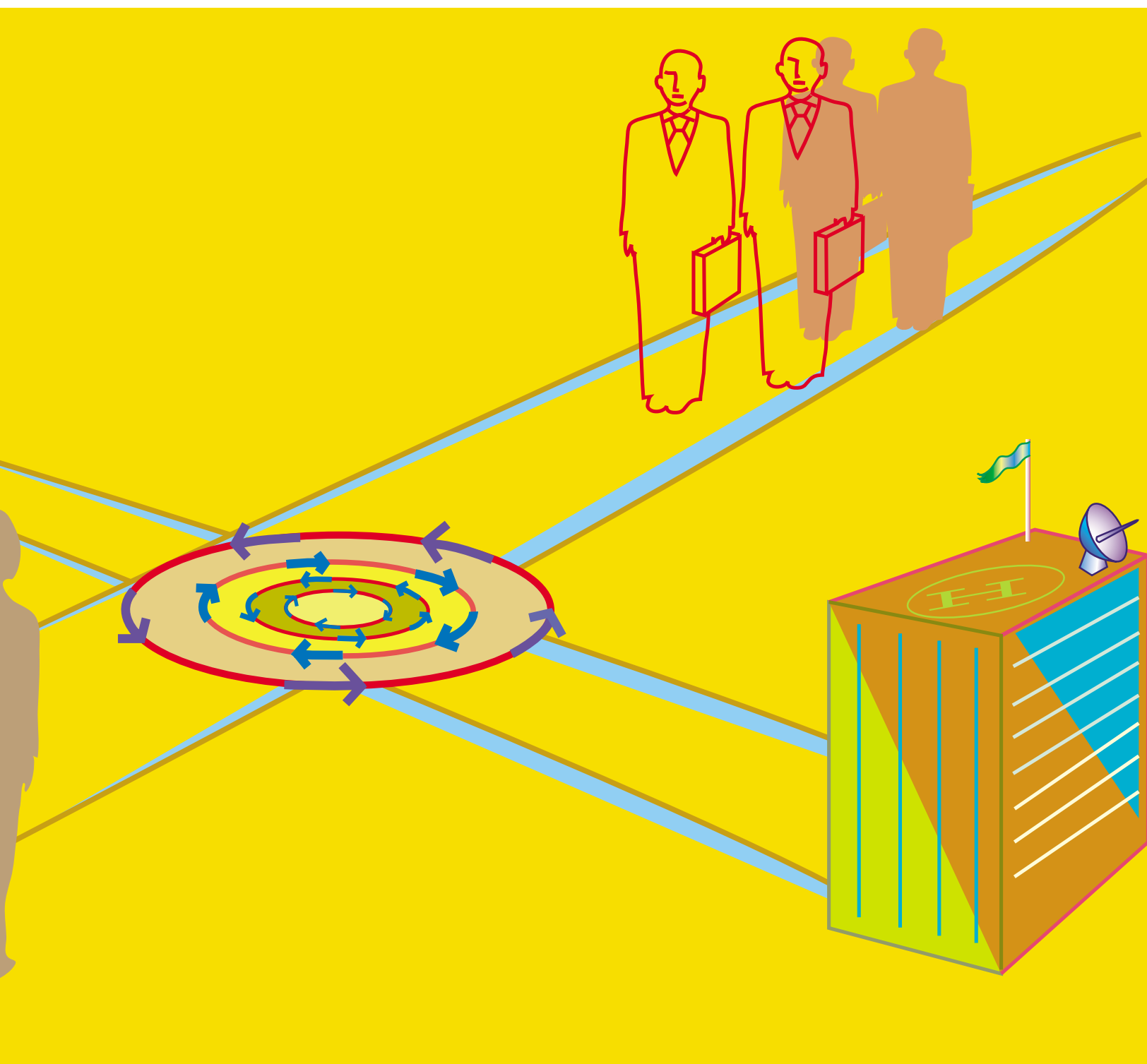
Interne roulatie van de betrokken partners en periodieke wisseling van accountantskantoor zijn twee van de varianten om een te grote mate van vertrouwdheid of vertrouwen tegen te gaan. Vreemde ogen dwingen. In de nieuwe onafhankelijkheidsvoorschriften van NIVRA en NOvAA is gekozen voor interne roulatie.

ILLUSTRATIE: NADIA GONZÁLEZ



Lappendeken

Elke langdurige cliëntrelatie kent een natuurlijke vorm van interne roulatie. Na verloop van tijd treden wisselingen op in de samenstelling van het bestuur van de cliënt, in de samenstelling van het toezichthoudend orgaan en wisselen de individuele professionals die betrokken zijn bij de accountantscontrole. De maatregel om accountantskantoren perio-



diek te laten rouleren is uitzonderlijk, maar niet nieuw. Al in 1910 besloot E.I. du Pont de Nemours & Company elk jaar van accountantskantoor te wisselen. Het Amerikaanse bedrijf hield dit vol tot 1954. Toen werd de jaarlijkse wisseling beëindigd, vanwege de toenemende complexiteit van de organisatie en een expansie van de buitenlandse activiteiten. Italië en Singapore zijn voorbeelden van lan-

den waarbij periodieke roulatie van accountantskantoren voor bepaalde beursgenoteerde ondernemingen bij wet verplicht is gesteld. In Brazilië, Ecuador, Indonesië, Italië en Singapore is periodieke roulatie van accountantskantoren voor bepaalde ondernemingen verplicht gesteld. Spanje, Turkije, Tsjechië en Slowakije kenden ook een vorm van verplichte kantoorroulatie, maar hebben dit inmiddels

afgeschaft. In andere landen, zoals de Verenigde Staten, het Verenigd Koninkrijk en Nederland geldt geen verplichting periodiek van accountantskantoor te wisselen, maar bestaat wel een vorm van interne roulatie. Deze lappendeken van her en der genomen maatregelen illustreert dat bij het scheppen van waarborgen tegen een te grote mate van vertrouwdsheid of vertrouwen eerder sprake ►

is van internationale divergentie dan van convergentie. Het ontbreken van coördinatie tussen regelgevende instanties leidt tot veel verwarring en complexe antwoorden op eenvoudige vragen. Nu NIVRA en NOvAA de Europese aanbeveling als eerste in Europa hebben opgevolgd is echter wel een stap in de richting van convergentie gezet.

Verenigde Staten

In Section 203 van de Sarbanes-Oxley Act van 2002 is geregeld dat een accountantskantoor slechts maximaal vijf jaren achter elkaar de leiding van een controleopdracht mag geven aan dezelfde audit-partner. Daarna mag die audit-partner gedurende vijf jaren niet bij die opdracht betrokken zijn.

De Amerikaanse Securities and Exchange Commission (SEC) heeft in de Proposed Rule van november 2002 zelfs voorgesteld deze regeling zelfs ook toe te passen op tax-partners.

De redenering daarbij was dat een beoordeling van de belastingpositie een jaarlijks terugkerend onderdeel van de accountantscontrole is, waardoor de tax partner op significante wijze bij die controle is betrokken. Een langdurige betrokkenheid van de tax-partner bij een opdracht zou tot een te grote vertrouwdsheid kunnen leiden.

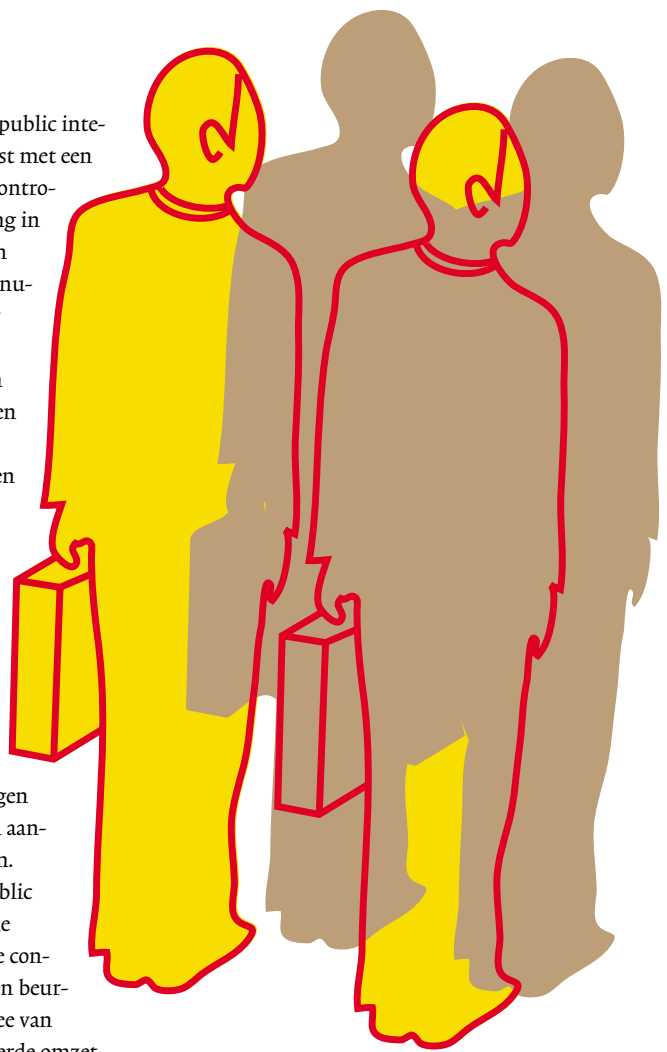
Tegen dit voorstel is van veel kanten bezwaar gemaakt, met als argument dat de kwaliteit van de controle er onder zou lijden. Ook rekenen accountantskantoren voor dat voor één multinational wel 250 partners in tachtig landen om de vijf jaren zouden moeten wisselen, wat tot onevenredig hoge kosten voor de SEC-registrant zou leiden. De SEC heeft er vervolgens in de Final Rule van januari 2003 van afgezien de tax-partner in de verplichte roulatie te betrekken.

In Section 207 van de Sarbanes-Oxley Act van 2002 is aangegeven dat er onderzoek dient te worden gedaan naar de mogelijke effecten van periodieke roulatie van accountantskantoren bij beursgenoteerde ondernemingen. Het uitvoeren van dit onderzoek is opgedragen aan de Comptroller General, het hoofd van de United States General Accounting Office (vergelijkbaar met onze Algemene Rekenkamer). Dit rapport, waarvoor de Sarbanes-Oxley Act 31 juli 2003 als uiterste publicatiedatum noemt, verschijnt naar verwachting pas eind 2003.

Nederland

De onafhankelijkheidsrichtlijnen van NIVRA en NOvAA traden op 1 januari 2003 in werking en zijn geheel conform de aanbevelingen van

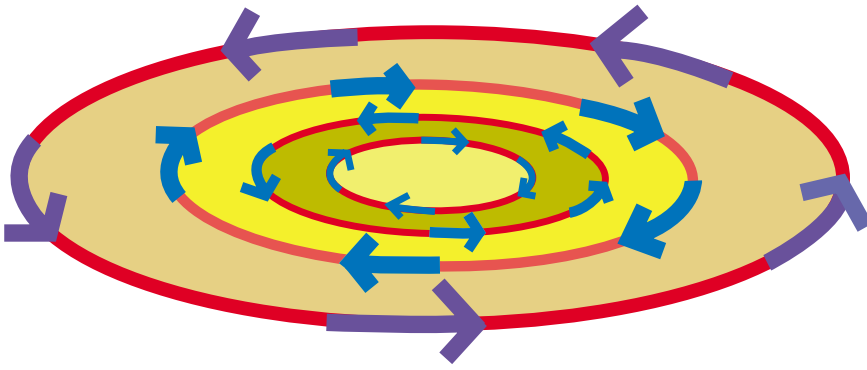
de Europese Commissie. Bij een public interest entity moeten partners belast met een essentiële taak in de wettelijke controle binnen zeven jaar na opneming in deze functie, in het controleteam worden vervangen. Uiterlijk 1 januari 2005 moet deze regel volledig zijn geïmplementeerd. Partners mogen na vervanging pas na ten minste twee jaar opnieuw aan een opdracht bij de controlecliënt meewerken. In die periode mogen ze niet bij een opdracht bij die cliënt betrokken zijn, ook niet bij een adviesopdracht. Naast roulatie van partners is de accountant verplicht het onafhankelijkheidsrisico te beoordelen dat kan voortvloeien uit de langdurige betrokkenheid van andere leden van het controleteam, en adequate waarborgen in te voeren om dit risico tot een aanvaardbaar minimum te beperken. NIVRA en NOvAA hebben de public interest entity gedefinieerd als de onderneming met een wettelijke controleplicht in combinatie met een beursnotering of het voldoen aan twee van drie groottecriteria (geconsolideerde omzet € 1,4 miljard, geconsolideerd balanstotaal € 700 miljoen, aantal werknemers 12.500). De minister van Economische Zaken heeft beleidsvoorstellen gedaan waarin elke onderneming die valt onder de wettelijke controleplicht als public interest entity wordt aangemerkt (H. Hoogervorst, 'Voortgang nieuwe accountantswetgeving', brief van 19 februari 2003 aan de voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal, 2003). Doorvoering van deze beleidsvoorstellen zou de verplichting tot interne roulatie aanzienlijk verruimen. Inmiddels is het dossier accountantsregeling overgedragen van het Ministerie van Economische Zaken aan het Ministerie van Financiën. Minister van Financiën Zalm heeft in juni 2003 zijn voornemen kenbaar gemaakt met betrekking tot roulatie zoveel mogelijk de EU-lijn te volgen. De commissie-Tabaksblat noemt als best practice bepaling van goede corporate governance dat het bestuur en de auditcommissie jaarlijks aan de raad van commissarissen rapporteren over de onafhankelijkheid van de accountant, met inbegrip van de wenselijkheid van de rotatie van verantwoordelijke partners binnen een kantoor van externe accountants dat met de



controle is belast. Uit het feit dat de commissie-Tabaksblat roulatie van accountantskantoor niet noemt concluderen wij dat de commissie-Tabaksblat aan partnerroulatie de voorkeur geeft boven kantoorroulatie.

Kwaliteit

Interne roulatie kan het voordeel bieden van een frisse blik terwijl de cliëntspecifieke kennis die in de dossiers van het accountantskantoor is vastgelegd niet verloren hoeft te gaan. Een natuurlijke vorm van interne roulatie kan een mitigerende werking hebben op het risico van een te grote mate van vertrouwdsheid of vertrouwen, maar vindt grotendeels plaats buiten het gezichtsveld van het publiek. Roulatie van accountantskantoren draagt weliswaar bij aan de perceptie dat de onafhankelijkheid van de betrokken accountantskantoren is gewaarborgd, maar heeft een negatief effect op de kwaliteit van de accountantscontrole. Daarnaast biedt het ondernemingen de mogelijkheid om een accountant met een onwelgevallige mening te wisselen, zonder de aandacht van het publiek te trekken, terwijl zo'n wisseling van



accountantskantoor in de huidige situatie nogal eens leidt tot vragen van beleggers en financiële pers.

Door periodiek van accountantskantoor te wisselen wordt elke keer opnieuw een situatie gecreëerd waarbij het aangestelde accountantskantoor relatief onbekend is met de activiteiten en beheersingsmaatregelen van de controlecliënt. Dit heeft een negatief effect op het vermogen van de betrokken accountant om gebeurtenissen, transacties en werkwijzen die naar zijn oordeel invloed kunnen hebben op de jaarrekening, het onderzoek of de accountantsverklaring, te onderkennen en te begrijpen. De accountant zal door het gebrek aan cliëntspecifieke kennis in toenemende mate genoodzaakt zijn te steunen op schattingen en beweringen van het management ten aanzien van bijvoorbeeld de bedrijfsontwikkelingen en ondernemingsrisico's. Uit diverse onderzoeken (Securities and Exchange Commission, de National Commission on Fraudulent Financial Reporting en de Independent Commission on Auditors' Responsibilities) is gebleken dat vermeende gebreken en debacles in de accountantscontrole zich het meest voordoen in situaties waarbij het betrokken accountantskantoor gebrek heeft aan cliëntspecifieke ervaring. Dit is in het algemeen het geval in de eerste jaren waarin een accountantskantoor door de cliënt is aangesteld.

Periodieke roulatie van accountantskantoren kan leiden tot afnemende kwaliteit van de accountantscontrole, stijgende kosten en een beperking in de keuzevrijheid van sommige ondernemingen.

Kosten

Ook de kostenbeheersing is niet gebaat met een verplichte periodieke wisseling van accountantskantoor. Inefficiency bij periodieke wisseling van accountantskantoor zorgt voor een stijging van de totale accountantskosten, verondersteld dat geen kopie van de controledossiers wordt overgedragen. Ervaring met de cliënt die in de loop van de jaren is opgebouwd gaat bij roulatie van accountantskantoor geheel verloren, wat bij het nieuw aan te stellen accountantskantoor leidt tot een informatieachterstand. De cliënt zal extra tijd moeten besteden aan het inwerken van een nieuw controleteam en het controleteam zal zich de activiteiten en beheersingsmaatregelen van de cliënt eigen moeten maken. Deze inwerkings-

periode leidt in het jaar waarin de accountantscontrole wordt opgestart tot inefficiëntie voor beide partijen.

Ook interne roulatie van partners zal een kostenstijging tot gevolg hebben, maar in mindere mate.

Weinig keus

Er is nog een bezwaar tegen verplichte kantoorroulatie. Ondernemingen die vanwege de aard van hun activiteiten een hoge mate van specialistische kennis vereisen, worden bij verplichte wisseling van accountantskantoor beperkt in hun keuzevrijheid omdat niet ieder kantoor de benodigde specialistische branchekennis in huis heeft. Ditzelfde geldt voor internationaal opererende ondernemingen die één accountantskantoor als groepsaccountant wensen aan te stellen. Ook worden ondernemingen bij deze stoelendans in hun keuzevrijheid beperkt als een of meer concurrerende accountantskantoren zijn aangesteld voor dienstverlening die niet door de controlerend accountant mag worden aangeboden. Bij interne partnerroulatie wordt de keuzevrijheid van ondernemingen gerespecteerd.

Conclusie

Periodieke roulatie van accountantskantoren kan leiden tot een afnemende kwaliteit van de accountantscontrole, stijgende kosten en een beperking in de keuzevrijheid van sommige ondernemingen. Vanwege deze negatieve bijverschijnselen is het een onaantrekkelijke manier om het onafhankelijkheidsrisico dat voortvloeit uit een te grote mate van vertrouwde of vertrouwen tegen te gaan. Interne roulatie is een goed alternatief om aan de hand van een periodieke frisse blik de objectiviteit en professionele verantwoordelijkheden van de controlerend accountant te helpen waarborgen. Vreemde ogen dwingen terwijl de negatieve bijverschijnselen van kantoorroulatie grotendeels worden vermeden. ■

	Interne roulatie	Kantoorroulatie
Voordelen	<ul style="list-style-type: none"> • Frisse blik • Behoud cliëntspecifieke kennis • Behoud keuzevrijheid cliënt 	<ul style="list-style-type: none"> • Frisse blik • Onafhankelijkheid in schijn
Nadelen	<ul style="list-style-type: none"> • Toename accountantskosten, zij het in beperkte mate • Buiten gezichtsveld publiek 	<ul style="list-style-type: none"> • Afname kwaliteit accountantscontrole • Bedrijf kan accountant met onwettige mening onopvallend wisselen • Omvangrijke toename accountantskosten • Beperking keuzevrijheid cliënt

Noot

* Rik Roos is aspirant manager bij het Assurance & Advisory Services Center van Deloitte & Touche Accountants. Frans van Schaik is national technical director accountancy van Deloitte & Touche, hoogleraar management accounting aan de Universiteit van Tilburg en directeur of studies van de post-doctorale controllersopleiding van TIAS Business School. Beide auteurs schrijven dit artikel op persoonlijke titel.