

Kijken in de keuken



Accountantsorganisaties die een wettelijke controleopdracht overdragen, moeten hun opvolger toegang verlenen tot alle relevante informatie over desbetreffende entiteit.

Organisaties die niet meewerken riskeren een boete van de Autoriteit Financiële Markten.

TEKST RIK ROOS* | BEELD CORBIS

Accountants hebben een geheimhoudingsplicht. Echter, sinds de zomer van 2008 moeten zij bij overdracht van een wettelijke controle toegang verlenen tot alle relevante informatie over de desbetreffende cliënt. De verplichting geldt op verzoek van de accountantsorganisatie waaraan de opvolgende opdracht tot jaarrekeningcontrole is verleend. Dit bepaalt artikel 20 lid 3 van de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta). Alle lidstaten van de Europese Unie

hebben de plicht wetgeving van deze strekking te introduceren. Het wetsartikel laat ruimte voor professionele oordeelvorming over het type informatie waartoe accountantsorganisaties toegang moeten verlenen. Het NIVRA heeft daarom in Europees verband verzocht om nadere uitleg. Letterlijke lezing leidt tot een enge interpretatie; uitsluitend informatie over de cliënt. Meer conceptueel bezien kan het begrip 'relevante informatie' ook betrekking hebben op het controle-

dossier. Wat zou de reikwijdte van de verplichting kunnen zijn en welke informatie is dan relevant? Een interpretatie.

OPDRACHT REEDS AANVAARD

De plicht toegang te verlenen tot informatie geldt nadat een opvolger de opdracht reeds heeft aanvaard. Het beoogt deze opvolger te voorzien van informatie die niet bij de cliënt zelf beschikbaar is. De informatieplicht omvat mijns inziens ook relevante onderdelen uit het controledossier. Het verstrekken van inlichtingen om een mogelijke opvolger in staat te stellen de aanvaardbaarheid van de opdracht te beoordelen, zoals bepaald in artikel B1-210.12 van de Verordening Gedragscode, is immers al achter de rug. De verplichting geldt echter louter bij wettelijke controles. Over welke periode een accountantsorganisatie toegang dient te verlenen, en op welke wijze, is niet bij wet bepaald.

INFORMATIE NIET BESCHIKBAAR BIJ CLIËNT

De wetgever spreekt van informatie 'die niet beschikbaar is bij de controlecliënt'.



'In de Wta is een vrijwaring opgenomen van aansprakelijkheid voor accountants die meewerken aan het verlenen van toegang.'

Daaruit concludeer ik dat accountantsorganisaties die een wettelijke controleopdracht overnemen eerst dienen na te gaan welke relevante informatie al voorhanden is, voordat zij de voorganger verzoeken toegang te verlenen. Doorgaans zal een controlecliënt zelf toegang kunnen verlenen tot rapportages die zijn uitgebracht aan bijvoorbeeld de raad van commissarissen, tot notulen van overleg tussen de voorgaande externe accountant, directie en commissarissen en tot het overzicht van ongecorrigeerde afwijkingen. Dit geldt ook voor gegevens uit de eigen administratie, zoals kopieën van bankafschriften, contracten en fiscale aangiften.

Informatie die onder normale omstandigheden beschikbaar is bij de cliënt valt mijns inziens niet onder de reikwijdte van het wetsartikel.

'Het verkrijgen van toegang tot relevante informatie kan de aangestelde accountantsorganisatie efficiency-voordeel bieden.'

RUIME FORMULERING

Het controledossier van een accountantsorganisatie kan relevante informatie bevatten over een entiteit; een opvolgende accountantsorganisatie dient bijvoorbeeld toereikende controle-informatie te verkrijgen over de beginbalans en vergelijkende cijfers. Het betreft onder meer de aanvaardbaarheid van de grondslagen van waardering en resultaatbepaling. Verder is denkbaar dat de nieuwe accountant wil kennisnemen van de controle uitkomsten uit vorig boekjaar. Volgens de Nederlandse controlestandaarden is één van de mogelijkheden om over de beginbalans en vergelijkende cijfers toereikende controle-informatie te verkrijgen een beoordeling van het dossier van de vorige accountant. Pas als deze beoordeling onvoldoende zekerheid geeft gaat de accountant over tot het zelf-

standig uitvoeren van werkzaamheden om beginbalans en vergelijkende cijfers te controleren (zie bijvoorbeeld controlestandaard 510 'Eerste uitvoering van

controleopdrachten'). Wanneer de overnemende accountantsorganisatie kennis heeft genomen van alle beschikbare informatie bij de cliënt, zal de relevante informatie in het controledossier van de vorige accountantsorganisatie zich doorgaans beperken tot het afwegingsproces dat de accountant heeft doorlopen om tot zijn verklaring te komen.

De verplichting een opvolger toegang te verlenen tot alle relevante informatie is ruim geformuleerd. Dit roept de vraag op hoe het uitwerkt bij de jaarrekeningcontrole van internationale concerns. Omdat het verlenen van toegang ziet op de controlecliënt, geldt dit in ieder geval voor relevante informatie over het groepshoofd, bijvoorbeeld op basis van werkzaamheden die zijn uitgevoerd vanwege de consolidatie.

AANSPRAKELIJKHEID

Dat een accountantsorganisatie verplicht is toegang te verlenen tot alle beschikbare informatie die een controlecliënt ontbeert kan ik mij niet voorstellen. Het kan bijvoorbeeld niet zo zijn dat de accountant verantwoordelijk wordt gehouden ■

voor het niet op orde zijn van de documentatie van de cliënt. Indien bijvoorbeeld beschrijvingen van de administratieve organisatie ontbreken bij de controlecliënt is de voormalige accountantsorganisatie mijns inziens niet de aangewezen instantie hierin te voorzien. De opvolgende accountant kan deze beschrijvingen immers prima zelf opstellen.

Voorts lijkt mij informatie over interne aangelegenheden, zoals de eigen budgettering en nacalculatie van de controleopdracht, in dit kader niet relevant.

Ook knelt de vraag wat wordt verstaan onder het verlenen van toegang. Doordat steeds vaker gebruik wordt gemaakt van elektronische dossiers ligt het in de rede dat het verlenen van toegang betekent het toegankelijk maken van de relevante elektronische informatie die antwoord geeft op de informatiebehoefte van de opvolgende accountant en niet het ter beschikking stellen van het elektronisch dossier noch het afgeven van kopieën.

In de Wta is geen vrijwaring opgenomen

'Wta, artikel 20, lid 3: Letterlijke lezing leidt tot een enge interpretatie.'

van aansprakelijkheid voor accountants die meewerken aan het verlenen van toegang. Dit wijkt af van bijvoorbeeld de comptabiliteitswet, die de accountant bij inzage in zijn dossiers beschermt tegen het risico van een juridische claim.

ONGEBRUIKELIJKE TRANSACTIES

Mag een accountantsorganisatie de opvolger toegang verlenen tot informatie over een gedane melding vanwege een ongebruikelijke transactie? De wet Melding Ongebruikelijke Transacties (Wet MOT) dwong accountants tot geheimhouding na zo'n melding. Dit stond op gespannen voet met de plicht uit de Wta om toegang te verlenen tot alle relevante informatie over de controlecliënt.

In ieder geval kon de accountantsorganisatie desgevraagd toegang verlenen tot informatie over de feiten en omstandigheden die hebben geleid tot melding van de ongebruikelijke transactie, maar zonder aan te geven dat zo'n melding daadwerkelijk heeft plaatsgevonden.

Wisseling van accountantsorganisatie

Wisseling van accountantsorganisatie kan plaatsvinden door het tussentijds beëindigen van een lopende controleopdracht of door het besluit een accountantsorganisatie na afronding van de controle niet te herbenoemen. Bij het beëindigen van een wettelijke controleopdracht voordat deze is afgerond moeten accountantsorganisatie en cliënt volgens de Wta de *Autoriteit Financiële Markten (AFM) informeren* over de overwegingen. Die verplichting beoogt de toezichthouder te voorzien van signalen over mogelijke problemen met de kwaliteit van de jaarrekeningcontrole. Ondernemingen mogen namelijk uitsluitend om 'legitieme redenen' hun controlerend accountant ontslaan. Een verschil van mening over financiële verslaggeving of over controleprocedures is geen legitieme reden voor ontslag.

In de meeste gevallen neemt de **controlecliënt** het initiatief een accountant niet te herbenoemen. Veelgenoemde redenen zijn prijsconcurrentie en wisselingen op het bestuursniveau van de cliënt.

Soms zegt de **accountantsorganisatie** de opdracht op. Doorgaans is dat een signaal dat de accountant het risico van fouten te groot vindt, zo blijkt uit verscheidene onderzoeken. Het opzeggen van de opdracht vormt dan een alternatief voor het verhogen van het honorarium om extra controlewerkzaamheden te kunnen verrichten of specialisten te kunnen inschakelen.

Hetzelfde gold voor het vermelden van de eventuele redenen van beëindiging van de relatie. De inwerkingtreding van de wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (WWFT) per 1 augustus 2008 heeft deze complicatie

opgelost. De WWFT verruimt de mogelijkheid voor accountantsorganisaties toegang te verschaffen tot informatie over ongebruikelijke transacties. Onder die nieuwe wet, die de Wet MOT/WID vervangt, is een accountantsorganisatie niet verplicht gedane meldingen van ongebruikelijke transacties geheim te houden voor een opvolger.

tot informatie over ongebruikelijke transacties. Onder die nieuwe wet, die de Wet MOT/WID vervangt, is een accountantsorganisatie niet verplicht gedane meldingen van ongebruikelijke transacties geheim te houden voor een opvolger.

COMPENSEER TIJDBESTEDING

Het verlenen van toegang tot informatie aan een opvolgende accountantsorganisatie kost tijd. Hierom is het redelijk accountantsorganisaties daarvoor te betalen. Om dit op voorhand met cliënten te regelen, verdient het aanbeveling hierover bijvoorbeeld een passage op te nemen in de algemene voorwaarden of opdrachtbevestiging.

Hoeveel tijd het verlenen van toegang kost is volgens de Memorie van Toelichting niet op voorhand in te schatten. Dit is afhankelijk van de mate waarin het gaat gebeuren en de hoeveelheid informatie die een opvolgende accountantsorganisatie opvraagt.

Het vergoeden van de aan informatieoverdracht bestede tijd hoeft overigens niet te leiden tot administratieve lastenverzwaring. Bij accountantswissels is de nieuw aangestelde accountantsorganisatie onbekend met de activiteiten en interne beheersingsmaatregelen van de controlecliënt. Het verkrijgen van toegang tot relevante informatie over een entiteit kan die accountantsorganisaties een efficiencyvoordeel bieden.

VOORAF INVENTARISEREN

Hoewel het integraal beschikbaar stellen van dossiers bij overdracht van een wettelijke controle niet nodig lijkt, kan een te enge interpretatie van de Wta afbreuk doen aan de bedoeling van de wet. Dit pleit ervoor dat accountantsorganisaties goed inventariseren welke informatie beschikbaar is bij een cliënt voordat zij hun voorganger benaderen met een verzoek. Het voorkomt dat zij de scheidende accountantsorganisatie onnodig belasten. De accountantsorganisatie die de controleopdracht overdraagt is op zijn beurt gehouden een verzoek tot het verlenen van toegang tot relevante informatie op professionele wijze in te willigen. □

NOOT

* Rik Roos is directeur bij het Accounting & Auditing Center van Deloitte Accountants BV en lid van de NIVRA-commissie Controlevraagstukken en Richtlijnen (CCR). Dit artikel is geschreven op persoonlijke titel.