

Interne roulatie en declaratieomvang

Twee onafhankelijkheidsbepalingen in de beroepsregels voor openbaar accountants bleken in de praktijk onvoldoende duidelijk. Recente NIVRA praktijkhandreikingen lossen dat op.

TEKST ANTON DIELEMAN* | BEELD CORBIS

Het NIVRA publiceerde op 16 december 2009 twee praktijkhandreikingen met nadere uitleg bij twee onderwerpen uit de 'Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant' die in de praktijk leiden tot onduidelijkheid en discussie:

- interne roulatie bij niet-OOB's;
- situaties waarin de declaratieomvang voor overige dienstverlening hoger is dan de declaratieomvang voor assurance-opdrachten.

1 INTERNE ROULATIE
De interne roulatie bij organisaties van openbaar belang ('OOB') is geregeld in artikel 24 Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) en paragraaf 3.3 van de Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant (NVO). Het Wta-artikel bepaalt dat de externe accountant moet rouleren na zeven jaar betrokken te zijn geweest bij de controle van de jaarrekening. De NVO legt eenzelfde verplichting ook op voor de overige partners met een essentiële taak bij de controleopdracht, inclusief de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar.

Voor jaarrekeningcontroles buiten het OOB-domein ligt het anders. Daar spreekt de NVO een **voorkeur** uit voor een vergelijkbare waarborg om de bedreiging van de onafhankelijkheid tot een aanvaardbaar niveau te reduceren. Omdat onduidelijkheid bestond over de vraag of deze 'voorkeur' ook een verplichting zou inhouden, geeft de praktijkhandreiking op dit punt nadere aanwijzingen.

De praktijkhandreiking houdt daarbij – terecht – rekening met de op handen zijnde wijziging van de NVO openbaar accountant. Deze regelgeving zal naar verwachting per 1 januari 2011 worden vervangen door een gewijzigde versie die hoofdzakelijk zal worden gebaseerd op de medio 2009 door IFAC vastgestelde herziene Code of Ethics. Die kent geen vergelijkbare 'voorkeur'-bepaling. Daarnaast is het opmerkelijk dat de huidige NVO alternatieve waarborgen toestaan voor accountantspraktijken die vanwege hun geringe omvang zo'n interne roulatie niet kunnen effectueren. Dit zou de suggestie kunnen wekken van een ongelijk speelveld, uitsluitend op basis van kantooromvang. Ook die onduidelijk-

heid wordt door de praktijkhandreiking weggenomen.

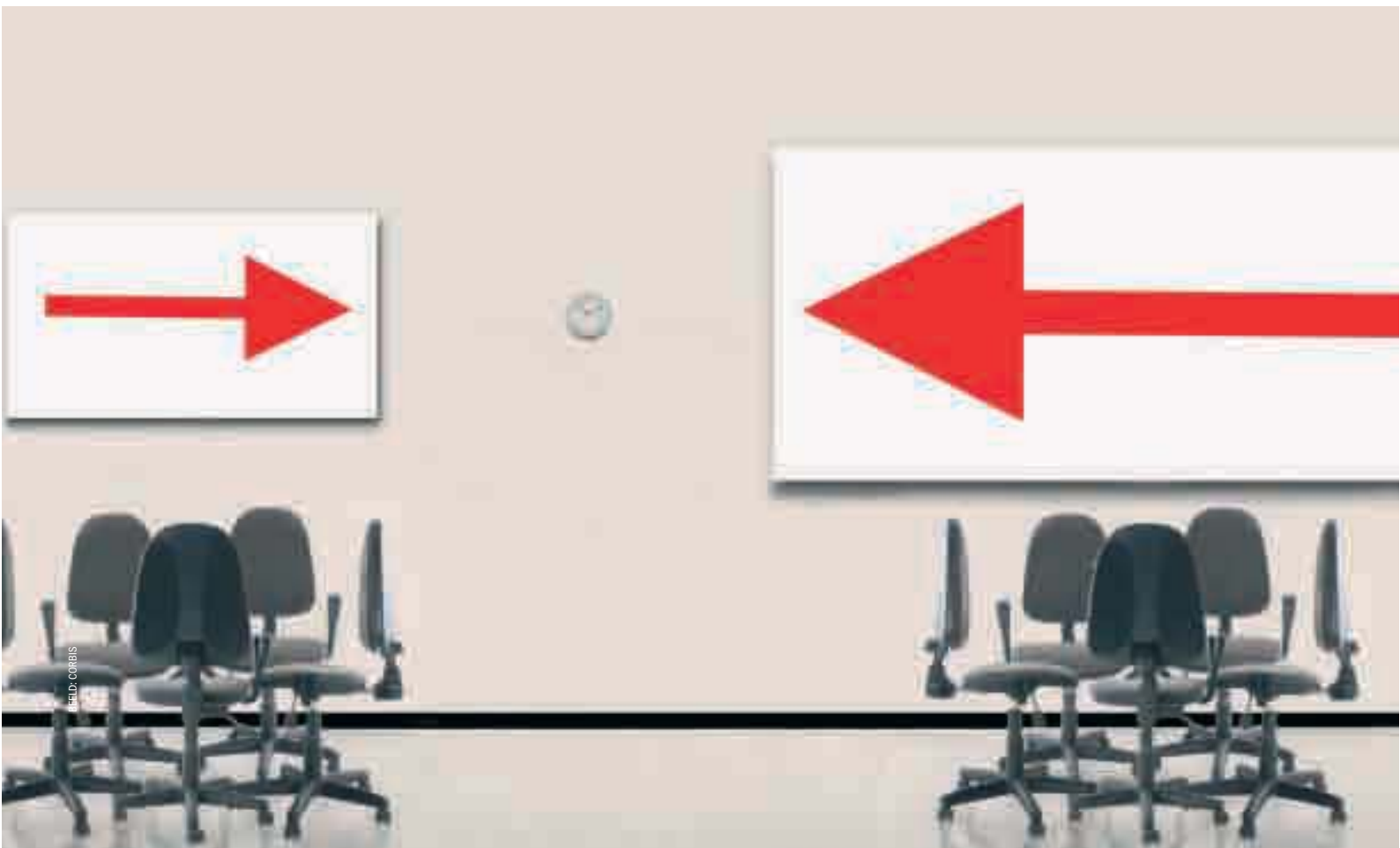
Tot slot past een dergelijke strikte uitleg (van een verplichting tot interne roulatie) – met name voor niet-OOB's – minder goed in het principles-based-karakter van de NVO.

MEER PRINCIPLES-BASED

De praktijkhandreiking komt, geheel in lijn met het uitgangspunt van de NVO, tot een meer principles-based benadering van de bedreiging van de onafhankelijkheid. Essentieel daarbij is dat in de herziene Code of Ethics een langdurige betrokkenheid bij de controlecliënt **in alle gevallen** als een bedreiging van de onafhankelijkheid wordt aangemerkt (de voorgaande Code of Ethics sprak van **mogelijke** bedreiging). Consequentie daarvan is dat in alle gevallen waarborgen moeten worden getroffen als de bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is. De aard van die waarborgen moet worden toegesneden op het belang van de bedreiging. De praktijkhandreiking noemt in dat verband drie voorbeelden (!) van mogelijke waarborgen:

- interne roulatie (van de openbaar accountant, dan wel andere essentiële leden van het controleteam);
- opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling;
- beoordeling van de controleopdracht op andere wijze.

Bij een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, is van belang dat de beoordeling van de bedreigingen en de daarop toegesneden waarborgen adequaat in het dossier worden vastgelegd.



2 DECLARATIEOMVANG

De NVO openbaar accountant bepalen in de toelichting van paragraaf 3.2.1 dat waarborgen getroffen moeten worden als de vergoedingen voor overige dienstverlening meer bedragen dan die voor de assurance-opdracht. De betreffende NVO-bepaling vervolgt met: *‘Daartoe behoort in ieder geval de beoordeling van de voor de assurance-cliënt uitgevoerde werkzaamheden door een partner die niet betrokken is bij de assurance-opdracht of overige dienstverlening voor die assurance-cliënt.’*

De onduidelijkheid in dit citaat (een vergelijkbare bepaling in de Code of Ethics ontbreekt overigens) school in de woorden ‘in ieder geval’. Ging het om ‘een voorbeeld’ van een mogelijk te treffen waarborg, of om een waarborg die in zo’n situatie ‘in ieder geval’ moet worden getroffen?

De praktijkhandreiking maakt duidelijk dat voor de eerste uitleg moet worden gekozen: de beoordeling van de voor de assurance-cliënt uitgevoerde werkzaamheden is een voorbeeld van een mogelijk te treffen waarborg. Andere waarborgen zijn denkbaar. De praktijkhandreiking noemt onder meer de volgende mogelijkheden:

- een beperkte kwaliteitsbeoordeling specifiek gericht op de bedreigingen (met name een beoordeling van die elementen van de opdracht die beïnvloed zouden kunnen zijn als gevolg van de bedreiging);
- bespreking met het toezichthoudend orgaan;
- externe opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling.

DISPROPORTIONEEL

Opvallend is verder een bepaalde vorm van disproportionaliteit waartoe de tekst van de NVO openbaar accountant aanleiding geeft. Dit door een beoordeling te eisen van alle werkzaamheden die voor de assurance-cliënt zijn uitgevoerd, dus ook het geheel van de overige dienstverlening. Als de declaratieomvang voor overige dienstverlening hoger is dan de declaratieomvang voor de assurance-opdracht, leidt dit tot een bedreiging voortvloeiend uit eigenbelang. Uiteraard kan bij de assurance-opdracht een bedreiging uit eigenbelang ontstaan als gevolg van gebreken in de overige dienstverlening. Maar om op grond daarvan in alle gevallen een beoordeling te eisen van alle overige voor de cliënt uitgevoerde werkzaamheden, gaat

wel erg ver. Te meer daar het hier met name gaat om de bedreiging uit eigenbelang die samenhangt met financiële omstandigheden: de declaratieomvang. Een kwaliteitsbeoordeling van de assurance-opdracht is dan over het algemeen een voldoende waarborg; de bedreiging hangt immers samen met juist deze opdracht. Dat is eveneens het impliciete resultaat van deze praktijkhandreiking, hoewel dit aspect in de tekst niet expliciet is benoemd.

REIKWIJDTE

Tot slot besteedt de praktijkhandreiking aandacht aan de reikwijdte van de declaratiebepaling. Die reikwijdte is afhankelijk van de vraag of een jaarrekeningcontrole dan wel een andere assurance-opdracht wordt uitgevoerd. In het geval van een jaarrekeningcontrole wordt de reikwijdte van de bepaling uitgebreid tot de netwerkorganisaties van de accountantspraktijk en – voor wat betreft de cliënt – met de controlecliënt verbonden derden. □

NOOT

* Anton Dieleman RA is directeur vaktechniek bij Mazars en lid van de Commissie Onafhankelijkheid van het NIVRA.