

Uitbesteding van de internal-controlfunctie

en de onafhankelijkheid van de externe accountant

Frans van Schaik

SAMENVATTING Onlangs zijn in Nederland en in de Verenigde Staten nieuwe onafhankelijkheidsrichtlijnen voor de accountant in werking getreden. Een aantal van deze richtlijnen heeft betrekking op het combineren van de jaarrekeningcontrole met andere diensten die de accountant aan zijn controlecliënt levert. In dit artikel gaan we na welke gevolgen de onafhankelijkheidsrichtlijnen hebben voor een accountant die diensten levert op het gebied van de internal control en internal audit, die bij hem zijn uitbesteed door een organisatie waarvan hij ook de jaarrekening controleert. Dit onderwerp is van belang voor accountantskantoren, aangezien aan hun multidisciplinaire dienstverlening wezenlijke beperkingen worden opgelegd. Voor bedrijven is het van belang omdat ook binnen de organisatie van de controlecliënt maatregelen gewenst zijn die de onafhankelijkheid van de accountant moeten waarborgen. We behandelen de voorschriften die gelden voor beursgenoteerde ondernemingen in de Verenigde Staten, omdat die ook gelden voor Nederlandse ondernemingen die een notering hebben aan een Amerikaanse beurs.

1 Inleiding

Internal control en internal audit zijn essentieel voor de beheersing van organisaties en behoren dan ook tot de verantwoordelijkheid van het management van organisaties. Voor bedrijven zijn er voordelen verbonden aan de uitbesteding hiervan bij een extern accountantskantoor: bedrijven kunnen zich aldus be-

Prof. Dr. F.D.J. van Schaik RA is nationaal technisch directeur accounting en auditing ONP van Deloitte Accountants en hoogleraar Management Accounting aan de Universiteit van Amsterdam. Hij heeft dit artikel geschreven op persoonlijke titel.

perken tot hun core-business, zij krijgen toegang tot de expertise aanwezig binnen het accountantskantoor en de kosten ervan zijn variabel. Voor accountantskantoren is er het voordeel van de omzet te behalen met het uitvoeren van werkzaamheden op het gebied van internal control en internal audit, terwijl deze kunnen plaatsvinden in de minder drukke tijd van het jaar (off-peak). Er zijn echter ook nadelen aan verbonden: accountantskantoren, die bij een bedrijf zowel de interne als de externe controle uitvoeren, wekken onrealistisch hoge verwachtingen in het opsporen van fraude (Aldhizer et al.). Bovendien kan het uitvoeren van werkzaamheden op het gebied van de internal control en internal audit betekenen dat de controlerend accountant of zijn medewerkers taken overnemen die onder de verantwoordelijkheid van het management vallen. Inherent daaraan is de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de accountant vanwege zelftoetsing. Swanger en Chewning (2001) hebben in een experimenteel onderzoek aangetoond dat uitbesteding van de internal control en internal audit de perceptie door financieel analisten van de onafhankelijkheid van de externe accountant in gevaar brengt. Selim en Yiannakas (2000) vonden bij een enquête dat zeventien van de veertig ondervraagden, allen werkzaam bij bedrijven die hun internal control en internal audit door een extern accountantskantoor lieten uitvoeren, van mening waren dat de onafhankelijkheid van de controlerend accountant in gevaar komt als deze zich zowel met internal control en internal audit als met externe controle bezighoudt. Lowe et al. melden soortgelijke uitkomsten uit een onderzoek naar het oordeel van 177 kredietverstrekkers. Om die reden leggen onafhankelijkheidsvoorschriften aan de controlerend accountant beperkingen op bij werkzaamheden op het gebied van de internal control en internal audit die hij of medewerkers van zijn accountantskantoor voor controlecliënten verrichten.

Dit artikel behandelt de consequenties die nieuwe

onafhankelijkheidsmaatregelen hebben voor de dienstverlening door de externe accountant ter ondersteuning van het werk van de interne accountant en van de mogelijkheden van de externe accountant om gebruik te maken van het werk van de interne accountant. Het artikel is als volgt opgebouwd. Paragraaf 2 behandelt de regelgeving in Nederland. In subparagraaf 2.1 beschrijven we de bedreigingen-en-waarborgenbenadering. In 2.2 bespreken we de waarborgen die de accountant moet treffen bij het leveren van diensten op het gebied van internal control en internal audit in combinatie met de externe controle. Vervolgens behandelen we in 2.3 de waarborgen die de gecontroleerde organisatie hierbij moet treffen. In subparagraaf 2.4 geven we aan dat kleinere bedrijven in het bijzonder gebaat kunnen zijn bij een externe accountant die een bijdrage levert aan de internal control en internal audit, waardoor de afweging van waarborgen bij die bedrijven anders kan liggen. Paragraaf 3 behandelt vervolgens de regelgeving in de Verenigde Staten. In subparagraaf 3.1 beschrijven we de Sarbanes-Oxley Act en in subparagrafen 3.2 en 3.3 de verboden en de toegestane diensten. Paragraaf 4 geeft de conclusie en beantwoordt de vraag waarom beide stelsels zozeer verschillen.

De diverse onafhankelijkheidsvoorschriften die in dit artikel aan de orde komen hanteren een verschillende terminologie. Waar de een spreekt van 'management control capacities' spreekt de ander van 'vermogen van het management om controle uit te oefenen'. We doen geen poging de gebruikte termen op een lijn te brengen, aangezien daarmee de regelgeving niet authentiek zou worden weergegeven. Bij de behandeling van de diverse voorschriften gebruiken we in dit artikel de begrippen zoals de betreffende voorschriften die gebruiken. Het gebruik in dit artikel van de begrippen 'interne controle', 'beheersingssysteem', 'internal controls', 'interne controlefunctie', 'internal control functie', 'interne accountantsdienst', en 'internal audit' vindt dus steeds plaats in het kader van de regelgeving die op die plaats aan de orde is.

2 Nederland

De beroepsorganisaties van accountants, het Nederlands Instituut van Registeraccountants (NIVRA) en de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten (NOvAA), hebben de 'Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de accountant' in 2003 ingevoerd. Het NIVRA heeft deze Nadere voorschriften met ingang van 2005 in overeenstemming gebracht met de IFAC Code of Ethics for Professional Accountants (International Federation of Accountants, 2001). De NOvAA, die geen lid is van de IFAC, heeft deze aanpassing niet gemaakt.

De leden van het NIVRA dienen zich te houden aan de Nadere voorschriften (2005) van het NIVRA, die gelden voor alle assurance-opdrachten, dat wil zeggen controle- en beoordelingsopdrachten. Voor de leden van de NOvAA daarentegen gelden de Nadere voorschriften (2003), die uitsluitend van toepassing zijn op de wettelijke controle, dat wil zeggen de controle van jaarrekeningen van lichamen die zijn genoemd in artikel 2:360 BW, voorzover deze controle verplicht is op grond van artikel 2:393 BW (de NV, BV, onderlinge waarborgmaatschappij, coöperatie, stichting en de vereniging die een onderneming in stand houdt). Dit betekent dat bij accountantscontroles, die vanwege andere wet- of regelgeving verplicht zijn, bijvoorbeeld de Gemeentewet, en bij vrijwillige accountantscontroles de accountant-administratieconsulent zich niet aan de Nadere voorschriften hoeft te houden en de registeraccountant wel. De Nadere voorschriften vormen een uitwerking van artikel 24 van de Gedrags- en Beroepsregels Accountants¹. De Nadere voorschriften behandelen de interne controle en de interne accountant in paragraaf 5.5 van de Nadere voorschriften.

De Nadere voorschriften zijn gebaseerd op de aanbevelingen van de Europese Commissie (2002), die alleen gelden voor wettelijke controles. De Europese Commissie geeft van het begrip 'overall system of internal control' een nadere omschrijving, die in de Nadere voorschriften is weggelaten: 'the establishment and maintenance of internal controls, including the day to day controls and processes in relation to the authorisation, execution and recording of accounting transactions'.

De Nadere voorschriften zijn gebaseerd op de aanbevelingen van de Europese Commissie (2002), die alleen gelden voor wettelijke controles. De Europese Commissie geeft van het begrip 'overall system of internal control' een nadere omschrijving, die in de Nadere voorschriften is weggelaten: 'the establishment and maintenance of internal controls, including the day to day controls and processes in relation to the authorisation, execution and recording of accounting transactions'.

2.1 De benadering met bedreigingen en waarborgen

In de visie van NIVRA en NOvAA bestaan er diverse bedreigingen voor de onafhankelijkheid van de accountant, zoals belangenverstremming/eigenbelang, zelftoetsing, belangenbehartiging, te vergaand vertrouwen en intimidatie. Diverse waarborgen zijn beschikbaar om de bedreiging van de onafhankelijkheid van de accountant tegen te gaan of op te heffen. Het arsenaal van waarborgen is veelomvattend: deze variëren van het laten beoordelen van werkzaamheden door een partner die niet bij de cliënt is betrokken of door een derde van buiten het accountantskantoor, het opnieuw uitvoeren van delen van de opdracht, het bewerkstelligen dat de cliënt de verantwoordelijkheid voor niet-controlewerkzaamheden blijft dragen, de consultatie van een toezichhoudend orgaan bij de cliënt of van de beroepsorganisatie, tot

de roulatie van teamleden, het verwijderen van leden uit het team of het weigeren van een opdracht. Een andere waarborg is de zogenaamde Chinese wall. Hiervan spreekt men bij een scheiding tussen de teams die twee diensten leveren aan dezelfde cliënt; daarbij vindt geen overleg plaats tussen de teams en hebben de teams geen toegang tot elkaars dossiers.

De aanbeveling van de Europese Commissie, die door NIVRA en NOvAA nauwgezet is opgevolgd, houdt in dat de accountant in een concreet geval de feiten en omstandigheden beoordeelt en afweegt of zijn onafhankelijkheid in gevaar komt. Hij treft zonodig additionele waarborgen en weigert, als er niet voldoende waarborgen zijn, de combinatie van opdrachten. Met NIVRA en NOvAA (2002) was Nederland het eerste land dat deze Europese aanbeveling implementeerde. Eén van de waarborgen die NIVRA en NOvAA hebben getroffen om de bedreiging van de onafhankelijkheid van de accountant weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen, is de onverenigbaarheid van de combinatie van accountantscontrole met bepaalde soorten van overige dienstverlening, zoals administratieve dienstverlening, ontwerp en implementatie van financiële informatiesystemen, diensten op het gebied van waardebeoordeling (zie Gortemaker, 2002) en van interne controle, juridische dienstverlening (zie Van Schaik, 2003b), bemiddeling bij werving van hoger kader voor de cliënt. NIVRA en NOvAA leggen aan de combinatie van accountantscontrole en belastingadvies geen beperkingen op (zie Van Schaik, 2003a).

2.2 Waarborgen die de accountant moet treffen

Bij de uitbesteding van internal control en internal audit ontstaan er bedreigingen voor de objectieve oordeelsvorming indien de accountant activiteiten uitvoert waarbij hij een grote mate van invloed kan uitoefenen op beslissingen die zijn voorbehouden aan het management van de controlecliënt. De ernst van de bedreigingen hangt af van:

- de mate van invloed van de overige dienstverlening op de interne-beheersingssystemen van de controlecliënt;
- de hoeveelheid kennis bij het management van de cliënt inzake de interne-beheersingssystemen.

Om dergelijke bedreigingen te vermijden, moet de accountant kunnen aantonen dat hij, noch de accountantsorganisatie, noch een lid van het netwerk van de accountantsorganisatie, betrokken is bij het management van en het toezicht op de interne controle. Met betrekking tot de jaarrekening van de controlecliënt moet de 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 en de reikwijdte van zijn werkzaamheden in het kader van de controleopdracht.

De cliënt dient verantwoordelijk te blijven voor het systeem van interne beheersing, voor het vaststellen van de interne-controleprocedures en voor het reageren op de evaluatie van het systeem van interne controle en de bevindingen bij de jaarrekeningcontrole. Als de accountant hiervan niet is overtuigd, dient zijn kantoor de opdracht tot het leveren van een bijdrage aan de interne controle te weigeren. Bovendien dient een andere auditpartner een review uit te voeren op de jaarrekeningcontrole. Niet geheel duidelijk is of NIVRA en NOvAA van mening zijn dat deze partner in het geheel niet bij de desbetreffende cliënt betrokken mag zijn of dat het voldoende is dat deze partner niet bij de jaarrekeningcontrole en niet bij de interne-controleopdracht is betrokken. De tekst van de aanbeveling van de Europese Commissie stelt alleen als eis dat de reviewing partner niet bij de jaarrekeningcontrole en niet bij de interne-controleopdracht is betrokken. Volgens de Europese Commissie zou deze auditpartner dus wel anderszins bij de cliënt betrokken kunnen zijn, bijvoorbeeld voor administratieve dienstverlening of voor advies op het gebied van het ontwerp en de implementatie van financiële informatiesystemen.

Indien voldoende waarborgen aanwezig zijn om de bedreiging van zelftoetsing weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen, kan de externe accountant diensten op het terrein van de interne controle leveren aan zijn controlecliënt. Het is de verantwoordelijkheid van de accountant om te beoordelen of er, rekeninghoudend met alle feiten en omstandigheden van een concrete situatie, voldoende waarborgen aanwezig zijn om een opdracht op het terrein van de interne controle te accepteren in combinatie met een externe-controleopdracht.

2.3 Waarborgen in de corporate governance van de controlecliënt

De corporate governance van de controlecliënt dient waarborgen te bevatten die mogelijke bedreigingen van de onafhankelijkheid van de accountant kunnen beperken. Zo dienen toezicht- en communicatieprocedures te bestaan met betrekking tot het toekennen aan het controlerend accountantskantoor van andere opdrachten dan de jaarrekeningcontrole. De accountant dient zorgvuldig na te gaan of de bestuursstruc-

tuur van de aan controle onderworpen organisatie de juiste infrastructuur verschaft om in het algemeen de onafhankelijkheid van de accountant te kunnen garanderen. Bij de analyse van een dergelijke infrastructuur kunnen zaken aan de orde komen als de betrokkenheid van een onafhankelijk toezichthoudend orgaan als een raad van commissarissen, een raad van toezicht, of een audit committee, bij de benoeming van de accountant voor de controle van de jaarrekening, het toewijzen van opdrachten tot overige dienstverlening aan het accountantskantoor en de communicatie over de controle en overige dienstverlening door de accountant. Bij het opzetten van deze toezicht- en communicatieprocedures speelt het management van de controlecliënt een belangrijke rol.

2.4 Omvang van de gecontroleerde organisatie

De nieuwe onafhankelijkheidsrichtlijnen leggen duidelijke beperkingen op aan allerlei diensten die accountants bij grote en beursgenoteerde ondernemingen mogen leveren, waaronder diensten op het gebied van interne controle. Vooral in middelgrote ondernemingen, die zich veelal geen interne controlefunctionaris kunnen veroorloven of waar een dergelijke functionaris vaak bepaalde faciliteiten ontbeert (bijvoorbeeld toegang tot deskundigen op het gebied van informatietechnologie of treasury), kan echter deelname van de externe accountant aan de interne controle juist bevorderlijk zijn voor het vermogen van het management om de organisatie te beheersen. Het inschakelen van accountants van een ander kantoor voor het leveren van deze diensten kan voor een kleiner bedrijf te duur zijn, omdat zij eerst de betreffende onderneming moeten leren kennen. In de Nederlandse regelgeving is voor de beperkingen aan interne-controledienstverlening door de controlerend accountant geen onderscheid gemaakt in omvang van de onderneming (zie Van Schaik, 2003c), maar wordt het aan de individuele accountant overgelaten in een specifieke situatie dit onderscheid te maken.

3 Verenigde Staten

We schenken voor de Verenigde Staten vooral aandacht aan de regels van de United States Securities and Exchange Commission (SEC), die het vaststellen van regels voor beursgenoteerde ondernemingen combineert met het optreden als toezichthouder en het opleggen van sancties. Voor Nederlandse ondernemingen die een notering hebben aan een Amerikaanse beurs heeft de regelgeving van de SEC extraterritoriale werking. Ook voor de vele Nederlandse accountants

en operational auditors die werken voor dochterondernemingen van Amerikaanse beursgenoteerde ondernemingen zijn deze regels van belang. De combinatie van accountantscontrole en internal audit outsourcing services is in de Verenigde Staten een actueel onderwerp. Een fundamenteel verschil in aanpak van de regelgeving tussen Europa en de Verenigde Staten is de 'principle-based'- versus de 'rule-based'-benadering. De 'principle-based'-benadering wordt gekenmerkt door de bedreigingen en waarborgen beschreven in subparagraaf 2.1. In de 'rule-based'-benadering wordt nauwkeurig beschreven wat wel en niet mag, zoals beschreven in de subparagrafen 3.2 en 3.3. IFAC, de Europese aanbevelingregelgeving en de Naderen voorschriften volgen de 'principle-based'-benadering. IFAC (2001) licht in paragraaf 8.10 toe waarom zij een 'principle-based'-benadering hanteert: gebleken is dat regels nooit alle situaties kunnen dekken. Er is binnen IFAC wantrouwen gegroeid met betrekking tot de effectiviteit van de 'rule-based'-benadering. De SEC volgt de 'rule-based'-benadering. SEC (2001) verwoordt de nadelen van de 'principle-based'-benadering. Er wordt teveel overgelaten aan de beoordeling door de accountant, reden voor de SEC om de 'principle-based'-benadering niet te volgen: *'We are concerned, however, that a 'safeguards' approach, which is dependent on a firm's self-analysis and self-reviews, will not provide a definitive standard. In our view, independence is better assured by consistent and uniform rules, rather than by rules that rely on the auditor's assessment of the extent of its own self-interest. Furthermore, it has been our experience that the existence of safeguards or quality controls alone does not ensure compliance with even the most basic independence regulations. Accordingly, we have chosen a more objective standard...'*

Voor een uitgebreidere behandeling van de verschillen tussen deze twee benaderingen verwijs ik naar Van Schaik (2003b).

3.1 Sarbanes-Oxley Act

Voor de onafhankelijkheid van de accountant zijn in de Verenigde Staten van belang de Sarbanes-Oxley Act, die op 30 juli 2002 door President Bush is ondertekend, en de daarop gebaseerde Proposed Rule van de United States Securities and Exchange Commission (SEC) (2002) en de Final Rule van de SEC (2003). In de visie van de SEC wordt de onafhankelijkheid van de accountant in gevaar gebracht als hij eigen werk controleert, managementfuncties bij de cliënt vervult of handelt als een belangenbehartiger van de cliënt.

Section 203 van de Sarbanes-Oxley Act omschrijft internal auditing outsourcing services als 'services outside the scope of practice of auditors', dat wil zeggen de externe accountant of diens kantoor mag deze diensten niet leveren bij een controlecliënt. Was vriend en vijand van de accountant al verrast door het ingrijpende karakter van de Sarbanes-Oxley Act, de SEC is in de Final Rule van januari 2003 nog duidelijk verder gegaan door elke internal audit service te verbieden die betrekking heeft op 'internal accounting controls, financial systems and financial statements', tenzij het redelijk is om aan te nemen dat deze dienst geen object van controle zal zijn bij de controle van de jaarrekening. Het verbod van de SEC is van toepassing op 'any internal audit service', geleverd door de controlerend accountant, terwijl de Sarbanes-Oxley Act alleen spreekt van 'internal audit outsourcing services'.

3.2 Verboden diensten

Verboden zijn niet alleen het uitvoeren of autoriseren van transacties en het creëren van brondocumenten, maar ook het doorlopend toezicht houden (monitoren) op de uitvoering van transacties, zoals het verlenen van assistentie bij de autorisatie van transacties. Ook het doorlopend toezicht houden op de juiste boekhoudkundige verwerking van transacties en de uitvoering van routinetaken met betrekking tot compliance en kwaliteitscontrole leveren een onafhankelijkheidsprobleem op. Het management van de cliënt dient te bepalen welk van de aanbevelingen ter verbetering van de interne controle wordt uitgevoerd. Als een medewerker van het accountantskantoor deze prioriteiten stelt, neemt hij daarmee in feite managementbeslissingen, waardoor het accountantskantoor niet meer onafhankelijk is. Hetzelfde geldt voor het vaststellen van de planning van de internal-auditafdeling. Ook dient de medewerker van het accountantskantoor zich te onthouden van het namens het hoofd internal audit verslag uitbrengen over internal-auditwerkzaamheden aan de raad van commissarissen of het management committee.

Verder zijn er symptomen die wijzen op een gebrek aan onafhankelijkheid (onafhankelijkheid in schijn), ook al brengen ze de onafhankelijkheid in wezen niet in gevaar. Deze dienen toch vermeden te worden. Voorbeelden daarvan zijn een vermelding in de interne telefoonlijst van de cliënt of het gebruiken van een functiebenaming waaruit een derde zou kunnen concluderen dat iemand van het accountantskantoor verantwoordelijk is voor bepaalde internal-audittaken.

3.3 Toegestane diensten

De SEC staat toe dat de accountant aanbevelingen doet ter verbetering van de controls. In het algemeen doet de accountant deze aanbevelingen, als onderdeel van de natuurlijke adviesfunctie naar aanleiding van de jaarrekeningcontrole in de management letter. Deze aanbevelingen vormen een onderdeel van US GAAS (United States Generally Accepted Auditing Standards) en vormen geen 'internal auditing outsourcing services'. Ook het verstrekken van een accountantsverklaring bij de internal controls, en het naar aanleiding daarvan doen van aanbevelingen ter verbetering van de internal controls brengen de onafhankelijkheid van de accountant niet in gevaar.

Toegestaan zijn ook evaluaties van 'discrete items or other programs' indien deze niet regelmatig terugkeren en indien deze niet in wezen de outsourcing van de internal-auditfunctie betekenen. Deze opdrachten mogen dus wel eens terugkeren, maar niet *regelmatig* terugkeren. Niet duidelijk is op welk punt het meer dan eens terugkeren van een dergelijke opdracht neerkomt op outsourcing. Voorbeelden zijn overeengekomen specifieke werkzaamheden die betrekking hebben op de internal controls van de controlecliënt, aangezien (conform Richtlijn voor de Accountantscontrole 920) het management van de cliënt dient in te stemmen met de uit te voeren werkzaamheden. Ook zijn operational audits die geen verband houden met 'internal accounting controls, financial systems and financial statements' niet verboden. Met het Institute of Internal Auditors² zijn wij van mening dat operational audits echter uiteindelijk altijd wel iets met de jaarrekening (financial statements) te maken hebben. Wat gebeurt er bovendien als een medewerker van het accountantskantoor bij de uitvoering van een operational audit, die in eerste instantie geen verband hield met 'internal accounting controls, financial systems and financial statements' een probleem ontdekt dat wel met de jaarrekening van doen heeft?

Overigens is voorafgaande goedkeuring van het audit committee vereist van alle werkzaamheden uit te voeren door de externe accountant.

4 Conclusie

Dit artikel geeft een beeld van de onafhankelijkheidsvoorschriften die gelden voor de accountant en die consequenties hebben voor de internal audit outsourcing services. Hierbij zijn de regelingen van NIVRA en NOvAA en de SEC de revue gepasseerd.

We hebben hierbij een fundamenteel verschil gecon-

stateerd tussen twee benaderingen van onafhankelijkheidsvoorschriften: een benadering waarbij de voorschriften worden gevormd door principes, die de accountant zelf op de concrete situatie moet toepassen (de Europese en de IFAC-regelgeving) en een benadering, gebaseerd op gedetailleerde regels die de accountant strikt moet opvolgen (de Amerikaanse regelgeving).

Gedetailleerde regelgeving kan, gezien de complexiteit en de dynamiek van de praktijk, nooit alle situaties behandelen en kan in onvoorziene situaties tot onbedoelde uitkomsten leiden.

We komen tot de conclusie dat de 'principle-based' benadering de voorkeur geniet. Brede principes bieden de mogelijkheid alle feiten en omstandigheden in een concrete situatie te laten meewegen. Het is dan aan de accountant om de afweging te maken van de argumenten voor uitbesteding van internal control bij de externe accountant, namelijk schaalvoordeel en extra omzet, tegen de nadelen: risico van het nemen van managementbeslissingen en zelftoetsing en de daaruit voortvloeiende bedreiging van de perceptie van de onafhankelijkheid. Het is van belang dat de accountant zich daarbij realiseert wie zijn werkelijke cliënt is: het maatschappelijk verkeer. ■

Literatuur

- Aldhizer, G.R., J.D. Cashell en D.R. Martin, (2003), Internal Audit Outsourcing, in: *The CPA Journal*, vol. 73, no. 8, August, pp. 38-42.
- Europese Commissie, (2002), Onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de EU: basisbeginselen, Aanbeveling van de Commissie van 16 mei 2002, website: <http://europa.eu.int>.
- Gortemaker, J.C.A., (2002), Waarderingsvraagstukken en de onafhankelijkheid van de accountant, in: *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, jg. 77, no. 7/8, juli/augustus, pp. 324-327.
- International Federation of Accountants, (2001), *IFAC Code of Ethics for Professional Accountants*, november, website: www.ifac.org
- Lowe, D.J., M.A. Geiger en K.J. Pany, (1999), The Effects of Internal Audit Outsourcing on Perceived External Auditor Independence, in: *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 18, Supplement, pp. 7-44.
- NIVRA en NovAA, (2002), Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de accountant, Amsterdam, Den Haag, december, website: www.novaa.nl.
- NIVRA, (2004), Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de accountant, Amsterdam, december, website: www.nivra.nl.
- Schaik, F.D.J. van, (2003a), De belastingadviseur en de onafhankelijkheid van de accountant, in: *Weekblad voor Fiscaal Recht*, jg. 132, nummer 6536, 3 juli 2003, pp. 1063-1068.
- Schaik, F.D.J. van, (2003b), De jurist en de onafhankelijkheid van de accountant: principes of regels?, in: *Weekblad voor Privaatrecht, Notariaat en Registratie (WPNR)*, jg. 134, nr. 6556, 29 november, pp. 887-892.
- Schaik, F.D.J. van, (2003c), Onafhankelijkheidseisen aan de MKB-accountant,

in: *Accountant-Adviseur*, jg. 37, no. 11, november, pp. 15-18.

Selim, G. en A. Yiannakas, (2000), Outsourcing the Internal Audit Function: A Survey of the UK Public and Private Sectors, in: *International Journal of Auditing*, vol. 4, pp. 213-226.

Swanger, S.L. en E.G. Chewning, (2001), The effect of internal audit outsourcing on financial analysts' perceptions of external auditor independence, in: *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 20, no. 2, September, pp. 115-129.

United States Securities and Exchange Commission, (2001), Final Rule: Revision of the Commission's Auditor Independence Requirements, Final rule, February 5, 2001, Release Nos. 33-7919; 34-43602; 35-27279; IC-24744; IA-1911; FR-56. Website: www.sec.gov.

United States Securities and Exchange Commission, (2002), Strengthening the Commission's Requirements Regarding Auditor Independence, Proposed rule, December 2, Release No. 33-8154; 34-46934; 35-27610; IC-25838; IA-2088; FR-64, File No. S7-49-02, website: www.sec.gov.

United States Securities and Exchange Commission, (2003), Strengthening the Commission's Requirements Regarding Auditor Independence, Final rule, January 28, 2003, Release No. 34-47265; 35-27642; IC-25915; IA-2103, FR-68, File No. S7-49-02, website: www.sec.gov.

Noten

- 1 De Gedrags- en Beroepsregels Accountants gelden voor zowel registeraccountants (NIVRA) als accountant-administratieconsulenten (NOvAA). De Verordening Gedrags- en Beroepsregels Registeraccountants 1994 is vastgesteld op 30 november 1994, laatstelijk gewijzigd op 18 december 2002, gepubliceerd in de Staatscourant van 24 januari 2003, nr. 7, en in werking getreden op 1 januari 2003.
- 2 Zie brief van Institute of Internal Auditors aan de United States Securities and Exchange Commission d.d. 13 januari 2003 met commentaar op de Proposed Rule van de SEC van november 2002 (www.sec.gov).