

# Accountant en onafhankelijkheid: onlosmakelijk met elkaar verbonden

Dr. G.C.M. Majoor RA

ACCOUNTANTSCONTROLE

## 1 Inleiding

Onafhankelijkheid is onlosmakelijk verbonden met het accountantsberoep. De functie van accountant<sup>1</sup> bestaat uit het verschaffen van zekerheid aan een brede groep van belanghebbenden. Onafhankelijkheid is de grondslag waarop het vertrouwen van het publiek in een onpartijdig oordeel is gebaseerd. Vanaf het ontstaan van het beroep in Nederland is deze relatie tussen onafhankelijkheid en het bestaansrecht van het accountantsberoep door met name Limperg verwoord: *'the auditor derives his general function in society from the need for expert and independent examination, and the need for an expert and independent opinion based on that examination'*<sup>2</sup>.

Desondanks worstelt het accountantsberoep eveneens reeds vanaf haar ontstaan met deze materie, vooral in relatie tot de communicatie met het publiek of haar onafhankelijkheid in voldoende mate is gewaarborgd. Voortdurend wordt de onafhankelijkheid van de accountant in de literatuur ter discussie gesteld. Bijvoorbeeld in het kader van mogelijk collisiegevaar<sup>3</sup> tussen de controlerende en adviserende functie in verband met de druk om een opdracht te behouden dan wel een nieuwe opdracht te verwerven.

De onafhankelijkheid van de accountant is het afgelopen jaar opnieuw in de belangstelling komen te staan. De Securities & Exchange Commission (SEC) heeft in een korte periode een aantal forse acties en uitspraken over het accountantsberoep uitgestrooid. De meest recente daarvan betreft voorstellen voor de formulering

van strikte voorschriften voor het verlenen van adviesdiensten aan controlecliënten<sup>3</sup>. Ook in Nederland is de discussie op gang gekomen. Behalve de ontwikkelingen in internationaal verband kan de operatie Marktwerking, Deregulering en Wetgevingskwaliteit (MDW)<sup>4</sup> daarvan als oorzaak worden genoemd. De MDW-werkgroep deed bijvoorbeeld in 1997 de uitspraak dat alleen een absolute scheiding van de controle- en adviesfunctie het behoud van de onafhankelijkheid van de accountant kan garanderen.

Deze hernieuwde belangstelling voor onafhankelijkheid kan niet los worden gezien van de internationale en economische context waarbinnen het accountantsberoep functioneert. De afgelopen decennia hebben zich gekenmerkt door een globalisering van de economie en een enorme groei van de informatietechnologie. Dit heeft geleid tot het steeds complexer worden van de organisatiestructuren en transacties van ondernemingen. Deze ondernemingen verwachten van hun accountants in toenemende mate gespecialiseerde kennis. Als reactie op deze economische ontwikkelingen heeft zich binnen accountantskantoren de groei naar multidisciplinaire organisaties voltrokken. Accountants werken daarin samen met verschillende andere dienstverleners zoals management consultants, IT-specialisten, juristen en soms zelfs advocaten. Deze organisaties presenteren zich naar buiten toe als één onderneming waar de consument kan aankloppen voor een groot aanbod van dienstverlening. Deze verbreding heeft geleid tot een discussie in de samenleving of hierdoor de onafhankelijkheid die essentieel is voor de controlerende functie niet onder druk komt (of zelfs reeds is komen) te staan.

### 1.1 Onderwerp van dit artikel en uitwerking

Deze discussies over onafhankelijkheid is de aanleiding om in dit artikel stil te staan bij de wijze waarop het accountantsberoep met haar

Dr. G.C.M. Majoor RA is werkzaam bij de afdeling Assurance Support & Research van KPMG Accountants N.V. en als docent accountantscontrole bij de Universiteit van Amsterdam. Dit artikel is op persoonlijke titel geschreven.

onafhankelijkheid omgaat in relatie tot de getroffen waarborgen, zoals regelgeving over onafhankelijkheid, de handhaving daarvan en de communicatie daarover aan het publiek.

Daarbij staat de vraag centraal of het bestaande stelsel van waarborgen voor onafhankelijkheid in Nederland toereikend is om aan het publiek te bewijzen dat onafhankelijkheid is gewaarborgd.

Deze vraag valt uiteen in twee deelvragen:

- Of het bestaande stelsel van waarborgen volstaat om risico's die kunnen leiden tot aantasting van de onafhankelijkheid te mitigeren?
- Of het accountantsberoep met het bestaande stelsel van waarborgen in staat is om het vertrouwen van het publiek te behouden en daarmee haar recht op een autonome uitoefening van de controlefunctie?

Beide deelvragen gaan in op een aspect van de effectiviteit van de waarborgen. De eerste deelvraag richt zich eigenlijk op de feitelijke onafhankelijkheid (*independence in mind*) en de tweede deelvraag op de onafhankelijkheid in schijn (*independence in appearance*).

Voordat wordt ingegaan op deze vragen wordt eerst kort stilgestaan bij de theorie rondom het begrip onafhankelijkheid, het doel van waarborgen en de elementen van een stelsel van waarborgen. De vraag of het bestaande stelsel van waarborgen toereikend is, wordt beantwoord op basis van een analyse van de voorstellen die door de Securities & Exchange Commission (SEC), de Committee on Auditing<sup>5</sup> van de Europese Commissie (EC) en het Koninklijk NIVRA (NIVRA) zijn gedaan voor aanpassing van het bestaande stelsel van waarborgen.

## 1.2 Indeling van het artikel

In paragraaf 2 wordt de theorie behandeld. In paragraaf 3 worden de recente ontwikkelingen en initiatieven op het terrein van de regelgeving en het toezicht op de naleving in internationaal en Europees verband geanalyseerd. In paragraaf 4 worden deze ontwikkelingen in de Nederlandse context geplaatst en wordt een beschouwing gegeven over de vraag of het Nederlandse stelsel van waarborgen in relatie tot de onafhankelijkheid toereikend is.

## 2 Onafhankelijkheid en een stelsel van waarborgen

### 2.1 Onafhankelijkheid

Onafhankelijkheid is een fundamenteel uitgangspunt van het accountantsberoep. Het publiek moet

kunnen vertrouwen op de onafhankelijkheid van de openbaar accountant. Dit begrip omvat twee noties:

- de feitelijke onafhankelijkheid of onafhankelijkheid in wezen (*Independence in mind*);
- de onafhankelijkheid in schijn<sup>6</sup> (*Independence in appearance*).

De feitelijke onafhankelijkheid wordt vaak gekoppeld aan begrippen als objectiviteit, integriteit en professionele kritische oordeelsvorming, terwijl de onafhankelijkheid in schijn te maken heeft met de wijze waarop een goed op de hoogte zijnde belanghebbende de onafhankelijkheid waarneemt<sup>7</sup>. Door regelgevende instanties en in de literatuur<sup>8</sup> wordt erkend dat de onafhankelijkheid in schijn van even groot belang is als de feitelijke onafhankelijkheid. Als de accountant feitelijk onafhankelijk is, maar het publiek meent dat de accountant uitsluitend de belangen van de gecontroleerde onderneming behartigt, neemt het vertrouwen in de onafhankelijkheid van de accountant af.

### 2.2 Stelsel van waarborgen

Een stelsel van waarborgen is gericht op de bescherming van de fundamentele uitgangspunten en normen van de beroepsuitoefening. Een stelsel van waarborgen bestaat in zijn algemeenheid uit meerdere reguleringsmechanismen. Als reguleringsmechanismen worden onderscheiden:

- professionele beroepshouding;
- voorschriften waarin de normen zijn vervat;
- toetsing van de naleving van de voorschriften;
- sancties op overtreding van de voorschriften.

Een sluitend stelsel bestaat uit een combinatie van al deze vier soorten reguleringsmechanismen. Voor handhaving van normen is het immers noodzakelijk dat er een sluitende cirkel bestaat in relatie tot<sup>9</sup>:

- de uitvaardiging van voorschriften die vallen onder de reikwijdte van een bepaald reguleringsmechanisme;
- de wijze waarop een overtreding van een voorschrift wordt gesignaleerd;
- de procedure waarin een bevoegde autoriteit de zaak beoordeelt, resulterend in de vaststelling van de soort en zwaarte van de overtreding en het eventueel opleggen van sancties.

Voorschriften hebben vooral een preventieve werking, terwijl signalering (toetsing) en de sancties vooral een repressieve werking hebben. Reguleringsmechanismen kunnen op verschillende niveaus worden ingevuld. Voorschriften kunnen

**Tabel 1: Huidig stelsel van beroepsregulering voor het accountantsberoep in Nederland**

| <i>Niveau waarop reguleringsmechanismen betrekking hebben</i>  | <i>Reguleringsmechanisme met preventieve werking</i>  | <i>Reguleringsmechanisme met repressieve werking</i>     |
|--|---|--|
| <b>Zelfdwang</b>   | Professionele beroepshouding  | Schade aan persoonlijke beroepsreputatie                 |
| <b>Groepsdwang</b>   |   |  |
| • <i>Accountantskantoor</i>  | Kantoorvoorschriften en andere maatregelen van kwaliteitsbeheersing                                     | Kwaliteitsbewaking                                       |
| • <i>Beroepsorganisatie</i>  | Beroepsvoorschriften, Collegiale toetsing   | Tuchtrecht   |
| • <i>Opdrachtgevers</i>  | Gestelde kwaliteitseisen aan dienstverlening  | Claims (civielrechtelijk) en tuchtrechtelijke procedures |
| <b>Externe dwang</b>   |   |  |
| • <i>Overheid</i>  | Bindende regels inzake toetreding en uitoefening beroep: opleiding, PE-verplichting, fraudeverordening. |  |
| • <i>Toezichthoudende instanties</i><br>- <i>STE</i><br>- <i>Verzekeringskamer</i><br>- <i>De Nederlandsche Bank</i> | Additionele regels met betrekking tot uitvoering en rapportering over de verrichte werkzaamheden.       |  |
| • <i>Justitie</i>  |   | Civiel en strafrecht                                     |
| • <i>Media</i>   | Publiciteit en opspraak over disfunctioneren van de beroepsgroep  |  |

bijvoorbeeld door een individu aan zichzelf worden opgelegd (zelfdwang) of door de groep waartoe een individu behoort (groepsdwang), dan wel worden opgelegd door een externe instantie (externe dwang). Ditzelfde geldt voor het toetsingsmechanisme en het opleggen van sancties. Een sanctie kan door de groep zelf worden opgelegd (groepsdwang) of door een externe instantie (externe dwang).

Onderstaand overzicht geeft het huidige stelsel van beroepsregulering weer zoals dat voor het Nederlandse accountantsberoep van toepassing is.

### **3 Analyse internationale voorstellen SEC en EU**

#### *3.1 Inleiding*

Er zijn diverse instanties die zich bezighouden met de onafhankelijkheid van de accountant. De ontwikkelingen in de Verenigde Staten hebben

traditioneel een belangrijk effect op het accountantsberoep. De invloed en visie van de Securities & Exchange Commission (SEC) heeft een cruciale rol in de ontwikkeling van beroepsvoorschriften. Recentelijk heeft de SEC voorstellen gepubliceerd voor aanpassing van de 'SEC-rules' en de andere waarborgen voor onafhankelijkheid<sup>10</sup>. In Europees verband is er ook sprake van een poging tot harmonisatie. De Committee on Auditing van de Europese Commissie (EC) is bezig met een aanbeveling voor uniforme Europese voorschriften voor waarborging van de onafhankelijkheid<sup>11</sup>.

#### *Analyse aanpak*

In deze paragraaf wordt een analyse gemaakt van deze voorstellen in de vorm van een vergelijking tussen de SEC en de EC. De voorstellen worden vergeleken op de volgende punten:

- onderliggende visie over onafhankelijkheid;
- aanpassing voorschriften over onafhankelijkheid;
- versterking stelsel van kwaliteitsbeheersing

- en kwaliteitsbewaking binnen accountantsorganisaties;
- aanscherping van toezicht op het accountantsberoep.

Per punt wordt voor de SEC en EC bovenstaande punten besproken. In subparagraaf 3.4 wordt een vergelijkende analyse gemaakt.

### 3.2 SEC

#### *Onderliggende visie over onafhankelijkheid*

De SEC is van oudsher 'de advocaat' van de belangen van de aandeelhouder in Amerika. Het vertrouwen van de aandeelhouder in de integriteit en kwaliteit van de financiële markten is van essentieel belang voor de goede werking daarvan. Typerend voor de visie van de SEC op de onafhankelijkheid van de accountant is de uitspraak van Levitt in zijn speech<sup>12</sup> van mei 2000: *'The accounting profession must be like Caesar's wife. To be suspected is almost as bad as to be convicted'*.

Met deze uitspraak benadrukt Levitt dat in de visie van SEC de onafhankelijkheid in schijn (*appearance*) een absolute noodzaak is voor het functioneren van accountants, aangezien daarop het vertrouwen van het publiek in de kwaliteit van de controle berust. Daarmee komt duidelijk tot uitdrukking dat niet de feitelijke onafhankelijkheid maar vooral de onafhankelijkheid in schijn van doorslaggevende betekenis is, en bij de formulering van onafhankelijkheidsvoorschriften het leidend beginsel dient te zijn. Uit de internationale literatuur blijkt overigens dat deze notie in de VS reeds in de jaren dertig zijn intrede heeft gedaan bij de introductie van voorschriften die het hebben van financiële belangen in controlecliënten verboden: *'No one accused an auditor who owned a few shares in a company of losing integrity, but "The point was, what would other people think – what would the public think?"'*<sup>13</sup>.

#### *Aanpassing voorschriften over onafhankelijkheid*

Levitt onderkent dat de huidige regelgeving voor verboden financiële belangen in de VS op een aantal punten te star is en aan modernisering toe is<sup>14</sup>. Het gaat hier met name om de huidige voorschriften voor financiële belangen die op een brede kring van kantoorgenoten en naaste verwanten van toepassing zijn. Er is enige versoepeling te verwachten in de reikwijdte van de kring waarop deze voorschriften van toepassing zijn, zowel binnen het accountantskantoor als voor familie en verwanten. Deze verwachting lijkt niet gerechtvaardigd voor de voorschriften over consultancydienstverlening die bij een controlecliënt wordt toegestaan. 'Het dienen van twee heren is onge-

wenst', dat wil zeggen dat de accountant zowel de controle uitvoert als betrokken is bij additionele dienstverlening aan dezelfde cliënt. Levitt refereert in zijn speech<sup>15</sup> expliciet aan de accountant die in de rol van de relatiemanager betrokken is bij zogenoemde cross-selling van diensten van de eigen accountantsorganisatie. Deze situatie is volgens Levitt onwenselijk omdat, hoewel niet expliciet door het accountantsberoep wordt toegegeven, het succes van de cross-selling activiteiten meeweegt in de beloning van accountants. De SEC beschouwt de recente scheiding van de controle- en consultancy-dienstverlening van een aantal grote accountantskantoren als een goede stap, maar nog niet als de laatste stap in de richting van de versterking van het kernproduct: de controle! Dit heeft ertoe geleid dat de SEC een aantal voorstellen heeft gedaan, om naast de bestaande niet toegestane adviesdienstverlening aan controlecliënten, het verlenen van adviesdiensten aan controlecliënten verder te beperken. Dit geldt onder andere voor *valuation services*, juridische dienstverlening en *outsourcing* van de internal audit-functie. Ook de gewijzigde eigendomsverhoudingen binnen accountantskantoren en als reactie daarop mogelijk nieuw te vormen manieren van samenwerken, vragen in de visie van de SEC om een adequate regelgeving om de onafhankelijkheid in de controlerende functie te waarborgen.

#### *Versterking stelsel van kwaliteitsbeheersing en kwaliteitsbewaking binnen accountantsorganisaties*

De SEC roept het accountantsberoep op een aantal acties op het gebied van aanscherping van de kwaliteitsbeheersing te ondersteunen. De SEC heeft recentelijk<sup>16</sup>, naar aanleiding van een onderzoek bij PWC in 1999, in overleg met de 'Big Five' vergaande afspraken gemaakt om de naleving van de onafhankelijkheidsvoorschriften binnen accountantsorganisaties aan te scherpen. Deze voorstellen voorzien onder andere in de benoeming van een compliance officer en de ontwikkeling en invoering van een geautomatiseerd systeem waarmee alle financiële belangen van de medewerkers kunnen worden vastgelegd en waarmee continu kan worden beoordeeld of deze niet in strijd zijn met de voorschriften voor financiële belangen. Deze maatregelen zijn overkort in het voorstel opgenomen. Bovendien noemt de SEC in haar voorstel een aantal andere maatregelen die accountantsorganisaties moeten inbedden in hun stelsel van kwaliteitsbeheersing, zoals training van het personeel inzake onafhankelijkheid en voortdurende aandacht voor communicatie van de voorschriften voor onafhankelijkheid.

### *Aanscherping van toezicht op het accountantsberoep*

De SEC is van mening dat een krachtig onafhankelijk toezichthoudend orgaan van essentieel belang is om het publieke vertrouwen te behouden. Er zijn voorstellen gedaan om tot een grotere mate van externe vertegenwoordiging te komen in de instanties die betrokken zijn bij het toezicht op de beroepsorganisatie. In dat kader moet de onafhankelijke positie van de Public Oversight Board (POB) worden versterkt en de toezichthoudende bevoegdheden worden uitgebreid. De POB moet bijvoorbeeld de bevoegdheid krijgen periodiek een onderzoek te doen bij accountantskantoren naar de naleving van de onafhankelijkheidsvoorschriften. Ook zijn er voorstellen gedaan voor een verbetering van de communicatie tussen de verschillende bij het toezicht betrokken instanties, een grotere mate van transparantie ten opzichte van het publiek van onder andere de resultaten van de peer reviews<sup>17</sup> en aanscherping van de sancties indien een overtreding van de beroepsvoorschriften wordt vastgesteld. De voorstellen voor een nieuwe toezichtstructuur van de POB zullen op korte termijn worden uitgewerkt.

### *3.3. Europese ontwikkelingen: European Commission*

De EC heeft een aanbeveling in voorbereiding waarin een voorstel voor uniforme Europese beroepsvoorschriften voor onafhankelijkheid is opgenomen.

#### *Onderliggende visie over onafhankelijkheid*

De EC stelt nadrukkelijk het belang van een professionele beroepshouding voorop. Integriteit en objectiviteit zijn de belangrijkste uitgangspunten van professioneel gedrag. Onafhankelijkheid vormt in de visie van de commissie het kader waarmee de accountant aan het publiek toont dat de controle op een objectieve en integere manier wordt uitgevoerd.

*'Whatever approach to mitigate threats and risks to statutory auditor's independence will be adopted, the basis test for its functioning with respect to a particular audit engagement is whether reasonable stakeholders, knowing all relevant facts and circumstances, would perceive the auditor as having neither mutual nor conflicting interest with the audit client and as exercising objective and impartial judgment on all issues brought to his attention'.*

Een belangrijk onderdeel van deze visie is, dat uitgaande van een professionele beroepshouding

de accountant de verantwoordelijkheid heeft om de risico's voor aantasting van de onafhankelijkheid objectief en zorgvuldig in te schatten. Op basis van deze inschatting is de accountant verplicht een aantal maatregelen te nemen die de aanwezige risico's voor aantasting van de onafhankelijkheid in voldoende mate moeten mitigeren.

#### *Aanpassing voorschriften voor onafhankelijkheid*

De onderwerpen die in de voorstellen voor regelgeving van de EC zijn opgenomen zijn grotendeels dezelfde als die in de voorstellen van de SEC zijn opgenomen. Ten aanzien van de voorschriften over persoonlijke belangen in relatie tot een controlecliënt kiest de EC er in eerste instantie voor om de reikwijdte te beperken tot degenen die in een positie zijn om de controle daadwerkelijk te beïnvloeden. Dit zijn behalve de leden van het controleteam ook degenen die binnen een accountantsorganisatie een belangrijke toezichthoudende, management- of vaktechnische positie hebben. Dit hoeven echter niet per se alle partners van een accountantsorganisatie te zijn.

In de voorstellen van de EC voor het verlenen van adviesdiensten ligt de nadruk op de interne kwaliteitswaarborgen binnen een accountantsorganisatie, zodat het risico van aantasting van de onafhankelijkheid wordt teruggebracht tot een beheersbaar niveau. Voorbeelden van dergelijke maatregelen zijn:

- de scheiding van de verantwoordelijkheid voor het uitvoeren van dienstverlening bij dezelfde cliënt;
- procedures die zorgdragen voor duidelijke schriftelijke afspraken met de cliënt, waarin wordt vastgelegd dat de accountant in relatie tot de resultaten van de dienstverlening niet wordt betrokken in beslissingen die zijn voorbehouden aan het management van de cliënt;
- een periodieke beoordeling om te zien of er sprake is van een mogelijk *conflict of interest* door een niet bij de betreffende cliënt betrokken partner.

Daarnaast benoemt de EC specifiek enkele soorten dienstverlening waarvoor zij additionele waarborgen noodzakelijk acht om het risico voor aantasting van de onafhankelijkheid te mitigeren. Voor deze soorten van dienstverlening vindt de EC dat het onafhankelijkheidsrisico dermate groot is, dat deze niet door de accountant belast met de wettelijke controle van de jaarrekening ('statutory auditor') mogen worden uitgevoerd. Bijvoorbeeld als de accountantsorganisatie betrokken is bij het opstellen van de jaarrekening voor de cliënt en tevens de controle uitvoert. Of indien een juridisch deskundige van de accountantsorganisatie

de cliënt vertegenwoordigt in een procedure waarvan de uitkomst van substantieel belang is voor de cijfers in de jaarrekening. Voor een aantal andere soorten dienstverlening stelt de EC additionele waarborgen voor die moeten voorkomen dat het risico van zelftoetsing ontstaat, bijvoorbeeld in relatie tot de uitvoering van internal audit services.

#### *Versterking stelsel van kwaliteitsbeheersing en kwaliteitsbewaking binnen accountantsorganisaties*

In de voorstellen wordt een grote mate van aandacht gegeven aan de wijze waarop de naleving van de voorschriften moet worden ingebed in de stelsels van kwaliteitsbeheersing van accountantsorganisaties. De EC legt een grote mate van verantwoordelijkheid voor het toezicht op de naleving bij de accountantsorganisaties zelf. Een accountantsorganisatie is verantwoordelijk voor het scheppen van een kader, zodat de onafhankelijkheid van haar medewerkers is gewaarborgd. Hiertoe behoren onder andere procedures die voorzien in een tijdige en continue communicatie aan de medewerkers van de onafhankelijkheidsvoorschriften en een systeem waarin alle medewerkers bevestigen dat zij de voorschriften naleven. Ook een intern systeem van kwaliteitsbewaking gericht op de naleving van de interne voorschriften en, indien noodzakelijk, sanctivering bij overtreding van de voorschriften maakt daarvan deel uit. Ten slotte behoren ook afspraken over de eigendomsverhouding tussen accountants en andere beroepsbeoefenaren tot de waarborgen in het kader van kwaliteitsbeheersing.

#### *Aanscherping van toezicht op het accountantsberoep*

De EC heeft daarvoor nog geen concrete voorstellen gedaan. Er wordt verwezen naar een nog niet definitieve aanbeveling van de EC over kwaliteitsborging inzake de wettelijke controle in de EC.

### *3.4 Analyse voorstellen SEC versus EU*

#### *Onderliggende visie over onafhankelijkheid*

Bij vergelijking van de onderliggende visie van de EC ten opzichte van de SEC kan worden geconcludeerd dat de EC vooral de nadruk legt op de professionele beroepshouding van de accountant. Deze beroepshouding is gebaseerd op de fundamentele uitgangspunten voor een onafhankelijke beroepsuitoefening, onder andere integriteit en objectiviteit. Uitgaande van deze professionele beroepshouding wordt de accountant geacht in staat te zijn de risico's voor aantasting van de onafhankelijkheid objectief en zorgvuldig in te schatten, waarbij de accountant wordt geleid door een deugdelijk stelsel van waarborgen die de aan-

wezige risico's voor aantasting van de onafhankelijkheid in voldoende mate moet mitigeren.

De SEC refereert in de toelichting op haar voorstel wel aan het belang van een professionele beroepshouding, maar laat deze niet terugkomen in de concrete voorstellen voor aanpassing van de regelgeving en waarborgen. Dit blijkt onder andere uit de voorgestelde voorschriften voor het verlenen van adviesdiensten aan controlecliënten, die geen ruimte laten voor een eigen afweging van de accountant over de vraag of er feitelijk een risico bestaat dat de onafhankelijkheid wordt aangetast. Met andere woorden: EU kiest voor een stelsel van *checks and balances*, terwijl de SEC voorstander is van strikte regelgeving op een aantal terreinen waarvan zij denkt dat de onafhankelijkheid in het geding is (de zogenoemde 'cookbook approach').

Deze constatering is aanleiding voor de veronderstelling dat de SEC de onafhankelijkheid in schijn centraal stelt en argumenten dat niet is aangetoond dat de feitelijke onafhankelijkheid is aangetast bagatelliseert. Deze veronderstelling wordt ondersteund door een onderzoek dat door een speciaal door de POB ingestelde werkgroep (Panel on Audit Effectiveness) is uitgevoerd. Deze werkgroep heeft in juni 2000 een rapport gepubliceerd waarin zij verslag doet van een onderzoek naar de kwaliteit van het accountantsberoep en de uitvoering van de controlewerkzaamheden in het bijzonder. Een van de onderzoeksvragen was of het verlenen van 'non-audit services' een negatief effect heeft gehad op de effectiviteit van de controle. Uit een veldonderzoek van 37 opdrachten<sup>18</sup> bleek dat in geen enkel geval het verlenen van deze diensten een negatief effect heeft gehad op de effectiviteit van de controle. Bij ongeveer 25% was er zelfs sprake van een positief effect op de effectiviteit van de controle. Uit eigen onderzoek van de werkgroep naar de mening van het publiek over het aanbieden van adviesdiensten komt echter naar voren dat de onafhankelijkheid in schijn wel wordt aangetast. Dit wordt bevestigd door onderzoek in opdracht van de Independence Standards Board (ISB) in 1999, waarvan in het rapport eveneens melding wordt gemaakt.

#### *Aanpassing voorschriften voor onafhankelijkheid*

De onderwerpen die in de voorstellen voor regelgeving van de EC zijn opgenomen, komen grotendeels overeen met de onderwerpen die in de voorstellen van de SEC worden besproken. Een belangrijk inhoudelijk verschil betreft de benadering van adviesdiensten. Uit de voorstellen van de SEC blijkt impliciet dat zij in een aantal situaties voorstander is van een beperking in het verlenen van een aantal soorten adviesdiensten aan controle-

cliënten door accountantsorganisaties. In de voorstellen van de EC worden, met uitzondering van enkele soorten dienstverlening (onder andere administratieve dienstverlening), geen waarborgen voorgesteld die een verbod inhouden om adviesdiensten aan controlecliënten te verlenen.

#### *Versterking stelsel van kwaliteitsbeheersing en kwaliteitsbewaking binnen accountantsorganisaties*

Zowel de SEC als de EC besteden in hun voorstellen veel aandacht aan het stelsel van kwaliteitsbeheersing van accountantskantoren. Samenhangend met het verschil in onderliggende visie op de onafhankelijkheid wordt in het voorstel van de EC meer aandacht geschonken aan de onderlinge samenhang tussen de verschillende maatregelen van kwaliteitsbeheersing in relatie tot de overige waarborgen. Dit komt ook naar voren in de ruimte die wordt gegeven om de voorschriften te differentiëren afhankelijk van omvang van de accountantsorganisatie en aard van het cliëntenpakket. Immers, afhankelijk van de aard van het cliëntenpakket kan het risico van aantasting van de onafhankelijkheid variëren. Bij een kleine, niet aan de beurs genoteerde onderneming is het risico van aantasting van de onafhankelijkheid in schijn bijvoorbeeld geringer. Dit kan betekenen dat in deze situatie bepaalde waarborgen, zoals roulatie van controleteams over een bepaalde periode, niet noodzakelijk zijn.

De SEC benoemt een aantal maatregelen van kwaliteitsbeheersing waarvan zij van mening is dat deze moeten worden aangescherpt, zonder een relatie te leggen met de andere maatregelen van kwaliteitsbeheersing. Hierdoor bestaat de kans dat onevenredig de nadruk wordt gelegd op enkele maatregelen van kwaliteitsbeheersing, terwijl alle maatregelen in onderlinge samenhang moeten worden beoordeeld om te kunnen vaststellen of deze het risico dat de onafhankelijkheid van de accountant wordt aangetast in voldoende mate kunnen mitigeren.

#### *Aanscherping van toezicht op het accountantsberoep*

De SEC is voorstander van aanscherping van het toezicht op het accountantsberoep, met name door externe personen een grotere rol te geven in de toezichhoudende instanties. In het voorstel van de EC maakt versterking van het externe toezicht nog geen onderdeel uit van de voorstellen. Daarvoor wordt verwezen naar een nog op te stellen aanbeveling over kwaliteitsborging inzake de wettelijke controle.

## 4 Ontwikkelingen in Nederland

In Nederland hebben niet alleen de internationale ontwikkelingen geleid tot een hernieuwde aandacht voor het onafhankelijkheidsvraagstuk. Ook de MDW-operatie van het ministerie van Economische Zaken heeft de aandacht gevestigd op de onafhankelijkheid van de accountant. Dit heeft geleid tot een aantal voorstellen van het NIVRA die zij in haar beleidsnota van mei 2000 aan de leden heeft gepresenteerd. In deze paragraaf zal eerst deze achtergrond worden geschetst. Daarna wordt ingegaan op de voorstellen in de beleidsnota en de vraag of de daarin opgenomen waarborgen toereikend zijn. Enerzijds in relatie tot de onafhankelijkheid in wezen en anderzijds in relatie tot de communicatie aan het publiek, om te bewijzen dat de onafhankelijkheid van de accountant is gewaarborgd.

### *4.1 Aandacht voor onafhankelijkheid*

#### *MDW-operatie*

In 1997 heeft de werkgroep Accountancy een eerste rapport uitgebracht over het functioneren van de marktwerking in het accountantsberoep. In dat rapport zijn twijfels geuit omtrent de onafhankelijkheid van de accountants indien bij één cliënt zowel de (wettelijke) controle als ook adviesdiensten worden verricht. Het rapport stelde dat bij het uitvoeren van de wettelijke controletaak en het geven van advies een zeker risico voor de onafhankelijkheid van de accountant ontstaat. De werkgroep heeft op grond van deze constatering de aanbeveling gedaan dat alleen een absolute scheiding (dus zowel juridisch als economisch) van de controle- en adviesfunctie het behoud van de onafhankelijkheid van de accountant garandeert. Daarnaast speelt in de MDW-discussie een andere doelstelling een rol: de bevordering van de marktwerking, die soms ten onrechte als argument wordt gehanteerd, om aan te tonen dat de scheiding tussen controle en advies uit oogpunt van onafhankelijkheid noodzakelijk is. Naar de mening van de MDW-werkgroep is het domein van de accountant opgerekt, omdat accountants naast de wettelijke controle ook allerlei advies-taken verrichten. Op grond van deze constatering adviseert de werkgroep eveneens een scheiding tussen advies en controle aan te brengen.

Deze conclusies uit het MDW-rapport van 1997 hebben tot veel discussie binnen de beroepsgroep geleid, mede omdat het rapport weinig overtuigende argumenten bevatte die blijk gaven van een diepgaand inzicht in het functioneren van het accountantsberoep. In de argumentatie was bijvoorbeeld in zeer beperkte mate aandacht besteed

aan mechanismen om het risico van aantasting van de onafhankelijkheid te ondervangen, zoals de effectiviteit van het stelsel van beroepsvoorschriften en het toezicht op de naleving daarvan. Zo was er bijvoorbeeld geen onderzoek gedaan naar tuchtrechtzaken waarbij de onafhankelijkheid van de accountant in het geding was. Ook was niet beoordeeld in hoeverre de bestaande beroepsvoorschriften een adequate preventieve en repressieve werking hebben. Het ministerie heeft in de tussentijdse periode een aantal verdiepende studies laten verrichten, zodat de conclusies in het eindrapport<sup>19</sup>, dat in het najaar van 2000 is verschenen, deugdelijker zijn onderbouwd. Uit dit onderzoek komt naar voren dat de afnemers van accountantsdiensten van mening zijn dat de onafhankelijkheid van accountants is gewaarborgd. Het onderzoek geeft geen directe aanleiding om de controle- en adviestaken van accountants van elkaar te scheiden. De samenleving heeft echter wel behoefte aan duidelijkheid op dit terrein en daar moet zeker prioriteit aan worden gegeven. In de rapportage wordt onder andere aanbevolen om extern toezicht op het accountantsberoep in te stellen.

#### *Beleidsnota NIVRA*

Het NIVRA heeft in relatie tot de MDW-operatie een aantal ideeën opgepakt en uitgewerkt in een beleidsnota 'Kwaliteit en Transparantie' die in mei 2000 door de ledenvergadering van het NIVRA is goedgekeurd. Een paragraaf in de beleidsnota heeft betrekking op de versterking van de onafhankelijke positie van de accountant. Als actiepunten waarvoor concrete voorstellen zullen worden ontwikkeld zijn genoemd:

- nadrukkelijk aandacht voor onafhankelijkheid in de opleiding en de permanente educatie;
- aanscherping van de regelgeving met betrekking tot onafhankelijkheid;
- instellen van toetsing op de voorschriften voor onafhankelijkheid via de collegiale toetsing;
- instellen van een compliance-regeling;
- onafhankelijk extern toezicht op de uitvoering van de toetsing.

De voorstellen voor uitwerking die in de beleidsnota zijn gedaan, sluiten qua structuur aan bij de zojuist besproken internationale voorstellen voor aanpassing van de voorschriften en de waarborgen en bij de conclusies uit de eindrapportage in het kader van de MDW-operatie<sup>20</sup>. Qua inhoudelijke uitwerking van de voorstellen wordt gekozen voor de benadering van de EC. Dit houdt in dat de professionele beroepshouding centraal wordt gesteld en de accountant in hoge mate zelf verantwoordelijk is voor het waarborgen van de onafhankelijkheid

in zijn controlerende functie. De accountant dient ervoor zorg te dragen dat continu een zorgvuldige afweging wordt gemaakt van mogelijke risico's die de onafhankelijkheid kunnen bedreigen. Vervolgens dient de accountant waarborgen te treffen om deze risico's te mitigeren. De regelgeving van het NIVRA is erop gericht aan te geven wat de waarborgen zijn die de accountant bij een onafhankelijkheidsrisico moet toepassen.

#### *Aanscherping van de regelgeving met betrekking tot onafhankelijkheid*

De aanscherping richt zich volgens de beleidsnota op drie aspecten:

- de onafhankelijkheid van de individuele beroepsbeoefenaar;
- de vraag welke additionele dienstverlening bij een controlecliënt kan worden uitgevoerd;
- de vraag welke dienstverlening binnen multidisciplinaire accountantsorganisaties kan worden aangeboden.

Indien voor de uitwerking de aanbeveling van de EC wordt gevolgd, betekent deze aanscherping van de regelgeving voor Nederland een drastische uitbreiding. Op dit moment zijn de voorschriften voor onafhankelijkheid een onderdeel van de GBR en geen zelfstandig onderdeel van de beroepsvoorschriften zoals bijvoorbeeld in de Angelsaksische landen wel het geval is. De GBR-1994 bevat enkele artikelen over onafhankelijkheid<sup>21</sup>, die zich richten op de uitgangspunten van onafhankelijkheid maar waarvan de detaillering summier is. Overname van de aanbeveling voor regelgeving van de EC zal zeker leiden tot een herziening van een aantal artikelen van de GBR of zelfs de gehele GBR. Deze aanpassing kan voor de zuivere gedragsregels<sup>22</sup> relatief eenvoudig worden gerealiseerd door overname van de 'Code of Ethics for Professional Accountants' van de IFAC.

#### *Instellen toetsing op de voorschriften voor onafhankelijkheid via de collegiale toetsing*

Het preventief toezicht houden op de naleving van de onafhankelijkheidsvoorschriften is in Nederland tot op heden vooral de verantwoordelijkheid van de accountantsorganisaties en de professional zelf. Het publiek kan weliswaar via de tuchtrechter een klacht indienen, het tuchtrecht is niet gericht op een preventieve bewaking van de kwaliteit van de beroepsuitoefening, maar heeft een repressief karakter. Toezicht op de onafhankelijkheidsvoorschriften is niet ingebed in het stelsel van collegiale toetsing waarmee het NIVRA preventief toezicht houdt op de kwaliteit van de beroepsuitoefening<sup>23</sup>. Het NIVRA stelt voor de collegiale toetsing uit te breiden met toetsing



op de naleving van de onafhankelijkheidsvoorschriften binnen accountantsorganisaties. Getoetst zou moeten worden of:

- de kantoorregelgeving aansluit bij de voorschriften die het NIVRA heeft uitgevaardigd voor onafhankelijkheid;
- de kantoren over een effectief stelsel van waarborgen voor onafhankelijkheid beschikken;
- een effectieve controle op de compliance-regeling plaatsvindt die verder gaat dan het vragen van individuele onafhankelijkheidsverklaringen (zie verder).

Punten die nog moeten worden uitgewerkt betreffen de vraag of deze toetsing moet worden geïntegreerd in het bestaande stelsel of als een afzonderlijk onderdeel van het stelsel van collegiale toetsing moet worden uitgewerkt. Een afzonderlijke toetsing kan naar mijn mening de kracht van deze waarborg versterken. Ten eerste is er uit transparantie-oogpunt een voordeel. Het is namelijk zinvol om in de communicatie met het publiek een onderscheid aan te brengen tussen resultaten die voortkomen uit de toetsing van de onafhankelijkheidsvoorschriften en resultaten die voortkomen uit de toetsing van kwaliteit van de uitvoering van de werkzaamheden. Ten tweede bestaat bij integratie het gevaar dat de toetsing van de onafhankelijkheid ondergeschikt wordt aan de toetsing van de kwaliteit van de uitvoering van de werkzaamheden.

#### *Instellen van een compliance-regeling*

Accountantsorganisaties worden verplicht een compliance-regeling op te stellen voor privé-beleggingstransacties, naar analogie van de regelingen bij banken en beleggingsinstellingen, waarvan de naleving wordt bewaakt door een *compliance officer*. Een interessant punt in de uitwerking van deze waarborg is de controle op de compliance-regeling die verder moet gaan dan het vragen van een jaarlijkse onafhankelijkheidsverklaring van een individu. Welke mate van diepgang het NIVRA voor ogen staat wordt in de beleidsnota niet duidelijk gemaakt.

Het voorstel voor een compliance-regeling maakt ook onderdeel uit van de internationale voorschriften, zowel in de voorstellen van de EC als van de SEC. Het ligt in de verwachting dat het NIVRA de invulling zal baseren op het voorstel van de EC. Dat wil zeggen dat er een verplichting komt voor de benoeming van een *compliance officer* binnen een accountantsorganisatie, maar dat de voorschriften over de invulling van deze functie minder ver zullen gaan dan de afspraken die de SEC met de grote accountantsorganisaties heeft gemaakt. Zo zal het NIVRA naar verwach-

ting geen verplichting aan een accountantsorganisatie opleggen om een integraal registratiesysteem op te zetten waarin de beleggingen van alle aan de organisatie verbonden accountants worden vastgelegd. Evenmin zal naar verwachting de verplichting worden opgelegd dat elke privé-belegging de goedkeuring behoeft van de *compliance officer*. De kracht van deze waarborg ligt echter vooral in de preventieve werking die uitgaat van een dergelijke regeling en de positieve uitstraling in de communicatie over het stelsel van waarborgen door de beroepsorganisatie (zie verder).

#### *Onafhankelijk extern toezicht op de uitvoering van de toetsing*

Voor een adequaat toezicht is het NIVRA voorstander van de benoeming van een onafhankelijke externe toezichthouder op het NIVRA, die ook toezicht houdt op de naleving van de onafhankelijkheidsregels. Wat precies onder de reikwijdte van de externe toetsing gaat vallen is nog niet concreet uitgewerkt. Een interessant onderwerp is of uitsluitend de bevindingen van de toetsingen van de collegiale toetsing onder het toezicht vallen of ook het systeem van toetsing. Vanuit een optimale waarborging van de objectiviteit van de toezichthouder is dit laatste te prefereren, aangezien de wijze van toetsing een belangrijk aspect is van de kwaliteit van een toetsingsinstrument en daarmee de effectiviteit van deze waarborg. Een ander interessant punt in de uitwerking is in welke mate het orgaan dat het toezicht gaat uitvoeren los komt te staan van de beroepsorganisatie. Uit het oogpunt van transparantie ten opzichte van het publiek heeft een volkomen van de beroepsgroep (NIVRA) onafhankelijke toezichthouder de voorkeur.

#### *Communicatie door het NIVRA over het stelsel van waarborgen*

Een punt dat nog onvoldoende aandacht heeft gekregen in het beleidsvoorstel van het NIVRA betreft de communicatie over met name het stelsel van waarborgen en de bewaking door het NIVRA. Ten eerste de communicatie over de 'robuustheid' van het stelsel van waarborgen. Met de voorgestelde aanpassing wordt een belangrijke uitbreiding gegeven aan het bestaande stelsel van waarborgen voor de onafhankelijkheid. De communicatie daarover is van essentieel belang voor de geloofwaardigheid van het stelsel. Ten tweede de communicatie over de resultaten van de collegiale toetsing. Thans worden deze slechts aan een beperkte kring ter beschikking gesteld: geanonimiseerde rapportage aan het bestuur van het NIVRA en de publicatie daarvan ten behoeve van de leden in *De Accountant*. Deze beperkte mate van verspreiding, die bovendien anoniem is,

strookt niet met de door het NIVRA voorgestane transparantie van het accountantsberoep. Openheid over de resultaten – ook over de minder goede resultaten – en het met naam en toenaam vermelden ervan verhoogt de preventieve werking in belangrijke mate. Dit is ook een punt van aandacht voor de communicatie van de bevindingen van de externe toezichthouder.

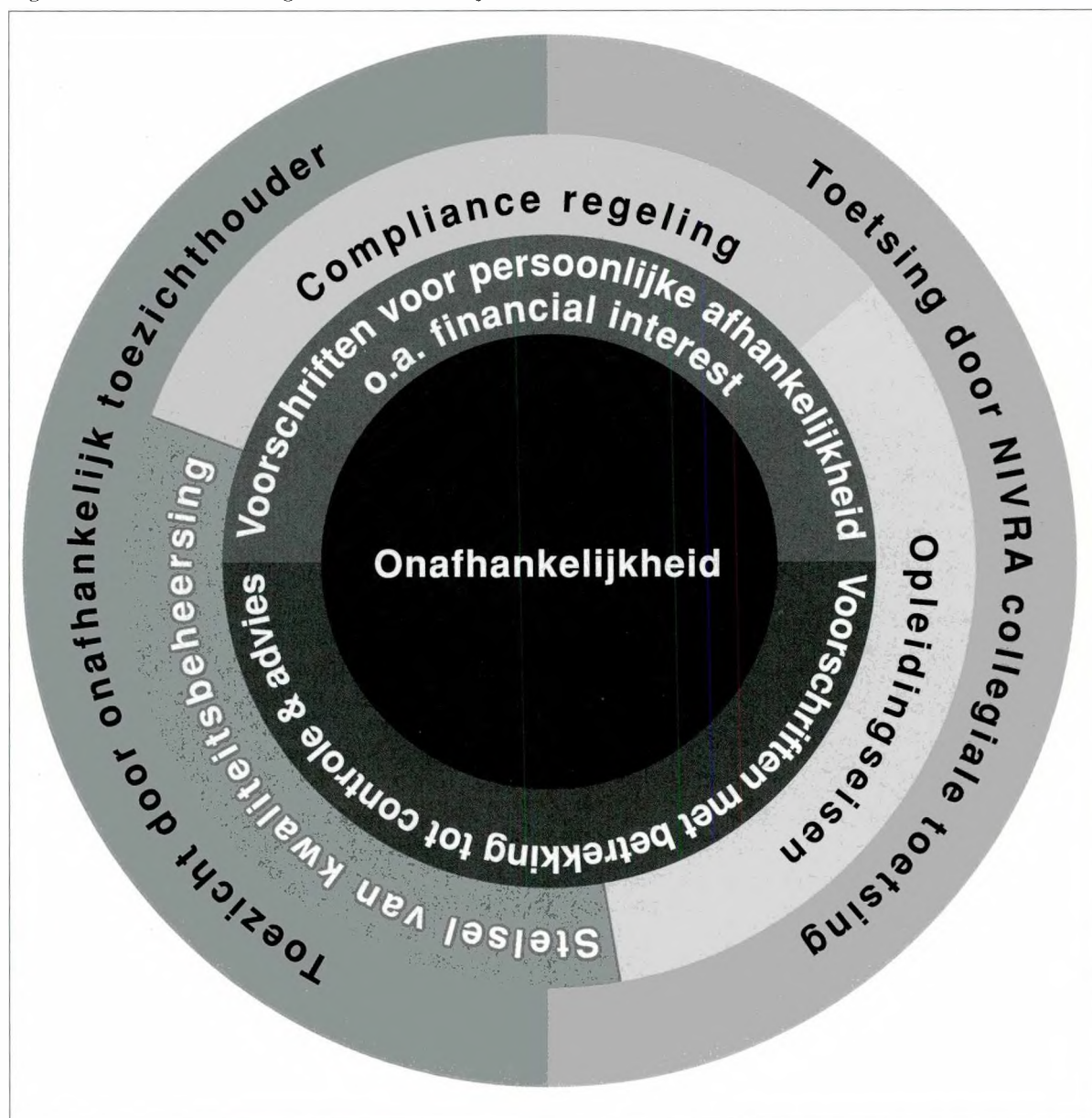
Er kan worden geconcludeerd dat de voorstellen van het NIVRA een belangrijke koerswijziging betekenen ten opzichte van het huidige stelsel van waarborgen en de daarin opgenomen voorschriften voor onafhankelijkheid.

#### 4.2 Is het bestaande stelsel van waarborgen voor de onafhankelijkheid in Nederland toereikend?

Terugkomend op de vragen die aan het begin van het artikel zijn gesteld, kom ik na analyse van de internationale voorstellen en de voorstellen van het NIVRA met betrekking tot de eerste deelvraag, of het bestaande stelsel van waarborgen volstaat om risico's die kunnen leiden tot aantasting van de onafhankelijkheid te mitigeren, tot een positieve conclusie. Uit diverse rapporten<sup>24</sup> blijkt immers dat er nationaal en internationaal geen materiaal beschikbaar is op basis waarvan kan worden geconcludeerd dat de onafhankelijkheid van de accountant in het geding is.

Met betrekking tot de tweede deelvraag, of het accountantsberoep met het huidige stelsel van waarborgen in staat is om het vertrouwen van het publiek te behouden en daarmee haar recht op een

Figuur 1: Stelsel van waarborgen voor onafhankelijkheid



autonome uitoefening van de controlefunctie, kom ik tot een negatieve conclusie. De beroepsgroep zal uitsluitend de claim op zelfregulering en daarmee de claim op een autonome beroepsuitoefening kunnen behouden indien zij beschikt over een voor het publiek waarneembaar goed functionerend effectief systeem van waarborgen.

Op basis van deze deelconclusies kom ik ten aanzien van de hoofdvraag van dit artikel (Is het bestaande stelsel van waarborgen voor de onafhankelijkheid in Nederland toereikend om aan het publiek te bewijzen dat haar onafhankelijkheid is gewaarborgd?) tot de conclusie dat het bestaande stelsel in Nederland aan herziening toe is.

Hiervoor wil ik de volgende overweging naar voren brengen: uit materiaal dat zowel internationaal als binnen Nederland voorhanden is, blijkt dat er feitelijk geen sprake is van een aantasting van de onafhankelijkheid. Met andere woorden: de onafhankelijkheid in wezen is gewaarborgd. Toch komt uit de internationale discussie over dit onderwerp duidelijk naar voren dat de onafhankelijkheid in schijn niet is gewaarborgd. Het publiek vraagt om een stelsel van 'robuuste' waarborgen die duidelijk maken dat het accountantberoep de handhaving van zijn onafhankelijke positie (een fundamenteel uitgangspunt van de beroepsuitoefening) serieus neemt.

De internationale voorstellen zoals besproken in dit artikel leveren mijns inziens een goede bijdrage aan de vormgeving van een effectief stelsel van waarborgen in Nederland, dat adequaat is om risico's die kunnen leiden tot aantasting van de onafhankelijkheid te mitigeren en de toets der kritiek van het publiek kan doorstaan. De voorstellen van het NIVRA voor uitbreiding van het stelsel van waarborgen komen tegemoet aan de behoefte van het publiek aan 'robuuste' waarborgen. De figuur op de pagina hiervoor toont de elementen van het stelsel van waarborgen voor de onafhankelijkheid op het niveau van het individu, de accountantsorganisatie en de beroepsorganisatie (zie tabel 1) zoals dat er na implementatie van de voorstellen in de beleidsnota van het NIVRA uitziet. De figuur toont van binnen naar buiten de waarborgen voor het individu (de voorschriften), de waarborgen die binnen het stelsel van kwaliteitsbeheersing van accountantsorganisaties moeten worden ingebed en het (externe) toezicht op de naleving van de voorschriften en waarborgen.

#### *Taak voor het accountantsberoep*

De opgave voor de komende tijd betreft de uitwerking van de waarborgen. Hierin ligt zowel een taak voor de beroepsorganisatie als voor de accountantskantoren. Voor de Nederlandse be-

roepsuitoefening betekent dit onder andere dat het NIVRA de taak heeft een effectief stelsel van heldere voorschriften voor onafhankelijkheid en waarborgen te ontwikkelen en richtlijnen te geven waaraan een systeem van kwaliteitsbeheersing en -bewaking binnen accountantskantoren moet voldoen. Accountantskantoren moeten zorgdragen voor de invoering en het continue onderhoud van een kwaliteitsbeheersingssysteem en een stelsel van kwaliteitsbewaking waarin toezicht op de naleving van de onafhankelijkheidsvoorschriften wordt gehouden. Het NIVRA zal bovendien moeten nadenken over de vraag op welke wijze een degelijk onafhankelijk stelsel van toezicht op de beroepsuitoefening kan worden vormgegeven. Transparantie, inclusief communicatie, van dit stelsel ten opzichte van het publiek is een logisch onderdeel van de vormgeving.

Uit de analyse van de internationale voorstellen komt naar voren dat er alleen in de benadering van de EU ruimte lijkt te zijn voor een genuanceerdere afweging tussen enerzijds aanscherping van de onafhankelijkheidsvoorschriften en anderzijds versteviging van de kwaliteitswaarborgen binnen accountantsorganisaties. Om te bereiken dat deze laatste benadering kans van slagen heeft, is een enorme inspanning van de beroepsgroep vereist. Het vraagt niet alleen een lobby naar regelgevende instanties om aan te tonen dat de kwaliteit van de controle niet is aangetast door onafhankelijkheidskwesties, maar vraagt ook een investering van de accountantsorganisaties en beroepsorganisaties in systemen waarmee zij kunnen aantonen dat de kwaliteit van de beroepsuitoefening inclusief de waarborgen voor onafhankelijkheid perfect in orde zijn en ook continu worden bijgesteld en getoetst.

Dat deze inspanning om het systeem van zelfregulering, met name voor de waarborging van de onafhankelijkheid, te behouden de moeite waard is, behoeft weinig toelichting. De uitspraak van de voormalig SEC-voorzitter Harold Williams<sup>25</sup> is hiervoor voldoende: *'The most attractive attribute of self-regulation is that it enhances, rather than displaces, traditional private sector processes and accountability mechanisms. Self-regulation leaves the private sector with the opportunity to apply its own ethical values and judgement to its decision making, as well as the responsibility – if challenged – to justify the basis upon which these decisions are made'*.

## 5 Conclusies

Het fundamentele besef dat een onafhankelijke beroepsuitoefening essentieel is voor het vertrouwen van het publiek in de werkzaamheden van de

accountant, is in de loop der jaren niet gewijzigd. Dit is ook terecht, aangezien niemand zal betwisten dat het publiek alleen vertrouwen zal hebben in de kwaliteit van de werkzaamheden van accountants als zij ervan kunnen uitgaan dat het oordeel op een objectieve wijze tot stand is gekomen. Wel zijn er belangrijke ontwikkelingen gaande in de visie over de wijze waarop deze onafhankelijkheid moet worden gewaarborgd. In dit artikel is geconstateerd dat er in de internationale zienswijzen twee benaderingen bestaan.

In de eerste benadering, die onder andere door de SEC wordt aangehangen, staat het waarborgen van de onafhankelijkheid in schijn (*appearance*) centraal. In deze zienswijze wordt dat doel alleen gerealiseerd door strikte voorschriften voor onafhankelijkheid uit te vaardigen en een sterk onafhankelijk, los van de accountantsorganisaties, extern toezicht op de accountant c.q. accountantsorganisaties te organiseren.

In de tweede benadering wordt onafhankelijkheid beschouwd als een kader waarmee de accountant aan het publiek toont dat hij/zij de controle op een objectieve en integere manier uitvoert. In deze zienswijze ligt de nadruk vooral op de ontwikkeling van een stelsel van waarborgen, waardoor het risico dat de objectieve oordeelsvorming wordt aangetast tot een acceptabel niveau wordt gereduceerd. Op basis van de inschatting of er een risico voor aantasting van de onafhankelijkheid bestaat, is de accountant verplicht een aantal maatregelen te nemen die de aanwezige risico's voor aantasting van de onafhankelijkheid in voldoende mate moeten mitigeren. Uit dit artikel komt naar voren dat de EC voor deze benadering kiest.

Een belangrijke constatering is dat er alleen in de tweede benadering ruimte lijkt te zijn voor een genuanceerdere afweging tussen aanscherping van de onafhankelijkheidsvoorschriften of versteviging van de kwaliteitswaarborgen binnen accountantsorganisaties. Om te bereiken dat deze laatste benadering kans van slagen heeft, is een enorme inspanning van de beroepsgroep vereist. *'We should be able to take auditor independence for granted in the same way we take for granted the safety of our food and water.'*<sup>26</sup>.

#### LITERATUUR

- Algra, N.E., e.a., (1993), *Aspecten van rechtsvorming en rechtshandhaving*, Samsom H.D. Tjeenk Willink, Alphen aan den Rijn.
- Berenschot, (2000), *Evaluatie accountantswetgeving*, september.
- Edwards, G., (1997), *Auditor Independence Through*

*Self-Regulation and Professional Ethics*, (opgenomen als appendix in rapport: *Serving The Public Interest, A New Conceptual Framework For Auditor Independence*, October).

- Frielink, A.B., (1997), *De GBA verklaard, toelichting op Gedrags- en Beroepsregels Registeraccountants (GBR-1994) en Gedrags- en Beroepsregels Accountants-Administratieconsulenten (GBAA)*, Amsterdam, Stenfert Kroese.
- IFAC, (2000), *Exposure Draft Independence; Proposed Changes to the Code of Ethics for Professional Accountants*, June.
- ISB, (1997), *Serving The Public Interest: A New Conceptual Framework For Auditor Independence*, October.
- Jue, R.J., (1990), *Grondbeginselen van het recht*, Wolters-Noordhoff, Groningen.
- NIVRA, (2000), *Beleidsnota Koninklijk NIVRA 'Kwaliteit en Transparantie'*, mei.
- Panel on Audit Effectiveness, (2000), *Discussion Report Finds Accounting Profession and Audit Quality*, June 5.
- Schilder, A., (1994), *Auditor Independence*, Woltersgroep, Groningen.
- Schoten, van, E.M.A., (1998), *MDW-accountancy: aanbevelingen en uitgangspunten in perspectief geplaatst*, MAB, november.
- Starreveld, R.W., (1974), *Grenzen aan de adviespraktijk?*, MAB, juni.
- SEC, (2000), *Remarks by Chairman Arthur Levitt open meeting on proposals to modernize auditor independence rules*, June 27.
- SEC, (2000), *Renewing the Covenant With Investors, Speech by SEC Chairman Arthur Levitt*, May 10.

#### NOTEN

- 1 In dit artikel wordt vooral aandacht gegeven aan de onafhankelijkheid van de openbaar accountant.
- 2 Starreveld omschrijft collisie als volgt: 'het gevaar dat de controlefunctie zou worden geschaad doordat de accountantcontroleur belang zou kunnen krijgen bij een (te) gunstige voorstelling van de resultaten van zijn adviezen', 1974, p. 248.
- 3 *Remarks by Chairman Arthur Levitt open meeting on proposals to modernize auditor independence rules*, June 27, 2000 (Securities and Exchange Commission).
- 4 Marktwerking Deregulering Wetgevingskwaliteit. Onder verantwoordelijkheid van het ministerie van Economische Zaken is onderzocht of de juridische bescherming van de vrije beroepen nog noodzakelijk is, proportioneel is en of de concurrentie niet onnodig wordt beperkt. Behalve bij de accountants-

beroepsgroep is deze evaluatie ook uitgevoerd bij de advocatuur, gerechtsdeurwaarders, assurantiebedelers, makelaars en loodsen. Deze evaluatie van de wetgeving is bekend onder de naam MDW-operatie.

5 *The Committee on Auditing* is in mei 1998 opgericht. In the Committee on Auditing zijn diverse groeperingen vertegenwoordigd; regelgevers van de Europese landen op het terrein van de 'statutory audit' en vertegenwoordigers uit het accountantsberoep (openbare accountants, interne accountants) en van de grote accountantskantoren. Het doel van the Committee on Auditing is de ontwikkeling van een gezamenlijke standpuntbepaling op Europees niveau inzake issues op het terrein van de 'statutory audit'.

6 Dit aspect van onafhankelijkheid wordt in de literatuur ook wel 'onafhankelijkheid in verschijningsvorm' genoemd. In dit artikel is ervoor gekozen de vaker (ook in het spraakgebruik) gebruikte term 'onafhankelijkheid in schijn' te gebruiken.

7 IFAC, *Exposure Draft Independence; Proposed Changes to the Code of Ethics for Professional Accountants*, June 2000.

8 Onder andere IFAC, *Exposure Draft Independence*, June 2000, par. 8.2, Frielink, 1997, p. 131.

9 Algra, 1993, p. 41-51, June, 1990, p. 76-78.

10 De SEC heeft op 15 november jl. haar definitieve voorstel voor aanpassing van de regelgeving gepubliceerd. Hoewel in relatie tot 'non-audit services' de definitieve voorstellen beduidend minder ver gaan, doet dit geen afbreuk aan de strekking van het betoog van dit artikel.

11 De informatie in dit artikel over de aanbeveling van de EC is ontleend aan interviews met bij de ontwikkeling betrokken personen. De EC verwacht dat deze aanbeveling eind 2000 definitief is.

12 *Renewing the Covenant With Investors*, Speech by SEC Chairman Arthur Levitt, May 10, 2000.

13 *Panel on Audit Effectiveness, Discussion Report Finds Accounting Profession and Audit Quality*, June 5, 2000, p. 100.

14 Speech SEC Chairman Arthur Levitt, May 10, 2000 en June 27, 2000.

15 *Renewing the Covenant With Investors*, p. 3-4.

16 De SEC heeft niet alleen bemoeienis met de opzet van de regelgeving door middel van haar vertegenwoordiging in de (beroeps)organisaties, maar heeft ook het recht zelfstandig onderzoek te doen en direct met accountantsorganisaties afspraken te maken.

17 Stelsel van toezicht op de beroepsuitoefening door de beroepsorganisatie. Dit stelsel is vergelijkbaar met het stelsel van collegiale toetsing in Nederland.

18 *De Quality Performance Review* heeft als onderdeel van het reguliere peer review-programma een additioneel onderzoek uitgevoerd naar de effecten op de onafhankelijkheid bij 37 opdrachten waar het

accountantskantoor belast met de controle van de jaarrekening ook 'non-audit services' had verleend. *Panel on Audit Effectiveness, Discussion Report Finds Accounting Profession and Audit Quality*, June 5, 2000, p. 102.

19 Berenschot, *Evaluatie accountantswetgeving*, september 2000.

20 Berenschot, september 2000, hfdst 6, p. 36-38.

21 Dit betreft art. 24, 25, 26 en 34 (impliciet). Tevens is in november 1985 een GBR-interpretatie verschenen over beheersfuncties. Deze is echter formeel ingetrokken en heeft derhalve geen normatieve of feitelijke gelding. De huidige gelding van deze GBR-interpretatie berust uitsluitend op het draagvlak onder de beroepsgenoten, aangezien de GBR-interpretatie formeel is ingetrokken.

22 Dit zijn behalve onafhankelijkheidsvoorschriften onder andere ook de voorschriften over eer van de stand, onpartijdigheid, geheimhouding, honorarium et cetera, maar niet de voorschriften over accountantsverklaringen.

23 De werkwijze is vastgelegd in de 'Verordening op de collegiale toetsing', die op 1 januari 1997 in werking is getreden.

24 *Serving The Public Interest, A New Conceptual Framework For Auditor Independence*, October 1997, Panel on Audit Effectiveness, June 2000, Berenschot, september 2000.

25 Ontleend aan een artikel van Gary Edwards: *Auditor Independence Through Self-Regulation and Professional Ethics*, October 20, 1997, p. 5.

26 Arthur Siegel, executive director of the Independence Standards Board, at The CPA Journal symposium 'Auditor independence: Illusion or Reality', 17 december 1998.