

DE ONAFHANKELIJKHEID VAN DE ACCOUNTANT IN DE VERENIGDE STATEN VAN NOORD-AMERIKA

door G. van Kooten

In de Verenigde Staten van Noord-Amerika is een belangrijk deel van de ondernemingen verplicht zijn jaarrekening in te dienen bij de Securities and Exchange Commission (SEC). De in te dienen gegevens moeten gecertificeerd zijn door een onafhankelijk accountant. In SEC-accounting Series Release no. 126, uitgegeven in 1972, tracht de SEC aan de hand van praktijkgevallen het begrip onafhankelijkheid te concretiseren. (De SEC-accounting Series Releases vormen één van de middelen die de SEC gebruikt om haar mening inzake de bij haar in te dienen financiële verantwoordingen ter kennis van belanghebbenden te brengen. Voor diegenen die hun financiële gegevens moeten indienen bij de SEC zijn deze uitspraken bindend.) Het is overigens niet de eerste keer dat de SEC uitspraken doet over onafhankelijkheid. Reeds in 1944 (SEC-release no. 47) en in 1958 (SEC-release no. 81) werd aandacht aan dit onderwerp besteed. SEC-release no. 126 dient te worden beschouwd als een aanvulling op genoemde voorgaande releases, en waar nodig ook als correctie.

In algemene zin acht de SEC een accountant niet onafhankelijk ten opzichte van een persoon of instelling indien hij, of zijn maatschap, of een lid daarvan gedurende de periode van zijn fungeren bij die persoon of instelling, of op rapporteringsdatum enig direct of enig belangrijk indirect belang bij die persoon of instelling had of zich verbonden had te zullen verwerven, of tot die persoon of instelling in relatie stond als promotor, commissaris, bestuurder of werknemer.

De onafhankelijkheid van de accountant ten opzichte van de onderneming wordt, naar de mening van de SEC, versterkt indien de accountant door de aandeelhouders wordt aangewezen of als hij de vergadering van aandeelhouders bijwoont om vragen van aandeelhouders te beantwoorden.

In SEC-release no. 126 worden praktijkgevallen behandeld waarbij de SEC haar oordeel geeft inzake de onafhankelijkheid van de accountant. Het betreffen gevallen op de volgende terreinen:

- 1 Administratieve hulp
- 2 Financiële belang
- 3 Familiebetrekkingen
- 4 Zakelijke betrekkingen met client
- 5 Bezigheden met tegenstrijdige belangen

ad 1. Administratieve hulp

Algemeen

De SEC is van oordeel dat een accountant niet in staat is een administratie objectief te controleren die hij zelf gevoerd heeft.

a. Systemontwerp en computerprogrammering worden niet tot de administratieve hulp gerekend;

b. Indien de basisgegevens door de client worden geleverd en het werk van de accountant blijft beperkt tot verwerking en oplevering van staten en rapporten, zal de onafhankelijkheid van de accountant toch worden aangetast indien hij zich bij zijn oordeelsvorming geheel of gedeeltelijk op deze staten en rapporten baseert.

Enige voorbeelden:

1 Accountantskantoor verwerkt met zijn rekencentrum de verkopen, in-kopen, kasontvangsten en -uitgaven en het memoriaal voor 5 dochteronder-nemingen van een client. Voorts houdt men het grootboek bij, codeert boe-kingsstukken en stemt enige rekeningen af. De jaarrekening van het meest recente jaar wordt door een andere accountant gecontroleerd, de voorgaande door het betrokken accountantskantoor.

Conclusie: onafhankelijkheid aangetast zowel t.o.v. de moedermaatschap-pij als t.o.v. de dochtermaatschappijen.

2 Accountantskantoor verrichtte op zijn computer zekere diensten gedu-rende de periode waarover door de accountant gerapporteerd moest worden. In het onderhavige jaar worden deze diensten niet meer verricht maar de accountant fungeert nog wel als zodanig.

Het personeel van de client verrichtte de volledige voorbereiding en code-ring der stukken. De stukken werden naar het accountantskantoor gezonden, niet vergezeld van basisgegevens. De stukken werden door de computer ver-werkt. Alle correcties werden door de client gemaakt. De accountant ver-richtte slechts die werkzaamheden die nodig waren om de gegevens geschikt te maken voor verwerking door de computer.

Conclusie: geen probleem inzake onafhankelijkheid omdat de werkzaam-heden zijn beëindigd en de indruk wekken mechanisch van aard te zijn en dus geen beoordeling door de accountant inhielden noch beslissingen door de accountant nodig maakten, terwijl de verwerking door de client werd gecon-troleerd.

3 Een client wenst een aantal gegevens geheim te houden en vraagt de accountant:

- de salarissen van de directie te berekenen;
- een geheimboekhouding te voeren.

Conclusie: onafhankelijkheid aangetast.

4 Client zendt basisgegevens op optisch leesbare tape naar accountant, die de gegevens doorzendt naar een servicebureau. De accountant ontvangt de output van het servicebureau en zendt die naar client.

Conclusie: onafhankelijkheid aangetast; servicebureau wekt de schijn be-trekkingen te hebben met de accountant; geen probleem indien service-bureau rechtstreeks contact met client heeft.

ad 2. Financieel belang

Enige voorbeelden:

1 Onderneming A verwerft onderneming B en stelt de accountant van onderneming B voor de declaratie voor accountantswerkzaamheden te betalen met aandelen van onderneming A. De accountant van onderneming B blijft aan maar zal geen accountant worden van onderneming A.

Conclusie: onafhankelijkheid aangetast.

2 Accountantskantoor A overweegt een fusie met accountantskantoor B. Eén van de vennoten van kantoor B heeft aandelen in een client van kantoor A. De vennoot stelt voor de aandelen onherroepelijk te deponeren in een stichting ten gunste van zijn kinderen. Controle door 2 onafhankelijke trustees.

Conclusie: onafhankelijkheid aangetast.

3 Vennoot van een accountantskantoor houdt één procent van het aandelenkapitaal van de moedermaatschappij van de 100% dochter waarvan het accountantskantoor de controleopdracht krijgt.

Conclusie: niet onafhankelijk.

4 Een vennoot van een accountantskantoor bezit aandelen in een onderneming die hem heeft verzocht de controle van het lopende boekjaar te verzorgen. De vennoot zou zijn aandelen eerst verkopen alvorens de opdracht te aanvaarden.

Conclusie: geen probleem met onafhankelijkheid.

5 Accountantskantoor ontvangt een vijf procents-, 10-jarige obligatielening van de client ter verrekening van accountantskosten. Deze verrekening vloeit voort uit een door een overheidsinstantie goedgekeurde reorganisatie.

Het kantoor is van plan de obligaties zo spoedig mogelijk na uitgifte te verkopen, mits er een redelijke vraag naar is.

Conclusie: indien de fondsen terstond worden afgestoten, zal er geen probleem rijzen met betrekking tot de onafhankelijkheid. Hoewel niet sprake is van fondsen waarvoor vermogen en winst van belang zijn, dienen ze toch terstond te worden afgestoten.

Indien de declaraties van een accountant onbetaald blijven, kan de accountant een financieel belang krijgen bij de onderneming. In beginsel dient de declaratie betaald te zijn alvorens de accountant met de controle van het volgend boekjaar kan aanvangen.

Wordt de vordering van de accountant belangrijk, dan krijgt hij belang bij de uitkomsten van het bedrijf gedurende zijn controleperiode.

6 Een onderneming heeft enige tijd niet winstgevend gewerkt; om niet in liquiditeitsmoeilijkheden te geraken wordt schuldeisers zonder preferentie verzocht hun vordering niet geheel op te eisen doch genoeg te nemen met

een aanbetaling. De accountant is één van de schuldeisers.

Conclusie: accepteren van verzoek zou onafhankelijkheid aantasten.

7 In verband met herkapitalisatie worden de schulden van een onderneming omgezet in 5-jaars promessen. De accountant ontvangt de promessen ter voldoening van zijn declaratie.

Conclusie: de accountant moet de promessen zo spoedig mogelijk verkopen en indien het om een belangrijk bedrag gaat, in ieder geval alvorens enig verder accountantswerk bij deze onderneming te verrichten.

ad 3. Familiebetrekkingen

Enige voorbeelden:

1 A is de controller van onderneming Z, is geen bestuurder en heeft geen aandelen in onderneming Z.

A's broer B is vennoot van het accountantskantoor dat onderneming Z controleert; B is echter niet de behandelend vennoot van de onderneming Z.

Conclusie: onafhankelijkheid aangetast.

2 Een accountant heeft een schoonzuster wier echtgenoot 40% van de aandelen van een client van de accountant bezit. Er zijn geen andere zakelijke betrekkingen tussen de onderneming, de aandeelhouder, de accountant en zijn vrouw.

Conclusie: onafhankelijkheid aangetast.

3 De vader en de broer van een rechtskundige zijn vennoot van een accountantskantoor. Het juridisch adviesbureau waarvan de rechtskundige firmant is treedt op als rechtskundig adviseur voor verscheidene ondernemingen die ook client van het accountantskantoor zijn. Ter gedeeltelijke voldoening van de declaratie inzake rechtskundige bijstand ontvangt het adviesbureau fondsen van de client. De rechtskundige woont niet in hetzelfde huis of dezelfde woonplaats als zijn vader en broer en heeft geen financieel belang in het accountantskantoor. Evenmin hebben de vader en de broer dat in het adviesbureau.

Conclusie: geen probleem inzake onafhankelijkheid.

4 Een client van een accountantskantoor verwerft een 20%-belang in een n.v. en mag daarom twee leden van de Raad van Bestuur kiezen. Eén van de personen die hij voorstelt is de broer van een vennoot van een accountantskantoor en tevens firmant van het rechtskundig adviesbureau dat gewoonlijk als rechtskundig adviseur voor de client optreedt. De kantoren van het adviesbureau en het accountantskantoor bevinden zich in dezelfde plaats en bovendien kent men de beide broers en hun onderlinge betrekkingen zeer goed.

Conclusie: onafhankelijkheid aangetast.

ad 4. Zakelijke betrekkingen met client

Voorbeelden van verboden zakelijke betrekkingen:

joint-ventures, commanditaire vennootschappen, verkoop door accountant van andere zaken dan beroepsdiensten, leasing-transacties.

Enige concrete gevallen:

1 Accountantskantoor verwerkt op zijn computer de gegevens van een client omdat de computer van de client niet werkt.

Conclusie: onafhankelijkheid niet aangetast indien de assistentie van korte duur is en een noodgeval betreft.

2 Accountantskantoor overweegt een gedeelte van zijn computertijd te verhuren aan een client wiens computer overbezet is.

Conclusie: onafhankelijkheid zou worden aangetast.

3 Iemand bezit alle aandelen van een onderneming die optreedt als beherend vennoot van commanditaire vennootschap A en 51% van de aandelen van een andere onderneming die optreedt als beherend vennoot van commanditaire vennootschap B. Een accountantskantoor dat een 1% belang in commanditaire vennootschap B heeft wordt verzocht als accountant op te treden van commanditaire vennootschap A.

Conclusie: onafhankelijkheid aangetast.

4 Een uitgetreden vennoot van een accountantsmaatschap overweegt een functie als commissaris van één van de clienten van het accountantskantoor te aanvaarden.

Volgens het maatschapscontract blijft de uitgetreden vennoot delen in de winsten van de maatschap, echter niet in de fees van de betrokken client als hij daarvan commissaris zou worden.

Conclusie: als de accountant onafhankelijk wil blijven, zullen alle actieve betrekkingen met de uitgetreden vennoot moeten worden verbroken.

Indien de uitgetreden firmant nog uitkeringen van de accountantsmaatschap ontvangt, kunnen die slechts voortvloeien uit een contract met vooraf vastgestelde jaarlijkse bedragen.

5 Een client van een accountantskantoor, een makelaarskantoor, treedt op als beherend vennoot en 10% aandeelhouder van een commanditaire vennootschap die onontgonnen land bezit. Het accountantskantoor bezit 5% belang in deze commanditaire vennootschap, een vennoot 2%.

Conclusie: onafhankelijkheid aangetast.

6 Een accountantskantoor is van plan een kantoor te bouwen waarvan ze zelf een bescheiden deel als kantoor zal gebruiken. De overige ruimte wordt aan derden, waaronder eventueel clienten van het accountantskantoor, verhuurd.

Conclusie: indien een client een aanzienlijk deel van de ruimte zou huren, zou de onafhankelijkheid van de accountant in gevaar komen.

7 Een accountantskantoor gebruikt voor zijn kantoor ongeveer 25% van de ruimte in een gebouw van een client. Het accountantskantoor is de enige huurder.

Conclusie: onafhankelijkheid aangetast.

ad 5. Bezigheden met tegenstrijdige belangen

Voorbeelden van tegenstrijdige belangen:

functie als advocaat, commissionair of actief deelnemer in een commerciële bedrijf in vrije concurrentie.

Een advocaat treedt in persoonlijke relatie met een client en heeft primair te maken met de persoonlijke rechten en belangen van de client. Onder de Securities Acts kan de accountant deze relatie niet onderhouden omdat daarmee de indruk onafhankelijk te zijn, die geëist wordt van accountants die aan beleggers rapporteren, zou komen te vervallen.

De taken van de commissionair zijn in het algemeen het aanbevelen van fondsen en het uitvoeren van orders die tot transacties kunnen leiden waarin clienten hetzij als investeerder hetzij als emittent betrokken kunnen zijn; dit is voor derden voldoende aanleiding om de onafhankelijkheid van de accountant in zo'n situatie te betwijfelen.

Indien commerciële zaken, waarin een accountant betrokken is, concurrerend zijn met de belangen van een client, zouden derden dit kunnen beschouwen als een kwestie van tegengestelde belangen, aangezien de accountant toegang heeft tot de boeken van de client.

Na het vorenstaande is het wellicht interessant na te gaan op welke wijze de onafhankelijkheid van de controlerend accountant gewaarborgd zou zijn volgens het in september 1972 gepubliceerde ontwerp vijfde richtlijn van de Raad van de Europese Gemeenschap met betrekking tot de structuur van de n.v. alsmede de bevoegdheden en verplichtingen van haar organen.

Deze waarborgen zijn:

- de controle mag niet worden verricht door personen die deel uitmaken van de raad van bestuur of commissarissen, dan wel werknemer zijn van de betrokken vennootschap of in de drie jaar vóór hun benoeming in één van deze hoedanigheden werkzaam zijn geweest;
- degenen die de controle hebben verricht mogen tenminste gedurende drie jaar na beëindiging van hun taak niet bij de gecontroleerde vennootschap optreden als bestuurder/commissaris/werknemer. Dit geldt ook voor mede-firmanten;
- de controleur moet worden benoemd door de Algemene Vergadering van aandeelhouders;
- benoeming geschiedt voor tenminste 3 jaar en ten hoogste 6 jaar, met mogelijkheid van herbenoeming;
- het honorarium van de controleur moet vóór de aanvang van de werkzaamheden en voor de gehele duur daarvan worden vastgesteld. (Er mag naar een tarief worden verwezen).

Vergelijken wij de wat algemenere eisen volgens de vijfde richtlijn met de opvattingen van de SEC in de in het voorgaande behandelde voorbeelden, dan blijkt de SEC aanmerkelijk zwaardere eisen te stellen. Eisen die volgens de schrijver van dit opstel hier en daar wat overdreven aandoen en die de accountant in bepaalde gevallen verhinderen zijn beroep uit te oefenen.