Indiensttreding van de accountant bij zijn controlecliënt

Rik Roos

SAMENVATTING Een carrière beginnen bij een accountantskantoor, ervaring opdoen in verschillende branches en dan de overstap maken naar een controlecliënt is niet zo eenvoudig als het was. Een accountant moet zijn kantoor direct informeren als hij het voornemen heeft bij een controlecliënt in dienst te treden. Hij mag niet langer deel uitmaken van het controleteam en een collega met een hogere functie moet zijn recente controlewerkzaamheden beoordelen. Soms geldt zelfs een verplichte afkoelingstermijn. Deze voorschriften beogen te voorkomen dat eigenbelang de betrokken accountant te veel beïnvloedt en hij daardoor te welwillend staat tegenover zijn controlecliënt. Dit artikel behandelt de problematiek van een accountant die in dienst treedt van zijn controlecliënt. Het betoogt ook dat een afkoelingstermijn vooral dient ter waarborging van de onafhankelijkheid in schijn.

1 Inleiding

Accountants die in dienst treden van hun controlecliënt vormen een actueel thema. Het betekent voor betrokken accountants en hun kantoor dat zij waarborgen dienen te treffen door voorschriften van hun beroepsorganisatie (Nederlands Instituut van Registeraccountants – NIVRA, 2005, paragraaf 4.3.1). Dit ter voorkoming dat een dergelijk dienstverband de onafhankelijkheid van de huidige of opvolgende accountant bij de controleopdracht bedreigt of afbreuk doet aan de kwaliteit van de accountantscontrole. In het specifieke geval dat een eindverantwoordelijke accountant een essentiële bestuursfunctie[1] bij zijn controlecliënt wil aanvaarden, geldt in Nederland een afkoelingstermijn van twee jaar (NIVRA, 2005, paragraaf 4.3.1). Het creëert een belangwekkend spanningsveld tussen het maatschappelijk belang van een in wezen en in schijn onafhankelijke accountant en diens persoonlijke belang bij bewegingsvrijheid op de arbeidsmarkt. De tweejarige afkoelingstermijn geldt straks ook in andere lidstaten van de Europese Unie als de betrokken controlecliënt een organisatie van openbaar belang[2] is (Commissie van de Europese Gemeenschappen, 2004, artikel 40 lid d). In de Verenigde Staten van Amerika bestond al langer een regel dat een accountant tijdens de periode dat hij solliciteert bij een controlecliënt geen deel mocht uitmaken van het controleteam (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA, 1988, paragraaf 04-101.2). Een verplichte afkoelingstermijn is echter ook voor de Verenigde Staten van Amerika een noviteit. Wat is eigenlijk het belang van deze voorschriften? En waarom is gekozen voor differentiatie naar functieniveau?
In de literatuur is regelmatig aandacht besteed aan de gevolgen die de indiensttreding van een accountant bij zijn controlecliënt met zich brengt. Zowel Imhoff (1978, p. 860) als Koh en Mahathevan (1993, p. 227) concluderen dat het een negatieve invloed heeft op de onafhankelijkheid in schijn. Lennox (2004, p. 1) toont aan dat betrokken ondernemingen vaker dan andere een goedkeurende accountantsverklaring krijgen. Voor een negatief effect op de kwaliteit van de accountantscontrole vinden Dowdell en Krishnan (2003, p. 17) echter geen bewijs. Ook kunnen Geiger et al. (2005, p. 1) geen verband vaststellen tussen accountants die in dienst treden bij hun controlecliënt en de mate van winststuring door die controlecliënt.

Dit artikel is als volgt opgebouwd. Paragraaf 2 behandelt de theoretische effecten van indiensttreding bij een controlecliënt op de onafhankelijkheid van de accountant en de kwaliteit van de accountantscontrole.

Drs. A.R. Roos RA is audit manager bij het Accounting & Auditing Center van Deloitte Accountants B.V. en lid van de NIVRA Subcommissie Richtlijnen voor de Accountantscontrole. De auteur heeft dit artikel geschreven op persoonlijke titel.

Empirisch onderzoeksmateriaal toont of deze effecten zich ook voordoen. Om in te kunnen zien of het wenselijk is maatregelen te laten variëren naar gelang de omstandigheden, behandelt paragraaf 3 het verschil tussen de holistische benadering en de reductionistische benadering en wordt geïllustreerd hoe accountantskantoren en betrokken controlecliënten negatieve effecten van indiensttreding kunnen reduceren. Een ingrijpende maatregel is de verplichte wachttijd voordat de accountant bij zijn controlecliënt in dienst mag treden om de onafhankelijkheid van het betrokken accountantskantoor niet in gevaar te brengen. Omdat multinationale ondernemingen en accountantskantoren baat hebben bij coördinatie tussen regelgevende instanties en internationale convergentie, plaatst paragraaf 4 de verplichte wachttijd in internationaal perspectief. Het artikel sluit af met een conclusie.

2 Effecten indiensttreding

2.1 Onafhankelijkheid

Belangenverstrengeling en eigenbelang bedreigen de onafhankelijkheid van een accountant die het voornemen heeft in dienst te treden bij zijn controlecliënt. Dit zou kunnen leiden tot een onvoldoende objectieve toetsing van de jaarrekening. In de periode nadat de accountant bij zijn controlecliënt in dienst is getreden, krijgt het controleteam te maken met een oud-collega. Een te grote mate van vertrouwdheid of vertrouwen door een lang bestaande nauwe relatie met deze oud-collega kan de onafhankelijkheid van het controleteam beïnvloeden. Het team kan daardoor te welwillend staan tegenover deze controlecliënt. Zelftoetsing bedreigt de onafhankelijkheid van de accountant als financiële banden tussen het accountantskantoor en de oud-collega nog niet zijn afgewikkeld, of als deze persoon blijft deelnemen aan bedrijfsmatige of beroepsactiviteiten; het kan leiden tot de gedachte dat de oud-collega nog verbonden is aan het accountantskantoor (Independence Standards Board – ISB, 2000, artikel 8a).
Het risico van belangenverstrengeling en eigenbelang ontstaat reeds als de accountant overweegt bij zijn controlecliënt in dienst te treden. Liefde maakt blind. Het kan een motief vormen conflictsituaties met de controlecliënt te vermijden om een toekomstige positie niet in gevaar te brengen. Hoe lang de accountant al participeert in het controleteam maakt daarbij geen verschil. Geiger et al. (2005, p. 2) concluderen echter dat de mate van winststuring bij ondernemingen niet wordt beïnvloed door het voornemen van de controlerend accountant bij de betrokken onderneming in dienst te treden. Wel tonen zowel Imhoff (1978, p. 860) als Koh en Mahathevan (1993, p. 227) aan dat perceptie van derden op de onafhankelijkheid van de accountant in de periode voordat hij in dienst treedt bij zijn controlecliënt samenhangt met de termijn die is verstreken sinds hij voor het laatst deel uitmaakte van het controleteam. Ook het functieniveau en de periode die is verstreken sinds de persoon het accountantskantoor heeft verlaten, zijn van invloed op de onafhankelijkheidsbedreiging (Imhoff, 1978, p. 860). Hoe hoger de functie en hoe korter de termijn, hoe meer afbreuk wordt gedaan aan de onafhankelijkheid in schijn. Ook blijkt uit onderzoek van Parlin en Barlet (1994) dat een te grote mate van vertrouwdheid of vertrouwen tussen de oud-collega en het controleteam de objectieve toetsing van de jaarrekening kan beïnvloeden. Zij tonen aan dat een opvolgend accountant de neiging heeft een hogere controletolerantie te hanteren als zijn voormalige collega bij de controlecliënt een functie met financiële verantwoordelijkheid bekleedt (Parlin en Barlet, 1994, p. 196). Het sluit aan bij de conclusie van Geiger et al. (2002, paragraaf I) dat controlerend accountants weerzin hebben tegen het rapporteren van schendingen door collega-accountants.

2.2 Kwaliteit accountantscontrole

Als een accountant in dienst is getreden bij zijn controlecliënt kan dit de kwaliteit van de accountantscontrole negatief beïnvloeden. Hij zou zijn kennis van de gevolgde controleaanpak en toetsingsmethoden kunnen gebruiken om de jaarrekeningcontrole te doorkruisen (NIVRA, 2005, paragraaf 4.3.1). Dit geldt ook als hij in dienst treedt van een niet-controlecliënt en daarna het accountantskantoor dat hij verlaten heeft aanstelt om de jaarrekening te controleren.
De Committee of Sponsoring Organizations (COSO) of the Treadway Commission (1999, p. 27) constateert dat de financieel directeur bij 11% van de ondernemingen die frauduleuze financiële verslaggeving toepassen, direct afkomstig is van het accountantskantoor dat de jaarrekening controleert. Ook bij zowel Enron (Lennox, 2004, p. 9), Lernout & Hauspie (Dowdell en Krishnan, 2003, p. 2), Livent (Norris, 1999, p. 1) als HIH Insurance (HIH Royal Commission, 2004, p. 46) blijken directieleden afkomstig te zijn van het accountantskantoor dat de jaarrekening controleerde. Voor wet- en regelgevers vormden deze gebeurtenissen een aanleiding voorschriften in te voeren voor accountants die in dienst treden van hun controlecliënt. Dowdell en Krishnan (2003, p. 17) vinden er echter

geen empirisch bewijsmateriaal voor dat de benoeming van voormalige accountants als financieel directeur een negatieve invloed heeft op de kwaliteit van de accountantscontrole. Er lijkt sprake te zijn van coïncidenties. Financieel verantwoordelijken in het bedrijfsleven met een achtergrond in de accountancy vormen een normaal verschijnsel. Veel afgestudeerden beginnen hun carrière bij een accountantskantoor, doen ervaring op in verschillende branches en maken dan de overstap naar het bedrijfsleven (Arlinghaus en Cashell, 2001, p. 23). Zo is bijvoorbeeld 24% van de financieel directeuren in het Verenigd Koninkrijk bij de Financial Times Stock Exchange 100 (FTSE 100)[3] gekwalificeerd als accountant (Fisher, 2002, p. 17) en was 18% in het verleden verbonden aan het kantoor van de huidige controlerend accountant (Fisher en Quick, 2003, p. 29). In de Verenigde Staten van Amerika heeft 33% van controllers bij de Fortune 1000 Public Companies[4] werkervaring bij het accountantskantoor dat de jaarrekening controleert (Beasley et al., 2000, p. 35). Bij accountantskantoren werken veel deskundigen op het terrein van externe verslaggeving, waaronder International Financial Reporting Standards (IFRS) en United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP), en bijvoorbeeld de Sarbanes-Oxley Act. Door hun bekendheid met de ondernemingsactiviteiten en de branche zijn zij aantrekkelijk voor bedrijven om in dienst te hebben (ISB, 2000, paragraaf 25).

Indiensttreding bij een niet-controlecliënt en gelijktijdige wisseling van het accountantskantoor is onwenselijk, omdat wisseling van het accountantskantoor een negatief effect heeft op de kwaliteit van de accountantscontrole in de periode van de wisseling (Roos, 2004, paragraaf 5.2). Het wisselen van accountantskantoor creëert een situatie waarbij de controlerend accountant relatief onbekend is met de activiteiten en beheersingsmaatregelen van de nieuwe controlecliënt. De accountant is hierdoor meer dan anders genoodzaakt te steunen op schattingen en beweringen van het management ten aanzien van bijvoorbeeld de bedrijfsontwikkelingen en ondernemingsrisico's. Dit kan afbreuk doen aan de kwaliteit van de accountantscontrole. Het sluit aan bij de bevinding dat een voorbehoud in de accountantsverklaring vaak pas voorkomt als het accountantskantoor dat de jaarrekening controleert al diverse jaren bij een cliënt is aangesteld, veelal in het derde jaar daarna (SDA Univesità Bocconi, 2002, p. 6). Vandaar dat de Commissie van de Europese Gemeenschappen (2004, artikel 36) voorstelt dat ondernemingen pas van accountantskantoor mogen wisselen als daarvoor een gegronde reden is.

3 Stelsel van waarborgen

3.1 Holistisch of reductionistisch?

Om niet alle professionals van een accountantskantoor te confronteren met beperkingen in hun flexibiliteit op de arbeidsmarkt, volgen voorschriften voor indiensttreding bij controlecliënten veelal de reductionistische benadering. Dit betekent dat maatregelen om onafhankelijke toetsing van de jaarrekening te waarborgen van toepassing zijn op een zo klein mogelijke groep. Het onafhankelijkheidsrisico ligt immers primair bij degenen die deel uitmaken van het controleteam.

De reductionistische benadering heeft als nadeel dat het aantal situaties dat de accountant van elkaar dient te onderscheiden omvangrijk en gedetailleerd is (Roos en Van Schaik, 2004, p. 432). De holistische benadering maakt dit onderscheid niet en past dezelfde regel toe op alle medewerkers van het accountantskantoor met als voordeel eenvoud van regelgeving. De kans op vergissing is klein en het heeft een gunstige invloed op de perceptie van de accountant door buitenstaanders. Ook de inzetbaarheid van personeel blijft flexibel. De holistische benadering heeft echter als nadeel dat beperkingen in loopbaanmogelijkheden worden opgelegd aan alle partners en medewerkers van het accountantskantoor. Dergelijke beperkingen in loopbaanmogelijkheden maken een carrière als accountant of het werken bij een accountantskantoor onaantrekkelijk. Dit is niet in het belang van de kwaliteit van de accountantscontrole.

Ook het NIVRA en de Nederlandse Orde van Accountants- Administratieconsulenten (NOvAA, 2002, paragraaf 4.3.1) volgen de reductionistische benadering in hun voorschriften rond indiensttreding van accountants bij controlecliënten. Het NIVRA (2005, paragraaf 4.3.1) heeft de Nadere Voorschriften inzake Onafhankelijkheid van de accountant per 1 januari 2005, met behoud van meer stringente Nederlandse en Europese bepalingen, in overeenstemming gebracht met de Code of Ethics for Professional Accountants van de International Federation of Accountants (IFAC)[5]. Dit betekent een verruiming van de reikwijdte. De voorschriften zijn voor registeraccountants van kracht bij alle assuranceopdrachten[6], ook wanneer deze vrijwillig of op grond van andere wetgeving dan artikel 2: 393 van het Burgerlijk Wetboek plaatsvinden, bijvoorbeeld op basis van de Gemeentewet. De NOvAA, die geen lid is van de IFAC, heeft deze aanpassing nog niet gemaakt.

3.2 Waarborgen accountantsorganisatie

Accountantskantoren dienen door maatregelen in het eigen stelsel van kwaliteitsbeheersing te zorgen dat zij in staat zijn negatieve effecten van indiensttredingen bij controlecliënten tegen te gaan (NIVRA, 2005, paragraaf 4.3.1). Zij zorgen ervoor dat dit proces goed verloopt door maatregelen zoals bekendmaking van onafhankelijkheidsvoorschriften, periodieke training van professionals over de toepassing daarvan, consultatieprocedures en intern toezicht (NIVRA, 2005, paragraaf 3.2.2). Elk lid van het controleteam dient direct het accountantskantoor in kennis te stellen als hij het voornemen heeft in dienst te treden van een controlecliënt. Om bedreiging van de onafhankelijkheid door belangenverstrengeling of eigenbelang te mitigeren mag deze persoon niet langer deel uitmaken van het controleteam. Een collega met een hogere functie dient vast te stellen dat deze persoon zich bij de lopende of meest recente controleopdracht niet heeft laten leiden door vooruitzichten op zijn toekomstige functie (NIVRA, 2005, paragraaf 4.3.1). Het accountantskantoor dient alle uitstaande geldbedragen te vereffenen[7] om bedreiging van de onafhankelijkheid door belangenverstrengeling tussen het accountantskantoor en een oud-collega bij een controlecliënt te voorkomen. Ook mag deze oud-collega niet langer deelnemen aan bedrijfsmatige of beroepsactiviteiten van het accountantskantoor. Dit geldt ook voor personen buiten het controleteam die deel uitmaakten van de hiërarchische[8] structuur van het accountantskantoor (NIVRA, 2005, paragraaf 4.3.1). Een eindverantwoordelijke accountant bij de wettelijke jaarrekeningcontrole mag bij zijn controlecliënt een essentiële bestuursfunctie pas aanvaarden als twee jaar is verstreken nadat hij het controleteam heeft verlaten (NIVRA, 2005, paragraaf 4.3.1).

Doordat de Commissie van de Europese Gemeenschappen (2004, artikel 39) alle organisaties van openbaar belang straks verplicht een auditcommissie in te stellen met ten minste één expert op het gebied van verslaggeving of accountantscontrole neemt de behoefte aan deze deskundigheid in het bedrijfsleven toe. Het verdient aanbeveling de verplichte wachttijd ook toe te passen als de accountant een belangrijke functie in de auditcommissie van zijn controlecliënt gaat vervullen. Personen in dergelijke functies kunnen immers belangrijke invloed uitoefenen op de grondslagen voor de financiële verslaggeving en het opstellen van de jaarrekening, hetgeen van invloed is op de onafhankelijkheid in perceptie. Ook de Commissie Corporate Governance (2003, artikel III.2.2 lid c) beveelt aan dat een commissaris in het jaar voorafgaand aan zijn benoeming geen externe accountant van de vennootschap mag zijn geweest; een termijn die overigens korter is dan de afkoelingsperiode die het NIVRA (2005, paragraaf 4.3.1) voor essentiële bestuursfuncties hanteert. Het Ministerie van Justitie (2004, p.1) stelt in een voorstel tot wijziging van artikel 653 van het Burgerlijk Wetboek dat een werknemer maximaal één jaar mag worden beperkt in zijn bevoegdheid en dat de werk-

Tabel 1. Bedreigingen en waarborgen inzake de onafhankelijkheid en kwaliteit van de accountantscontrole in de periode voor en na indiensttreding bij een controlecliënt*

	Bedreiging	Waarborg
Voor indiensttreding bij controlecliënt	• Belangenverstrengeling of eigenbelang	• Direct in kennis stellen accountantskantoor
		• Betrokkene verwijderen uit controleteam
		• Beoordeling recente controlewerkzaamheden door collega met hogere functie
		• Verplichte wachttijd
Na indiensttreding bij controlecliënt	• Te grote mate van vertrouwdheid of vertrouwen	• Wisselingen in controleteam
		• Kwaliteitsbeheersingsonderzoek door professional buiten controleteam
	• Zelftoetsing	• Doorbreken financiële banden
		• Geen deelname bedrijfsmatige of beroepsactiviteiten accountantkantoor
	• Kennis controleaanpak	• Verrassingselementen in controle

* Het beëindigen van de controleopdracht en het afzien van het in dienst treden bij de controlecliënt zijn voorbeelden van maatregelen die als waarborg kunnen dienen tegen elk van de genoemde bedreigingen. Zij zijn daarom niet separaat in de tabel opgenomen.

gever verplicht is een billijke vergoeding te betalen voor iedere maand dat de beperking duurt. Als de eindverantwoordelijke accountant een essentiële bestuursfunctie bij zijn controlecliënt aanvaardt voordat twee jaar is verstreken, ontstaat voor het betrokken accountantskantoor conform de huidige voorschriften (NIVRA, 2005, paragraaf 4.3.1) een onacceptabel grote bedreiging voor de onafhankelijkheid. Het accountantskantoor zal in dat geval de controleopdracht dienen te beëindigen.
Het inzetten van professionals die geen nauwe relatie met de oud-collega hebben ontwikkeld, bijvoorbeeld van een andere vestiging, kan dienen als waarborg om de bedreiging van de onafhankelijkheid door een te grote mate van vertrouwdheid of vertrouwen te helpen doorbreken. Ook het inschakelen van een professional buiten het controleteam kan hiertoe bijdragen, door te beoordelen of de opdracht met een voldoende professioneel kritische instelling is uitgevoerd. Het past bovendien bij recente voorstellen van de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB, 2004-b paragraaf 60-73) op elke opdracht een kwaliteitsbeheersingsonderzoek uit te laten voeren.
De accountant dient te overwegen zijn reguliere controlestrategie periodiek te wijzigen om het te bemoeilijken dat een oud-collega zijn kennis van de gevolgde controleaanpak kan gebruiken om de jaarrekeningcontrole te doorkruisen. Het sluit aan bij de gedachte uit International Standard on Auditing 240 om risico's op frauduleuze financiële verslaggeving te mitigeren door het inbouwen van verrassingselementen in de accountantscontrole (IAASB, 2004-a, appendix 2). Ook de ISB (2000, artikel 2 lid b.i) adviseerde ter voorkoming van misleiding van de accountant de controlestrategie te wijzigen. Tabel 1 (zie p. 191) vat de waarborgen samen die een accountant en een accountantskantoor ter beschikking staan om bedreigingen voor de onafhankelijkheid en de kwaliteit van de accountantscontrole door indiensttreding van een accountant bij zijn controlecliënt tegen te gaan.

3.3 Waarborgen controlecliënt

Ook de controlecliënt heeft verantwoordelijkheid om door een toereikende bestuursstructuur de onafhankelijkheid van de accountant en de kwaliteit van de accountantscontrole te helpen waarborgen. Nederlandse accountants dienen daarom de Raad van Commissarissen of de auditcommissie van beursgenoteerde ondernemingen[9] inzicht te geven in alle relaties tussen de controlecliënt en het accountantskantoor (NIVRA, 2005, paragraaf 3.1.2). Dit sluit aan bij beginselen voor deugdelijk ondernemingsbestuur uit de Nederlandse corporate governance code van de Commissie Corporate Governance (Commissie Corporate Governance, 2003, artikel V.2.2). Het biedt de mogelijkheid extra waarborgen te treffen door bijvoorbeeld de betrokkenheid van de auditcommissie bij de financiële verslaggeving en accountantscontrole te intensiveren of een geplande wisseling van accountantskantoor bij te stellen.
Dat het verstrekken van gegevens aan aandeelhouders over relaties tussen bestuurders, commissarissen en het accountantskantoor die de onafhankelijkheid kunnen bedreigen niet is voorgeschreven, is opmerkelijk. De aandeelhoudersvergadering heeft immers een verantwoordelijkheid in de benoeming van zowel bestuurders, commissarissen als de accountant (Commissie Corporate Governance, 2003, artikel IV.1.1 en V.2). Om de aandeelhoudersvergadering in staat te stellen zelf een oordeel te vormen over accountants die in dienst treden van een controlecliënt, verdient het aanbeveling dat ondernemingen alle relaties kenbaar maken van bestuurders en commissarissen met het accountantskantoor dat de jaarrekening controleert. Ook kunnen aandeelhouders in de aandeelhoudersvergadering gebruikmaken van hun recht de accountant te bevragen over zijn onafhankelijkheid (Van Schaik, 2004, paragraaf 3.2).

4 Verplichte wachttijd in internationaal perspectief

Een verplichte wachttijd voordat de accountant bij zijn controlecliënt in dienst mag treden is een maatregel die helpt onafhankelijkheid in schijn te waarborgen en de bedreiging uit eigenbelang te mitigeren. Verschillen tussen landen in de termijn en de kring van personen voor wie dit geldt, leidt voor multinationale ondernemingen en hun accountants echter tot een complex antwoord op de eenvoudige vraag wie wanneer bij een controlecliënt in dienst zou mogen treden zonder de onafhankelijkheid van het accountantskantoor in gevaar te brengen.
Angelsaksische landen zoals de Verenigde Staten van Amerika (Sarbanes-Oxley Act, 2002, sect. 206), Canada (Canadian Institute of Chartered Accountants – CICA, 2003, paragraaf 204.4.16), het Verenigd Koninkrijk (Institute of Chartered Accountants in England and Wales – ICAEW, 2002, paragraaf 28) en Australië (Institute of Chartered Accountants in Australia – ICAA), 2004, paragraaf 2.42 en paragraaf 2.43A) kennen een voorgeschreven periode die moet zijn verstreken voordat een accountant bij zijn controlecliënt in dienst mag treden. De termijn verschilt echter per land en is soms één, soms twee jaar. In de Verenigde

Staten van Amerika, Canada en Australië is afkoeling alleen van toepassing bij beursgenoteerde ondernemingen, maar geldt de verplichting wel voor alle leden van het controleteam[10]. Dit in tegenstelling tot Engeland, waar de afkoelingsperiode van toepassing is bij alle controlecliënten, maar de verplichting beperkt blijft tot de eindverantwoordelijke controlepartner. Engeland sluit daarmee net als Nederland aan bij de aanbeveling van de Commissie van de Europese Gemeenschappen (2002, paragraaf 3). Australië kent als enige land een voorstel tot het stellen van een maximum aan het aantal voormalige controlepartners dat een functie mag vervullen bij dezelfde controlecliënt (ICAA, 2004, paragraaf 2.43A). De beroepsorganisatie van accountants in Australië komt zo tegemoet aan een specifiek zorgpunt van belanghebbenden bij de jaarrekeningcontrole (Ramsay, 2001, paragraaf 5.30). Dit naar aanleiding van een debacle waarbij drie bestuursleden van een controlecliënt, voorheen partners waren bij het betrokken accountantskantoor (HIH Royal Commission, 2003, p. 46). De Code of Ethics van de International Federation of Accountants (2001, paragraaf 8.140-8.142) kent geen voorgeschreven periode die moet zijn verstreken voordat een accountant een dienstverband mag aangaan met zijn controlecliënt. Ook in het voorstel voor herziening van de Code of Ethics is een dergelijke verplichting niet opgenomen (IFAC, 2004, Part B, Sect. 290 paragraaf 142-144). Dit verklaart waarom landen zoals Hongkong (Hong Kong Society of Accountants – HKSA, 2004, paragraaf 40-42), Zuid-Afrika (South African Institute of Chartered Accountants – SAICA, 2002, paragraaf 103-108), en Nieuw-Zeeland (Institute of Chartered Accountants of New Zealand – ICA), 2003, paragraaf 112-114), die de IFAC Code of Ethics nagenoeg ongewijzigd volgen, geen verplichte periode van afkoeling toepassen.

5 Conclusie

Voorschriften rondom indiensttreding van de accountant bij zijn controlecliënt zijn van belang ter voorkoming van afbreuk aan de onafhankelijkheid van de accountant en de kwaliteit van de accountantscontrole. Zij volgen veelal de reductionistische benadering om niet alle professionals van een accountantskantoor te confronteren met beperkingen in hun flexibiliteit op de arbeidsmarkt. Dat belangenverstrengeling of eigenbelang de onafhankelijkheid bedreigt van de accountant die het voornemen heeft in dienst te treden bij zijn controlecliënt, blijkt echter vooral een kwestie van beeldvorming. De verplichte afkoeling als een eindverantwoordelijk accountant een essentiële bestuursfunctie bij zijn controlecliënt wil aanvaarden, heeft daarom vooral tot doel de perceptie van onafhankelijkheid te waarborgen. Omdat ook het vervullen van een belangrijke toezichthoudende functie bij een voormalige controlecliënt van invloed is op de onafhankelijkheid in schijn verdient het aanbeveling in dat geval eveneens een afkoelingstermijn in acht te nemen. Wel heeft het de voorkeur de Nederlandse afkoelingstermijn voor accountants te verkorten tot een jaar om verschillen met andere landen te verkleinen. Empirisch onderzoek toont aan dat een opvolgend accountant de neiging heeft een hogere controletolerantie te hanteren indien zijn oud-collega bij de controlecliënt een functie bekleedt met financiële verantwoordelijkheid. Ook blijkt dat accountants weerzin hebben tegen het rapporteren van schendingen door collega-accountants. Het verdient daarom aanbeveling deze bedreigingen van de onafhankelijkheid door een te grote mate van vertrouwdheid en vertrouwen te doorbreken door wisselingen in het controleteam door te voeren of een kwaliteitsbeheersingsonderzoek uit te laten voeren door een professional buiten het controleteam. De accountant dient te voorkomen dat een oud-collega de kennis van de controleaanpak zou kunnen gebruiken om de jaarrekeningcontrole te doorkruisen. Dit kan worden bereikt door zijn reguliere controlestrategie periodiek te wijzigen en geldt ook als de accountant in dienst treedt van een niet-controlecliënt en vervolgens het accountantskantoor dat hij verlaat aanstelt om de jaarrekening te controleren. Het lijkt echter een coïncidentie dat de financieel directeur bij sommige ondernemingen die frauduleuze financiële verslaggeving toepassen, afkomstig is van het accountantskantoor dat de jaarrekening controleert. Financieel verantwoordelijken in het bedrijfsleven met een achtergrond in de accountancy vormen immers een normaal verschijnsel. Ook controlecliënten hebben een verantwoordelijkheid om de onafhankelijkheid van de accountant en de kwaliteit van de accountantscontrole te helpen waarborgen door een toereikende bestuursstructuur. Het is daarom opmerkelijk dat het verstrekken van gegevens aan de aandeelhoudersvergadering over relaties tussen het accountantskantoor en de controlecliënt niet is voorgeschreven. Aandeelhouders hebben immers wel een verantwoordelijkheid in de benoeming van bestuurders, commissarissen en de accountant. Om deze gegevens alsnog te verkrijgen kunnen aandeelhouders gebruikmaken van hun recht de accountant over zijn onafhankelijkheid te bevragen in de aandeelhoudersvergadering. Het verdient echter aanbeveling dat de onderneming alle relaties van bestuurders en commissarissen met het accountantskantoor dat de jaarrekening controleert zelf kenbaar maakt. ■

Literatuur

American Institute of Certified Public Accountants, (1988), Rule 101, Independence, in: *ET Section 101 Independence*, AICPA, January, New York, USA, www.aicpa.org.

Arlinghaus, B.P. en J.D. Cashell, (2001), Changing perceptions about public accounting careers, in: *Ohio CPA Journal*, no. 4/5, April/June, pp. 22-27.

Beasley, M.S, J.V. Carcello en D.R. Hermanson, (2000), Should you offer a job to your external auditor?, in: *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, May/June, pp. 35-42.

Canadian Institute of Chartered Accountants, (2003), *Rules of professional conduct*, September, CICA, Toronto, Canada, www.cica.ca.

Commissie corporate governance, (2003), *De Nederlandse corporate governance code. Beginselen van deugdelijk ondernemingsbestuur en best practice bepalingen*, 9 december, Nederland, www.commissiecorporategovernance.nl.

Commissie van de Europese Gemeenschappen, (2002), *Onafhankelijkheid van de met wettelijke controle belaste accountant in de EU: basisbeginselen*, Aanbeveling van de Commissie van 16 mei, Brussel, België, www.europa.eu.int.

Commissie van de Europese Gemeenschappen, (2004), *Voorstel voor een richtlijn van het Europees parlement en de raad betreffende de wettelijke accountantscontrole van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen en tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad*, 8 maart, Brussel, België, www.europa.eu.int.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, (1999), *Fraudulent Financial Reporting: 1987-1997 – An Analysis of U.S. Public Companies, Section I, Executive Summary and Introduction*, COSO, www.coso.org.

Dowdell, T.D. en J. Krishnan, (2003), *Former audit firm personnel as CFO's: Frequency and effect on audit quality*, Temple University, Philadelphia, USA.

Fisher, L., (2002), Accountants take over the boardroom, in: *Accountancy*, Vol. 130, no 12, December, pp. 17-20.

Fisher, L. en C. Quick, (2003), Old boys' stitch-up? Where the auditor is the finance director's old firm, in: *Accountancy*, Vol. 133, no. 3, March, pp. 29-31.

Geiger, M.A., D.S. North en B.T. O'Connell, (2005), The auditor to client revolving door and earnings management, nog te verschijnen in: *Journal of Accounting, Auditing, and Finance*, www.richmond.edu.

HIH Royal Commission, (2003), *The failure of HIH insurance. Volume I. A corporate collapse and its lessons*, www.hihroyalcom.gov.au/final report/.

Hong Kong Society of Accountants, (2004), *Professional ethics guidance 1.308 independence for assurance engagements* (issued November 2003, revised June 2004), June, HKSA, Hong Kong, www.hksa.org.hk.

Imhoff, E.A., (1978), Employment effects on auditor independence, in: *The Accounting Review*, Vol. LIII, no. 4, October, pp. 860-881.

Independence Standards Board, (2000), *Independence standard no. 3. Employment with audit clients,* July, ISB, New York, USA.

Institute of Chartered Accountants in Australia, (2004), *Professional Statement F.1, professional independence (exposure draft)*, August, ICAA, Sydney, Australia, www.icaa.org.

Institute of Chartered Accountants in England and Wales, (2002), *Additional guidance on independence for auditors*, June, ICAEW, London, England, www.icaew.co.uk.

Institute of Chartered Accountants of New Zealand, (2003), *Code of Ethics Independence in Assurance Engagements*, September, ICA, Wellington, New Zealand, www.icanz.co.nz.

International Auditing and Assurance Standards Board, (2004-a), *International Standard on Auditing 240 (revised). The auditor's responsibility to consider fraud in an audit of financial statements*, February, IFAC, New York, USA, www.ifac.org.

International Auditing and Assurance Standards Board, (2004-b), *International Standard on Quality Control 1. Quality control for firms that perform audits and reviews of historical financial information, and other assurance and related services engagements*, February, IFAC, New York, USA, www.ifac.org.

International Federation of Accountants, (2001), *Code of ethics for professional accountants, Section 8, Independence*, November, IFAC, New York, USA, www.ifac.org.

International Federation of Accountants, (2004), *Proposed Revised Code of Ethics for Professional Accountants; Exposure Draft*, October, IFAC, New York, USA, www.ifac.org.

Koh, C.H. en P. Mahathevan, (1993), The effects of client employment on auditor independence, in: *British Accounting Review*, Vol. 25, pp. 227-242.

Lennox, C.S., (2004), Audit quality and executive officers' affiliations with CPA firms, in: *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 37, no. 2, pp. 1-49.

Ministerie van Justitie, (2004), *Wijziging van titel 7.10 (arbeidsovereenkomst) van het Burgerlijk Wetboek met betrekking tot het concurrentiebeding*, Gewijzigd voorstel van Wet, oktober, Den Haag.

Nederlands Instituut van Registeraccountants, (2003), Hoofdstuk 100 assuranceopdrachten, in: *Richtlijnen voor de Accountantscontrole, Editie 2002*, maart, NIVRA, Amsterdam, www.nivra.nl.

Nederlands Instituut van Registeraccountants, (2005), *Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid*, januari, NIVRA, Amsterdam, www.nivra.nl.

Nederlands Instituut van Registeraccountants en Nederlandse Orde van Accountants- Administratieconsulenten, (2002), *Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de accountant*, december, NIVRA en NOvAA, Amsterdam, Den Haag, www.nivra.nl.

Norris, F., (1999), When former auditors help commit fraud, in: *The New York Times*, January 17, p. 16, New York, USA, www.nytimes.com.

Parlin, C. J. en Barlet, R.W., (1994), Prior employment effects and independence in fact, in: *Business and Professional Ethics Journal*, Vol. 13, no. 1/2, pp. 185-202.

Ramsay, I., (2001), Independence of Australian company auditors. Review of current Australian requirements and proposals for reform, in: *Report to the Minister for financial services and regulation*, October, The University of Melbourne, Melbourne, Australia, www.unimelb.edu.au

Roos, A.R., (2004), Roulatie van accountantskantoor of interne roulatie?, in: *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, Vol 77, no. 11, november, pp. 472-477.

Roos, A.R. en F.D.J. van Schaik, (2004), Financiële belangen van accountants in controlecliënten, in: *Ondernemingsrecht*, no. 11, 12 augustus, pp. 429-432.

Sarbanes-Oxley Act of 2002, (2002), *Title II Auditor independence, section 206 Conflicts of interest*, One Hundred Seventh Congress of the United States of America, 23 January, Washington, www.news.findlaw.com

Schaik, F.D.J. van, (2004), De accountant in de aandeelhoudersvergadering. Vragen staat vrij?, in: *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, Vol. 77, no. 7/8, juli/augustus, pp. 320-327.

SDA Univesità Bocconi, (2002), *The impact of mandatory audit rotation on audit quality and on audit pricing: the case of Italy (executive summary)*, SDA Univesità Bocconi, Milan, Italy.

South African Institute of Chartered Accountants, (2002), *Code of professional conduct*, SAICA, October, Bruma Lake, South Africa, www.saica.co.za.

United States Securities and Exchange Commission, (2003), *Final Rule: Strengthening the Commission's Requirements Regarding Auditor Independence*, Release No. 33-8183; 34-47265; 35-27642; IC-25915; IA-2103, FR-68, File No. S7-49-02, January 28, SEC, Washington, USA, www.sec.gov.

Noten

1 NIVRA (2005, definities) verstaat onder essentiële bestuursfunctie: Elke functie bij de controlecliënt die verantwoordelijkheid inhoudt voor fundamentele bestuursbeslissingen van de controlecliënt, zoals bijvoorbeeld algemeen directeur of financieel directeur. Deze bestuursbevoegdheid moet het tevens mogelijk maken invloed uit te oefenen op grondslagen voor de financiële verslaglegging en op de opstelling van de jaarrekening van de controlecliënt. Onder essentiële bestuursfunctie wordt tevens verstaan elke contractuele en feitelijke regeling die een persoon in staat stelt deze bestuursfunctie op een andere manier uit te oefenen, bijvoorbeeld via een overeenkomst voor het verlenen van adviesdiensten. In geval van vrijwillige controlecliënten of beoordelingsopdrachten geldt deze maatregel niet.

2 Instellingen die van groot algemeen belang zijn als gevolg van de aard van hun bedrijfsactiviteiten, hun omvang of hun personeelsbestand, zoals met name onder het recht van een lidstaat vallende vennootschappen waarvan de effecten in een lidstaat zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt in de zin van artikel 1, punt 13, van Richtlijn 93/22/EEG van de Raad, banken en andere financiële instellingen, en verzekeringsondernemingen (Commissie van Europese Gemeenschappen, 2004, artikel 2).

3 De FTSE 100 is een index van ondernemingen die een beursnotering hebben in Londen.

4 De Fortune 1000 is een lijst van de 1000 grootste Amerikaanse ondernemingen, gemeten naar omzet. Zie www.fortune.com.

5 International Federation of Accountants (IFAC) is een mondiale organisatie waarbij 158 beroepsorganisaties van accountants in 118 landen zijn aangesloten. De IFAC Code of Ethics bevat gedrags- en beroepsregels voor accountants. IFAC stimuleert aangesloten beroepsorganisaties de Code of Ethics in lokale regelgeving te implementeren. De Nederlandse beroepsorganisaties van registeraccountants, het Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants (NIVRA) is lid van IFAC. Zie www.ifac.org.

6 NIVRA (2003, paragraaf 4) verstaat onder assuranceopdracht: Het doel van een assuranceopdracht is dat een accountant een object van onderzoek, waarvoor een andere partij verantwoordelijk is, toetst of evalueert aan de hand van van toepassing zijnde criteria en omtrent dat object van onderzoek een conclusie formuleert die de beoogde gebruiker een bepaalde mate van zekerheid verschaft. Assuranceopdrachten zijn bedoeld om de geloofwaardigheid van het bedoelde object van onderzoek te vergroten, doordat wordt nagegaan of het object van onderzoek, in alle van materieel belang zijnde opzichten, voldoet aan bepaalde van toepassing zijnde criteria, waardoor het méér waarschijnlijk wordt dat het object van onderzoek voldoet aan de behoeften van de beoogde gebruiker(s). De conclusie van de accountant, en de daarin geformuleerde mate van zekerheid, geeft aan in hoeverre de beoogde gebruiker mag vertrouwen op de geloofwaardigheid van het object van onderzoek.

7 De verplichting alle financiële verhoudingen te vereffenen geldt niet als de uitstaande geldbedragen onder vaste afspraken vallen die de betrokken persoon en het accountantskantoor niet kunnen beïnvloeden (NIVRA, 2005, paragraaf 4.3.1).

8 NIVRA (2005, definities) verstaat onder hiërarchische structuur van een accountantskantoor (chain of command): Omvat al degenen die op het niveau van een vestiging (of op landelijk, regionaal of wereldwijd niveau) toeziende, leidinggevende, belonings- of andere toezichthoudende verantwoordelijkheid hebben ten aanzien van ofwel een assurancepartner of het assuranceteam of ten aanzien van de uitvoering van de assuranceopdracht. Hiertoe worden ook gerekend alle partners, bestuursleden en aandeelhouders die de evaluatie van de prestatie van assurancepartners of assuranceteams mogen voorbereiden, beoordelen of hier directe invloed op mogen uitoefenen of anderszins de beloning van deze assurancepartners of assuranceteams als gevolg van hun betrokkenheid bij de assuranceopdracht mogen vaststellen.

9 De verplichting ziet toe op public interest entities; dat zijn hoofdzakelijk beursgenoteerde ondernemingen. NIVRA (2005, definities) verstaat onder een public interest entity: Huishouding waarvoor bij het publiek een grote mate van belangstelling bestaat omdat de bedrijfsactiviteit, de omvang, het personeelsbestand of de bedrijfsstatus van dien aard is dat zij een breed scala van belanghebbenden bestrijkt. Hieronder worden verstaan: alle beursgenoteerde ondernemingen en instellingen (conform de definitie artikel 2:360 BW) waar een wettelijke controle (conform de definitie artikel 2:393 BW) moet worden toegepast; alle ondernemingen en instellingen (conform de definitie artikel 2:360 BW) waar een wettelijke controle (conform de definitie artikel 2:393 BW) moet worden toegepast en waarvan schuldpapier is genoteerd aan een beursinstelling; alle overige ondernemingen en instellingen (conform de definitie artikel 2:360 BW) waar een wettelijke controle (conform de definitie artikel 2:393 BW) moet worden toegepast, indien zij voldoen aan twee van de volgende drie criteria: a. geconsolideerde omzet meer dan € 1,4 miljard; b. geconsolideerd balanstotaal meer dan € 700 miljoen; c. meer dan 12.500 werknemers (geconsolideerd). Bij de uitwerking van bovenstaande criteria wordt artikel 2:397 lid 1 en 2 BW naar analogie toegepast.

10 In de Verenigde Staten van Amerika (US-SEC, 2003, paragraaf 210.2-01) en Canada (CICA, 2003, paragraaf 107) maakt een persoon, anders dan de lead partner en de concurring partner (engagement quality control reviewer), die tien of minder uur aan de controle heeft gewerkt, voor toepassing van deze regeling geen deel uit van het controleteam.