

gumentstandaarden zoals COBIT (75%) betreft.

Aan deze vraagstukken is in de IM-literatuur nog maar beperkt aandacht besteed ondanks een brede onderzoeksstroming naar de risico's van IT-projecten. Deze onderzoeken bieden maar weinig aanknopingspunten, omdat projectrisico's wezenlijk anders zijn dan risico's op bedrijfsniveau. Slechts in het geval van bedrijfsbrede IT-projecten, waarbij de uitvoering van het project per definitie op bedrijfsniveau speelt, zijn die aanknopingspunten er wel. In recente jaren zijn het natuurlijk vooral de ERP-implementaties die het onderscheid tussen projectrisico's en bedrijfsrisico's gedeeltelijk doen vervagen. Veel ERP-implementaties hebben een dermate omvang dat een analyse van de risico's die met de uitvoering van deze projecten gepaard gaan gedeeltelijk overlapt met een analyse van risico's op bedrijfsniveau. Daarnaast is het zo dat het geïntegreerde karakter van ERP-systemen ervoor zorgt dat dergelijke implementaties doorgaans meerdere onderdelen van de organisatie beïnvloeden. Ook hierdoor liggen projectrisico's vaak op het niveau van de organisatie als totaal. En daar waar het ERP-systeem wordt gebruikt als basis voor de inrichting van systemen tussen organisaties (interorganisationale systemen) zullen begrippen als projectrisico's en omgevingsrisico's dicht bij elkaar komen te liggen.

Proactief risicomanagement

Het bewaken van de goede werking van een systeem, of het nu gaat om een informatiesysteem, een systeem van interne beheersing of willekeurig welk ander

systeem, kan onder andere plaatsvinden door het periodiek laten doorlichten van het desbetreffende systeem. In het geval van een geautomatiseerd informatiesysteem kan een IT-auditor worden gevraagd deze doorlichting te doen. In de praktijk komt het echter vaker voor dat de controlerend accountant in het kader van de jaarrekeningcontrole het informatiesysteem beoordeelt als onderdeel van de beoordeling van de interne controle. Hier geldt dat hoe complexer het desbetreffende informatiesysteem, hoe groter de kans dat de accountant bepaalde IT gerelateerde risico's niet zal signaleren dan wel de zwaarte daarvan onjuist zal inschatten. Onderzoeken in deze richting tonen ook wel aan dat de "gewone" accountant IT-risico's vaak heel anders inschat dan een gespecialiseerd EDP-auditor. Toch worden dergelijke gespecialiseerde auditors relatief weinig ingezet in het kader van de verplichte accountantscontrole, ook al geeft de complexiteit van de IT-infrastructuur daar wel vaak aanleiding toe. De essentie van standaarden als COBIT is echter dat ondernemingen niet langer kunnen volstaan met periodieke controles die al dan niet door externe deskundigen worden uitgevoerd. Er is een veel meer proactieve houding van het ondernemingsmanagement nodig waarbij er voortdurende aandacht is voor de risico's die er aan de inzet van IT zijn verbonden. Daarbij beperkt de aandacht zich niet tot de risico's van grote IT-projecten (zoals migratietrajecten) of risico's verbonden aan de bestaande technische infrastructuur, maar wordt er ook gekeken naar risico's rond de inbreng van de belangrijkste leveranciers en partners rond de IT-infrastructuur, wordt er aandacht besteed aan crisismanage-

ment en calamiteitenbeheer en is er aandacht voor de toenemende wettelijke vereisten die er rond het beheren van en het rapporteren over IT-risico's ontstaan. Kern van de zaak is dat de ondernemingsleiding vanuit een centrale aanpak het beheer van IT-risico's vorm geeft. Daarbij kunnen standaarden als COBIT een belangrijk hulpmiddel of aanjager zijn, al lijken dit type standaarden in de meeste ondernemingen vooralsnog slechts te leiden tot eenmalige projecten in plaats van de continue aandacht voor IT-risico's die er bij een proactief risicobeheer nodig is. □

EXTERNE VERSLAGGEVING

ROULATIE VAN DE ACCOUNTANT 2005-272

Door: drs. P.W.A. Kasteleyn RC

Dit artikel gaat in op de (al dan niet verplichte) wisseling van de controlerend accountant. Is regelmatige accountantsroulatie verplicht? Welke vormen van roulatie zijn er? Wat zijn de voor- en nadelen van deze vormen van roulatie?

Roulatie niet verplicht

Voor de meeste bedrijven en organisaties is roulatie van de accountant niet verplicht. Slechts voor 'organisaties van openbaar belang' (over het algemeen grote ondernemingen) schrijven de onafhankelijkheidsvoorschriften van de Europese Commissie de periodieke wisseling van accountants voor. Het NIVRA en de NOVAA hebben dit in nadere voorschriften overgenomen. Dit betekent dat de accountantskantoren met ingang

van 2005 een roulatiesysteem implementeren voor organisaties van openbaar belang. Deze maatregel houdt in dat het accountantskantoor verplicht wordt de eindverantwoordelijke partner uiterlijk na zeven jaar te vervangen. Dit betreft interne roulatie. Dit is ook verankerd in de Wet Toezicht Accountants die de Tweede Kamer recent heeft aangenomen en die naar verwachting eind September a.s. in de Eerste Kamer wordt behandeld.

Vormen van roulatie

Er zijn drie vormen van accountantsroulatie: natuurlijke roulatie, interne roulatie en kantoorroulatie. *Natuurlijke roulatie* is het gevolg van de wisseling van medewerkers zowel bij de controleklant als bij het accountantskantoor. Deze wisselingen zijn te verklaren doordat medewerkers een andere baan aanvaarden (intern of extern), fusies en overnames of verzelfstandigingen. *Interne roulatie* betreft de wisseling van de eindverantwoordelijke partner of delen van het controleteam bij het accountantskantoor. *Kantoorroulatie* betekent dat de bestaande controleopdracht wordt beëindigd en dat een ander accountantskantoor de opdracht voor controle verkrijgt. Aan ieder systeem van roulatie zijn voor- en nadelen verbonden met betrekking tot onbevangenheid, zichtbaarheid, behoud van kennis en ervaring, accountantskosten en de kwaliteit van de jaarrekening.

Onbevangenheid

Een veelgehoord argument voor verplichte roulatie is een onafhankelijke oordeelsvorming. Dankzij roulatie moet voorkomen worden dat de accountant te veel verbonden raakt met de controle-

klant en daardoor onvolkomenheden niet meer ziet of wil zien. Een jarenlange jaarrekeningcontrole kan een onbevangen voorstelling van zaken in de weg staan. Roulatie moet leiden tot een frisse blik op de onderneming en moet gebruik maken nieuwe inzichten en ervaringen van de nieuwe controlepartner of het nieuwe accountantskantoor.

Onbevangenheid is bij alle vormen van roulatie mogelijk. Als het accountantskantoor de controlepartner intern rouleert mag het uiteraard niet zo zijn dat de partner na roulatie slechts een andere rol in het controleteam krijgt. Overigens is er bij personele wisselingen aan de zijde van de controleklant juist een extra risico (een wisselingen in de Raad van Commissarissen of Raad van Bestuur). In de praktijk ziet men immers regelmatig bij de benoeming van een nieuwe commissaris of bestuurder dat zoveel mogelijk negatieve resultaten worden 'genomen' ('big bath accounting'). De tegenvallende financiële resultaten kunnen immers toch worden toeschreven aan de voorganger. De accountant is bij uitstek in staat deze handelwijze te onderkennen en te voorkomen. Het verdient de voorkeur niet gelijktijdig de accountant en de bestuurders danwel de commissarissen te rouleren.

Zichtbaarheid

Na jaren een zelfde accountant te hebben gehad, is een accountantsverklaring van een andere accountant duidelijk zichtbaar voor de buitenwereld. Dit geldt echter vooral bij kantoorroulatie. Natuurlijke of interne roulatie is minder zichtbaar. Vaak is uit de verklaring niet af te leiden of bij een bestaande accountant een nieuwe partner

de controle heeft overgenomen. Bij veel kantoren is het gebruikelijk 'het kantoor' te laten tekenen. Artikel 29 van de WTA stelt dan ook dat de (persoon van de) externe accountant de accountantsverklaring afgeeft, deze ondertekent op eigen naam en daarbij de accountantsorganisatie waaraan hij verbonden is vermeldt.

Aan de zichtbaarheid van kantoorroulatie kleeft echter ook een bezwaar. Een (zichtbare) wisseling van accountant wees in het verleden immers vaak op een verschil van inzicht tussen accountant en controleklant. Op z'n minst leidde een dergelijke wisseling tot vragen van pers, beleggers of toezichhouders. Een verplicht roulatiesysteem geeft een vrijbrief van accountant te wisselen als er meningsverschillen met de accountant zijn.

Behoud kennis en ervaring

Des te langer een accountant eenzelfde klant controleert, des te meer kennis en ervaring hij of zij krijgt door de betrokkenheid bij deze klant. Een bestaande accountant is ook beter in staat ontwikkelingen in de kwaliteit van de administratie en de jaarrekening te begrijpen en te volgen.

Mocht men willen rouleren, dan kan deze kennis en ervaring gewaarborgd worden met interne of partnerroulatie. In deze gevallen is een betere overdracht van dossiers en kennis mogelijk dan bij kantoorroulatie. Bij kantoorroulatie bestaat de kennisuitwisseling in de praktijk slechts uit een brief aan de voorgaande accountant of er redenen van vaktechnische aard zijn die de nieuwe accountant verhinderen de opdracht te aanvaarden.

Accountantskosten

Duidelijk is dat de nieuwe accountant bij roulatie moet investeren om kennis en ervaring op te doen bij de controleklant. Dit leidt in principe tot hogere accountantskosten. Of andersom gesteld tot kapitaalvernietiging bij de bestaande accountant. Overigens blijkt in de praktijk dat in een sterk concurrerende omgeving de nieuwe accountant bereid zal zijn deze investering in de nieuw klant (gedeeltelijk) zelf te doen, waardoor de kostenverschillen voor de opdrachtgever beperkt kunnen blijven. Het is maatschappelijk niet duidelijk of de concurrentie onder accountantskantoren zal toe- of afnemen. Veel wisselingen zullen wellicht juist naar de grootste vier kantoren plaatsvinden, vanwege de grotere naamsbekendheid van deze kantoren. Hierdoor neemt het concurrentieveld juist af.

Kwaliteit jaarrekening

De belangrijkste vraag is natuurlijk wat verplichte accountantsroulatie betekent voor de kwaliteit van de jaarrekening of in ieder geval de kwaliteit van de jaarrekeningcontrole. Hierop is geen gemakkelijk antwoord te geven. In dit artikel is reeds betoogd dat het risico bestaat, juist bij een accountantswisseling, dat een aantal fundamentele veranderingen in de jaarrekening wordt doorgevoerd. Ook zal de nieuwe accountant kennis moeten opdoen van de onderneming. Wellicht dat men als gevolg daarvan in de beginjaren bepaalde zaken over het hoofd ziet. Men kan zich afvragen of dit de kwaliteit van de jaarrekening ten goede komt. Daartegenover kan juist kantoorroulatie een goed middel zijn een accountant te wisselen die onvoldoende kwaliteit of toegevoegde

waarde levert. Dit zou de kwaliteit van de jaarrekening (mede) ten goede komen.

Belangrijker nog is de (vermeende) keuzevrijheid die de onderneming of organisatie heeft te wisselen van accountant. Bij een groot aantal controleklanten is kennis van bijzondere richtlijnen of subsidieregelingen noodzakelijk. Kennis waarover lang niet ieder kantoor beschikt. Ook internationale bedrijven hebben slechts een beperkte keuze, als men een accountantskantoor wenst met een groot aantal internationale vestigingen.

Onafhankelijkheidsrichtlijnen kunnen de keuzevrijheid nog verder beperken (bijvoorbeeld bij diensten als het samenstellen van de jaarrekening of het verzorgen van de administratie bij een organisatie van openbaar belang sluit het betrokken kantoor zich voor twee jaar uit als kandidaat voor de accountantscontrole).

Conclusie

In onderstaand schema vatten wij de verschillende systemen van accountantsroulatie samen met betrekking tot de onderscheiden beoordelingscriteria.

	Natuurlijke roulatie	Interne roulatie	Kantoorroulatie
Onbevangenheid	□	+	++
Zichtbaarheid voor buitenwereld	-	□	+
Behoud van kennis en ervaring	++	+	--
Beheersing accountantskosten	++	+	--
Kwaliteit van de jaarrekening	=	+	-

(++ = zeer goed, + = goed; □ = voldoende; - = slecht; -- = zeer slecht)

De accountant is vertrouwenspersoon van het maatschappelijk verkeer. Het veel aangehaalde gezegde: *'vertrouwen komt te voet en gaat te paard'* pleit voor terughoudendheid ten aanzien van accountantsroulatie. Een roulatiesysteem leidt op zichzelf niet tot onafhankelijkheid. Onafhankelijkheid moet tot de standaarduitrusting van een goede accountant behoren. Een accountant is meer dan een *'vinker'* die slechts ingehuurd wordt om een accountantsverklaring af te geven. Slechts een goed ingewerkte accountant kan toegevoegde waarde voor de klant bieden. Partnerroulatie is slechts bij organisaties van openbaar belang noodzakelijk. In andere gevallen

verdient interne roulatie of eventueel partnerroulatie de voorkeur. De kennisachterstand van een nieuwe accountant bij kantoorroulatie vormt een obstakel. Deze kennisachterstand kan resulteren in hogere accountantskosten of (erger nog) een verkeerde oordeelsvorming van de controlerend accountant.

* Artikel mede gebaseerd op *'Roulatie van accountantskantoren of interne roulatie?'* door Rik Roos, MAB, november 2004 □